

세법연구 11 - 08

국조법 및 법인세법상 특수관계인의 범위에 관한 연구

2011. 12

세 법 연 구 센 터

 한국조세연구원

연구진

연구책임자

홍 범 교 선임연구위원

공동연구원

이 형 민 회계사

유 지 선 회계사

목 차

I. 서론	9
II. 우리나라의 국조법 및 법인세법상 특수관계인의 범위	11
1. 국조법상 특수관계인의 범위	11
가. 개관	11
나. 특수관계인의 범위	15
2. 법인세법상 특수관계인의 범위	23
가. 개관	23
나. 특수관계인의 범위	27
3. 국조법 및 법인세법상 특수관계인 범위의 문제점	31
가. 특수관계 지분요건의 범위	32
나. 간접소유비율의 적용 여부	33
다. 실질지배 종속회사가 중간법인으로 있는 경우 이전가격과세제도상 특수관계인 여부 판단	35
III. 주요국 세법상 특수관계인의 범위	37
1. 미국	37
가. 이전가격과세제도상 특수관계인의 범위	37
나. 과소자본과세제도상 특수관계인의 범위	42
다. CFC 과세제도상 특수관계인의 범위	43
라. 소결	52
2. 캐나다	53
가. 이전가격과세제도상 특수관계인의 범위	53
나. 과소자본과세제도상 특수관계인의 범위	55

다. CFC 과세제도상 특수관계인의 범위.....	55
라. 법인세법상 특수관계인의 범위.....	57
마. 소결.....	57
3. 영국.....	59
가. 이전가격과세제도상 특수관계인의 범위.....	59
나. 과소자본과세제도상 특수관계인의 범위.....	62
다. CFC 과세제도상 특수관계인의 범위.....	63
라. 법인세법상 특수관계인의 범위.....	64
마. 소결.....	66
4. 독일.....	67
가. 이전가격과세제도상 특수관계인의 범위.....	68
나. 과소자본과세제도상 특수관계인의 범위.....	71
다. CFC 과세제도상 특수관계인의 범위.....	72
라. 법인세법상 특수관계인의 범위.....	74
마. 소결.....	75
5. 호주.....	77
가. 이전가격과세제도상 특수관계인의 범위.....	77
나. 과소자본과세제도상 특수관계인의 범위.....	79
다. CFC 과세제도상 특수관계인의 범위.....	82
라. 법인세법상 특수관계인의 범위.....	83
마. 소결.....	85
6. 일본.....	87
가. 이전가격과세제도상 특수관계인의 범위.....	87
나. 과소자본과세제도상 특수관계인의 범위.....	90
다. CFC 과세제도상 특수관계인의 범위.....	91
라. 법인세법상 특수관계인의 범위.....	92
마. 소결.....	93

IV. 국제비교 및 시사점	95
1. 국제비교	95
가. 이전가격과세제도상 특수관계인의 범위	95
나. 과소자본과세제도상 특수관계인의 범위	96
다. CFC 과세제도상 특수관계인의 범위	96
라. 법인세법상 특수관계인의 범위	97
2. 시사점	104
가. 국조법 조세회피방지제도의 특수관계인 범위의 독립적 운영 필요성	104
나. 특수관계 지분요건의 범위 조정	105
다. 부당행위계산부인제도의 간접소유비율 도입 검토	108
라. 실질지배 종속회사가 중간법인으로 있는 경우 이전가격과세제도상 특수관계인 판단기준 개선	108
참고문헌	110

표 목 차

〈표 II-1〉 국조법상 특수관계 범위.....	17
〈표 II-2〉 간접소유비율의 계산.....	20
〈표 II-3〉 국외지배주주의 범위.....	23
〈표 II-4〉 부당행위계산의 유형.....	26
〈표 II-5〉 부당행위계산부인제도의 특수관계인 범위.....	28
〈표 III-1〉 특수관계 성립여부에 대한 판례.....	39
〈표 III-2〉 IRC 제267(b)조 및 제707(b)(1)조에 의한 특수관계인.....	41
〈표 III-3〉 의제지분율의 계산방법.....	49
〈표 IV-1〉 주요국 세법상 특수관계인의 범위.....	99

그림 목차

[그림 II-1] 직렬연결관계인 경우 간접소유비율의 계산 예시.....	21
[그림 II-2] 부당행위계산부인제도의 특수관계인 범위 도표	30
[그림 II-3] 이전가격과세제도와 부당행위계산부인제도상 특수관계 지분요건 차이 예시.....	33
[그림 II-4] 이전가격과세제도와 부당행위계산부인제도상 간접소유비율 적용 여부에 따른 차이 예시.....	35
[그림 II-5] 실질지배 종속회사가 중간법인으로 있는 경우 이전가격과세제도상 특수관계인 여부 판단 예시.....	36
[그림 III-1] 간접지분율 계산 방법의 예시.....	46
[그림 III-2] 의제지분율 계산 방법의 예시.....	50

I. 서론

- 기업은 특수관계가 있는 자와 거래 시 거래 가격, 조건, 시기 등을 자의적으로 조작할 수 있기 때문에 조세부담을 부당히 감소시킬 경제적 유인이 있음을 부인하기 어려움
- 우리나라는 특수관계인¹⁾ 간 부당한 거래행위를 통한 조세회피를 규제하기 위해 개별세법에 조세회피행위에 대한 부인 규정을 두고 있음
 - 전 세목에 공통적으로 적용 가능한 일반적 조세회피방지규정을 두는 대신 국세기본법, 법인세법, 소득세법, 부가가치세법, 상속세 및 증여세법, 국제조세조정에관한법률(이하 “국조법”) 등에 개별적인 조세회피방지규정을 두고 있음
- 국조법은 조세회피방지규정으로서 이전가격과세제도, 과소자본과세제도 및 특정의 국법인의 유보소득 합산과세제도(이하 “CFC 과세제도”)를 두고 있으며, 법인세법은 부당행위계산부인제도를 두고 있음
 - 국조법의 이전가격과세제도는 제2장 ‘국외특수관계인과의 거래에 대한 과세조정’에, 과소자본과세제도는 제3장 ‘국외지배주주에게 지급하는 이자에 대한 과세조정’에, CFC 과세제도는 제4장 ‘특정외국법인의 유보소득에 대한 합산과세’에 해당됨
 - 법인세법상 조세회피방지규정으로는 제52조 ‘부당행위계산의 부인’을 들 수 있음
- 현재 국조법과 법인세법은 특수관계인의 범위를 다르게 규정하고 있어 특수관계인 판단기준에 일관성이 결여되어 있다는 문제점을 안고 있음
 - 국조법은 제1장 ‘총칙’에서 특수관계를 정의하고 이 특수관계를 기본으로 하여 이전가격과세제도, 과소자본과세제도 및 CFC 과세제도를 적용하고 있음

1) 2012년 2월 2일자로 국세기본법에 ‘특수관계인’의 정의가 신설됨에 따라 기존에 세법에서 사용되던 ‘특수관계자’라는 용어가 ‘특수관계인’으로 개정됨

- 법인세법은 시행령 제87조에서 특수관계인의 범위를 정하고 있음
 - 국조법 및 법인세법상 특수관계는 크게 법률적 종속관계와 실질적 종속관계로 구분되는데, 국조법과 법인세법의 특수관계는 이 두 종속관계 모두에서 차이를 보임
 - 법인세법에 의하면 특수관계가 성립하나 국조법에 의할 경우 특수관계가 성립하지 않는 경우 또는 반대의 경우가 발생함으로써 조세회피방지규정의 일관성 있는 적용이 어렵다는 문제가 발생함
- 본 보고서에서는 두 종속관계 중 보다 명확한 판단기준인 법률적 종속관계에 있어서의 특수관계인 범위의 차이를 중심으로 분석을 실시함
- 이 밖에도 국조법상 특수관계의 법률적 종속관계가 갖는 허점(loophole)을 파악하여 조사함
- 본 보고서는 주요국의 조세회피세제상의 특수관계 범위를 참고하여 우리나라의 국조법 및 법인세법상 통일성 있는 특수관계 규정 마련에 대한 시사점을 제시함
- 제2장 ‘우리나라의 국조법 및 법인세법상 특수관계인의 범위’에서는 국조법 및 법인세법상 특수관계 범위를 비교·분석하고 현 규정의 문제점을 살펴봄
 - 제3장 ‘주요국 세법상 특수관계인의 범위’에서는 국조법 및 법인세법상 조세회피 행위방지규정에 해당하는 주요국의 조세제도를 검토하고, 그러한 조세제도에 규정된 특수관계 범위를 살펴봄
 - 제4장 ‘국제비교 및 시사점’에서는 주요국의 특수관계 범위를 비교·분석한 자료를 바탕으로 국조법 및 법인세법상 특수관계 규정을 개선하기 위한 시사점을 제시함
 - 우리나라 및 주요국의 특수관계인 범위는 부당행위계산부인제도, 이전가격과세제도, 과소자본과세제도 및 CFC 과세제도를 모두 조사대상으로 하는 것이나, 현 규정의 문제점 및 시사점은 주로 부당행위계산부인제도와 이전가격과세제도의 비교를 통해 도출됨

II. 우리나라의 국조법 및 법인세법상 특수관계인의 범위

1. 국조법상 특수관계인의 범위

가. 개관

1) 국조법의 의의

- 1980년대 후반 이후 다국적기업의 국제거래 규모가 급증함에 따라 국제거래를 통한 조세회피 사례가 증대됨
 - 국제화 및 개방화, WTO의 출범 등으로 인해 국제거래가 비약적으로 증가함에 따라 특수관계기업과의 국제거래를 통한 조세회피가 용이해짐
 - 동시에 국가간 과세권 강화 및 과세권 경합으로 인한 이중과세 문제가 발생함

- 다국적기업의 조세회피를 규제하고 국가간 조세분쟁을 효율적으로 해결하기 위해 1995년에 국조법이 제정됨
 - 1988년 12월 31일자로 구법인세법 시행령 제46조와 소득세법 제55조가 개정되어 이전가격과세제도가 도입되긴 하였으나 부당행위계산부인제도의 틀 안에서 운영됨에 따라 그 규제가 미흡하고 운영상 혼선이 발생함
 - 국제적 기준을 바탕으로 다국적기업의 조세회피문제를 효율적으로 규제할 필요성이 대두됨에 따라 1995년 말 국조법이 제정되어 이전가격과세제도, 과소자본과세제도, CFC 과세제도 등이 도입됨

2) 이전가격과세제도

- 이전가격과세제도란 기업과 국외특수관계인 간의 국제거래에 있어 기업이 이전가격 조작을 통해 과세소득을 국외로 이전하는 조세회피 행위를 방지하는 제도임
 - 이전가격이란 동일 계열 기업그룹 내 산하 기업간의 원재료, 제품, 서비스 등에 적용되는 가격을 의미함

- 이전가격과세제도의 도입으로 과세당국은 거주자와 국외특수관계인 간의 국제거래에 있어서 그 거래가격이 정상가격에 미달하거나 초과하는 경우 정상가격을 기준으로 거주자의 과세표준 및 세액을 결정 또는 경정할 수 있음²⁾
 - 이전가격과세제도의 적용 대상자는 거주자이므로 거주자인 개인, 내국법인, 외국 법인의 국내사업장 및 비거주자의 국내사업장이 모두 적용 대상임
 - 적용 대상이 되는 국제거래란 거래당사자의 일방 또는 쌍방이 비거주자 또는 외국법인(비거주자 또는 외국법인의 국내사업장은 제외)인 거래임
 - － 유형자산 또는 무형자산의 매매·임대차, 용역의 제공, 금전의 대출·차용, 그 밖에 거래자의 손익 및 자산과 관련된 모든 거래를 포함함
 - 정상가격이란 거주자·내국법인 또는 국내사업장과 국외특수관계인이 아닌 자와의 통상적인 거래에서 적용되거나 적용될 것으로 판단되는 가격을 의미함

- 이전가격과세제도와 부당행위계산부인제도의 가장 큰 차이점은 조세회피의도의 필요성 여부임
 - 이전가격과세제도는 조세회피목적은 전제조건으로 하지 않으므로 당해 내국법인이 조세회피의도가 없었더라도 이전가격과세제도에 따라 과세조정이 발생할 수 있음
 - 반면 부당행위계산부인제도는 거래의 부당성이 존재하는 경우에만 적용되므로 이전가격과세제도가 부당행위계산부인제도보다 조세회피행위를 엄격히 규제하고 있다고 볼 수 있음

2) 국조법 제4조 제1항

3) 과소자본과세제도

- 과소자본과세제도는 과소자본(thin capitalization)을 통한 국가간 자본이동을 이용한 다국적기업의 조세회피를 방지하기 위한 제도임
 - 과소자본을 이용한 조세회피란 기업이 자금을 조달함에 있어 국외 모회사 등으로부터 출자는 적게 받는 반면 차입의 비중을 늘려 당해 기업이 소재하는 국가에서의 세부담을 의도적으로 줄이는 행위를 의미함
 - 모회사인 출자자에게 지급되는 배당은 비용으로 인정되지 않으나, 이자는 비용으로 인정되어 과세소득을 줄이는 효과가 있음
 - 출자와 차입은 자금의 공여라는 경제적 실질은 동일하나 배당과 이자의 처리방식의 차이로 인해 세후 순이익이 달라져 세무상 차이를 발생시킴
 - 조세법리 측면에서 투자자금의 자기자본화를 유도하고 투자형식의 인위적인 조정에 따른 조세부담의 차이를 해소하기 위하여 과소자본과세제도가 제정됨

- 우리나라는 1995년 말 국조법 제정 시 과소자본과세제도를 도입하여 1997년 1월 1일부터 시행하게 됨

- 과소자본과세제도에 따라 내국법인이 국외지배주주로부터 차입한 금액이 출자자금의 3배(금융업은 6배)를 초과하는 경우 차입금 상당액에 대한 지급이자를 당해 내국법인의 각 사업연도소득금액 계산상 손금에 산입할 수 없음
 - 적용 대상자인 내국법인에는 외국법인의 국내사업장이 포함됨
 - 국외지배주주로부터 차입한 금액에는 국외지배주주의 지급보증(담보의 제공 등 실질적으로 지급을 보증하는 경우를 포함)에 의하여 제3자로부터 차입한 금액도 포함됨

4) CFC 과세제도

- CFC 과세제도는 저세율 국가나 조세피난처에 외국 자회사를 설립하여 자회사의 이

익잉여금을 장기간 유보함으로써 거주지국의 과세를 부당하게 이연하는 조세회피행위를 방지하기 위한 제도임

- 거주자는 조세부담률이 낮은 외국에 자회사 등을 설립한 후 지배력 행사를 통해 배당을 이연함으로써 조세부담을 낮출 수 있음
 - 조세부담률은 법인세뿐만 아니라 배당소득세, 주식양도에 대한 양도소득세 등을 종합적으로 고려한 세율을 의미함
- 이와 같은 조세회피행위는 정상적인 해외투자가 아닌 자본도피 목적의 해외진출을 유발하고 국내 자금의 해외유출을 발생시키는 문제점을 야기하므로 이를 규율하기 위한 제도로써 CFC 과세제도가 전 세계적으로 시행되고 있음

□ 우리나라는 1995년 말 국조법 제정 시 CFC 과세제도를 도입하여 1997년 1월 1일부터 시행하게 됨

- 최초 도입 시에는 “조세피난처 과세제도”라는 명칭이 사용되었으나, 2009년 5월 OECD가 지정했던 조세피난처 국가가 조세피난처 리스트에서 삭제됨에 따라 2009년 말 국조법 개정 시 그 명칭이 “특정외국법인의 유보소득에 대한 합산과세”로 변경됨

□ CFC 과세제도에 따라 내국인이 일정 요건을 충족한 특정외국법인에 출자한 경우, 그 특정외국법인의 각 사업연도 말 현재 배당 가능한 유보소득 중 내국인에게 귀속될 금액은 내국인이 배당받은 것으로 봄

- CFC 과세제도의 적용 대상인 내국인은 저세율 국가에 본점 또는 주사무소를 둔 외국법인의 각 사업연도 종료일 현재 발행주식 총수 또는 출자금액의 10% 이상을 직접 또는 간접으로 보유한 자임³⁾
 - 저세율 국가란 법인의 부담세액이 실제발생소득의 15% 이하인 국가 또는 지역을 의미함
 - 주식의 간접소유비율은 국조법 제2조 제2항의 간접소유비율 계산규정을 준용함⁴⁾

3) 국조법 제17조 제2항 전단

4) 국조법 시행령 제34조

- 발행주식 총수 또는 출자금액의 10% 이상 보유 여부를 판단할 때 민법 제799조에 의한 가족의 범위에 속하는 자가 직접 보유하고 있는 발행주식 또는 출자지분을 포함함⁵⁾
- 특정외국법인이란 내국인의 출자관계를 전제로 내국인과 특수관계에 있는 외국법을 말함
 - 특수관계 여부의 판단은 국조법 제2조 제1항 제8호의 특수관계 규정에 의하므로, ① 내국인이 주식의 50% 이상을 직·간접적으로 보유하는 외국법인, ② 제3자가 내국법인과 외국법인에 대해 의결권 있는 주식의 50% 이상을 직·간접적으로 보유하는 경우 그 외국법인, ③ 내국인이 실질적으로 지배하는 외국법인 및 ④ 제3자가 내국인과 외국법인을 실질 지배하는 경우 그 외국법인이 특정외국법인에 해당됨

나. 특수관계인의 범위

- 국조법은 각 조세회피세제에 적용되는 특수관계의 범위를 제1장 '총칙'에서 정하고 있음
 - 국조법에서 정하고 있는 특수관계 관련 규정은 크게 특수관계의 범위, 국외특수관계인 및 국외지배주주의 범위로 구분됨
 - 특수관계의 범위: 국조법 제2조 제1항 제8호 및 동법 시행령 제2조
 - 국외특수관계인: 국조법 제2조 제1항 제9호
 - 국외지배주주: 국조법 제2조 제1항 제11호 및 동법 시행령 제3조
- 이전가격과세제도, 과소자본과세제도 및 CFC 과세제도는 국조법의 총칙에 명시된 특수관계 규정을 기준으로 제도의 적용 대상을 판정함
 - 이전가격과세제도는 국제거래에 적용되므로, 내국법인의 거래상대방이 국조법상 '국외특수관계인'인지 여부를 판단해야 함
 - 과소자본과세제도는 내국법인이 국외지배주주에게 지급하는 이자에 적용되므로

5) 국조법 제17조 제2항 후단

이자를 지급한 상대방이 국조법상 ‘국외지배주주’ 요건에 해당되는지 판단해야 함

- CFC 과세제도는 내국법인이 주식 또는 출자금액의 10% 이상을 직접 또는 간접으로 보유하고 있고 실효세율이 15% 이하인 국가 또는 지역에 본점 또는 주사무소를 둔 외국법인이 당해 내국법인과 국조법상 특수관계에 있는 ‘특정외국법인’인지 여부를 판단해야 함

□ 이하 본 보고서에서는 이전가격과세제도의 국외특수관계인, 과소자본과세제도의 국외지배주주, CFC 과세제도의 특정외국법인과 같이 각 제도의 적용 대상이 되는 국외주체를 ‘특수관계인’으로 총칭함

1) 특수관계의 범위

□ 국조법상 특수관계는 크게 법률적 종속관계와 실질적 종속관계를 기준으로 판단됨

- 법률적 종속관계란 주식 지분비율과 같은 법률적 요건에 의해 특수관계를 판단하는 방법으로서, 판단기준이 명확하고 자의성이 개재될 여지가 없다는 장점이 있는 반면 급변하는 경제현상을 반영할 수 없다는 단점이 있음
- 실질적 종속관계란 실질지배력을 기초로 특수관계를 판단하는 요건으로서, 납세자의 다양한 조세회피행위를 적절히 대처할 수 있다는 장점이 있는 반면 실질지배력의 모호성으로 인해 법적 안정성을 위협할 수 있다는 단점이 있음

〈표 Ⅱ-1〉 국조법상 특수관계 범위

구분	법(제2조 제1항 제8호)	시행령(제2조 제1항)	도표
법률적 종속 관계	가. 거래 당사자의 어느 한 쪽이 다른 쪽의 의결권 있는 주식의 50% 이상을 직접 또는 간접으로 소유하고 있는 관계	① 외국주주 ¹⁾ 가 내국법인 또는 국내사업장을 두고 있는 외국법인의 의결권 있는 주식 ²⁾ 을 50% 이상 직접 또는 간접으로 소유한 경우 그 내국법인 또는 국내사업장과 외국주주의 관계	<p>50% 이상 직·간접 소유</p> <p>특수관계</p>
	나. 제3자가 거래 당사자 양쪽의 의결권 있는 주식의 50% 이상을 직접 또는 간접으로 각각 소유하고 있는 경우 그 양쪽 간의 관계	② 거주자·내국법인 또는 내국사업장을 두고 있는 외국법인이 다른 외국법인의 의결권 있는 주식의 50% 이상을 직접 또는 간접으로 소유한 경우 그 거주자·내국법인 또는 내국사업장과 다른 외국법인의 관계	<p>50% 이상 직·간접 소유</p> <p>특수관계</p>
		③ 내국법인 또는 내국사업장을 두고 있는 외국법인의 의결권 있는 주식의 50% 이상을 직접 또는 간접으로 소유하고 있는 자가 제3의 외국법인의 의결권 있는 주식의 50% 이상을 직접 또는 간접으로 소유한 경우 그 내국법인 또는 내국사업장과 제3의 외국법인(그 외국법인의 국내사업장 포함)의 관계	<p>50% 이상 직·간접 소유</p> <p>50% 이상 직·간접 소유</p> <p>특수관계</p>

〈표 II -1〉의 계속

구분	법(제2조 제1항 제8호)	시행령(제2조 제1항)	도표
<p>실질적 종속 관계</p>	<p>다. 자본의 출자관계, 재 화·용역의 거래관계, 재 자금의 대여 등에 의 하여 거래 당사자 간 에 공통의 이해관계가 있고 거래 당사자의 어느 한 쪽이 다른 쪽 의 사업 방침을 실질 적으로 결정할 수 있 는 관계</p>	<p>④ 거주자·내국법인 또는 국내사업장과 비거주자·외 국법인 또는 이들의 국외사업장의 관계에서 어느 한 쪽과 다른 쪽 간에 자본의 출자관계, 재화·용역 의 거래관계, 자금의 대여 등에 의하여 소득을 조정 할 수 있는 공통의 이해관계가 있고, 어느 한 쪽이 다음의 어느 하나의 방법에 의하여 다른 쪽의 사업 방침 전부 또는 중요한 부분을 실질적으로 결정할 수 있는 경우 그 어느 한 쪽과 다른 쪽의 관계 가. 다른 쪽 법인의 대표임원이나 총 임원 수의 절 반 이상에 해당하는 임원이 어느 한 쪽 법인의 임원 또는 종업원의 지위에 있거나 사업연도 중 료일로부터 소급하여 3년 이내에 어느 한 쪽 법 인의 임원 또는 종업원의 지위에 있었을 것 나. 어느 한 쪽이 조합이나 신탁을 통하여 다른 쪽 의 의결권 있는 주식의 50% 이상을 소유할 것 다. 다른 쪽이 사업활동의 50% 이상을 어느 한 쪽 과의 거래에 의존할 것 라. 다른 쪽이 사업활동에 필요한 자금의 50% 이상 을 어느 한 쪽으로부터 차입하거나 어느 한 쪽 에 의한 지급보증을 통하여 조달할 것 마. 다른 쪽이 어느 한 쪽으로부터 제공되는 지식재 산권에 50% 이상을 의존하여 사업활동을 할 것</p>	<p>① 공통의 이해관계 ② 실질적 지배</p> <ul style="list-style-type: none"> • 임원 파견 • 조합·신탁을 통한 소유 • 거래 의존 • 자금의 차입·보증 등 • 지식재산권 의존

〈표 II -1〉의 계속

구분	법(제2조 제1항 제8호)	시행령(제2조 제1항)	도표
	<p>라. 자본의 출자관계, 재화·용역의 거래관계, 재자금의 대여 등에 의하여 거래 당사자 간에 공통의 이해관계가 있고 제3자가 거래 당사자 양쪽의 사업 방침을 실질적으로 결정할 수 있는 경우 그 거래 당사자 간의 관계</p>	<p>⑤ 거주자·내국법인 또는 국내사업장과 비거주자·외국법인 또는 이들의 국외사업장의 관계에서 어느 한 쪽과 다른 쪽 간에 자본의 출자관계, 재화·용역의 거래관계, 자금의 대여 등에 의하여 소득을 조정할 수 있는 공통의 이해관계가 있고 제3자, 어느 한 쪽 및 다른 쪽 간의 관계가 다음의 어느 하나에 해당하는 경우 그 어느 한 쪽과 다른 쪽의 관계가. 거주자·내국법인 또는 국내사업장이 의결권 있는 주식의 50% 이상을 직접 또는 간접으로 소유하는 어느 한 쪽과 그 거주자·내국법인 또는 국내사업장과 실질적 지배관계가 있는 다른 쪽의 관계</p> <p>나. 비거주자·외국법인 또는 이들의 국외사업장이 의결권 있는 주식의 50% 이상을 직접 또는 간접으로 소유하는 어느 한 쪽과 그 비거주자·외국법인 또는 이들의 국외사업장과 실질적 지배관계가 있는 다른 쪽의 관계</p> <p>다. '독점규제 및 공정거래에 관한 법률 시행령' 제3조 각호의 어느 하나에 해당하는 기업집단에 속하는 다른 계열회사인 어느 한 쪽과 그 기업집단 소속의 다른 계열회사가 의결권 있는 주식의 50% 이상을 직접 또는 간접으로 소유하는 다른 쪽의 관계</p> <p>라. 제3자가 거래 당사자 양쪽의 사업방침을 실질적으로 결정할 수 있는 경우 그 거래당사자 양쪽 간의 관계</p>	<p>가. 50% 이상 직·간접 소유 내국법인 거주자 내국법인 국내사업장 공통의 이해관계 실질적 지배 비거주자 외국법인 국외사업장 특수관계</p> <p>나. 50% 이상 직·간접 소유 내국법인 비거주자 외국법인 국외사업장 공통의 이해관계 실질적 지배 비거주자 외국법인 국외사업장 특수관계</p> <p>다. 50% 이상 직·간접 소유 내국법인 기업집단 계열회사 비거주자 외국법인 국외사업장 특수관계</p> <p>라. 50% 이상 직·간접 소유 내국법인 제3자 사업방침을 실질적으로 결정 거주자 내국법인 국내사업장 사업방침을 실질적으로 결정 비거주자 외국법인 국외사업장 특수관계</p>

주: 1) 외국주주란 외국에 거주하거나 소재하는 자로서 주주 및 출자자를 포함함
 2) 출자지분을 포함함
 자료(도표): 이용섭·이동신, 『국제조세』(2011년 개정판), 세경사, 2011. 5. pp. 833-839

- 법률적 종속관계의 충족 여부를 판정함에 있어 지분소유비율은 직접소유비율과 간접소유비율의 합계로 산정되며, 간접소유비율은 국조법 시행령 제2조 제2항에 명시된 간접소유비율 계산방법에 따라 산정되어야 함

〈표 II-2〉 간접소유비율의 계산¹⁾

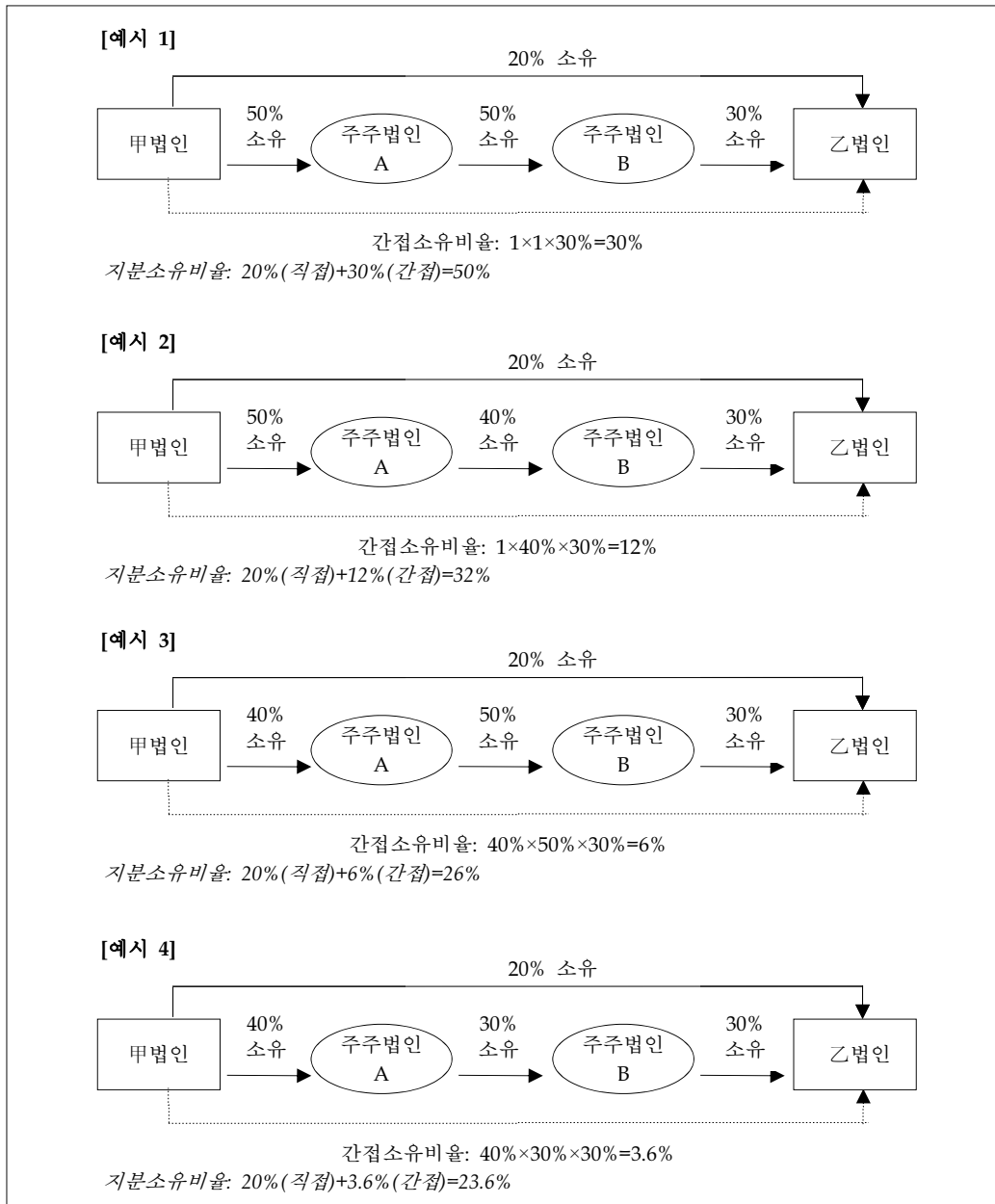
구분	어느 한 쪽 법인이 다른 쪽 법인의 주주법인의 의결권 있는 주식의	
	50% 이상을 직접 소유하고 있는 경우	50% 미만을 직접 소유하고 있는 경우
간접소유비율 계산 방법	주주법인이 소유하고 있는 다른 쪽 법인의 의결권 있는 주식 소유비율. 다만, 주주법인이 둘 이상인 경우(병렬연결관계)에는 각 주주법인별로 계산한 비율을 합계한 비율	그 소유비율에 주주법인의 타방법인 주식 소유비율을 곱한 비율. 다만, 주주법인이 둘 이상인 경우(병렬연결관계)에는 각 주주법인별로 계산한 비율을 합계한 비율
예시	<p>[예시 1] 일반적인 경우</p> <p>간접소유비율: $1 \times 30\% = 30\%$ 지분소유비율: $20\%(\text{직접}) + 30\%(\text{간접}) = 50\%$</p>	<p>[예시 3] 일반적인 경우</p> <p>간접소유비율: $30\% \times 30\% = 9\%$ 지분소유비율: $20\%(\text{직접}) + 9\%(\text{간접}) = 29\%$</p>
	<p>[예시 2] 병렬연결관계인 경우</p> <p>간접소유비율: $(1 \times 30\%) + (1 \times 30\%) = 60\%$ 지분소유비율: $20\%(\text{직접}) + 60\%(\text{간접}) = 80\%$</p>	<p>[예시 4] 병렬연결관계인 경우</p> <p>간접소유비율: $(1 \times 30\%) + (40\% \times 30\%) = 42\%$ 지분소유비율: $20\%(\text{직접}) + 42\%(\text{간접}) = 62\%$</p>

주: 1) 국조법 시행령 제2조 제2항

- 다른 쪽 법인의 주주법인과 어느 한 쪽 법인 사이에 하나 이상의 법인이 개재되어 있고 이들 법인이 주식소유관계를 통하여 연결되어 있는 경우(직렬연결관계)에도 위의 간접소유비율 계산방법을 준용함⁶⁾

6) 국조법 시행령 제2조 제2항 제3호

[그림 II-1] 직렬연결관계인 경우 간접소유비율의 계산 예시



2) 국외특수관계인의 범위

- 국외특수관계인이란 거주자, 내국법인 또는 국내사업장과 특수관계에 있는 비거주자 또는 외국법인임
- 외국법인의 국내사업장은 국외특수관계인에 해당되지 않음
 - 2008년 12월 이전에는 국외특수관계인의 범위에 외국법인의 국내사업장이 포함됨에 따라 내국법인과 외국법인의 국내사업장 간 거래에도 이전가격과세제도가 적용되었음
 - 그러나 이는 법실질을 중시하는 국제조세논리에 반하는 것이며 내국법인과 외국법인의 국내사업장 간 거래는 국내과세권이 미치는 국내거래이므로 2008년 12월 법 개정 시 국외특수관계인의 범위에서 외국법인의 국내사업장이 제외됨

3) 국외지배주주의 범위

- 국외지배주주란 각 사업연도 종료일 현재 내국법인 또는 외국법인의 국내사업장을 실질적으로 지배하는 외국의 주주·출자자 또는 본점으로서 법정된 요건을 충족한 자임
 - 국조법 시행령 제3조는 국외지배주주의 요건을 명시하고 있는 바, 이 요건은 국조법 시행령 제1조의 특수관계에 해당하는 국외주주의 요건과 대체로 유사함
 - 국외지배주주는 각 사업연도 종료일을 기준으로 판단됨
 - 국외지배주주 여부 파악을 위한 지분소유비율 판정 시 간접소유비율은 국조법상 특수관계 판정 시 적용되는 간접소유비율 계산방법(국조법 시행령 제2조 제2항)을 준용함

〈표 II-3〉 국외지배주주의 범위¹⁾

내국법인인 경우	외국법인의 국내사업장인 경우
① 내국법인의 의결권 있는 주식의 50% 이상을 직접 또는 간접으로 소유하는 외국주주 ② ①에 따른 외국주주가 의결권 있는 주식의 50% 이상을 직접 또는 간접으로 소유하고 있는 외국법인 ③ 내국법인과 소득을 조정할 수 있는 공통의 이해관계가 있고 사업방침의 전부 또는 중요한 부분을 실질적으로 지배할 수 있는 관계가 있는 외국주주 ²⁾	① 국내사업장이 있는 외국법인의 본점·지점 ³⁾ ② ①에 따른 외국법인의 의결권 있는 주식의 50% 이상을 직접 또는 간접으로 소유하는 외국주주 ③ ①에 따른 본점 또는 ②에 따른 외국주주가 의결권 있는 주식의 50% 이상을 직접 또는 간접으로 소유하는 외국법인

주: 1) 국조법 시행령 제3조
 2) 내국법인과 국조법 제2조 제1항 제4호의 관계에 있는 외국주주임
 3) 국외에 소재하는 다른 지점을 의미함

2. 법인세법상 특수관계인의 범위

가. 개관

1) 부당행위계산부인제도의 의의

□ 부당행위계산부인제도는 특수관계인과의 부당한 거래행위를 통한 법인세 회피를 방지하여 조세부담의 공평을 실현하기 위한 제도임

- 법인이 특수관계인과 거래를 함에 있어서 경제적 합리성을 무시함으로써 당해 법인의 소득에 대한 조세의 부담을 부당히 감소시킨 것으로 인정되는 경우, 과세관청이 당해 법인의 행위 또는 소득금액의 계산에도 불구하고 객관적으로 타당한 소득이 있었던 것으로 보아 그 소득금액을 다시 계산하여 과세하는 제도임
 - 이 때 부당행위계산이라 함은 납세자가 정상적인 경제인의 합리적인 거래형식에 의하지 않고 합리적 이유도 없이 우회행위, 다단계행위 그 밖에 이상한 거래형식을 취함으로써 통상의 합리적인 거래형식을 취할 때 생기는 조세의 부담을 경감 내지 배제시키는 행위계산을 의미함⁷⁾
- 부당행위계산부인제도는 1949. 11. 7. 법률 제62호로 법인세법 제33조에 의해 최초 도입된 이후 수차례 개정을 거듭하여 현행 규정에 이룸
- 1949년 최초 도입된 부당행위계산부인제도는 적용 대상자를 동족회사⁸⁾로 제한하였으며 소득포탈의 목적을 요건으로 함
 - 이후 수차례 개정을 통해 적용 대상자가 비공개법인으로, 그리고 모든 내국법인으로 점차 확대되었으며, 적용요건을 소득포탈의 목적 대신 행위계산의 부당성으로 개정함
 - 또한 특수관계인의 범위가 확대되었으며, 부당행위계산의 유형도 다양화됨
- 부당행위계산부인에 해당되는 경우 과세당국은 당해 그 내국법인의 행위 또는 소득금액 계산에 관계없이 객관적으로 타당하다고 보여지는 소득이 있었던 것으로 의제하여 소득금액을 재계산하고 소득처분을 할 수 있음
- 법인에는 시가와의 차액 등을 익금산입하여 법인세가 과세됨
 - 부당행위계산부인의 효과는 납세의무자인 당해 법인의 행위계산에 국한되므로 거래상대방인 특수관계인의 과세소득금액 계산에 그 부인의 효과가 미치는 것은 아님⁹⁾

7) 대법 2004두 6280, 2004. 10. 28.

8) 주주 또는 사원의 1인과 이와 친족, 사용인 기타 대통령령으로 정한 출자관계 있는 법인 등 특수관계 있는 자의 주식금액 또는 출자금액의 합계가 그 법인의 주식금액 또는 출자금액의 2분의 1 이상에 상당하는 법인을 말한다(법인세법 제17조 제3항).

- 국조법은 법인세법에 우선 적용되나, 이전가격과세제도의 적용이 곤란한 일부 거래에 대해서는 법인세법상 특수관계요건을 충족 시 부당행위계산부인 규정이 적용됨
 - ① 자산을 무상으로 이전¹⁰⁾하거나 채무면제가 있는 경우, ② 수익이 없는 자산의 매입 또는 현물출자를 받았거나 당해 자산에 대한 비용을 부담한 경우, ③ 출연금을 대신 부담한 경우, ④ 그 밖의 자본거래로서 법인세법 시행령에 명시된 부당행위계산의 유형에 해당하는 경우에는 부당행위계산부인이 적용됨

2) 부당행위계산부인제도의 적용요건

- 부당행위계산부인제도는 국내에서 납세의무가 있는 모든 법인에 적용됨
 - 내국법인, 외국법인, 영리법인, 비영리법인, 계속법인, 청산법인을 불문하고 국내에서 납세의무가 있는 모든 법인에 대하여 적용됨

- 부당행위계산부인 규정을 적용하기 위해서는 특수관계와 행위계산의 부당성이 모두 충족되어야 함
 - (특수관계) 거래 대상자가 당해 내국법인의 특수관계인이어야 함
 - (행위계산의 부당성) 거래의 내용이 조세부담을 부당히 감소시킨 것으로 인정되어야 함

- 조세부담을 부당히 감소시키는 것으로 인정되는 행위는 법인세법 시행령 제88조 제1항에서 열거하고 있음
 - 조세부담을 부당히 감소시키는 것으로 인정되는 행위란 법인이 거래를 함에 있어 정상적인 사인간의 거래, 건전한 사회통념 내지 상관행에 비추어 부당한 행위 또는 계산을 하여 경제적 합리성을 무시하였다고 인정되는 일체의 행위를 말함¹¹⁾
 - 법인세법 시행령 제88조 제1항이 부당행위계산의 유형에 대한 예시규정인지 아니

9) 대법97누8960, 1998. 9. 18.

10) 현저히 저렴한 대가로 이전하는 경우는 제외

11) 신찬수·정창모, 『법인세의 실무』, 삼일회계법인 삼일인포마인, 2008.

면 제한적 열거규정인지에 대해서는 논란의 여지가 있을 수 있으나, 예시규정으로 보는 것이 통설임¹²⁾

〈표 II-4〉 부당행위계산의 유형¹⁾

1. 자산을 시가보다 높은 가액으로 매입 또는 현물출자하였거나 그 자산을 과대상각한 경우
2. 무수의 자산을 매입 또는 현물출자받았거나 그 자산에 대한 비용을 부담한 경우
3. 자산을 무상 또는 시가보다 낮은 가액으로 양도 또는 현물출자한 경우. 다만, 일부 주식매수선택권등의 행사 또는 지급에 따라 주식을 양도하는 경우는 제외함
- 3-2. 특수관계인인 법인간 합병(분할합병 포함)·분할에 있어서 불공정한 비율로 합병·분할하여 합병·분할에 따른 양도손익을 감소시킨 경우. 다만, 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」 제165조의 4에 따라 합병(분할합병 포함)·분할하는 경우는 제외
4. 불량자산을 차환하거나 불량채권을 양수한 경우
5. 출연금을 대신 부담한 경우
6. 금전, 그 밖의 자산 또는 용역을 무상 또는 시가보다 낮은 이율·요율이나 임대료로 대부하거나 제공한 경우. 다만, 다음의 어느 하나에 해당하는 경우는 제외
 - 가. 일부 주식매수선택권등의 행사 또는 지급에 따라 금전을 제공하는 경우
 - 나. 주주 등이나 출연자가 아닌 임원(소액주주 등인 임원 포함) 및 사용인에게 사택(기획재정부령으로 정하는 임차사택 포함)을 제공하는 경우
7. 금전 기타 자산 또는 용역을 시가보다 높은 이율·요율이나 임차료로 차용하거나 제공받은 경우
 - 7-2. 기획재정부령으로 정하는 파생상품에 근거한 권리를 행사하지 아니하거나 그 행사기간을 조정하는 등의 방법으로 이익을 분여하는 경우
8. 다음의 어느 하나에 해당하는 자본거래로 인하여 주주 등인 법인이 특수관계인인 다른 주주 등에게 이익을 분여한 경우
 - 가. 특수관계인인 법인간의 합병(분할합병 포함)에 있어서 주식등을 시가보다 높거나 낮게 평가하여 불공정한 비율로 합병한 경우. 다만, 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」 제165조의4에 따라 합병(분할합병 포함)하는 경우는 제외
 - 나. 법인의 자본(출자액을 포함)을 증가시키는 거래에 있어서 신주(전환사채·신주인수권부사채 또는 교환사채 등을 포함)를 배정·인수받을 수 있는 권리의 전부 또는 일부를 포기²⁾하거나 신주를 시가보다 높은 가액으로 인수하는 경우
 - 다. 법인의 감자에 있어서 주주 등의 소유주식 등의 비율에 의하지 아니하고 일부 주주 등의 주식 등을 소각하는 경우

12) 김완석, 『법인세법론』, 광교TNS, 2004.

〈표 II-4〉의 계속

<p>8-2. 8 외의 경우로서 증자·감자, 합병(분할합병 포함)·분할, 「상속세 및 증여세법」 제40조 제1항에 따른 전환사채등에 의한 주식의 전환·인수·교환 등 법인의 자본(출자액을 포함)을 증가시키거나 감소시키는 거래를 통하여 법인의 이익을 분여하였다고 인정되는 경우. 다만, 일부 주식매수선택권등 중 주식매수선택권의 행사에 따라 주식을 발행하는 경우는 제외</p> <p>9. 그 밖에 1~7, 7-2, 8 및 8-2에 준하는 행위 또는 계산 및 그 외에 법인의 이익을 분여하였다고 인정되는 경우</p>
--

주: 1) 법인세법 시행령 제88조 제1항
2) 그 포기한 신주가 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」 제9조 제7항에 따른 모집방법으로 배정되는 경우를 제외

나. 특수관계인의 범위

- 특수관계인은 내국법인과 법인세법 시행령 제87조에 법정된 특수관계에 있는 자를 말함
 - 본인도 특수관계인의 특수관계인으로 보므로¹³⁾ 일방을 기준으로 특수관계가 성립하지 않더라도 타방을 기준으로 성립되는 경우에는 이들 상호간은 특수관계인으로 봄
 - 특수관계인의 범위는 법령해석의 일반원칙에 따라 엄격히 해석되어야 하며 유추해석이나 확대적용은 허용되지 않음

- 특수관계인 여부의 판정은 그 행위 당시를 기준으로 함
 - 특수관계가 성립되기 전이나 특수관계가 소멸된 후에 발생한 거래에 대하여는 부당행위계산부인 규정을 적용할 수 없음

13) 법인세법 시행령 제87조 제1호 및 국세기본법 제2조 제20호 각 목 외의 부분 후단

〈표 II-5〉 부당행위계산부인제도의 특수관계인 범위¹⁾

1. 임원의 임면권의 행사, 사업방침의 결정 등 당해 법인의 경영에 대하여 사실상 영향력을 행사하고 있다고 인정되는 자²⁾와 그 친족³⁾
2. 주주 등(소액주주 등을 제외)과 그 친족
3. 법인의 임원·사용인 또는 주주 등의 사용인⁴⁾이나 사용인 외의 자로서 법인 또는 주주 등의 금전 기타 자산에 의하여 생계를 유지하는 자와 이들과 생계를 함께하는 친족
4. 해당 법인이 직접 또는 그와 1~3까지의 관계에 있는 자를 통하여 어느 법인의 경영에 대하여 지배적인 영향력을 행사하고 있는 경우 그 법인
5. 해당 법인이 직접 또는 그와 1~4까지의 관계에 있는 자를 통하여 어느 법인의 경영에 대하여 지배적인 영향력을 행사하고 있는 경우 그 법인
6. 당해 법인에 30% 이상을 출자하고 있는 법인에 30% 이상을 출자하고 있는 법인이나 개인
7. 당해 법인이 「독점규제 및 공정거래에 관한 법률」에 의한 기업집단에 속하는 법인인 경우 그 기업집단에 소속된 다른 계열회사 및 그 계열회사의 임원

주: 1) 법인세법 시행령 제87조 제1항

2) 상법 제401조의 2 제1항의 규정에 의하여 이사로 보는 다음의 자를 포함함

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

3) 친족은 국세기본법 시행령 제1조의2 제1항의 규정을 준용하며, 그 출자자와 다음에 해당하는 자를 말함

- 6촌 이내의 혈족
- 4촌 이내의 인척
- 배우자(사실상 혼인관계에 있는 자를 포함)
- 친생자로서 다른 사람에게 친양자 입양된 자 및 그 배우자·직계비속

4) 주주 등이 영리법인인 경우에는 그 임원을, 비영리법인인 경우에는 그 이사 및 설립자를 말함

특수관계인의 판단에 있어 지배적인 영향력을 행사하고 있는지 여부는 국세기본법 시행령 제1조의2 제4항에 따르며¹⁴⁾, 영리법인인 경우와 비영리법인인 경우로 구분하여 판단됨

14) 법인세법 시행령 제87조 제2항

- 영리법인인 경우 다음의 요건에 해당하면 해당 법인의 경영에 대하여 지배적인 영향력을 행사하고 있는 것으로 봄
 - 법인의 발행주식총수 또는 출자총액의 30% 이상을 출자한 경우¹⁵⁾
 - 임원의 임면권의 행사, 사업방침의 결정 등 법인의 경영에 대하여 사실상 영향력을 행사하고 있다고 인정되는 경우¹⁶⁾

- 비영리법인인 경우 다음의 요건에 해당하면 해당 법인의 경영에 대하여 지배적인 영향력을 행사하고 있는 것으로 봄
 - 법인의 이사의 과반수를 차지하는 경우¹⁷⁾
 - 법인의 출연재산(설립을 위한 출연재산만 해당한다)의 30% 이상을 출연하고 그 중 1인이 설립자인 경우¹⁸⁾

- 법인세법은 소액주주 등을 제외한 주주를 모두 특수관계인으로 보고 있는 바, 특수관계의 범위를 포괄적으로 정의함
 - 소액주주 등이라 함은 발행주식총수 또는 출자총액의 1%에 미달하는 주식 또는 출자지분을 소유한 주주 등을 말함¹⁹⁾
 - 다만, 당해 법인의 국가, 지방자치단체가 아닌 지배주주 등의 특수관계인인 자는 소액주주 등에서 제외됨

15) 국세기본법 시행령 제1조의2 제4항 제1호 가목

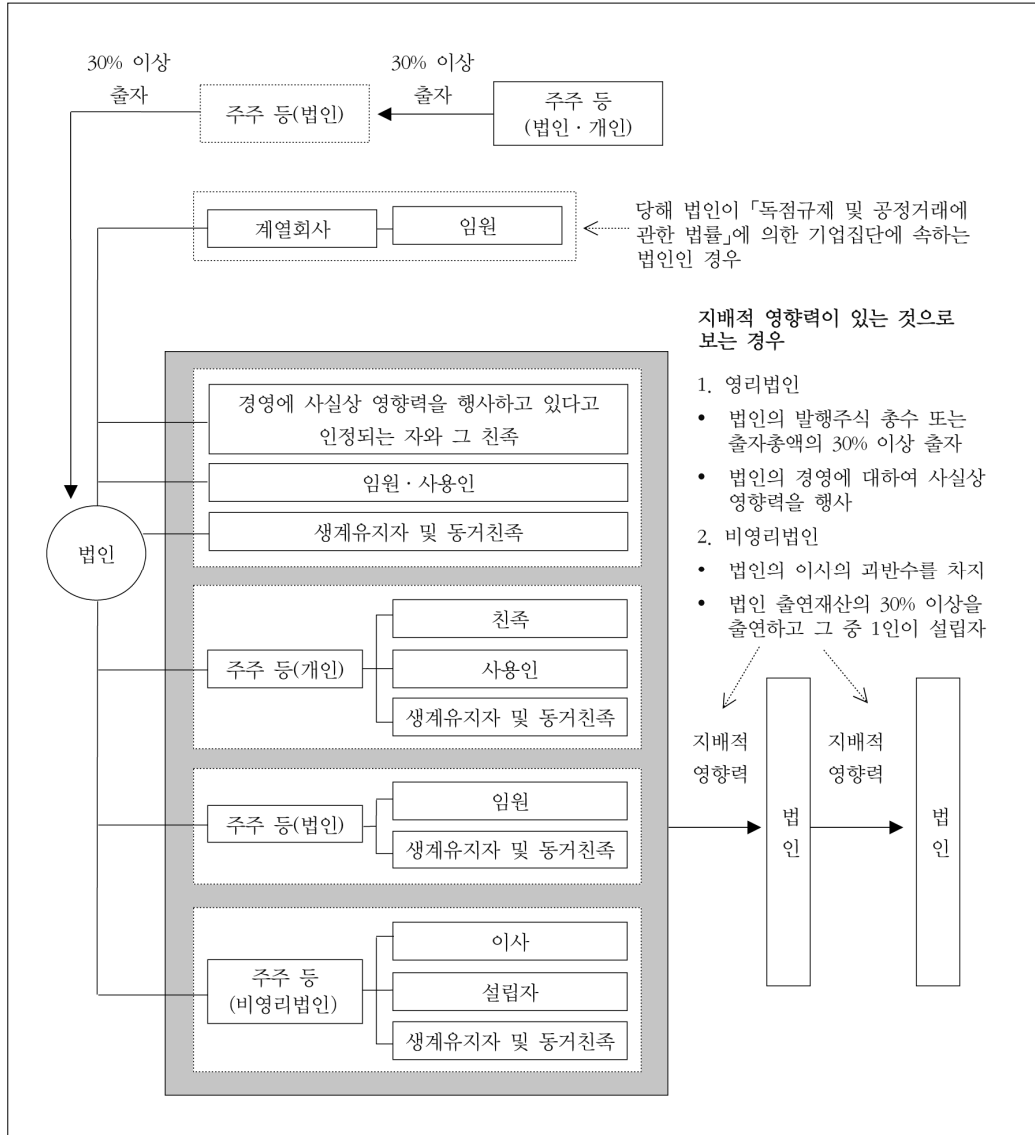
16) 국세기본법 시행령 제1조의2 제4항 제1호 나목

17) 국세기본법 시행령 제1조의2 제4항 제2호 가목

18) 국세기본법 시행령 제1조의2 제4항 제2호 나목

19) 법인세법 시행령 제50조 제2항

[그림 II-2] 부당행위계산부인제도의 특수관계인 범위 도표



– 지배주주 등이란 법인의 발행주식총수 또는 출자총액의 1% 이상의 주식 또는 출자지분을 소유한 주주 등으로서 그와 특수관계에 있는 자²⁰⁾와의 소유 주식

20) 특수관계에 있는 자(법인세법 시행령 제43조 제8항)

1. 해당 주주 등이 개인인 경우
 - 가. 국세기본법 시행령 제1조의2 제1항에 따른 친족

또는 출자지분의 합계가 해당 법인의 주주 등 중 가장 많은 경우의 해당 주주 등을 말함²¹⁾

- 주주 등의 특수관계인 해당 여부는 소액주주의 지분율을 초과하여 취득하는 시기 이후부터임²²⁾

3. 국조법 및 법인세법상 특수관계인 범위의 문제점

- 국조법의 이전가격과세제도와 법인세법의 부당행위계산부인제도는 모두 특수관계인 간의 공통된 이해를 바탕으로 발생할 수 있는 부당한 조세회피행위의 방지를 목적으로 함
 - 이전가격과세제도는 내국인과 국외특수관계인 간의 국제거래에, 부당행위계산부인제도는 내국법인 간 국내거래에 적용된다는 점에서 차이를 보임
- 이전가격과세제도에 적용되는 특수관계인의 범위와 부당행위계산부인에 적용되는 특수관계인의 범위에 차이가 존재함에 따라 특수관계인의 판단기준에 일관성이 결여되어 있다는 문제점이 있음
- 본장 이하의 내용은 국조법 중 이전가격과세제도에 적용되는 특수관계인의 범위와 법인세법 부당행위계산부인제도에 적용되는 특수관계인의 범위에 대한 문제점임

나. 제87조 제1항 제1호의 관계에 있는 법인

다. 해당 주주 등과 가목 및 나목에 해당하는 자가 발행주식총수 또는 출자총액의 30% 이상을 출자하고 있는 법인

라. 해당 주주 등과 그 친족이 이사의 과반수를 차지하거나 출연금(설립을 위한 출연금에 한함)의 30% 이상을 출연하고 그 중 1명이 설립자로 되어 있는 비영리법인

마. 다목 및 라목에 해당하는 법인이 발행주식총수 또는 출자총액의 30% 이상을 출자하고 있는 법인

2. 해당 주주 등이 법인인 경우에는 제87조 제1항 각 호(제3호는 제외)의 어느 하나에 해당하는 관계에 있는 자

21) 법인세법 시행령 제43조 제7항

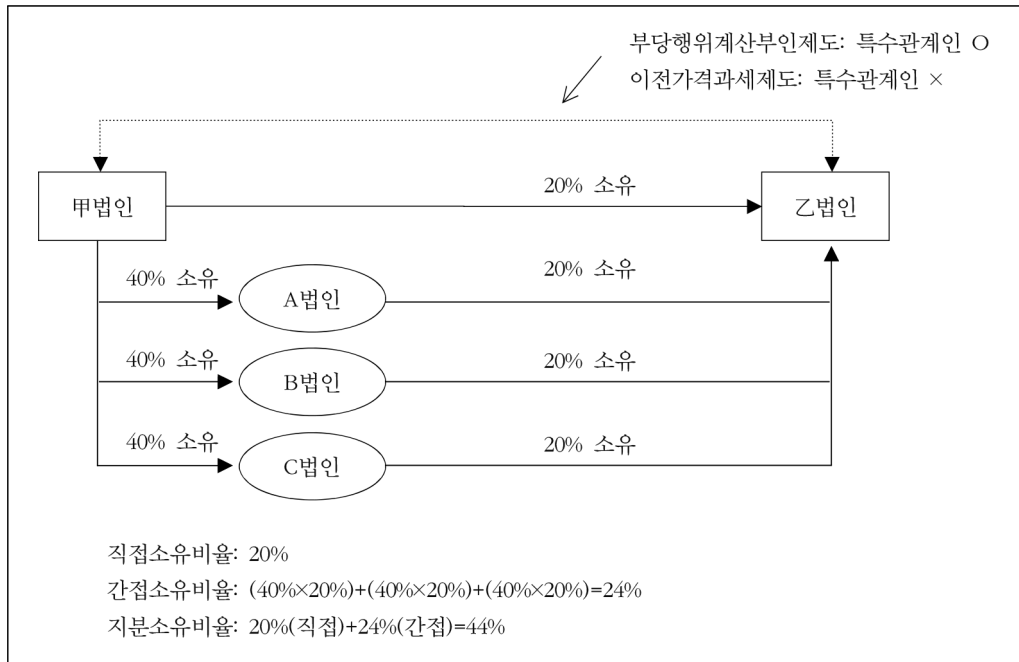
22) 서면2팀-290, 2006. 2. 6

- CFC 과세제도에서 특정외국법인의 특수관계 요건은 이전가격과세제도에 적용되는 특수관계를 준용하고 있고, 과소자본과세제도상 국외지배주주의 범위도 국조법에 명시되어 있음
- 그러나 과소자본과세제도와 CFC 과세제도는 그 제도의 목적 및 규제대상이 이전가격과세제도와는 상이하기 때문에 특수관계인의 범위에 있어 이전가격과세제도와 분리되어 개별적으로 논의되어야 함
 - 이에 대한 세부적 내용은 제4장 '2. 시사점'의 '가. 국조법 조세회피방지제도의 특수관계인 범위의 독립적 운영 필요성'을 참고

가. 특수관계 지분요건의 범위

- 법인세법 부당행위계산부인제도에 있어서 특수관계인에 해당되는 주주 등의 범위는 국조법 이전가격과세제도에 비해 광범위하게 규정되어 있음
 - 법인세법 시행령 제87조 제1항 제2호에 따라 소액주주 등을 제외한 주주 등과 그 친족은 내국법인의 특수관계인에 해당되므로 주식 또는 출자지분을 1% 이상만 보유하더라도 특수관계인 규정을 적용받음
 - 반면, 국조법 이전가격과세제도의 특수관계 규정에 있어서는 주식의 직접 또는 간접 소유비율이 50% 이상이어야 특수관계인에 해당됨
- 부당행위계산부인제도에 비해 완화되어 있는 이전가격과세제도의 특수관계 지분요건으로 인해 이전가격과세제도를 적용할 수 없는 경우가 발생한다는 문제가 제기됨
 - 다음 [그림 II-3]의 예시에서 甲법인은 乙법인에 20% 출자하고 있고, 甲법인이 각각 40%씩 출자하고 있는 자회사 A, B, C는 乙법인에 각각 20%씩 출자하고 있음
 - 법인세법에 있어서 甲법인은 乙법인을 1% 이상 소유하고 있으므로 甲법인과 乙법인은 특수관계인에 해당되고, 부당행위계산부인 규정을 적용받을 것임
 - 반면, 국조법에 따를 경우 乙법인에 대한 甲법인의 직·간접 소유비율이 50%에 미달하므로 甲법인과 乙법인 간에 특수관계가 성립하지 않아 이전가격과세제도를 적용할 수 없음

[그림 II-3] 이전가격과세제도와 부당행위계산부인제도에상 특수관계 지분요건 차이 예시



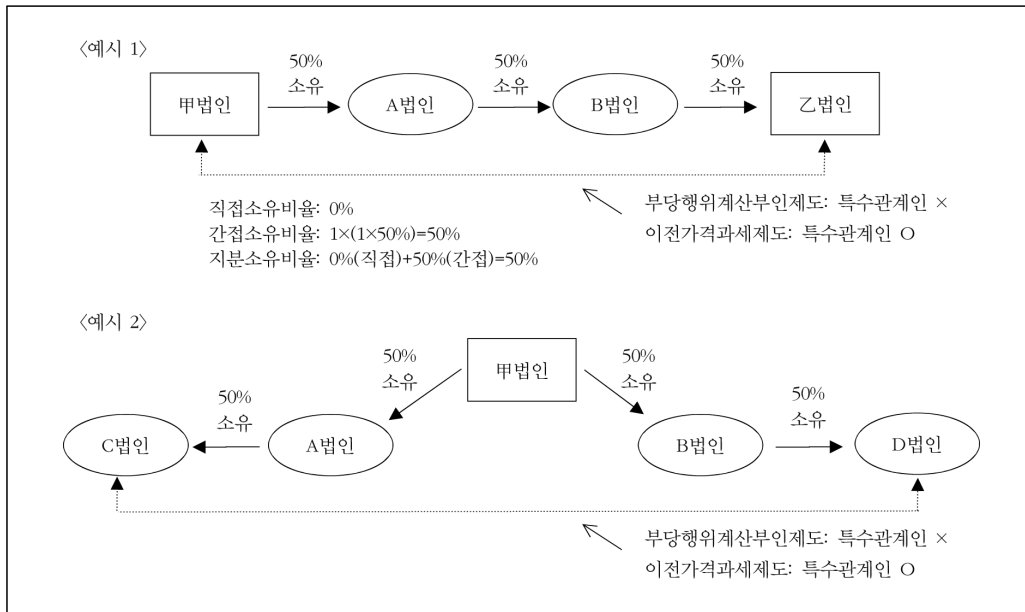
나. 간접소유비율의 적용 여부

- 간접지배관계에 있어서 부당행위계산부인제도는 시행령에 명시된 간접지배관계에 있는 자만 특수관계인으로 인정되는 반면, 이전가격과세제도는 간접소유비율을 적용함으로써 지배단계에 한계를 두지 아니함
 - 이전가격과세제도는 간접소유비율 규정을 둬으로써 직접 또는 간접소유비율의 합계가 50% 이상인 경우 그 지분소유구조를 불문하고 특수관계인으로 봄
 - 반면, 부당행위계산부인제도는 간접소유비율 규정을 두고 있지 않아 시행령 제87조 제1항의 요건을 충족하는 자만 특수관계인으로 봄
 - 해당 법인이 직접 또는 시행령 제87조 제1항 제1호 내지 제3호 또는 제1호 내지 제4호의 관계에 있는 자를 통하여 지배적인 영향력(지분율 30% 이상 또는 실질 지배력)을 행사하고 있는 경우 그 법인 및
 - 당해 법인에 30% 이상을 출자하고 있는 법인에 30% 이상을 출자하고 있는 법

인이나 개인만이 당해법인의 특수관계인임

- 간접소유비율을 인정하지 않는 현행 규정으로 인해 법인세법상 부당행위계산부인제도를 합리적으로 적용할 수 없는 경우가 발생한다는 문제점이 있음
 - 다음 [그림 Ⅱ-4]의 <예시 1>에서 甲법인은 A법인에 50%, A법인은 B법인에 50%, B법인은 乙법인에 50%를 각각 출자하고 있음
 - 부당행위계산부인제도에 있어서는 甲법인과 乙법인 간에 특수관계가 성립하지 아니함
 - － 법인세법시행령 제87조 제1항 제6호 규정에 따라 당해 법인(乙법인)에 30% 이상을 출자하고 있는 법인(B법인)에 30% 이상을 출자하고 있는 법인(A법인)까지만 특수관계가 성립함
 - 반면, 이전가격과세제도에 있어서는 특수관계가 성립함
 - [그림 Ⅱ-4]의 <예시 2>에서 甲법인은 A법인과 B법인에 각각 50%씩 출자하고, A법인과 B법인이 각각 C법인과 D법인에 50%씩 출자하고 있음
 - 부당행위계산부인제도에 따르면 A법인과 B법인 간에는 특수관계가 성립하나, C법인과 D법인 간에는 특수관계가 성립하지 아니함
 - 반면, 이전가격과세제도에 따를 경우 甲법인이 직·간접적으로 C법인과 D법인을 각각 50%씩 소유하므로 C법인과 D법인은 특수관계인임
 - 이와 같이 부당행위계산부인제도는 여러 단계의 지분소유관계에 있는 내국법인을 제대로 규율할 수 없다는 한계를 가짐

[그림 II-4] 이전가격과세제도와 부당행위계산부인제도에 상 간접소유비율 적용 여부에 따른 차이 예시

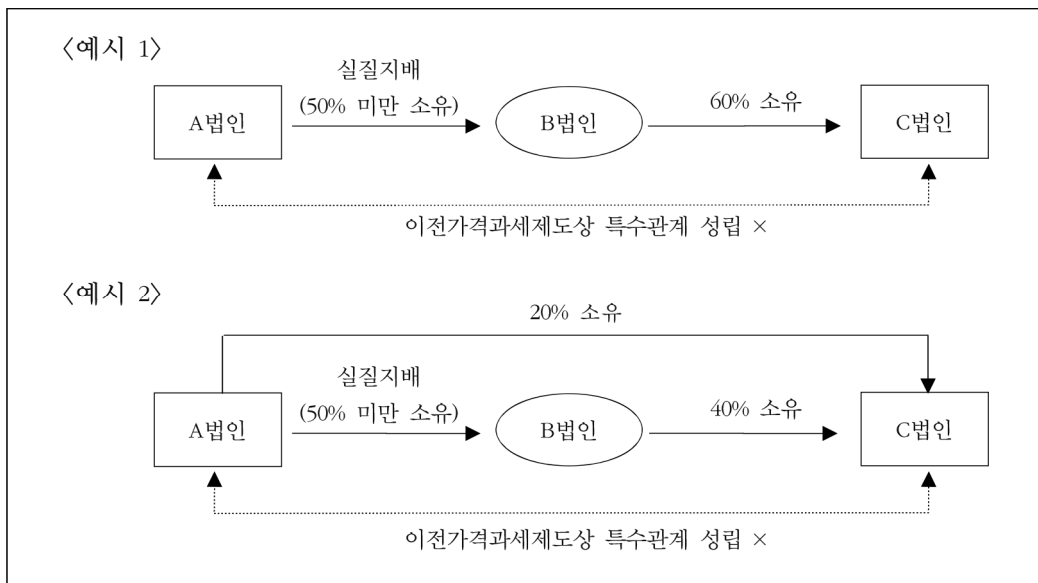


다. 실질지배 종속회사가 중간법인으로 있는 경우 이전가격과세제도에 상 특수관계인 여부 판단

- 국조법 이전가격과세제도의 특수관계 판단기준에 따르면 법인들이 여러 단계를 거쳐 지분관계를 형성하는 상황에서 실질지배 종속회사가 중간법인으로 있는 경우 그 하위법인에 대한 특수관계 요건 성립이 불가능하다는 문제가 발생함
 - 다음 [그림 II-5]의 〈예시 1〉에서 A법인은 B법인을 실질적으로 지배(50% 미만 출자)하고 있고, B법인은 C법인에 60% 출자하고 있음
 - [그림 II-5]의 〈예시 2〉에서 A법인은 B법인을 실질적으로 지배(50% 미만 출자)하고 있고 C법인에 20% 출자하고 있으며, B법인은 C법인에 40% 출자하고 있음
 - 두 예시 모두 A법인이 B법인을 통제권 아래 두고 있는 상황에서 C법인에 대한 A법인과 B법인의 지분을 합계가 과반수를 초과함에도 불구하고 A법인과 C법인은 특수관계가 성립하지 않는다는 사실은 불합리한 측면이 있음

- 이와 같이 실질지배 종속회사가 중간법인으로 있는 경우 실제로 하위법인에 대해 지배력이 행사됨에도 불구하고 그 하위법인을 이전가격과세제도상 특수관계인으로 볼 수 없다는 문제가 있음

[그림 II-5] 실질지배 종속회사가 중간법인으로 있는 경우 이전가격과세제도상 특수관계인 여부 판단 예시



Ⅲ. 주요국 세법상 특수관계인의 범위

1. 미국

- 미국은 내국법인과 외국법인을 모두 대상으로 하는 조세회피방지규정을 내국세입법 (Internal Revenue Code, 이하 “IRC”) 제482조에 두고 있음
- 우리나라의 과소자본과세제도에 해당하는 제도는 IRC 제385조 및 IRC 제163(j)조에 규정되어 있음
- 한편, 해외자회사를 이용한 과세이연을 방지하기 위해 CFC 과세제도와 PFIC(Passive Foreign Investment Company) 과세제도를 운영하고 있음

가. 이전가격과세제도상 특수관계인의 범위

- 미국은 IRC 제482조에 조세회피방지규정을 두고 있음
 - 제482조(allocation of income and deductions among taxpayers)는 내국법인과 외국법인을 모두 적용 대상으로 하므로 우리나라의 이전가격과세제도와 부당행위 계산부인 규정을 아우르는 조세회피규정으로 볼 수 있음
- 한편, IRC 제6038A조 및 제6038C조에는 외국주주가 소유한 내국법인 또는 국내에서 사업활동을 영위하는 외국법인에 대해 특수관계인과의 거래내역 등을 미국 국세청 (Internal Revenue Service, “IRS”)에 보고하도록 하는 의무규정을 두고 있음

1) IRC 제482조의 특수관계인 범위²³⁾

□ 미국의 이전가격과세제도는 IRC 제482조에 규정되어 있음

- IRC 제482조는 “공통의 이해(common interests)를 위해 직·간접적으로 소유(owned) 또는 지배(controlled)되고 있는 둘 이상의 개인·조직·거래 혹은 사업(trade or business)의 탈세를 방지하거나 진실된 과세소득을 계산하기 위해서 재무부장관은 사업체 등의 총소득, 비용공제, 세액공제 혹은 소득공제 등을 분배(distribution)·할당(apportionment)·배분(allocation)할 수 있으며, 무형자산의 이전의 경우 이러한 분배·할당·배분은 무형자산에 귀속되는 소득에 비례하여야 한다”고 규정하고 있음
- IRC 제492조를 적용받는 개인·조직·거래 혹은 사업은 거래당사자의 설립지, 영업이행지, 국적, 과세대상 여부를 불문하므로 외국법인과 비과세법인도 적용 대상이 될 수 있음
 - 세법상 독립적 의미를 갖는 과세단위인 회사(corporation), 상속재단(estate), 파트너십(partnership), 신탁(trust), 협회(association), 개인사업자(sole proprietorship) 등이 모두 적용 대상자에 포함됨

□ 특수관계인(controlled taxpayer)이란 공통의 소유(ownership) 또는 지배(control)관계가 존재하는 자이나, 소유와 지배에 대한 구체적 요건은 법에서 명시하고 있지 아니함

- 재무부규정에 따르면 지배란 직·간접 여부, 법률적 시행가능성, 이행가능성 또는 이행여부 등 그 유형을 불문한 모든 지배관계로서, 둘 이상의 납세자가 단일의 목적 또는 의도로 행한 행위의 결과로 인한 지배를 포함함²⁴⁾
- 지배의 결정요소는 형식 또는 행사방식이 아니라 실질(reality)이며, 소득이 자의 적으로 이전되는 경우에는 지배관계가 있는 것으로 추정함
- 이와 같이 지배에 대한 해석이 매우 포괄적이어서 특수관계 여부의 판단과 관련한

23) 전병목·구자은·조진권·마정화(2008), pp. 21~24

24) Treas. Reg. 1-482-1-i-(4)

국세청과 납세자 간 다툼이 발생할 유인이 높음

- 국세청과 납세자 간 다툼 발생 시 법원의 판결에 따라 결정되어야 한다는 번거로움이 있는 반면, 법으로 요건을 규정함으로써 초래할 수 있는 허점을 원칙적으로 배제할 수 있다는 장점이 있음

- 특수관계인에 대한 미국 법원의 판단을 보면 실질관계를 바탕으로 지배개념의 성립 여부를 판정하는 것으로 보임
 - 법원은 구체적 개별사건에 따라 특수관계 여부를 판정하게 됨
 - 법원은 지분소유비율이 높은 경우에도 지배개념이 성립하지 않는 것으로 보거나 법정 지분소유비율이 낮은 경우에도 지배개념이 성립하는 것으로 보는 등 거래당사자들 간의 실질관계를 기초로 특수관계 여부를 판단함

〈표 Ⅲ-1〉 특수관계 성립여부에 대한 판례¹⁾

[예시 1] 지분소유비율이 높음에도 불구하고 지배관계가 성립하지 않는 경우(R.T. French Co., 60 T.C. 836(1973))

두 자회사 A, B를 소유하고 있는 모회사 C는 A의 주식을 100%, B의 주식을 51% 취득하고 있음. A와 B간 사용료 지급거래와 관련하여, 법원은 B의 49%를 소유하고 있는 소액주주들과 C가 공동의 이익을 위해 담합한 것으로 보기 어렵고, B가 A에게 정상가격보다 비싼 사용료의 대가를 지급하는 것에 대하여 소액주주가 동의한 것으로 보기 어렵다고 판단함. 따라서 법원은 A와 B간 사용료 지급거래가 C의 지배를 받고 있지 않은 것으로 판단함

[예시 2] 지분소유관계가 없음에도 불구하고 지배관계가 성립하는 경우(Charles Town, Inc. (25 T.C.M. 77))

D사의 주식을 소유하고 있는 두 형제는 E사의 주식을 하나도 소유하고 있지 않으나, E사의 이사회 의 과반수를 차지하면서 공히 E사의 임원으로 행세하고 있음. 이 경우 D사와 E사는 지분소유관계가 없음에도 불구하고 지배관계가 존재하는 것으로 봄

주: 1) 전병목·구자은·조진권·마정화(2008), p. 24

2) IRC 제6038A조 및 제6038C조

- IRS의 효과적인 이전가격과세제도 집행을 도모하기 위해 미국 의회는 해외사업 또는 해외 투자자 거래 등에 대한 다양한 정보 보고의무 규정을 제정하였으며, IRC 제 6038A조 및 제6038C조는 이러한 정보 보고의무 규정의 대표적 예임
- IRC 제6038A조 및 제6038C조에 따라 외국지분이 25% 이상인 내국법인 및 국내에서 사업활동을 영위하는 외국법인은 그 특수관계인과의 거래 등을 IRS에 매년 보고해야 함
 - 제6038A조는 직·간접적으로 내국법인의 주식 수 또는 주식 가치를 최소 25% 이상 보유하는 외국주주(이하 “25% 외국주주”)를 둔 내국법인을 보고법인(reporting corporation)으로 함
 - 제6038C조는 국내에서 사업활동을 영위하는 외국법인을 보고법인으로 함
 - 두 조항에 따른 보고법인은 정확한 소득금액 계산에 요구되는 충분한 정보를 유지해야 하며, 이러한 의무를 이행하지 않을 시 IRS는 보고법인을 엄격한 처벌에 처할 수 있는 권한을 가짐
 - 보고법인이 유지해야 하는 정보에는 보고법인의 특수관계인 및 과세연도 중 보고법인과 거래를 수행한 자의 명칭, 사업장소, 사업내역, 거래내역, 보고법인과 의 관계 등이 포함됨
- 따라서 IRC 제6038A조 및 제6038C조에 따른 보고법인은 그 특수관계인과의 거래에 대해 제482조를 적용받는다고 볼 수 있음
- IRC 제6038A조 및 제6038C조에서 의미하는 보고법인의 ‘특수관계인(related party)’이란 다음의 자를 뜻함
 - 당해 보고법인의 25% 외국주주
 - 제267(b)조 또는 제707(b)(1)조에 의거하여 당해 내국법인 또는 당해 내국법인의 25% 외국주주와 특수관계가 있는 자

- 주로 가족구성원, 당해 법인의 주식을 50% 이상 직접 또는 간접적으로 소유한 개인 또는 법인을 포함함

○ 제482조에 의거하여 당해 보고법인과 특수관계가 있는 그 밖의 자

〈표 Ⅲ-2〉 IRC 제267(b)조 및 제707(b)(1)조에 의한 특수관계인

IRC 제267(b)조에 의한 특수관계인

1. 가족구성원(배우자, 형제 자매, 선조(ancestors), 직계비속)
2. 개인이 어떤 법인의 주식 가치를 50% 초과하여 다국적기업으로 소유하고 있는 경우, 그 법인과 개인
3. 단일 지배그룹의 구성원인 두 법인
 - 가. 모회사가 자회사의 의결권 있는 주식 또는 주식 가치의 50% 이상을 직·간접적으로 보유하는 경우 모회사와 자회사
 - 나. 5인 이하의 개인이 두 법인의 의결권 있는 주식 또는 주식 가치의 50% 이상을 직·간접적으로 보유하는 경우 그 두 법인
4. 신탁의 위탁자(grantor) 및 수탁자(fiduciary)
5. 두 신탁의 위탁자가 동일인일 경우, 그 두 신탁의 수탁자들
6. 신탁의 수탁자 및 수익자(beneficiary)
7. 두 신탁의 위탁자가 동일인일 경우, 그 중 한 신탁의 수탁자와 다른 신탁의 수익자
8. 신탁 또는 신탁의 위탁자가 어떤 법인의 주식 가치를 50% 초과하여 직·간접적으로 소유하고 있는 경우, 그 법인과 신탁의 수탁자
9. 어떤 개인 또는 그 개인의 가족구성원이 제501조를 적용받는 단체(면세를 적용받는 특정 교육 및 자선단체)를 직·간접적으로 지배하는 경우, 그 조직과 개인
10. 어떠한 자가 법인의 주식 가치를 50% 초과하여 보유함과 동시에 파트너십의 자본지분 또는 이익지분을 50% 초과하여 보유하고 있는 경우, 그 법인과 파트너십
11. 어떠한 자가 한 S corporation과 또 다른 S corporation의 주식 가치를 각각 50% 초과하여 보유하고 있는 경우, 두 S corporation
12. 어떠한 자가 한 S corporation과 다른 C corporation의 주식 가치를 각각 50% 초과하여 보유하고 있는 경우, 그 S corporation과 C corporation
13. 상속신탁(estate)의 유언집행자(executor) 및 수익자(beneficiary). 다만, 금전적 유산의 대가로서 매각 또는 교환하는 경우 제외

IRC 제707(b)(1)조에 의한 특수관계인(controlled partnership)

1. 파트너십과 그 파트너십의 자본지분 또는 이익지분을 50% 초과하여 직·간접적으로 보유하고 있는 자
2. 동일인이 두 파트너십의 자본지분 또는 이익지분을 50% 초과하여 직·간접적으로 보유하는 경우, 그 두 파트너십

나. 과소자본과세제도상 특수관계인의 범위

1) 미국의 과소자본과세제도 - IRC 제385조 및 IRC 제163(j)조

- 미국은 IRC 제385조 및 제163(j)조에 과소자본과세제도를 두고 있음
 - 미국은 1969년에 IRC 제385조(treatment of certain interest in corporation as stock or indebtedness)를 제정함으로써 과소자본과세제도를 최초 도입함
 - IRC 제385조는 실질적으로 자본에 해당하는 차입금에 지급된 지급이자를 손금으로 허용하지 않는 제도임
 - 1980년에 IRC 제385조에 대한 시행세칙이 제정·공포되었으나, 그 내용이 복잡하고 법적 근거가 결여되어 있다는 납세자들의 반발로 인해 1983년에 철회됨
 - 이에 따라 IRC 제385조는 개별 사안마다 구체적인 검토·심사가 요구되어 심사의 불확실성, 입증의 어려움과 같은 문제점이 수반됨
 - IRC 제385조의 문제를 보완하기 위해 1991년에 IRC 제163조에 (j)를 추가하여 특정 차입금에 대한 지급이자 손금산입제한 규정(limitation on deduction for interest on certain indebtedness)을 신설함
- IRC 제385조와 제163(j)조는 과다지급된 차입금 이자의 손금을 부인하는 기본적 취지에 있어서는 동일하나 적용 대상자, 특수관계 요건 등에서 중요한 차이를 보임
 - IRC 제385조는 국외지배주주에게 지급하는 이자뿐만 아니라 내국법인간 지급이자 및 특수관계인 이외의 자에게 지급한 차입금 이자에도 적용되는 반면, 제163(j)조는 법정된 특수관계인에게 지급된 차입금 이자만을 규제대상으로 하고 있음
 - 이밖에도 IRC 제385조는 부채와 자기자본을 구별할 구체적 판단기준이나 과다지급 이자의 구체적 계산방법이 없는 반면, 제163(j)조는 과소자본기준인 자본 대 부채비율, 초과지급이자의 계산방법 등이 구체적으로 명시되어 있음
- 이하 미국의 과소자본과세제도상 특수관계인의 범위는 특수관계 요건을 두고 있지 않은 제385조를 조사범위에서 제외하고 미국 IRC 제163(j)조를 중심으로 조사를 실시함

2) IRC 제163(j)조의 특수관계인 범위

- IRC 제163(j)조에 따라 미국의 내국법인 등이 특수관계인에게 지급한 차입금 이자가 미국의 내국세법·조세조약 등에 의하여 소득세 또는 법인세가 과세되지 않거나 감면되고, 그 내국법인 등의 순지급이자(조정 후 과세소득의 50%를 초과하는 경우에는 그 초과지급이자를 한도로 하여 비적격이자(disqualified interest)를 손금불산입함)
 - 내국법인 등은 미국의 내국법인뿐만 아니라 미국 내에서 영위하는 사업과 실질적 관련이 있는 소득을 가득하고 있는 외국법인의 지점을 포함함
 - 소득세 또는 법인세가 과세되지 않거나 감면된 이자를 ‘비적격이자’라 하며, 초과지급이자를 한도로 하여 비적격이자를 손금불산입함
 - 다만, 부채 대 자본비율이 1.5:1 이하인 경우에는 초과지급이자 발생하더라도 지급이자 손금불산입 규정을 적용하지 아니함

- 이때 특수관계인(related person)이란 내국법인의 주식을 50% 이상 직접 또는 간접적으로 소유한 개인 또는 법인을 말함²⁵⁾

- 자회사가 특수관계인의 보증에 의해 제3자(은행 등)로부터 차입한 차입금도 특수관계인로부터의 차입으로 간주하여 제163(j)조를 적용함

다. CFC 과세제도상 특수관계인의 범위

1) 미국의 CFC 과세제도 및 PFIC 과세제도

- 미국은 해외자회사를 이용한 과세이연을 방지하기 위해 CFC 과세제도와 PFIC (Passive Foreign Investment Company) 과세제도를 운영하고 있음

25) IRC §163(j)(4), 267(b), 707(b)(1)

- 1962년에 도입된 CFC 과세제도는 특정 외국회사의 유보소득에 대해 실제 배당이 이루어지지 않더라도 미국 주주에 대해 과세하는 반이연세제임²⁶⁾
 - CFC 과세제도 도입 후에도 지분율을 분산하는 방식으로 CFC 과세제도를 적용받지 않고 과세이연을 하는 사례가 증가함에 따라, CFC 과세제도의 보완책으로서 PFIC 과세제도가 1986년에 도입됨
 - PFIC 과세제도도 CFC 과세제도와 같은 반이연세제이나, CFC 과세제도와는 달리 최소 지분율요건 또는 지배요건을 요구하지 않고 PFIC에 직·간접으로 투자한 모든 내국인(U.S person)에 대해 적용됨²⁷⁾
- 이하에서는 미국이 운영하고 있는 CFC 과세제도와 PFIC 과세제도 중 CFC 과세제도를 중심으로 특수관계인의 범위를 조사함
- 특수관계인의 범위 또는 요건을 연구 대상으로 하는 본 보고서의 목적상 최소 지분율요건과 지배요건을 두고 있지 않는 미국의 PFIC 과세제도는 조사대상에서 제외함

2) CFC 과세제도의 적용 요건

- 피지배외국회사(CFC)의 의결권 있는 주식을 10% 이상 보유하는 미국주주(U.S. shareholders)는 CFC의 유보소득을 의제배당으로 간주하여 총소득에 배당소득으로 포함해야 함
- 미국주주는 거주자, 내국법인, 국내 파트너십, 국내 신탁(trusts) 및 국내 상속재단(estates)을 모두 포함함²⁸⁾
 - 10% 요건은 당해 과세연도 말 기준을 기준으로 판단되며, 직접지분율(direct ownership) 뿐만 아니라 간접지분율(indirect ownership) 및 의제지분율(constructive ownership)을 모두 고려하여 결정되어야 함

26) 홍범교·김태훈·마정화(2011), p. 22

27) 자세한 내용은 홍범교·김태훈·마정화(2011)를 참조

28) IRC §953(c)(1)(A)

- 이때 CFC란 미국주주들의 지분율을 합산한 비율이 의결권 있는 주식 또는 주식가치의 50%를 초과하는 외국법인을 의미함²⁹⁾
 - 미국주주들의 지분율 판단 시 '10% 요건'과 동일하게 간접지분율 및 의제지분율을 고려해야 함
 - 외국법인의 과세연도 중 하루라도 미국주주들의 지분율이 50%를 초과하면 그 외국법인은 지배요건이 충족된 것으로 보아 CFC에 해당됨
 - 특정 과세연도 동안 외국회사에 대해 연속 30일 이상 지배요건이 충족되고, 당해 과세연도 말에 10% 요건을 갖춘 미국 주주이면서 해당 CFC 주식을 보유해야 CFC 과세제도상 소득합산규정이 적용됨³⁰⁾

3) 간접지분율의 계산

- 간접지분율은 미국주주가 하나 이상의 외국 실체(foreign entities)를 통해 외국회사의 지분을 보유하는 경우에 고려되는 것으로서, 각 지분율을 곱하여 계산됨³¹⁾
 - 하나 이상의 '외국 실체'를 통해서 외국회사의 지분을 보유하는 경우만 해당되므로, 중간 출자법인에 내국법인이 포함된 경우에는 지분의 연결사슬(chain of ownership)이 끊겨 간접지분율이 적용되지 않음

29) IRC §957(a)

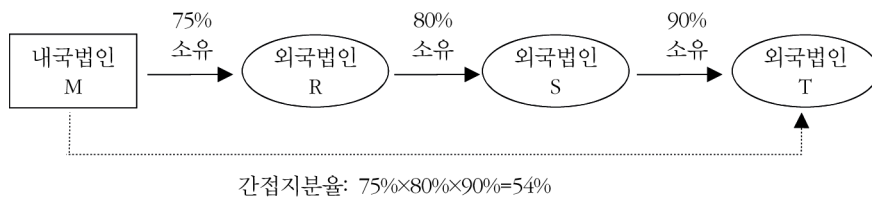
30) IRC §951(a)(1)

31) Treas. Reg. §1.958-1(b)

[그림 Ⅲ-1] 간접지분을 계산 방법의 예시

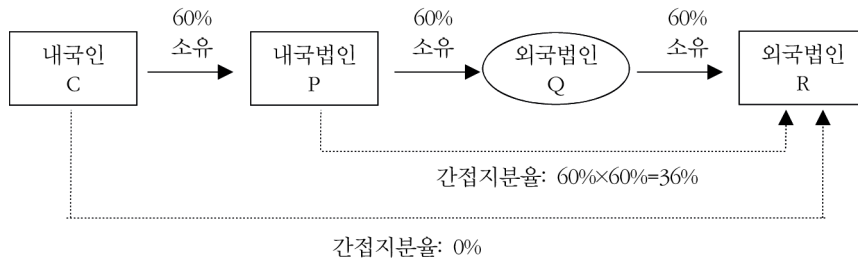
〈예시 1〉 미국주주가 하나 이상의 외국 실체를 통해 외국법인의 지분을 보유하는 경우¹⁾

내국법인 M이 외국법인 R의 지분을 75% 소유하고, R법인은 외국법인 S의 지분을 80% 소유하며, S법인은 외국법인 T의 지분을 90% 소유하는 경우, 외국법인 T에 대한 내국법인 M의 간접지분율은 54%(75%×80%×90%)임



〈예시 2〉 중간 출자법인에 내국법인이 포함된 경우²⁾

내국인 C가 내국법인 P의 지분을 60% 소유하고, P법인은 외국법인 Q의 지분을 60% 소유하며, Q법인은 또 다른 외국법인 R의 지분을 60% 소유하는 경우, R법인에 대한 내국인 C의 간접지분율은 0%임. 반면, R법인에 대한 내국법인 P의 간접지분율은 36%(60%×60%)임



주: 1) Treas. Reg. §1,958-1(b)

2) Treas. Reg. §1,958-2(g)Ex.2.

4) 의제지분율의 계산

- 의제지분율은 미국주주와 특수한 관계에 있는 자가 소유하는 주식을 당해 미국주주가 소유하는 것으로 의제하여 지분율을 산정하는 방법임
 - 의제지분율은 크게 ① 가족의 CFC 지분을 본인이 소유하는 것으로 보는 경우, ② 법인 등의 CFC 지분을 법인의 주주 등이 소유하는 것으로 보는 경우, ③ 법인의 주주 등의 CFC 지분을 법인이 소유하는 것으로 보는 경우, 이상의 세 가지 경우로 구분됨

- 간접지분율과 의제지분율이 모두 적용될 수 있는 상황에서는 두 지분율 중 큰 지분율을 적용함³²⁾
 - 가) 가족의 CFC 지분을 본인이 소유하는 것으로 보는 경우

- 내국인의 가족이 직접 또는 간접적으로 보유하는 CFC 지분은 당해 내국인이 소유하는 것으로 봄³³⁾
 - 이때 가족은 당사자의 배우자, 자녀, 손자 및 부모에 해당됨
 - 다만, 가족이 비거주외국인(nonresident alien)인 경우에는 당사자가 소유하는 것으로 보지 아니함³⁴⁾

- 나) 법인 등의 CFC 지분을 법인의 주주 등이 소유하는 것으로 보는 경우

- 법인의 주식가치의 10%를 초과하여 소유하는 자는 그 법인이 직접 또는 간접적으로 소유하는 CFC 지분에 대한 본인의 지분율에 비례하여 본인이 소유하는 것으로 봄³⁵⁾

32) Treas. Reg. §1.958-2(f)(2)

33) Treas. Reg. §1.958-2(b)(1)

34) Treas. Reg. §1.958-2(b)(3)

35) Treas. Reg. §1.958-2(c)(1)(iii)

- 파트너십이나 상속재단이 직접 또는 간접적으로 소유하는 CFC 지분은 파트너십이나 상속재단에 대한 파트너 또는 수익자의 지분율에 비례하여 그 파트너 또는 수익자가 소유하는 것으로 봄³⁶⁾
- 신탁재단이 직접 또는 간접적으로 소유하는 CFC 지분은 그 수익자 또는 소유자가 소유하는 것으로 봄³⁷⁾
 - 수익자의 경우 신탁재단에 대한 수익자의 계리적 지분(actuarial interest)에 비례하여 그 수익자가 신탁재단의 지분을 소유하는 것으로 봄
 - 다만, 면세대상인 근로자 트러스트(employee's trust)는 제외됨
- 만약 법인, 파트너십, 상속재단 및 신탁재단이 CFC 지분의 50%를 초과하여 소유하고 있다면, 의제지분율의 계산목적상 그 법인, 파트너십, 상속재단 및 신탁재단이 CFC를 100% 소유하는 것으로 봄

다) 법인의 주주 등의 CFC 지분을 법인이 소유하는 것으로 보는 경우

- 법인의 주식가치의 50%를 초과하여 소유하는 자가 소유하고 있는 CFC 지분은 그 법인이 소유하는 것으로 봄³⁸⁾
- 파트너십의 파트너 또는 상속재단의 수익자가 소유하는 CFC 지분은 그 파트너십 또는 상속재단이 소유하는 것으로 봄³⁹⁾
- 신탁재산의 수익자 또는 소유자가 소유하는 CFC 지분은 그 신탁재산이 소유하는 것으로 봄⁴⁰⁾

36) Treas. Reg. §1,958-2(c)(1)(i)

37) Treas. Reg. §1,958-2(c)(1)(ii)

38) Treas. Reg. §1,958-2(d)(1)(iii)

39) Treas. Reg. §1,958-2(c)(1)(i)

40) Treas. Reg. §1,958-2(c)(1)(ii)

- 다만, 수익자의 경우 신탁재산에 대한 수익자의 지분이 중요하지 않은 경우 (remote contingent interest)에는 수익자가 CFC 지분을 소유하는 것으로 보지 아니함
- 면세대상인 근로자 신탁재산(employee's trust)은 적용범위에서 제외됨

□ CFC 지분을 소유한 자(법인의 주주, 파트너십의 파트너 또는 상속재단의 수익자, 신탁재단의 수익자 또는 소유자)가 내국인 또는 내국법인이 아닐 경우에는 의제지분율을 적용하지 아니함⁴¹⁾

〈표 Ⅲ-3〉 의제지분율의 계산방법

CFC 지분을 소유한 주체	CFC 지분을 소유한 것으로 의제하는 자	의제지분율의 계산	비고
내국인의 가족	당해 내국인	가족의 CFC 지분율	그 가족이 비거주의 국인인 경우는 제외
법인	법인의 주식가치의 10%를 초과하여 보유하는 자	법인에 대한 지분율 × 법인의 CFC 지분율	CFC 지분을 소유한 주체가 CFC를 50% 초과하여 소유하는 경우에는 100% 소유하는 것으로 의제함
파트너십 또는 상속재단	파트너십의 파트너 또는 상속재단의 수익자	파트너·수익자의 지분율 × 파트너십·상속재단의 CFC 지분율	
신탁재산	수익자 소유자	수익자의 계리적 지분율 × 신탁재산의 CFC 지분율 신탁재산의 CFC 지분율	
법인의 주주	그 주주가 주식가치의 50%를 초과하여 소유하는 법인	법인의 주주의 CFC 지분율	만약 CFC 지분을 소유한 주체가 내국인 또는 내국법인이 아닐 경우에는 의제지분율을 적용하지 아니함
파트너십의 파트너 또는 상속재단의 수익자	그 파트너십 또는 상속재단	파트너·수익자의 CFC 지분율	
신탁재산의 수익자 또는 소유자	그 신탁재산	수익자·소유자의 CFC 지분율	

자료: Treas. Reg. §1.958-2

41) Treas. Reg. §1.958-2(d)(2)

[그림 Ⅲ-2] 의제지분을 계산 방법의 예시

<예시 1> 가족의 CFC 지분을 본인이 소유하는 것으로 보는 경우¹⁾

내국인 E가 외국법인 Y의 지분을 15% 소유하고 있고, 내국인이자 E의 배우자인 F가 Y법인의 지분을 5% 소유하고 있으며, 비거주자외국인인 E와 F의 손자 4명이 Y법인의 지분을 각각 20%씩 소유하고 있는 경우, Y법인에 대한 E의 의제지분을 계산 시 F가 소유하는 Y법인의 지분 5%는 E가 직접 소유하는 것으로 봄. 다만, 비거주자외국인인 손자 4명이 소유하는 Y법인의 지분은 E가 소유하는 것으로 보지 않음.

```

    graph TD
      E["내국인 E (본인)"] -- "15% 소유" --> Y(("외국법인 Y"))
      F["내국인 F (E의 배우자)"] -- "5% 소유" --> Y
      Children["비거주외국인 (E, F의 손자)"] -- "각각 20% 소유" --> Y
  
```

<예시 2> 간접지분율과 의제지분율을 모두 적용할 수 있는 경우²⁾

내국인 C가 외국법인 N의 지분을 10% 소유하고 N법인이 외국법인 S의 지분을 60% 소유하는 경우, S법인에 대한 C의 지분율에는 간접지분율과 의제지분율이 모두 적용될 수 있음. 이 경우 S법인에 대한 C의 간접지분율은 6%(10%×60%)인 반면 의제지분율은 10%(10%×100%)이므로 간접지분율과 의제지분율 중 더 높은 의제지분율 10%를 적용함.

```

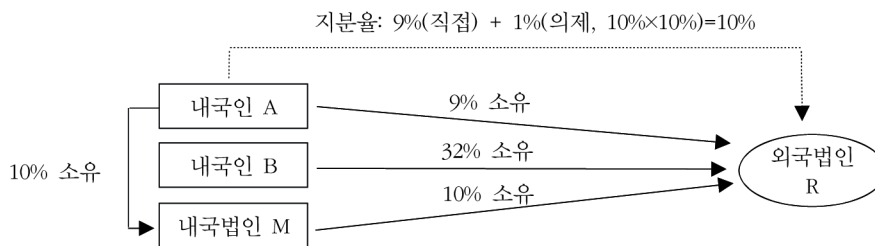
    graph LR
      C["내국인 C"] -- "10% 소유" --> N(("외국법인 N"))
      N -- "60% 소유" --> S(("외국법인 S"))
  
```

지분율: $\text{Max} \left[\begin{array}{l} \text{간접지분율: } 10\% \times 60\% = 6\% \\ \text{의제지분율: } 10\% \times 100\% = 10\% \end{array} \right] = 10\%$

주: 1) Treas. Reg. §1.958-1(g) Ex. 5.
 2) Treas. Reg. §1.958-2(f) Ex. 2.

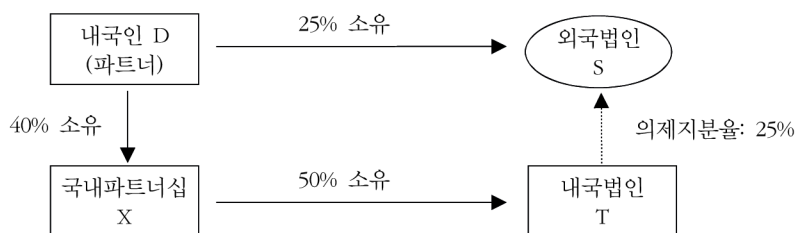
<예시 3> 법인 등의 CFC 지분을 그 법인의 주주 등이 소유하는 것으로 보는 경우³⁾

내국인 A, 내국인 B, 내국법인 M이 외국법인 R의 지분을 각각 9%, 32%, 10%씩 소유하고, A가 M법인의 지분을 10% 소유하는 경우, 외국법인 R에 대한 A의 의제지분율은 1%(10%×10%)임. 내국인 A는 R법인을 총 10%(직접지분율 9%+ 의제지분율 1%) 소유하므로 CFC 과세 제도상 10% 요건을 충족하고, R법인에 대한 미국주주들의 지분율이 51%(9%+32%+10%)로 50%를 초과하므로 R법인은 CFC에 해당됨.



<예시 4> 법인의 주주 등의 CFC 지분을 법인이 소유하는 것으로 의제하는 경우⁴⁾

내국인 D는 국내 파트너십 X의 40% 파트너이고, 외국법인 S의 지분을 25% 소유함. 파트너십 X는 내국법인 T의 지분을 50% 소유함. 파트너십 X는 그 파트너인 D가 소유하는 외국법인 S의 지분(25%)을 자신이 보유하고 있는 것으로 볼 수 있음. 또한 내국법인 T는 자신의 지분을 50% 이상 소유하고 있는 자인 X가 소유하는 지분을 자신이 보유하고 있는 것으로 볼 수 있음. 따라서 외국법인 S에 대한 내국인 D의 지분 25%는 내국법인 T가 소유하는 것으로 봄.



주: 3) Treas. Reg. §1.958-1(f) Ex. 1.

4) Treas. Reg. §1.958-1(g) Ex. 3.

라. 소결

- 미국은 이전가격과세제도상 특수관계범위에 대한 구체적 요건이 없이 실질적으로 소유(ownership) 또는 지배(control)관계에 있는 자를 특수관계인으로 본다는 점에서 우리나라와 큰 차이를 보임
 - 다만, IRC 제6038A조 및 제6038C조에 따라 외국지분이 25% 이상인 내국법인 및 국내에서 사업활동을 영위하는 외국법인은 그 특수관계인과의 거래에 대해 이전가격과세제도를 적용받는다고 볼 수 있음

- 미국 과소자본과세제도 IRC 제163(j)조는 특수관계인의 범위를 우리나라에 비해 제한적으로 규정하고 있음
 - 우리나라의 과소자본과세제도상 특수관계인은 내국법인을 형식적, 실질적으로 지배하고 있는 자이나, 미국은 내국법인의 주식을 50% 이상 직접 또는 간접적으로 소유하는 자(형식적 지배)임

- 미국의 CFC 과세제도상 CFC의 범위는 우리나라의 CFC 과세제도상 특정외국법인의 범위보다 협소함
 - 미국의 CFC 과세제도는 미국주주들의 지분율을 합산한 비율이 50% 이상인 외국법인만을 CFC로 봄
 - 내국법인과 지분관계는 없으나 실질적 지배관계에 있는 외국법인은 우리나라 CFC 과세제도에 따라 CFC가 될 수 있으나, 미국 세제하에서는 CFC에 해당되지 않음
 - 반면, 미국은 지분율의 계산에 있어 간접지분율 및 의제지분율에 대한 구체적인 계산방법을 재무부 규정에서 명시하고 있다는 특징을 보임

2. 캐나다

- 캐나다는 우리나라의 이전가격과세제도, 과소자본과세제도 및 CFC 과세제도에 해당하는 조세제도를 소득세법(Income Tax Act, 이하 ITA)에 두고 있음
 - 이전가격과세제도의 근거법령은 ITA 제247조임
 - 과소자본과세제도의 근거법령은 ITA 제18(4)조~제18(8)조임
 - CFC 과세제도의 근거법령은 ITA 제90조~제95조 및 제112조~제113조임

- 한편 캐나다는 개별세법에 행위계산부인제도를 운영하는 대신 소득세법 제245조에 일반적 조세회피방지규정을 둠

가. 이전가격과세제도상 특수관계인의 범위

- 캐나다는 1998년에 캐나다 ITA 제247조 이전가격과세제도(Transfer Pricing)를 제정함

- 이전가격과세제도에 따라 캐나다 납세자와 비거주자 간의 거래행위가 독립기업원칙(arm's length)에 따른 거래 조건과 상이할 경우, 과세당국은 거래에 적용된 이전가격을 조정할 수 있음

- 이전가격과세제도를 적용함에 있어 납세자와 특수관계인(related persons)간의 거래는 거래의 실질을 불문하고 독립기업원칙에 따라 거래되지 아니한 것으로 간주함⁴²⁾
 - 즉, 특수관계인과의 거래는 거래 실질과 관계없이 거래에 적용된 이전가격이 정상가격인지 여부를 판단해야 함

- 이때 특수관계인은 다음 관계에 있는 자를 뜻함
 - ① (가족관계) 혈연관계, 혼인, 보통법에 의한 관계(common-law relationship), 입양 등으로 관련된 자와의 관계⁴³⁾

42) ITA §251(1)(a)

② (법인과 지배관계에 있는 자와의 관계)

- 1) 법인이 1인에 의해 지배되는 경우, 법인과 그 법인을 지배하는 자와의 관계⁴⁴⁾
- 2) 법인과 그 법인을 지배하는 집단의 구성원과의 관계⁴⁵⁾
- 3) 법인과 1) 또는 2)에 의한 자와 특수관계에 있는 자와의 관계⁴⁶⁾

③ (제3자에 의해 지배되는 두 법인간의 관계)

- 1) 동일인 또는 집단에 의해 지배되는 두 법인간의 관계⁴⁷⁾
- 2) 두 법인이 각각 다른 자에 의해 지배되고, 한 법인을 지배하는 자가 다른 법인을 지배하는 자와 특수관계에 있는 경우, 두 법인간의 관계⁴⁸⁾
- 3) 두 법인 중 한 법인을 지배하는 자가 다른 법인을 지배하는 비특수관계집단 (unrelated group)의 구성원 중 어느 한명과 특수관계에 있는 경우, 두 법인간의 관계⁴⁹⁾
- 4) 두 법인 중 한 법인을 지배하는 자가 다른 법인을 지배하는 비특수관계집단의 각 구성원과 특수관계에 있는 경우, 두 법인간의 관계⁵⁰⁾
- 5) 한 법인을 지배하는 비특수관계집단의 구성원이 다른 법인을 지배하는 또 다른 비특수관계집단의 각 구성원과 특수관계에 있는 경우, 두 법인간의 관계⁵¹⁾
- 6) 한 법인을 지배하는 비특수관계집단의 각 구성원이 다른 법인을 지배하는 또 다른 비특수관계집단의 구성원 중 적어도 한명과 특수관계에 있는 경우, 두 법인간의 관계⁵²⁾

④ (특수관계에 있는 자에 의해 지배되는 두 법인간의 관계) 두 법인이 각각 ①~③ 항목에 의해 한 법인과 특수관계에 있는 경우, 그 두 법인간의 관계⁵³⁾

43) ITA §251(2)(a)

44) ITA §251(2)(b)(i)

45) ITA §251(2)(b)(ii)

46) ITA §251(2)(b)(iii)

47) ITA §251(2)(c)(i)

48) ITA §251(2)(b)(ii)

49) ITA §251(2)(b)(iii)

50) ITA §251(2)(b)(iv)

51) ITA §251(2)(b)(v)

52) ITA §251(2)(b)(vi)

나. 과소자본과세제도상 특수관계인의 범위

- 캐나다는 1971년에 과소자본과세제도를 최초로 도입하였으며, ITA 제18(4)조~제18(8)조에 근거규정을 두고 있음
- 과소자본과세제도에 따라 캐나다 내국법인이 특정 비거주자 주주(specified non-resident shareholder)로부터 출자금의 2배를 초과하는 자금을 차입할 경우, 그 초과 차입금에 대한 지급이자는 배당으로 간주됨
- 이때 특정 비거주자 주주는 내국법인의 의결권 있는 주식 수 또는 주식 가치의 25% 이상을 소유한 비거주자를 의미함⁵⁴⁾
 - 비거주자 주주 단독으로 내국법인 주식 또는 주식 가치의 25% 이상을 소유하거나 비거주자 주주가 그와 특수관계에 있는 자(non-arm's length person)가 함께 25% 이상을 소유하는 경우를 모두 포함함
 - 특정 비거주자 주주 판단 시 내국법인의 주식에 대한 권리, 주식을 취득할 수 있는 권리 또는 당해 주식의 의결권을 지배할 수 있는 권리를 보유한 자는 당해 주식을 보유하는 것으로 간주함
 - 이와 같은 간주규정을 둠으로써 비거주자가 납세자의 주식을 25% 미만으로 소유하면서 주식에 대한 권리 등만을 취득함으로써 과소자본과세제도 적용을 회피하는 행위를 방지할 수 있음
 - 반면, 어떤 자가 내국법인의 주식을 상환, 취득 또는 취소할 수 있는 권리를 보유하는 경우에는 그 내국법인의 주식이 상환, 취득 또는 취소된 것으로 간주함

다. CFC 과세제도상 특수관계인의 범위

- 캐나다는 국외관계회사를 통한 과세이연을 방지하기 위해 ITA 제90조~95조 및 제

53) ITA §251(2)(c)

54) ITA §18(5)

112~113조를 통해 국외발생자산소득(foreign accrual property income, 이하 “FAPI”) 과세제도를 운영하고 있음

- FAPI 과세제도에 따라 캐나다 납세자의 ‘피지배외국관계회사(controlled foreign affiliates)’가 발생시킨 국외발생자산소득은 배당 여부와 관계없이 발생주의에 의거하여 캐나다 납세자의 소득으로 과세됨⁵⁵⁾
- 외국관계회사(foreign affiliates)란 캐나다 납세자가 직·간접적으로 지분을 최소 1% 이상 보유하고, 납세자와 그의 특수관계인(related persons)이 함께 직·간접적으로 지분을 최소 10% 이상 보유하고 있는 외국법인을 뜻함⁵⁶⁾
- 피지배외국관계회사란 다음 중 하나에 해당하는 외국관계회사를 뜻함⁵⁷⁾
 - 납세자의 지배를 받는 외국관계회사
 - 납세자가 다음 중 하나 이상을 소유함으로써 지배하는 것으로 볼 수 있는 외국관계회사
 - 외국관계회사의 주식
 - 독립기업원칙에 위반하여 납세자와 거래를 수행하는 납세자의 특수관계인(person who does not deal at arm’s length with the taxpayer)이 소유하는 외국관계회사의 주식
 - 넷 이하의 관련 내국주주(relevant Canadian shareholder) 그룹이 소유하는 외국관계회사의 주식
 - 관련 내국주주란 외국관계회사의 주식을 보유한 내국인으로서 당해 납세자 또는 납세자의 특수관계인이 아닌 자를 뜻함
 - 관련 내국주주의 특수관계인이 소유하는 외국관계회사의 주식

55) ITA §91(1) 및 §91(5)

56) ITA §95(1)(d)

57) ITA §95(1) - “controlled foreign affiliate”

□ “지배”의 구체적인 정의 또는 요건은 법에서 명시하고 있지 않음

라. 법인세법상 특수관계인의 범위

□ 캐나다는 개별세법에 행위계산부인 규정을 두는 대신 1987년에 소득세법 제245조에 일반적 조세회피방지규정(General Anti-Avoidance Rule, 이하 “GAAR”)을 도입함

□ GAAR에 따라 어떤 거래행위가 조세회피 거래행위(avoidance transactions)이라면 그 거래행위로부터 귀결될 세금혜택(tax benefit)을 부인하는 것이 그 상황에서 합리적 인지에 따라 세금효과(tax consequences)가 결정되어야 함⁵⁸⁾

○ 조세회피거래란 ‘당해 규정이 없었더라면 세무상 이익을 직접 또는 간접적으로 향수할 수 있는 거래로서, 주로 세무상 이익을 얻는 것 이외에 성실한 목적에서 의도·준비된 것이라고 합리적으로 생각되지 않는 거래’임⁵⁹⁾

○ 세금혜택이란 세금의 감소, 회피, 이연, 납부세액의 변화(이자, 예상된 세금 분납 등), 세금 환급 또는 소득의 성격 변화 등 매우 포괄적 개념임⁶⁰⁾

○ GAAR은 개별세법의 행위계산부인제도의 입법상 한계를 보완함으로써 새로운 조세회피행위에 탄력적으로 대응할 수 있다는 장점을 가짐

□ GAAR은 조세회피방지를 위한 일반적, 포괄적 규정이므로 별도의 특수관계인의 범위 또는 요건을 두고 있지 않음

마. 소결

□ 캐나다의 이전가격과세제도는 사실상 독립기업원칙에 위배되는 납세자와 비거주자 간의 거래를 모두 규제대상으로 하고 있는 바, 특수관계인과의 국제거래만을 규제대

58) ITA §245(2)

59) 이기욱(2009), p. 260

60) 안종석·안경봉·오윤(2007), p. 73

상으로 하고 있는 우리나라의 이전가격과세제도보다 규제의 폭이 넓은

- 특수관계인과의 거래를 독립기업원칙에 위배되는 거래로 간주하고 있을 뿐, 특수관계인 이외의 자와의 거래도 독립기업원칙에 위배된다면 이전가격과세제도의 규제를 받음
- 특수관계인의 범위는 지분율과 같은 구체적, 형식적 요건을 두고 있지 않은 특징을 보임

□ 캐나다 과소자본과세제도는 내국법인을 형식적으로 지배하는 자만을 특정 비거주자 주주로 본다는 점에서 형식적, 실질적 요건을 모두 열거하고 있는 우리나라의 규정과 차이를 보임

- 형식적 요건만을 비교할 경우 캐나다의 지배요건(25%)이 우리나라의 지배요건(50%)보다 엄격하나, 실질적 요건을 두고 있지 않다는 점에서는 그 범위가 다소 제한적임

□ 캐나다의 FAPI 과세제도상 피지배외국관계회사의 범위는 우리나라의 특정외국자회사의 범위와 다소 차이를 보임

- 캐나다는 납세자가 지분을 1%만 보유하는 외국법인이라도 그의 특수관계인과 함께 직·간접적으로 지분을 최소 10% 이상 보유한다면 외국관계회사로 볼 수 있음
- 반면 우리나라는 내국법인과 형식적(50% 직·간접 보유)·실질적 특수관계가 있는 모든 외국법인을 특정외국법인으로 봄
- 형식적 요건은 캐나다가 우리나라에 비해 엄격하다고 볼 수 있으나, 실질적 요건의 경우 우리나라는 실질적 특수관계만 있더라도 특정외국법인으로 볼 수 있다는 점에서는 우리나라의 규정이 캐나다 규정보다 엄격함

□ 캐나다가 채택하고 있는 GAAR은 일반적, 포괄적 조세회피방지규정이므로 우리나라의 부당행위계산부인제도와 같이 별도의 특수관계인의 범위 또는 요건을 두고 있지 않음

3. 영국

- 영국은 우리나라의 이전가격과세제도에 해당하는 조세제도를 국제조세법(the Taxation of International and Other Provisions Act 2010, TIOPA 2010)에 두고 있으며, CFC 과세제도는 소득세 및 법인세법(Income & Corporation Taxes Act, ICTA)에 그 규정을 두고 있음
 - 이전가격과세제도의 근거법령은 TIOPA Part 4임
 - 과소자본과세제도는 2004년 폐지되었고 이전가격과세제도의 한 부분으로 대체됨
 - CFC 과세제도의 근거법령은 ICTA Sch 24~26 Sec 747~756임

- 한편 영국은 명문화된 일반적 조세회피 방지규정은 없으나, 이전가격과세제도의 원리가 기본적으로 내국법인간 거래에도 적용되며, 자본이득세법(Taxation of Capital Gains Tax, TCGA)에서는 특수관계인간의 양도손실 거래를 규제하고 있음

가. 이전가격과세제도상 특수관계인의 범위

1) 개관

- 영국의 이전가격과세제도는 TIOPA Part 4에 규정되어 있으며, 특수관계인간에 하나의 거래 또는 일련의 거래에 의한 계약조건(provision)⁶¹⁾이 성립된 경우에 적용됨

- 2004년 법개정으로 영국의 이전가격과세제도는 거래당사자 중 한쪽이 외국법인(또는 비거주자)인 거래뿐만 아니라 거래당사자 모두가 내국법인(또는 내국인)인 거래에도 적용됨
 - 다만 국내거래를 수행하는 중소기업에 중대한 행정적인 부담을 지울 수 있다는 이

61) 법문에서 'provision'의 정의를 규정하고 있지 않지만, 영국 국세청은 OECD 모델조세협약 제9조에서 언급된 계약조건(conditions made or imposed)과 유사하고 거래에 수반된 제반 제한규정과 조건들을 포함하는 것으로 해석함

유로 중소기업은 이전가격과세제도의 적용을 받지 아니함

- 영국의 이전가격과세제도는 ‘인(persons)’에 적용되기 때문에 회사, 파트너십뿐만 아니라 회사나 파트너십과 관련 있는 개인, 신탁에도 적용될 수 있음
 - 회사와 주주 간의 거래에는 이전가격과세제도가 적용될 수 있지만, 배우자간의 거래 또는 개인과 신탁 간의 거래에는 적용되지 않음
 - 이전가격과세제도는 ‘특수관계인인 회사의 지점’에도 적용됨⁶²⁾
- 영국의 이전가격과세제도는 특수관계인으로부터 비정상적인 이익이 발생하는 모든 거래 또는 공급을 적용 대상으로 삼고 있음
 - 재화나 용역의 제공뿐만 아니라 자금조달, 유형·무형자산의 이전을 포함하며, 물적 재산이나 인적 재산의 사용에 따른 간접적인 이익의 제공도 포함
 - 그러나 주식발행이나 배당금 지급에는 적용되지 않음

2) TIOPA상 특수관계인 범위

- 이전가격과세제도가 적용되려면 다음과 같은 경우에 지배권(control)⁶³⁾을 행사할 수 있어야 하며, 이 때 양 당사자는 특수관계인이 됨
 - 양 당사자 중 일방이 상대방에게 직·간접적으로 지배권을 행사하는 경우
 - 동일인이 양 당사자에게 직·간접적으로 지배권을 행사하는 경우

가) 법률적 특수관계 요건

- 통상 지배권은 상대방의 주식 또는 의결권을 보유함으로써 발생함
 - 직·간접적으로 50%를 초과하여 보유하는 경우 특수관계가 성립함
 - A가 B를 50% 초과하여 보유하는 경우

62) 영국 국세청, INTM431060

63) 경영, 통제, 자본에 있어서의 참여를 의미함

- 동일인이 A 및 B를 각각 50% 초과하여 보유하는 경우
- 직접소유 및 간접소유를 합산하여 판단하며 간접소유의 의미는 다음과 같음
 - 예를 들어 X가 A유한회사의 주식을 51% 소유하고 A유한회사는 B유한회사의 주식을 51% 소유한다면, X는 B유한회사의 '지배권'을 가진다고 봄⁶⁴⁾
 - 중간회사에 대한 지분율이 50% 이하일 경우에 대하여 간접지분을 계산하여야 한다는 별도의 규정은 없음
- 만일 2인의 실체가 공동으로 한 회사의 재무정책의 결정 등 실질적인 지배권을 행사하고 있다면 그 중 1인은 40% 이상의 지분만 소유하고 있어도 그 회사와 특수관계인에 해당됨
- 한편, 파트너십에 대한 지배권은 파트너십 자산이나 소득의 50% 초과 지분에 대한 권리를 의미함

나) 실질적 특수관계 요건

- 주식이나 의결권에 의하지 않더라도 실질적인 지배권을 행사할 수 있으면 특수관계가 성립함
 - 정관 또는 회사를 규율하는 다른 문서상에서 어떠한 권한을 부여받는 방식으로 발생하기도 하며, 회사의 업무가 지배권을 가진 자의 의도에 따라 수행되는 경우를 뜻함
 - 다음의 경우 실질적 지배권에 의해 A와 B는 특수관계가 있는 것으로 봄
 - A가 B에게 실질적 지배권을 행사하는 경우
 - 동일인이 A 및 B에게 각각 실질적 지배권을 행사하는 경우

64) ICLG, Corporate Tax 2006 - Chapter 2 UK Transfer Pricing, p. 6

나. 과소자본과세제도상 특수관계인의 범위

- 영국은 2004년 4월 재정법(Finance Act, FA) 개정으로 1992년 5월에 도입되었던 과소자본과세제도를 폐지하고, 이를 이전가격과세제도의 적용을 받는 개념에 포함되는 것으로 대체함⁶⁵⁾
 - 2004년 이전에 시행되었던 과소자본과세제도는 회사설립에 관한 자유를 침해하는 것으로 진정한 상업적 정의의 관점에서 볼 때 적용이 불합리한 것으로 판단됨⁶⁶⁾

- 따라서 과다 차입금 사용에 따른 이자비용 공제의 제한은 이전가격과세제도 적용의 범위 내에서 이루어지며, 이를 적용하기 위해서는 기본적으로 이전가격과세제도를 적용하기 위한 특수관계 요건이 성립하여야 함
 - 즉, 자금의 차입자 및 대여자는 기본적으로 특수관계가 성립하여야 하며 차입자는 중소기업이 아니어야 함

- 정상적인 수준(*arm's length*)의 차입금 규모나 조건을 기준으로 하여 이전가격 과세 조정 여부를 판단함
 - 비특수관계인간의 거래에서 기대되는 차입금 규모보다 많은 차입금을 발생시킬 때 비정상적인 거래로 볼 수 있음
 - 차입조건이 비특수관계인간의 거래에서 기대되는 조건보다 불리한 경우 비정상적인 거래로 볼 수 있음
 - 비정상적 규모의 차입 거래가 발생하였다 하더라도 이에 대한 합리적인 이유가 있으면 정상적인 것으로 간주함
 - 예를 들어 벤처캐피탈이나 사모펀드(*private equity*) 등의 사용

65) FA 2004 s 30-37 & Sch 5

66) *Thin Cap GLO Case* 2009, 11, 17

다. CFC 과세제도상 특수관계인의 범위

1) 개관

- 영국은 1984년에 CFC 제도를 도입하였으며, 이는 ICTA Sch 24~26 Sec 747~756에 규정되어 있음
 - 특정외국법인의 분배되지 않은 소득에 대하여 특수관계인의 지분을 합하여 적어도 25% 이상의 지분을 갖고 있는 국내 거주자(개인, 회사)가 납세의무자가 됨
 - 다만, 특정외국법인의 소득 중 자본이득은 제외됨

- 특정외국회사가 성립하기 위해서는 다음 3가지 조건이 모두 충족되어야 함
 - 영국의 거주자가 아닌 외국법인이어야 함
 - 법인 형태는 상관없으나 파트너십은 제외됨
 - 국내 거주하는 개인이나 회사에 의해 지배(control)되고 있어야 함
 - 저세율 국가에 소재하는 외국법인이어야 함
 - 그 외국법인이 소재하는 국가에서 실제 납부한 세액 수준이 그 외국법인의 소득에 대해 영국 세법이 적용되었을 경우 산출되었을 세액의 75%에 미달되는 경우임

2) 특수관계 요건

- CFC 과세제도 적용을 위한 특수관계 요건은 기본적으로 영국 거주자가 그 외국법인을 '지배(control)'하여야 함

- '지배'⁶⁷⁾란 주식이나 의결권 또는 정관 등의 문서에 의해서 한 당사자가 지배권을 행사하였을 때 그 당사자가 원하는 바대로 그 회사의 업무를 통제할 수 있는 상태를 의미함

67) ICTA s 755D

○ 통상 주식이나 의결권을 50%를 초과하여 보유하고 있을 때 인정⁶⁸⁾되며, 지분관계 없이 실질적인 지배권의 존재도 인정함

□ 만일 2인이 그 특정외국회사를 지배하고 있는 경우, 다음의 '40% test' 조건을 만족하는 경우 그 영국 거주자는 특정외국법인과 특수관계가 성립함

○ 조건 1: 2인의 실체가 하나의 외국법인을 지배함

○ 조건 2: 그 중 1인만 영국 거주자이며 지분율은 40% 이상임

○ 조건 3: 다른 영국 비거주자의 지분은 40% 이상이나 55%를 초과하지는 않음

라. 법인세법상 특수관계인의 범위

□ 영국은 내국법인의 국내 특수관계인간 거래에 대하여도 이전가격과세제도가 적용되므로 정상가격에 의하지 않은 재화나 용역의 거래 등에 대하여 우리나라의 부당행위계산부인과 같은 규정이 적용되는 것으로 판단됨

○ 특수관계인 요건은 국외특수관계인의 판단 시 적용하였던 법률적 지배요건과 실질적 지배요건을 동일하게 적용함

○ 중소기업에는 정상가격 과세조정이 적용되지 않음

□ 또한 TCGA⁶⁹⁾에서는 특수관계인 간의 거래 시 정상가격보다 낮은 가액으로 처분하는 경우 시장가치에 상당하는 보수를 받은 것으로 의제하여 과세하는 규정이 있음⁷⁰⁾

○ 특수관계인 간의 거래 시 시가 이하의 거래로 발생하는 손실은 공제가능한 손실이 아님

– 다만, 이후에 동일한 특수관계인과 또 다른 거래가 발생하여 과세가능한 처분 이익이 발생했을 경우에는 그 범위 내에서 공제가능

68) ICTA s 416

69) 원래 법인의 자본이득에 대해서는 자본이득세가 아니라 법인세가 부과되나 자본이득 자체는 자본이득세법에 의거 산정되며, 주요 과세대상으로는 주식, 채권, 옵션, 부동산, 영업권 등이 있음

70) TCGA 1992 s288(1)

- 회사(company)는 다음과 같은 경우 상호 특수관계인이 됨
 - 일방이 타방을 지배할 때
 - 일방의 특수관계에 있는 실체들, 일방과 일방의 특수관계에 있는 실체들이 타방을 지배할 때
 - 동일실체가 일방과 타방을 지배할 때
 - 한 회사의 지배권을 확보·행사하기 위하여 함께 행동하는 2인 이상의 실체는 상호간 특수관계인이고, 그 회사의 지배권을 확보·행사하기 위해 그 2인 이상의 실체 중 어느 하나의 지시를 받는 다른 실체도 그 2인 실체와 특수관계인임
- 여기서의 '지배'란 앞장에서 언급한 법률적 지배(지분이나 의결권의 50% 초과 보유)와 실질적 지배 모두를 포함함

- 한편, 영국에서는 별도의 일반적 조세회피 방지규정(General Tax Anti-avoidance Rule)을 두고 있지는 않으나 법원 판례에서는 이를 계속해서 다루어 왔음
 - 특수관계 여부를 불문하고 다음의 거래들은 세무목적상 부인될 수 있음
 - 사업목적의 성취 여부와 관계없이 복합적이고 계획된 일련의 거래
 - 조세회피 목적 외에 다른 상업적 목적 없이 계획되고 실행되는 거래
 - 위와 같은 거래는 그 거래의 진정한 경제적 실질을 조사하여 처리하여야 함
 - 그러나 정당한 절세와 부적절한 탈세 사이에서의 사법적 판단은 상당한 불확실성을 불러일으킬 수 있음

- 다음의 규정들은 특수관계 여부를 불문하고 적용될 수 있는 구체적인 조세회피 방지 규정들로서, 이러한 거래에 내재되어 있는 이익을 얻는 행위는 유효하지 않음
 - 누적된 결손금이나 비용공제 적용이 되는 감가성 자산이 많은 기업을 인수하는 경우⁷¹⁾
 - 연결대상 기업집단 내에서 한 기업에서 다른 기업으로 공제가능한 결손금을 이전시키기 위한 그룹 구조조정계획⁷²⁾

71) CTA 2010 Sec 673~676

72) CTA 2010 Sec 154, 155

- 이자지급일에 앞선 이자부 증권의 양도⁷³⁾
- 조세회피계획하에 이루어지는 이자비용 공제 불허⁷⁴⁾
- 기업집단 내에 이중 거주자 지위의 회사를 이용하여 기업집단에 적용 가능한 세부담 경감 계획 행위⁷⁵⁾
- 75% 기업집단⁷⁶⁾ 내의 양도자 및 양수자 모두의 지배하에 있는 고정자산의 이전 시 특정 상황하에서의 이연공제 가능성의 방지⁷⁷⁾

마. 소결

- 영국의 이전가격과세제도상 특수관계인의 범위는 우리나라와 큰 차이를 보이지는 않으나, ‘지배’에 해당하는 지분율요건과 간접 지분율 계산방식에 다소 차이를 보임
 - 지분율 요건상 ‘지배’는 일반적으로 50% 초과를 그 기준으로 하나, 2인 실체가 어떤 회사를 같이 지배하는 경우 그 중 1인 실체는 그 회사의 지분율 40% 이상만 소유하더라도 그 회사와 특수관계가 성립함
 - 간접지분율 계산 시 영국은 우리나라와는 달리 지배회사가 중간회사를 50% 초과 보유하고 있고 중간회사가 그 아래 회사를 50% 초과 보유하고 있는 경우만을 대상으로 하고 있음
 - 즉, 중간회사에 대한 지배회사의 지분율이 50% 이하인 경우에는 간접지분율을 계산할 필요가 없음
- 영국은 현재 과소자본과세제도가 별도로 존재하지 않으며 차입금 규모나 차입조건 등에 대하여는 이전가격과세제도 영역 내에서 정상범위 여부를 판단하고 있음
 - 이러한 차입금의 정상조건 여부를 판단하기 위해서는 이전가격과세제도 적용을

73) ITA Sec 451, 506, 615~618

74) CTA 2009 Sec 443

75) CTA 2010 Sec 109

76) 연결납세제도상 그룹공제라는 특별한 제도가 있는 바, 이러한 그룹공제를 적용받는 기업은 일반 이 타방의 75% 자회사이거나 쌍방이 함께 공통 모회사의 75% 자회사인 경우를 의미함

77) TCGA 1992 Sec 171

위한 거래당사자간 특수관계가 성립하여야 함

- 영국의 CFC 과세제도 적용을 위한 특수관계인의 요건은 우리나라와 큰 차이를 보이지는 않으나, 동일인에 의해 지배를 받는 양 회사는 적용 대상이 아니며, 40% 지분 소유만으로도 특수관계가 성립할 수 있다는 점에서 상이함
 - 우리나라는 동일인에 의해 A, B 양 회사가 지배될 경우 A와 B 간에 CFC 과세제도가 적용될 수 있으나, 영국은 이러한 관계가 성립하지 않고 A, B 두 당사자간의 법률적, 실질적 지배만을 인정함
 - 영국의 CFC 과세제도는 이전가격과세제도와 동일하게 2인 실체가 한 회사를 지배할 때 그 중 1인이 40% 이상의 지분만 갖고 있어도 그 1인과 회사는 특수관계가 성립할 수 있음

- 영국은 기본적으로 내국법인간의 거래에 대하여도 이전가격과세제도를 적용하도록 하고 있으므로 이전가격과세제도상의 특수관계가 성립하면 우리나라의 부당행위계산부인 개념의 규정이 적용될 수 있음
 - 또한 자본이득세 과세대상을 특수관계인에게 시가에 미달하여 양도할 때 그 손실을 공제가능한 항목으로 인정하지 않고 있으며, 이 때 특수관계인에 대한 범위를 자본이득세법에서 별도로 규정하고 있음
 - 한편, 영국은 명문화된 일반적 조세회피 방지규정을 갖고 있지는 않으나 법인세법 등 여러 조항에서 특수관계 여부와는 무관하게 납세자의 부당한 조세혜택 향유를 규제하고 있음

4. 독일

- 독일은 우리나라의 이전가격과세제도 및 CFC 과세제도에 해당하는 조세제도를 국제조세법(Ausschüttungsgesetz)에 두고 있고 과소자본과세제도에 해당하는 조세제도는 법인세법(Körperschaftsteuergesetz)에 두고 있음

- 이전가격과세제도의 근거법령은 국제조세법 제1조이며, 연방재무성은 이전가격과세조정에 대한 세부 관리규정(Verwaltungsgrundsätze)을 마련하였음
 - 과소자본과세제도의 근거법령은 1993년 이전까지는 조세기본법(Abgabenordnung) 제42조였으나 그 이후부터는 법인세법 제8a조에 그 규정을 두고 있음
 - CFC 과세제도의 근거법령은 국제조세법 제7조임
- 한편 독일은 법인세법 제8조에서 출자자에 대한 부당행위계산부인 규정을 두고 있으며, 조세회피방지를 위한 일반규정을 조세기본법 제42조에 두고 있음

가. 이전가격과세제도상 특수관계인의 범위

1) 개관

- 독일에서 정상가격거래원칙을 명시적으로 언급한 규정은 국제조세법 제1조이나, 비정상적으로 거래한 국제거래를 규율하는 규정은 법인세법상 은폐배당(hidden profit distribution)과 은폐출자(hidden capital distribution) 제도가 있음⁷⁸⁾
- 법인세법 규정이 우선 적용되고 해당 규정이 적용되지 않는 경우에만 국제조세법 규정이 적용됨⁷⁹⁾
 - ‘은폐배당’은 주주관계에 의한 회사의 자본감소로서 정상적인 배당처분과 관련없이 회사의 과세소득에 영향을 미치는 것을 의미함
 - 이러한 경우 회사가 주주나 주주와 밀접한 관련이 있는 자에게 이익을 제공한 것으로 추정함
 - ‘은폐출자’는 회사가 주주나 주주와 밀접한 관련이 있는 자로부터 직·간접적으로 출자대상인 사업자산을 수령한 것으로서 그러한 출자가 특수관계에 기인한 것이고 적정한 가격에 의하지 않은 경우를 의미함
 - 은폐배당이나 은폐출자가 거래에 포함되어 있다면 출자자이기만 하면 지분의 크

78) 우리나라의 출자자에 대한 부당행위계산부인과 유사한 제도임

79) BNA 23- II, p. 11

기에 상관없이 법인세법 규정이 적용됨

- 실무상으로 독일 세무당국은 독일 기업의 지분을 25% 이상 보유하는 경우 관련성이 있는 것으로 추정함

- 독일의 국제조세법상의 이전가격과세제도는 거주자(또는 내국법인)와 비거주자(또는 외국법인)간의 사업관계에서 발생하는 거래만을 적용 대상으로 함
 - 따라서 거래당사자 쌍방이 모두 독일 거주자이거나 쌍방 모두 독일 거주자가 아닌 경우에는 적용되지 않음
 - 반면 법인세법상의 규정에 근거한 이전가격과세제도는 국제거래뿐만 아니라 국내거래에도 적용되며, 회사의 내부거래에도 적용됨
 - ‘내부거래’란 회사의 지점들 간의 거래, 본점과 지점 간의 거래로서, 이들 거래는 통상 독립된 거래로 보지 않지만 예외적으로 지점을 독립된 실체로 인정함
- 독일의 이전가격과세제도는 적용 대상을 법인과 개인을 구분하지 않고 거래자로 규정하고 있어서 법인과 개인이 모두 그 대상이 됨
 - 적용 대상자는 독일에서 법인세 또는 개인소득세의 납세의무가 있는 모든 법인, 파트너십 및 개인이며, 거주자뿐만 아니라 비거주자도 포함됨⁸⁰⁾
- 이전가격 과세조정 대상이 되는 납세자의 소득은 정상적인 가격을 반영하여 조정됨
 - 양 당사자 간의 모든 사업관련 거래에 대하여 동 규정이 적용되나, 2003년부터는 배당금 지급과 같은 모자회사간에 발생하는 소득 흐름에 대해서는 적용되지 않음

2) 국제조세법상 특수관계인의 범위

- 국제조세법 제1조 제2항에서는 이전가격과세제도의 적용 대상이 되는 ‘특수관계’에 대하여 법률적 요건과 실질적 요건을 규정함

80) BNA, 23- II, p. 10~11

가) 법률적 특수관계 요건

- 법률적 지배관계란 출자지분을 전제로 하는 것으로서 일방이 적어도 한 분기 동안 직접적 또는 간접적으로 타방지분의 25% 이상을 갖고 있어 의결권 참여가 가능할 때 특수관계가 성립함
- 출자지분의 계산은 직접적으로 회사에 출자하는 경우뿐만 아니라 중간회사나 익명조합을 통한 출자도 포함됨
 - 간접적인 출자의 비율은 중간회사에 대한 출자자의 지분비율, 출자대상회사에 대한 중간회사의 비율과 전체비율을 고려하여 결정함

나) 실질적 특수관계 요건

- 일방이 타방의 출자지분을 25% 이상 소유하고 있지 않더라도 지배적 영향력, 특별한 잠재적 영향력 등을 행사할 수 있는 경우는 특수관계가 성립함
- 일방이 타방에게 직접적 또는 간접적으로 지배적 영향력을 미칠 때에는 특수관계가 성립함
 - 지배적 영향력이란 법률상뿐만 아니라 사실상의 지배적 영향을 말하며, 영향력을 현실적으로 미치지 않고 있어도 행사할 수 있는 가능성이 있으면 충분함⁸¹⁾
 - 이 지배적 영향력은 특히 자본참여에 대한 권리를 가진 경우, 소득이전계약이 존재하는 경우 등에 존재하는 것으로 봄
 - 반대의 경우, 즉 일방이 타방에게 상당한 지배를 받고 직접적 또는 간접적으로 지배적인 영향력을 받을 때도 특수관계가 성립함
- 제3자가 일방과 타방에게 모두 직접적 또는 간접적인 지배적 영향력을 미치거나 상당한 정도의 특별한 잠재적 영향력을 미칠 때 일방과 타방은 특수관계가 성립함
 - 지배적 영향력은 동일인이 2개의 기업에 직접적 또는 간접적으로 경영 또는 감사

81) 국제조세법 관련 통칙: 다국적기업의 소득분배의 입장에 대한 집행원칙 1-3-2

기능에 참여하고 있을 경우, 제3의 기업이 2개의 기업을 지배적 영향 아래에서 종속시키고 있는 경우 등에 존재하는 것으로 봄

- 특별한 잠재적 영향력이란 제3자의 영향력이 어떠한 형태이든 그 양 당사자 간 거래에 미치고 있을 경우 존재하고 그러한 영향력을 행사할 수 있는 가능성이 있으면 충분함

- 일방의 영업이나 계약조건의 결정에 있어 또는 그 일방이 영업적인 측면 외적으로 영향력을 행사하는 경우나 당사자간 이해의 일치에 있을 경우 양 당사자는 특수관계가 성립함

- 이해의 일치란 일방의 거래상 혹은 개인적인 이해와 그 소유에 대하여 일정한 관계가 성립하거나 관심이 있음을 의미함

나. 과소자본과세제도상 특수관계인의 범위

- 내국법인이 지배주주 등으로부터 자본 대비 차입금을 과도하게 사용할 경우 관련 이자비용을 부인하는 과소자본과세제도는 2007년 말 폐지되었음

- 대신 법인세법 제8a조의 개정으로 이자비용공제에 대한 일반적 제한 규정으로 대체됨

- 구법에서는 기본적으로 장기차입금이 자본 대비 150%를 초과하고 관련 이자비용이 연간 25만유로를 초과할 경우 관련 이자비용은 은폐배당으로 보아 과세표준에서 공제가 불가능하였음

- 다만, 회사의 차입금 규모가 특수관계 없는 제3자 입장에서도 적정한 수준임을 입증하면 이자비용 제한은 적용되지 않음

- 이익참여 지분을 인정하는 변동 금리부 차입금에 대해서는 관련 이자비용을 전액 불공제함

- 구법하에서는 다음의 3가지 유형의 실체로부터 자금을 차입하는 경우 과소자본과세

제도가 적용됨

- 지배주주(사업연도 중 25% 이상 지분을 소유하는 자) 중 배당세액공제를 받을 수 없는 자
- 이 지배주주와 특수관계에 있는 자 중 배당세액공제를 받을 수 없는 자
 - 여기서 ‘특수관계’라 함은 앞서 이전가격과세제도에서 언급한 ‘국제조세법 제1조 제2항’상의 특수관계를 의미함
- 지배주주 및 지배주주와 특수관계에 있는 자로부터 지급보증을 받고 자금을 제공한 제3자

□ 2008년 법인세법 제8a조의 개정으로 자본 대비 차입금 규모와는 무관하게 과도한 이자비용은 공제가 불가능하게 됨

- 이자비용은 같은 해의 이자수입의 범위 내에서 전액 공제가 가능하나 이자수입을 초과하는 이자비용(순 이자비용)은 이자비용 및 감가상각비를 공제하기 전의 영업이익(EBITDA)의 30%까지만 공제 가능함
 - 공제받지 못한 순 이자비용은 5년간 이월해서 EBITDA의 30% 내에서 공제 가능
- 일정한 이자비용에 대해서는 제한 없이 공제가능함
 - 순이자비용이 연 300만유로를 초과하지 않을 때
 - 회계상 연결대상 기업집단에 속하지 않는 기업
 - 연결대상 그룹에는 속하지만 연결대상 전체자산 대비 지분이 2% 이상인 회사

다. CFC 과세제도상 특수관계인의 범위

1) 개관

□ 독일은 무제한 납세의무자가 특정외국회사의 일정 지분 이상을 소유하는 경우 그 특정외국회사의 유보소득에 대하여 일정 금액을 배당받는 것으로 보아 과세하는 CFC 과세제도를 국제조세법 제7조에 두고 있음

- CFC 과세제도의 납세의무자는 내국법인과 거주자이며, 이들의 최소 지분율을 요

하지는 않음

- CFC 과세제도에서 '외국회사'는 법인세법 제1조의 회사를 의미함
 - 즉, 외국회사가 법인세법상 회사의 요건에 충족하는지 여부는 법적, 경제적 측면에서 독일법인과 유사한지를 분석하여 결정함

- 납세의무자가 1개 이상의 파트너십을 통해 특정 외국회사의 지분을 보유하거나 납세의무자의 결정권에 귀속되는 제3자가 이러한 지분을 보유하는 경우에도 CFC 과세규정이 적용됨

2) 특수관계 요건

- CFC 과세제도 적용을 위한 특수관계 요건은 일반적 지배요건과 보충적 지배요건으로 구분할 수 있음

- 일반적 지배요건은 납세의무자가 특정외국회사의 지분이나 의결권의 50%를 초과하여 보유하는 경우를 의미함
 - 법인의 자본이 없거나 의결권이 없는 경우에 지배요건은 특정외국회사의 자산에 대한 투자비율에 의함
 - 이러한 지분율은 당해 회사의 회계연도 말 기준으로서 산정함
 - 또한 납세의무자의 직접적, 간접적 지분율을 합산하여 50% 지배요건을 만족할 수 있음

- 보충적 지배요건으로서, 특정외국회사가 '투자활동의 성격을 가진 소득'을 발생시킨 경우에는 낮은 지분율만으로도 CFC 과세규정의 적용이 가능함
 - '투자활동'이란 채권, 주식과 같은 금융자산의 보유 및 관리활동으로서 능동적 소득원천과 경제적으로 연결되지 않는 것을 의미함
 - 특정외국회사의 지분을 1% 이상 보유하는 경우에도 CFC 과세규정이 적용됨

- 특정외국회사가 거의 대부분 투자활동의 성격을 가진 소득을 발생시킨 경우에는 지분율이 1% 미만인 경우에도 CFC 과세규정이 적용됨
 - 다만, 특정외국회사의 지분이 증권거래소에서 계속적으로 거래되는 경우에는 CFC 과세규정이 적용되지 않음

라. 법인세법상 특수관계인의 범위

- 독일은 출자자에 한하여 우리나라의 부당행위계산부인과 유사한 규정을 법인세법 제8조 제3항 '숨은 이익처분에 관한 규정'에 두고 있음
 - 이 규정은 출자자와 회사 간에 명목여하를 불문하고 그 상대가 제3자였더라면 아마도 공여하지 않았을 경제적 이익을 배당 등의 공개적 이익분여 방법이 아닌 불분명한 형태(은폐배당, 은폐출자)로 분여하는 경우를 말함
 - 과거 법인세법 시행규칙 제19조⁸²⁾에서는 은폐배당, 은폐출자에 대한 예시를 10가지로 열거한 바 있음
 - 출자자가 임원으로 직무를 수행하면서 이에 상응하지 않는 높은 보수를 지급받는 경우
 - 회사가 출자자에 대하여 상응하는 보수와 별도로 특별히 매출보수를 지급하는 경우
 - 출자자가 회사로부터 무이자 또는 현저하게 낮은 이율로 대부를 하는 경우
 - 대부 시에 이미 회수불능을 예상함에도 불구하고 출자자가 회사로부터 대부를 받는 경우
 - 출자자가 회사에 대하여 현저히 높은 이율로 대부한 경우
 - 출자자가 회사에 이상의 고가로 상품을 매도하거나 회사로부터 이상의 저가로 상품, 기타 경제재를 매입 또는 특별할인을 받는 경우
 - 출자자가 회사에 시장가격보다 높은 가액으로 주식을 매도하는 경우 또는 회사가 출자자에게 시장가격보다 낮은 가액으로 주식을 매각한 경우
 - 회사가 출자자를 위하여 보증채무 등 의무를 인수하는 경우

82) 1977년에 삭제되었으나 숨은 이익처분의 개념자체가 달라진 것은 아니라고 해석됨

- 회사가 출자자에 대하여 가지고 있는 권리를 포기한 경우
- 회사만을 위한 것이 아니라 출자자를 위해서도 인적용역을 제공한 제3자의 보수를 전부 회사의 경비로 지급한 경우

□ 한편, 조세기본법 제42조에서는 특수관계 유무를 불문하고 일반적인 조세회피방지 규정을 두고 있음

- ‘법의 형성가능성의 남용’이 존재할 때에는, 경제적 형태에 상응하는 법적 형성을 한 경우에 발생하는 바와 같은 조세청구권이 생성됨
 - 오직 재무상의 목적을 위하여 비정상적인 거래구조를 선택하는 것은 세법을 남용하는 것임
- 납세자가 법에 규정되지 않은 조세혜택을 발생시키고 그 발생이유를 비세무적인 방법으로 충분히 설명하지 못한다면 합법적인 거래구조라 하더라도 적절하지 않은 것임
 - 제3자가 그 거래의 경제적 사실과 효과를 고려해서 조세혜택의 발생을 예상하고 그 거래구조를 선택하는 경우, 오직 세무목적을 위하여 다른 법적 실체에게 소득이나 자산을 이전하는 경우 등은 적절하지 않은 거래들임
- 만약 이러한 법의 남용이 있다면 세무목적으로 동 거래는 부인되고 일반적인 거래구조가 있었던 것을 가정하여 과세될 것임

마. 소결

- 독일의 이전가격과세제도는 근거법상 우리나라와 차이를 보이며, 특수관계 범위는 우리나라와 유사하나 법률적 지배요건에서 다소 차이를 보임
 - 독일에서 국제거래에 대한 이전가격과세제도는 우선적으로 법인세법을 따르고 법인세법이 적용되지 않는 부분에 대하여 국제조세법을 적용함
 - 특수관계 판단 시 직·간접적 소유비율은 25% 이상으로서 우리나라의 50%에 비하여 완화되어 있으므로 적용범위가 보다 넓음
 - 다만, 독일은 제3자의 양 당사자에 대한 지분율 요건을 기준으로 하는 특수관계

요건이 없음

- 우리나라의 경우 제3자가 양 당사자의 지분을 50% 이상 소유하면 양 당사자는 특수관계에 있으나, 독일은 이러한 제3자의 지분을 규정이 없음
- 제3자의 양 당사자에 대한 지배적 영향력(실질적 요건) 요건만을 규정하고 있음

□ 독일은 현재 우리나라의 과소자본과세제도와 같은 제도가 존재하지 않음

- 독일은 2008년부터 자본 대비 차입금 규모의 크기와 관계없이 차입이자비용에 대한 일반적인 공제제한규정을 적용함
- 다만, 구법하에서의 과소자본과세제도의 경우 우리나라와 마찬가지로 형식적, 실질적 요건에 의한 특수관계를 규정하였으나 세부사항에 대하여는 다소 차이를 보임
 - 지배주주의 지분을 규정에 있어서 독일의 경우 25% 이상으로서 우리나라보다 완화되어 적용범위가 넓음
 - 지배주주뿐만 아니라 지배주주와 실질적 특수관계에 있는 자로부터의 차입도 그 대상이 됨
 - 예를 들어 A가 B를 지분율과 관계없이 실질적으로 지배하고 있고 A가 C를 50% 소유하고 있는 상태에서 C가 B로부터 차입을 하는 경우 독일에서는 B와 C는 특수관계가 성립하나, 우리나라에서는 B가 C에 대한 실질적 지배가 없다면 B와 C는 특수관계가 성립하지 않음

□ 독일의 CFC 과세제도에서 특정외국회사 대상요건 중 실질적 요건은 존재하지 않으며, 보충적 지배요건을 별도로 두고 있음

- 독일에서는 50%라는 지분율 요건으로 특정외국회사를 판별하고 있으나 우리나라는 이러한 지분율 요건 외에도 실질적 지배요건도 두고 있음
- 독일에서는 외국회사가 '투자활동의 성격을 가진 소득'을 발생시킨 경우에는 1%의 낮은 지분율만으로도 CFC 적용이 가능함

□ 독일에서는 조세기본법에서 일반적 조세회피 방지규정을 두고 있으며, 또한 법인세

법에서 출자자(통상 지분을 25% 이상)에 대한 부당행위계산부인 규정을 두고 있는
바 우리나라 제도보다는 적용범위가 제한적임

- 독일에서는 출자자에 한하여 부당행위계산부인 규정을 적용함
- 독일의 동 법인세법 규정은 국내거래 및 국제거래 모두를 규율함

5. 호주

- 호주는 우리나라의 이전가격과세제도, 과소자본과세제도 및 CFC 과세제도에 해당하는 조세제도를 소득과세법(Income Tax Assessment Act, ITAA)에 두고 있음
 - 이전가격과세제도의 근거법령은 ITAA 36 Part 3 div 13임
 - 과소자본과세제도의 근거법령은 ITAA 97 div 820임
 - CFC 과세제도의 그 근거법령은 ITAA 36 Part 10임

- 한편 호주는 ITAA36 Part IVA Sec 177A~G에 일반적 조세회피 방지규정(General Anti-Avoidance Rule)을 둬으로써 납세자로부터 조세수입이 감소하는 것을 방지하고 있음

가. 이전가격과세제도상 특수관계인의 범위

1) 개관

- 호주에서는 납세자가 국제계약에 따른 재화 또는 용역을 비정상가격으로 거래하는 경우 과세당국이 납세자에게 필요한 처분을 할 수 있음을 규정하고 있음
 - ITAA 36 div 13의 제정 목적은 비정상가격의 거래 또는 국제적 소득이전을 방지하여 조세수입을 보호하는 데 있음

- 동일한 국제거래에 대하여 일반적 조세회피 방지 규정이 이전가격과세제도보다 우

선하여 적용됨

○ 과세당국 입장에서 일반적 조세회피 방지 규정에 따라 과세처분하는 경우와 이전 가격과세제도에 따라 과세처분하는 경우의 결과가 상이할 경우 전자가 우선함⁸³⁾

□ 이전가격과세제도가 적용되는 대상자에는 호주에서 납세의무가 있는 개인, 회사, 파트너십, 신탁뿐만 아니라 외국법인도 포함되며 비거주자와 거주자의 차별이 없음

○ 국제거래를 하는 지점도 독립된 개별 실체로 보아 이전가격과세제도가 적용됨⁸⁴⁾

□ 이전가격과세제도 적용 대상이 되는 ‘국제거래’라 함은 국내의 거주자(국내 고정사업장을 가진 비거주자 포함)간의 거래를 제외한 모든 거래를 의미함

○ 즉, 거래 당사자 중 적어도 일방은 국내 고정사업장 없는 비거주자이거나 국외의 거주자, 국외의 비거주자여야 함

2) 특수관계인의 범위

□ 이전가격과세제도 적용을 위한 거래 당사자간의 특수관계 요건은 세법에서 명문화하여 별도로 규정하지 않고 있음

□ 다만 적용 대상자는 공통의 관계(any connection between) 또는 다른 관련된 상황(any other relevant circumstances)에 있는 거래당사자를 의미함

○ 공통의 관계에서 지배나 지분보유에 대한 요건을 법으로 명시하지는 않고, 상황에 따라 넓게 해석하는 바, 아래와 같은 사례를 ‘공통의 관계’로 예시하고 있음⁸⁵⁾

– 한 회사의 지분을 직·간접적으로 소유한 다른 회사

– 자회사간 직·간접적인 지분관계가 없는 경우라도 공통의 소유관계가 성립된 경우

83) 전병목·구자은·조진권·마정화(2008), p. 66

84) TR 94/14 Para. 172~173

85) TR 94/14 Para. 274

- 선택계약(option agreement), 전환사채(convertible notes) 또는 전환우선주를 통해 한 회사가 다른 회사의 이익을 얻을 수 있는 경우
- 둘 이상의 회사에 동일한 이사, 경영진이 존재하는 경우
- 카르텔에 관여된 당사자
- 다른 관련된 상황(any other relevant circumstances)에 대해서는 개별적인 사안에 따라 사실관계를 파악하여 적용하고 있음

나. 과소자본과세제도상 특수관계인의 범위

- 호주의 과소자본과세제도는 ITAA 97 div 820에 규정되어 있으며, 이는 자본 대비 차입금 규모가 일정수준을 초과할 경우 관련 이자비용을 공제하지 않도록 하는 제도임
 - 2001년 7월부터는 새로운 과소자본과세제도 규정(safe harbour test)에 따라 자본 대비 차입금 규모를 3:1(금융기관의 경우 20:1)로 제한하였음
 - 대상 차입금은 국외실체로부터 차입한 차입금뿐만 아니라 과소자본과세제도 적용 대상 회사의 국내외 모든 차입금을 합산하여 계산함
 - 연간 차입금 이자비용이 25만호주달러 미만이면 동 제도를 적용하지 않음
 - 차입금 규모가 적정 비율을 초과하더라도 정상적인 규모임을 증명하면 이자비용 공제 가능함
 - 즉, 독립기업 입장에서도 동일한 조건하에서는 유사한 규모의 차입금을 사용했을 것이라는 사실을 입증하여야 함
- 과소자본과세제도는 회사, 파트너십, 트러스트, 개인사업자 등 모든 형태의 실체에 적용 가능하며 다음과 같은 유형의 실체가 적용 대상임
 - 국외실체로부터 지배받고 있는 호주실체(foreign-controlled Australian entities)
 - 호주에서 직접투자를 하고 있는 비거주자(non-residents with Australian Investments)
 - 국외기업의 호주지점 등이 이에 해당됨
 - 해외투자를 하고 있는 호주 기업(Australian companies with overseas investments)
 - 외국실체(Australian-controlled foreign entities)를 지배하는 호주실체, 해외 고

정사업장을 통해 사업을 하는 호주실체 등이 이에 해당됨

- 국제적 기준(worldwide gearing test)을 만족하면, 즉 그 호주실체의 호주 내 자산의 평균가치가 그 호주실체의 전세계 자산 중 차지하는 비중이 90% 이상일 때에는 과소자본과세제도가 적용되지 않음

□ 외국실체로부터 피지배되는(foreign-controlled) 요건, 즉 특수관계 요건은 다음의 3가지 조건 중 어느 하나를 만족시킬 경우 충족됨

- 엄격통제요건: 5인 이하의 '외국 1% 실체⁸⁶⁾'가 직·간접적으로 호주실체 지분의 최소 50%를 소유하거나 취득할 권리를 가지고 있어야 함
- 의제통제권요건: 하나의 외국 실체가 특수관계인과 합하여 직·간접적으로 호주실체 지분의 40% 이상을 소유하거나 취득할 권리를 가지고 있어야 함
 - 다른 어떠한 실체도 그 호주실체를 지배하지 않아야 함
- 실질요건: 5인 이하의 외국 실체가 특수관계인과 합하여 호주실체를 효과적으로 지배하여야 함

□ 상기 요건에서 '특수관계인'은 호주 실체가 개인인 경우와 법인인 경우에 대해 각각 다르게 규정되어 있음⁸⁷⁾

- 호주 실체⁸⁸⁾가 개인인 경우, 특정한 요건을 충족하는 친족, 파트너십, 신탁관리자(trustee), 회사 등이 특수관계인에 해당됨
 - 친족: 개인과 배우자의 부모, 조부모, 형제·자매, 3촌·4촌 친족, 입양아 등
 - 파트너십: 호주 실체(개인)가 파트너인 파트너십의 파트너 및 그 파트너의 배우자와 자녀
 - 신탁관리자: 호주 실체(개인)와 그 특수관계인이 신탁의 이익을 받는 경우 그 신탁관리자
 - 회사: 호주 실체(개인)와 그 특수관계인이 유효한 영향력⁸⁹⁾을 행사할 수 있는

86) 특수관계인과 합하여 호주실체의 지분을 1% 이상 보유한 실체를 말함

87) ITAA 36 Part 10 Sec 318

88) 여기에서는 '호주 실체'를 '외국 실체'로 변경하여 '외국 실체' 입장에서 해석하는 것이 타당함

회사, 또는 과반수(majority)의 의결권이 호주 실체(개인)와 그 특수관계인에 의해서 보유되는 회사

- 호주 실체가 법인인 경우 특정한 요건을 충족하는 파트너, 신탁관리자, 회사의 지배권을 갖는 실체 등이 특수관계인에 해당됨
 - 파트너: 호주 실체(법인)가 파트너인 파트너십의 파트너 및 그 파트너의 배우자와 자녀
 - 신탁관리자: 호주 실체(법인)와 그 특수관계인이 신탁의 이익(beneficiary)을 받는 경우의 그 신탁의 신탁관리자
 - 호주 실체(법인)의 통제권을 갖는 실체: 그 실체 및 그의 특수관계인이 호주 실체(법인)에 유효한 영향력을 행사하는 경우나 그 실체와 그의 특수관계인이 호주 실체(법인)에 대한 과반수(majority)의 의결권을 갖는 경우
 - 호주 실체(법인)의 통제권을 받는 다른 회사: 호주 실체(법인) 및 그의 특수관계인이 다른 회사에 유효한 영향력을 행사하는 경우나 호주 실체(법인) 및 그의 특수관계인이 다른 회사에 대한 과반수(majority)의 의결권을 갖는 경우

□ 지분을 계산에 있어서는 직·간접적으로 보유한 지분이 합산되어야 함

- 간접적으로 보유한 지분의 계산은 단계적으로 취득한 지분의 지분율을 곱하여 계산함
- 100% 의제규정: 단계적으로 지배되는 상황에서 특정한 상황의 경우에는 100%의 지분율로 아래 단계의 실체를 지배하는 것으로 간주되며, 특정한 상황은 아래와 같음
 - 특수관계인과 합하여 외국회사⁹⁰⁾ 지분의 50% 이상을 보유하는 경우
 - 외국회사와 관련하여 의제통제권요건을 충족하는 경우
 - 외국회사를 실제로 통제하는 경우
 - 호주 파트너십이 아닌 파트너십의 파트너인 경우
 - 신탁과 관련하여 적격할 양도자가 아닌 경우

89) 유효한 영향력을 행사하는 경우: 회사나 이사가 다른 회사의 뜻에 따라 행동하는 데 익숙한 경우

90) 여기에서는 '외국회사'를 '호주실체'로 변경하여 '외국 실체' 입장에서 해석하는 것이 타당함

– 호주 신탁이 아닌 신탁에 50% 이상의 지분을 소유한 경우

- 호주실체로부터 피지배되는(Australian-controlled) 요건, 즉 특수관계 요건은 후술하는 CFC 규정이 적용되는 특수관계 요건과 동일함

다. CFC 과세제도상 특수관계인의 범위

1) 개관

- 호주는 외국법인의 과세소득이 유보되어 과세가 이연됨에 따라 조세가 회피되는 것을 방지하기 위하여 1990년에 CFC 과세제도를 도입함
- CFC 발생소득을 과세소득으로 귀속시켜야 할 소득귀속자(attributable taxpayer)는 호주에 거주하는 납세의무자 중 특정한 요건 중 하나를 충족하는 자임
 - 특정요건은 ① 호주 거주자가 CFC에 10% 이상의 직·간접적 지분을 투자하거나, ② 호주 거주자가 5인 이하의 호주 실체로 구성된 그룹의 일부로서, ‘호주 1% 실체⁹¹⁾’여야 하고, 동시에 실질요건을 충족하여 CFC로 분류되어야 하는 것임
- CFC 과세제도의 적용 대상 회사는 ‘외국회사와 특정한 LP’(특정외국회사)임
 - 외국회사는 호주에서 거주하지 않는 회사임
 - 특정한 LP는 corporate LP이며, corporate LP는 세법의 적용에 있어 법인으로 봄⁹²⁾
 - LP란 최소한 1인 이상의 파트너는 유한책임을 부담하는 파트너십을 의미함

2) 특수관계 요건

- CFC를 적용하기 위한 특수관계 요건으로는 엄격통제요건(strict-control test), 의제통

91) 특수관계인과 함하여 특정외국회사의 지분을 1% 이상 보유한 실체를 말함

92) Sec 94J ITAA 36

제권요건(assumed controller test), 및 실질요건(de facto test) 중 하나의 요건을 충족하여야 지배관계가 발생함

- 엄격통제요건: 5인 이하의 '호주 1% 실체'가 직·간접적으로 특정외국회사 지분의 최소 50%를 소유하거나 취득할 권리를 가지고 있어야 함
- 의제통제권요건: 하나의 호주 실체가 특수관계인과 합하여 직·간접적으로 특정외국회사 지분의 40% 이상을 소유하거나 취득할 권리를 가지고 있어야 함
 - 다른 어떠한 실체도 그 특정외국회사를 지배하지 않아야 함
- 실질요건: 5인 이하의 호주 실체가 특수관계인과 합하여 특정외국회사를 효과적으로 지배하여야 함

□ 특정외국회사의 통제는 특수관계인과 합하여 행사되어야 하고, 특수관계인에 대한 내용은 앞서 '나. 과소자본과세제도상 특수관계인의 범위'에서 기술한 ITAA 36 Sec 318의 내용과 동일함

□ 특정외국회사의 통제권 계산에는 직·간접적으로 보유한 지분이 합산되어야 하며, 지분을 계산에 대한 내용은 앞서 '나. 과소자본과세제도상 특수관계인의 범위'에서 기술한 바와 동일함

라. 법인세법상 특수관계인의 범위

- 호주는 ITAA 36 Part IVA에 일반적 조세회피 방지규정을 두어 특수관계 유무를 불문하고 조세회피 거래를 부인할 수 있음
 - 이 규정은 특정거래의 실행에 대한 유일하고 지배적인 목적이 조세혜택의 향유인 것으로 판단되는 경우 과세당국이 그 특정거래로부터 납세자가 향유한 혜택을 취소할 수 있는 규정임
 - 조세혜택이 있었는지 여부를 판단함에 있어서는 실제의 세 효과와 만약 그러한 세무계획이 없었더라면 기대되어지는 세 효과를 비교함
 - 세무계획하에서 발생하는 다음의 사건들은 조세혜택이 있는 것으로 봄

- 대가를 과세가능한 소득에서 누락시키는 경우
- 정당하지 못한 비용공제를 하는 경우
- 원천징수한 세액이 납부되지 않는 경우
- 부당한 세액공제를 적용받는 경우
- 자본이득을 줄이려는 거래의 경우
- Dividend Stripping⁹³⁾의 경우
- 상장주식을 정상가액보다 높거나 낮은 가격으로 거래하는 경우⁹⁴⁾

- 조세혜택 존재 여부의 판단은 제한적이고 철저하기 때문에 단순히 실질세율을 낮추거나 세액공제를 받으려는 행위만으로 과세당국에 의해 불이익을 당하는 것은 아님
 - 소득과세법에서 명백하게 규정된 여러 선택항목 중 하나의 행사로 인하여 과세소득이 감소하는 것은 조세혜택으로 여겨지지 않음
 - 세무조정행위(Tax arrangement)의 목적은 특정하게 명시된 외관으로 나타나는 다음의 환경에 의해 간파됨
 - 세무조정행위가 착수되고 실행된 방식
 - 그 행위의 형태 및 실질
 - 그 행위의 착수시점과 실행 진행기간
 - 그 행위로 인한 재무적 영향
 - 납세자와 그 행위와 관련된 여타 실체와의 연관성

- 다만, 소득과세법에서 다음의 일부 특정한 거래에 대하여는 거래상대방이 특수관계인이었을 경우를 명시하고 있으며, 이 때 특수관계인이란 ITAA 36 Sec 318상의 특수관계인⁹⁵⁾임

93) 수익성이 높고 유동자산이 풍부한 기업을 소유한 주주가 다른 법인주주에게 주식을 양도하고, 그 주식양수법인은 그 기업으로부터 많은 배당을 취한 후 배당락 후의 낮은 주식가치로 타인에게 되팔 때 발생하는 손실은 다른 소득에서 공제가 가능한데, 과세당국은 이를 세무조정행위로서 규제함(ITAA 36 Part IVA Sec 177E)

94) 만일 정상가액보다 높거나 낮은 가격으로 주식을 매수하는 경우 매수자 및 매도자 모두에게 정상가격으로 주식가격을 조정해 줌(ITAA 97 Sec 70.20)

95) 앞서 '나. 과소자본과세제도상 특수관계인의 범위'에 기술함

- 어떠한 재산의 소유로부터 나오는 소득에 대한 권리를 특수관계인에게 양도 시, 정상가액보다 낮은 대가를 받고 양도했다면 그 거래는 세무목적으로 부인됨⁹⁶⁾
- 조세회피 의도를 갖고 과도한 비용을 특수관계인에게 선지급하고 정상가격보다 할인혜택을 받는 행위는 비용 공제를 받을 수 없음⁹⁷⁾
- 납세자와 특수관계인 간의 거래에 있어서 납세의무를 연기할 목적으로 공제가능한 지출항목에 있어서 해당 연도에 재화나 용역이 실제로 제공되지 않았음에도 불구하고 해당 연도에 공제받는 것은 금지됨⁹⁸⁾
- 비상장기업에서 주주나 이사 등 특수관계인에게 공여되는 과도한 비용지출이나 대여금, 전도금 등은 회사의 분배되지 않은 이익이 분배된 것으로 봄⁹⁹⁾
- 친족에게 업무와 관련 없이 비용처리된 교통비는 공제되지 않음¹⁰⁰⁾
- 특수관계인에게 지급된 지출비용 중 과세당국이 판단하기에 합리적인 수준을 벗어난 비용은 공제 불가능함¹⁰¹⁾

마. 소결

- 호주에서는 국제거래에 있어서 소득과세법의 일반적 조세회피 방지규정이 이전가격과세제도보다 우선하며 이전가격과세제도 적용에 있어서는 명문상 특별한 특수관계를 요하지는 않음
- 호주는 우리나라의 과소자본과세제도와 유사한 제도를 갖고 있으나 적용 대상 기업 및 특수관계의 범위에서 차이를 보임
 - 호주는 외국실체로부터 지배받는 경우뿐만 아니라 외국실체를 지배하는 경우의 호주실체에 대해서도 과소자본과세제도가 적용됨

96) ITAA 36 Sec 102CA

97) ITAA 36 Sec 82KJ

98) ITAA 36 Sec 82KK

99) ITAA 36 Sec 109B-ZE

100) ITAA 97 Sec 26.30

101) ITAA 97 Sec 26.35

- 특수관계가 성립하기 위한 '지배'의 개념에 있어서 5인 이하의 1% 실체들의 지분의 합계를 기준으로 50% 기준을 판단한다는 점에서 우리나라와 차이가 있음
 - 호주는 1인 실체 및 그의 특수관계인의 지분율이 40%만 되어도 그 기업의 지배주주 역할을 한다면 '특수관계'가 성립함
 - 간접소유비율 계산은 우리나라 제도와 유사하나, 의제통제권요건(40% 소유)이나 실질지배요건을 충족할 때도 100% 지분 소유를 의제하고 있음
- 호주의 CFC 제도상의 '특수관계' 성립은 과소자본과세제도상의 '호주기업의 외국실체 지배 요건'과 동일함
- 특수관계가 성립하기 위한 '지배'의 개념에 있어서 5인 이하의 1% 실체들의 지분의 합계를 기준으로 50% 기준을 판단한다는 점에서 우리나라와 차이가 있음
 - 호주는 1인실체 및 그의 특수관계인의 지분율 합계가 40%만 되어도 그 기업의 지배주주 역할을 한다면 '특수관계' 성립함
- 호주는 일반적 조세회피 방지규정에 의해 부당한 조세의 회피에 대해 특수관계를 불문하고 규제하고 있으며, 일부 특정 거래에 대하여 당사자를 특수관계인으로 한정함
- 조세의 부담을 부당히 감소시킨 계획적인 거래는 원칙적으로 특수관계여부를 불문하고 세무당국에서 취소할 수 있음
 - 호주의 소득과세법상 특수관계인의 범위에는 우리나라와는 달리 지분율 50% 이하의 주주나 임원에 대하여 특별히 규정하지 않고 있으나 이들에 대한 과도한 비용지출에 대하여는 소득과세법의 다른 규정에서 별도로 규제하고 있음
 - 특수관계인의 범위 중 타 회사에 대한 지분율에 있어서는 과반수(50% 초과)를 그 기준으로 하고 있음

6. 일본

- 일본은 우리나라의 이전가격과세제도, 과소자본과세제도 및 CFC 과세제도에 해당하는 조세제도를 조세특별조치법에 두고 있음
 - 이전가격과세제도의 근거법령은 조세특별조치법 제66의4조 ‘국외관련자와의 거래에 대한 과세 특례’임
 - 과소자본과세제도의 근거법령은 조세특별조치법 제66의5조 ‘국외지배주주 등과 관련된 부채의 이자과세 특례’임
 - CFC 과세제도의 근거법령은 조세특별조치법 제66의6조 ‘내국법인의 특정 외국자회사 등과 관련된 소득의 과세특례’임

- 한편 일본은 법인세법 제132조 제1항에 동족회사에 대한 행위계산부인 규정을 두고 있음

가. 이전가격과세제도상 특수관계인의 범위¹⁰²⁾

- 일본의 이전가격과세제도는 1986년 4월에 도입되었으며, 조세특별조치법 제66의4조 ‘국외관련자와의 거래에 대한 과세 특례’에 그 근거법령을 두고 있음

- 일본의 이전가격과세제도는 적용 대상을 법인에 한정하고 있는 바, 일본법인과 국외관련자 간의 거래만을 규제대상으로 함
 - 대다수의 국가가 이전가격과세제도의 적용 대상에 개인과 법인을 모두 포함하는 반면, 일본의 이전가격과세제도는 개인을 적용 대상에서 제외하고 있다는 특징을 보임
 - 적용 대상이 되는 법인은 일본에서 법인세 및 청산소득(청산 중인 사업연도의 소득 및 잔여재산을 일부 배분한 경우에 청산소득으로 보는 금액도 포함됨)에 대한 법인세 납세의무가 있는 법인을 지칭함

102) 전병목·구자은·조진권·마정화(2008), pp. 42~45

- 일본 이전가격과세제도상 국외관련자는 외국법인(내국법인 이외의 법인) 중 당해 내국법인과 '특수한 관계'를 가진 자로 규정하고 있음
- 조세특별조치법 시행령 제39의 12조 제1항에 열거되어 있는 '특수한 관계'는 법률적 종속관계와 실질적 종속관계를 아울러 규정하고 있음
 - 일본 이전가격과세제도상 특수관계는 크게 주식소유비율을 기초로 한 법률적 종속관계, 실질지배력을 기초로 한 실질적 종속관계, 그리고 법률적 종속관계와 실질적 종속관계의 연쇄관계로 구분됨

1) 특수관계의 범위

가) 법률적 종속관계

- (모자관계) 두 법인 중 어느 한쪽의 법인이 다른 법인의 발행주식수 또는 출자(자기 주식과 출자는 제외하며 이하 동일함)액의 50% 이상을 직·간접적으로 보유하고 있는 관계
- (형제관계) 두 법인이 동일한 자에 의하여 각각 그 발행주식수 또는 출자액의 50% 이상을 직·간접적으로 보유하고 있는 경우 당해 두 법인 간의 관계

나) 실질적 종속관계

- (실질지배력관계) 다음에 열거하는 사실 기타 이와 유사한 사실이 존재함에 따라 둘 이상의 법인 중 어느 한쪽의 법인이 다른 법인의 사업방침의 전부 또는 일부에 대하여 실질적으로 결정할 수 있는 관계
 - 해당 법인의 임원이 다른 법인의 임원의 2분의 1 이상이거나, 해당 법인의 임원 혹은 사용인을 겸임하고 있는 자나 해당 법인의 임원 혹은 사용인이었던 자가 다른 법인의 대표 권한을 가진 임원에 해당하는 경우
 - 다른 법인이 그 사업활동의 상당부분을 해당 법인과의 거래에 의존하고 있는 경우

- 다른 법인이 그 사업활동에 필요한 자금의 상당부분을 해당 법인으로부터 차입하거나 해당 법인의 보증을 받아 조달하고 있는 경우

다) 법률적·실질적 종속관계의 연쇄관계

- (법률적·실질적 종속관계의 연쇄관계) 어떤 법인과 다음에 서술하는 다른 법인과의 관계
 - 어떤 법인이 다른 법인과 발행주식 등의 50% 이상을 직·간접적으로 보유하는 관계가 연속되는 경우
 - 어떤 법인이 다른 법인과 발행주식 등의 50% 이상을 직·간접적으로 보유하는 관계와 실질지배력관계를 가지는 관계가 연속하는 경우
 - 어떤 법인이 다른 법인에 대하여 실질지배력관계를 가지는 관계가 연속되는 경우
 - 어떤 법인이 다른 법인에 대하여 실질지배력을 가지는 관계와 발행주식 등의 50% 이상을 직·간접적으로 보유하는 관계가 연속되는 경우
- (동일인이 동시 지배하는 경우 법률적·실질적 종속관계의 연쇄관계) 두 법인이 각각 다음에 서술하는 법인 중 어느 한쪽의 법인에 해당하는 경우 당해 두 법인의 관계
 - 동일인(법인)이 두 법인의 발행주식수 또는 출자액의 50% 이상을 직·간접적으로 보유하고 해당 법인들이 특정 사실이 존재함에 따라 해당 사업방침의 전부 또는 일부를 실질적으로 결정 가능한 관계에 있는 다른 법인
 - 동일인(법인)이 두 법인의 발행주식수 또는 출자액의 50% 이상을 직·간접적으로 보유하고 해당 법인들이 발행주식수 또는 출자액의 50% 이상을 직·간접적으로 보유하는 다른 법인
 - 동일인(법인)이 특정사실이 존재함에 따라 해당 사업방침의 전부 또는 일부를 실질적으로 결정 가능한 관계에 있는 두 법인이 발행주식수 또는 출자액의 50% 이상을 직·간접적으로 보유하는 다른 법인
 - 동일인(법인)이 특정사실이 존재함에 따라 해당 사업방침의 전부 또는 일부를 실질적으로 결정 가능한 관계에 있는 두 법인이 특정사실이 존재함에 따라 해당 사

업방침의 전부 또는 일부를 실질적으로 결정 가능한 관계에 있는 다른 법인

2) 간접소유비율의 계산

- 일방법인이 타방법인의 발행주식수 또는 출자액의 50% 이상을 직·간접적으로 보유하는지 여부는 타방법인의 발행주식수 또는 출자액에 대한 일방법인의 직접보유비율과 간접보유비율을 합계한 비율에 의해 판단해야 함¹⁰³⁾
- 일방법인이 타방법인의 주주 등인 법인의 발행주식수 또는 출자액의 50% 이상을 소유하는 경우, 그 주주 등인 법인의 타방법인에 대한 주식소유비율을 일방법인의 타방법인에 대한 간접소유비율로 봄
 - 주주 등인 법인이 둘 이상인 경우에는 그 둘 이상의 법인에 대해 각각 계산한 주식소유비율을 합계한 비율을 간접소유비율로 봄
 - 일방법인과 타방법인의 주주 등인 법인 사이에 주식소유관계 등에 의해 하나 이상의 출자법인이 존재하고, 일방법인이 출자법인 및 타방법인의 주주 등인 법인의 발행주식수 또는 출자액의 50% 이상을 소유하는 경우에도 주주 등인 법인의 타방법인에 대한 주식소유비율을 일방법인의 타방법인에 대한 간접소유비율로 봄

나. 과소자본과세제도상 특수관계인의 범위

- 일본의 과소자본과세제도는 1992년 4월에 도입되었으며, 조세특별조치법 제66의5조 ‘국외지배주주 등과 관련된 부채의 이자과세 특례’에 그 근거법령을 두고 있음
- 내국법인이 국외지배주주 등으로부터 차입한 금액이 국외지배주주 등이 보유하는 당해 내국법인 자기자본의 3배를 초과하는 경우, 그 초과액에 대응하는 이자는 내국법인의 법인세 과세소득 계산상 경비로 공제할 수 없음¹⁰⁴⁾

103) 조세특별조치법 시행령 제39의12조 제2항

104) 국중호, 『주요국의 조세제도 - 일본편』, 2009. 10, p. 180

- 다만, 법인이 유사 내국법인의 차입·자기자본비율과 대조하여 타당한 비율을 제시한 경우에는 그 비율을 이용할 수 있음

- 이때 국외지배주주 등이란 당해 내국법인과 다음의 특수관계에 있는 비거주자 또는 외국법인을 의미함¹⁰⁵⁾
 - 당해 내국법인의 발행주식수 또는 출자액의 50% 이상을 직·간접적으로 보유하는 관계
 - 동일한 자(개인인 경우에는 그 개인과 특수한 관계가 있는 개인을 포함)가 각각 당해 내국법인과 외국법인의 발행주식수 또는 출자액의 50% 이상을 직·간접적으로 보유하는 경우에 있어서 당해 내국법인과 그 외국법인과의 관계
 - 당해 내국법인과 비거주자 또는 외국법인 사이에 다음에 열거하는 사실 기타 이와 유사한 사실이 존재함에 따라 비거주자 또는 외국법인(이하 비거주자 등)이 당해 내국법인의 사업방침의 전부 또는 일부에 대하여 실질적으로 결정할 수 있는 관계
 - － 당해 내국법인이 그 사업활동의 상당부분을 비거주자 등과의 거래에 의존하고 있는 경우
 - － 당해 내국법인이 그 사업활동에 필요한 자금의 상당부분을 비거주자 등으로부터 차입하거나 비거주자 등의 보증을 받아 조달하고 있는 경우
 - － 외국법인의 임원이 당해 내국법인의 임원의 2분의 1 이상이거나 외국법인의 임원 혹은 사용인을 겸임하고 있는 자나 외국법인의 임원 혹은 사용인이었던 자가 당해 내국법인의 대표 권한을 가진 임원에 해당하는 경우

다. CFC 과세제도상 특수관계인의 범위¹⁰⁶⁾

- 일본의 CFC 과세제도는 1978년에 최초 도입되었으며, 조세특별조치법 제66의6조 ‘내국법인의 특정 외국자회사 등과 관련된 소득의 과세특례’에 그 근거규정을 두고 있음

105) 조세특별조치법 제66의5조 제4항 제1호 및 동법 시행령 제39의13조 제12호

106) 홍범교·김태훈·마정화(2011), pp. 47~49

- 특정외국자회사의 지분을 직·간접적으로 10% 이상 보유하는 거주자 또는 내국법인은 CFC 과세제도를 적용받아 그 특정외국자회사의 유보소득에 대하여 배당유무에도 불구하고 일정한 금액을 배당받은 것으로 봄
 - ‘거주자 또는 내국법인’은 ① 단독으로 10% 이상 지분요건을 충족하는 경우와 ② 10% 이상 지분요건을 충족하는 동족주주 그룹에 속하는 경우로 구분됨¹⁰⁷⁾
 - 동족주주 그룹은 외국법인의 주식을 직·간접적으로 보유하는 자 중 ① 하나의 거주자 또는 내국법인과 ② 이들과 동족관계에 있는 자를 의미함
 - 동족관계의 예로서 거주자의 친족이나 사용인, 내국법인의 임원, 내국법인의 임원이 지배하는 법인을 들 수 있음

- 거주자, 내국법인 및 내국법인과 특수관계가 있는 비거주자가 직·간접적으로 발행주식 총수(자기주식 보유분 제외) 또는 출자액의 50%를 초과하여 보유하고 있는 외국법인을 외국관계회사라 함
 - 외국관계회사의 판정은 외국법인의 각 사업연도 종료시점을 기준으로 함¹⁰⁸⁾

- 특정외국자회사란 외국관계회사 중 조세피난처에 본점 또는 주된 사무소를 둔 회사임
 - 조세피난처란 세금이 존재하지 아니하는 국가나 지역 또는 소득금액에 대한 세금 부담액이 당해소득금액의 25% 이하인 국가나 지역을 뜻함

라. 법인세법상 특수관계인의 범위

- 일본은 조세회피방지를 위한 일반규정을 도입하지 않는 대신 법인세법 제132조 제1항에 ‘동족회사에 대한 행위계산부인 규정’을 두고 있음

- 동족회사에 대한 행위계산부인 규정이란 동족회사의 행위 또는 계산이 법인세의 부담을 부당히 감소시킬 경우 그 행위·계산에 불구하고 세무서장이 법인세의 과세표

107) 조세특별조치법 제40의4조 제1항, 제66조의6조 제1항, 동법 시행령 제39조의 14조 제3항

108) 조세특별조치법 제66의6조 제1항 및 동법 시행령 제39의20조 제1항

준이나 결손금액 또는 법인세액을 계산할 수 있는 제도임

- 이때 동족회사란 주주 등의 3인 이하 및 그 친족관계가 갖는 주식의 총수 또는 출자액의 합계가 그 회사의 발행주식 총수 또는 출자액의 50% 이상에 상당하는 회사를 말함¹⁰⁹⁾
 - 이는 소위 오너(owner)기업으로서, 소유와 경영이 명확히 구분되지 않아 소수의 동족주주가 의사결정을 행할 수 있음
 - 동족회사는 소수 동족주주의 자의적 행위로 법인세 부담이 부당하게 감소될 위험이 있으므로 동족회사에 대해서만 부당한 행위계산을 부인하는 것임

마. 소결

- 일본의 이전가격과세제도상 특수관계범위는 우리나라와 유사하나 간접소유비율의 계산방법이 다소 상이함
 - 우리나라는 간접소유비율 계산에 있어 타방법인의 주주법인에 대한 일방법인의 주식 소유비율이 50% 미만인 경우 그 소유비율에 주주법인의 타방법인 주식 소유비율을 곱한 비율을 간접소유비율로 보나, 일본은 이와 같은 규정이 없음
 - 타방법인의 주주법인에 대한 일방법인의 주식 소유비율이 50% 이상인 경우 주주법인의 타방법인 주식 소유비율을 간접소유비율로 보는 것은 우리나라와 일본이 동일함
- 과소자본과세제도상 국외지배주주의 범위는 우리나라와 일본 모두 내국법인을 형식적, 실질적으로 지배하고 있는 자를 국외지배주주로 본다는 면에서는 유사함
 - 다만, 우리나라는 외국법인의 국내사업장에 대한 국외지배주주 범위를 별도로 명시하고 있는 반면 일본은 이에 대해 별도 규정이 없다는 차이점이 있음
- 일본의 CFC 과세제도상 특정외국자회사의 범위는 우리나라의 CFC 과세제도상 특정

109) 법인세법 제2조 제10항

외국법인의 범위보다 협소함

- 특수관계 요건만을 고려하였을 때, 일본의 CFC 과세제도는 특정외국자회사 여부를 판단함에 있어 50% 이상 지분소유라는 형식적 요건만을 인정하는 반면, 우리나라의 CFC 과세제도는 내국법인과 형식적·실질적 특수관계가 있는 모든 외국 법인이 특정외국법인의 대상이 될 수 있음

□ 일본의 동족회사 행위계산부인 규정과 우리나라의 부당행위계산부인제도는 그 법률적 성질이나 기본적 법리가 유사하다고 볼 수 있으나, 일본의 규정이 우리나라의 규정에 비해 적용범위가 제한적임

- 동족회사 행위계산부인 규정은 법인이 소수의 동족주주에 의하여 지배되고 있는 회사의 행위계산에 대해서만 적용되므로 모든 내국법인을 적용 대상으로 하고 있는 부당행위계산부인제도에 비해 적용범위가 제한적임
- 부당행위계산부인제도는 일본의 동족회사 행위계산부인제도를 연원으로 하므로 제도가 최초 제정된 당시에는 그 적용 대상이 동족회사에 국한되었으나, 이후 다르게 발전하여 그 범위가 내국법인까지 확대된 것임

IV. 국제비교 및 시사점

1. 국제비교

가. 이전가격과세제도상 특수관계인의 범위

- 주요국의 이전가격과세제도상 특수관계인의 범위는 국가별로 큰 차이를 보임
 - 미국은 지배(또는 소유)관계에 있는 자를 특수관계인으로 보나 지배에 대한 구체적인 요건을 명시하고 있지 않음
 - 영국과 일본의 특수관계인 범위는 우리나라와 유사하나 간접지분을 계산방법 등에서는 우리나라와 차이를 보임
 - 영국의 경우 2인실체가 어떠한 회사를 공동으로 지배하는 경우 그 중 1인은 40% 지분만으로도 특수관계가 성립할 수 있음
 - 영국과 일본 모두 간접지분을 계산 시 중간회사에 대한 지분율이 50%를 초과하는 경우에만 그 하위 단계 회사의 지분을 간접지분율로 봄
 - 독일은 직·간접적 소유비율이 25% 이상인 자를 특수관계인으로 봄으로써 우리나라의 기준보다 적용범위가 넓음
 - 다만, 제3자가 양 당사자를 일정 지분율 이상 소유 시 그 양 당사자를 특수관계인으로 보는 규정은 존재하지 않음
 - 호주와 캐나다는 이전가격과세제도 적용을 위하여 별도의 특수관계 요건을 필요로 하지 않음
 - 캐나다의 이전가격과세제도는 거래의 실질을 불문하고 특수관계인 간의 거래를 독립기업원칙에 따라 거래되지 아니한 것으로 간주한다는 특징이 있음
 - 이때 특수관계인은 지배관계에 있는 자이나, 지배에 대한 구체적인 정의 또는 요건은 법에서 명시하고 있지 않음

나. 과소자본과세제도상 특수관계인의 범위

- 일부 주요국은 과소자본과세제도를 두고 있지 않으며, 과소자본과세제도를 도입한 국가들도 특수관계인의 범위를 모두 다르게 규정하고 있음
- 영국과 독일은 현재 별도의 과소자본과세제도가 존재하지 않음
 - 영국은 차입금 규모나 차입조건 등에 대하여 이전가격과세제도 영역 내에서 정상 범위를 판단하고 있으며, 독일은 차입이자비용에 대한 일반적인 공제 제한규정이 있음
- 미국, 캐나다, 호주 및 일본은 과소자본과세제도를 도입하고 있으나, 특수관계인의 요건을 모두 다르게 규정하고 있음
 - 미국은 내국법인의 주식을 50% 이상 직·간접적으로 소유한 개인 또는 법인
 - 캐나다는 내국법인의 의결권 있는 주식 수 또는 주식 가치의 25% 이상을 소유한 비거주자
 - 일본은 내국법인과 형식적(50%), 실질적 특수관계에 있는 비거주자 또는 외국 법인
 - 호주는 호주실체와 형식적(50% 또는 40%), 실질적 특수관계에 있는 외국실체를 특수관계인으로 봄

다. CFC 과세제도상 특수관계인의 범위

- CFC 과세제도상 특수관계인에 있어 일부 국가는 형식적 요건만을 두고 있는 반면, 나머지 국가는 형식적 요건과 실질적 요건을 모두 두고 있음
- 미국, 캐나다, 독일 및 일본은 지분율에 의한 형식적 요건만을 두고 있음
 - 미국은 미국주주들의 지분율을 합산한 비율이 의결권 있는 주식 또는 주식가치의 50%를 초과하는 외국법인을 CFC로 봄

- 캐나다의 경우 납세자가 지분을 직·간접적으로 최소 1% 이상 보유하고, 납세자와 그의 특수관계인이 함께 지분을 직·간접적으로 최소 10% 이상 보유하며, 납세자의 지배를 받는 외국관계회사를 피지배외국관계회사로 봄
 - 독일의 경우 지분 또는 의결권의 50%를 초과하여 보유하는 외국법인을 특정외국법인으로 봄
 - 다만, 특정외국회사에 투자활동으로 인한 소득을 발생시킨 경우 1%의 지분율만으로도 특수관계가 성립할 수 있음
 - 일본은 발행주식 총수 또는 출자액의 50%를 초과하여 보유하고 있는 외국법인을 외국관계회사로 봄
- 영국과 호주는 형식적 요건(50% 또는 40%)과 실질적 요건을 두고 있음
- 영국은 통상 주식이나 의결권을 50%를 초과하여 보유하고 있을 때 지배관계가 인정¹¹⁰⁾되며, 지분관계 없이 실질적인 지배권의 존재도 인정됨
 - 또한 영국은 40% 지분 소유만으로도 특수관계가 성립할 수 있음
 - 호주는 엄격통제요건(50%), 의제통제권요건(40%), 및 실질요건 중 하나의 요건이 충족될 경우 지배관계가 발생함

라. 법인세법상 특수관계인의 범위

- 주요국 중 일부국가는 이전가격과세제도 또는 일반적 조세회피방지제도를 통해 부당한 행위계산을 부인하고 있으며, 나머지 국가는 특정인에 대한 행위계산부인제도를 운영하고 있으나 그 특정인의 범위가 우리나라에 비해 제한적임
- 미국과 영국은 기본적으로 내국법인간의 거래에 대하여도 이전가격과세제도를 적용하도록 하고 있음
 - 캐나다는 일반적 조세회피방지규정을 도입하고 있으므로 구체적인 특수관계인의 요건 또는 범위를 명시하고 있지 아니함

110) ICTA s 416

- 독일은 조세기본법에 일반적 조세회피 방지 규정을 둔과 동시에 법인세법에 출자자(통상 지분율 25% 이상)에 대한 부당행위계산부인 규정을 두고 있는 바, 규제대상을 출자자에 한하므로 우리나라보다는 적용범위가 제한적임
- 호주는 소득과세법에서 특수관계 여부와 무관하게 적용되는 일반적 조세회피 방지규정을 두고 있으며, 일부 특정 조항에서 특수관계인간의 거래에 대해 규제를 하고 있음
 - 이 때 특수관계의 범위 중 지분율에 있어서는 '50% 초과'를 기준으로 함
- 일본은 법인세법에 동족회사에 대한 행위계산부인 규정을 두어 동족회사의 부당한 행위 또는 계산만을 규제함

〈표 IV-1〉 주요국 세법상 특수관계인의 범위

국가	구분	이전가격 과세제도	과소자본 과세제도	CFC 과세제도	법인세법상 조세회피방지제도
한국	근거 법령	국조법 제2장(국외특수관계인과 의 거래에 대한 과세조정) [특수관계인] ① 50% 이상 직·간접 소유 ② 제3자가 각각 50% 이상 직· 간접 소유 ③ 실질적 지배 ④ 제3자가 각각 실질적으로 지 배	국조법 제3장(국외지배주주에게 지급하는 이자에 대한 과세조정) [국외지배주주] 1. 내국법인인 경우 ① 50% 이상 직·간접 소유하는 외국주주 ② ①의 외국주주가 50% 이상 직·간접 소유하는 외국법인 ③ 내국법인을 실질적으로 지배 하는 외국주주 2. 외국법인의 국내사업장인 경 우 ① 외국법인의 본점·지점 ② ①의 외국법인을 50% 이상 직·간접 소유하는 외국주주 ③ ①또는 ②에 의한 본점 또는 외국주주가 50% 이상 직·간 접 소유하는 외국법인	국조법 제4장(특정외국법인의 유보소득에 대한 합산과세) [특정외국법인] • 내국인의 출자관계를 전제로 내국인과 특수관계에 있는 외국법인 • 특수관계 여부의 판단은 이 전가격과세제도의 특수관계 규정 준용	법인세법 제52조 (부당행위계산의 부인) [특수관계인] ① 사실상 영향력을 행사하는 자·친족 ② 주주 등(소액주주 등 제외)· 친족 ③ 법인의 임원·사용인, 주주 등의 사용인, 생계유지자· 동거친족 ④ 해당법인이 직접 또는 ①~③ 의 자를 통하여 지배적 영향 력을 행사하는 법인 ⑤ 해당법인이 직접 또는 ①~④ 의 자를 통하여 지배적 영향 력을 행사하는 법인 ⑥ 당해 법인에 30% 이상 출자 하고 있는 법인에 30% 이상 출자하고 있는 법인·개인 ⑦ 기업집단 계열회사 및 그 임 원
	특수 관계인 범위				
미국	근거 법령	내국세입법(Internal Revenue Code) 제482조	내국세입법 제163(i)조	내국세입법 제951조~제965조	해당사항 없음

〈표 IV-1〉의 계속

국가	구분	이전가액 과세제도	과소자본 과세제도	CFC 과세제도	법인세법상 조세 회피방지제도
미국	특수 관계인 범위	[특수관계인] • 공통의 소유 또는 지배관계가 존재하는 자가 소유와 지배에 대한 구체적인 요건 없음 • 제6038A조 및 제6038C조에 의한 보고법인은 그 특수관계 인과의 거래에 대해 이전가액과세제도를 적용받음	[특수관계인] • 내국법인의 주식을 50% 이상 직·간접 소유하는 개인 또는 법인	[CFC] • 미국주주(CFC)의 주식을 10% 이상 보유)들의 지분율을 합산한 비율이 의결권 있는 주식 수 또는 주식 가치의 50%를 초과하는 외국법인 • 지분율은 직접지분율, 간접지분율, 의제지분율을 모두 고려함	• 내국법인(내국인)간에도 기본적으로 이전가액과세제도가 적용
		소득세법(Income Tax Act) 제 247조 • 이전가액과세제도 적용을 위해 특수관계요건이 요구되지 아니함 • 다만, 특수관계인간 거래는 독립기업원칙에 따르지 않은 것으로 간주됨 [특수관계인] • 혈연관계, 혼인, 보통법에 의한 관계, 임양 등으로 관련된 자와의 관계 • 법인과 지배관계에 있는 자와의 관계 • 제3자에 의해 지배되는 두 법인간의 관계 • 특수관계에 있는 제3자에 의해 지배되는 두 법인간의 관계	소득세법 제18(4)조~제18(8)조	소득세법 제90조~제95조 및 제112조~제113조	소득세법 제245조 (GAAR)
캐나다	특수 관계인 범위		[특정 비거주자 주주] • 내국법인의 주식을 의결권 있는 주식 수 또는 주식 가치의 25% 이상을 소유한 비거주자 • 비거주자 주주 단독으로 또는 비거주자 주주가 그와 특수관계에 있는 자가 함께 25% 이상을 소유하는 경우를 모두 포함	[피지배외국관계회사] • 납세자의 지배를 받는 외국 관계회사 [외국관계회사] • 캐나다 납세자가 직·간접적으로 지분을 최소 1% 이상 보유하고 납세자와 그의 특수관계인이 함께 직·간접적으로 지분을 최소 10% 이상 보유하고 있는 외국법인	• GAAR은 일반적, 포괄적 조세 회피방지규정이므로 별도의 특수관계인의 범위 또는 요건을 두고 있지 아니함

(표 IV-1)의 계속

국가	구분	이전가격 과세제도	과소자본 과세제도	CFC 과세제도	법인세법상 조세회피방지제도
영국	근거 법령	국제조세법(Taxation of International and Other Provisions Act 2010) 제4장	해당사항 없음	소득세 및 법인세법(Income and Corporation Tax) 24장~26장	해당사항 없음
	특수 관계인 범위	<p>[특수관계인]</p> <ul style="list-style-type: none"> ① 50% 초과 직·간접 소유 ② 제3자가 각각 50% 초과 직·간접 소유 ③ 2인실체가 공동으로 한 회사를 지배하는 경우 40% 이상 소유 ④ 실질적 지배 ⑤ 제3자가 각각 실질적으로 지배 	<ul style="list-style-type: none"> • 별도의 과소자본과세제도 없음 • 과도한 차입규모나 불리한 차입조건은 이전가격과세제도에서 규제(즉, 이전가격과세제도상 특수관계가 성립해야 차입금 제한 규정이 적용됨) 	<p>[특정의국범인]</p> <ul style="list-style-type: none"> ① 50% 초과 직·간접 소유 ② 실질적 지배 ③ 2인실체가 공동으로 한 회사를 지배하는 경우 40% 이상 소유 	<ul style="list-style-type: none"> • 일반적 조세회피방지규정 없음 • 내국법인(내국인)간에도 기본적으로 이전가격과세제가 적용됨 • 다만, 자본이득세 과세대상 거래에 대해 부당행위계산부인 개념이 존재. 이 때 특수관계인의 범위는 다음과 같음
					<ul style="list-style-type: none"> ① 일반이 타방을 지배 ② 일반의 특수관계에 있는 실체들 또는 일반과 그 일반의 특수관계에 있는 실체들이 합하여 타방을 지배 ③ 동일실체가 일반과 타방을 지배할 때 그 일반과 타방 한 회사의 지배권을 확보하기 위하여 함께 행동하는 2인 이상의 실체들 상호간의 관계 • '지배'란 지분 50% 초과 또는 실질지배임

〈표 IV-1〉의 계속

국가	구분	이전가액 과세제도	과소자본 과세제도	CFC 과세제도	법인세법상 조세회피방지제도
독일	근거 법령	국제조세법(Ausscoturgcsctz) 제1조	법인세법 (Körperschaftsteuergesetz) 제8a조	국제조세법 제7조	법인세법 제8조 및 조세기본법 (Abgabenordnung) 제42조
	특수 관계인 범위	<ul style="list-style-type: none"> 법인세법상 '은폐배당' 및 '은폐출자' 규정이 우선 적용되고 그 다음 국제조세법이 적용됨 [국제조세법상 특수관계인 범위] <ol style="list-style-type: none"> 25% 이상 직·간접 소유 실질적 지배 제3자가 각각 실질적으로 지배 	<ul style="list-style-type: none"> 과소자본과세제도는 2007년 말 폐지됨 이자비용공제에 대한 일반적 제한 규정을 둠 [구법하의 특수관계인 범위] <ol style="list-style-type: none"> 25% 이상 직·간접 소유 ①과 특수관계(지분 25% 초과 또는 실질지배)에 있는 자 ①또는 ②로부터 지급보증을 받은 제3자 	<p>일반적 지배요건</p> <ol style="list-style-type: none"> 50% 초과 직·간접 소유 보충적 지배요건 <p>① 특정회사가 '투자활동'의 성격은 갖는 소득을 발생</p> <p>② 1% 이상 직·간접 소유</p>	<ul style="list-style-type: none"> 출자자(통상 지분 25% 이상)에 대한 '은폐배당' 및 '은폐출자'에 대한 규정을 둠 한편 조세기본법에서는 일반적인 조세회피 방지규정을 두어 특수관계인 유무를 불문하고 부당한 조세혜택을 규제
호주	근거 법령	소득과세법(Income Tax Assessment Act, 1936) Part 3	소득과세법(TTAA 1997) div 820	소득과세법(TTAA 1936) Part 10	소득과세법(TTAA 1936) Part IVA
	특수 관계인 범위	<ul style="list-style-type: none"> 일반적 조세회피 방지규정이 우선 적용되고 그 다음 이전가액과세제도가 적용됨 이전가액과세제도를 적용하기 위한 별도의 특수관계인 요건 없음(공통의 관계, 다른 관련된 상황만 필요) 	<p>[외국 실체로부터 지배받는 호주 실체]</p> <ol style="list-style-type: none"> 5인 이하의 1% 외국 실체가 50% 이상 직·간접 소유 하나의 외국 실체가 특수관계인과 합하여 40% 이상 직·간접 소유(또한 다른 어떠한 실체도 호주 실체를 지배하지 않음) 	<p>특정의국회사</p> <ol style="list-style-type: none"> 5인 이하의 1% 호주 실체가 50% 이상 직·간접 소유 하나의 호주 실체가 특수관계인과 합하여 40% 이상 직·간접 소유(또한 다른 어떠한 실체도 외국 실체를 지배하지 않음) 	<ul style="list-style-type: none"> 일반적인 조세회피 방지규정을 두어 특수관계인 유무를 불문하고 부당한 조세혜택을 규제 다만, 소득과세법에서 규제하는 일부 특정한 거래에 대해서는 특수관계 요건을 필요로 함

〈표 IV-1〉의 계속

국가	구분	이전가격 과세제도	과소자본 과세제도	CFC 과세제도	법인세법상 조세회피방지제도
일본	근거 법령	조세특별조치법 제66의4조	조세특별조치법 제66의5조	조세특별조치법 제66의6조	법인세법 제132조 제1항
		<p>[특수관계인]</p> <p>① 50% 이상 직·간접 소유 ② 제3자가 각각 50% 이상 직·간접 소유 ③ 실질적 지배 ④ 법률적·실질적 종속관계의 연쇄 ⑤ 제3자가 동시지배하는 경우 법률적·실질적 종속관계의 연쇄</p>	<p>[국외지배주주 등]</p> <p>① 50% 이상 직·간접 소유하는 비거주자·외국주주 ② 제3자가 내국법인과 외국법인을 각각 50% 이상 직·간접 소유하는 경우 그 외국법인 ③ 내국법인을 실질적으로 지배하는 외국주주</p>	<p>[특정외국자회사]</p> <p>거주자, 내국법인 및 내국법인과 특수관계가 있는 비거주자와 직·간접적으로 50%를 초과하여 소유한 외국법인(외국관계회사)으로서, 조세피난처에 본점 또는 주된 사무소를 둔 법인은</p>	<p>[특수관계인의 범위]</p> <p>① 그 법인이 파트너인 파트너십의 다른 파트너 등 ② 신탁관리자 ③ 그 법인을 50% 초과 직·간접 소유 또는 실질지배하는 실체 ④ 그 법인이 50% 초과 직·간접 소유하거나 실질지배하는 다른 실체</p>

2. 시사점

가. 국조법 조세회피방지제도의 특수관계인 범위의 독립적 운영 필요성

- 현재 우리나라는 이전가격과세제도, 과소자본과세제도 및 CFC 과세제도의 ‘특수관계’를 모두 국조법이라는 하나의 법체계 내에서 정하고 있으며, 이들 조세회피방지제도의 특수관계 범위는 대체로 유사함
 - 국조법은 ‘제1장 총칙’에서 특수관계를 정의하고 이 특수관계를 기본으로 하여 조세회피방지제도를 적용함
 - 이전가격과세제도는 국조법 제2조 제1항 제8호 및 동법 시행령 제2조 제1항의 특수관계 규정을 적용함
 - 과소자본과세제도의 국외지배주주는 이전가격과세제도상 특수관계에 있는 국외주주의 범위와 대체로 유사함
 - CFC 과세제도의 특정외국법인에게 요구되는 특수관계는 이전가격과세제도의 특수관계 요건과 동일함

- 이전가격과세제도, 과소자본과세제도 및 CFC 과세제도는 각 제도의 도입목적 및 규제대상이 모두 상이하므로 세 가지 조세회피방지제도의 특수관계 범위에 대해 반드시 유사성이 요구될 필요는 없음
 - 이전가격과세제도는 국외 상대방과의 거래를 통한 부당한 조세회피행위를 방지하는 규정으로서, 그 목적이 정상가격에 의하지 않는 거래를 규제한다는 점에서 법인세법 부당행위계산부인 규정과 크게 다르지 않음
 - 반면, 과소자본과세제도는 과소자본을 통한 국가간 자본이동을 이용한 조세회피를 방지하기 위한 제도이고, CFC 과세제도는 외국자회사를 통해 거주지국의 과세를 부당하게 이연하는 조세회피행위를 방지하기 위한 제도이므로 이전가격과세제도와 그 목적 및 규제대상이 상이함

- 주요국의 입법례를 살펴보더라도 다수 주요국의 과소자본과세제도 및 CFC 과세제도

의 특수관계 범위는 이전가격과세제도의 특수관계 범위와 차별화되는 경향을 보이고 있음

- 미국, 캐나다, 독일, 호주는 과소자본과세제도 및 CFC 과세제도의 특수관계 범위가 이전가격과세제도의 특수관계 범위와 큰 차이를 보임
- 영국과 일본은 각 세제의 특수관계 범위(형식적·실질적 요건)가 다소 유사한 것으로 보이나, 우리나라의 CFC 과세제도와 같이 타 제도가 이전가격과세제도의 특수관계 범위를 준용하고 있지는 아니함

- 따라서 국조법상 각 조세회피제도의 특수관계 범위는 각 제도의 목적에 부합하도록 독립적으로 운영되어야 함
 - 이전가격과세제도는 그 성격 및 목적이 유사한 부당행위계산부인 규정의 특수관계 범위와 상호 연관성이 있어야 하나, 현행 부당행위계산부인제도와 이전가격과세제도는 그 특수관계인의 범위를 다르게 규정하고 있어 특수관계인 판단기준에 일관성이 결여되어 있다는 문제점을 안고 있음
 - 만일 부당행위계산부인제도와 이전가격과세제도 간 특수관계인 범위의 차이 해소를 위해 이전가격과세제도의 특수관계 범위가 변경되더라도 과소자본과세제도 및 CFC 과세제도의 특수관계 범위는 현재와 동일하게 유지되거나 각 제도의 정책적 목적에 부합하는 방향으로 독립적 개선이 이루어져야 함

나. 특수관계 지분요건의 범위 조정

- 부당행위계산부인제도는 소액주주 등을 제외한 주주 등을 모두 특수관계인으로 보는 반면, 이전가격과세제도는 주식의 직·간접 소유비율이 50% 이상인 자만을 특수관계인으로 보므로 두 특수관계인 규정의 지분요건에는 현격한 차이가 존재함
- 이전가격과세제도와 부당행위계산부인제도의 특수관계인 규정은 모두 특수관계인 간의 공통된 이해를 바탕으로 발생할 수 있는 부당한 조세회피행위의 방지를 목적으로 하므로 특수관계인의 범위에 있어서 국내거래와 국제거래에 대해 특별한 차이를

둘 이유가 없음

- 주요국의 입법례를 살펴보면 다수의 국가가 국내거래와 국제거래를 동일하게 규제하고 있음
 - 미국과 영국은 국내거래 및 국제거래를 불문하고 이전가격과세제도가 동일하게 적용됨
 - 호주는 국내거래뿐만 아니라 국제거래에 있어서도 일반적 조세회피 규정이 우선 적용되므로 국내거래와 국제거래를 사실상 동일하게 규제함
 - 독일은 국내거래 및 국제거래에 있어서 특수관계가 성립하는 지분율 기준을 25%로 동일하게 적용하고 있음

□ 부당행위계산부인제도의 특수관계인에 포함되는 주주 등의 범위는 지나치게 넓게 규정되어 있다고 볼 수 있음

- 소액주주가 아닌 모든 주주가 그가 출자하고 있는 법인과의 거래에 있어 의사결정에 영향력을 미칠 수 있는 정도의 지배력을 갖는다고 보는 것은 지나치게 포괄적인 가정임
- 법인세법시행령 제87조 제1항 제4호 내지 제6호에서 규정하고 있는 지분소유비율(30%)과 비교하더라도 소액주주 등을 제외한 모든 주주를 특수관계인으로 보는 것은 그 범위를 지나치게 확장한 것으로 볼 수 있음¹¹¹⁾
- 주요국의 조세회피방지제도상 우리나라와 같이 소액주주를 제외한 모든 주주를 규제하는 제도를 운영하는 국가는 없는 것으로 보임
 - 독일의 경우 규제대상을 출자자(통상 지분율 25% 이상)로 제한하고 있으며, 영국과 호주는 규제대상 특수관계인의 지분율 기준을 50%로 보고 있음
 - 일본은 동족회사의 행위 또는 계산만을 규제함

□ 반면, 이전가격과세제도에서는 출자지분을 50% 미만으로 소유(예: 30% 또는 40%)하더라도 실질적 지배력을 행사할 수 있는 경우가 많으므로 50% 기준은 다소 제한적 기준이라 할 수 있음

111) 김완석(2005), p. 122

- [그림 II-3]의 예시와 같이 실질적으로 지배관계에 있는 자임에도 불구하고 직·간접 소유비율이 50% 미만이고, 복잡한 소유관계로 인해 실질지배관계를 판단하기 어려운 경우에는 이전가격과세제도상 특수관계인으로 볼 수 없다는 허점이 있음
- 주요국의 이전가격과세제도를 살펴보면 지분율 기준을 50% 미만으로 설정하고 있거나, 지분율 기준을 50%로 설정하고 있더라도 그보다 낮은 지분율로 특수관계 성립을 인정하는 예외규정을 두고 있음
 - 예컨대, 미국, 캐나다, 호주는 지분율 제한을 두고 있지 않음
 - 영국은 ‘50% 초과’ 기준을 두고 있지만 2인실체가 어떠한 회사를 공동으로 지배하는 경우 그 중 1인은 40% 지분만으로도 특수관계가 성립할 수 있음
 - 독일은 ‘25% 이상’ 직·간접 소유비율을 요건으로 함
- 따라서 부당행위계산부인제도상 주주 등의 범위는 현행 1%로 볼 수 있는 지분비율을 높임으로서 다소 축소하는 반면, 이전가격과세제도상 50%의 직·간접 소유비율은 인하하는 방안을 고려해볼 필요가 있음
 - 부당행위계산부인제도에 따른 특수관계인에 포함되는 주주 등을 지배주주 또는 발행주식총수의 일정비율 이상을 소유하는 자로 한정함으로써 주주 등의 범위를 다소 축소할 수 있음
 - 이전가격과세제도상 직·간접 소유비율은 50%보다 낮은 비율로 하향조정할 수 있음
 - 이 비율을 부당행위계산부인과 이전가격과세제도상 동일하게 설정함으로써 특수관계인의 범위에 대한 세법 간 통일성을 확보하는 방안도 고려할 수 있음
 - 예컨대, 부당행위계산부인은 국세기본법 시행령 제1조의 2 제4항을 준용하여 ‘지분율 30% 이상’을 지배적 영향력을 행사할 수 있는 지분율로 보므로 이전가격과세제도도 직·간접 소유비율을 30%로 하향조정하는 방안을 고려할 수 있음

다. 부당행위계산부인제도의 간접소유비율 도입 검토

- 간접소유비율을 인정하지 않는 현행 법인세법 부당행위계산부인제도에서는 지분 출자관계에 의한 특수관계인 여부를 판단함에 있어서 3단계 이상의 출자관계가 이어지는 경우 지배력을 행사할 수 있는 수준의 지분을 보유하고 있음에도 불구하고 특수관계가 성립될 수 없는 상황이 발생함
 - [그림 II-4]의 예시 1과 같이 갑법인이 A법인을 50%, A법인이 B법인을 50%, B법인이 을법인을 50% 보유하는 상황에서 갑법인과 을법인은 부당행위계산부인 규정에 따른 특수관계인이 될 수 없음
 - 또한 [그림 II-4]의 예시 2와 같이 갑법인이 A법인과 B법인을 각각 50%씩 보유하고, A법인과 B법인이 C법인과 D법인을 각각 50%씩 보유하는 상황에서 C법인과 D법인은 부당행위계산부인 규정에 따른 특수관계인이 될 수 없음
 - 반면, 현행 이전가격과세제도에 따른 경우 간접소유비율 규정에 의해 예시 1의 갑법인과 을법인 및 예시 2의 C법인과 D법인은 각각 상호간 특수관계가 성립함

- 이와 같은 문제를 해결하기 위해 부당행위계산부인제도에 있어서도 이전가격과세제도와 같이 간접소유비율 규정을 도입하는 것을 고려해 볼 수 있음
 - 간접소유비율 규정은 모회사가 중간법인을 두어 그 하위법인을 지배하는 경우 모회사와 중간법인의 하위법인 간의 실질적 관계를 규명하는 장치이므로 부당행위계산부인제도에서도 이를 적용하지 않을 특별한 이유가 없음
 - 간접소유비율 규정을 도입할 경우 [그림 II-4]의 예시 1에서 갑법인과 을법인 [그림 II-4]의 예시 2에서 C법인과 D법인은 부당행위계산부인제도상 특수관계가 성립함

라. 실질지배 종속회사가 중간법인으로 있는 경우 이전가격과세제도상 특수관계인 판단기준 개선

- 법인들이 여러 단계를 거쳐 지분관계를 형성하는 상황에서 실질지배 종속회사가 중

간법인으로 있는 경우 이전가격과세제도의 특수관계 판단 기준에 따르면 그 하위법인에 대한 특수관계 요건 성립이 불가능함

- [그림 II-5]의 예시1, 2와 같이 A법인과 A법인이 실질지배력을 행사하고 있는 B법인이 함께 C법인의 지분을 과반수 이상 소유하고 있더라도 A법인과 C법인 간 특수관계가 성립하지 않는 문제가 발생함

□ 이러한 문제를 해결하기 위하여, 일방 및 일방의 특수관계인을 포함한 전체 실체를 기준으로 특수관계 요건을 판단하는 방법과 간접소유비율 계산방식을 개선하는 방법을 고려해볼 필요가 있음

□ 우선, 일방 단독이 아닌 일방 및 일방과 특수관계에 있는 자까지 포함한 전체실체를 기준으로 타방에 대한 특수관계 요건(법률적 요건 및 실질 지배 요건)을 판단하는 방안을 고려해볼 수 있음

- 캐나다, 독일, 호주 등에서 이와 같이 특수관계 여부를 판단하고 있음
- 이와 같은 방법을 적용할 경우, [그림 II-5]의 두 예시에서 B법인이 A법인의 특수관계인이므로 C법인에 대한 A법인과 B법인의 지분율을 합산한 비율을 기준으로 특수관계 여부를 판단해야 할 것임
 - C법인에 대한 A법인과 B법인의 지분율 합계는 60%이므로 A법인과 C법인 간에는 특수관계가 성립함

□ 또한 다른 대안으로서 실질적 지배관계가 성립하는 경우 지분율이 50% 이상인 것으로 간주하여 간접소유비율을 계산하는 방식을 고려해 볼 수 있음

- 호주에서는 실질지배요건이 성립할 경우에 대해 100% 소유 의제 규정을 두고 있음
- 이를 적용할 경우, [그림 II-5]의 두 예시에서 A법인이 B법인을 실질지배하고 있으므로 C법인에 대한 B법인의 지분율 전체를 C법인에 대한 A법인의 지분율로 의제할 수 있음
 - 이에 따라 C법인에 대한 A법인의 지분율은 60%가 되어 A법인과 C법인 간에 특수관계가 성립함

참고문헌

- 국중호, 『주요국의 조세제도 - 일본편』, 한국조세연구원, 2009. 10.
- 김완석, 『법인세법론』 2004년 개정보증판, 광교TNS, 2004.
- 김완석, 『세법상 특수관계인의 문제점과 개선방안』, 한국경제연구원, 2005. 2.
- 김완석, 「과소자본세제에 관한 고찰: 국제조세조정예관한법률을 중심으로」, 『국제법무 연구』, 제4호, 경희대학교 국제법무대학원, 2000.
- 김유찬 · 이유향, 『주요국의 조세제도 - 독일편』, 한국조세연구원, 2009. 10.
- 김정석, 『세법상 특수관계자 범위에 관한 연구: 부당행위계산부인규정과 이전가격세제의 비교를 중심으로』, 석사학위논문, 강남대학교 대학원, 2009.
- 김준석 · 한인철, 『국제조세 실무』 개정보증판(2009년판), 삼일인포마일, 2009.
- 박정수, 『주요국의 조세제도 - 영국편』, 한국조세연구원, 2009. 10.
- 신찬수 · 정창모, 『법인세의 실무』, 2008년 개정보증판, 삼일인포마일, 2008.
- 안종석 · 안경봉 · 오윤, 『공격적 조세회피(ATP)에 대한 대응방안 연구』, 한국조세연구원, 2007. 12.
- 이기욱, 「캐나다의 일반적 조세회피방지규정」, 『조세연구』 제9-3권, 한국조세연구포럼, 2009.
- 이동식, 「조세회피행위 방지와 부당행위계산 부인제도」, 『세무학연구』 제25권 제2호, 한국세무학회, 2008. 6, pp. 65~92
- 이용섭 · 이동신, 『국제조세』, 2011년 개정보증판, 세경사, 2011.
- 장근호, 『주요국의 조세제도 - 미국편』, 한국조세연구원, 2009. 10.
- 전병목 · 구자은 · 조진권 · 마정화, 『외국법인의 자회사와 국내사업장 간의 거래에 대한 이전가격세제 연구』, 한국조세연구원 세법연구센터, 2008. 9.
- 홍범교 · 김태훈 · 마정화, 『국조법상 특정외국법인 유보소득합산과세제도 합리화 방안』, 한국조세연구원, 2011. 8.

- CCH Canadian Limited, *Canadian Master Tax Guide 65th Edition 2010*, CCH, 2010.
- CCH, *Australian Master Tax Guide 2010*, CCH, 2010.
- Deloitte, *Controlled Foreign Company Regimes Essentials*, Deloitte, 2011.
- , *Strategy Matrix for Global Transfer Pricing*, Deloitte, 2011.
- Ernst & Young LLP, *Thin Capitalization Regimes in Selected Countries*, Ernst & Young LLP, 2008. 5.
- M. Read Moore, “Indirect Ownership of CFC and PFIC Shares by U.S. Beneficiaries of Foreign Trust,” *Journal of Taxation*, 2008. 2.
- OECD, *Transfer Pricing Country Profile - Canada*, OECD, 2009. 2.
- PwC, *PwC International Transfer Pricing 2011*, PwC, 2011.
- Sarah Laing, *British Master Tax Guide 2009-10*, CCH, 2009.

독일 국세청, <<http://www.fa-ravensburg.de/>>

미국 국세청, <<http://www.irs.gov/>>

삼일인포마인, <<http://www.samili.com/>>

영국 국세청, <<http://www.hmrc.gov.uk/>>

일본 국세청, <<http://www.nta.go.jp/>>

캐나다 국세청, <<http://www.cra-arc.gc.ca/>>

캐나다 법무부, <<http://laws-lois.justice.gc.ca/eng/>>

호주 국세청, <<http://www.ato.gov.au/>>

法庫, <<http://www.houko.com/>>

IBFD, <<http://www.ibfd.org/>>

세법연구 11-08
**국조법 및 법인세법상 특수관계인의
범위에 관한 연구**

2011년 12월 23일 인쇄

2011년 12월 30일 발행

저 자 홍범교 · 이형민 · 유지선

발행인 조원동

발행처 한국조세연구원

138-774

서울특별시 송파구 송파대로 28길 28

TEL: 2186-2114(대) www.kipf.re.kr

등 록 1993년 7월 15일 제21-466호

조 판 및
인 쇄 고려문화사

© 한국조세연구원 2011

ISBN 978-89-8191-584-1

* 잘못 만들어진 책은 바꾸어 드립니다.