

2024

상속세및증여세 집행기준



국세청
National Tax Service



세법은 복잡·다양한 경제현상과 조세정책의 변화를 수시로 반영하여 개정되는 특수성이 있어 매우 어렵고 복잡합니다. 이에 따라, 일반 국민뿐만 아니라 종사직원도 올바르게 세법령을 이해하고 적용하는데 종종 어려움을 겪게 됩니다.

국세청은 납세자와 종사직원이 세법 규정을 보다 명확하게 이해하고 실무에서 쉽게 적용할 수 있도록 2009년부터 세목별 집행기준을 발간하여 꾸준히 제·개정 해왔습니다.

이번에 14개 세목에 대한 집행기준의 개정을 통해 최신 세법령, 대법원 판례, 심판례 및 해석례 등을 보다 쉽고 명확하게 반영하고, 조문 순서에 따라 체계적으로 구성하여 이용자의 편의를 제고하였습니다.

특히, 이번에 개정·발간한 “상속세및증여세 집행기준”은 신설된 혼인·출산 증여재산 공제의 반영, 가업상속공제와 영농상속공제의 분리 규정 등 최근 개정 사항을 반영하였습니다.

아무쪼록 이번에 개정된 2024년 집행기준이 종사직원에게는 적법하고 공정한 세법 집행을 위한 과세기준이 되고, 납세자에게는 성실신고에 유용한 안내서로 활용되기를 기대합니다.

2024년 10월

징세법무국장 안 덕수

2024년 집행기준

일러두기



- 『상속세및증여세 집행기준』은 상속세및증여세법과 공익법인 기본통칙을 기본토대로 판례·질의회신 등 다양한 사례를 반영하여 정리하였으며 기본통칙을 보완하는 실무지침에 해당합니다.

※ 본 집행기준 책자는 2024년 9월 기준의 세법 내용과 기본통칙 및 판례·질의회신을 기초로 작성된 것이며, 격년을 주기로 발간하고 있어 이 책자 발간 이후 세법령 등이 변경될 수 있습니다. 이 책에 실린 내용을 참고하여 신고하거나 실제 업무를 집행할 경우 관련 법령·예규 등을 정확히 확인하고 적용하시기 바랍니다.

- 상속세및증여세법은 총 6장으로 편제되어 443개, 공익법인은 41개, 총 484개 집행기준으로 구성되었습니다.

- 『상속세및증여세법 집행기준』은 다음과 같은 방향으로 작성되었습니다.

첫째, 현행 기본통칙을 구체적 기준 및 적용사례로 구분하여 체계성 있게 재구성하였습니다.

둘째, 기본통칙에 없어 집행기준이 필요한 사항은 내용을 보완·추가하였습니다.

셋째, 상속 및 증여재산의 범위, 재산의 평가, 과세표준 계산, 증여 유형별 적용방법 등을 구체적으로 명확하게 규정하였습니다.

넷째, 문장으로 표현하기 복잡한 내용은 도표·그림·수식을 사용하여 이용자의 편의성을 제고하였습니다.

- 집행기준에 사용된 관리번호의 체계는 다음과 같습니다.

【집행기준】

1	-	1	-	1
법 조문		시행령 조문		일련번호

- 『상속세및증여세 집행기준』은 국세청 「국세법령정보시스템」 (<https://taxlaw.nts.go.kr>) 에도 수록되어 있습니다.

 상속세및증여세 집행기준

제1장 총칙 _1

집행기준 2-0-1	【상속의 범위】	1
집행기준 2-0-2	【상속개시일】	1
집행기준 2-0-3	【상속재산의 범위】	2
집행기준 2-0-4	【상속재산에 포함되는 경우】	2
집행기준 2-0-5	【상속재산에 포함되지 않는 경우】	2
집행기준 2-0-6	【증여의 의의】	3
집행기준 3-0-1	【상속세 과세대상】	3
집행기준 3-0-2	【거주자·비거주자의 상속세 적용 차이】	3
집행기준 3의2-0-1	【상속세 납부의무】	4
집행기준 3의2-0-2	【상속세 납세의무자】	4
집행기준 3의2-0-3	【특별연고자·수유자가 영리법인인 경우 상속인등 납세의무】	5
집행기준 3의2-0-4	【민법상 상속분의 비율】	5
집행기준 3의2-3-1	【상속인별 상속세 납부비율 계산방법】	6
집행기준 4-0-1	【증여세 과세대상】	6
집행기준 4-0-2	【증여세를 부과하지 않는 경우】	6
집행기준 4-0-3	【상속인이 상속지분을 포기하고 다른 상속인으로부터 현금을 수령한 경우】	7
집행기준 4-0-4	【증여재산을 반환 또는 재증여한 경우】	7
집행기준 4-0-5	【취득원인무효에 따른 재산 등의 소유권 환원시 증여세 과세 여부】	7
집행기준 4-0-6	【증여받은 재산을 유류분 권리자에게 반환하는 경우】	7
집행기준 4-0-7	【위자료로 받은 재산의 증여재산 포함 여부】	7
집행기준 4-0-8	【과세관청의 사해행위(금전 및 주식 증여)취소 청구에 따른 증여세 납세의무】	8
집행기준 4-3의2-1	【상속재산의 상속지분 확정 후 재협의분할에 따라 상속지분이 변경된 경우 증여재산의 범위】	8
집행기준 4의2-0-1	【증여세 납부의무자】	9
집행기준 4의2-0-2	【증여세 이중과세 방지】	9
집행기준 4의2-0-3	【증여세 납부의무가 면제되는 경우】	9
집행기준 4의2-0-4	【증여자의 연대납세의무】	10

CONTENTS

집행기준 4의2-0-5	【명의신탁 재산에 대한 물적납세의무】	10
집행기준 4의2-0-6	【증여세 연대납세의무의 통지 및 효력】	10
집행기준 4의2-3의3-1	【증여자의 연대납세의무 면제대상】	10
집행기준 5-3의4-1	【상속 및 증여재산의 소재지】	11
집행기준 6-0-1	【상속세 과세관할】	12
집행기준 6-0-2	【상속개시지】	13
집행기준 6-0-3	【증여세 과세관할】	13

제2장 상속세의 과세표준과 세액의 계산 _14

집행기준 7-0-1	【상속세 과세표준의 계산】	14
집행기준 8-0-1	【간주상속재산】	14
집행기준 8-4-1	【간주상속 보험금의 범위】	15
집행기준 8-4-2	【상속인 등이 보험료를 부담한 경우】	15
집행기준 8-4-3	【보험금 수령인이 상속인이 아닌 경우】	15
집행기준 8-4-4	【상속재산으로 보는 보험금 계산】	15
집행기준 9-0-1	【신탁의 정의】	15
집행기준 9-5-1	【상속재산으로 보는 신탁재산의 범위】	16
집행기준 10-0-1	【상속재산으로 보는 퇴직금 등】	16
집행기준 10-6-1	【상속재산으로 보지 않는 퇴직금 등】	16
집행기준 10-6-2	【피상속인의 퇴직금을 상속인이 포기한 경우】	17
집행기준 11-7-1	【전사자 등에 대한 상속세 비과세】	17
집행기준 12-8-1	【비과세되는 상속재산】	17
집행기준 12-8-2	【상속개시 후 금양임야와 묘토로 사용하기로 한 경우 비과세 여부】	18
집행기준 12-8-3	【공동으로 금양임야 등을 상속받은 경우 비과세 한도】	18
집행기준 13-0-1	【상속세 과세가액】	18
집행기준 13-0-2	【사전증여재산가액】	18
집행기준 13-0-3	【상속인과 상속인이 아닌 자의 구분】	19
집행기준 13-0-4	【상속세 과세가액에 합산하지 않는 증여재산】	19
집행기준 13-0-5	【사전증여재산가액을 상속세 과세가액에 합산하는 경우】	19
집행기준 13-0-6	【사전증여재산가액을 상속세 과세가액에 합산하지 않는 경우】	20
집행기준 13-0-7	【사전증여 재산가액의 평가】	20

집행기준 13-0-8	【상속세 과세가액에 합산하는 증여재산에 대한 과세방법】	20
집행기준 14-9-1	【상속재산가액에서 차감되는 공과금의 범위】	20
집행기준 14-9-2	【장례비용의 범위】	21
집행기준 14-9-3	【장례비용 공제금액】	21
집행기준 14-9-4	【상속재산가액에서 차감하는 채무의 개요】	21
집행기준 14-9-5	【소비대차로서 채무로 인정되는 경우】	21
집행기준 14-9-6	【보증채무로서 채무로 인정되는 경우】	22
집행기준 14-9-7	【연대채무로서 채무로 인정되는 경우】	22
집행기준 14-9-8	【임대보증금으로서 채무로 인정되는 경우】	22
집행기준 14-9-9	【증여채무로서 채무로 인정되는 경우】	22
집행기준 14-9-10	【사용인의 퇴직금상당액으로서 채무로 인정되는 경우】	22
집행기준 14-9-11	【공동사업장의 채무 인정범위】	23
집행기준 14-10-1	【채무의 입증방법】	23
집행기준 14-10-2	【피상속인이 비거주자인 경우 공과금 및 채무】	23
집행기준 15-0-1	【상속개시 전 처분재산액·채무부담액의 상속재산 추정】	23
집행기준 15-11-1	【처분재산 추정상속재산가액 계산방법】	24
집행기준 15-11-2	【통장 인출금액의 추정상속재산가액 계산방법】	24
집행기준 15-11-3	【채무부담액 추정상속재산가액 계산방법】	24
집행기준 15-11-4	【용도가 객관적으로 명백하지 아니한 경우】	25
집행기준 15-11-5	【용도가 객관적으로 명백하지 아니한 사례】	25
집행기준 15-11-6	【추정상속재산가액의 계산 및 상속추정배제 기준】	25
집행기준 18의2-15-1	【가업상속공제】	25
집행기준 18의2-15-2	【가업상속의 범위】	25
집행기준 18의2-15-3	【가업상속공제 피상속인 및 상속인의 요건】	26
집행기준 18의2-15-4	【상속인의 대표이사 취임여부 판단】	27
집행기준 18의2-15-6	【사업장 이전시 피상속인 가업영위기간】	27
집행기준 18의2-15-7	【개인기업의 법인전환시 피상속인 가업영위기간】	27
집행기준 18의2-15-8	【상속인이 중도퇴사한 경우 가업에 종사한 기간】	27
집행기준 18의2-15-9	【상속인이 공동대표로 취임하는 경우】	28
집행기준 18의2-15-10	【가업상속공제금액】	28
집행기준 18의2-15-11	【가업상속재산의 범위】	29
집행기준 18의2-15-12	【가업상속공제가 추정되는 경우】	29
집행기준 18의2-15-13	【가업상속공제가 추정되지 않는 정당한 사유】	30

CONTENTS

집행기준 18의2-15-14	【정규직 근로자 판단기준】	31
집행기준 18의2-15-15	【총급여액의 범위】	31
집행기준 18의3-16-1	【영농상속공제】	32
집행기준 18의3-16-2	【영농상속재산의 범위】	32
집행기준 18의3-16-3	【영농상속공제가 적용되는 피상속인 및 상속인 요건】	33
집행기준 18의3-16-4	【직접 영농에 종사 여부의 판단】	33
집행기준 18의3-16-5	【영농·영어 및 임업후계자】	34
집행기준 18의3-16-6	【공동 상속시 영농상속공제 여부】	34
집행기준 18의3-16-7	【사전증여재산의 영농상속공제 여부】	34
집행기준 18의3-16-8	【영농상속공제액의 추정】	34
집행기준 18의3-16-9	【영농상속공제액이 추정되지 않는 정당한 사유】	34
집행기준 18의3-16-10	【영농상속재산의 일부 처분시 상속세 추정액】	35
집행기준 18의3-16-11	【영농상속공제를 적용받은 농지를 임대하는 경우】	35
집행기준 19-0-1	【배우자 상속공제】	35
집행기준 19-17-1	【배우자가 실제 상속받은 금액】	36
집행기준 19-17-2	【배우자 상속공제액 계산시 상속재산가액】	36
집행기준 19-17-3	【배우자의 범위】	36
집행기준 19-17-4	【배우자 상속재산 분할기한】	36
집행기준 19-17-5	【배우자 상속재산 분할기한 연장】	37
집행기준 19-17-6	【부부가 같은 날에 사망한 경우 배우자 상속공제】	37
집행기준 20-0-1	【기타 인적공제】	37
집행기준 20-18-1	【동거가족】	38
집행기준 20-18-2	【태아의 인적공제 여부】	38
집행기준 20-18-3	【손자의 인적공제 여부】	38
집행기준 20-18-4	【장애인의 범위 및 입증서류】	39
집행기준 20-18-5	【미성년자공제 적용방법】	39
집행기준 20-18-6	【상속인이 상속 포기한 경우 인적공제 여부】	39
집행기준 20-18-7	【대습상속인의 인적공제 여부】	39
집행기준 20-18-8	【인적공제 중복공제 여부】	39
집행기준 21-0-1	【일괄공제】	40
집행기준 22-19-1	【금융재산 상속공제】	40
집행기준 22-19-2	【금융재산의 범위】	40
집행기준 22-19-3	【자기앞수표의 금융재산 포함 여부】	40

집행기준 22-19-4	【금융재산의 평가】	41
집행기준 22-19-5	【금융채무】	41
집행기준 22-19-6	【최대주주가 보유하는 주식 등과 타인명의 금융재산의 금융상속공제 배제】	41
집행기준 22-19-7	【최대주주 또는 최대출자자 판정】	41
집행기준 22-19-8	【금융재산상속공제가 적용되는 경우】	41
집행기준 22-19-9	【금융재산상속공제가 적용되지 않는 경우】	41
집행기준 23-20-1	【재해손실공제】	42
집행기준 23의2-0-1	【동거주택 상속공제】	42
집행기준 23의2-20의2-1	【동거기간에 산입하지 않는 기간】	42
집행기준 24-0-1	【상속공제 한도액】	43
집행기준 25-0-1	【상속세의 과세최저한】	43
집행기준 25-20의3-1	【감정평가수수료 공제】	43
집행기준 26-0-1	【상속세 세율】	44
집행기준 27-0-1	【세대를 건너뛴 상속에 대한 할증과세】	44
집행기준 27-0-2	【대습상속시 할증과세 여부】	44
집행기준 27-0-3	【할증과세금액】	45
집행기준 28-0-1	【상속세 세액공제】	45
집행기준 28-0-2	【증여세액공제】	45
집행기준 28-20의4-1	【증여세액공제 한도액】	45
집행기준 28-20의4-2	【증여세액공제 계산사례】	46
집행기준 29-21-1	【외국납부세액공제】	47
집행기준 30-22-1	【단기재상속에 대한 세액공제】	47
집행기준 30-22-2	【단기재상속 공제액】	47

제3장 증여세의 과세표준과 세액의 계산 _48

집행기준 31-23-1	【증여재산가액 계산의 일반원칙】	48
집행기준 31-23-2	【예금계좌에 입금된 현금의 증여시기】	48
집행기준 32-24-1	【증여재산의 취득시기】	48
집행기준 33-0-1	【증여유형 요약】	49
집행기준 33-0-2	【증여유형의 적용】	51

CONTENTS

집행기준 33-25-1	【신탁이익의 증여】	51
집행기준 33-25-2	【수익자가 특정되지 아니한 경우 신탁이익의 귀속】	52
집행기준 33-25-3	【신탁이익에 소득세가 원천징수된 경우】	52
집행기준 34-0-1	【보험금의 증여】	52
집행기준 34-0-2	【상속재산으로 보는 보험금의 증여세 과세여부】	53
집행기준 34-0-3	【보험금의 과세유형】	53
집행기준 34-0-4	【보험료 불입자와 수취인이 동시에 사망한 경우 과세방법】	53
집행기준 34-0-5	【실질적으로 보험금 수취자와 보험료 불입자가 동일한 경우 증여세 과세여부】 ..	54
집행기준 34-0-6	【보험금의 증여에 대한 사례】	54
집행기준 35-0-1	【저가양수·고가양도에 따른 이익의 증여】	54
집행기준 35-26-1	【저가양수·고가양도에 따른 이익의 증여 과세요건과 증여재산가액】	55
집행기준 35-26-2	【저가양수·고가양도에 따른 이익 배제재산】	55
집행기준 35-26-3	【개인과 법인의 거래시 양도·양수대가가 법인세법의 시가에 해당하는 경우의 증여세 과세여부】	55
집행기준 35-26-4	【개인과 개인의 거래시 양도·양수대가가 소득세법의 시가에 해당하는 경우의 증여세 과세여부】	55
집행기준 35-26-5	【법인과 저가양수·고가양도 증여세 과세여부】	56
집행기준 36-0-1	【채무면제 등에 따른 증여】	56
집행기준 36-0-2	【증여자가 증여세를 납부하였을 경우 증여 여부】	57
집행기준 36-0-3	【양수자의 양수대금 지급의무를 제3자가 인수한 경우】	57
집행기준 37-0-1	【부동산 무상사용에 따른 이익의 증여】	57
집행기준 37-27-1	【부동산 무상사용이익 계산기간】	58
집행기준 37-27-2	【수인이 부동산을 무상사용하는 경우의 납세의무자】	58
집행기준 37-27-3	【주택을 무상사용하는 경우】	59
집행기준 37-27-4	【부동산 무상사용자가 임대사업을 영위하는 경우】	59
집행기준 38-0-1	【합병의 종류】	59
집행기준 38-28-1	【합병에 따른 증여이익 의의】	60
집행기준 38-28-2	【합병에 따른 이익의 증여】	61
집행기준 38-28-3	【특수관계 법인간의 합병】	61
집행기준 38-28-4	【합병에 따른 이익의 증여 규정의 대주주】	61
집행기준 38-28-5	【일정규모 이상 대주주의 이익】	62
집행기준 39-0-1	【증자에 따른 이익의 증여】	63
집행기준 39-0-2	【증자에 따른 이익의 증여 요약】	64

집행기준 39-0-3	【증자의 유형 및 방식】	64
집행기준 39-0-4	【실권주의 발생】	65
집행기준 39-0-5	【증자시 증여이익 30% Rule 요건】	65
집행기준 39-29-1	【저가발행 실권주 재배정시 증여이익】	65
집행기준 39-29-2	【신주 저가발행시 신주포기자가 소액주주인 경우 적용방법】	66
집행기준 39-29-3	【저가발행 실권주 재배정 증여이익 계산사례】	66
집행기준 39-29-4	【저가발행 실권주 미배정시 증여이익】	67
집행기준 39-29-5	【저가발행 실권주 미배정 증여이익의 사례】	69
집행기준 39-29-6	【저가발행 제3자 직접배정시 증여이익】	70
집행기준 39-29-7	【고가발행 실권주 재배정시 증여이익】	70
집행기준 39-29-8	【고가발행 실권주 미배정시 증여이익】	71
집행기준 39-29-9	【고가발행 제3자 직접배정시 증여이익】	73
집행기준 39-29-10	【전환주식을 저가발행한 경우 증여이익】	74
집행기준 39-29-11	【전환주식을 고가발행한 경우 증여이익】	74
집행기준 39의2-0-1	【자본감소의 의의】	75
집행기준 39의2-0-2	【자본감소의 방식】	75
집행기준 39의2-0-3	【감자방식에 따른 이익의 증여 발생 여부】	76
집행기준 39의2-29의2-1	【감자에 따른 이익의 증여】	76
집행기준 39의2-29의2-2	【감자에 따른 증여이익 대주주】	77
집행기준 39의2-29의2-3	【감자에 따른 이익의 규모 요건】	77
집행기준 39의2-29의2-4	【감자주식 1주당 평가액】	77
집행기준 39의2-29의2-5	【증여이익의 계산사례】	78
집행기준 39의3-0-1	【현물출자의 의의】	78
집행기준 39의3-29의3-1	【현물출자에 따른 이익의 증여】	78
집행기준 39의3-29의3-2	【현물출자에 따른 이익 과세요건】	79
집행기준 39의3-29의3-3	【현물출자에 따른 증여이익의 계산】	80
집행기준 39의3-29의3-4	【현물출자에 따른 증여이익의 계산사례】	80
집행기준 40-0-1	【전환증권의 종류】	81
집행기준 40-30-1	【전환증권 취득·인수시 과세요건】	81
집행기준 40-30-2	【특수관계인에게 전환증권 양도시 과세요건】	82
집행기준 40-30-3	【전환증권 전환가능기간 중 전환·양도시 과세요건】	82
집행기준 40-30-4	【전환으로 교부받은 주식가액】	83
집행기준 40-30-5	【전환기간 양도시 교부받을 주식가액】	83

CONTENTS

집행기준 40-30-6	【전환가능기간 전환 증여이익 계산에서 차감항목】	83
집행기준 40-30-7	【전환증권 등의 증여규정 적용 제외】	84
집행기준 40-30-8	【유사 전환사채 등의 거래·전환에 대한 과세】	84
집행기준 41의2-0-1	【초과배당에 따른 이익의 증여】	85
집행기준 41의2-31의2-1	【초과배당금액】	85
집행기준 41의2-31의2-2	【초과배당금액에 대한 소득세 상당액 계산시 적용할 율】	85
집행기준 41의3-0-1	【상장에 따른 이익의 증여】	86
집행기준 41의3-0-2	【상장에 따른 이익의 증여 적용범위】	86
집행기준 41의3-31의3-1	【상장차익 증여의 주식 등의 범위】	87
집행기준 41의3-31의3-2	【주식의 상장 요건】	87
집행기준 41의3-31의3-3	【증여받은 자금으로 주식을 취득하는 경우】	87
집행기준 41의3-31의3-4	【상장차익 정산기준일】	87
집행기준 41의3-31의3-5	【상장에 따른 이익의 증여세 과세요건】	88
집행기준 41의3-31의3-6	【상장차익 증여이익 계산사례】	89
집행기준 41의4-0-1	【금전무상대출 등에 따른 이익의 증여】	89
집행기준 41의4-31의4-1	【대출기간】	90
집행기준 41의4-31의4-2	【금전무상대출 증여이익 계산시 유의점】	90
집행기준 41의4-31의4-3	【금전무상대출 증여이익 계산사례】	90
집행기준 41의5-0-1	【합병에 따른 상장 등 이익의 증여】	90
집행기준 41의5-0-2	【합병에 따른 상장이익의 증여 적용범위】	91
집행기준 41의5-31의5-1	【주식 및 주식취득자금의 범위】	91
집행기준 41의5-31의5-2	【합병요건】	92
집행기준 41의5-31의5-3	【특수관계있는 상장법인의 요건】	92
집행기준 42-0-1	【재산사용 및 용역제공 등에 따른 이익의 증여】	92
집행기준 42-0-2	【재산의 사용기간 또는 용역의 제공기간 및 특수관계인이 아닌 자간의 거래】	92
집행기준 42-32-1	【재산사용 및 용역제공 등에 따른 이익의 증여 유형 및 증여이익】	92
집행기준 42의2-0-1	【법인의 조직 변경 등에 따른 이익의 증여】	93
집행기준 42의2-32의2-1	【법인의 조직 변경 등에 따른 이익의 증여이익 계산】	93
집행기준 42의3-32의3-1	【재산 취득후 재산가치 증가에 따른 이익의 증여】	93
집행기준 42의3-32의3-2	【재산 취득후 재산가치 증가에 따른 이익의 증여 과세요건】	93
집행기준 42의3-32의3-3	【재산가치 증가이익의 수증자】	94
집행기준 42의3-32의3-4	【재산가치 증가이익의 재산취득 사유】	94

집행기준 42의3-32의3-5	【재산가치 증가사유】	94
집행기준 42의3-32의3-6	【일정기준 이상의 재산가치 증가금액】	94
집행기준 44-0-1	【양도재산의 증여추정】	95
집행기준 44-0-2	【배우자와 직계존비속의 범위】	96
집행기준 44-33-1	【증여추정의 배제】	96
집행기준 44-33-2	【배우자에게 양도한 사실이 명백하여 증여추정 배제되는 경우】	96
집행기준 44-33-3	【정상적 상거래와 증여추정과의 관계】	97
집행기준 45-0-1	【재산취득자금·채무상환자금 증여추정】	97
집행기준 45-0-2	【재산취득자금 등의 증여추정규정 적용방법】	97
집행기준 45-0-3	【재산취득자금의 범위】	97
집행기준 45-0-4	【재산취득자금 등의 자금출처 입증방법】	97
집행기준 45-0-5	【재산취득자금 등의 자금출처 입증금액의 범위】	98
집행기준 45-0-6	【소유재산 처분금액이 불분명한 경우 자금출처로 인정하는 금액】	98
집행기준 45-0-7	【명의상 채무자와 사실상 채무자가 다른 경우 자금출처의 인정 여부】	98
집행기준 45-0-8	【차명계좌에 대한 증여추정】	98
집행기준 45-34-1	【입증금액 요건 및 증여재산가액】	99
집행기준 45-34-2	【자금출처 증여추정 사례】	99
집행기준 45-34-3	【자금출처 증여추정 배제기준】	99
집행기준 45의2-0-1	【명의신탁】	99
집행기준 45의2-0-2	【명의신탁재산 증여의제】	100
집행기준 45의2-0-3	【명의신탁재산 증여의제 과세요건】	100
집행기준 45의2-0-4	【등기·등록 등을 요하는 재산】	100
집행기준 45의2-0-5	【등기·등록·명의개서 등을 요하지 아니하는 재산】	100
집행기준 45의2-0-6	【토지·건물의 명의신탁】	100
집행기준 45의2-0-7	【취득무효와 명의신탁재산 증여의제와의 관계】	101
집행기준 45의2-0-8	【조세회피목적이 있는 것으로 추정하는 경우】	101
집행기준 45의2-0-9	【명의신탁재산의 원칙적 증여의제 시기】	101
집행기준 45의2-0-10	【주주명부 등이 없는 경우 명의개서여부 판단】	101
집행기준 45의2-0-11	【장기간 명의개서하지 않은 주식 등의 증여의제 시기】	101
집행기준 45의2-0-12	【명의신탁재산 증여의제의 재산가액 계산】	102
집행기준 45의2-0-13	【명의신탁재산을 신탁해지 하는 경우】	102
집행기준 45의2-0-14	【명의신탁재산 증여의제규정을 적용하지 않는 경우】	102
집행기준 45의3-0-1	【특수관계법인과 거래를 통한 이익의 증여의제】	102

CONTENTS

집행기준 45의3-0-2	【증여의제이익 계산방법 개정 연혁】	103
집행기준 45의3-0-3	【특수관계법인과 거래를 통한 이익의 증여의제 과세요건】	103
집행기준 45의3-34의3-1	【특수관계법인】	103
집행기준 45의3-34의3-2	【특수관계법인과 거래비율 계산】	103
집행기준 45의3-34의3-3	【지배주주의 판단】	104
집행기준 45의3-34의3-4	【과세제외매출액】	104
집행기준 45의3-34의3-5	【간접출자법인의 범위】	105
집행기준 45의3-34의3-6	【수혜법인의 세후영업이익의 계산】	105
집행기준 45의3-34의3-7	【증여의제이익의 계산】	106
집행기준 45의3-34의3-8	【증여의제이익에서 공제되는 배당소득】	106
집행기준 45의4-34의4-1	【특수관계법인으로부터 제공받은 사업기회로 발생한 이익의 증여의제】	107
집행기준 45의4-34의4-2	【사업기회 제공방법】	107
집행기준 45의4-34의4-3	【증여의제 과세대상 및 증여의제 이익】	107
집행기준 45의4-34의4-4	【정산증여의제이익】	108
집행기준 45의5-0-1	【특정법인과 거래를 통한 이익의 증여의제】	108
집행기준 45의5-34의5-1	【특정법인 요건】	109
집행기준 45의5-34의5-2	【특정법인과 거래 유형】	109
집행기준 45의5-34의5-3	【특정법인과 거래시 현저한 대가 판단기준】	109
집행기준 46-35-1	【비과세 증여재산】	110
집행기준 46-35-2	【증여세 비과세에서 제외되는 사례】	111
집행기준 47-0-1	【증여세 과세가액】	111
집행기준 47-0-2	【합산배제 증여재산】	112
집행기준 47-36-1	【부담부증여】	112
집행기준 47-36-2	【배우자 또는 직계존비속간의 부담부증여시 채무공제 여부】	112
집행기준 47-36-3	【제3자의 채무로 담보된 재산이 증여될 경우 채무공제 여부】	113
집행기준 47-36-4	【토지·건물의 소유주가 다른 경우 임대보증금의 공제방법】	113
집행기준 47-36-5	【증여재산의 합산과세】	113
집행기준 47-36-6	【증여재산의 합산시 유의사항】	113
집행기준 52의2-45의2-1	【장애인이 증여받은 재산의 과세가액 불산입】	113
집행기준 52의2-45의2-2	【장애인이 증여받은 재산의 과세가액 불산입 한도】	114
집행기준 52의2-45의2-3	【장애인의 범위】	114
집행기준 52의2-45의2-4	【장애인이 증여받은 재산에 대해 증여세를 부과하는 경우】	115
집행기준 52의2-45의2-5	【장애인이 증여받은 재산에 대해 증여세를 부과하지 않는 부득이한 경우】	115

집행기준 53-0-1	【증여재산공제】	115
집행기준 53-0-2	【증여재산공제시 배우자의 범위】	116
집행기준 53-0-3	【직계존비속의 판정기준】	116
집행기준 53-0-4	【친족의 범위】	116
집행기준 53-46-1	【증여재산공제 방법】	116
집행기준 53-46-2	【증여재산공제의 공제사례】	117
집행기준 53의2-0-1	【혼인에 따른 증여재산 공제】	117
집행기준 53의2-0-2	【출산등에 따른 증여재산 공제】	117
집행기준 53의2-0-3	【공제한도】	118
집행기준 53의2-0-4	【반환특례】	118
집행기준 53의2-0-5	【수정·기한 후 신고시 가산세 면제 특례】	118
집행기준 54-47-1	【증여세 재해손실공제】	119
집행기준 55-0-1	【증여세 과세표준】	119
집행기준 56-0-1	【증여세 세율】	119
집행기준 57-0-1	【증여세 할증과세】	119
집행기준 57-46의3-1	【직계비속에 대한 증여의 할증과세액 계산】	120
집행기준 58-0-1	【증여세 납부세액공제】	120
집행기준 58-0-2	【증여세 납부세액공제의 적용배제】	120
집행기준 58-0-3	【증여세 납부세액공제 사례】	120
집행기준 59-0-1	【증여세 외국납부세액 공제】	121

제4장 재산의 평가 _122

집행기준 60-0-1	【재산평가의 원칙】	122
집행기준 60-49-1	【평가기준일】	122
집행기준 60-49-2	【시가의 의의】	122
집행기준 60-49-3	【평가기간】	123
집행기준 60-49-4	【시가로 보는 매매가격】	123
집행기준 60-49-5	【시가로 보는 감정가격】	123
집행기준 60-49-6	【시가로 보는 수용·공매·경매가격】	124
집행기준 60-49-7	【시가로 보는 유사 사례가격】	124
집행기준 60-49-8	【자본적지출액】	124

CONTENTS

집행기준 60-49-9	【시가의 범위에서 제외되는 경우】	124
집행기준 60-49-10	【2 이상 재산가액의 구분이 불분명한 경우 안분방법】	125
집행기준 60-49의2-1	【평가심의위원회의 구성】	125
집행기준 61-0-1	【시가가 없는 토지의 평가방법】	126
집행기준 61-50-1	【개별공시지가가 없는 경우 토지 평가방법】	126
집행기준 61-50-2	【토지 평가방법의 특수한 사례】	126
집행기준 61-50-3	【지정지역 토지의 평가방법】	127
집행기준 61-50-4	【일반건물의 평가방법】	127
집행기준 61-50-5	【철거대상건물의 평가】	127
집행기준 61-50-6	【오피스텔·상업용 건물의 평가방법】	127
집행기준 61-50-7	【주택의 평가방법】	127
집행기준 61-50-8	【주택의 고시가격보다 부수토지의 개별공시지가가 더 큰 경우 주택의 평가액】	128
집행기준 61-50-9	【주택의 고시가격이 없거나 고시후 대수선·리모델링한 경우 평가방법】	128
집행기준 61-50-10	【임대한 재산의 평가】	128
집행기준 61-50-11	【임대건물의 토지·건물 평가액 구분방법】	129
집행기준 61-51-1	【지상권의 의의】	129
집행기준 61-51-2	【지상권의 평가방법】	129
집행기준 61-51-3	【부동산을 취득할 수 있는 권리의 의의】	130
집행기준 61-51-4	【특정시설물을 취득할 수 있는 권리의 의의】	130
집행기준 61-51-5	【부동산을 취득할 수 있는 권리 및 특정시설물을 이용할 수 있는 권리의 평가방법】	130
집행기준 61-51-6	【부동산을 취득할 수 있는 권리 및 특정시설물을 이용할 수 있는 권리의 평가 사례】	131
집행기준 61-51-7	【기타 시설물 및 구축물의 평가방법】	131
집행기준 61-51-8	【재취득가액】	131
집행기준 61-51-9	【공동주택에 부속된 구축물의 평가】	131
집행기준 62-52-1	【선박 등 그 밖의 유형자산 평가】	132
집행기준 62-52-2	【선박·기계장치 등 평가시 장부가액】	132
집행기준 63-52의2-1	【상장주식의 평가원칙】	132
집행기준 63-52의2-2	【증자·합병 등의 사유가 발생한 경우 상장주식 등의 평가기간】	133
집행기준 63-52의2-3	【투자유의 종목 등으로 지정된 코스닥상장주식의 평가】	134
집행기준 63-53-1	【최대주주 등의 할증평가】	134

집행기준 63-53-2	【최대주주의 판정】	134
집행기준 63-53-3	【최대주주 등의 지분을 계산】	134
집행기준 63-53-4	【최대주주 할증평가가 적용되지 않는 경우】	135
집행기준 63-54-1	【비상장주식 평가원칙】	135
집행기준 63-54-2	【비상장주식을 순자산가치로만 평가하는 경우】	136
집행기준 63-54-3	【1주당 순자산가치의 계산】	136
집행기준 63-55-1	【자기주식의 순자산 포함여부】	137
집행기준 63-56-1	【1주당 최근 3년간의 순손익액의 계산방법】	138
집행기준 63-56-2	【평가기준일 이전 최근 사업연도가 3년 미만인 경우 순손익가치의 평가】 ..	139
집행기준 63-56-3	【1주당 순손익액을 추정이익으로 계산할 수 있는 요건】	140
집행기준 63-56-4	【1주당 추정이익을 적용 할 수 있는 경우】	140
집행기준 63-57-1	【기업공개준비중인 법인의 주식평가】	140
집행기준 63-57-2	【상장법인의 유상증자 비상장 신주의 평가】	141
집행기준 63-58-1	【국채·공채·사채의 평가방법】	141
집행기준 63-58-2	【대출금 등 채권가액의 평가】	142
집행기준 63-58-3	【집합투자증권의 평가】	142
집행기준 63-58의2-1	【전환사채의 평가방법】	143
집행기준 63-58의2-2	【전환사채의 평가사례】	144
집행기준 63-58의2-3	【신주인수권부사채 및 신주인수권증권】	145
집행기준 63-58의2-4	【신주인수권증권의 평가】	145
집행기준 63-58의2-5	【신주인수권부사채의 평가방법】	146
집행기준 63-58의2-6	【신주인수권부사채의 평가사례】	147
집행기준 63-58의2-7	【신주인수권과 권리락의 정의】	148
집행기준 63-58의2-8	【신주인수권증서】	149
집행기준 63-58의2-9	【신주인수권증서의 평가방법】	149
집행기준 63-58의2-10	【예금·저금·적금 등의 평가】	149
집행기준 64-0-1	【무체재산권 평가방법】	150
집행기준 64-59-1	【영업권 평가】	150
집행기준 64-59-2	【초과이익의 산출】	151
집행기준 64-59-3	【매입한 무체재산권과 영업권 평가의 관계】	152
집행기준 64-59-4	【특허권·실용신안권 등의 평가방법】	152
집행기준 64-59-5	【광업권·채석권 등의 평가】	152
집행기준 65-60-1	【조건부권리 등의 평가】	153

CONTENTS

집행기준 65-60-2	【주식매수선택권의 평가】	153
집행기준 65-60-3	【연부·할부금액을 상환중인 재산의 평가】	153
집행기준 65-60-4	【가상자산의 평가】	153
집행기준 65-61-1	【신탁의 이익을 받을 권리의 평가】	154
집행기준 65-62-1	【정기금을 받을 권리의 평가】	155
집행기준 66-58의3-1	【국외재산에 대한 평가방법】	155
집행기준 66-63-1	【저당권이 설정된 재산의 평가】	156
집행기준 66-63-2	【재산이 담보하는 채권액】	156
집행기준 66-63-3	【공동저당권이 설정된 경우 채권액】	157
집행기준 66-63-4	【공유물을 담보로 제공하는 경우 채권액】	157
집행기준 66-63-5	【저당권 등이 설정된 재산의 평가사례】	157

제5장 신고와 납부 _158

집행기준 67-64-1	【상속세 과세표준 신고의무자 및 신고기한】	158
집행기준 67-64-2	【상속인이 확정되지 않은 경우 상속세 신고】	158
집행기준 68-65-1	【증여세 과세표준 신고의무자 및 신고기한】	158
집행기준 69-65의2-1	【신고세액공제】	159
집행기준 69-65의2-2	【신고세액공제 방법】	159
집행기준 70-66-1	【자진납부세액】	159
집행기준 70-66-2	【분납】	160
집행기준 71-67-1	【연부연납】	160
집행기준 71-67-2	【연부연납과 납세담보】	161
집행기준 71-67-3	【납세고지서상 납부기한 경과 후 연부연납 허가통지한 경우 가산금 적용여부】	162
집행기준 71-67-4	【연부연납기간 중에 연부연납세액의 전부 또는 일부를 일시에 납부할 수 있는지 여부】	162
집행기준 71-67-5	【연부연납기간 동안 세액이 변경된 경우】	162
집행기준 71-68-1	【연부연납금액의 계산】	162
집행기준 72-69-1	【연부연납가산금】	163
집행기준 72-69-2	【경정시 연부연납 가산금의 환급】	163
집행기준 73-70-1	【물납】	164
집행기준 73-70-2	【물납에 충당가능한 부동산과 유가증권의 범위】	164

집행기준 73-70-3	【물납재산의 수납】	165
집행기준 73-71-1	【관리·처분이 부적당한 재산의 물납】	165
집행기준 73-72-1	【물납재산의 변경】	166
집행기준 73-73-1	【물납을 청구할 수 있는 세액의 한도】	166
집행기준 73-74-1	【물납에 총당하는 재산 순서】	166
집행기준 73-75-1	【물납에 총당할 재산의 수납가액 결정】	167
집행기준 73-75-2	【기타 물납에 총당하는 수납가액의 결정】	167
집행기준 74-76-1	【문화유산자료 등에 대한 징수유예】	168
집행기준 74-76-2	【징수유예한 세액의 부과철회】	168

제6장 결정과 경정 _169

집행기준 76-0-1	【결정·경정】	169
집행기준 79-81-1	【경정 등의 청구 특례】	169
집행기준 83-0-1	【금융재산 일괄조회】	170



공익법인 집행기준

집행기준 16-0-1	【공익법인 출연재산의 상속세 과세가액 불산입】	171
집행기준 16-0-2	【상속인 출연재산 과세가액 불산입 요건】	171
집행기준 16-12-1	【공익법인등의 범위】	171
집행기준 16-13-1	【공익법인등에 출연기한】	172
집행기준 16-13-2	【공익법인등의 보유주식 범위 한도】	172
집행기준 16-13-3	【주식등 출연비율을 20% 이내로 할 수 있는 공익법인등】	172
집행기준 16-13-4	【주식등 출연비율 제한을 받지 않는 공익법인】	173
집행기준 16-13-5	【상속인 등이 출연재산을 사용·수익한 경우 상속세 추정】	173
집행기준 16-13-6	【주무관청이 없는 경우】	174
집행기준 17-0-1	【공익신탁재산의 상속세 과세가액 불산입】	174
집행기준 17-14-1	【공익신탁의 요건】	174
집행기준 17-14-2	【공익신탁이행의 기한】	174
집행기준 48-0-1	【공익법인등의 증여세과세가액 불산입】	174

CONTENTS

집행기준 48-37-1	【공익법인등이 주식을 출연 받은 경우 보유비율에 따른 증여세 과세가액 불산입 여부】	175
집행기준 48-37-2	【주식등 보유비율에 관계없이 전액 과세가액 불산입하는 공익법인등】 ·	175
집행기준 48-38-1	【공익법인등 출연재산의 사후관리】	176
집행기준 48-38-2	【출연받은 재산 사후관리대상】	177
집행기준 48-38-3	【공익법인등이 출연받은 재산 중 사후관리를 요하지 아니하는 재산】 ···	177
집행기준 48-38-4	【직접 공익목적사업에 사용여부 판단】	177
집행기준 48-38-5	【공익법인등이 출연받은 재산으로 주식을 취득한 경우 공익법인등의 내국법인 지분율 계산】	178
집행기준 48-38-6	【공익법인등의 운용소득 사용기준금액】	178
집행기준 48-38-7	【공익법인등의 매각대금 사용기준금액】	179
집행기준 48-38-8	【출연받은 재산의 국가 등에 귀속 의무】	179
집행기준 48-39-1	【공익법인등의 자기 내부거래에 대한 증여세 추징】	179
집행기준 48-39-2	【증여세가 추징되지 않는 공익법인등의 자기 내부거래】	179
집행기준 48-40-1	【증여세를 추징하는 경우 증여재산가액】	180
집행기준 48-40-2	【공익법인등의 기타 사후관리 규정】	181
집행기준 49-42-1	【1996년 보유주식의 정리기준】	181
집행기준 50-43-1	【공익법인등에 대한 외부전문가의 세무확인】	182
집행기준 50-43-2	【외부전문가의 세무확인 대상에서 제외되는 공익법인등】	182
집행기준 50-43-3	【회계감사를 받아야 하는 대상에서 제외되는 공익법인등】	182
집행기준 50의2-43의4-1	【공익법인등의 전용계좌 개설·사용의무】	183
집행기준 50의2-43의4-2	【전용계좌의 개설 등 의무가 없는 공익법인등】	183
집행기준 50의3-43의5-1	【공익법인등의 결산서류 등 공시의무】	183
집행기준 50의3-43의5-2	【결산서류 등의 공시의무가 없는 공익법인등】	184
집행기준 50의3-43의5-3	【결산서류 오류 또는 미공시】	184
집행기준 50의3-43의6-1	【공익법인등에 적용되는 회계 기준】	184
집행기준 51-44-1	【장부의 작성·비치의무】	185
집행기준 52-45-1	【공익신탁재산 증여세 과세가액 불산입】	185
집행기준 52-45-2	【공익신탁의 범위】	185
* 2024년 세법집행기준 신구조문 대비표(상속세및증여세)		186
* 2024년 세법집행기준 신구조문 대비표(상속세및증여세, 공익법인)		198

상속세및증여세 집행기준

Chapter

제1장 총칙

집행기준 2-0-1 상속의 범위

- ① 상속 : 피상속인의 권리·의무를 상속인에게 포괄적으로 승계시키는 것
- ② 유증 : 피상속인의 유언에 의하여 유산의 전부 또는 일부를 무상으로 수유자(상속인 아닌 자를 포함)에게 사망을 원인으로 증여하는 것
- ③ 사인증여 : 피상속인의 생전에 당사자 합의에 의하여 증여계약이 체결되어 피상속인의 사망으로 효력이 발생하는 증여를 말하며, 채무로 공제되는 증여채무 이행 중 증여자가 사망한 경우를 포함한다.
- ④ 특별연고자 상속재산 분여 : 상속인이 없는 경우 피상속인과 생계를 같이하고 있던 자 등의 청구에 의하여 가정법원으로부터 상속재산을 분여 받는 것
- ⑤ 유언대용신탁(신탁계약에 의해 위탁자의 사망 시 수익자가 수익권을 취득 또는 신탁재산에 기한 급부를 받는 신탁)
- ⑥ 수익자연속신탁(수익자가 사망한 경우 그 수익자가 갖는 수익권이 소멸하고 타인이 새로 수익권을 취득하는 신탁)

집행기준 2-0-2 상속개시일

상속개시의 시기는 사망 등 상속개시의 원인이 발생한 때이며, 사망과 동시에 당연히 상속이 개시되므로 상속인이 이를 알았는지에 관계없이 상속이 개시된다.

- ① 자연적 사망일
- ② 실종선고일
- ③ 인정사망 : 가족관계등록부에 기재된 사망의 연, 월, 일, 시

집행기준

2-0-3 상속재산의 범위

상속재산은 피상속인에게 귀속되는 재산으로서 금전으로 환가할 수 있는 경제적 가치가 있는 물건과 재산적 가치가 있는 법률상·사실상 권리를 모두 포함하나, 일신에 전속한 것으로서 사망으로 소멸하는 것을 제외한다.

집행기준

2-0-4 상속재산에 포함되는 경우

- ① 물권, 채권, 영업권 및 무체재산권 뿐만 아니라 신탁수익권, 전화가입권 등 법률상 근거에 불구하고 경제적 가치가 있는 것
- ② 상속개시일 현재 배당금, 무상주를 받을 권리
- ③ 상속개시 전 피상속인이 부동산 양도계약을 체결하고 잔금을 영수하기 전에 사망한 경우에는 양도대금 전액에서 상속개시 전에 영수한 계약금과 중도금을 차감한 잔액
- ④ 상속개시 전 피상속인이 부동산 양수계약을 체결하고 잔금을 지급하기 전에 사망한 경우에는 이미 지급한 계약금과 중도금
- ⑤ 상속개시일 현재 피상속인이 명의신탁한 사실이 명백히 확인되는 재산
- ⑥ 피상속인이 생전에 토지거래계약에 관한 허가구역에 있는 토지를 허가받지 아니하고 매매계약을 체결하여 매매대금의 잔금까지 수령한 경우 당해 토지
- ⑦ 피상속인이 타인과 함께 합유 등기한 부동산은 그 부동산가액 중 피상속인의 몫에 상당하는 가액
- ⑧ 부친이 사망한 후에 부친 소유의 부동산을 자녀의 명의로 증여 등기한 경우 당해 재산

집행기준

2-0-5 상속재산에 포함되지 않는 경우

- ① 질권, 저당권 또는 지역권과 같은 종된 권리
- ② 피상속인이 상속개시일 현재 명의수탁하고 있는 재산임이 명백히 확인되는 경우 당해 재산
- ③ 배당기준일 현재 생존하고 있던 주주가 주주총회의 잉여금 처분결의 전에 사망한 경우로서 상속개시 후에 잉여금의 처분이 확정된 경우 당해 배당금
- ④ 상속개시일 현재 피상속인에게 귀속되는 채권 중 전부 또는 일부가 상속개시일 현재 회수 불가능한 것으로 인정되는 경우 그 가액

- ⑤ 상속개시일 현재 피상속인 명의로 소유하고 있는 부동산이 상속개시 전에 이미 제3자에게 처분된 사실이 객관적으로 확인되는 부동산
- ⑥ 피상속인에게 귀속되는 소득 중 상속개시일 현재 인정상여 등과 같이 실질적 재산이 아닌 경우

집행기준 2-0-6 증여의 의의

증여는 그 행위 또는 거래의 명칭·형식·목적 등과 관계없이 경제적 가치를 계산할 수 있는 유형·무형의 재산을 직접 또는 간접적인 방법으로 타인에게 무상으로 이전하거나 현저히 저렴한 대가를 받고 이전하는 경우 또는 기여에 의하여 타인의 재산가치를 증가시키는 것이다.

집행기준 3-0-1 상속세 과세대상

상속세 과세대상은 상속으로 인하여 상속개시 되는 경우 상속개시일 현재 피상속인의 상속재산으로 하며, 유증·사인증여·특별연고자 상속재산 분여, 유언대용신탁, 수익자연속신탁으로 인하여 상속 받은 재산을 포함한다.

- ① 피상속인이 거주자 : 국내·외에 소재한 모든 상속재산
- ② 피상속인이 비거주자 : 국내에 소재한 모든 상속재산

집행기준 3-0-2 거주자·비거주자의 상속세 적용 차이

구 분		거주자	비거주자
신고기한		상속개시일이 속하는 달의 말일부터 6개월 이내	(피상속인이나 상속인이 외국에 주소를 둔 경우) 상속개시일이 속하는 달의 말일부터 9개월 이내
과세대상재산		국내·외의 모든 상속재산	국내에 소재한 상속재산
공제금액	공과금	상속개시일 현재 피상속인이 납부하여야 할 공과금으로서 납부되지 않은 금액	국내 소재 상속재산에 대한 공과금, 국내 사업장의 사업상 공과금
	장례비용	피상속인의 장례비용	공제 안됨
	채무	모든 채무 공제	국내 소재 상속재산을 목적으로 유치권·질권·저당권으로 담보된 채무, 국내 사업장의 사업상 채무
과세표준재산	기초공제	공제	공제
	가업상속공제	공제	공제 안됨
	영농상속공제	공제	공제 안됨
	기타인적공제	공제	공제 안됨

구 분		거주자	비거주자
과세표준재산	일괄공제	공제	공제 안됨
	배우자공제	공제	공제 안됨
	금융재산상속공제	공제	공제 안됨
	재해손실상속공제	공제	공제 안됨
	동거주택상속공제	공제	공제 안됨
	감정평가수수료공제	공제	공제

집행기준

3의2-0-1

상속세 납부의무

상속인 또는 수유자는 부과된 상속세에 대하여 상속받은 재산 중 각자가 받았거나 받을 재산을 기준으로 계산한 비율에 따라 상속세를 납부할 의무가 있으며, 상속재산 중 각자가 받았거나 받을 재산*을 한도로 연대하여 납부할 의무를 진다

* 각자가 받았거나 받을 재산(연대납세의무 한도) : 상속으로 인하여 얻은 자산총액(사전증여재산 포함) - 부채총액 - 상속으로 인한 상속세(사전증여 증여세 포함)

집행기준

3의2-0-2

상속세 납세의무자

구 분		내 용
상증법상 상속인	법정상속인	① 상속순위 1. 피상속인의 직계비속 2. 피상속인의 직계존속 3. 피상속인의 형제자매 4. 피상속인의 4촌 이내의 방계혈족 ② 동순위의 상속인이 수인인 때에는 최근친을 선순위로 하고 동친 등의 상속인이 수인인 때에는 공동상속인이 된다.
	배우자	배우자는 피상속인의 직계비속과 직계존속의 상속인이 있는 경우에는 그 상속인과 동순위로 공동상속인이 된다.
	상속결격자 또는 상속포기자	상속개시일 전 10년 이내에 피상속인으로부터 증여 받은 재산이 상속재산에 가산되었거나 추정상속재산이 있는 경우에는 상속세 납세의무자인 상속인에 포함된다.
	대습상속인	상속인이 될 직계비속 또는 형제자매가 상속개시 전에 사망하거나 결격자가 된 경우에 그 직계비속 또는 배우자가 있는 때에는 그 직계비속 또는 배우자가 사망하거나 결격된 자의 순위에 갈음하여 상속인이 된다.
	특별연고자	특별연고자란 상속권을 주장하는 상속인이 없을 경우 피상속인과 생계를 같이 하고 있던 자, 요양간호를 한 자, 기타 특별한 연고가 있던 자로서 청구에 의해 상속재산의 전부 또는 일부를 받는 자를 말한다.
수유자		유증 또는 사인증여로 재산을 취득하는 자로서 상속인이 아닌 자

집행기준 3의2-0-3 특별연고자·수유자가 영리법인인 경우 상속인등 납세의무

「민법」 제1057조의2에 따른 특별연고자 또는 수유자가 영리법인인 경우에는 그 영리법인이 납부할 상속세를 면제하되, 그 영리법인의 주주 또는 출자자 중 상속인과 그 직계비속(이하 “상속인등”이라 한다)이 있는 경우에는 해당 상속인등의 상속인 지분상당액을 그 상속인등이 납부할 의무가 있다.

① 상속인과 그 직계비속이 납부할 지분상당액 계산

$$\left[\begin{array}{cc} \text{영리법인에게} & \text{유증 재산에} \\ \text{면제된 상속세} & \text{대한 법인세} \end{array} \right] \times \begin{array}{c} \text{상속인등의} \\ \text{주식등의비율} \end{array}$$

② 유증재산에 대한 법인세

$$\text{영리법인이 유증받은 상속재산} \times 10\%$$

집행기준 3의2-0-4 민법상 상속분의 비율

구 분	상속인	상속분	비율
자녀 및 배우자가 있는 피상속인의 경우	장남, 배우자만 있는 경우	장남 1	2/5
		배우자 1.5	3/5
	장남, 장녀(미혼), 배우자만 있는 경우	장남 1	2/7
		장녀 1	2/7
		배우자 1.5	3/7
	장남, 장녀(출가), 2남, 2녀 배우자가 있는 경우	장남 1	2/11
		장녀 1	2/11
		2남 1	2/11
		2녀 1	2/11
		배우자 1.5	3/11
자녀는 없고 배우자 및 직계존속(부·모)이 있는 피상속인의 경우		부 1	2/7
		모 1	2/7
		배우자 1.5	3/7

집행기준

3의2-3-1

상속인별 상속세 납부비율 계산방법

$$\frac{\text{상속 재산에 가산한 상속인·수유자별 사전 증여재산 과세표준}}{\left[\begin{array}{c} \left(\begin{array}{c} \text{상속세 사전} \\ \text{과세표준} \end{array} - \begin{array}{c} \text{증여재산} \\ \text{과세표준} \end{array} \right) \times \frac{\left(\begin{array}{c} \text{상속인·수유자별} \\ \text{과세가액상당액} \end{array} - \begin{array}{c} \text{가산한 상속인·} \\ \text{수유자별 증여} \\ \text{재산가액} \end{array} \right)}{\left(\begin{array}{c} \text{상속세 과세가액} \end{array} - \begin{array}{c} \text{사전증여} \\ \text{재산가액} \end{array} \right)} \right]} \\ \text{(상속세 과세표준 - 상속인 및 수유자가 아닌 자에게 증여한 사전증여재산 과세표준)}$$

집행기준

4-0-1

증여세 과세대상

- ① 무상으로 이전받은 재산 또는 이익
- ② 현저히 낮은 대가를 주고 재산 또는 이익을 이전받음으로써 발생하는 이익 또는 현저히 높은 대가를 받고 재산 또는 이익을 이전함으로써 발생하는 이익(비특수관계자간 거래인인 경우에는 거래의 관행상 정당한 사유가 없는 경우로 한정함)
- ③ 재산 취득후 해당 재산가치가 증가한 경우의 그 이익(비특수관계자간 거래인 경우에는 거래의 관행상 정당한 사유가 없는 경우로 한정함)
- ④ 상증법 §33부터 §39까지, §39의2, §39의3, §40, §41의2부터 §41의5까지, §42, §42의2, §42의3에 해당하는 경우의 그 재산 또는 이익
- ⑤ 상증법 §44, §45에 해당하는 경우의 그 재산 또는 이익
- ⑥ ④에서 나열하고 있는 경우와 경제적 실질이 유사한 경우 등 ④의 개별 규정을 준용하여 증여 재산의 가액을 계산할 수 있는 경우의 그 재산 또는 이익
- ⑦ 상증법 §45의2부터 §45의5에 해당하는 경우 그 재산 또는 이익

집행기준

4-0-2

증여세를 부과하지 않는 경우

- ① 공동사업자간의 지분비율이 해당사업에 대한 출자, 노무제공, 경영능력, 거래형성에 대한 기여도, 명성 등을 종합적으로 고려한 사업상 이해관계에 따라 변동되고, 그 변동된 지분비율에 따라 분배된 이득금액에 대하여 소득세가 부과되는 경우 증여세가 과세되지 않는다.
- ② 특수관계에 있는 법인으로부터 저가로 재산을 취득하거나 고가로 양도한 것에 대하여 부당행위 계산 부인에 따른 법인세를 과세하고, 저가 취득자 또는 고가 양도자에게 배당 등으로 소득처분 되어 소득세가 과세되는 경우에는 저가 취득자 또는 고가 양도자에게 증여세를 과세하지 않는다.

집행기준 4-0-3 상속인이 상속지분을 포기하고 다른 상속인으로부터 현금을 수령한 경우

상속재산의 협의분할시 특정 상속인이 자신의 상속지분을 포기하고 그 대가로 다른 상속인으로부터 현금 등을 수령한 경우에 그 상속인의 지분에 해당하는 재산은 다른 상속인에게 유상으로 이전된 것으로 본다.

집행기준 4-0-4 증여재산을 반환 또는 재증여한 경우

반환 또는 재증여시기		당초 증여에 대한 증여세 과세여부	반환 증여재산에 대한 증여세 과세 여부
금전	금전(시기에 관계없음)	과세	과세
금전 외	증여세 신고기한 이내 (증여받은 날이 속하는 달의 말일부터 3개월 이내)	과세제외	과세제외
	신고기한 경과후 3개월이내 (증여받은 날이 속하는 달의 말일부터 6개월 이내)	과세	과세제외
	신고기한 경과 후 3개월 후 (증여받은 날이 속하는 달의 말일부터 6개월 후)	과세	과세
	증여재산 반환 전 증여세가 결정된 경우	과세	과세

집행기준 4-0-5 취득원인무효에 따른 재산 등의 소유권 환원시 증여세 과세 여부

증여세 과세대상이 되는 재산이 취득원인무효의 판결에 따라 그 재산상의 권리가 말소되는 때에는 증여세를 과세하지 아니하며 과세된 증여세는 취소한다. 단, 형식적인 재판절차만 경유한 사실이 확인되는 경우에는 그러하지 아니한다.

집행기준 4-0-6 증여받은 재산을 유류분 권리자에게 반환하는 경우

피상속인의 증여에 의하여 재산을 수증받은 자가 「민법」에 따라 증여받은 재산을 유류분 권리자에게 반환한 경우 반환한 재산가액은 당초부터 증여가 없었던 것으로 본다.

집행기준 4-0-7 위자료로 받은 재산의 증여재산 포함 여부

이혼 등에 의하여 정신적 또는 재산상 손해배상의 대가로 받는 위자료는 조세포탈의 목적이 있다고 인정되는 경우를 제외하고는 이를 증여로 보지 아니한다.

집행기준

4-0-8

과세관청의 사해행위(금전 및 주식 증여) 취소 청구에 따른 증여세 납세의무

납세자(증여자)가 국세의 징수를 피하기 위하여 수증자에게 금전 및 주식을 증여(사해행위)한 후 납세자(증여자)의 납세지 관할 세무서장이 「국세징수법」 제25조에 따라 해당 사해행위의 취소를 법원에 청구하여 해당 사해행위(증여)가 취소된 경우 수증자의 증여세 납세의무는 취소되는 것입니다.

집행기준

4-3의2-1

상속재산의 상속지분 확정 후 재협의분할에 따라 상속지분이 변경된 경우 증여재산의 범위

상속개시 후 상속재산에 대하여 상속인의 상속분이 확정되어 등기 등이 된 후에 공동상속인 간에 재협의 분할하여 특정상속인의 지분이 변경된 경우에는 다음과 같이 증여세 과세여부가 달라진다.

구 분		증여세 과세대상 여부
원 칙		재협의분할 결과 특정상속인의 지분이 증가함에 따라 취득하는 재산은 지분이 감소한 상속인으로부터 증여받은 재산으로 본다.
① 상속세신고기한 내에 재협의 분할		상속세 신고기한 내에 재협의분할에 의하여 지분이 초과되는 경우에 취득하는 재산은 증여재산으로 보지 아니한다.
재분할 사유가 정당한 경우	② 법원판결	상속회복청구의 소에 의한 법원의 확정판결에 의하여 상속인 및 상속재산에 변동이 있는 경우 증여재산으로 보지 아니한다.
	③ 채권자 대위권 행사	피상속인의 채권자가 대위권을 행사하여 공동상속인들의 법정상속분대로 등기 등이 된 상속재산을 상속인 사이에 협의분할에 의하여 재분할 하는 경우 당초 지분보다 초과하는 자가 취득하는 재산은 증여재산으로 보지 아니한다.
	④ 물납관련	상속세 신고기한 이내에 상속세를 물납하기 위하여 법정상속분으로 등기 등을 하여 물납을 신청하였다가 물납허가를 받지 못하거나 물납재산의 변경명령을 받아 당초의 물납재산을 상속인간의 협의분할에 의하여 재분할 하는 경우 당초 지분보다 초과하는 자가 취득하는 재산은 증여재산으로 보지 아니한다.

①	2009.2.1.	2009.3.1.	2009.5.1.	2009.8.31.	2009.10.1.
	◆	◆	▲	◆	▲
	상속개시일	상속등기	협의분할 재등기 (증여세 과세제외)	상속세 신고기한	협의분할 재등기 (증여세 과세)

②	2009.2.1.	2009.5.1.	2009.8.31.	2009.10.1.
	◆	◆	◆	▲
	상속개시일	상속등기	상속세 신고기한	상속회복청구소에 의한 재분할(증여세 과세제외)

③,④	2009.2.1.	2009.5.1.	2009.8.31.	2009.10.1.
	◆	◆	◆	▲
	상속개시일	상속등기	상속세 신고기한	협의분할 재등기 (증여세 과세제외)
	• 물납신청 • 채권자대위권 행사			

집행기준 4의2-0-1 증여세 납부의무자

① 수증자는 아래에 따른 증여재산에 대하여 증여세를 납부할 의무가 있음

수증자	과세대상
• 거주자 • 국내 비영리법인	증여받은 국내·외 모든 재산
• 비거주자 • 국외 비영리법인	증여받은 재산 중 국내 소재 모든 재산 ※ 거주자로부터 증여받은 국외 재산은 「국제조세조정에 관한 법률」 제35조 참조

② 명의신탁재산 증여의제(상증법 §45의2)가 적용되는 경우(명의자가 영리법인인 경우를 포함)에는,
①에도 불구하고 실제 소유자가 해당 재산에 대하여 증여세를 납부할 의무가 있음

집행기준 4의2-0-2 증여세 이중과세 방지

- 동일한 증여이익에 대하여 수증자에게 「소득세법」 또는 「법인세법」에 따라 소득세 또는 법인세가 부과되거나, 소득세 또는 법인세가 「소득세법」, 「법인세법」 또는 다른 법률에 따라 비과세·감면되는 경우에는 증여세를 부과하지 않는다.
- 영리법인이 증여받은 재산 또는 이익에 대하여 「법인세법」에 따른 법인세가 부과되는 경우 (법인세가 「법인세법」 또는 다른 법률에 따라 비과세되거나 감면되는 경우를 포함) 해당 법인의 주주등에 대해서는 제45조의3부터 제45조의5까지의 규정에 따른 경우를 제외하고는 증여세를 부과하지 않는다.

집행기준 4의2-0-3 증여세 납부의무가 면제되는 경우

다음의 경우 증여세는 과세하지만 증여세를 납부할 능력이 없다고 인정되는 경우까지 증여세를 과세하는 것은 너무 가혹한 점이 있어 수증자가 증여세를 납부할 능력이 없다고 인정되는 경우로서, 체납처분을 하여도 증여세에 대한 조세채권을 확보하기 곤란한 경우에는 그에 상당하는 증여세의 전부 또는 일부를 면제한다.

- ① 저가양수·고가양도에 따른 이익의 증여(상증법 §35)
- ② 채무면제 등에 따른 증여(상증법 §36)
- ③ 부동산 무상사용에 따른 이익의 증여(상증법 §37)
- ④ 금전무상대출 등에 따른 이익의 증여(상증법 §41의4)

집행기준 4의2-0-4 증여자의 연대납세의무

다음의 경우 증여자는 수증자의 증여세에 대하여 연대하여 납부할 의무가 있다.

- ① 수증자가 주소 또는 거소가 분명하지 않은 경우로서 조세채권을 확보하기 곤란한 경우
- ② 증여세를 납부할 능력이 없다고 인정되는 경우로서 체납으로 인하여 체납처분을 하여도 조세채권을 확보하기 곤란한 경우
- ③ 수증자가 비거주자인 경우

집행기준 4의2-0-5 명의신탁 재산에 대한 물적납세의무

실제소유자가 명의신탁재산 증여의제에 따른 증여세·가산금 또는 체납처분비를 체납한 경우에 그 실제소유자의 다른 재산에 대하여 체납처분을 집행하여도 징수할 금액에 미치지 못하는 경우 명의신탁재산으로서 실제소유자의 증여세·가산금 또는 체납처분비를 징수할 수 있음

집행기준 4의2-0-6 증여세 연대납세의무의 통지 및 효력

- ① 집행기준 4의2-0-4의 사유로 증여자가 증여세 연대납부의무자에 해당되는 경우 세무서장은 그 사유를 증여자에게 통지하여야 하며 연대납부의무의 통지는 제2차 납세의무자에 대한 납부고지방법을 준용한다.
- ② 집행기준 4의2-0-4의 ①, ② 사유로 증여자에게 증여세 납부통지를 하지 않거나 납부통지가 취소된 경우에는 증여세 연대납부의무가 성립되지 않아 결과적으로 납세고지의 효력이 발생되지 않는다.

집행기준 4의2-3의3-1 증여자의 연대납세의무 면제대상

다음의 경우에는 증여자의 연대납부의무가 면제된다.

- ① 저가·고가 양도에 따른 이익의 증여(상증법 §35)

- ② 채무면제등에 따른 증여(상증법 §36)
- ③ 부동산 무상사용에 따른 이익의 증여(상증법 §37)
- ④ 합병에 따른 이익의 증여(상증법 §38)
- ⑤ 증자에 따른 이익의 증여(상증법 §39)
- ⑥ 감자에 따른 이익의 증여(상증법 §39의2)
- ⑦ 현물출자에 따른 이익의 증여(상증법 §39의3)
- ⑧ 전환사채 등의 주식전환 등에 따른 이익의 증여(상증법 §40)
- ⑨ 초과배당에 따른 이익의 증여(상증법 §41의2)
- ⑩ 주식등의 상장 등에 따른 이익의 증여(상증법 §41의3)
- ⑪ 금전무상대출 등에 따른 이익의 증여(상증법 §41의4)
- ⑫ 합병에 따른 상장 등 이익의 증여(상증법 §41의5)
- ⑬ 재산사용 및 용역제공 등에 따른 이익의 증여(상증법 §42)
- ⑭ 법인의 조직 변경 등에 따른 이익의 증여(상증법 §42의2)
- ⑮ 재산 취득 후 재산가치 증가에 따른 이익의 증여(상증법 §42의3)
- ⑯ 재산 취득자금 등의 증여 추정(상증법 §45)
- ⑰ 특수관계법인과 거래를 통한 이익의 증여의제(상증법 §45의3)
- ⑱ 특수관계법인으로부터 제공받은 사업기회로 발생한 이익의 증여의제(상증법 §45의4)
- ⑲ 특정법인과 거래를 통한 이익의 증여의제(상증법 §45의5)
- ⑳ 공익법인이 출연받은 재산에 대한 과세가액 불산입(상증법 §48) 규정에서 출연자가 당해 공익법인의 운영에 책임이 없는 경우로서 다음의 요건을 모두 갖춘 경우
 - 가. 상증법 §48에 의한 증여세 또는 가산세 부과사유 발생일부터 소급하여 재산출연일까지의 기간이 10년 이상일 것
 - 나. 위 가의 기간 중 출연자 또는 그와 특수관계에 있는 자가 당해 공익법인의 이사 또는 임직원이 아니어야 하며, 이사의 선임 등 공익법인의 사업운영에 관한 중요사항을 결정할 권한을 가지지 않을 것

집행기준 5-3의4-1 상속 및 증여재산의 소재지

상속재산과 증여재산의 소재지는 상속개시 또는 증여 당시의 현황에 따라 다음과 같이 정하는 장소로 한다.

상속재산구분	소재지
① 부동산 또는 부동산에 관한 권리	부동산의 소재지
② 광업권 또는 조광권	광구의 소재지

상속재산구분	소재지
③ 어업권, 양식업권 또는 입어권	어장에서 가장 가까운 연안
④ 선박	• 선적의 소재지 • 등기·등록이 제외되는 선박에 대하여는 그 선박 소유자의 주소지
⑤ 항공기	항공기 정치장의 소재지
⑥ 주식·출자지분 또는 사채	• 발행 법인의 본점 또는 주된 사무소의 소재지 • 외국법인이 국내에서 발행한 주식 등은 취급 금융기관 영업장의 소재지
⑦ 금전신탁	• 그 신탁재산을 인수한 영업장의 소재지 • 금전신탁 외 신탁재산은 신탁한 재산소재지
⑧ ⑥ 및 ⑦외의 금융재산	그 재산을 취급하는 금융기관 영업장의 소재지
⑨ 금전채권	채무자의 주소지. 다만 위 ⑥⑦⑧에 해당하는 경우에는 제외함
⑩ ②부터⑨에 해당하지 않는 그밖의 유형재산 또는 동산	그 유형재산의 소재지 또는 동산이 현재 있는 장소
⑪ 특허권·상표권 등 등록이 필요한 권리	그 권리를 등록한 기관의 소재지
⑫ 저작권, 출판권, 저작인접권	저작물이 발행되었을 경우 그 발행장소
⑬ ①부터 ⑫까지를 제외한 그밖의 영업장을 가진 자의 그 영업에 관한 권리	그 영업장의 소재지
⑭ 기타의 재산	그 재산 권리자의 주소

집행기준 6-0-1 상속세 과세관할

구 분	과세관할
상속개시지가 국내인 경우	• 상속개시지를 관할하는 세무서장 • 국세청장이 특히 중요하다고 인정하는 것에 대해서는 관할지방국세청장
상속개시지가 국외인 경우	• 상속재산 소재지를 관할하는 세무서장 • 상속재산이 둘 이상의 세무서장 등의 관할구역에 있는 경우에는 주된 재산의 소재지를 관할하는 세무서장
실종선고에 의한 상속개시의 경우	• 피상속인의 상속개시지를 관할하는 세무서장 • 피상속인의 상속개시지가 불분명한 경우에는 주된 상속인의 주소지를 관할하는 세무서장

집행기준 6-0-2 상속개시지

상속개시지는 상속이 개시되는 장소로서 상속개시일의 피상속인의 주소지가 되며, 주소지가 없거나 불분명한 경우에는 거소지가 상속개시지가 된다.

집행기준 6-0-3 증여세 과세관할

구 분	과세관할
주소지가 분명한 경우	수증자의 주소지를 관할하는 세무서장
주소지가 없거나 불분명한 경우	수증자의 거소지를 관할하는 세무서장
① 수증자가 비거주자인 경우 ② 수증자의 주소 및 거소지가 불분명한 경우 ③ 상증법 §45의2에 따라 재산을 증여한 것으로 보는 경우	증여자의 주소지를 관할하는 세무서장
① 수증자와 증여자 모두 비거주자인 경우 ② 수증자와 증여자 모두 주소가 불분명한 경우 ③ 수증자가 비거주자이거나 주소 또는 거소가 분명하지 아니하고, 증여자가 제38조 제2항, 제39조 제2항, 제39조의3 제2항 및 제45조의 3 및 제45조의 4에 따라 의제된 경우	증여재산 소재지를 관할하는 세무서장



Chapter

제2장

상속세의 과세표준과 세액의 계산

집행기준

7-0-1

상속세 과세표준의 계산

구 분	내 용
총상속재산가액	• 상속재산 • 간주상속재산 • 추정상속재산
- 비과세 상속재산가액	• 전사자 등에 대한 비과세 • 금양입야 등 비과세재산
- 과세가액 불산입액	• 공익법인 출연재산, 공익신탁재산 등
- 공제금액	• 공과금, 장례비, 채무
+ 합산대상 증여재산가액	• 사전증여재산 • 특례적용 증여재산 (창업자금, 가업승계주식)
= 상속세 과세가액	
- 상속공제	• 기초공제, 그 밖의 인적공제, 일괄공제, 배우자공제 • 가업·영농상속공제, 금융재산상속공제, 재해손실공제, 동거주택 상속공제
- 감정평가수수료	• 감정평가법인등에 대한 감정평가수수료 • 신용평가전문기관에 대한 수수료 • 서화, 골동품 등 예술품 평가에 대한 감정수수료
= 상속세 과세표준	

집행기준

8-0-1

간주상속재산

상속 또는 유증이나 사인증여를 원인으로 취득하는 본래적 의미의 상속재산은 아니라고 하더라도 이와 동일한 경제적 이익이 발생하는 경우에는 실질과세원칙에 따라 상속재산으로 보며 보험금, 신탁재산, 피상속인에게 지급될 퇴직금 등 중 피상속인의 사망에 따라 지급되는 금액은 상속재산으로 본다.

집행기준 8-4-1 간주상속 보험금의 범위

- ① 피상속인의 사망으로 인하여 받는 생명보험 또는 손해보험의 보험금
- ② 보험계약자가 피상속인이어야 한다. 이 경우 피상속인이 보험계약자가 아니라도 실질적으로 보험료를 납부한 경우에는 피상속인을 보험계약자로 본다.
- ③ 새마을금고가 취급하는 생명공제금, 손해공제금 또는 수협공제의 공제금도 상속재산으로 보는 보험금에 포함된다.

집행기준 8-4-2 상속인 등이 보험료를 부담한 경우

피상속인이 보험계약자 및 피보험자이고 상속인이 보험수익자라 할지라도 실질적으로 상속인이 보험료를 부담한 경우 당해 보험금은 상속재산으로 보지 아니한다.

집행기준 8-4-3 보험금 수령인이 상속인이 아닌 경우

피상속인의 사망으로 인하여 지급받는 생명보험 또는 손해보험의 보험금으로서 보험계약의 수익자가 상속인이 아닌 경우에는 상속인이 아닌 자가 유증 등을 받은 것으로 보아 상속재산에 포함된다.

집행기준 8-4-4 상속재산으로 보는 보험금 계산

$$\text{상속재산으로 보는 보험금} = \text{보험금총액} \times \frac{\text{피상속인이 부담한 보험료 합계액}}{\text{피상속인이 사망시까지 불입한 보험료 합계액}}$$

- ① 피상속인이 부담한 보험료는 보험증권에 기재된 보험료 금액에 의한다.
- ② 보험계약에 따라 피상속인이 지급받은 배당금 등으로 보험료에 충당되었을 경우에는 동 금액은 피상속인이 부담한 보험료에 포함된다.

집행기준 9-0-1 신탁의 정의

신탁은 「신탁법」에 따라 위탁자와 수탁자와의 특별한 신임관계를 바탕으로 위탁자가 특정의 재산을 수탁자에게 이전하거나 기타의 처분을 하고 수탁자로 하여금 수익자의 이익을 위하여 특정의 목적을 위하여 그 재산을 관리, 처분하게 하는 법률관계이다.

집행기준

9-5-1 상속재산으로 보는 신탁재산의 범위

- ① 피상속인이 신탁한 재산은 상속재산으로 본다. 다만, 신탁이익의 증여(법§33①)에 따라 수익자의 증여재산가액으로 하는 해당 신탁의 이익을 받을 권리의 가액(價額)은 상속재산으로 보지 아니한다.
- ② 피상속인이 타인으로부터 신탁의 이익을 받을 권리를 소유하고 있는 경우에는 이익에 상당하는 가액은 상속재산에 포함한다.
- ③ 피상속인이 신탁한 재산 중 타인이 신탁의 이익을 소유하고 있는 경우 그 이익에 상당하는 가액은 상속재산에 포함하지 아니한다.
- ④ 수익자연속신탁의 수익자가 사망함으로써 타인이 새로 신탁의 수익권을 취득하는 경우 그 타인이 취득한 신탁의 이익을 받을 권리의 가액은 사망한 수익자의 상속재산에 포함한다.

집행기준

10-0-1 상속재산으로 보는 퇴직금 등

- ① 피상속인에게 지급될 퇴직금·퇴직수당·공로금·연금이 피상속인의 사망으로 인하여 지급되는 경우
- ② 퇴직급여지급규정 등에 의하여 지급받는 금품
- ③ 피상속인의 지위·공로 등에 따라 지급되는 금품으로 피상속인이 근무하고 있는 사업과 유사한 사업에 있어 피상속인과 같은 지위에 있는 자가 받거나 받을 수 있다고 인정되는 금액

집행기준

10-6-1 상속재산으로 보지 않는 퇴직금 등

- ① 「국민연금법」에 따라 지급되는 유족연금 또는 사망으로 인하여 지급되는 반환일시금
- ② 「공무원연금법」, 「공무원재해보상법」 또는 「사립학교교직원연금법」에 따라 지급되는 퇴직유족연금, 장해유족연금, 순직유족연금, 직무상유족연금, 위험직무순직유족연금, 퇴직유족연금 부가금, 퇴직유족연금일시금, 퇴직유족일시금, 순직유족보상금, 직무상유족보상금 또는 위험직무 순직유족보상금
- ③ 「군인연금법」 또는 「군인재해보상법」에 따라 지급되는 퇴역유족연금, 상이유족연금, 순직유족연금, 퇴역유족연금부가금, 퇴역유족연금일시금, 순직유족연금일시금, 퇴직유족일시금, 장해보상금 또는 사망보상금
- ④ 「산업재해보상보험법」에 따라 지급되는 유족보상연금·유족보상일시금·유족특별급여 또는 진폐유족연금

- ⑤ 근로자의 업무상 사망으로 인하여 「근로기준법」 등을 준용하여 사업자가 그 근로자의 유족에게 지급하는 유족보상금 또는 재해보상금과 그 밖에 이와 유사한 것
- ⑥ 「별정우체국법」에 따라 지급되는 유족연금, 유족일시금

집행기준 10-6-2 피상속인의 퇴직금을 상속인이 포기한 경우

피상속인에게 지급하기로 확정된 퇴직금을 상속인이 포기한 경우에는 상속인이 당해 퇴직금을 상속받아 퇴직금 지급의무자에게 증여한 것으로 본다.

집행기준 11-7-1 전사자 등에 대한 상속세 비과세

전사나 사변·토벌·경비 등 작전업무를 수행하는 공무 중에 입은 부상이나 질병으로 인한 사망으로 상속이 개시되는 경우에는 상속세를 부과하지 아니한다.

집행기준 12-8-1 비과세되는 상속재산

- ① 피상속인이 국가·지방자치단체 또는 지방자치단체조합, 공공도서관·공공박물관 등에 유증·사인증여한 재산
- ② 삭제<2022.12.31.>
- ③ 제사를 주재하는 상속인을 기준으로 피상속인이 제사를 주재하고 있던 선조의 분묘에 속한 9,900㎡ 이내의 금양임야와 그 분묘에 속한 1,980㎡ 이내의 묘토인 농지로 그 합계액이 2억원 이내인 것
 - ☞ 금양임야는 지목에 관계없이 피상속인의 선조의 분묘에 속하여 있는 임야이며 묘토인 농지는 피상속인이 제사를 주재하고 있던 선조의 분묘와 인접거리에 있는 것으로 상속개시일 현재 묘제용 재원으로 실제 사용하는 농지를 말한다.
- ④ 족보 및 제구로서 그 재산가액의 합계액이 1천만원 이내의 것
- ⑤ 「정당법」에 따른 정당에 유증·사인증여를 한 재산
- ⑥ 「근로복지기본법」에 따른 사내근로복지기금, 우리사주조합, 공동근로복지기금 및 근로복지진흥기금에 유증·사인증여한 재산
- ⑦ 사회통념상 인정되는 이재구호금품, 치료비, 불우한 자를 돕기 위하여 유증한 재산으로서 상속개시 전에 피상속인이 증여하였거나 유증·사인증여에 의하여 지급하여야 할 것으로 확정된 것
- ⑧ 상속재산 중 상속인이 상속세신고기한 이내에 국가·지방자치단체 또는 지방자치단체조합, 공공도서관·공공박물관에 증여한 재산

집행기준 12-8-2 상속개시 후 금양임야와 묘토로 사용하기로 한 경우 비과세 여부

분묘가 속한 금양임야 및 묘토인 농지에서 분묘는 피상속인이 제사를 주재하고 있던 선조의 것을 말하므로 상속개시 후에 금양임야와 묘토로 사용하기로 한 경우에는 비과세 되지 아니한다.

집행기준 12-8-3 공동으로 금양임야 등을 상속받은 경우 비과세 한도

여러 명의 상속인이 공동으로 금양임야 등을 상속받은 경우에는 제사를 주재하는 상속인의 지분만 비과세하고, 그 이외의 상속인이 받은 금양임야 등의 지분가액은 상속세 재산가액에 산입한다.

집행기준 13-0-1 상속세 과세가액

구 분	내 용
총상속재산가액	• 상속재산 • 간주상속재산 • 추정상속재산
- 비과세 상속재산가액	• 전사자 등에 대한 비과세 • 금양임야 등 비과세재산
- 과세가액 불산입액	• 공익법인 출연재산, 공익신탁재산 등
- 공제금액	• 공과금, 장례비, 채무
+ 합산대상 사전증여재산가액	• 사전증여재산 • 특례적용 증여재산 (창업자금, 가업승계주식)
= 상속세 과세가액	

* 공과금, 장례비, 채무의 합계액이 상속재산가액을 초과하는 경우 그 초과액은 없는 것으로 본다.

집행기준 13-0-2 사전증여재산가액

상속세 과세가액에 합산하는 사전증여재산가액은 피상속인이 상속개시일 전 상속인 또는 상속인 아닌 자에게 증여한 재산가액으로 다음과 같다.

피상속인	증여를 받은 자	사전증여재산 가액
거주자	상속인	상속개시일 전 10년 이내 증여한 국내·외 재산가액
	상속인 아닌 자	상속개시일 전 5년 이내 증여한 국내·외 재산가액
비거주자	상속인	상속개시일 전 10년 이내 증여한 국내소재 재산가액
	상속인 아닌 자	상속개시일 전 5년 이내 증여한 국내소재 재산가액

집행기준

13-0-3 상속인과 상속인이 아닌 자의 구분

상속인의 범위는 민법 규정에 의한 선순위 상속인에 한정되므로 상속재산의 전부 또는 일부를 받은 자로서 선순위 상속인이 있는 경우 후순위 상속인은 상속인이 아닌 자에 해당된다.

집행기준

13-0-4 상속세 과세가액에 합산하지 않는 증여재산

구 분	재산종류	관련규정
증여세 비과세재산	• 비과세되는 증여재산	상증법 §46
과세가액에 불산입되는 재산	• 공익법인 등에 출연한 재산	상증법 §48①
	• 공익신탁한 재산	상증법 §52
	• 장애인이 증여받은 재산	상증법 §52의2①
합산배제 증여재산	• 재산취득후 해당 재산의 가치 증가	상증법 §31①3
	• 전환사채 등의 주식전환이익, 양도이익	상증법 §40①2, 3
	• 주식의 상장 등의 이익에 따른 증여	상증법 §41의3
	• 합병에 대한 상장 등 이익의 증여	상증법 §41의5
	• 재산취득후 재산가치 증가에 따른 이익의 증여	상증법 §42의3
	• 재산 취득자금 등의 증여 추정	상증법 §45
	• 명의신탁재산의 증여 의제	상증법 §45의2
	• 특수관계법인과 의 거래를 통한 이익의 증여의제	상증법 §45의3
	• 특수관계법인으로부터 제공받은 사업기회로 발생한 이익의 증여의제	상증법 §45의4
조특법상 특례	• 영농자녀가 증여받은 농지 등	조특법 §71⑤
비실명 특정채권	• 금융실명법 부칙에 따라 조세특례가 적용되는 특정채권	「금융실명거래 및 비밀 보장에 관한 법률」 §3 및 부칙 §9

집행기준

13-0-5 사전증여재산가액을 상속세 과세가액에 합산하는 경우

- ① 상속개시 전 10년 이내에 상속인이 피상속인으로부터 재산을 증여받고, 상속개시 후 민법상 상속포기를 하는 경우에도 당해 증여받은 재산을 상속세 과세가액에 합산한다.
- ② 피상속인이 상속개시 전 5년 이내에 영리법인에게 증여한 재산가액 및 이익은 상속인 외의 자에게 증여한 재산가액으로 상속재산에 포함된다. 동 재산가액 및 이익에 대한 상증법에 따른 증여세 산출세액 상당액은 상속세 산출세액에서 공제한다.

- ③ 증여세 과세특례가 적용된 창업자금과 가업승계한 주식의 가액은 증여받은 날부터 상속개시일까지의 기간이 상속개시일로부터 10년 이내인지 여부와 관계없이 상속세 과세가액에 합산한다.

집행기준 13-0-6 사전증여재산가액을 상속세 과세가액에 합산하지 않는 경우

- ① 상속개시일 이전에 수증자(상속인·상속인 아닌 자)가 피상속인으로부터 재산을 증여받고 피상속인의 사망(상속개시일)전에 사망한 경우에는 상속인 등에 해당하지 아니하므로 피상속인의 상속세 과세가액에 사전증여재산가액을 합산하지 아니한다.
- ② 피상속인이 상속인에게 증여한 재산을 증여세 신고기한을 경과해 반환받고 사망하여 증여세가 부과된 경우로서, 반환받은 재산이 상속재산에 포함되어 상속세가 과세되는 때에는 사전증여 재산에 해당하지 않는다.

집행기준 13-0-7 사전증여 재산가액의 평가

- ① 상속재산가액에 합산하는 사전증여 재산가액은 상속개시일이 아닌 증여일 현재의 시가에 따라 평가하며 시가가 불분명한 경우에는 보충적 평가방법에 따라 평가한 가액에 따른다.
- ② 상속개시일 전에 부담부증여한 재산을 상속재산가액에 합산하는 경우 증여재산가액에서 수증자가 인수한 채무를 차감한 증여세 과세가액을 합산한다.

집행기준 13-0-8 상속세 과세가액에 합산하는 증여재산에 대한 과세방법

상속세 과세가액에 합산하는 증여재산에 대하여 증여세가 부과되지 아니한 경우에는 해당 증여 재산에 대하여 증여세를 먼저 과세하고 그 증여재산가액을 상속세 과세가액에 합산하여 상속세를 부과하며 증여세 상당액을 기납부세액으로 공제한다.

집행기준 14-9-1 상속재산가액에서 차감되는 공과금의 범위

상속개시일 현재 피상속인이 납부할 의무가 있는 것으로서 상속인에게 승계된 다음의 것은 상속 재산가액에서 차감된다.

- ① 국세, 관세, 임시수입부가세, 지방세
- ② 공공요금

- ③ 공과금 : 「국세징수법」의 체납처분의 예에 따라 징수할 수 있는 조세 및 공공요금 이외의 것
- ④ 피상속인이 당초 조세를 감면·비과세 받은 후 감면·비과세 요건을 충족하지 못해 조세가 경정·결정된 경우에 당해 경정·결정된 조세
- ⑤ 피상속인이 사망한 후에 피상속인이 대표이사로 재직하던 법인의 소득금액이 조사·결정됨에 따라 피상속인에게 상여로 처분된 소득에 대한 종합소득세·지방소득세 등
- ⑥ 상속개시일 이후 상속인의 귀책사유로 납부 또는 납부할 가산세, 가산금, 체납처분비, 벌금, 과료, 과태료 등은 공과금 등에 포함되지 아니한다.

집행기준 14-9-2 장례비용의 범위

상속재산가액에서 차감되는 장례비용은 시신의 발굴 및 안치에 직접 소요되는 비용과 묘지구입비, 공원묘지 사용료, 비석, 상석 등 장례에 직접 소요된 비용으로 한다.

집행기준 14-9-3 장례비용 공제금액

상속재산가액에서 공제하는 장례비 = ① + ②

- ① 피상속인의 사망일부터 장례일까지 장례에 직접 소요된 금액(봉안시설 또는 자연장지 사용금액 제외)
 - 장례비가 5백만원 미만시 : 5백만원을 공제
 - 장례비가 5백만원 초과시 : Min(장례비용 증빙액, 1천만원)
- ② 봉안시설·자연장지 사용금액
 - Min(봉안시설·자연장지 비용 증빙액, 5백만원)

집행기준 14-9-4 상속재산가액에서 차감하는 채무의 개요

상속재산가액에서 차감하는 채무는 명칭여하에 불구하고 상속개시 당시 확정된 피상속인의 채무로서 공과금을 제외하고 상속인이 실제로 부담하는 사실이 입증되는 모든 부채이며, 상속개시일 전 10년 이내에 피상속인이 상속인에게 진 증여채무와 상속개시일 전 5년 이내에 상속인 외의 자에게 진 증여채무는 제외한다.

집행기준 14-9-5 소비대차로서 채무로 인정되는 경우

- ① 소비대차는 당사자 일방이 금전 기타 대체물의 소유권을 이전하고 상대방에게 그와 같은 종류, 품질 및 수량으로 반환할 것을 약정함으로써 효력이 생기며 금전소비대차 등이 있다.

- ② 소비대차에 따른 채무는 원금과 상속개시일 현재 미지급이자를 포함하여 채무로서 상속재산가액에서 차감된다. 단, 법인세법에 따른 부당행위계산 부인으로 계상한 인정이자 과세대상은 채무에 포함하지 아니한다.

집행기준 14-9-6 보증채무로서 채무로 인정되는 경우

피상속인이 부담하고 있는 보증채무 중 주채무자가 변제불능의 상태로서 상속인이 주채무자에게 구상권을 행사할 수 없다고 인정되는 부분에 상당하는 금액은 상속재산가액에서 차감된다.

집행기준 14-9-7 연대채무로서 채무로 인정되는 경우

피상속인이 연대채무자인 경우 상속재산가액에서 차감할 채무액은 원칙적으로 피상속인의 부담분에 상당하는 금액에 한하여 차감되나, 피상속인 외 연대채무자가 변제불능의 상태가 되어 피상속인이 변제불능자의 부담분까지 부담하게 된 경우로서 당해 부담분에 대하여 상속인이 구상권 행사에 의해 변제받을 수 없다고 인정되는 경우에는 채무로서 상속재산가액에서 차감할 수 있다.

집행기준 14-9-8 임대보증금으로서 채무로 인정되는 경우

사실상 임대차계약이 체결된 건물에 있어서 토지와 건물의 소유자가 다른 경우에는 실지 임대차계약 내용에 따라 임대보증금의 귀속을 판정하며, 건물소유자만이 임대차계약을 체결한 경우 당해 임대보증금은 건물소유자에게 귀속되는 것으로 한다.

집행기준 14-9-9 증여채무로서 채무로 인정되는 경우

- ① 증여채무는 증여자가 증여계약에 의하여 약정한 재산권을 수증자에게 이전할 채무부담을 말한다.
 ② 피상속인이 상속인에게 상속개시일 전 10년, 상속인 아닌 자에게 5년 전에 진 증여채무로서 상속인이 실제로 부담한 사실이 확인되는 경우 이 증여채무는 상속재산가액에서 차감된다.

집행기준 14-9-10 사용인의 퇴직금상당액으로서 채무로 인정되는 경우

피상속인의 사업과 관련하여 고용한 사용인에 대한 상속개시일까지의 퇴직금상당액은 피상속인의 채무로서 상속재산가액에서 차감된다. 이 경우 퇴직금상당액은 「근로자퇴직급여 보장법」 제8조에 따라 지급하여야 할 금액을 말한다.

집행기준 14-9-11 공동사업장의 채무 인정범위

피상속인이 공동사업자인 경우 공동사업장의 장부에 의해 확인된 채무는 출자지분비율에 따라 안분 계산하여 상속재산가액에서 차감된다.

집행기준 14-10-1 채무의 입증방법

구 분	채무의 입증방법
국가·지방자치단체·금융기관에 대한 채무	해당 기관에 대한 채무임을 확인할 수 있는 자료
그 외의 채무	금융거래증빙, 채무부담계약서, 채권자확인서, 담보설정 및 이자지급관련 서류

집행기준 14-10-2 피상속인이 비거주자인 경우 공과금 및 채무

비거주자의 사망으로 인하여 상속이 개시되는 경우에는 다음의 공과금 또는 채무를 상속재산가액에서 차감한다.

- ① 상속재산에 관한 공과금
- ② 상속재산에 설정된 유치권·질권·전세권·임차권·양도담보권 또는 저당권 채무
- ③ 피상속인의 사망 당시 국내에 사업장이 있는 경우 그 사업장에 비치·기장한 장부에 의하여 확인되는 사업상의 공과금 및 채무

집행기준 15-0-1 상속개시 전 처분재산액·채무부담액의 상속재산 추정

피상속인이 상속개시일 이전 재산을 처분하거나 채무를 부담한 경우로서 재산처분액 또는 채무부담액이 다음에 해당될 경우 상속재산으로 추정하여 상속세 과세가액에 산입한다.

기 간	상속개시 전 재산처분액 또는 채무부담액
상속개시일전 1년 이내	재산종류별 또는 채무합계액으로 계산하여 2억원 이상인 경우로서 용도 불분명한 경우
상속개시일전 2년 이내	재산종류별 또는 채무합계액으로 계산하여 5억원 이상인 경우로서 용도 불분명한 경우

집행기준

15-11-1

처분재산 추정상속재산가액 계산방법

- ① 상속개시 전 처분재산을 상속받은 것으로 추정하는 경우에는 다음의 재산종류별로 상속추정액을 계산한다.
 - 가. 현금·예금 및 유가증권(상품권 포함)
 - 나. 부동산 및 부동산에 관한 권리
 - 다. 그 외의 기타재산
- ② 재산종류별로 피상속인이 처분한 재산가액은 실제 수입한 금액으로 하며, 실제 수입한 금액이 확인되지 않으면 당해 재산의 처분당시 시가로 하되 시가가 불분명한 경우에는 보충적 평가 방법에 따른 평가액으로 한다.

집행기준

15-11-2

통장 인출금액의 추정상속재산가액 계산방법

- ① 피상속인의 전체 금융기관의 통장 또는 위탁자계좌(예 : 증권계좌) 등 전체 계좌를 기준으로 상속개시일 전 1년 또는 2년 이내 인출금액에서 이 기간 동안 당해 계좌로 재예입된 금전 등을 차감하여 계산한다.

$$\text{실제 인출한 금전 등의 가액} = \text{상속개시일 전 1년 또는 2년 이내에 인출한 금전 등의 합계} - \text{당해 기간 중 예입된 금전 등의 합계} + \text{예입된 금전 등이 당해 통장에서 인출한 금전이 아닌 것}$$

- ② 피상속인의 예금 인출액 등이 타인명의의 예금으로 예입된 경우 타인명의 예금이 실제로 피상속인의 차명계좌로 상속재산가액에 포함된 경우에는 피상속인의 예금계좌의 인출한 금액에서 예입된 금액을 차감하고, 타인명의 예금이 증여된 것으로 확인된 경우에는 사전증여재산으로 상속세 과세가액에 산입한다.

집행기준

15-11-3

채무부담액 추정상속재산가액 계산방법

피상속인이 상속개시일 전 1년 이내에 부담한 채무가 2억원 이상인지 혹은 2년 이내에 5억원 이상인지 여부는 채무 건별이 아니라 부담한 채무의 합계액을 기준으로 한다.

집행기준 15-11-4 용도가 객관적으로 명백하지 아니한 경우

- ① 피상속인이 재산을 처분하여 받은 금액이나 피상속인의 재산에서 인출한 금전 등 또는 채무를 부담하고 받은 금액을 지출한 거래상대방이 거래증빙의 불비 등으로 확인되지 않는 경우
- ② 거래상대방이 금전 등의 수수사실을 부인하거나 거래상대방의 재산상태 등으로 보아 금전 등의 수수사실이 인정되지 않는 경우
- ③ 거래상대방이 피상속인과 특수관계에 있는 자로서 사회통념상 지출사실이 인정되지 않는 경우
- ④ 피상속인이 재산을 처분하거나 채무를 부담하고 받은 금전 등으로 취득한 다른 재산이 확인되지 않는 경우
- ⑤ 피상속인의 연령·직업·경력·소득 및 재산상태 등으로 보아 지출사실이 인정되지 않는 경우

집행기준 15-11-5 용도가 객관적으로 명백하지 아니한 사례

- ① 현금을 상속받은 것으로 상속세 신고한 사실만으로는 재산처분대금의 용도가 객관적으로 명백한 것은 아니다.
- ② 예금 인출금 등을 타인에게 송금했다는 사실만으로는 동 인출금의 사용처가 객관적으로 명백하게 입증된 것으로 보는 것은 아니다.

집행기준 15-11-6 추정상속재산가액의 계산 및 상속추정배제 기준

구 분	재산처분액·채무부담액
추정상속 재산가액	용도불분명한 금액 - Min(①처분재산가액·인출금액·채무부담액 × 20%, ②2억원)
상속추정의 배제	용도불분명한 금액 < Min(①처분재산가액·인출금액·채무부담액 × 20%, ②2억원)

집행기준 18의2-15-1 가업상속공제

피상속인이 10년 이상 계속하여 경영한 가업을 상속인에게 상속하는 경우 가업상속재산가액의 전액(최대 500억)을 상속세 과세가액에서 공제한다.

집행기준 18의2-15-2 가업상속의 범위

가업상속은 피상속인이 10년 이상 계속하여 경영한 다음의 중소기업 또는 중견기업을 상속받는 것을 말한다.

① 중소기업

상속개시일이 속하는 과세연도의 직전 과세연도말 현재 「상속세및증여세법 시행령」 별표에 따른 업종을 주된 사업으로 영위하고 「조세특례제한법 시행령」 제2조 제1항 제1호에 따른 매출액 요건과 제3호에 따른 독립성 요건을 충족하는 기업으로 자산총액이 5천억원 미만인 기업

② 중견기업

상속개시일이 속하는 과세연도의 직전 과세연도말 현재 상증령 별표에 따른 업종을 주된 사업으로 영위하는 기업 중 중소기업이 아닌 기업으로 「조세특례제한법 시행령」 제9조 제4항 제3호의 독립성 요건을 충족하는 기업으로서 직전 3년 평균매출액 5천억원 미만인 기업. 다만, 2019. 1.1. 이후 가업상속분부터는 가업상속인의 가업상속재산 외의 상속재산이 가업상속인이 부담하는 상속세액의 2배보다 큰 경우에는 가업상속공제 적용을 배제한다.

집행기준

18의2-15-3

가업상속공제 피상속인 및 상속인의 요건

구 분	2014.02.20. 이전	2014.02.21. 이후	2016.2.5. 이후	2023.1.1. 이후
피상속인 요건	아래 요건을 모두 충족 ① 피상속인이 상속개시일 현재 거주자 ② 피상속인이 가업의 영위 기간 중 100분의 60 이상의 기간을 대표이사 또는 대표자로 재직 하거나 상속개시일부터 소급하여 10년 중 8년 이상의 기간을 대표이사 또는 대표자로 재직	아래 요건을 모두 충족 ① 피상속인이 상속개시일 현재 거주자 ② 가업영위기간 중 대표 이사의 재직기간이 다음 중 어느 하나 ㉠ 50% 이상의 기간 ㉡ 10년 이상의 기간 (상속인이 대표이사 등의 직을 승계하여 승계한 날부터 상속 개시일까지 계속 재직 한 경우로 한정)	아래 요건을 모두 충족 ① 피상속인이 상속개시일 현재 거주자 ② 가업의 최대주주 등으로서 피상속인과 그의 특수 관계인 주식 등을 합하여 해당 기업의 발행주식 총수 등의 50%(상장법인 30%) 이상을 10년 이상 계속하여 보유 ③ 가업영위기간 중 대표 이사의 재직기간이 다음 중 어느 하나 ㉠ 50% 이상의 기간 ㉡ 10년 이상의 기간 (상속인이 대표이사 등의 직을 승계하여 승계한 날부터 상속 개시일까지 계속 재직 한 경우로 한정) ㉢ 상속개시일부터 소급 하여 10년 중 5년 이상의 기간	아래 요건을 모두 충족 ① 피상속인이 상속개시일 현재 거주자 ② 가업의 최대주주 등으로서 피상속인과 그의 특수관계인 주식 등을 합하여 해당 기업의 발행 주식총수 등의 40%(상장 법인 20%) 이상을 10년 이상 계속하여 보유 ③ 가업영위기간 중 대표 이사의 재직기간이 다음 중 어느 하나 ㉠ 50% 이상의 기간 ㉡ 10년 이상의 기간 (상속인이 대표이사 등의 직을 승계하여 승계한 날부터 상속 개시일까지 계속 재직 한 경우로 한정) ㉢ 상속개시일부터 소급 하여 10년 중 5년 이상의 기간

구 분	2014.02.20. 이전	2014.02.21. 이후	2016.2.5. 이후	2023.1.1. 이후
상속인 요건	① 상속개시일 현재 18세 이상인 경우 ② 상속개시일 2년 전부터 계속하여 직접 가업에 종사 ③ ①과 ②의 요건을 모두 갖춘 상속인 1명이 해당 가업의 전부를 상속받아 상속세 과세표준 신고 기한까지 임원으로 취임하고, 상속세 신고기한부터 2년 이내에 대표이사 등으로 취임	① 상속개시일 현재 18세 이상인 경우 ② 상속개시일 전에 2년 이상 직접 가업에 종사 ③ 상속인 1명이 해당 가업의 전부를 상속받음(유류분상속재산은 제외) ④ 상속세과세표준 신고 기한까지 임원으로 취임하고 상속세 신고기한부터 2년 이내에 대표이사 등으로 취임	① 상속개시일 현재 18세 이상인 경우 ② 상속개시일 전에 2년 이상 직접 가업에 종사 ③ (삭제) ④ 상속세과세표준 신고 기한까지 임원으로 취임하고 상속세 신고기한부터 2년 이내에 대표이사 등으로 취임	① 상속개시일 현재 18세 이상인 경우 ② 상속개시일 전에 2년 이상 직접 가업에 종사 ③ (삭제) ④ 상속세과세표준 신고 기한까지 임원으로 취임하고 상속세 신고기한부터 2년 이내에 대표이사 등으로 취임

* 가업영위기간 : 2022.2.15. 이후 상속이 개시되는 경우부터 가업영위기간에 대상 업종을 한국표준산업분류표 상 대분류 내의 다른 업종으로 주된 사업을 변경하여 영위한 기간을 합산

집행기준 18의2-15-4 상속인의 대표이사 취임여부 판단

상속인이 대표이사로 선임되어 법인등기부에 등재되고 대표이사직을 수행하는 경우에 취임한 것으로 본다.

집행기준 18의2-15-6 사업장 이전시 피상속인 가업영위기간

피상속인이 사업장을 이전하여 동일업종의 사업을 계속하여 영위하는 경우에는 종전 사업장에서의 사업기간을 포함하여 가업영위기간을 계산한다.

집행기준 18의2-15-7 개인기업의 법인전환시 피상속인 가업영위기간

개인사업자로서 영위하던 가업을 동일한 업종의 법인으로 전환하여 피상속인이 법인 설립일 이후 계속하여 당해 법인의 최대주주 등에 해당하는 경우에는 개인사업자로서 가업을 영위한 기간을 포함하여 가업영위기간을 계산한다.

집행기준 18의2-15-8 상속인이 중도퇴사한 경우 가업에 종사한 기간

상속개시일 전 상속인이 가업에 종사하다가 중도에 퇴사한 후 다시 입사한 경우에는 재입사 전 가업에 종사한 기간을 포함하여 상속인의 가업종사 기간을 계산한다.

집행기준

18의2-15-9

상속인이 공동대표로 취임하는 경우

상속인 1명이 가업의 전부를 상속받고 공동대표이사로 취임하는 경우에도 가업상속공제를 받을 수 있다.

집행기준

18의2-15-10

가업상속공제금액

MIN (가업상속재산가액, 공제한도액)
공제한도액 : 피상속인의 가업영위기간에 따라 달라진다.

상속개시일	피상속인의 가업계속영위기간	공제액	공제한도액
2007.12.31. 이전	5년 이상	가업상속재산가액	1억원
2008.1.1.~ 2008.12.31.	15년 이상	Max[①, ②] ① 가업상속재산가액 × 20% ② 2억원(미달시 가업상속재산가액)	30억원
2009.1.1.~ 2011.12.31.	10년 이상~15년 미만	Max[①, ②] ① 가업상속재산가액 × 40% ② 2억원(미달시 가업상속재산가액)	60억원
	15년 이상~20년 미만	Max[①, ②] ① 가업상속재산가액 × 40% ② 2억원(미달시 가업상속재산가액)	80억원
	20년 이상	Max[①, ②] ① 가업상속재산가액 × 40% ② 2억원(미달시 가업상속재산가액)	100억원
2012.1.1.~ 2013.12.31	10년 이상~15년 미만	Max[①, ②] ① 가업상속재산가액 × 70% ② 2억원(미달시 가업상속재산가액)	100억원
	15년 이상~20년 미만	Max[①, ②] ① 가업상속재산가액 × 70% ② 2억원(미달시 가업상속재산가액)	150억원
	20년 이상	Max[①, ②] ① 가업상속재산가액 × 70% ② 2억원(미달시 가업상속재산가액)	300억원
2014.1.1. 이후	10년 이상~15년 미만	가업상속재산가액	200억원
	15년 이상~20년 미만	가업상속재산가액	300억원
	20년 이상	가업상속재산가액	500억원

상속개시일	피상속인의 가업계속영위기간	공제액	공제한도액
2018.1.1. 이후	10년 이상~20년 미만	가업상속재산가액	200억원
	20년 이상~30년 미만	가업상속재산가액	300억원
	30년 이상	가업상속재산가액	500억원
2023.1.1. 이후	10년 이상~20년 미만	가업상속재산가액	300억원
	20년 이상~30년 미만	가업상속재산가액	400억원
	30년 이상	가업상속재산가액	600억원

집행기준 18의2-15-11 가업상속재산의 범위

가업상속재산이란 다음의 상속재산에서 유류분상속재산을 제외한 상속재산을 말한다.

개인가업	상속재산 중 가업에 직접 사용되는 토지, 건축물, 기계장치 등 사업용 자산의 가액에서 해당 자산에 담보된 채무를 뺀 가액
법인가업	상속재산 중 가업에 해당하는 법인의 주식 등 × (1 - 가업에 직접 사용하지 않는 사업무관 자산* 비율)

* 사업무관자산(2012.2.2. 이후 상속개시일 현재 기준)

- 법인세법상 업무무관자산
- 비사업용 토지, 임대용부동산
- 대여금
- 과다보유현금(상속개시일 직전 5개 사업연도 말 평균 현금보유액의 150% 초과)
- 법인의 영업과 무관한 주식·채권 및 금융상품

집행기준 18의2-15-12 가업상속공제가 추정되는 경우

가업상속공제를 받은 후 상속개시일부터 5년 이내에 정당한 사유 없이 다음의 경우에 해당되면 공제받은 금액에 해당 가업용 자산의 처분 비율(아래 1.만 해당)과 해당일까지의 기간을 고려하여 일정율을 곱하여 계산한 금액을 상속개시 당시의 상속세 과세가액에 산입하여 상속세를 부과하고 이자상당액도 함께 가산하여 부과한다.

사 유	내 용
1. 가업용 자산의 40% 이상을 처분한 경우	① 가업용 자산가액 가. 소득세법 적용받는 가업 : 가업상속재산 나. 법인세법 적용받는 가업 : 가업 법인사업에 직접 사용되는 사업용 고정자산 ② 가업용 자산 중 처분(임대)한 자산의 상속개시일 현재의 가액 ③ 처분비율 = ②/①

사 유	내 용
2. 상속인이 가업에 종사하지 않은 것으로 된 경우	① 상속인이 대표이사 등으로 종사하지 아니하는 경우 ② 가업의 주된 업종을 변경하는 경우. 다만, 다음에 해당하는 경우는 제외 가. 한국표준산업분류에 따른 대분류 내에서 업종을 변경하는 경우 나. 평가심의위원회의 심의를 거쳐 업종의 변경을 승인하는 경우 ③ 해당 가업을 1년 이상 휴업이나 휴업(무실적 포함), 폐업하는 경우
3. 주식 등의 지분이 감소한 경우	다음의 사유로 상속인의 지분이 감소하거나 최대주주에서 제외된 경우 ① 상속인이 상속받은 주식 등을 처분하는 경우(유상 균등 감자 포함) ② 해당 법인이 유상증자할 때 상속인의 실권 등으로 지분율이 감소한 경우 ③ 상속인과 특수관계에 있는 자가 주식 등을 처분하거나 유상증자시 실권 등으로 상속인이 최대주주 등에 해당되지 아니하게 되는 경우
4. 고용요건을 충족하지 못하는 경우	다음 ①과 ②에 모두 해당하는 경우 ① 상속이 개시된 사업연도말부터 5년간 정규직 근로자수의 전체 평균이 기준고용인원의 90%에 미달하는 경우 ② 상속이 개시된 사업연도말부터 5년간 총급여액의 전체 평균이 기준총급여액의 90%에 미달하는 경우

집행기준

18의2-15-13

가업상속공제가 추정되지 않는 정당한 사유

항 목	정당한 사유
가업용 자산의 40% 이상을 처분한 경우	① 가업용 자산이 법률에 따라 수용 또는 협의매수되거나 국가 또는 지방자치단체에 양도, 시설의 개체, 사업장 이전 등으로 처분되었으나, 처분자산과 동일한 자산을 대체 취득하여 계속 사용하는 경우 ② 가업용 자산을 국가 또는 지방자치단체에 증여하는 경우 ③ 가업 상속받은 상속인이 사망한 경우 ④ 합병·분할, 통합, 개인사업의 법인전환 등 조직변경으로 인하여 자산의 소유권이 이전되었으나, 조직변경 이전의 업종과 같은 업종을 영위하고 이전된 가업용 자산을 그 사업에 계속 사용하는 경우 ⑤ 내용연수가 지난 가업용 자산을 처분하는 경우 ⑥ 가업의 주된 업종 변경과 관련하여 자산을 처분하는 경우로서 변경된 업종을 가업으로 영위하기 위하여 자산을 대체취득하여 가업에 계속 사용하는 경우 ⑦ 가업용 자산의 처분금액을 연구·인력개발비로 사용하는 경우
상속인이 가업에 종사하지 않은 것으로 된 경우	① 가업 상속받은 상속인이 사망한 경우 ② 가업상속 받은 재산을 국가 또는 지방자치단체에 증여하는 경우 ③ 상속인이 법률에 따른 병역의무의 이행, 질병의 요양, 취학상 형편 등으로 가업이나 농업·축산업·임업 및 어업에 직접 종사할 수 없는 사유가 있는 경우

항 목	정당한 사유
주식 등의 지분이 감소한 경우	① 합병·분할 등 조직변경에 따라 주식 등을 처분하였으나, 처분 후에도 상속인이 합병법인 또는 분할신설법인 등 조직변경에 따른 법인의 최대주주 등에 해당하는 경우 ② 해당 법인의 사업확장 등에 따라 유상증자할 때 상속인과 특수관계에 없는 자에게 주식 등을 배정함에 따라 상속인의 지분율이 낮아졌으나, 상속인이 최대주주 등에 해당하는 경우 ③ 상속인이 사망한 경우. 다만, 사망한 자의 상속인이 당초 상속인의 지위를 승계하여 가업에 종사하는 경우에 한함 ④ 주식 등을 국가 또는 지방자치단체에 증여하는 경우 ⑤ 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」 제390조제1항에 따른 상장규정의 상장 요건을 갖추기 위하여 지분을 감소시키는 경우로서 상속인이 최대주주 등에 해당하는 경우 ⑥ 상속인이 상속받은 주식 등을 물납하여 지분이 감소하였으나 감소 후에도 최대주주 등에 해당하는 경우 ⑦ 주주 또는 출자자의 주식 및 출자지분의 비율에 따라서 무상으로 균등하게 감자하는 경우 ⑧ 「채무자 회생 및 파산에 관한 법률」에 따른 법원의 결정에 따라 무상으로 감자하거나 채무를 출자전환하는 경우

집행기준

18의2-15-14

정규직 근로자 판단기준

가업상속공제 후 고용요건(집행기준 18의2-15-12의 4.) 판단시 '정규직 근로자' 는 「근로기준법」에 따라 계약을 체결한 근로자 중 다음의 근로자를 제외한 자를 말한다.

- ① 근로계약기간이 1년 미만인 근로자(근로계약 연속 갱신으로 인해 그 근로계약의 총 기간이 1년 이상인 근로자는 제외)
- ② 근로기준법상 단시간근로자로서 1개월간의 소정근로시간이 60시간 미만인 근로자
- ③ 근로소득원천징수부에 따라 근로소득세를 원천징수한 사실이 확인되지 않고, 국민연금법에 따른 부담금·기여금 또는 국민건강보험법에 따른 직장가입자의 보험료 납부사실도 확인되지 않는 자

집행기준

18의2-15-15

충급여액의 범위

가업상속공제 후 고용요건(집행기준 18의2-15-12의 4.) 판단시 '충급여액'은 집행기준 18의2-15-14에 따른 정규직 근로자 중 해당 기업의 「최대주주 또는 최대출자자*(개인

사업자의 경우 대표자) 및 그와 친족관계에 있는 자**」를 제외(기준고용인원 산정기간에 이에 해당하는 사람만 있을 경우에는 포함)한 근로자에게 지급한 임금의 합계액***을 말한다.

- * 최대주주 또는 최대출자자 : 조세특례제한법 시행규칙 제14조의2 제1항에 해당하는 자
- ** 친족관계에 있는 자 : 국세기본법 시행령 제1조의2 제1항에 따른 친족관계에 있는 자
- *** 임금의 합계액 : 소득세법 제20조 제1항 제1호 및 제2호에 따른 소득의 합계액

집행기준 18의3-16-1 영농상속공제

피상속인이 한국표준산업분류에 따른 농업, 임업 및 어업을 주된 업종으로 영위한 경우로서 영농상속재산을 상속인 중 영농에 종사하는 상속인이 상속받을 경우에 상속세과세가액에서 영농상속재산가액을 30억원을 한도로 공제한다.

집행기준 18의3-16-2 영농상속재산의 범위

구 분	영농상속재산의 범위
「소득세법」을 적용받는 영농	상속재산 중 피상속인이 상속개시일 2년 전부터 영농·양축·영어·영림에 사용한 다음의 재산으로 한다. ① 「농지법」 제2조제1호가목에 따른 농지 ② 「초지법」 제5조에 따라 초지조성허가를 받은 초지 ③ 보전산지 중 산림경영계획 인가 또는 특수산림사업지구 사업에 따라 조림한 기간이 5년 이상인 산림지(보안림·채종림 및 산림유전자원보호림의 산림지 포함) ④ 「어선법」에 따른 어선 ⑤ 「내수면어업법」 제7조, 「수산업법」 제7조에 어업권(「수산업법」 제7조제1항제2호에 따른 마을어업의 면허는 제외) 및 「양식산업발전법」 제10조에 따른 양식업권(「양식산업발전법」 제10조제1항제5호에 따른 협동양식업의 면허는 제외) ⑥ 농업·임업·축산업 또는 어업용으로 설치하는 창고·저장고·작업장·퇴비사·축사·양어장 및 이와 유사한 용도의 건축물로서 「부동산등기법」에 따라 등기한 건축물과 이에 딸린 토지(해당 건축물의 실제 건축면적을 「건축법」 제55조에 따른 건폐율로 나눈 면적의 범위로 한정) ⑦ 「소금산업진흥법」에 따른 염전
「법인세법」을 적용받는 영농	상속재산 중 법인의 주식등으로서, 해당 주식의 가액에 그 법인의 총 자산가액 중 상속개시일 현재 사업무관자산을 제외한 자산가액이 그 법인의 총자산가액에서 차지하는 비율을 곱하여 계산한 금액에 해당하는 것을 말함

집행기준

18의3-16-3

영농상속공제가 적용되는 피상속인 및 상속인 요건

구 분	소득세법을 적용받는 영농	법인세법을 적용받는 영농
피상속인 요건	① 상속개시일 8년 전부터 계속하여 직접 영농에 종사(질병요양기간 등 직접영농 종사기간으로 간주하는 기간 포함) ② 농지·초지·산림지의 소재지와 동일한 시·군·구 거주자(피상속인의 거주지는 농지 또는 초지가 소재하는 시·군·구와 서로 연결한 시·군·구 또는 직선거리 30km 이내 지역, 산림지의 경우에는 통상적으로 직접 경영할 수 있는 지역을 각각 포함) ③ 어선의 선적지 또는 어장에 가장 가까운 연안의 시·군·구 거주자(피상속인의 거주지는 선적지 또는 어장에 가장 가까운 연안의 시·군·구와 서로 연결한 시·군·구 또는 직선거리 30km 이내 지역을 포함)	① 상속개시일 8년 전부터 계속하여 해당 기업을 직접 경영(질병요양기간 등 직접 해당기업경영기간으로 간주하는 기간 포함) ② 법인의 최대주주 등으로서 그 특수관계인의 주식 등을 합하여 해당 법인의 발행주식 총수 등의 50% 이상을 계속하여 보유할 것
상속인 요건	다음에 해당하는 요건을 모두 갖춘 자와 영농·영어 및 임업후계자 ① 상속개시일 현재 18세 이상인 자로서 상속개시일 2년 전부터 계속하여 직접 영농에 종사할 것(질병요양기간 등 직접영농 종사기간으로 간주하는 기간 포함) ② 피상속인 요건에서 규정하는 지역에 거주할 것	다음에 해당하는 요건을 모두 갖춘 자와 영농·영어 및 임업후계자 ① 상속개시일 현재 18세 이상인 자로서 상속개시일 2년 전부터 계속하여 해당 기업에 종사할 것(질병요양기간 등 직접 해당기업종사기간으로 간주하는 기간 포함) ② 상속세과세표준 신고기한까지 임원으로 취임하고 상속세 신고기한부터 2년 이내에 대표이사등으로 취임할 것

집행기준

18의3-16-4

직접 영농에 종사 여부의 판단

직접 영농에 종사하는지 여부는 농작물의 경작 또는 다년생 식물의 재배에 항상 종사하거나 농작업의 2분의1 이상을 자기의 노동력으로 경작 또는 재배하였는지에 따라 판단한다. (사업소득 금액(농업, 임업, 어업에서 발생한 소득, 부동산임대업에서 발생한 소득, 농가부업소득 제외, 사업소득금액이 음수인 경우 '0'으로 계산)과 총급여액의 합계액이 3,700만원 이상인 과세기간은 영농에 종사하지 않은 기간으로 봄)

집행기준

18의3-16-5

영농·영어 및 임업후계자

- ① 「후계농어업인 및 청년농어업인 육성·지원에 관한 법률」 제8조제1항 및 제2항에 따른 후계 농업경영인, 후계어업경영인, 청년창업형 후계농업경영인 및 청년창업형 후계어업경영인
- ② 「임업 및 산촌 진흥촉진에 관한 법률」 제2조 제4호에 따른 임업후계자
- ③ 「초·중·고등교육법」에 따른 농업 또는 수산계열의 학교에 재학 중이거나 졸업한 자

집행기준

18의3-16-6

공동 상속시 영농상속공제 여부

영농에 종사하는 다수의 상속인이 공동으로 영농상속재산 전부를 상속받은 경우에도 영농상속공제를 받을 수 있다.

집행기준

18의3-16-7

사전증여재산의 영농상속공제 여부

상속개시일 전 상속인에게 증여한 농지 등으로서 상속재산가액에 포함되는 경우에는 당해 농지 등은 영농상속공제를 적용받을 수 없다.

집행기준

18의3-16-8

영농상속공제액의 추징

영농상속공제를 받은 상속인이 상속개시일부터 5년(정당한 사유기간 제외하여 기간계산) 이내에 정당한 사유없이 영농에 사용하는 상속재산을 처분하거나 영농에 종사하지 아니하게 된 경우에는 공제받은 금액과 이자상당액을 상속개시 당시의 상속세 과세가액에 산입하여 상속세를 부과한다.

집행기준

18의3-16-9

영농상속공제액이 추징되지 않는 정당한 사유

다음과 같이 영농상속재산을 처분하거나, 영농에 종사하지 아니하게 된 경우에는 공제받은 영농 상속공제액을 추징하지 아니한다.

- ① 영농상속 받은 상속인이 사망한 경우
- ② 영농상속 받은 상속인이 「해외이주법」에 따라 해외 이주하는 경우
- ③ 영농상속재산이 법률에 따라 수용되거나 협의매수된 경우
- ④ 영농상속재산을 국가나 지방자치단체에 양도하거나 증여하는 경우

- ⑤ 영농상 필요에 따라 농지를 교환·분합 또는 대토하는 경우
- ⑥ 영농상속받은 주식 등을 처분한 경우로서 상속받은 주식 등을 물납한 경우 또는 집행기준 18의2-15-13의 사유에 해당하는 경우(처분후에도 상속인이 최대주주 등인 경우로 한정함)
- ⑦ 상속인이 병역의무의 이행, 질병의 요양, 취학상 형편 등으로 농업·축산업·임업 및 어업에 직접 종사할 수 없는 사유가 있는 경우. 단, 그 부득이한 사유가 종료된 후 영농에 종사하지 아니하거나 영농상속받은 재산을 처분하는 경우는 제외

집행기준

18의3-16-10

영농상속재산의 일부 처분시 상속세 추정액

$$\text{상속세과세가액 산입금액} = \text{영농상속공제금액} \times \frac{\text{영농상속재산 중 처분재산가액}}{\text{영농상속 재산가액}}$$

☞ 재산가액은 상속개시 당시 평가액을 기준으로 한다.

집행기준

18의3-16-11

영농상속공제를 적용받은 농지를 임대하는 경우

영농상속공제를 적용받은 농지를 임대하는 경우에는 직접 영농에 종사하지 못하게 되는 정당한 사유에 해당하지 아니하므로 영농재산 중 임대면적에 해당하는 부분에 대해서는 상속세가 부과된다.

집행기준

19-0-1

배우자 상속공제

- ① 거주자의 사망으로 배우자가 상속받는 경우 다음의 금액을 상속세 과세가액에서 공제한다.

구 분	분할기한 내에 배우자 상속재산을 분할한 경우	무신고, 미분할
배우자 상속공제액	• 5억원에 미달시 5억원을 공제 • 배우자가 실제 상속받은 금액 • 한도 : Min { ① (상속재산가액 × 법정지분율) - 배우자 사전증여재산의 증여세과세표준 ② 30억	5억원

- ② 2009년 이전에는 배우자 상속재산 분할기한까지 상속재산을 분할하여 신고하는 경우에 한하여 배우자가 실제 상속받은 금액을 공제받을 수 있었으나, 2010.1.1. 이후 상속개시분부터는 배우자 상속재산 분할기한까지 상속재산을 분할한 사실이 확인되는 경우 배우자가 실제 상속받은 금액을 공제할 수 있다.

집행기준

19-17-1 배우자가 실제 상속받은 금액

배우자가 상속받은 상속재산가액(사전증여재산가액 및 추정상속재산가액 제외)

- 배우자가 승계하기로 한 공과금 및 채무액
- 배우자 상속재산 중 비과세 재산가액
- 배우자 상속재산 중 과세가액불산입액

배우자가 실제 상속받은 금액

집행기준

19-17-2 배우자 상속공제액 계산시 상속재산가액

상속재산가액	유의사항
총상속재산가액	상속·유증·사인 증여한 재산, 간주상속재산, 추정 상속재산
+ 상속개시 전 10년 이내에 상속인에게 증여한 재산가액	상속개시 전 5년 이내 상속인이 아닌 자에게 증여한 재산가액은 합산 제외
- 상속인이 아닌 자가 유증·사인증여 받은 재산 가액	상속인에게 유증·사인증여한 재산은 차감하지 않는다.
- 비과세되는 상속재산가액	비과세 상속재산
- 공과금·채무액	장례비는 차감하지 않음
- 과세가액 불산입액	공익법인등에 출연한 재산 및 공익신탁재산
= 상속재산의 가액	배우자 법정상속분 계산시 적용

집행기준

19-17-3 배우자의 범위

배우자 상속공제 적용시 배우자는 민법상 혼인으로 인정되는 혼인관계에 의한 배우자를 말하며, 민법상 혼인은 「가족관계등록법」에 따라 혼인신고를 함으로써 성립되므로 사실혼 관계에 있는 배우자는 상속공제의 대상이 아니다.

집행기준

19-17-4 배우자 상속재산 분할기한

배우자 상속공제를 적용받기 위한 배우자상속재산 분할기한은 상속세과세표준 신고기한의 다음날 부터 9개월까지이며, 등기·등록·명의개서 등을 요하는 재산의 경우에는 이 날까지 배우자 명의로 반드시 등기·등록·명의개서 등을 하여야 배우자가 실제로 상속받은 재산을 상속공제 받을 수 있다.

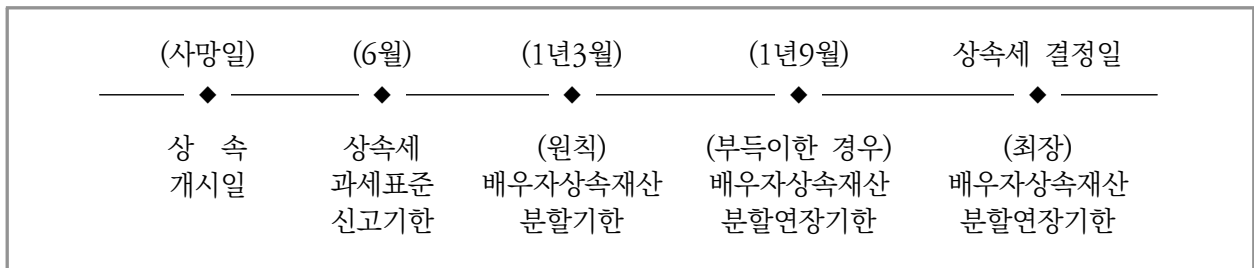
집행기준

19-17-5

배우자 상속재산 분할기한 연장

배우자상속재산분할기한까지 부득이한 사유*로 배우자의 상속재산을 분할할 수 없는 경우 부득이한 사유를 입증할 수 있는 서류를 첨부하여 「배우자상속재산미분할신고서」를 배우자상속재산분할기한까지 납세지 관할세무서장에게 신고하는 경우로서,

배우자상속재산분할기한[부득이한 사유가 소(訴)의 제기나 심판청구로 인한 경우에는 소송 또는 심판청구가 종료된 날]의 다음날부터 6개월이 되는 날(배우자상속재산분할기한의 다음날부터 6개월을 경과하여 과세표준과 세액의 결정이 있는 경우에는 그 결정일)까지 상속재산을 분할하여 신고하는 경우에는 배우자상속재산분할기한 이내에 분할한 것으로 본다.



* 부득이한 경우

- ① 상속인 등이 상속재산에 대하여 상속회복청구의 소를 제기하거나 상속재산 분할의 심판을 청구한 경우
- ② 상속인이 확정되지 아니하는 부득이한 사유 등으로 배우자상속분을 분할하지 못하는 사실을 관할세무서장이 인정하는 경우

집행기준

19-17-6

부부가 같은 날에 사망한 경우 배우자 상속공제

① 동시에 사망한 경우

부와 모가 동시에 사망하였을 경우 상속세의 과세는 부와 모의 상속재산에 대하여 각각 개별로 계산하여 과세하며, 이 경우 배우자 상속공제는 적용되지 않는다.

② 같은 날에 시차를 두고 사망한 경우

부와 모가 같은 날에 시차를 두고 사망한 경우 상속세의 과세는 부와 모의 재산을 각각 개별로 계산하여 과세하되 먼저 사망한 자의 상속세 계산시 배우자 상속공제를 적용하고, 나중에 사망한 자의 상속세 과세가액에는 먼저 사망한 자의 상속재산 중 그의 지분을 합산하고 단기재상속에 대한 세액공제를 한다.

집행기준

20-0-1

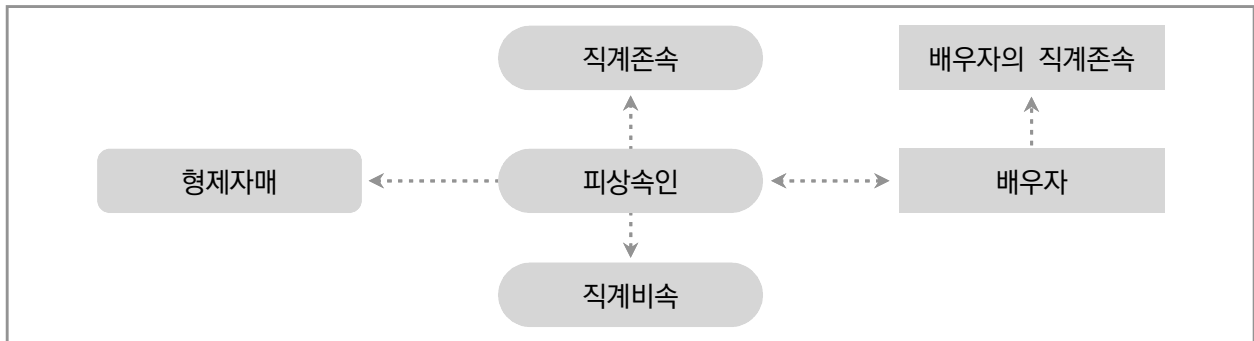
기타 인적공제

거주자의 사망으로 상속이 개시되는 경우 상속인 및 동거가족에 대하여 다음의 금액을 상속세 과세가액에서 공제한다.

구 분	공제요건	공제액
자녀공제 (태아포함)	피상속인의 자녀	1인당 5,000만원
미성년자 공제 (태아포함)	배우자를 제외한 상속인 및 동거가족 중 미성년자	1인당 1,000만원 × (19세에 달하기까지 연수)
연로자 공제	배우자를 제외한 상속인 및 동거가족 중 65세 이상인자	1인당 5,000만원
장애인 공제	배우자를 포함한 상속인 및 동거가족 중 장애인	1인당 1,000만원 × (기대 여명의 연수)

집행기준 20-18-1 동거가족

동거가족이란 상속개시일 현재 피상속인의 재산으로 생계를 유지하는 직계존비속(배우자의 직계존속 포함) 및 형제자매를 말한다.



집행기준 20-18-2 태아의 인적공제 여부

2023.1.1. 이후 상속이 개시되는 분부터 상속세 인적공제대상에 태아를 포함한다.

집행기준 20-18-3 손자의 인적공제 여부

손자가 피상속인의 재산으로 생계를 유지하는 경우에는 인적공제 대상이나, 그의 부모가 부양능력이 있는 경우에는 인적공제를 받을 수 없다.

집행기준 20-18-4 장애인 범위 및 입증서류

장애인의 범위	입증서류
① 「장애인복지법」에 의한 장애인 ② 「국가유공자 등 예우 및 지원에 관한 법률」에 의한 상이자와 이와 유사한 자로 근로능력이 없는 자 ③ 기타 항시 치료를 요하는 중증환자	• 장애인증명서 • 상이자증명서 • 장애인등록증

집행기준 20-18-5 미성년자공제 적용방법

- ① 미성년자공제의 연수계산시 1년 미만의 단수가 있는 경우에는 1년으로 한다.
- ② 미성년자는 상속개시일 현재 만 19세에 달하지 아니한 자를 말한다.

집행기준 20-18-6 상속인이 상속 포기한 경우 인적공제 여부

상속인이 상속 포기 등으로 상속을 받지 아니하는 경우에도 인적공제 대상이 된다.

집행기준 20-18-7 대습상속인의 인적공제 여부

상속인이 될 자가 상속개시 전 사망 또는 결격 등의 사유로 대습상속 되는 경우 피상속인이 대습 상속인(상속인의 직계비속)을 사실상 부양하고 있었다면 그 대습상속인에 대하여 미성년자공제는 받을 수 있으나 자녀공제는 받을 수 없다.

집행기준 20-18-8 인적공제 중복공제 여부

인적공제	배우자	자녀	미성년자	연로자	장애인
배우자					○
자녀			○	선택	○
미성년자		○			○
연로자		선택			○
장애인	○	○	○	○	

* 표 적용방법 : 행과 열이 교차하는 부분에 한정하여 공제 여부를 판정한다.

집행기준

21-0-1

일괄공제

거주자의 사망으로 상속이 개시되고 상속세를 무신고하거나 기초공제액과 기타인적공제액이 5억원에 미달한 경우 기초공제액과 기타인적공제액을 일괄하여 5억원을 공제할 수 있다.

구 분		일괄공제액
• 상속세 신고기한 내 신고 또는 기한 후 신고가 없는 경우		5억원
• 배우자만 상속재산을 받은 경우	단독상속	일괄공제 불가
	공동상속인의 상속포기 또는 협의분할에 따라 배우자 혼자 상속 받은 경우	5억원

집행기준

22-19-1

금융재산 상속공제

순금융재산가액에 따라 다음의 금액을 상속세 과세가액에서 공제한다.

순금융재산가액	금융재산 상속공제액
2,000만원 이하	순금융재산가액 전액
2,000만원 초과 ~ 1억원 이하	2,000만원
1억원 초과 ~ 10억원 이하	순금융재산가액 × 20%
10억원 초과	2억원

순금융재산가액 = 금융재산가액 - 금융채무

집행기준

22-19-2

금융재산의 범위

금융재산상속공제가 적용되는 금융재산의 범위는 다음과 같다.

- ① 금융회사등이 취급하는 예금·적금·부금·계금·출자금·금전신탁재산·보험금·공제금·주식·채권·수익증권·출자지분·어음 등의 금전 및 유가증권
- ② 비상장주식 또는 출자지분으로서 금융회사등이 취급하지 아니하는 것
- ③ 발행회사가 금융회사등을 통하지 않고 직접 모집하거나 매출하는 방법으로 발행한 회사채

집행기준

22-19-3

자기앞수표의 금융재산 포함 여부

자기앞수표는 금융상속공제 대상이 되는 금융재산에 해당하지 않는다.

집행기준 22-19-4 금융재산의 평가

금융재산은 상속개시일 현재 시가로 평가하며, 시가가 불분명할 경우에는 보충적 평가방법에 따른 평가액으로 평가한다.

집행기준 22-19-5 금융채무

순금융재산가액을 계산할 경우 금융채무는 「금융실명거래 및 비밀보장에 관한 법률」에 따른 금융기관에 대한 채무를 말한다.

집행기준 22-19-6 최대주주가 보유하는 주식 등과 타인명의 금융재산의 금융상속공제 배제

최대주주 또는 최대출자자가 보유하고 있는 주식 등과 상속세 신고기한까지 신고하지 않은 타인명의 금융재산은 금융상속공제 규정이 적용되지 아니한다.

집행기준 22-19-7 최대주주 또는 최대출자자 판정

- ① 피상속인과 특수관계자의 보유주식 또는 출자지분을 합하여 최대주주 또는 최대출자자에 해당하는 경우에는 피상속인 및 그와 특수관계에 있는 자 모두를 최대주주 또는 최대출자자로 본다.
- ② 위 ①에 따른 보유주식 등의 합계가 동일한 최대주주 등이 2 이상인 경우에는 모두를 최대주주 등으로 본다.

집행기준 22-19-8 금융재산상속공제가 적용되는 경우

- ① 피상속인이 부동산 양도계약 체결 후 잔금 수령 전에 사망한 경우 양도대금에서 이미 수령한 계약금, 중도금을 예금 등 금융재산에 예입한 경우
- ② 금융상속재산이 상속세 신고시 누락되었더라도 상속세 과세표준과 세액의 결정시 상속재산가액에 포함된 경우

집행기준 22-19-9 금융재산상속공제가 적용되지 않는 경우

- ① 상속개시일전 10년 이내에 피상속인이 상속인에게 증여하거나 5년 이내에 상속인 이외의 자에게 증여한 금융재산가액을 상속세과세가액에 합산한 경우

- ② 예금인출액 중 사용처가 불분명하여 상속세 과세가액에 산입하는 금액
- ③ 상속세 비과세 또는 과세가액불산입 되는 금융재산

집행기준 23-20-1 재해손실공제

상속개시일부터 상속세 과세표준 신고기한 내에 화재·붕괴·폭발·환경오염사고 및 자연재해 등으로 인한 재난으로 인하여 상속재산이 멸실되거나 훼손된 경우에는 상속세 과세가액에서 다음의 금액을 공제한다.

재해손실공제금액 = 재해손실재산가액 - 그 손실가액에 대한 보험금 등의 수령 또는 구상권 등의 행사에 의하여 보전 가능한 금액

집행기준 23의2-0-1 동거주택 상속공제

피상속인과 상속인(직계비속 및 「민법」 제1003조제2항에 따라 상속인이 된 그 직계비속의 배우자인 경우로 한정, 이하 이 집행기준에서 동일함)이 상속개시일 현재 동거하던 주택으로서 다음 요건을 모두 충족하는 주택을 상속받는 경우 주택가액(해당 자산에 담보된 채무 차감)의 100%(6억원 한도)를 상속세 과세가액에서 공제한다.

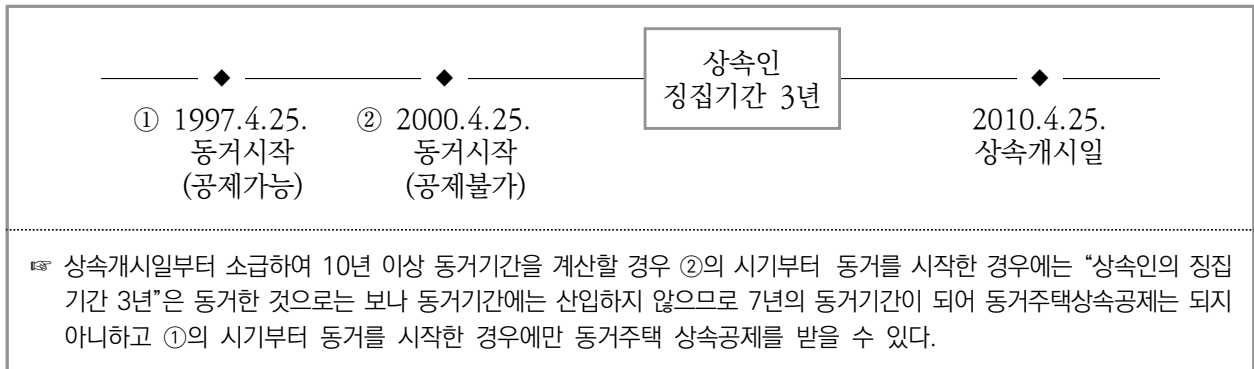
- ① 피상속인과 상속인이 상속개시일부터 소급하여 10년 이상(미성년자인 기간 제외) 계속하여 하나의 주택에서 동거(피상속인의 보유기간과 관련없음)
- ② 상속개시일부터 소급하여 10년 이상 계속하여 1세대를 구성하면서 1세대1주택(고가주택 포함)에 해당될 것. 이 경우 상속개시일 현재 1세대1주택에 해당할 것, 이 경우 무주택기간이 있는 경우에는 해당 기간은 전단에 따른 1세대1주택에 해당하는 기간에 포함함
- ③ 상속개시일 현재 무주택자이거나 피상속인과 공동으로 1세대 1주택을 보유한 자로서 피상속인과 동거한 상속인이 상속받은 주택일 것

집행기준 23의2-20의2-1 동거기간에 산입하지 않는 기간

다음의 부득이한 사유로 동거하지 못한 경우에는 계속하여 동거한 것으로 보되 동거기간에는 산입하지 아니한다.

- ① 징집

- ② 학교에 취학(유치원, 초등학교, 중학교는 제외)
- ③ 직장변경, 전근 등 근무상의 형편
- ④ 1년 이상 치료나 요양을 필요로 하는 질병치료 또는 요양



집행기준

24-0-1

상속공제 한도액

상속세 과세가액에서 공제하는 기초공제, 가업·영농상속공제, 배우자상속공제, 기타 인적공제, 일괄공제, 금융재산상속공제, 재해손실공제, 동거주택상속공제 등의 합계액은 다음의 금액을 한도로 공제한다. (단, ③은 상속세 과세가액이 5억원을 초과하는 경우만 적용)

상속세 과세가액

- ① 선순위인 상속인 아닌 자에게 유증 또는 사인증여한 재산가액
 - ② 선순위인 상속인의 상속포기로 그 다음 순위의 상속인이 상속받은 재산가액
 - ③ 사전 증여재산가액(증여재산공제 및 재해손실공제액 차감한 금액)
- = 상속공제액의 한도액

집행기준

25-0-1

상속세의 과세최저한

상속세 과세표준이 50만원 미만이면 상속세를 부과하지 않는다.

집행기준

25-20의3-1

감정평가수수료 공제

상속세를 신고·납부하기 위하여 상속재산을 평가하는데 소요되는 감정평가법인의 수수료 등은 상속세 과세가액에서 공제된다.

구 분	공제액	한도액	공제요건
감정평가법인등의 평가수수료	당해 수수료	500만원	상속세 납부목적으로 감정을 실시하고 당해 평가가액으로 상속세를 신고·납부한 경우
평가심의위원회가 의뢰한 신용평가전문기관의 평가수수료	당해 수수료	평가대상법인수 및 신용평가전문 기관별 각각 1,000만원	
판매용이 아닌 서화·골동품 등 예술적 가치가 있는 유형자산 평가에 대한 감정수수료	당해 수수료	500만원	

집행기준 26-0-1 상속세 세율

과세표준	세 율	누진공제
1억원 이하	10%	-
1억원 초과 ~ 5억원 이하	20%	1,000만원
5억원 초과 ~ 10억원 이하	30%	6,000만원
10억원 초과 ~ 30억원 이하	40%	16,000만원
30억원 초과	50%	46,000만원

집행기준 27-0-1 세대를 건너뛴 상속에 대한 할증과세

상속인이나 수유자가 피상속인의 자녀를 제외한 직계비속인 경우에는 상속세 산출세액에 상속재산 중 그 상속인 또는 수유자가 받았거나 받을 재산이 차지하는 비율을 곱하여 계산한 금액에 30% (피상속인의 자녀를 제외한 직계비속인 미성년자로서 받을 상속재산가액이 20억원을 초과하는 경우에는 40%)에 상당하는 금액을 가산한다.

집행기준 27-0-2 대습상속시 할증과세 여부

- ① 민법에 따른 대습상속의 경우에는 자의적으로 세대를 건너뛴 것이 아니므로 할증과세 하지 아니한다.
- ② 상속포기에 따라 후순위 상속인이 상속받게 되는 경우에는 대습상속이 아니므로 상속인이 피상속인의 자녀가 아닌 경우 할증과세 대상이다.

집행기준 27-0-3 할증과세금액

$$\text{할증과세 금액} = \text{상속세 산출세액} \times \frac{\text{피상속인의 자녀를 제외한 직계비속이 상속받은 재산가액}}{\text{총상속재산가액(상속인 또는 수유자가 받은 사전증여재산가액포함)}} \times \begin{matrix} 30\% \\ (40\%) \end{matrix}$$

집행기준 28-0-1 상속세 세액공제

상속세 세액공제	내 용
증여세액공제	상속재산에 가산한 증여재산에 대한 증여세 산출세액을 공제
외국납부세액공제	외국에 있는 상속재산에 대하여 외국의 법령에 의해 상속세를 부과받은 경우 그 상당액 공제
단기재상속에 대한 세액공제	상속이 개시된 후 10년 이내에 다시 개시된 경우 그 재상속이 개시되는 기간에 따라 일정액 공제
신고세액공제	상속세 과세표준 신고기한 이내에 신고한 경우 3% 공제('18.1.1.~'12.31. 상속 개시분은 5%)

집행기준 28-0-2 증여세액공제

- ① 상속재산에 가산한 사전증여재산에 대한 증여세액은 상속세 산출세액에서 다음의 금액을 공제한다.

$$\text{Min}[\text{①}, \text{②}] \quad \begin{matrix} \text{① 상속세 과세가액에 가산한 증여재산에 대한 증여당시 증여세 산출세액} \\ \text{② 공제 한도액} \end{matrix}$$

- ② 사전증여재산에 대하여 「국세기본법」에 따른 국세부과 제척기간 만료로 인하여 증여세가 부과되지 아니하는 경우와 상속세 과세가액이 5억원 이하인 경우에는 공제되지 않는다.

집행기준 28-20의4-1 증여세액공제 한도액

- ① 수증자가 상속인 또는 수유자가 아닐 경우

$$\text{상속세 산출세액} \times \frac{\text{사전증여재산에 대한 증여세 과세표준}}{\text{상속세 과세표준}}$$

- ② 수증자가 상속인 또는 수유자인 경우

$$\begin{matrix} \text{상속인 등} \\ \text{각자가 납부할} \\ \text{상속세 산출세액} \end{matrix} \times \frac{\text{상속인 등 각자의 증여재산에 대한 증여세 과세표준}}{\text{상속인 등 각자가 받았거나 받을 상속재산(증여재산포함)에 대한 상속세 과세표준 상당액}}$$

가. 상속인 등 각자가 받았거나 받을 상속재산에 대한 상속세 과세표준 상당액

$$\text{상속재산에 가산한 상속인·수유자별 사전증여 재산 과세표준} + \left[\left(\begin{array}{cc} \text{상속세 과세표준} & - \text{사전증여 재산 과세표준} \end{array} \right) \times \frac{\left(\begin{array}{cc} \text{상속인·수유자별 과세가액 상당액} & - \text{가산한 상속인·수유자별 증여 재산가액} \end{array} \right)}{\left(\begin{array}{cc} \text{상속세 과세가액} & - \text{사전증여 재산가액} \end{array} \right)} \right]$$

나. 상속인 등이 각자가 납부할 상속세 산출세액

$$\text{상속세 산출세액} \times \text{상속인별 납부의무비율}$$

☞ 상속인별 납부의무비율은 집행기준 3의2-3-1 참조

집행기준 28-20의4-2 증여세액공제 계산사례

- 피상속인 사망 : 2009. 4. 1.
- 배우자, 장남, 차남에게 법정상속지분대로 상속됨
- 피상속인이 2008. 4. 1. 장남에게 증여한 재산 : 100백만원 (증여재산과세표준 : 70백만원, 기납부 증여세액 : 13백만원)
- 상속재산 가액 : 1,000백만원
- 상속 공제 : 700백만원
- 상속세 과세가액 : 1,100백만원
- 상속세 과세표준 : 400백만원

(1) 상속세 산출세액

$$\text{상속세 산출세액} = 400\text{백만원} \times 20\% - 10\text{백만원} = 70\text{백만원}$$

(2) 상속인 각자가 납부해야할 산출세액

구 분	상속인별 납부의무비율	상속인 각자가 납부해야할 산출세액
배우자	$(400 - 70) \times \frac{1,000 \times 1.5 \div 3.5}{1,100 - 100} \div 400 = 0.3536$	24,752,000원
장남	$\left[70 + (400 - 70) \times \frac{1,000 \times 1 \div 3.5}{1,100 - 100} \right] \div 400 = 0.4107$	28,749,000원
차남	$(400 - 70) \times \frac{1,000 \times 1 \div 3.5}{1,100 - 100} \div 400 = 0.2357$	16,499,000원

(3) 증여세액공제 : Min(①, ②) = 12,249,573원

① 13백만원

$$\textcircled{2} 28,749,000\text{원} \times 70 / \left[70 + (400 - 70) \times \frac{1,000 \times 1 \div 3.5}{1,100 - 100} \right] = 12,249,573\text{원}$$

집행기준

29-21-1

외국납부세액공제

외국에 있는 상속재산에 대하여 외국의 법령에 따라 상속세를 부과받은 경우에는 다음의 금액을 상속세 산출세액에서 공제한다.

$$\text{외국납부공제세액} = \text{Min} [\text{①}, \text{②}]$$

- ① 상속세 산출세액 $\times \frac{\text{외국법령에 의해 상속세 부과된 재산에 대한 상속세 과세표준}}{\text{상속세 과세표준}}$
- ② 외국의 법령에 의하여 부과된 상속세액

집행기준

30-22-1

단기재상속에 대한 세액공제

- ① 상속개시 후 10년 이내에 상속인 또는 수유자의 사망으로 다시 상속이 개시되는 경우에는 전의 상속세가 부과된 상속재산(상속재산에 가산하는 증여재산 중 상속인이나 수유자가 받은 증여재산을 포함) 중 재상속분에 대한 전의 상속세 상당액을 상속세 산출세액에서 공제한다.
- ② 전의 상속재산이 재상속재산에 포함되어 있는 경우에 당해 재산별로 각각 구분하여 단기재상속 세액공제를 계산한다.
- ③ 제1항에 따라 공제되는 세액은 상속세 산출세액에서 상속재산에 가산한 증여재산에 대한 증여세액 및 외국납부세액을 차감한 금액을 한도로 한다.

집행기준

30-22-2

단기재상속 공제액

$$\text{단기재상속 공제액} = \text{Min}(\text{①} \times \text{②}, \text{③})$$

- ① 전의 상속세산출세액 $\times \frac{\text{재상속분의 재산가액} \times \frac{\text{전의 상속세 과세가액}}{\text{전의 상속재산가액}}}{\text{전의 상속세 과세가액}}$

② 공제율

재상속기간	공제율	재상속기간	공제율
1년 이내	100%	6년 이내	50%
2년 이내	90%	7년 이내	40%
3년 이내	80%	8년 이내	30%
4년 이내	70%	9년 이내	20%
5년 이내	60%	10년 이내	10%

- ③ 공제한도 = 산출세액 - 증여세액(상속재산에 가산한 증여재산) - 외국납부세액



Chapter

제3장

증여세의 과세표준과 세액의 계산

집행기준

31-23-1 증여재산가액 계산의 일반원칙

구 분	증여재산가액 산정 방법
재산(이익)의 무상이전	증여받은 재산의 시가 상당액
제33조부터 제39조까지, 제39조의2, 제39조의3, 제40조, 제41조의2부터 제41조의5까지 및 제42조, 제42조의2 또는 제42조의3에 해당하거나 이와 유사한 경우, 제44조, 제45조, 제45조의2부터 제45조의5에 해당하는 경우	해당 규정에 따라 계산한 이익
재산의 유상 이전	시가와 대가와와의 차이 상당액. 단, 시가와 대가의 차액이 시가의 30% 이상 차이가 있거나 그 차액이 3억원 이상인 경우에 한함
기여에 의한 재산가치 증가	재산가치증가사유 발생시점 재산가액 - (취득가액 + 통상적 가치상승분 + 가치상승기여분) 단, 시가와 대가의 차액이 시가의 30% 이상 차이가 있거나 그 차액이 3억원 이상인 경우에 한함

집행기준

31-23-2 예금계좌에 입금된 현금의 증여시기

증여목적으로 타인명의로 예금계좌를 개설하여 현금을 입금한 경우 그 입금시기에 증여한 것으로 보는 것이나, 입금시점에 타인이 증여 받은 사실이 확인되지 않는 경우 혹은 단순히 예금계좌로 예치되는 경우에는 타인이 당해 금전을 인출하여 사용한 날에 증여한 것으로 본다.

집행기준

32-24-1 증여재산의 취득시기

재산구분	증여재산의 취득시기
권리 이전이나 행사에登記·등록을 요하는 재산	소유권의 이전登記·등록 신청서 접수일

재산구분	증여재산의 취득시기
증여 목적하에 수증인 명의로 완성한 건물	①, ②, ③ 중 빠른 날 ① 건물의 사용승인서 교부일 ② 사용승인전 사실상 사용 또는 임시사용시 그 사용일 ③ 무허가 건축물인 경우 그 사실상 사용일
타인의 기여에 의한 재산가치 증가	① 개발사업의 시행 : 개발구역으로 지정되어 고시된 날 ② 형질변경 : 해당 형질변경허가일 ③ 공유물의 분할 : 공유물 분할 등기일 ④ 사업의 인가·허가 또는 지하수개발·이용의 허가 등 : 해당 인·허가일 ⑤ 주식등의 상장 및 비상장주식의 등록, 법인의 합병 : 주식등의 상장일 또는 비상장주식의 등록일, 법인의 합병등기일 ⑥ 생명보험 또는 손해보험의 보험금 지급 : 보험사고가 발생한 날 ⑦ 그 외의 경우 : 재산가치증가사유가 발생한 날
주식 또는 출자지분	배당금 수령이나 주주권 행사사실 등에 의하여 인도받은 사실이 객관적으로 확인되는 날. 다만, 인도받은 날이 불분명하거나 인도전 명의개서한 경우 주주명부에 명의개서 한 날
무기명채권	이자지급 사실 등으로 취득사실이 객관적으로 확인되는 날. 다만, 그 취득일이 불분명한 경우에는 이자지급 또는 채권상환을 청구한 날
위 외의 자산	인도한 날 또는 사실상의 사용일

집행기준 33-0-1 증여유형 요약

증여유형	요약내용			특수 관계
	증여자	수증자	증여이익	
① 신탁이익의 증여	위탁자	수익자	원본의 이익, 수익의 이익	×
② 보험금의 증여	보험료 납부자	보험금 수령인	보험금	×
③ 저가·고가 양도에 따른 이익의 증여	저가 양도자	저가 양수자	(시가 - 대가) - Min[①시가 × 30%, 3억원] 등	△
	고가 양수자	고가 양도자	(대가 - 시가) - Min[①시가 × 30%, 3억원] 등	
④ 채무면제 등에 따른 증여	채권자 등	채무자	채무면제 등 이익	×
⑤ 부동산 무상 사용에 따른 이익의 증여	부동산 소유자	부동산 무상사용자	$\sum_{n=1}^5 \frac{\text{부동산가액} \times 2\%}{(1+10\%)^n}$	△
		담보 이용하여 금전 등 차입자	(차입금 × 적정이자율) - 금전 차입시 지급하였거나 지급한 이자	

증여유형	요약내용			특수관계
	증여자	수증자	증여이익	
⑥ 합병에 따른 이익의 증여	주가 과소평가된 법인의 주주	주가 과대 평가된 법인의 대주주	(합병후 주식가액 - 합병전 주식가액) × 합병후 주식수	○
⑦ 증자에 따른 이익의 증여	실권자 or 신주 고가 인수자 등	실권주 배정 받은자 or 고가 신주 포기자	(증자 후 1주당평가액 - 1주당 인수가액) × 인수 주식수 등	△
⑧ 감자에 따른 이익의 증여	감자로 주식수 감소한 주주	대주주	(1주당평가액 - 1주당감자대가) × 총감자 주식수 × 대주주감자후지분을 ÷ 총감자주식수	○
⑨ 현물출자에 따른 이익의 증여	현물출자자 or 기존주주	특수관계있는 기존주주 or 현물출자자	(현물출자 후의 1주당 평가액 - 1주당 인수 가액) × 현물출자자가 인수한 주식수 등	△
⑩ 전환사채 등 주식 전환 등에 따른 이익의 증여	전환사채 저가 양도자 등	전환사채 등 보유자· 전환자· 양도자 등	(전환주식가액 - 행사가액) × 교부주식수 - 이자손실분 등	○
⑪ 초과배당에 따른 이익 증여	법인의 최대주주 등	최대주주 등의 특수관계인	특정주주*의 (배당금액 - 균등배당액**) × $\frac{\text{특정주주와 특수관계가 있는 최대주주 등의 (균등배당액 - 배당금액)}}{\text{과소배당 받은 주주 전체의 (균등배당액 - 배당금액)}}$ * 최대주주 등의 특수관계인인 주주 ** 보유지분에 따라 받을 배당금액	○
⑫ 주식 등 상장 등에 따른 이익의 증여	비상장법인의 최대주주 등	최대주주 등으로부터 주식을 취득한 자	(A-(B+C)) × 증여·취득 주식수 A : 정산기준일 현재 1주당 평가액 B : 주식 등의 증여일·취득일 현재 1주당 증여세과세가액 또는 취득가액 C : 1주당 기업가치 실질적 증가로 인한 이익	○
⑬ 금전무상대출 등에 따른 이익의 증여	금전무상· 저리 대출자	금전대출 받은 자	(대출금액 × 적정이자율) - 실제지급한 이자금액	△
⑭ 합병에 따른 상장 등 이익의 증여	합병 당사 법인의 주식 증여자· 유상 양도자	피합병 비상장 법인의 주식 소유자	(A-(B+C)) × 증여·취득 주식수 A : 정산기준일 현재 1주당 평가액 B : 주식 등의 증여일·취득일 현재 1주당 증여세 과세가액 또는 취득가액 C : 1주당 기업가치 실질적 증가로 인한 이익	○

집행기준

33-0-2

증여유형의 적용

증여유형	적용사항		
	무능력 수증자 증여세 면제	증여자 연대 납세의무 면제	최대주주 할증평가 배제
① 신탁이익의 증여			
② 보험금의 증여			
③ 저가·고가 양도에 따른 이익의 증여	○	○	
④ 채무면제 등에 따른 이익의 증여	○	○	
⑤ 부동산 무상사용에 따른 이익의 증여	○	○	
⑥ 합병에 따른 이익의 증여		○	○
⑦ 증자에 따른 이익의 증여		○	○
⑧ 감자에 따른 이익의 증여		○	○
⑨ 현물출자에 따른 이익의 증여		○	○
⑩ 전환사채 등 주식전환 등에 따른 이익의 증여		○	○
⑪ 초과배당에 따른 이익의 증여		○	
⑫ 주식 등 상장 등에 따른 이익의 증여		○	
⑬ 금전무상대출 등에 따른 이익의 증여	○	○	
⑭ 합병에 따른 상장 등 이익의 증여		○	
⑮ 재산사용 및 용역제공 등에 따른 이익의 증여		○	
⑯ 법인의 조직 변경 등에 따른 이익의 증여		○	
⑰ 재산 취득후 재산가치 증가에 따른 이익의 증여		○	

집행기준

33-25-1

신탁이익의 증여

구 분	내 용
• 과세요건	신탁계약에 의하여 위탁자가 타인을 신탁의 이익 전부 또는 일부를 받을 수익자로 지정한 경우
• 납세의무자	신탁이익 수익자
• 과세대상	① 원본의 이익을 받을 권리 신탁원본의 이익을 받을 권리는 신탁거래의 목적물이 되는 특정의 재산권 자체를 향수할 권리를 말하며 예를 들어 위탁자가 신탁계약시 위탁한 금전·동산·부동산 자체를 받을 권리 ② 수익의 이익을 받을 권리 신탁수익의 이익을 받을 권리는 신탁이익 중 신탁원본 이외의 이익을 받을 권리

구 분	내 용
• 증여시기	원칙 : 원본 또는 수익이 수익자에게 실제 지급되는 때 예외 : ① 수익자로 지정된 자가 그 이익을 받기 전에 당해 신탁재산의 위탁자가 사망한 경우에는 그 사망일 ② 원본 또는 수익을 지급하기로 약정한 날까지 수익자에게 지급되지 아니한 경우에는 그 지급약정일 ③ 원본 또는 수익을 여러 차례 나누어 지급하는 경우에는 해당 원본 또는 수익이 최초로 지급된 날. 다만, 다음의 경우에는 해당 원본 또는 수익이 실제로 지급된 날 가. 신탁계약을 체결하는 날에 원본 또는 수익의 이익이 확정되지 아니한 경우 나. 위탁자가 신탁을 해지할 수 있는 권리, 수익자를 지정하거나 변경할 수 있는 권리, 신탁 종료 후 잔여재산을 귀속 받을 권리를 보유하는 등 신탁재산을 실질적으로 지배·통제하는 경우
• 증여재산 가액	증여일 기준으로 「상속세 및 증여세법 시행령」 제61조 제2호를 준용하여 평가한 가액 (집행기준 65-61-1 참조)

집행기준

33-25-2

수익자가 특정되지 아니한 경우 신탁이익의 귀속

수익자가 특정되지 아니하거나 아직 존재하지 아니하는 경우에는 위탁자 또는 그 상속인을 수익자로 보며 수익자가 특정되거나 존재하게 된 경우에 새로운 신탁이 있는 것으로 본다.

집행기준

33-25-3

신탁이익에 소득세가 원천징수된 경우

위탁자가 타인에게 신탁의 이익을 받을 권리를 소유하게 한 경우 그 신탁이익에 대한 소득세 원천징수 여부에 관계없이 그 신탁의 이익을 받을 권리를 증여한 것으로 본다.

집행기준

34-0-1

보험금의 증여

구 분	내 용
■ 과세요건	① 생명보험이나 손해보험에서 보험금 수령인과 보험료 납부자가 다른 경우 ② 보험계약 기간에 보험금 수령인이 타인으로부터 재산을 증여받아 보험료를 납부한 경우
■ 납세의무자	보험금 수령인
■ 증여시기	보험사고 발생일(만기 보험금 지급도 보험사고에 포함)

구 분	내 용
■ 증여재산 가액	1) 보험료불입자와 보험금수령인이 다른 경우 ① 보험료를 전액 타인이 불입한 경우 : 증여이익 = 당해 보험금 ② 보험료를 일부 타인이 부담한 경우 $\text{증여이익} = \text{보험금} \times \frac{\text{보험금 수취인 이외의 자가 불입한 보험료}}{\text{불입한 보험료 총 합계액}}$
	2) 보험료불입자와 보험금수령인이 동일한 경우 ① 보험료를 전액 타인재산 수증분으로 불입한 경우 $\text{증여이익} = \text{보험금} - \text{보험료 불입액}$ ② 보험료를 일부 타인재산 수증분으로 불입한 경우 $\text{증여이익} = \text{보험금} \times \frac{\text{타인재산 수증분으로 불입한 보험료}}{\text{불입보험료총액}} - \text{타인재산 수증분으로 불입한 보험료}$ ☞ 타인재산 수증분으로 불입한 보험료는 현금 등 증여로 증여세 과세

집행기준

34-0-2

상속재산으로 보는 보험금의 증여세 과세 여부

보험료 납부자와 보험금 수령인이 다른 경우 보험료 납부자의 사망으로 상속이 개시되는 경우 당해 보험금은 상속재산으로 보아 상속세가 과세되며 증여세는 과세되지 아니한다.

집행기준

34-0-3

보험금의 과세유형

피보험자	계약자	불입자	보험금 수취인 (수익자)	세법상 처리
피상속인	A	A	A	- 상속재산 아님 - 증여에 해당되지 않음
피상속인	A	A	B	- 상속재산 아님 - A가 B에게 보험금 증여
피상속인	불문	피상속인	불문	- 수익자가 상속인이려면 상속세 과세 - 수익자가 상속인 이외의 자인 경우 유증에 해당하여 상속세 과세

집행기준

34-0-4

보험료 불입자와 수취인이 동시에 사망한 경우 과세방법

보험료 불입자와 보험금 수취인이 동시에 사망하여 보험료 불입자에 대한 상속재산으로 상속세가 과세되는 경우 보험금 수취인에 대한 증여세는 과세하지 아니한다.

집행기준

34-0-5

실질적으로 보험금 수취자와 보험료 불입자가 동일한 경우 증여세 과세여부

보험계약상 보험계약자와 보험금수익자가 다른 경우에도 실질적으로 보험금 수령인이 보험료를 납부하여 보험료 불입자와 보험금 수령인이 동일한 경우에는 증여세가 과세되지 아니한다.

집행기준

34-0-6

보험금의 증여에 대한 사례

(1) 사례내용

구 분	사례 ①	사례 ②
보험계약일	2000.1.1.	2000.1.1.
보험계약자	부	자
보험료불입기간	'00.1.1.~'04.12.31.	'00.1.1.~'04.12.31.
총 불입액	20백만원	20백만원 (2000.1.1. 부로부터 증여받은 현금으로 보험료 불입)
불 입 자	부	자
피보험자	모	모
보험수익자	자	자
보험지급사유	2005.1.1. 모 사망	2005.1.1. 모 사망
보험금수령	2005.3.1. 10억원 수령	2005.3.1. 10억원 수령

(2) 증여재산가액

구 분	사례 ①	사례 ②	
증여시기	2005.1.1.	2000.1.1.	2005.1.1.
증여재산가액	10억원	20백만원	980백만원 (1,000백만원-20백만원)
증여재산 종류	보험금	금전	보험금

집행기준

35-0-1

저가양수·고가양도에 따른 이익의 증여

시가보다 높은 가액으로 재산을 양도하거나 또는 시가보다 낮은 가액으로 재산을 양수한 경우에 이로 인하여 이익을 받은 자는 그 대가와 시가와 차액에 상당하는 금액을 증여재산가액으로 한다. 다만, 과세요건 및 증여이익의 계산 등은 거래 주체간의 관계(특수관계자간 거래와 특수관계가 없는 자간의 거래)에 따라 다르게 적용된다.

집행기준 35-26-1 저가양수·고가양도에 따른 이익의 증여 과세요건과 증여재산가액

구 분		저가양수	고가양도
특수 관계가 있는 경우	과세요건	$\frac{\text{시가} - \text{대가}}{\text{시가}} \geq 30\% \text{ or}$ (시가 - 대가) ≥ 3억원	$\frac{\text{대가} - \text{시가}}{\text{시가}} \geq 30\% \text{ or}$ (대가 - 시가) ≥ 3억원
	증여재산 가액	(시가 - 대가) - Min(시가 × 30%, 3억원)	(대가 - 시가) - Min(시가 × 30%, 3억원)
특수 관계가 없는 경우	과세요건	$\frac{\text{시가} - \text{대가}}{\text{시가}} \geq 30\%$ ⇨ 현저히 낮은 가액	$\frac{\text{대가} - \text{시가}}{\text{시가}} \geq 30\%$ ⇨ 현저히 높은 가액
	증여재산 가액	(시가 - 대가) - 3억원	(대가 - 시가) - 3억원

집행기준 35-26-2 저가양수·고가양도에 따른 이익 배제재산

- ① 전환사채, 신주인수권부사채 또는 그 밖의 주식으로 전환·교환하거나 주식을 인수할 수 있는 권리가 부여된 사채(상증법 §40 적용)
- ② 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」에 따라 한국거래소에 상장되어 있는 법인의 주식 및 출자지분으로서 유가증권시장 또는 코스닥시장에서 거래된 것. 다만, 시간외 대량매매방법으로 거래된 것 중 당일 종가가 아닌 가격으로 거래가 이루어진 경우는 저가·고가양도에 따른 이익의 증여 규정이 적용된다.

집행기준 35-26-3 개인과 법인의 거래시 양도·양수대가가 법인세법의 시가에 해당하는 경우의 증여세 과세여부

개인과 법인간에 재산을 양수 또는 양도하는 경우로서 그 대가가 「법인세법」의 시가에 해당되어 부당행위계산 부인 규정이 적용되지 아니하는 경우에는 저가·고가양도에 따른 이익의 증여규정을 적용하지 아니한다.(거짓이나 그 밖의 부정한 방법으로 상속세 또는 증여세를 감소시킨 것으로 인정되는 경우는 제외함)

집행기준 35-26-4 개인과 개인의 거래시 양도·양수대가가 소득세법의 시가에 해당하는 경우의 증여세 과세여부

개인과 개인간에 재산을 양수 또는 양도하는 경우로서 그 대가가 「소득세법」의 시가에 해당되어 부당행위계산 부인 규정이 적용되지 아니하는 경우에는 저가·고가양도에 따른 이익의 증여규정을

적용하지 아니한다.(거짓이나 그 밖의 부정한 방법으로 상속세 또는 증여세를 감소시킨 것으로 인정되는 경우는 제외함)

집행기준

35-26-5

법인과 저가양수·고가양도 증여세 과세여부

법인이 소유자산을 특수관계자에게 시가에 미달하게 양도하거나 특수관계자로부터 시가를 초과하는 가액으로 양수함에 따라 부당행위계산 부인 규정이 적용되는 경우 그 이익을 분여 받은 개인에 대하여 다음과 같이 과세된다.

적용대상 부당행위 계산유형	① 자산을 시가보다 높은 가액으로 매입 또는 현물출자받았거나 그 자산을 과대상각한 경우 (법령 §88①1호) ② 무수익 자산을 매입 또는 현물출자받았거나 그 자산에 대한 비용을 부담한 경우 (법령 §88①2호) ③ 자산을 무상 또는 시가보다 낮은 가액으로 양도 또는 현물출자한 경우(법령 §88①3호)		
연도별	'07.2.27. 이전	'07.2.28.~'09.2.3.	'09.2.4. 이후
소득처분	상여·배당 등	기타사외유출	상여·배당 등
과세방법	소득세 과세	증여세 과세	소득세 과세

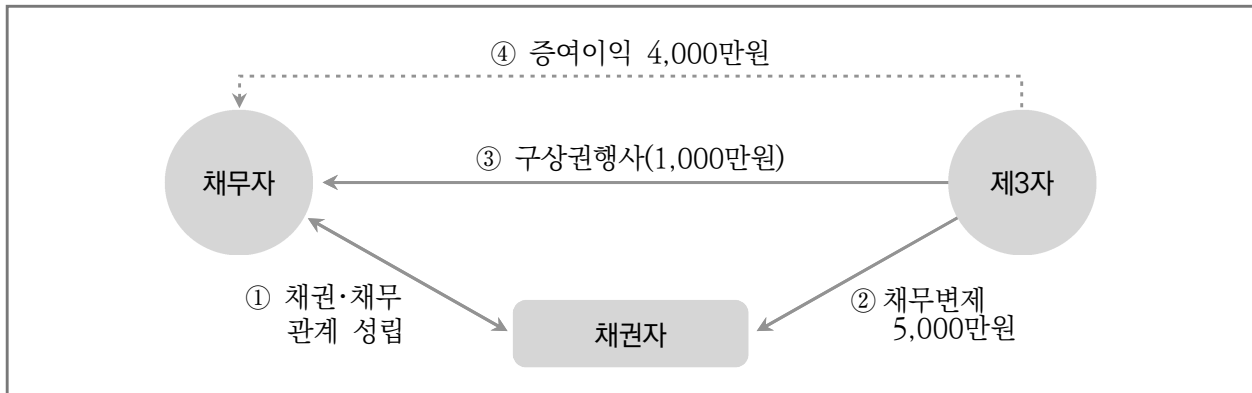
집행기준

36-0-1

채무면제 등에 따른 증여

타인이 부담하고 있는 채무를 면제·인수 혹은 변제하는 경우 금전을 증여한 것과 동일한 효과가 있으므로 증여세를 과세한다.

구 분	내 용
• 과세요건	• 채권자로부터 채무의 면제를 받은 경우 • 제3자가 채무의 인수를 한 경우 • 제3자가 채무를 변제한 경우
• 과세대상	당해 채무면제 등 이익
• 납세의무자	채무면제 등의 이익을 얻은 자
• 증여시기	• 채권자가 채무면제 등에 대한 의사표시를 한 때 • 제3자와 채권자간에 채무인수계약이 체결된 때
• 증여세 과세가액	채무면제에 따른 증여재산가액 = 당해 채무면제액 - 채무면제(인수)에 따른 보상가액



집행기준 36-0-2 증여자가 증여세를 납부하였을 경우 증여 여부

- ① 증여자가 연대납세의무자로서 납부하는 증여세액은 수증자에게 증여한 것으로 보지 아니한다.
- ② 증여자가 수증자에 대한 증여세 연대납세의무가 없는 상태에서 수증자를 대신하여 납부한 증여세액은 채무변제 등에 따른 증여이익에 해당하므로 수증자에게 증여세가 과세된다.

집행기준 36-0-3 양수자의 양수대금 지급의무를 제3자가 인수한 경우

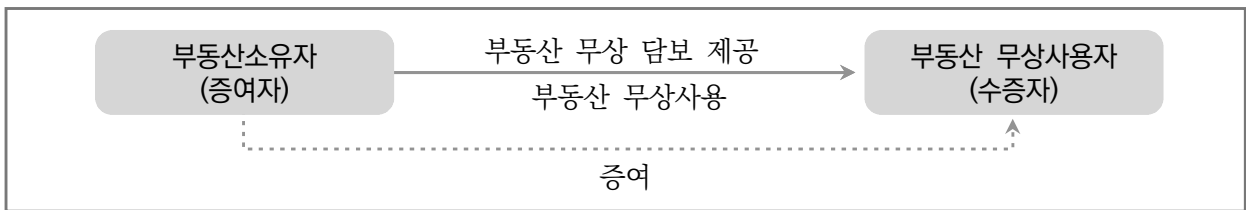
양수자의 양수대금 지급의무를 제3자(배우자 포함)가 인수하여 부동산 등으로 대물변제한 경우 제3자는 양도소득세 납세의무가 있으며 양수자에게는 양수대금 변제로 인한 이익 상당액에 대하여 증여세가 과세된다.

집행기준 37-0-1 부동산 무상사용에 따른 이익의 증여

타인이 소유한 부동산을 무상으로 사용하는 경우로서 그 부동산 무상사용이익이 1억원 이상(무상 담보 사용인 경우 담보제공에 따른 이익은 1천만원 이상)인 때에는 무상사용을 개시한 날(담보 이용을 개시한 날)에 당해 이익에 상당하는 가액을 부동산 무상사용자(부동산을 담보로 이용한 자)에게 증여한 것으로 본다.

구 분	내 용
• 과세요건	타인 소유의 부동산을 무상으로 사용하는 경우 또는 타인의 부동산을 무상으로 담보로 이용하여 금전 등을 차입한 경우
• 납세의무자	부동산 무상사용자, 부동산 담보 이용자
• 증여시기	사실상 부동산 무상사용을 개시한 날, 부동산 담보이용을 개시한 날

구 분	내 용
• 증여세 과세가액	① 부동산 무상사용이익이 1억원 이상이어야 함 $\text{부동산 무상 사용이익} = \sum_{n=1}^5 \frac{\text{각 연도의 부동산 무상 사용이익}^*}{(1+10\%)^n}$ n : 평가기준일로부터 경과연수 * 각연도의 부동산 무상사용이익 : 부동산가액 × 1년간 부동산사용료를 감안한 재정부령이 정하는 율(2%) ② 부동산 담보제공 이익이 1천만원 이상이어야 함 (차입금×적정이자율) - 실제로 지급하였거나 지급할 이자 * 적정이자율 : 법인세법상 당좌대출이자율 (4.6%)



집행기준 37-27-1 부동산 무상사용이익 계산기간

- 부동산 무상사용에 따른 이익의 증여시기는 사실상 부동산의 무상사용을 개시한 날로 하며 증여이익은 부동산 무상사용개시일 현재 부동산 무상사용기간을 5년으로 가정하여 부동산 무상사용이익을 현재가치로 계산한다. 부동산에 대한 무상사용기간이 5년을 초과하는 경우에는 그 무상사용을 개시한 날부터 5년이 되는 날의 다음날에 해당 부동산의 무상사용을 새로이 개시한 것으로 본다.
- 부동산 무상 담보로 이용하여 금전등을 차입함에 따른 이익의 증여시기는 그 부동산 담보 이용을 개시한 날로 하며, 차입기간이 정해지지 않은 경우에는 그 차입기간은 1년으로 하고, 차입기간이 1년을 초과하는 경우에는 그 부동산 담보 이용 개시일부터 1년이 되는 날의 다음날에 새로이 부동산 담보이용을 개시한 것으로 본다.

집행기준 37-27-2 수인이 부동산을 무상사용하는 경우의 납세의무자

수인이 부동산을 무상사용하는 경우로서 각 부동산사용자의 실제 사용면적이 분명하지 않은 경우에는 해당 부동산사용자들이 각각 동일한 면적을 사용한 것으로 본다. 이 경우 부동산소유자와 친족관계에 있는 부동산사용자가 2명 이상인 경우 그 부동산사용자들에 대해서는 근친관계 등을 고려하여 기획재정부령*으로 정하는 대표사용자를 무상사용자로 보고, 친족관계가 없는 경우에는 해당 부동산사용자들을 각각 무상사용자로 본다.

* 해당 부동산사용자들 중 부동산소유자와 최근친인 사람을 말하며, 최근친인 사람이 2명 이상인 경우에는 그 중 최연장자를 말함

집행기준 37-27-3 주택을 무상사용하는 경우

타인 소유의 당해 주택을 무상으로 사용하는 경우에는 원칙적으로 무상사용이익에 대하여 증여세를 과세하나 타인인 주택소유자와 함께 거주하는 경우에는 과세하지 않는다.

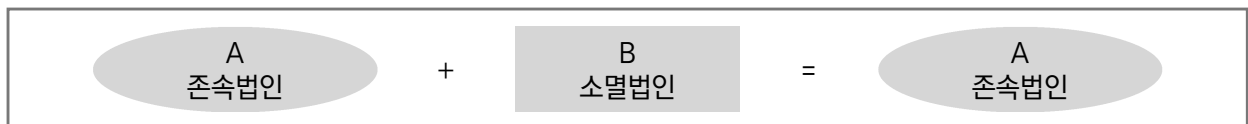
집행기준 37-27-4 부동산 무상사용자가 임대사업을 영위하는 경우

- ① 부동산 무상사용자가 특수관계자의 부동산을 이용하여 발생한 소득에 대하여 소득세를 부담 하더라도 부동산 무상사용이익에 대한 증여세는 면제되지 아니한다.
- ② 토지와 건물의 소유자가 특수관계자인 경우에도 당해 소유자들이 부동산임대업 등의 사업을 공동으로 운영하면 부동산 무상사용이익에 대하여 증여세를 과세하지 아니한다.
 ⇨ 배우자·자녀의 토지 위에 토지의 지분이 없는 남편이 당해 토지 위에 건물을 신축하고 공동 사업을 할 경우에는 부동산 무상사용이익에 대한 증여세는 부과하지 아니한다.

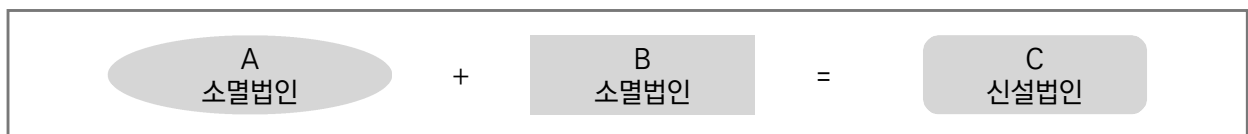
집행기준 38-0-1 합병의 종류

1) 일반적인 경우

① 흡수합병

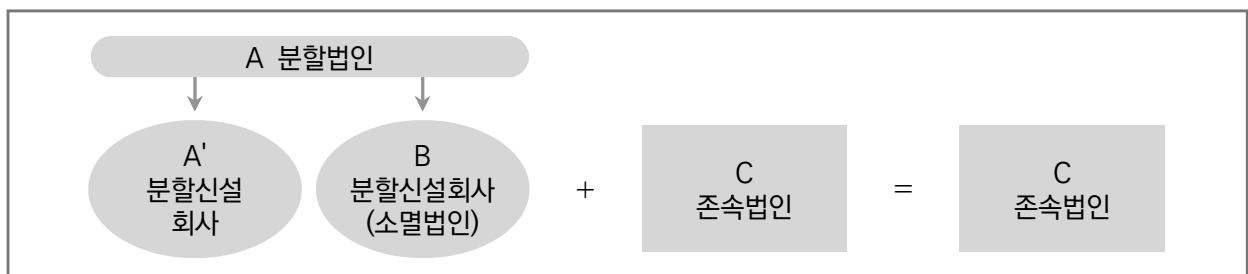


② 신설합병

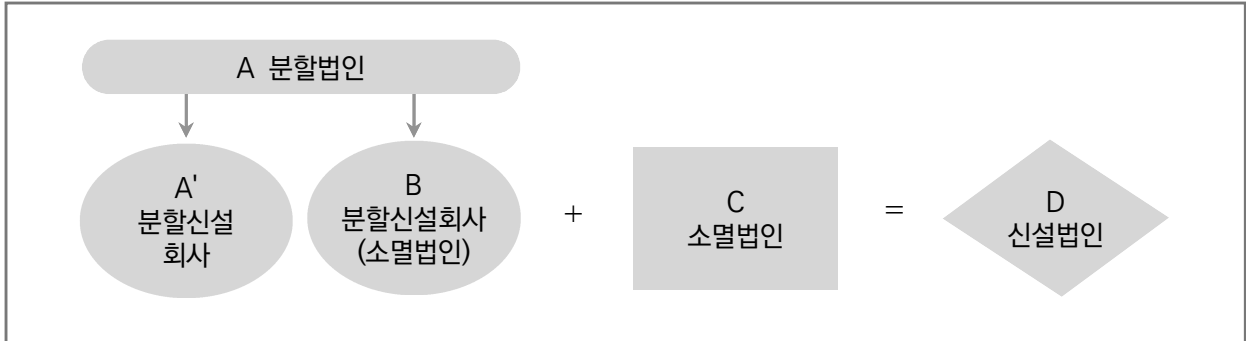


2) 분할합병의 경우

① 분할흡수합병



② 분할신설합병



집행기준 38-28-1 합병에 따른 증여이익 의의

특수관계에 있는 법인간 합병시 합병비율 등을 조절함으로써 합병 후의 주식가치와 합병 전의 주식가치가 서로 상이할 경우 주식가치가 감소된 주주가 주식가치가 상승된 주주에게 주식가치 감소분을 무상으로 이전한 것으로 보며 주주들의 주식가치 상승분 중 대주주가 얻은 주식가치 상승분에 대하여만 과세한다.

합병비율에 따른 주식가치의 이전

① 비상장 법인인 A법인과 B법인은 특수관계에 있으며, 합병 전 주식가치는 다음과 같다.

- 합병법인 A의 주식가치 : 600,000,000원
 - 발행주식수 : 20,000주, 1주당 주식가치 : @30,000원
- 피합병법인 B의 주식가치 : 300,000,000원
 - 발행주식수 : 20,000주, 1주당 주식가치 : @15,000원

② 합병비율에 따른 합병당사법인의 주식가치 비교

사례	합병비율 (*)	합병 전·후 주식수				합병전 주식가치		합병후 주식가치*1		주가 과대평가 법인	판별
		합병전		합병후		A	B	A	B		
		A	B	A	B						
사례 I	1 : 1	20,000	20,000	20,000	20,000	6억	3억	4.5억	4.5억	B	A→B 1.5억 이전
사례 II	1 : 0.5	20,000	20,000	20,000	10,000	6억	3억	6억	3억	없음	변동없음
사례 III	1 : 0.1	20,000	20,000	20,000	2,000	6억	3억	8.19억	0.81억	A	B→A 2.19억 이전

* 합병비율 : 피합병법인 1주당 합병법인의 주식교부비율

* 1 : 합병후의 1주당 가치 = $\frac{\text{합병전 합병법인 주식가치} + \text{합병전 피합병법인 주식가치}}{\text{합병후 발행주식 총 수}}$

집행기준 38-28-2 합병에 따른 이익의 증여

구 분	내 용
• 과세요건	① 특수관계에 있는 법인간의 합병 ② 합병으로 인한 일정규모 이상의 대주주의 이익 발생
• 납세의무자	합병으로 인하여 이익을 얻은 대주주
• 증여시기	합병등기일
• 증여세 과세가액	1) 주식으로 교부받았을 경우 $\text{대주주의 합병으로 인한 이익} = (A-B) \times \text{대주주가 합병으로 교부받은 주식수}$ $A : \text{합병 후 법인의 1주당 평가액}$ $B : \text{합병비율 반영한 주가과대평가법인의 합병 전 1주당 평가액}$ 2) 주식 외의 자산으로 교부받았을 경우 $\text{대주주의 합병으로 인한 이익} = (가-나) \times \text{대주주 주식수}$ $가 : \text{1주당 액면가액(단, 액면가액 > 합병대가} \Rightarrow \text{합병대가)}$ $나 : \text{합병당사법인의 1주당 평가액}$

* 대주주가 합병으로 인한 의제배당소득으로 소득세가 과세되는 경우 합병에 따른 증여이익 계산시 동 의제배당소득을 증여 이익에서 차감한다.

집행기준 38-28-3 특수관계 법인간의 합병

합병등기일이 속하는 사업연도의 직전 사업연도 개시일부터 합병등기일까지의 기간 중 1회라도 두 법인간에 특수관계가 있는 경우에는 합병시 특수관계가 있는 것으로 본다. 다만, 주권상장법인이 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」에 따라 다른 법인과 합병할 경우에는 특수관계에 있는 법인간 합병으로 보지 아니한다.

집행기준 38-28-4 합병에 따른 이익의 증여 규정의 대주주

대주주는 해당 주주 등의 지분 및 특수관계자 지분을 포함하여 해당 법인의 발행주식총수 등의 100분의 1 이상을 소유하고 있거나 소유하고 있는 주식 등의 액면가액이 3억원 이상인 주주 등을 말한다.

대주주 ⇨ 지분율 1% 이상 또는 액면가액 3억원 이상

집행기준

38-28-5

일정규모 이상 대주주의 이익

합병으로 인한 이익을 증여로 과세하기 위해서는 다음 중 어느 하나에 해당하는 일정규모 이상의 이익이 있어야 한다.

(1) 합병후 신설 또는 존속하는 법인의 1주당 평가액의 30% 이상일 경우

$$\frac{\text{합병 후 법인의 1주당 평가액(A)} - \frac{\text{합병비율 반영한 주가과대 평가법인의 합병 전 1주당 평가액(B)}}{\text{합병 후 법인의 1주당 평가액(A)}} \geq 30\%$$

① 합병 후 법인의 1주당 평가액(A)

구 분	주권상장·코스닥상장 법인	그 외 법인
합병 후 1주당 평가액	Min[①, ②] ① 합병등기일 이후 2개월간 최종시세가액의 평균액 ② 단순평균액 = $\frac{\text{합병전 합병·피합병법인의 주시가액 합계액}}{\text{합병후 주식수}}$	② 단순평균액

② 합병비율 반영한 주가 과대평가법인의 합병 전 1주당 평가액(B)

$$B = \text{주가과대평가법인 합병 전 1주당가치} \times \text{합병 전 주식수} \div \text{합병교부주식}$$

구 분	주권상장·코스닥상장 법인	그 외 법인
주가 과대평가 법인 합병 전 1주당가치	Max[①, ②] ① 다음 중 빠른날 이전 2개월간 최종시세 가액의 평균액 ㉠ 합병대차대조표 공시일 ㉡ 금융감독위원회 합병신고일 ② 비상장주식 평가방법에 의한 평가액	합병대차대조표 공시일의 비상장 주식 평가방법에 의한 평가액

* 분할합병을 하기 위하여 분할하는 법인의 분할사업부문에 대한 합병 직전 주식등의 가액은 비상장주식의 평가방법을 준용하여 분할사업부문을 평가한 가액으로 함

(2) 주가 과대평가법인 대주주의 이익이 3억원 이상일 경우

$$\text{대주주의 이익} = (A-B) \times \text{대주주의 합병 후 주식수} \geq 3\text{억원}$$

A : (1)의 합병 후 법인의 1주당 평가액

B : (1)의 합병비율 반영한 주가과대평가법인의 합병 전 1주당 평가액

- (3) 1주당 평가액이 액면가액에 미달할 경우로서 합병대가를 현금 등으로 지급시 액면가액 등과의 차액이 3억 이상인 경우

합병당사법인의 1주당 평가가액이 액면가액에 미달하는 경우로서 그 평가가액을 초과하여 합병대가를 주식 등 외의 재산으로 지급한 경우에는 액면가액(합병대가가 액면가액에 미달하는 경우에는 당해 합병대가)에서 그 평가가액을 차감한 가액에 합병당사법인의 대주주의 주식수를 곱한 금액이 3억원 이상인 경우의 당해 이익

구 분	증거요건 및 이익계산
① 합병대가가 액면가액 이하인 경우	$(1\text{주당 합병대가} - 1\text{주당 평가액}) \times$ 합병당사법인의 대주주의 주식수 $\geq 3\text{억원}$
② 합병대가가 액면가액을 초과하는 경우	$(1\text{주당 액면가액} - 1\text{주당 평가액}) \times$ 합병당사법인의 대주주의 주식수 $\geq 3\text{억원}$

집행기준 39-0-1 증자에 따른 이익의 증여

증자에 따른 이익의 증여는 유상 증자시 발행가액이 시가 대비 고가 혹은 저가인지 그리고 실권주가 발생했을 경우 추가 배정 유무 등에 따라 다음 10가지 유형으로 구분하여 적용한다.

주식 발행	신주 배정방법	증자에 따른 증여 유형
신주의 저가발행	실권주를 재배정한 경우	① 저가발행, 실권주 재배정
		② 저가발행, 실권주 미배정
		③ 저가발행, 제3자 직접배정
		④ 저가발행, 신주 초과배정
신주의 고가발행	실권주를 재배정하지 않은 경우	⑤ 고가발행, 실권주 재배정
		⑥ 고가발행, 실권주 미배정
		⑦ 고가발행, 제3자 직접배정
		⑧ 고가발행, 신주 초과배정
전환주식 발행	다른 종류의 주식으로 전환	⑨ 전환주식 저가발행
		⑩ 전환주식 고가발행

※ 전환주식 : 상법 §346에 따른 종류주식을 말하며, 종류주식은 이익의 배당, 의결권행사 등이 보통주와 다른 주식을 말한다. 우선주, 보통주, 후배주 등 다른 종류의 주식으로 전환할 수 있는 권리가 부여되어 있으며, 전환권이 부여되어 있는 주식 또는 정관에 일정한 사유가 발생할 때 회사가 주주의 인수주식을 다른 종류주식으로 전환(우선주를 보통주로 바꾸거나 그 반대의 경우 등)할 수 있다.

집행기준 39-0-2 증자에 따른 이익의 증여 요약

구 분		과세요건		납세의무자	증여시기
		특수관계자 적용여부	30%Rule 적용여부		
저가발행	실권주재배정	×	×	실권주인수자	주금대금납입일
	실권주미배정	○	○	신주인수자	"
	제3자 직접배정	×	×	신주인수자	"
	초과배정	×	×	신주인수자	"
고가발행	실권주재배정	○	×	신주인수포기자	"
	실권주미배정	○	○	신주인수포기자	"
	제3자 직접배정	○	×	기존주식보유자	"
	초과배정	○	×	기존주식보유자	"
전환주식 발행	저가발행	×	×	교부받는자	주식전환일
	고가발행	○	×	교부받는자의 특수관계인	"

※ 주금납입일 이전 신주인수권증서 교부한 경우에는 그 교부일을 기준으로 평가, 상장된 주권을 발행한 법인이 해당 법인의 주주에게 신주를 배정하는 경우 증여일은 권리락이 있는 날임

※ 전환주식을 다른 종류의 주식으로 전환한 경우 그 전환한 날을 증여시기로 함 ('17.1.1.이후 신주발행분 부터 적용)

집행기준 39-0-3 증자의 유형 및 방식

구분	유상증자	무상증자
정의	회사설립 후 자금조달 목적으로 이사회 의 결의 등으로 발행예정주식 범위 내에서 미발행주식을 발행하는 것	자본금 이외의 준비금 등을 자본에 전입함으로써 신주를 발행하는 것
유형	- 주주배정방식 기존주주에게 유상증자의 신주를 인수하게 하는 방법으로 기존주주가 청약 및 납입을 하지 않을 경우 실권주가 발생함 - 주주우선공모방식 기존주주에게 우선 신주를 배정한 후 미청약분을 일반인에게 발행하는 것으로 공모분 미청약에 대하여는 실권주 문제가 발생하지 않음 - 일반공모방식/제3자배정방식 동 방식은 정관에 특별한 정함이 있는 경우에만 가능하고, 증자시 기존주주의 참여를 완전 배제한 것으로 실권주 문제는 발생하지 않음	- 준비금 등의 자본전입 자본잉여금, 이익잉여금(이익준비금 포함) 등을 자본에 전입하여 무상주를 교부 - 주식배당 이익잉여금을 재원으로 하여 배당하는 것으로 순자산 감소를 초래하지 않고 단지 자본의 구성만 변경됨

집행기준

39-0-4

실권주의 발생

- ① 회사의 유상증자는 신주 배정일을 공고하고 기존주주에게 청약을 통보하여 청약한 주주가 주금을 납입함으로써 완료된다. 이 경우 기존주주가 청약을 하지 아니하거나 주금을 납입하지 않을 경우 실권주가 발생하게 되며, 실권주는 정관에서 정하는 방식에 따라 공모방식 또는 제3자 배정방식 등으로 처리하게 된다.
- ② 기존주주를 배제한 공모방식 또는 제3자 직접배정방식 유상증자는 기존주주의 신주인수권에 따른 배정이 아니므로 미청약분 또는 미납입분은 실권주가 아니라 미발행 주식으로 남게 된다.

집행기준

39-0-5

증자시 증여이익 30% Rule 요건

신주를 저가·고가 발행하고 실권주를 실권처리하는 경우에 증자에 따른 이익을 과세하기 위하여는 이익의 규모가 일정수준 이상이어야 하는데 그 수준을 「30% Rule」이라고 한다. 「30% Rule」은 증자 후 1주당 평가액과 인수가액의 차이가 증자 후 1주당 평가액의 30% 이상인지 또는 증여재산가액이 3억 이상인지를 판단하여 그 이상이면 과세한다는 것이다.

- 신주 저가 발행 실권주 실권처리

$$\frac{\text{증자후 1주당 평가가액} - \text{1주당 인수가액}}{\text{증자후 1주당 평가가액}} \geq 30\% \text{ 또는 증여재산가액 3억원 이상}$$

- 신주 고가 발행 실권주 실권처리

$$\frac{\text{1주당 인수가액} - \text{증자후 1주당 평가가액}}{\text{증자후 1주당 평가가액}} \geq 30\% \text{ 또는 증여재산가액 3억원 이상}$$

집행기준

39-29-1

저가발행 실권주 재배정시 증여이익

신주가 증자 전 가액보다 저가로 발행되면 신주인수자는 [(증자 후 1주당평가액 - 1주당 인수가액) × 인수 주식수]만큼 직접적 이익을 얻을 수 있음에도 동 이익을 포기할 경우 신주인수포기자가 실권주를 추가로 배정받은 자에게 이익을 증여하는 효과가 발생한다.

(1) 과세요건

- ① 신주발행 요건 : 신주인수가액 < 시가
- ② 특수관계 요건 : 신주인수를 포기한 자(실권자)와 재배정을 받은 자 사이에 특수관계를 요하지 않음

- ③ 이익규모 요건 : 해당없음
 ④ 납세의무자 : 실권주를 추가 배정받은 자

(2) 증여이익

증여이익 = [(가)-(나)] × (다)		
(가) 증자 후의 1주당 평가가액		
구분	주권상장(코스닥상장)법인	비상장법인
증자후 1주당 평가액	Min[①, ②] ① 권리락일 이후 2개월간의 최종시세가액의 평균액 ② 신주발행으로 인한 이론적 권리락 추가 $= \frac{(\text{증자전 기업의 주식가치} + \text{신주발행으로 인한 실제 증자대금})}{(\text{증자전 발행주식총수} + \text{증자에 의하여 증가한 주식수})}$ $= \frac{(\text{증자전 1주당 평가액} \times \text{증자전 발행주식총수}) + (\text{신주1주당 인수가액} \times \text{증자에 의하여 증가한 주식수})}{\text{증자전 발행주식총수} + \text{증자에 의하여 증가한 주식수}}$	② 신주발행으로 인한 이론적 권리락 추가
증자전 1주당 평가액	증자에 따른 권리락일 전 2개월이 되는 날부터 권리락 전일까지 2개월간 최종시세가액의 평균액	시가 or 보충적 평가액
(나) 신주 1주당 인수가액		
(다) 배정받은 실권주수		

집행기준

39-29-2

신주 저가발행시 신주포기자가 소액주주인 경우 적용방법

신주를 배정받을 수 있는 권리를 포기하거나 그 소유주식 수에 비례하여 균등한 조건으로 배정받을 수 있는 수에 미달되게 신주를 배정받거나 신주를 배정받지 아니한 소액주주가 2명 이상인 경우에는 소액주주 1명이 그 권리를 포기하거나 신주를 미달되게 배정받은 것으로 보고 증여이익을 계산한다.

집행기준

39-29-3

저가발행 실권주 재배정 증여이익 계산사례

(1) A사의 증자 전 현황

- 발행주식총수 : 20,000주(액면가 @5,000원)

(2) A사의 주주현황 및 유상증자 현황

- 유상증자일(주금납입일) : 2008. 10. 31.
 ○ 증자금액 : 2억원(증자주식수 : 20,000주, 1주당 인수가액 : 10,000원)
 ○ 甲주주가 자기에게 배정된 신주 10,000주의 인수를 포기하여 발생한 실권주를 乙이 모두 인수함.

주주	증자전		당초배정 (주식수)	당초인수 (주식수)	재배정	증자후	
	주식수	지분율				주식수	지분율
甲	10,000	50%	10,000	실권	10,000	10,000	25%
乙	5,000	25%	5,000	5,000		20,000	50%
丙	2,000	10%	2,000	2,000		4,000	10%
소액주주	3,000	15%	3,000	3,000		6,000	15%
합 계	20,000	100%	20,000	10,000	10,000	40,000	100%

(3) A사의 증자 전 주식가격 현황

구 분	상장법인일 경우	비상장법인일 경우
증자 전 1주당 평가가격	권리락일 전 2개월부터 권리락일 전일까지 최종시세가격 평균가격 : 20,000원	보충적 평가액 : 15,000원

(4) A사의 증자 후 주식가격 현황

구 분	상장법인일 경우	비상장법인일 경우
증자 후 1주당 평가가격	① 권리락일 이후 2개월간 최종시세가격의 평균액 : 18,000원 ② 이론적 권리락 추가 $= \frac{20,000\text{원} \times 20,000\text{주} + 10,000\text{원} \times 20,000\text{주}}{20,000\text{주} + 20,000\text{주}}$ $= 15,000\text{원}$	② 이론적 권리락 추가 $= \frac{15,000\text{원} \times 20,000\text{주} + 10,000\text{원} \times 20,000\text{주}}{20,000\text{주} + 20,000\text{주}}$ $= 12,500\text{원}$

(5) 증여이익의 계산

가. 상장법인의 경우

$$\text{乙의 증여이익} = (15,000\text{원}(\text{Min}[\text{①}, \text{②}]) - 10,000\text{원}) \times 10,000\text{주} = 50,000,000\text{원}$$

나. 비상장법인의 경우

$$\text{乙의 증여이익} = (12,500\text{원} - 10,000\text{원}) \times 10,000\text{주} = 25,000,000\text{원}$$

집행기준 39-29-4 저가발행 실권주 미배정시 증여이익

신주가 저가로 발행되고 실권주가 발생할 경우 당해 실권주를 재배정하지 아니하면 신주인수를 한 자는 지분율이 상승하여 신주를 포기한 자의 이익을 간접적으로 얻게 되는 효과가 있다. 이러한 간접적 이익에 대하여 특수관계자 여부 및 이익의 정도를 감안하여 증여세가 과세된다.

(1) 과세요건

- ① 신주발행 요건 : 신주인수가액 < 시가
- ② 특수관계 요건 : 신주인수 포기자와 신주인수자 사이에 특수관계 요함
- ③ 이익규모 요건 : 「30% Rule」 충족
- ④ 납세의무자 : 실권주주와 특수관계있는 신주인수자

(2) 증여이익

① 실권주주가 상실한 이익을 계산

실권주주가 상실한 이익(A)

= (기존주주가 모두 인수할 경우 증자 후 1주당 평가액(가)

- 1주당 인수가액(나)) × 실권주총수(다)

② 실권주주가 상실한 이익 중 신주인수자가 간접적으로 얻은 이익 계산

신주인수자 간접이익(B)

= A × 증자 후 신주인수자의 실제 지분율(라)

③ 신주인수권의 간접이익 중 특수관계자로부터 얻은 이익 계산

특수관계자로부터 얻은 간접이익(C)

= B × 특수관계자의 실권주수(마) ÷ 실권주총수(다)

증여이익(C) = ((가) - (나)) × (다) × (라) × (마) / (다)

= A × (라) × (마) / (다)

= B × (마) / (다)

(가) 기존주주가 모두 인수할 경우 증자 후 1주당 평가가액

구 분	주권상장(코스닥상장)법인	비상장법인
증자후 1주당 평가액	Min[①,②] ① 권리락일 이후 2개월간의 최종시세가액의 평균액 ② 신주발행으로 인한 이론적 권리락 추가 = $\frac{(\text{증자전 기업의 주식가치} + \text{실권주가 없을 경우 유입될 증자대금})}{(\text{증자전 발행주식총수} + \text{실권주가 없을 경우 증가할 주식수})}$ = $\frac{(\text{증자전 1주당 평가액} \times \text{증자전 발행주식총수}) + (\text{신주1주당 인수가액} \times \text{실권주가 없을 경우 증가할 주식수})}{(\text{증자전 발행주식총수} + \text{실권주가 없을 경우 증가할 주식수})}$	② 신주발행으로 인한 이론적 권리락 추가
증자전 1주당 평가액	증자에 따른 권리락일 전 2개월이 되는 날부터 권리락 전일까지 2개월간 최종시세가액의 평균액	시가 or 보충적 평가액

(나) 신주 1주당 인수가액

(다) 실권주 총수

(라) 증자 후 신주인수자의 실제 지분율

(마) 신주인수자와 특수관계에 있는 자의 실권주수

(A) 실권주주가 상실한 이익 = ((가) - (나)) × (다)

(B) 신주인수자가 얻은 간접이익 총액 = (A) × (라)

(C) 신주인수자 간접이익 총액 중 특수관계자로부터 얻은 이익

= (B) × (마) / (다) ⇨ 증여이익

집행기준

39-29-5

저가발행 실권주 미배정 증여이익의 사례

(1) A사의 증자 전 현황

○ 발행주식총수 : 100,000주(액면가 @5,000원)

(2) A사의 주주현황 및 유상증자 현황

○ 유상증자일(주금납입일) : 2008. 10. 31.

○ 증자예정금액 : 10억원(증자주식수 : 100,000주, 1주당 인수가액 : 10,000원)

○ 甲주주가 자기에게 배정된 신주 40,000주의 인수를 포기하여 발생한 실권주를 모두 실권 처리함.

주주	증자전		당초배정 (주식수)	당초인수 (주식수)	재배정	증자후	
	주식수	지분율				주식수	지분율
甲(父)	40,000	40%	40,000	실권	-	40,000	25%
乙(子)	30,000	30%	30,000	30,000	-	60,000	37.5%
丙(子)	20,000	20%	20,000	20,000	-	40,000	25%
소액주주	10,000	10%	10,000	10,000	-	20,000	12.5%
합계	100,000	100%	100,000	60,000	0	160,000	100%

(3) A사의 증자 전 주식가격 현황

구 분	상장법인일 경우	비상장법인일 경우
증자 전 1주당 평가가격	권리락일 전 2개월부터 권리락일 전일까지 최종시세가격 평균가격 : 30,000원	보충적 평가액 : 40,000원

(4) A사의 증자 후 주식가격 현황

구 분	상장법인일 경우	비상장법인일 경우
증자 후 1주당 평가가격	① 권리락일 이후 2개월간 최종 시세가격의 평균액 : 18,000원 ② 이론적 권리락 증가 $= \frac{30,000\text{원} \times 100,000\text{주} + 10,000\text{원} \times 10,000\text{주}}{100,000\text{주} + 100,000\text{주}}$ $= 20,000\text{원}$	② 이론적 권리락 증가 $= \frac{40,000\text{원} \times 100,000\text{주} + 10,000\text{원} \times 100,000\text{주}}{100,000\text{주} + 100,000\text{주}}$ $= 25,000\text{원}$

(5) 증여이익의 계산

구 분	상장법인일 경우	비상장법인일 경우
30% Rule 검토	$(18,000 - 10,000) / 18,000$ $= 44.4\% \geq 30\% \text{ 충족}$	$(25,000 - 10,000) / 25,000$ $= 60\% \geq 30\% \text{ 충족}$

구 분	상장법인인 경우	비상장법인인 경우
乙의 증여이익	증여이익 : 120,000,000원 ① A : $(18,000 - 10,000) \times 40,000 = 320,000,000$ 원 ② B : $320,000,000 \times 37.5\% = 120,000,000$ 원 ③ C : $120,000,000 \times 40,000 / 40,000 = 120,000,000$ 원	증여이익 : 225,000,000원 ① A : $(25,000 - 10,000) \times 40,000 = 600,000,000$ 원 ② B : $600,000,000 \times 37.5\% = 225,000,000$ 원 ③ C : $225,000,000 \times 40,000 / 40,000 = 225,000,000$ 원
丙의 증여이익	증여이익 : 80,000,000원 ① A : $(18,000 - 10,000) \times 40,000 = 320,000,000$ 원 ② B : $320,000,000 \times 25\% = 80,000,000$ 원 ③ C : $80,000,000 \times 40,000 / 40,000 = 80,000,000$ 원	증여이익 : 150,000,000원 ① A : $(25,000 - 10,000) \times 40,000 = 600,000,000$ 원 ② B : $600,000,000 \times 25\% = 150,000,000$ 원 ③ C : $150,000,000 \times 40,000 / 40,000 = 150,000,000$ 원

집행기준 39-29-6 저가발행 제3자 직접배정시 증여이익

저가로 신주를 제3자에게 배정하거나 기존주주 지분 초과하여 배정할 경우에는 배정받는 자는 직접적 이익[(증자후주가 - 인수가액) × 배정받은 실권주수]이 있으므로 특수관계자 여부 및 30% Rule 여부에 관계없이 증여세를 과세한다. 동 증여이익은 저가발행·실권주 재배정(집행기준 39-29-1)과 동일하다.

집행기준 39-29-7 고가발행 실권주 재배정시 증여이익

신주를 고가발행하고 실권주를 재배정할 경우에는 신주인수포기자는 고가의 신주를 인수하지 않음으로써 이익을 얻고 이는 실권주를 추가로 인수하는 자의 손실로 연결된다. 이러한 직접적 이익을 계산할 수 있는 경우에는 이익규모에 관계없이 인수자와 포기자의 특수관계 유무만을 고려하여 증여세 과세대상 여부를 판단한다.

(1) 과세요건

- ① 신주발행 요건 : 신주인수가액 > 시가
- ② 특수관계 요건 : 실권주 추가인수자와 신주인수 포기자 사이에 특수관계 요함
- ③ 이익규모 요건 : 해당없음
- ④ 납세의무자 : 실권주 추가인수자와 특수관계있는 신주인수 포기자

(2) 증여이익

- ① 실권주주가 직접적으로 얻은 이익을 계산
 실권주주가 직접적으로 얻은 이익(A)
 $= (1\text{주당 인수가액(가)} - \text{증자 후 1주당 평가액(나)}) \times \text{실권주총수(다)}$
- ② 실권주주의 직접적 이익 중 특수관계자가 인수한 실권주분 ⇨ 증여이익
 실권주주의 직접이익 중 특수관계자 인수분 (B)
 $= A \times \text{특수관계자가 인수한 실권주(라)} \div \text{실권주총수(다)}$

$$\begin{aligned}\text{증여이익(B)} &= ((가)-(나)) \times (다) \times (라) / (다) \\ &= (A) \times (라) / (다)\end{aligned}$$

(가) 신주1주당 인수가액

(나) 증자 후의 1주당 평가가액

구 분	주권상장(코스닥상장)법인	비상장법인
증자후 1주당 평가액	$\begin{aligned}&\text{Max}[\text{①}, \text{②}] \\ &\text{① 권리락일 이후 2개월간의 최종시세가액의 평균액} \\ &\text{② 신주발행으로 인한 이론적 주가} \\ &= \frac{(\text{증자전 기업의 주식가치} + \text{신주발행으로 인한 실제 증자대금})}{(\text{증자전 발행주식총수} + \text{증자에 의하여 증가한 주식수})} \\ &= \frac{(\text{증자전 1주당 평가액} \times \text{증자전 발행주식총수}) + (\text{신주1주당 인수가액} \times \text{증자에 의하여 증가한 주식수})}{\text{증자전 발행주식총수} + \text{증자에 의하여 증가한 주식수}}\end{aligned}$	② 신주발행으로 인한 이론적 주가
증자전 1주당 평가액	증자에 따른 권리락일 전 2개월이 되는 날부터 권리락 전일까지 2개월간 최종 시세가액의 평균액	시가 or 보충적 평가액

(다) 실권주 총수

(라) 특수관계자가 인수한 실권주수

(A) 실권주주가 얻은 직접적 이익 = ((가) - (나)) × (다)

(B) 직접이익 중 특수관계자 인수분 = (A) × (라) / (다) ⇨ 증여이익

집행기준 39-29-8 고가발행 실권주 미배정시 증여이익

신주를 고가발행하고 실권주를 실권 처리할 경우에는 신주인수포기자는 고가인수를 포기함으로써 이익을 얻고, 증자 후 지분율이 하락하는 간접적 손실을 입게 된다. 이러한 손익이 발생한 경우 신주인수포기자의 이익규모가 일정금액 이상이어야 하고, 또한 인수자와의 관계도 고려하여 증여이익을 계산한다.

(1) 과세요건

- ① 신주발행 요건 : 신주인수가액 > 시가
- ② 특수관계 요건 : 실권주 추가인수자와 신주인수 포기자 사이에 특수관계 요함
- ③ 이익규모 요건 : 「30% Rule」 충족
- ④ 납세의무자 : 신주인수자와 특수관계있는 신주인수포기자

(2) 증여이익

- ① 실권주주가 직접적으로 얻은 이익을 계산한다.

실권주주가 직접적으로 얻은 이익(A)

$$= (1\text{주당 인수가액(가)} - \text{증자 후 } 1\text{주당 평가액(나)}) \times \text{실권주총수(다)}$$

- ② 실권주주의 직접이익 중 특수관계자의 지분해당액 ⇨ 증여이익

실권주주의 직접이익 중 특수관계자 증자지분해당액(B)

$$= A \times \frac{\text{특수관계자의 인수 주식수}}{\text{균등증자할 경우 증자주식 총수}}$$

$$\begin{aligned} \text{증여이익} &= [(가) - (나)] \times (다) \times (라) \\ &= A \times (라) \end{aligned}$$

(가) 신주1주당 인수가액

(나) 증자 후의 1주당 평가가액

구분	주권상장(코스닥상장)법인	비상장법인
증자후 1주당 평가액	Max[①,②] ① 권리락일 이후 2개월간의 최종시세가액의 평균액 ② 신주발행으로 인한 이론적 주가 $= \frac{(\text{증자전 기업의 주식가치} + \text{실권주가 없을 경우 유입될 증자대금})}{(\text{증자전 발행주식총수} + \text{실권주가 없을 경우 증가할 주식수})}$ $= \frac{(\text{증자전 1주당 평가액} \times \text{증자전 발행주식총수}) + (\text{신주1주당 인수가액} \times \text{실권주가 없을 경우 증가할 주식수})}{(\text{증자전 발행주식총수} + \text{실권주가 없을 경우 증가할 주식수})}$	② 신주발행으로 인한 이론적 주가
증자전 1주당 평가액	증자에 따른 권리락일 전 2개월이 되는 날부터 권리락 전일까지 2개월간 최종시세가액의 평균액	시가 or 보충적 평가액

(다) 실권주 총수

(라) 특수관계자의 증자지분 : $\frac{\text{특수관계자의 인수 주식수}}{\text{균등증자할 경우 증자주식 총수}}$

(A) 실권주주가 얻은 직접적 이익 = ((가) - (나)) × (다)

(B) 직접이익 중 특수관계자 인수분 = (A) × (라) ⇨ 증여이익

고가의 신주를 발행하면서 기존주주를 제외한 제3자에게 배정하거나 기존주주의 균등지분을 초과하여 배정할 경우에는 제3자 및 균등지분 초과 배정자와 특수관계에 있는 자가 얻은 이익에 대하여 증여세가 과세된다.

(1) 과세요건

- ① 신주발행 요건 : 신주인수가액 > 시가
- ② 특수관계 요건 : 신주배정자 및 균등지분 초과배정자와 기존주주 사이에 특수관계 포함
- ③ 이익규모 요건 : 해당없음
- ④ 납세의무자 : 신주배정자 등과 특수관계있는 기존주주

(2) 증여이익

- ① 신주미배정자 및 균등지분미만배정자의 이익을 계산
신주미배정자 등이 직접적으로 얻은 이익(A)
= (1주당 인수가액(가) - 증자 후 1주당 평가액(나))
× 기존주주의 신주미배정분 혹은 균등지분미달 배정분(다)
- ② 신주미배정자 등의 직접이익 중 특수관계자의 신주 인수분 ⇨ 증여이익
신주미배정자의 직접이익 중 특수관계자 신주인수분 (B)
= A × $\frac{\text{신주미배정자 등과의 특수관계자의 인수주식수}}{\text{제3자 및 균등지분 초과 배정자의 신주인수총수}}$

$$\begin{aligned} \text{증여이익} &= [(가) - (나)] \times (다) \times (라) \\ &= A \times (라) \end{aligned}$$

(가) 신주1주당 인수가액

(나) 증자 후의 1주당 평가가액

구 분	주권상장(코스닥상장)법인	비상장법인
증자후 1주당 평가액	$\begin{aligned} &\text{Max}[\text{①}, \text{②}] \\ &\text{① 권리락일 이후 2개월간의 최종시세가액의 평균액} \\ &\text{② 신주발행으로 인한 이론적 주가} \\ &= \frac{(\text{증자전 기업의 주식가치} + \text{신주발행으로 인한 실제 증자대금})}{(\text{증자전 발행주식총수} + \text{증자에 의하여 증가한 주식수})} \\ &= \frac{(\text{증자전 1주당 평가액} \times \text{증자전 발행주식총수}) + (\text{신주1주당 인수가액} \times \text{증자에 의하여 증가한 주식수})}{\text{증자전 발행주식총수} + \text{증자에 의하여 증가한 주식수}} \end{aligned}$	② 신주발행으로 인한 이론적 주가
증자전 1주당 평가액	증자에 따른 권리락일 전 2개월이 되는 날부터 권리락 전일까지 2개월간 최종 시세가액의 평균액	시가 or 보충적 평가액

(다) 기존주주의 신주미배정수 또는 균등지분미만 신주배정수

(라) 특수관계자의 신주인수분 : $\frac{\text{신주미배정자 등과의 특수관계자의 인수주식수}}{\text{제3자 및 균등지분 초과 배정자의 신주인수총수}}$

(A) 신주미배정자 등이 얻은 직접적 이익 = ((가) - (나)) × (다)

(B) 직접이익 중 특수관계자 인수분 = (A) × (라) ⇨ 증여이익

집행기준

39-29-10

전환주식을 저가발행한 경우 증여이익

2017.1.1. 이후 전환주식을 시가보다 낮은 가액으로 발행한 경우 전환주식을 다른 주식으로 전환함에 따라 교부받았거나 교부받을 주식의 가액이 전환주식 발행 당시 전환주식의 가액을 초과함으로써 그 주식을 교부받은 자가 얻은 이익에 증여세가 과세된다.

(1) 과세요건

- ① 전환주식발행 요건 : 전환주식가액 < 시가
- ② 주식전환 요건 : 전환주식 발행 당시 전환주식가액 < 교부받았거나 교부받을 주식의 가액
- ③ 특수관계 요건 : 해당없음
- ④ 이익규모 요건 : 해당없음
- ⑤ 납세의무자 : 전환주식을 다른 주식으로 전환한 주식을 교부받은 자

(2) 증여이익(① - ②)

- ① 전환주식을 다른 종류의 주식으로 전환함에 따라 교부받은 주식을 신주로 보아 증자에 따른 이익을 계산
 - ② 전환주식 발행 당시 증자에 따른 이익 계산
- ⇨ ①에서 ②을 차감한 금액이 0 이하인 경우에는 이익이 없는 것으로 본다

집행기준

39-29-11

전환주식을 고가발행한 경우 증여이익

2017.1.1. 이후 전환주식을 시가보다 높은 가액으로 발행한 경우 전환주식을 다른 주식으로 전환함에 따라 교부받았거나 교부받을 주식의 가액이 전환주식 발행 당시 전환주식의 가액보다 낮아짐으로써 그 주식을 교부받은 자의 특수관계인이 얻은 이익에 증여세가 과세된다.

(1) 과세요건

- ① 전환주식발행 요건 : 전환주식가액 > 시가
- ② 주식전환 요건 : 전환주식 발행 당시 전환주식가액 > 교부받았거나 교부받을 주식의 가액
- ③ 특수관계 요건 : 전환주식을 다른 주식으로 전환한 주식을 교부받은 자와 그로 인해 이익을 얻는 자 사이에 특수관계 포함

④ 이익규모 요건 : 해당없음

⑤ 납세의무자 : 전환주식을 다른 주식으로 전환한 주식을 교부받은 자의 특수관계인

(2) 증여이익(① - ②)

① 전환주식을 다른 종류의 주식으로 전환함에 따라 교부받은 주식을 신주로 보아 증자에 따른 이익을 계산

② 전환주식 발행 당시 증자에 따른 이익 계산

⇒ ①에서 ②을 차감한 금액이 0 이하인 경우에는 이익이 없는 것으로 본다

집행기준

39의2-0-1

자본감소의 의의

자본의 감소란 상법상 주주총회의 특별결의와 채권자보호절차를 거쳐 자본금을 감소시키는 것으로 통상 감자라고 한다. 감자는 회사규모 등에 비해 자본금이 과잉인 경우 실제로 회사재산의 일부를 주주에게 분배하는 실질적 감자와 회사의 결손금을 보전하기 위하여 행하여지는 형식적 감자가 있다.

〈실질적 감자 회계처리〉

차) 자본금	× × ×	대) 현금 등	× × ×
감자차손	× × ×	감자차익	× × ×

〈형식적 감자 회계처리〉

차) 자본금	× × ×	대) (이월)결손금	× × ×
--------	-------	------------	-------

집행기준

39의2-0-2

자본감소의 방식

$$\text{자본금의 감소} = \left(\begin{array}{l} \text{액면금액의 감소} \\ \text{i) 액면금액의 일부환급} \\ \text{ii) 절기} \end{array} \right) \times \left(\begin{array}{l} \text{발행주식총수의 감소} \\ \text{i) 주식병합} \\ \text{ii) 주식소각} \end{array} \right)$$

감자를 하는 방법에는 다음과 같이 3가지가 있다.

① 액면금액 감소·발행주식총수 불변

가. 환급 : 환급은 각 주주가 이미 납입한 주금액의 일부를 주주에게 반환하고 나머지 주금액을 새로운 주금액으로 하는 방법이다.

나. 절기 : 절기는 주주가 납입한 주금액 중 일부를 주주의 손실로 삭제하고 나머지 금액을 새로운 주금액으로 하는 방법이다.

② 액면금액 불변·발행주식총수 감소

가. 주식병합

종전의 2주를 합하여 1주로 하는 것과 같이 수개의 주식을 병합하여 이보다 소수의 주식으로 하는 것이다. 이와 반대되는 개념으로 분할이라는 것이 있다.

나. 주식소각

주식소각은 회사가 특정주주의 주식을 소멸시키는 것을 말한다. 이는 주주와의 계약 등에 의하여 주식을 취득하여 소멸시키는 임의소각과 추천, 청약선착순, 안분비례 등의 방법에 의하여 주주 의사와는 상관없이 주식을 취득하여 소멸시키는 강제소각 두 종류가 있으며, 주식 취득시 대가지불 유무에 따라 유상소각, 무상소각으로 나누어 진다.

③ 액면금액 감소·발행주식총수 감소

액면금액의 환급 등 액면금액의 감소와 주식병합·소각 등 주식수를 동시에 감소시키는 방법이다.

집행기준

39의2-0-3

감자방식에 따른 이익의 증여 발생 여부

법인이 특정주주의 주식을 감자하는 경우로서 감자대가가 1주당 평가액의 70% 이하이거나 감자로 인한 대주주의 이익이 3억을 초과하는 경우 그 특정주주와 특수관계에 있는 대주주가 상대적으로 이전받게 되는 경제적 이익에 대하여 증여세를 과세하는 것으로 감자방식에 따른 증여이익 발생 여부는 다음과 같다.

감자방식		감자시 주주에 대한 영향	증여세 과세
액면감소		모든 주주의 소유주식 동일하게 적용	해당없음
주식병합		모든 주주의 소유주식 동일하게 적용	해당없음
주식소각	유상소각	특정주주에게만 적용하는 경우	가능
	무상소각	특정주주에게만 적용하는 경우	가능

집행기준

39의2-29의2-1

감자에 따른 이익의 증여

구 분	내 용
• 과세요건	① 주식소각에 따른 감자일 것 ② 감자한 주식의 소유자와 특수관계에 있는 대주주가 존재할 것 ③ 일정규모 이상의 이익일 것 ⇨ 30%Rule 적용
• 납세의무자	감자로 인하여 이익을 얻은 대주주
• 증여시기	감자를 위한 주주총회결의일

구 분	내 용		
• 증여세 과세가액	구분	일반적인 저가소각의 경우	액면가액(대가) ≥ 감자주식 1주당 평가액 and 1주당감자대가 > 감자주식 1주당평가액
	대주주의 증여이익	$\frac{(\text{감자주식} 1\text{주당 평가액} - 1\text{주당 감자대가}) \times \text{총감자주식수} \times \text{대주주의 감자 후 지분율} \times \text{대주주의 특수관계자 감자주식수}}{\text{총 감자주식수}}$	$(1\text{주당 감자대가} - \text{감자주식 } 1\text{주당평가액}) \times \text{당해주주의 감자주식수}$

집행기준 39의2-29의2-2 감자에 따른 증여이익 대주주

대주주는 해당 주주의 지분 및 상증령 §19②의 특수관계자 지분을 포함하여 해당 법인의 발행주식 총수 등의 100분의 1 이상을 소유하고 있거나 소유하고 있는 주식 등의 액면가액이 3억원 이상인 주주 등을 말한다.

대주주 ⇨ 지분율 1% 이상 또는 액면가액 3억원 이상

집행기준 39의2-29의2-3 감자에 따른 이익의 규모 요건

- 일반적인 경우

$$\frac{(\text{감자주식 } 1\text{주당 평가액} - 1\text{주당 감자대가})}{\text{감자주식 } 1\text{주당 평가액}} \geq 30\%$$
 또는 대주주의 증여이익이 3억원 이상
- 감자주식 1주당 평가액이 액면가액 이하이고 1주당 감자대가가 1주당 평가액을 초과하는 경우

$$\frac{1\text{주당 감자대가} - \text{감자주식 } 1\text{주당 평가액}}{\text{감자주식 } 1\text{주당 평가액}} \geq 30\%$$
 또는 대주주의 증여이익이 3억원 이상

집행기준 39의2-29의2-4 감자주식 1주당 평가액

구 분	1주당 평가액	비 고
상장주식	평가기준일 이전 2개월간 최종시세가액 평균액	최대주주 할증 평가규정 배제
비상장주식	시가 or 보충적 평가액	

집행기준

39의2-29의2-5

증여이익의 계산사례

(1) A사 감자결의내역

- 乙 주주의 소유주식 500주 무상으로 감자
- A사 주식 액면가액 : 5,000원
- 감자주식 1주당 평가액 : 15,000원

(2) 감자 전·후 주주별 지분 현황

구 분	감자 전 현황		감자 후 현황	
	주식수	지분율	주식수	지분율
甲(父)	1,200	60%	1,200	80%
乙(子)	500	25%	0	0%
丙(子)	300	15%	300	20%
합계	2,000	100%	1,500	100%

(3) 과세요건 검토

- ① 乙의 특수관계인 대주주 검토 : 甲, 丙 모두 해당
- ② 30%Rule 적용 : $(15,000-0)/15,000 = 100\% \geq 30\%$: 요건 충족

(4) 증여이익 계산

- ① 甲의 증여이익 : $(15,000-0) \times 500\text{주} \times 80\% \times 500/500 = 6,000,000\text{원}$
- ② 丙의 증여이익 : $(15,000-0) \times 500\text{주} \times 20\% \times 500/500 = 1,500,000\text{원}$

집행기준

39의3-0-1

현물출자의 의의

현물출자는 주주 등이 회사의 설립시 또는 증자시 금전 이외의 재산(부동산, 유가증권, 무체재산권 등 재산적 가치가 있는 것)을 출자하고 당해법인의 주식 등을 교부받는 것을 말한다. 금전으로 하는 증자 등과의 차이점은 당해 현물을 평가해야 한다는 것이다. 따라서 상법은 자본의 과소·과대반영의 방지 및 기타 채권자를 보호하기 위하여 법원이 선임한 검사인 검사 등의 통제절차를 규정하고 있다.

집행기준

39의3-29의3-1

현물출자에 따른 이익의 증여

신주를 시가보다 저가 또는 고가로 발행하여 현물출자 하는 경우 현물출자는 일종의 유상증자이므로 현물출자자 또는 기존주주가 얻는 이익이 유상증자와 동일하다. 따라서, 증자에 따른 이익의 증여 이익 계산방법과 유사하며, 각 현물출자 유형별 증여이익은 다음과 같다.

구 분	저가발행	고가발행
현물출자 전 1주당 평가액	10	10
현물출자 전 발행주식수	100	100
현물출자 전 주식총가치	1,000	1,000
신주발행가액	5 (신주발행가액 < 시가)	20 (신주발행가액 > 시가)
신주 발행수	50	50
현물출자 후 1주당 평가액	$(10 \times 100 + 5 \times 50) / 150 = 8.33$	$(10 \times 100 + 20 \times 50) / 150 = 13.33$
현물출자자 이익(손실)	$(8.33 - 5) \times 50 = 166.5$ 현물출자자의 이익	$(20 - 13.33) \times 50 = 333.5$ 현물출자자의 손실 (기존주주의 이익)
비고	• 신주의 저가발행 이익과 동일 • 이익의 규모 및 특수관계 요건 적용하지 않음	• 신주의 고가발행 손실과 동일 • 이익의 규모 및 특수관계 요건 적용

집행기준

39의3-29의3-2

현물출자에 따른 이익 과세요건

구 분	저가발행	고가발행
과세요건	이익규모 (30% Rule) 해당없음 (신주의 저가·실권주 재배정과 동일)	해당
	특수관계 해당없음 (신주의 저가·실권주 재배정과 동일)	해당

1) 30% Rule

현물출자자가 신주를 고가로 인수할 경우 손실을 보고 해당 법인의 기존주주가 이익을 본다. 기존주주의 이익 중 현물출자자의 특수관계자가 얻는 이익을 증여이익으로 과세하기 위해서는 이익의 규모가 일정수준 이상이어야 하는데 그 수준을 「30%Rule」이라 하고 계산법은 다음과 같다.

- $(1\text{주당 신주인수가액} - \text{현물출자 후 1주당 평가액}) \geq \text{현물출자 후 1주당 평가액} \times 30\%$
또는
- $(1\text{주당 신주인수가액} - \text{현물출자 후 1주당 평가액}) \times \text{현물출자에 따른 발행주식수} \times \text{현물출자 전 특수관계자의 지분율} \geq 3\text{억원}$

2) 특수관계 요건 : 현물출자자와 기존주주 사이에 특수관계 요함.

3) 주권상장법인이 일반공모증자의 방법으로 신주를 배정하는 경우에는 과세에서 제외함

집행기준

39의3-29의3-3

현물출자에 따른 증여이익의 계산

(1) 증여이익

구 분	저가발행	고가발행
증여이익	(가 - 나) × 다	(나 - 가) × 다 × 라
가	현물출자 후 1주당 평가액	
나	현물출자자의 1주당 인수가액	
다	현물출자자의 신주인수 수량	
라	해당없음	현물출자 전 특수관계자의 지분율

(2) 현물출자 전·후의 1주당 평가액

구 분	주권상장(코스닥상장)법인	비상장법인
현물 출자후 1주당 평가액	• 저가발행 = Min[①, ②], 고가발행 = Max[①, ②] ① 현물출자 이후 2개월간의 최종시세가액의 평균액 ② 이론적 현물출자 후 주가 $= \frac{\text{현물출자 전 기업의 주식가치} + \text{현물출자로 인한 실제 증자대금}}{(\text{현물출자 전 발행주식총수} + \text{현물출자에 의하여 증가한 주식수})}$ $= \frac{(\text{현물출자전 1주당평가액} \times \text{증자전 발행주식총수}) + (\text{신주1주당 인수가액} \times \text{현물출자에 의하여 증가한 주식수})}{\text{현물출자 전 발행주식총수} + \text{현물출자에 의하여 증가한 주식수}}$	② 이론적 현물출자 후 주가
현물 출자전 1주당 평가액	현물출자 전 2개월이 되는 날부터 현물출자일 전일까지 2개월간 최종시세가액의 평균액	시가 or 보충적 평가액

집행기준

39의3-29의3-4

현물출자에 따른 증여이익의 계산사례

(1) 비상장회사 A의 현물출자 전 지분현황

- 현물출자 전 1주당 평가가액 : 1,000
- 주주 甲이 토지를 현물출자 하면서 20,000주 교부받음.
- 주주현황

구 분	현물출자 전 지분현황		현물출자 후 지분현황	
	주식수	지분율	주식수	지분율
甲	10,000	50%	30,000	75%
乙	10,000	50%	10,000	25%
합계	20,000	100%	40,000	100%

(2) 신주인수가액에 따른 현물출자에 따른 증여이익 계산

구 분	신주인수가액 500원인 경우	신주인수가액 4,000원인 경우
신주발행주식수	20,000	20,000
현물출자후 1주당 평가액	$\frac{(20,000 \times 1,000 + 500 \times 20,000)}{(20,000 + 20,000)} = 750$	$\frac{(20,000 \times 1,000 + 4,000 \times 20,000)}{(20,000 + 20,000)} = 2,500$
현물출자 전 특수 관계자 지분율	50%	50%
증여이익	$(750 - 500) \times 20,000 = 5,000,000\text{원}$	$(4,000 - 2,500) \times 20,000 \times 50\% = 15,000,000\text{원}$
납세의무자	현물출자자 甲	특수관계자 기준주주 乙

집행기준 40-0-1 전환증권의 종류

① 전환사채(CB : Convertible bonds)

전환사채는 일반사채에 전환권이 부여된 사채이다. 전환권이란 계약내용에 따라 사채권자가 일정기간(행사기간) 동안 사채권을 일정수(전환비율)의 주식으로 전환할 수 있는 권리를 말한다.

② 신주인수권부사채(BW : Bond with warrants)

신주인수권부사채는 일반사채에 신주인수권이 부여된 사채이다. 신주인수권은 사채권자가 그 계약내용에 따라 일정기간(행사기간)동안 사채발행회사의 신주를 특정가격(행사가격)에 매입할 수 있는 권리를 말한다.

③ 교환사채(EB : Exchangeable bond)

교환사채는 채권자가 상장법인이 보유하고 있는 타사 상장유가증권으로 교환을 청구할 수 있는 권리가 부여된 증권이다.

집행기준 40-30-1 전환증권 취득·인수시 과세요건

거래내용	과세요건 및 증여이익
○ 특수관계에 있는 자로부터 저가로 전환증권을 취득하는 경우	• 전환증권 등의 시가 > 취득·인수가격 ① 특수관계자와의 거래 ② 이익규모요건 : 30%Rule 적용 (전환증권시가 - 전환증권 취득·인수가격) ≥ 전환증권 시가 × 30% or 1억원 이상 ③ 증여이익 : 시가 - 취득·인수가
○ 전환증권 발행법인의 최대주주 등이 발행법인으로부터 저가로 균등지분을 초과하여 전환증권을 인수·취득하는 경우	
○ 제3자(최대주주의 특수관계자)가 전환증권을 발행법인으로부터 저가로 인수·취득하는 경우	

집행기준

40-30-2

특수관계인에게 전환증권 양도시 과세요건

거래내용	과세요건 및 증여이익
○ 전환증권 등을 특수관계자에게 고가로 양도하는 경우	• 전환증권 양도가액 > 전환증권의 시가 ① 특수관계자와의 거래 ② 이익요건 (양도가액 - 양도시 전환증권 시가 등) $\geq$ 전환증권 시가 $\times$ 30% or 1억원 ③ 증여이익 : 양도가액 - 전환증권 등의 시가

집행기준

40-30-3

전환증권 전환가능기간 중 전환·양도시 과세요건

거래내용	과세요건 및 증여이익
○ 전환증권 등을 특수관계자로부터 취득한 자가 전환기간에 주식가액보다 저가로 전환·양도하는 경우	■ 교부받은(을) 주식가액 > 전환·인수가격 등 ① 특수관계자 요건 ② 이익요건 : 증여이익 $\geq$ 1억원 ③ 증여이익 : Min[가, 나] 가. 전환증권 양도차액 = 양도가액 - 취득가액 나. $(a - b) \times c - d$ a. 1주당 교부받은(을) 주식가액 b. 1주당 전환시 전환·인수가액 등 c. 교부받은(을) 주식수 d. 취득·인수시 증여세 과세이익 or 이자손실분
○ 전환증권 발행법인의 최대주주 등이 균등지분을 초과하여 전환증권 등을 인수한 후 전환기간에 주식가액보다 저가로 전환·양도하는 경우	
○ 최대주주와 특수관계 있는 제3자가 전환기간에 주식가액보다 저가로 전환·양도하는 경우	
○ 전환으로 인수한 주식의 가액보다 높은 가액으로 전환하는 경우 ※ 이 경우 전환증권의 양도는 포함되지 아니한다. 따라서 높은 전환가액으로 전환 등을 한 경우에만 증여이익을 계산한다.	■ 인수하는 주식가액 $\leq$ 전환·인수가격 등 ① 특수관계자 요건 ② 증여이익 : $(a - b) \times c \times d$ a. 1주당 전환시 전환·인수가액 등 b. 1주당 교부받은 주식가액 c. 전환 등에 의하여 증가한 주식수 d. 특수관계자의 전환 전 지분율

집행기준 40-30-4 전환으로 교부받은 주식가액

구 분	주권상장(코스닥상장)법인	비상장법인
실제 전환후 1주당 평가액	$\text{Min}[\text{①}, \text{②}]$ $\text{① 전환일 이후 2개월간의 최종시세가액의 평균액}$ $\text{② 전환증권 전환 후 이론적 주가}$ $= \frac{\text{전환전 기업의 주식가치} + \text{전환 등으로 증가한 자본금}}{(\text{전환 전 발행주식총수} + \text{전환 등으로 증가한 주식수})}$ $= \frac{(\text{전환전 1주당 평가액} \times \text{전환전 발행주식총수}) + (\text{전환으로 발행한 신주1주당 전환가액} \times \text{전환 등으로 증가한 주식수})}{\text{전환 전 발행주식총수} + \text{전환 등으로 증가한 주식수}}$	② 전환증권 전환후 이론적 주가
전환전 1주당 평가액	전환 전 2개월이 되는 날부터 전환일 전일까지 2개월간 최종시세가액의 평균액	시가 or 보충적 평가액

집행기준 40-30-5 전환기간 양도시 교부받은 주식가액

구 분	주권상장(코스닥상장)법인	비상장법인
전환할 경우 1주당 평가액	$\text{Min}[\text{①}, \text{②}]$ $\text{① 양도일 이후 2개월간의 최종시세가액의 평균액}$ $\text{② 전환증권 양도 후 이론적 주가}$ $= \frac{\text{전환증권 양도전의 주식가치} + \text{전환할 경우 증가할 자본금}}{(\text{전환증권 양도 전 발행주식총수} + \text{전환할 경우에 증가할 주식수})}$ $= \frac{(\text{양도전 1주당 평가액} \times \text{양도전 발행주식총수}) + (\text{전환으로 발행할 신주1주당 전환가액} \times \text{전환할 경우 증가 주식수})}{\text{전환증권 양도 전 발행주식총수} + \text{전환할 경우에 증가할 주식수}}$	② 전환증권 양도후 이론적 주가
양도전 1주당 평가액	양도 전 2개월이 되는 날부터 양도일 전일까지 2개월간 최종시세가액의 평균액	시가 or 보충적 평가액

집행기준 40-30-6 전환가능기간 전환 증여이익 계산에서 차감항목

① 취득시 과세된 증여이익

전환·양도 당시 교부받은(을) 주식가액이 전환·인수가액보다 높아 과세될 경우에는 전환증권 등을 특수관계인 혹은 발행법인으로부터 저가로 취득·인수함으로써 과세된 이익은 차감하여 증여이익을 계산한다.

② 이자손실액

전환증권은 전환권이라는 조건부 권리가 포함된 채권이므로 동 권리가 포함되지 않은 채권보다 높은 가액으로 발행되며, 채권자 입장에서는 통상의 채권보다 전환권 등이 포함된 채권의 수익률이 상대적으로 낮다. 따라서, 전환시 인수하는 주식가액이 전환가액보다 높아 증여이익을 과세할 경우 투자자가 취득할 당시 수익률 차이에 따른 부담금액을 차감하여 증여이익을 계산한다.

가. 전환증권 등의 이자손실액

$$\bigcirc \text{ 전환사채 등의 이자손실액} = \frac{\text{만기상환금액}}{(1+R)^n} - \frac{\text{만기상환금액}}{(1+r)^n}$$

- R : 사채발행이율, r : 적정이자율
- n : 취득일부터 만기까지 남은 기간

나. 신주인수권증권의 이자손실액

주식으로 전환 등이 불가능한 경우의 신주인수권증권의 보충적 평가방법과 동일하다.

신주인수권증권 이자손실액 평가액 : ㉓ - ㉔

$$\text{㉓ 신주인수권부사채의 취득당시의 현재가치(사채발행이율 적용)} = \frac{\text{만기상환금액}}{(1+R)^n}$$

$$\text{㉔ 신주인수권부사채의 취득당시 현재가치(적정할인을 적용)} = \frac{\text{만기상환금액}}{(1+r)^n}$$

- R : 사채발행이율, r : 적정이자율
- n : 취득일부터 만기까지 남은 기간

집행기준

40-30-7

전환증권 등의 증여규정 적용 제외

주권상장법인이 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」에 따라 유가증권의 모집방법으로 전환증권 등을 발행한 경우에는 전환증권 전환 등에 따른 이익의 증여 규정은 적용하지 아니한다.

집행기준

40-30-8

유사 전환사채 등의 거래·전환에 대한 과세

기타 전환사채 등의 거래 방법과 이익이 유사한 경우로서 전환사채 등의 거래를 하거나 전환사채 등에 의하여 주식으로의 전환 등을 함으로써 특수관계인으로부터 직접 또는 간접적으로 이익을 얻은 경우 증여이익은 위의 계산방법을 준용하여 계산한다.

집행기준

41의2-0-1

초과배당에 따른 이익의 증여

- ① 법인의 배당시 그 법인의 최대주주 등의 특수관계인인 주주가 초과배당을 받은 경우 법인이 배당 또는 분배한 금액을 지급한 날을 증여일로 하여 그 초과배당금액에서 초과배당금액에 대한 소득세 상당액을 공제한 금액을 증여재산가액으로 하여 증여세를 부과한다.
- ② 초과배당금액에 대하여 증여세를 부과받은 자는 해당 초과배당금액에 대한 소득세를 납부할 때 (납부할 세액이 없는 경우를 포함한다) 상기 ①에 따른 증여세액에서 초과배당금액에 대한 실제 소득세를 반영한 증여재산가액(이하 “정산증여재산가액”)을 기준으로 계산한 증여세액을 차감한 금액을 납부하여야 한다. 다만, 그 차감금액이 음수인 경우에는 그 금액을 환급받을 수 있다.
- ③ 정산증여재산가액의 증여세 과세표준의 신고기한은 초과배당금액이 발생한 연도의 다음연도 5월1일부터 5월 31일까지(성실신고확인서를 제출한 성실신고확인대상사업자의 경우는 6월 30일까지)로 한다
- ④ 초과배당 이익을 자녀가 아닌 직계비속이 얻는 경우 세대생략 할증과세를 적용한다.

집행기준

41의2-31의2-1

초과배당금액

$$\text{특정주주*의(배당금액 - 균등배당액**)} \times \frac{\text{특정주주와 특수관계가 있는 최대주주 등의 (균등배당액 - 배당금액)}}{\text{과소배당 받은 주주 전체의 (균등배당액 - 배당금액)}}$$

* 최대주주 등의 특수관계인인 주주, ** 보유지분에 따라 받을 배당금액

집행기준

41의2-31의2-2

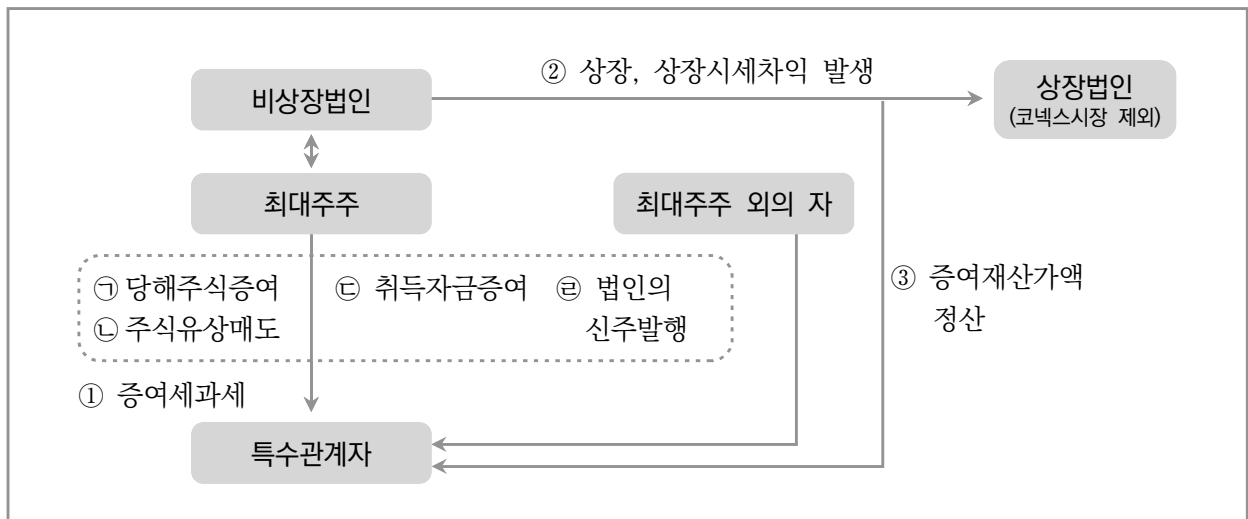
초과배당금액에 대한 소득세 상당액 계산시 적용할 율

초과배당금액	율
5천760만원 이하	초과배당금액 × 100분의 14
5천760만원 초과 8천800만원 이하	806만원 + (5천760만원을 초과하는 초과배당금액 × 100분의 24)
8천800만원 초과 1억5천만원 이하	1천536만원 + (8천800만원을 초과하는 초과배당금액 × 100분의 35)
1억5천만원 초과 3억원 이하	3천706만원 + (1억5천만원을 초과하는 초과배당금액 × 100분의 38)
3억원 초과 5억원 이하	9천406만원 + (3억원을 초과하는 초과배당금액 × 100분의 40)
5억원 초과 10억원 이하	1억7천406만원 + (5억원을 초과하는 초과배당금액 × 100분의 42)
10억원 초과	3억8천406만원 + (10억원을 초과하는 초과배당금액 × 100분의 45)

집행기준 41의3-0-1 상장에 따른 이익의 증여

비상장법인의 최대주주 등이 특수관계자에게 당해 법인의 주식 또는 동 주식에 대한 취득자금 등을 증여한 후 당해 주식이 상장될 경우 특수관계자가 받은 재산은 명목적으로는 비상장주식 또는 취득자금이나 실질적 재산은 상장주식의 가치이다.

이러한 실질적 증여이익에 대하여 최초 비상장주식 등의 증여단계에서 당시 평가액으로 증여세를 과세하고, 상장 후 가치증가분을 반영하여 증여재산가액을 정산하여 증여세를 과세한다.



집행기준 41의3-0-2 상장에 따른 이익의 증여 적용범위

취득구분	내 용
㉠ 최대주주 등으로부터 증여받는 경우	최대주주 등이 법인의 주식 등을 특수관계자에게 증여한 후 당해 주식 등이 5년 내에 상장되어 일정기준 이상의 이익(손실)이 있는 경우
㉠ 최대주주 등으로부터 취득하는 경우	최대주주 등이 법인의 주식 등을 특수관계자에게 양도한 후 당해 주식 등이 5년 내에 상장되어 일정기준 이상의 이익(손실)이 있는 경우
㉡ 최대주주로부터 증여 받은 자금으로 취득	최대주주 등이 특수관계자에게 재산을 증여하고 특수관계자가 동 재산(3년 이내 수증분)으로 최대주주가 아닌 자로부터 법인의 주식을 취득한 후 당해 주식 등이 5년 내에 상장되어 일정기준 이상의 이익(손실)이 있는 경우
㉢ 법인의 신주발행	위의 증여·취득에는 주식등을 증여받거나 취득한 후 그 법인이 자본을 증가 시키기 위하여 신주를 발행함에 따라 인수·배정받는 신주를 포함

집행기준

41의3-31의3-1

상장차익 증여의 주식 등의 범위

- ① 주식상장에 따른 이익의 증여 규정은 주식 뿐만 아니라 전환사채 등 전환증권을 최대주주로부터 수증받거나 취득한 경우에도 적용된다.
전환증권 등을 수증·취득 후 전환대상 주식의 5년 내에 상장되어 전환된 경우에는 당초 전환증권 수증·취득일에 당해 주식을 수증·취득한 것으로 보아 같은 규정을 적용한다.
- ② 위 ①의 주식 등의 취득에는 법인이 자본(출자액 포함)을 증가시키기 위하여 신주를 발행함에 따라 인수하거나 배정받은 신주를 포함한다.

집행기준

41의3-31의3-2

주식의 상장 요건

- ① 주식 등을 증여받거나 취득한 날로부터 5년 이내에 주식 등이 상장(코넥스시장 제외)되어야 한다.
- ② 상장일은 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」에 따른 증권시장에서 최초로 주식의 매매거래를 시작한 날로 한다.

집행기준

41의3-31의3-3

증여받은 자금으로 주식을 취득하는 경우

- ① 특수관계자가 최대주주 등으로부터 주식취득자금 등 재산을 증여받아 주식을 취득한 경우 주식 취득자금은 주식취득일로부터 소급하여 3년 이내 증여받은 재산을 포함한다.
- ② 특수관계자가 주식 등을 취득하는 경우 주식취득자금 중에 증여받은 재산과 다른 재산이 섞여 있어 증여받은 재산으로 주식 등을 취득한 것이 불분명한 경우에는 그 증여받은 재산으로 주식 등을 취득한 것으로 추정한다. 이 경우 증여받은 재산을 담보로 한 차입금으로 주식 등을 취득한 경우에는 증여받은 재산으로 취득한 것으로 본다.

집행기준

41의3-31의3-4

상장차익 정산기준일

- ① 주식 등 상장에 따른 증여의 증여이익은 정산기준일을 기준으로 계산한다.
- ② 정산기준일은 해당 주식 등의 상장일부터 3개월이 되는 날이며, 정산기준일 이전 주식 등을 보유한 자가 사망하거나 그 주식 등을 증여 또는 양도한 경우에는 그 사망일, 증여일 또는 양도일이 정산기준일이 된다.
- ③ 전환증권을 수증·취득하여 정산기준일까지 전환하지 않은 경우 정산기준일에 전환된 것으로 보아 증여이익을 계산한다.

집행기준

41의3-31의3-5

상장에 따른 이익의 증여세 과세요건

구 분	증여이익 발생($A \geq B$) : 과세	증여손실 발생($A < B$) : 환급
30%기준	$A - (B + C) \geq B \times 30\%$	$B - A \geq B \times 30\%$
차액기준	$[A - (B + C)] \times \text{증여받거나 유상취득한 주식수} \geq 3\text{억원}$	$(B - A) \times \text{증여받거나 유상취득한 주식수} \geq 3\text{억원}$
증여이익	$[A - (B + C)] \times \text{증여받거나 유상취득한 주식수}$	$(B - A) \times \text{증여받거나 유상취득한 주식수}$

A : 정산기준일 현재 1주당 평가액

B : 주식 등의 증여일·취득일 현재 1주당 증여세과세가액 또는 취득가액

C : 1주당 기업가치 실질적 증가로 인한 이익

① 정산기준일 현재 1주당 평가액 (A)

정산기준일 현재 주식은 상장(코스닥상장 포함)이 되었으므로 정산기준일 전·후 2개월간의 최종시세가액의 평균액으로 평가하며, 최대주주일 경우 할증하여 평가한다.

② 주식 등의 증여일·취득일 현재 1주당 가액 (B)

증여받은 주식 등은 증여일 현재 시가 또는 보충적 평가액으로 평가하고 유상취득한 것은 취득가액으로 평가한다. 단, 시가보다 저가로 취득하여 취득시점에서 증여세가 과세된 경우에는 당해 증여재산가액은 취득가액에 가산한다.

③ 1주당 기업가치 실질적 증가로 인한 이익 (C)

1주당 기업가치의 실질적 증가로 인한 이익 = 1개월당 순손익액 × 증여·취득일로부터 정산기준일까지 월수

증여·취득일이 속하는 사업연도 개시일부터
1개월당 순손익액 = $\frac{\text{상장일 전일까지 사업연도별 1주당 순손익액의 합계액}}{\text{당해기간의 월수}}$

※ 월수 계산시 1월 미만은 1월로 본다

가. 1주당 기업가치의 실질적 증가로 인한 이익은 증여일·취득일부터 상장일까지 비상장주식 등의 실질적 가치 상승분을 의미한다. 원칙적으로 가치 상승분은 1주당 순손익액으로 계산하나, 결손금 등이 발생하여 순손익액으로 계산하는 것이 불합리한 경우에는 1주당 순자산가액의 증가분으로 계산할 수 있다.

나. 1주당 순손익액 계산은 비상장주식의 보충적 평가시 계산방법을 준용한다.

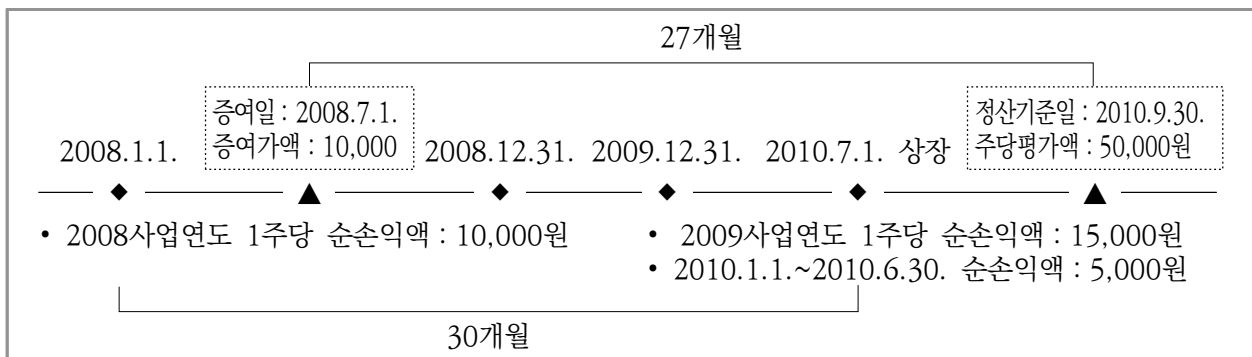
다. 상장일 등이 속하는 사업연도 개시일부터 상장일 등의 전일까지 1주당 순손익액을 산정하기 어려운 경우에는 다음과 같이 계산할 수 있다.

$$\text{상장일이 속하는 사업연도의 1주당 순손익액} = \frac{\text{상장일의 직전 사업연도} \times \text{상장일이 속하는 사업연도 개시일부터 상장일 전일까지의 월수}}{\text{1주당 순손익액} \times \text{직전 사업연도 월수}}$$

※ 1주당 순손익액 : 집행기준 63-56-1 참조하여 평가

라. 기업가치의 실질적 증가로 인한 이익은 대차대조표, 손익계산서 및 기타 기업가치의 실질적 증가를 확인할 수 있는 서류에 의하여 확인되어야 한다.

집행기준 41의3-31의3-6 상장차익 증여이익 계산사례



- ① 정산기준일 주당 평가액 : 50,000원
- ② 증여일 현재 주당 증여재산가액 : 10,000원
- ③ 1주당 기업가치 실질적 증가로 인한 이익 : 27,000원
 - ㉠ 1개월당 순손익액 = (10,000+15,000+5,000) ÷ 30개월 = 1,000원
 - ㉡ 1주당 기업가치 실질적 증가분 = 1,000 × 27개월 = 27,000원
- ④ 증여이익 = 50,000 - 10,000 - 27,000 = 13,000원

* 13,000원 ≥ 10,000×30% : 기준요건 충족

집행기준 41의4-0-1 금전무상대출 등에 따른 이익의 증여

구 분	내 용
• 과세요건	① 타인으로부터 1년내 증여이익이 1천만원 이상이 되는 금전을 대출받을 것 ② 대출조건이 무상 혹은 적정이자율보다 낮은 이자율일 것 ※ 적정이자율 : 기획재정부장관이 고시
• 납세의무자	금전을 대출받은 자
• 증여시기	금전 대출일

구 분	내 용
• 증여세 과세가액	1) 무상 금전대출 : 증여재산가액 = 대출금액 × 적정이자율 2) 적정이자율 미만의 금전대부 : 증여재산가액 = 대출금액 × 적정이자율 - 실제 지급한 이자상당액
• 특수관계인이 아닌 자간의 거래	특수관계인이 아닌 자간의 거래로서 거래의 관행상 정당한 사유가 있다고 인정되는 경우에는 적용 제외

집행기준 41의4-31의4-1 대출기간

구 분	대출기간
• 대출기간이 정하여 지지 않은 경우	대출기간을 1년으로 본다
• 대출기간이 1년 이상인 경우	1년이 되는 날의 다음날에 새로운 대출로 본다

집행기준 41의4-31의4-2 금전무상대출 증여이익 계산시 유의점

증여이익은 대출금액의 대출기간 경과여부 및 이자발생여부를 확인하여 계산하는 것이 아니라 대출받은 날을 기준으로 계산하므로 대출시점에 즉시 금전대출에 따른 이익을 계산한다. 그리고 금전을 수차례로 나누어 대출받은 경우 증여이익은 각 금액을 받은 날을 기준으로 계산한다.

집행기준 41의4-31의4-3 금전무상대출 증여이익 계산사례

[사례]

아들 甲이 아버지 乙로부터 10억원을 2022.5.1.부터 2023.12.31.까지 2% 연이자율로 차용한 경우 증여재산가액은 다음과 같다.

- 2022.5.1. 증여재산가액 = 10억 × (4.6% - 2%) = 26,000,000원
- 2023.5.1. 증여재산가액 = 10억 × (4.6% - 2%) × 244/365 = 17,380,821원

집행기준 41의5-0-1 합병에 따른 상장 등 이익의 증여

최대주주 등의 특수관계자가 최대주주 등으로부터 해당 법인의 주식 등을 증여받거나 취득한 경우 또는 증여받은 재산으로 최대주주 등이 아닌 자로부터 해당 법인의 주식 등을 취득하거나 다른 법인의 주식 등을 취득한 경우로서 그 주식 등을 증여받거나 취득한 날부터 5년 이내에 그 법인이나 다른 법인이 특수관계에 있는 상장법인과 합병됨에 따라 비상장주식 등이 상장되는 효과가 발생한다.

집행기준

41의5-31의5-2 합병요건

비상장주식 등의 수증일 또는 취득일로부터 5년 이내에 당해 비상장법인 및 다른 비상장법인이 특수관계있는 상장법인과 합병하는 경우 합병에 따른 상장이익의 증여 규정이 적용된다.

집행기준

41의5-31의5-3 특수관계있는 상장법인의 요건

- ① 특수관계에 있는 상장법인에서 특수관계 요건은 합병등기일이 속하는 사업연도의 직전 사업연도 개시일부터 합병등기일까지 기간 중에 충족하여야 한다.
- ② 특수관계 상장법인은 다음 요건 중 하나를 충족하는 법인이어야 한다.
 - 가. 비상장법인 등의 주식취득자와 그의 특수관계자가 상장법인 또는 코스닥상장법인의 최대 주주에 해당하는 경우
 - 나. 기업집단소속의 다른 기업
 - 다. 동일인이 임원의 임면권의 행사 또는 사업방침의 결정 등을 통하여 합병당사법인의 경영에 대하여 영향력을 행사하고 있다고 인정되는 관계에 있는 법인

집행기준

42-0-1 재산사용 및 용역제공 등에 따른 이익의 증여

재산의 사용 또는 용역의 제공에 따라 일정 이익을 얻은 경우 그 이익에 상당하는 금액을 그 이익을 얻은 자의 증여재산가액으로 한다.

집행기준

42-0-2 재산의 사용기간 또는 용역의 제공기간 및 특수관계인이 아닌 자간의 거래

재산의 사용기간 또는 용역의 제공기간이 정해지지 않은 경우 그 기간을 1년으로 하고, 그 기간이 1년 이상인 경우에는 1년이 되는 날의 다음날에 매년 새로 재산을 사용 또는 사용하게 하거나 용역을 제공 또는 제공받은 것으로 본다. 특수관계인이 아닌 자간의 거래로서 거래의 관행상 정당한 사유가 있는 경우 과세 제외됨

집행기준

42-32-1 재산사용 및 용역제공 등에 따른 이익의 증여 유형 및 증여이익

증여 유형	증여이익
무상으로 타인의 재산을 사용하거나 용역을 제공받아 얻은 이익	무상담보제공 금전 차입 : (차입금 × 적정이자율) - 지급하였거나 지급할 이자 ≥ 1천만원
	그 외 : 지급할 시가 상당액 ≥ 1천만원

증여 유형	증여이익
저가로 타인의 재산을 사용하거나 용역을 제공받아 얻은 이익	시가 - 대가 $\geq$ 시가 $\times$ 30%
고가로 타인으로부터 재산을 사용하게 하거나 용역을 제공하고 얻은 이익	대가 - 시가 $\geq$ 시가 $\times$ 30%

* 재산에는 금전과 부동산은 제외한다.

집행기준 42의2-0-1 법인의 조직 변경 등에 따른 이익의 증여

주식의 포괄적 교환 및 이전, 사업의 양수·양도, 사업 교환 및 법인의 조직 변경 등에 의하여 소유 지분이나 그 가액이 변동됨에 따라 이익을 얻은 경우에는 그 이익에 상당하는 금액(소유지분이나 그 가액의 변동 전·후 재산의 평가차액을 말함)을 그 이익을 얻은 자의 증여재산가액으로 한다.

집행기준 42의2-32의2-1 법인의 조직 변경 등에 따른 이익의 증여이익 계산

증여 유형	증여이익
소유지분 변동	(변동후 지분 - 변동전 지분) $\times$ 지분변동 후 1주당 가액
평가액 변동	변동후 가액 - 변동전 가액

* 증여이익은 $\geq \min(\text{변동전 해당재산가액} \times 30\%, 3\text{억원})$ 이어야 함

집행기준 42의3-32의3-1 재산 취득후 재산가치 증가에 따른 이익의 증여

재산가치 증가는 자기의 계산으로 형질변경·개발사업시행 등 해당 행위를 할 수 없다고 인정되는 자가 타인의 증여 등으로 재산을 취득한 후 5년 이내 당해 사업 등으로 재산가치가 상승되는 경우를 의미한다.

집행기준 42의3-32의3-2 재산 취득후 재산가치 증가에 따른 이익의 증여 과세요건

- ① 재산을 취득한 후 5년 이내 재산가치 증가사유가 발생하여야 한다. 단, 거짓이나 기타 부정한 방법으로 상속세나 증여세를 감소시킨 경우 5년이라는 기간제한 규정은 적용하지 않고, 특수관계인이 아닌 자로부터 재산을 증여받는 등의 경우에도 해당 증여 규정을 적용한다.
- ② 특수관계인으로부터 재산을 증여받는 등 특정한 사유에 의해 재산을 취득하여야 한다.
- ③ 재산가치 증가사유 발생일 현재 재산가치상승금액이 일정기준 이상이어야 한다.

집행기준

42의3-32의3-3

재산가치 증가이익의 수증자

재산가치 증가이익의 납세의무자는 특수관계인 등의 기여에 의한 재산가치 증가이익을 얻은 자로서 그 직업·연령·소득·재산상태로 보아 자신의 계산으로 해당 행위를 할 수 없다고 인정되는 자를 말한다.

집행기준

42의3-32의3-4

재산가치 증가이익의 재산취득 사유

- ① 특수관계인으로부터 재산을 증여받은 경우
- ② 특수관계에 있는 자로부터 기업의 경영 등에 관하여 공표되지 아니한 내부 정보를 제공받아 그 정보와 관련된 재산을 유상으로 취득한 경우
- ③ 특수관계에 있는 자로부터 증여받거나 차입한 자금 또는 특수관계에 있는 자의 재산을 담보로 차입한 자금으로 재산을 취득한 경우
단, 거짓이나 그 밖의 부정한 방법으로 상속세나 증여세를 감소시킨 것으로 인정되는 경우에는 특수관계 이외의 자와의 증여에 대하여도 적용한다.

집행기준

42의3-32의3-5

재산가치 증가사유

1. 재산가치 증가사유
 - ① 개발사업의 시행
 - ② 형질변경
 - ③ 공유물의 분할
 - ④ 지하수개발·이용권 등의 인가·허가 및 그 밖에 사업의 인가·허가
 - ⑤ 비상장주식인 경우에는 한국금융투자협회에의 등록
 - ⑥ 위와 유사한 것으로서 재산가치를 증가시키는 사유
2. 취득한 재산이 주식 또는 출자지분인 경우에도 재산가치 증가사유는 1. ①~⑥의 어느 하나에 해당하는 사유를 말함

집행기준

42의3-32의3-6

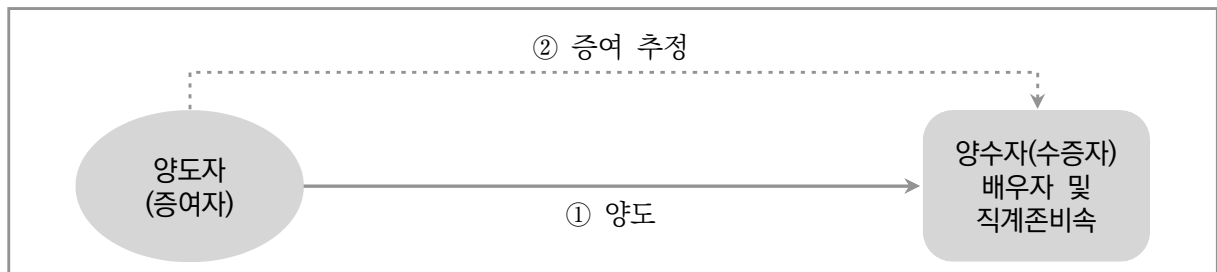
일정기준 이상의 재산가치 증가금액

재산가치 증가 사유에 의하여 취득재산의 가치가 일정기준 이상 상승할 경우 증여세를 과세한다.

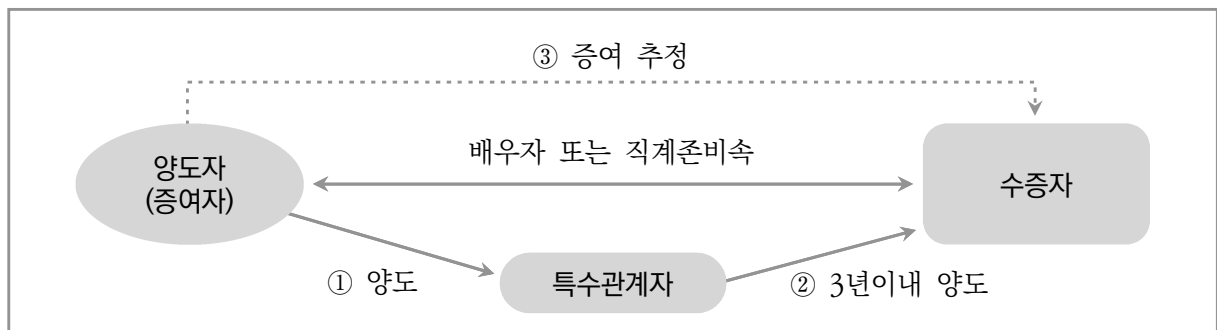
구 분	내 용
재산가치상승금액 = ①사유발생일 현재 재산가액 - (②재산취득가액 + ③통상적가치상승분 + ④가치상승기여분) ① : 재산가치증가사유일 현재 시가 혹은 보충적 평가액 ② : 실제 취득가액 혹은 증여세 과세가액 ③ : 기업가치 실질적 증가로 인한 이익·연평균지가상승률·연평균주택가격상승율·전국소비자 물가상승률을 감안한 재산의 보유기간 중 정상적인 가치상승분에 상당하다고 인정되는 금액 ④ : 개발사업의 시행, 형질변경, 사업의 인·허가 등에 따른 자본적지출액 등	
이익요건	재산가치상승금액 $\geq$ 3억원 또는 재산가치상승금액/(② + ③ + ④) $\geq$ 30%
증여재산가액	재산가치상승금액

집행기준 44-0-1 양도재산의 증여추정

- ① 배우자 또는 직계존비속에게 양도한 재산은 양도자가 그 재산을 양도한 때에 그 재산의 가액을 배우자 등이 증여받은 것으로 추정하여 이를 배우자 등의 증여재산가액으로 한다.(직접양도)



- ② 특수관계에 있는 자에게 양도한 재산을 그 특수관계에 있는 자(양수자)가 양수일부터 3년 이내에 당초 양도자의 배우자 등에게 다시 양도한 경우에는 배우자 등에게 양도한 당시의 재산가액을 그 배우자 등이 증여받은 것으로 추정하여 이를 배우자 등의 증여재산가액으로 한다.(간접양도)



집행기준

44-0-2 배우자와 직계존비속의 범위

- ① 배우자는 민법상 혼인관계에 의한 배우자를 말한다. 따라서 사실혼에 의한 배우자는 포함되지 아니한다.
- ② 직계비속에는 친양자 및 출양자도 포함된다.
- ③ 계모자 관계, 적모서자 관계는 직계존비속 관계에 해당되지 아니한다.
- ④ 며느리와 시아버지·시어머니 관계 그리고 사위와 장인·장모의 관계는 직계존비속 관계가 아니라 친족관계이다.

집행기준

44-33-1 증여추정의 배제

- ① 법원의 결정으로 경매절차에 따라 처분된 경우
- ② 파산선고로 인하여 처분된 경우
- ③ 「국세징수법」에 따라 공매된 경우
- ④ 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」에 따른 증권시장을 통하여 유가증권이 처분된 경우. 단, 시간외매매시장에서 당일 종가 이외의 가격으로 대량매매가 이루어진 경우에는 증여추정배제에서 제외
- ⑤ 배우자 등에게 대가를 받고 양도한 사실이 명백히 인정되는 경우 단, 양도일 현재 대가를 추후 지급하기로 한 경우에는 명백히 양도한 것으로 보지 아니한다.
- ⑥ 특수관계자를 통한 간접양도에 따른 증여추정의 경우 「소득세법」에 따라 당초 양도자 및 양수자가 부담한 결정세액의 합계액이 그 배우자 등이 증여받은 것으로 추정할 경우의 증여세액보다 큰 경우

집행기준

44-33-2 배우자에게 양도한 사실이 명백하여 증여추정 배제되는 경우

증여추정 배제시 배우자 등에게 양도한 사실이 명백한 경우는 다음 중 어느 하나에 해당되는 경우를 말한다.

- ① 권리의 이전이나 행사에 등기 또는 등록을 요하는 재산을 서로 교환한 경우
- ② 이미 과세(비과세 또는 감면 포함)되었거나 신고한 소득금액 또는 상속 및 수증재산의 가액으로 그 대가를 지급한 사실이 입증되는 경우

- ③ 소유재산 처분금액으로 그 대가를 지급한 사실이 입증되는 경우
- ④ 배우자 등의 채무 부담사실이 명백하고 동 채무로 대가를 지급한 경우

집행기준 44-33-3 정상적 상거래와 증여추정과의 관계

정상적인 상거래에 따라 배우자에게 판매하는 상품에 대하여 「소득세법」에 따라 소득세가 부과되는 때에는 당해 상품을 배우자 등에게 증여한 것으로 추정하지 아니한다.

집행기준 45-0-1 재산취득자금·채무상환자금 증여추정

직업, 연령, 소득 및 재산 상태 등으로 볼 때 재산(채무)을 자력으로 취득(상환)하였다고 인정하기 어려운 경우에는 그 재산(채무)을 취득(상환)한 때에 그 재산의 취득(상환)자금 중 입증하지 못한 금액을 그 재산(채무)의 취득(상환)자가 증여받은 것으로 추정하여 이를 그 재산취득자(채무상환자)의 증여재산가액으로 한다.

집행기준 45-0-2 재산취득자금 등의 증여추정규정 적용방법

- ① 재산취득자금 등의 증여추정규정은 재산 취득 또는 채무 상환이 있을 때마다 그 해당 여부를 판단한다.
- ② 재산취득자금 등의 증여추정 배제규정은 10년간 재산취득 누적금액 또는 상환누적금액으로 적용한다.

집행기준 45-0-3 재산취득자금의 범위

- ① 재산을 취득하기 위하여 실제로 소요된 총 취득자금을 말하는 것으로 취득세 등 취득부수비용을 포함한다.
- ② 재산 취득당시 증빙불비로 취득자금을 확인할 수 없는 경우에는 취득당시 시가 또는 보충적 평가액을 취득자금으로 한다.

집행기준 45-0-4 재산취득자금 등의 자금출처 입증방법

- ① 신고하였거나 과세(비과세 또는 감면 포함)된 소득금액

- ② 신고하였거나 과세된 상속 또는 수증재산의 가액
- ③ 재산을 처분한 대가로 받은 금전이나 부채를 부담하고 받은 금전으로 당해 재산의 취득 또는 당해 채무의 상환에 직접 사용한 금액

집행기준 45-0-5 재산취득자금 등의 자금출처 입증금액의 범위

- ① 본인 소유재산의 처분사실이 증빙에 의하여 확인되는 경우 그 처분금액에서 양도소득세 등 공과금 상당액을 차감한 금액
- ② 기타 신고하였거나 과세된 소득금액에서 당해 소득에 대한 소득세 등 공과금 상당액을 차감한 금액
- ③ 농지경작소득
- ④ 재산취득일 이전에 차용한 부채로서 입증된 금액
- ⑤ 재산취득일 이전에 자기재산의 대여로서 받은 전세금 및 보증금

집행기준 45-0-6 소유재산 처분금액이 불분명한 경우 자금출처로 인정하는 금액

소유재산 처분금액이 불분명할 경우 시가 혹은 보충적 평가액을 처분금액으로 보아 취득재산의 자금출처 입증금액으로 한다.

집행기준 45-0-7 명의상 채무자와 사실상 채무자가 다른 경우 자금출처의 인정 여부

금융기관으로부터 타인 명의로 대출받았으나 그 대출금에 대한 이자지급, 원금상환 및 담보제공 등으로 사실상의 채무자가 그 재산취득자임이 확인되는 경우에는 당해 대출금은 재산취득(채무상환)자금의 출처로 인정된다.

집행기준 45-0-8 차명계좌에 대한 증여추정

「금융실명거래 및 비밀보장에 관한 법률」 제3조에 따라 실명이 확인된 계좌 또는 외국의 관계 법령에 따라 이와 유사한 방법으로 실명이 확인된 계좌에 보유하고 있는 재산은 명의자가 그 재산을 취득한 것으로 추정한다.

집행기준 45-34-1 입증금액 요건 및 증여재산가액

증여추정 제외요건	입증하지 못한 금액 < Min [① 재산취득가액 × 20%, ② 2억원]
증여재산가액	입증하지 못한 금액

집행기준 45-34-2 자금출처 증여추정 사례

재산취득(채무상환)	입증금액	미입증금액	증여추정
8억원	7억원	1억원 < Min[①8억 × 20%, 2억원] = 1.6억원	제외
9억원	6.5억원	2.5억원 ≥ Min[①9억 × 20%, 2억원] = 1.8억원	2.5억원
15억원	13.5억원	1.5억원 < Min[①15억 × 20%, 2억원] = 2억원	제외
19억원	16.5억원	2.5억원 ≥ Min[①19억 × 20%, 2억원] = 2억원	2.5억원

집행기준 45-34-3 자금출처 증여추정 배제기준

연령·직업·재산상태·사회경제적 지위 등을 고려하여 재산취득일 전 또는 채무상환일 전 10년 이내에 해당 재산취득자금 또는 해당 채무상환자금의 합계액이 다음의 기준금액 미만인 경우에는 증여추정 규정을 적용하지 아니한다. 다만, 기준금액 이하이더라도 취득가액 또는 채무상환 금액이 타인으로부터 증여받은 사실이 확인될 경우에는 증여세 과세대상이 된다.

구 분	취득재산		채무상환	총액한도
	주택	기타재산		
30세 미만	5천만원	5천만원	5천만원	1억원
30세 이상	1.5억원	5천만원	5천만원	2억원
40세 이상	3억원	1억원	5천만원	4억원

집행기준 45의2-0-1 명의신탁

명의신탁은 실정법상의 근거없이 판례에 의하여 형성된 신탁행위의 일종으로 수탁자에게 재산의 명의가 이전되지만 수탁자는 외관상 소유자로 표시될 뿐이고 적극적으로 그 재산을 관리·처분할 권리의무를 가지지 아니하는 신탁이다.

집행기준 45의2-0-2 명의신탁재산 증여의제

권리의 이전이나 그 행사에 등기 등이 필요한 재산(토지와 건물은 제외)의 실제소유자와 명의자가 다른 경우에는 실질과세원칙에 불구하고 그 명의자로 등기 등을 한 날에 조세회피목적이 없는 경우 등을 제외하고는 그 재산의 가액(명의개서를 하는 재산은 소유권 취득일을 기준으로 평가한 가액)을 실제소유자가 명의자에게 증여한 것으로 본다.

집행기준 45의2-0-3 명의신탁재산 증여의제 과세요건

- ① 등기·등록·명의개서 등을 요하는 자산이어야 한다.
- ② 실질소유자와 명의자가 달라야 한다.
- ③ 조세회피목적이 있어야 한다.

집행기준 45의2-0-4 등기·등록 등을 요하는 재산

등기·등록 등을 요하는 재산은 권리의 이전이나 행사에 등기 등이 효력발생요건 내지 대항요건으로서 법률상 요구되는 다음과 같은 자산을 말한다.

등기를 요하는 자산	입목, 공장재단, 광업재단, 선박 (토지, 건물 제외)
등록을 요하는 자산	특허권, 실용신안권, 의장권, 상표권, 저작권, 어업권, 광업권, 자동차, 항공기, 건설기계
명의개서를 요하는 자산	주권, 사채권

집행기준 45의2-0-5 등기·등록·명의개서 등을 요하지 아니하는 재산

- ① 아파트당첨권, 아파트 분양계약금, 중도금 등을 납입한 상태에서 이전하는 부동산을 취득할 수 있는 권리
- ② 예금청구권, 차입예탁반환청구권
- ③ 보험, 예금, 상호신용금고계금

집행기준 45의2-0-6 토지·건물의 명의신탁

1995.7.1.부터 「부동산 실권리자 명의등기에 관한 법률」이 시행됨에 따라 토지 또는 건물의 명의신탁에 대하여 등기자체가 무효가 되므로 명의신탁재산 증여의제 규정은 적용하지 아니하나 동 법에 따라 과징금 등이 부과될 수 있다.

집행기준 45의2-0-7 취득무효와 명의신탁재산 증여의제와의 관계

명의신탁재산 증여의제에 의하여 증여세를 과세한 후 원인무효에 의하여 취득무효판결이 나면 그 재산상의 권리가 말소되므로 이미 부과한 증여세는 취소한다. 다만, 형식적인 재판절차만 경유한 사실이 확인되는 경우에는 그러하지 아니하다.

집행기준 45의2-0-8 조세회피목적이 있는 것으로 추정하는 경우

타인의 명의로 재산의 등기 등을 한 경우로서 실제소유자 명의로 명의개서를 하지 아니한 경우 및 유예기간에 주식 등의 명의를 실제소유자 명의로 전환하지 아니하는 경우에는 조세회피 목적이 있는 것으로 추정한다.

집행기준 45의2-0-9 명의신탁재산의 원칙적 증여의제 시기

명의자로 등기·등록·명의개서 한 날을 증여의제 시기로 보며 명의개서를 한 날은 「상법」에 의하여 취득자의 주소와 성명을 주주명부(「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」에 의한 실질주주명부 포함)에 기재한 때를 말한다.

※ 실질주주명부는 발행법인 등이 배당 등을 위하여 주주명부를 폐쇄하는 경우 폐쇄기준일 현재 주주의 성명·주소·주식의 종류와 수량을 증권예탁원으로부터 받아 작성하는 주주명부를 말한다.

집행기준 45의2-0-10 주주명부 등이 없는 경우 명의개서여부 판단

주주명부 또는 사원명부가 작성되지 아니한 경우에는 법인의 납세지 관할세무서장에게 제출한 주주 등에 관한 서류 및 주식등변동상황명세서에 따라 명의개서 여부를 판정한다. 이 경우 증여일은 다음의 순서에 따른 날을 말한다.

- ① 증여세 또는 양도소득세 등의 과세표준신고서에 기재된 소유권이전일
- ② 납세지 관할세무서장에게 제출한 주식등변동상황명세서에 기재된 거래일

집행기준 45의2-0-11 장기간 명의개서하지 않은 주식 등의 증여의제 시기

주식을 취득한 후 취득자의 명의로 명의개서 하지 않은 경우 증여의제시기는 다음과 같이 구분된다.

미명의개서 주식의 구분	증여의제시기
2002.12.31. 이전 취득한 경우 ⇒ 2003.1.1. 취득 의제	소유권취득일이 속하는 연도의 다음 연도 말일의 다음날 ⇒ 2005.1.1. 증여의제시기
2003.1.1. 이후 취득한 경우	소유권취득일이 속하는 연도의 다음 연도 말일의 다음날

집행기준

45의2-0-12

명의신탁재산 증여의제의 재산가액 계산

명의신탁재산의 증여재산가액은 증여의제일 현재 시가 또는 보충적 평가액으로 평가하며 명의개서를 하는 재산인 경우 소유권 취득일을 기준으로 평가한 가액으로 한다.

집행기준

45의2-0-13

명의신탁재산을 신탁해지 하는 경우

명의신탁한 재산을 해지하여 그 재산의 실질상 소유자인 위탁자 명의로 환원하는 경우에는 증여로 보지 아니한다.

집행기준

45의2-0-14

명의신탁재산 증여의제규정을 적용하지 않는 경우

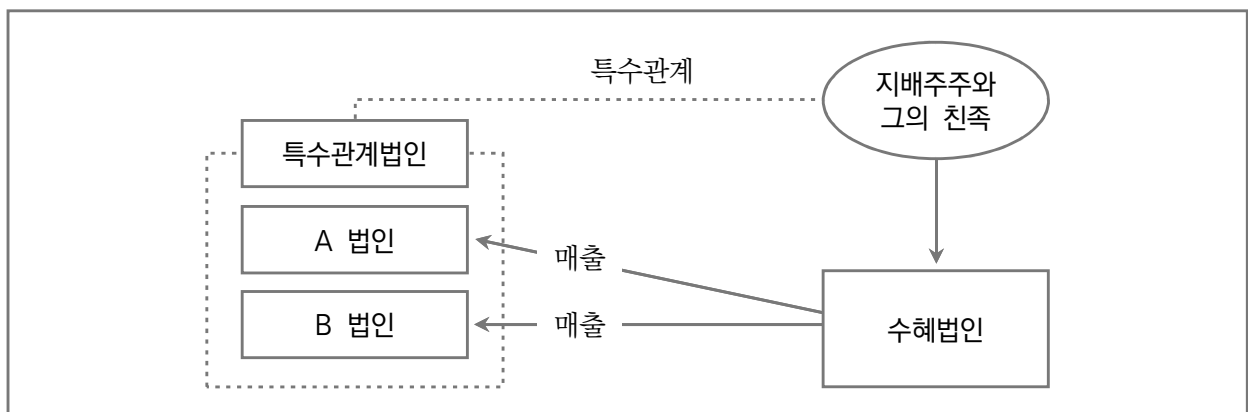
- ① 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」에 따른 신탁등기한 경우
- ② 비거주자가 법정대리인 또는 재산관리인의 명의로 등기 등을 하는 경우

집행기준

45의3-0-1

특수관계법인과 거래를 통한 이익의 증여의제

특수관계법인이 수혜법인(내국법인에 한정함)에 일감을 몰아주는 방법으로 수혜법인의 지배주주 등에게 부를 이전하는 사례에 대하여 증여세를 과세하는 규정으로서 수혜법인의 사업연도를 기준으로 수혜법인과 특수관계법인의 거래비율이 정상거래비율을 초과하는 경우 수혜법인의 지배주주와 그 친족이 수혜법인의 영업이익을 기준으로 계산한 이익을 증여받은 것으로 본다.



이 때 수혜법인이 사업부문별로 회계를 구분하여 기록하는 경우에는 사업부문별로 특수관계법인 거래비율 및 세후영업이익등을 계산할 수 있으며, 해당 사업부문이 둘 이상인 경우에는 그 둘 이상의 사업부문을 하나의 사업부문으로 보아 특수관계법인 거래비율 및 세후영업이익을 계산한다.

집행기준 45의3-0-2 증여의제이익 계산방법 개정 연혁

구 분	증여세 과세가액 계산식	정상거래비율	한계보유비율
2012.1.1.~ 2012.12.31. 개시하는 사업연도	수혜법인의 영업이익 × 정상거래비율을 초과하는 특수관계법인거래비율 × 한계보유비율을 초과하는 주식보유비율	30%	3%
2012.12.31.까지 신고기한 도래분	수혜법인의 영업이익 × 정상거래비율의 1/2를 초과하는 특수관계법인거래비율 × 한계보유비율을 초과하는 주식보유비율	상동	상동
2014.1.1. 이후 최초로 신고기한 도래분	수혜법인의 영업이익 × 정상거래비율의 1/2 (수혜법인이 중소기업 또는 중견기업에 해당하는 경우에는 정상거래비율)를 초과하는 특수관계법인거래비율 × 한계보유비율을 초과하는 주식보유비율	일반기업 : 30% 중소기업·중견기업* : 50% * 2017사업연도부터 중견기업은 40%	일반기업 : 3% 중소기업·중견기업 : 10%

집행기준 45의3-0-3 특수관계법인과 거래를 통한 이익의 증여의제 과세요건

- ① 수혜법인의 세후영업이익이 있을 것
- ② 일감을 받은 법인(수혜법인)의 사업연도 매출거래 중 특수관계법인과 거래비율이 정상거래비율(30%, 중소기업 50%, 중견기업 40%)을 초과할 것(대기업의 경우 특수관계법인거래비율이 정상거래비율의 2/3(20%)를 초과하는 경우로서 특수관계법인에 대한 매출액이 1천억원을 초과하는 경우 포함)
- ③ 수혜법인의 지배주주와 그 친족으로서 각자의 수혜법인 지분(간접보유비율 포함)이 한계보유비율(3%, 중소·중견기업 10%)을 초과하는 개인 대주주가 있을 것

집행기준 45의3-34의3-1 특수관계법인

수혜법인의 지배주주와 「상속세및증여세법 시행령」 제2조의2제1항제3호~8호까지에 해당하는 관계에 있는자를 말한다.

집행기준 45의3-34의3-2 특수관계법인과 거래비율 계산

특수관계법인이 2 이상인 경우에는 각각의 매출액을 모두 합하여 계산하며, 제3자를 통한 간접적인 방법이나 2 이상의 행위 또는 거래를 거치는 방법으로 증여세를 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는

경우에는 그 경제적 실질에 따라 당사자가 직접 거래한 것으로 보거나 연속된 하나의 행위 또는 거래로 보아 거래비율을 계산한다. 다만, 과세제외매출액은 수혜법인의 사업연도 매출액과 특수관계법인에 대한 매출액에서 각각 제외하여 계산한다.

집행기준

45의3-34의3-3

지배주주의 판단

- ① 수혜법인의 최대주주 중 직접보유비율이 가장 높은 자가 개인인 경우 : 해당 개인주주
- ② 수혜법인의 최대주주 중 직접보유비율이 가장 높은 자가 법인인 경우 : 수혜법인에 대한 직접 보유비율과 간접보유비율을 합하여 그 비율이 가장 높은 개인이 지배주주가 되며, 개인과 수혜법인 사이에 2 이상의 간접출자관계가 있는 경우에는 각각의 간접출자관계에서 산출한 비율을 모두 합하여 간접보유비율을 계산한다.
 - 직접보유비율은 보유하고 있는 법인의 주식등을 그 법인의 발행주식총수로 나눈 비율로 하며, 이 경우 자기주식은 제외하고 계산한다.
 - 지배주주 판정시에는 모든 간접보유비율을 포함하여 계산한다.
 - 지배주주 판정시 수혜법인의 최대주주에 해당하지 아니하는 자 및 수혜법인의 최대주주 중 수혜법인에 대한 직접보유비율이 가장 높은 자에 해당하는 법인의 최대주주등에 해당하지 아니하는 자는 지배주주에서 제외된다.
- ③ 지배주주에 해당하는 자가 2인 이상인 경우에는 수혜법인의 임원에 대한 임면권의 행사·사업 방침의 결정 등을 통해 그 경영에 관하여 사실상 영향력이 더 큰 자로서 본인과 그 친족의 수혜법인에 대한 주식보유비율을 합하여 계산한 비율이 더 큰 경우에 있어서 그 본인 등을 지배주주로 한다.

집행기준

45의3-34의3-4

과세제외매출액

- ① 중소기업인 수혜법인이 중소기업인 특수관계법인과 거래한 매출액
- ② 수혜법인이 본인의 주식보유비율이 50% 이상인 특수관계법인과 거래한 매출액
- ③ 수혜법인이 본인의 주식보유비율이 50% 미만인 특수관계법인과 거래한 매출액에 그 특수관계법인에 대한 수혜법인의 주식보유비율을 곱한 금액
- ④ 수혜법인이 지주회사인 경우로서 자회사 및 손자회사와 거래한 매출액
- ⑤ 수혜법인이 제품·상품의 수출을 목적으로 특수관계법인과 거래한 매출액

- ⑥ 수혜법인이 용역을 국외에서 공급(영세율이 적용되는 공급)할 목적으로 특수관계법인과 거래한 매출액
- ⑦ 수혜법인이 영세율이 적용되는 용역의 공급으로서 국내사업장이 없는 비거주자·외국법인에 대한 특정 사업*에 따른 용역의 공급을 목적으로 특수관계법인과 거래한 매출액
* 무형재산권 임대업, 뉴스 제공업, 영상·오디오 기록물 제작 및 배급업, 소프트웨어 개발업 등
- ⑧ 수혜법인이 다른 법률에 따라 의무적으로 특수관계법인과 거래한 매출액
- ⑨ 프로스포츠구단 운영업을 주된 사업으로 하는 수혜법인이 특수관계법인과 거래한 광고 매출액
- ⑩ 수혜법인이 국가, 지방자치단체, 공공기관 또는 지방공기업이 운영하는 사업에 참여함에 따라 국가등이나 공공기금 또는 공공기금이 발행주식총수 또는 출자총액의 100%를 출자하고 있는 법인이 발행주식총수 또는 출자총액의 50% 이상을 출자하고 있는 법인에 출자한 경우 해당 법인과 거래한 매출액

집행기준 45의3-34의3-5 간접출자법인의 범위

- ① 지배주주와 그 친족이 30%이상 출자한 법인
- ② 지배주주와 그 친족 및 ①의 법인이 50%이상 출자한 법인
- ③ ① 및 ②의 법인과 수혜법인 사이에 출자관계를 통하여 하나 이상의 법인이 개재되어 있는 경우에는 해당 법인

집행기준 45의3-34의3-6 수혜법인의 세후영업이익의 계산

$$(\text{①수혜법인의 영업손익} \pm \text{②세무조정사항} - \text{③영업손익에 대한 법인세}) \times \text{④과세매출비율}$$

- ① 수혜법인의 영업손익이란 「법인세법」 제43조의 기업회계기준에 따라 계산한 매출액에서 매출원가 및 판매비와관리비를 차감한 영업손익을 말한다.
- ② 세무조정사항이란 다음을 말한다.
 - 감가상각비 손금불산입
 - 퇴직급여충당금 손금산입
 - 퇴직보험료 손금불산입
 - 대손충당금 손금산입

- 손익의 귀속사업연도
- 자산의 취득가액
- 재고자산 평가손익

③ 영업손익에 대한 법인세는 다음과 같이 계산한다.

$$(\text{수혜법인의 산출세액} - \text{공제} \cdot \text{감면세액}) \times \frac{\text{세법상 영업손익}}{\text{각 사업연도 소득금액}}$$

④ 과세매출비율은 다음과 같이 계산한다.

$$1 - \frac{\text{과세제외매출액}}{\text{과세제외매출액이 포함된 사업연도의 매출액}}$$

집행기준 45의3-34의3-7 증여의제이익의 계산

- ① 수혜법인이 중소·중견기업이 아닌 경우
 $\text{세후영업이익} \times [\text{특수관계법인거래비율} - 5\%] \times [\text{주식보유비율}]$
- ② 수혜법인이 중견기업인 경우
 $\text{세후영업이익} \times [\text{특수관계법인거래비율} - 20\%] \times [\text{주식보유비율} - 5\%]$
- ③ 수혜법인이 중소기업인 경우
 $\text{세후영업이익} \times [\text{특수관계법인거래비율} - 50\%] \times [\text{주식보유비율} - 10\%]$

집행기준 45의3-34의3-8 증여의제이익에서 공제되는 배당소득

1. 수혜법인으로부터 받은 배당소득

$$\text{배당 소득} \times \frac{\text{직접출자관계의 증여의제이익}}{\text{수혜법인의 사업연도 말일 배당가능이익} \times \text{지배주주등의 수혜법인에 대한 직접보유비율}}$$

2. 간접출자법인으로부터 받은 배당소득

$$\text{배당 소득} \times \frac{\text{간접출자관계의 증여의제이익}}{[\text{간접출자법인의 사업연도 말일 배당가능이익} + (\text{수혜법인의 사업연도 말일 배당가능이익} \times \text{간접출자법인의 수혜법인에 대한 주식보유비율})] \times \text{지배주주등의 간접출자법인에 대한 직접출자비율}}$$

- ① 지배주주등이 수혜법인의 직전 사업연도에 대한 증여세 과세표준 신고기한의 다음날부터 해당 사업연도에 대한 증여세 과세표준 신고기한까지 수혜법인 또는 간접출자법인으로부터 배당 받은 소득이 있는 경우에 적용한다.
- ② 공제 후의 금액이 음수(陰數)인 경우에는 영으로 본다.

집행기준

45의4-34의4-1

특수관계법인으로부터 제공받은 사업기회로 발생한 이익의 증여의제

특수관계법인(중소기업*과 수혜법인의 주식보유비율이 50% 이상인 특수관계법인은 제외)으로부터 사업기회를 제공받음으로써 사업기회를 제공받은 법인이 얻게 되는 이익을 특수관계법인으로부터 수혜법인의 지배주주와 그 친족이 증여받은 것으로 의제하여 수혜법인의 지배주주 등에게 증여세를 과세하는 것

* 조세특례제한법 제6조 제1항에 각 호 외의 부분에 따른 중소기업

집행기준

45의4-34의4-2

사업기회 제공방법

- ① 시혜법인이 직접 수행하거나 다른 법인이 수행하고 있던 사업기회를 임대차계약, 입점계약, 대리점 계약 및 프랜차이즈 계약 등 명칭여하를 불문한 약정의 방식으로 제공하는 것임
- ② ①에서 시혜법인(특수관계법인)이 직접 수행하는 사업기회란 시혜법인이 직접 수행하는 사업과 밀접한 관련이 있는 사업에 대한 기회를 말하고, 밀접한 관련이 있는지 여부는 시혜법인과 수혜법인의 업종, 시혜법인이 수혜법인을 지원한 내용 등 구체적 사실관계에 따라 판단할 사항임

집행기준

45의4-34의4-3

증여의제 과세대상 및 증여의제 이익

지배주주 등(지배주주와 그 친족)이 직접 또는 간접으로 보유하는 주식 보유비율이 30% 이상인 수혜법인의 지배주주와 그 친족이 사업기회를 제공받음에 따라 아래의 증여의제이익을 증여받은 것으로 본다.

$$\frac{[(\text{사업기회 제공받은 개시 사업연도의 수혜법인의 이익} \times \text{지배주주등의 주식보유비율}) - \text{개시 사업연도분 법인세 납부세액 중 상당액}]{\text{개시사업연도 월수}} \times 12 \times 3$$

- ① 수혜법인의 이익 = 기업회계기준에 따른 영업이익 ± 법인세법에 따른 세무조정 사항

② 법인세 납부세액 중 상당액 = ㉠ × ㉡

- ㉠ : 수혜법인의 법인세 산출세액 - 공제·감면세액
- ㉡ : 수혜법인의 이익 ÷ 수혜법인의 법인세 각 사업연도 소득

③ 배당소득공제 : 수혜법인의 사업연도말일부터 증여세 신고기한까지 수혜법인으로부터 배당받은 소득이 있는 경우 증여의제이익에서 공제함

$$\text{배당 소득} \times \frac{\text{증여의제이익}}{\text{수혜법인의 사업연도 말일 배당가능이익}} \times \text{지배주주등의 수혜법인에 대한 주식보유비율}$$

* 법인세법에 따른 세무조정 사항 : 감가상각비 손금불산입, 퇴직급여충당금 손금산입, 대손충당금 손금산입, 손익의 귀속사업연도, 자산의 취득가액, 퇴직보험료 등의 손금불산입, 재고자산의 평가규정에 따른 세무조정 사항

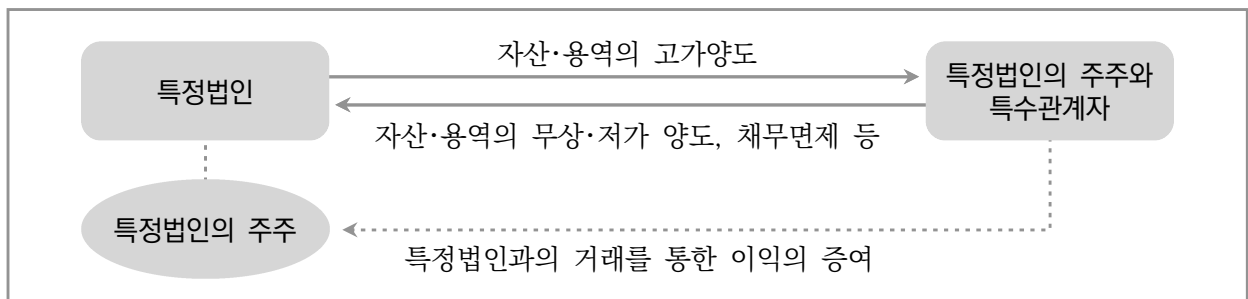
집행기준 45의4-34의4-4 정산증여의제이익

수혜법인의 개시사업연도부터 정산사업연도(사업기회제공일 이후 2년이 경과한 날이 속하는 사업연도)까지 수혜법인이 제공받은 사업기회로 발생한 실제 이익을 반영하여 계산한 정산증여의제이익과 당초 증여의제이익과 차액을 납부(환급)

$$\begin{aligned} \text{정산증여의제이익} = & \left(\begin{array}{l} \text{(사업기회 제공받은 개시 사업연도부터} \\ \text{정산사업연도까지 발생한 수혜법인의 이익} \\ \text{합계액)} \times \text{지배주주등의 주식보유비율)} \end{array} \right. \\ & \left. - \begin{array}{l} \text{개시 사업연도분부터} \\ \text{정산사업연도분까지 법인세} \\ \text{납부세액 중 상당액} \end{array} \right) \\ & - \text{개시 사업연도 말일부터 정산사업연도 증여세 신고기한까지 배당소득 상당액} \end{aligned}$$

집행기준 45의5-0-1 특정법인과 거래를 통한 이익의 증여의제

특정법인의 주주 등과 특수관계에 있는 자가 그 법인과 통상적인 범위를 초과하는 가격 등으로 거래를 하여 그 특정법인의 주주 등이 얻는 이익을 주주 또는 출자자가 증여받은 것으로 본다.



집행기준 45의5-34의5-1 **특정법인 요건**

특정법인은 지배주주와 그 친족이 직접 또는 간접으로 보유하는 주식보유비율이 30% 이상인 법인을 말한다.

집행기준 45의5-34의5-2 **특정법인과 거래 유형**

특정법인과 거래는 주주의 특수관계자가 특정법인과 다음과 같은 거래를 하는 경우를 말한다.

- ① 재산이나 용역을 무상으로 제공하는 거래(초과배당* 포함)
- ② 재산이나 용역을 통상적인 거래 관행에 비추어 볼 때 현저히 낮은 대가로 양도·제공하는 거래
- ③ 재산이나 용역을 통상적인 거래 관행에 비추어 볼 때 현저히 높은 대가로 양수·제공받는 거래
- ④ 당해 법인의 채무를 면제·인수 또는 변제하는 것. 다만, 해산(합병 등에 의한 해산 제외) 중인 법인의 주주 등이 채무를 변제한 후 잔여재산이 없을 경우는 제외한다.
- ⑤ 시가보다 낮은 가액으로 당해 법인에 현물출자하는 것

* 초과배당은 재산을 무상으로 제공한 거래에 해당하므로 특정법인과 거래에 따른 증여세 과세 가능

집행기준 45의5-34의5-3 **특정법인과 거래시 현저한 대가 판단기준**

- ① 재산 또는 용역의 양수 또는 양도의 경우 현저한 대가의 기준

구 분	현저한 대가의 기준
저가양수	시가 - 대가 $\geq$ 시가 $\times$ 30% 또는 3억원
고가양도	대가 - 시가 $\geq$ 시가 $\times$ 30% 또는 3억원

- ② 시가의 범위

「법인세법 시행령」 제89조에 따른 시가를 말한다.

- ③ 현물출자의 대가

시가보다 낮은 가액으로 법인에게 현물출자하는 경우 대가는 현물출자자에게 교부한 발행주식의 액면가액의 합계액을 말한다.

집행기준

46-35-1

비과세 증여재산

다음에 해당하는 금액에 대해서는 증여세를 부과하지 않는다.

비과세 증여재산	비 고
① 국가나 지방자치단체로부터 증여받는 재산의 가액	
② 내국법인의 종업원으로서 우리사주조합 ¹⁾ 에 가입한 자가 해당 법인의 주식을 우리 사주조합을 통하여 취득한 경우로서 그 조합원이 소액주주 ²⁾ 에 해당하는 경우 그 주식의 취득가액과 시가의 차액으로 인하여 받은 이익에 상당하는 가액	1) 「근로자복지기본법」 또는 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」에 따른 요건을 갖춘 종업원단체 2) 당해 법인의 발행주식총수등의 1% 미만을 소유하는 경우로서 주식 등의 액면가액의 합계가 3억원 미만
③ 「정당법」에 따른 정당이 증여받은 재산가액	
④ 「사내근로복지기금법」에 따른 사내근로복지기금이나 「근로자복지기본법」에 따른 우리사주조합, 공동근로복지기금 및 근로자복지진흥기금이 증여받은 재산	
⑤ 사회통념상 인정되는 이재구호금품, 치료비, 피부양자 생활비, 교육비, 학자금 ⁶⁾ , 장학금 ⁶⁾ , 기념품, 축하금, 부의금 ³⁾ , 혼수용품, 외국으로부터 기증물품 ⁴⁾ , 주택취득보조금 ⁵⁾ , 불우이웃성금	3) 기념품, 축하금, 부의금은 그 물품 또는 금액을 지급한 자 별로 사회통념상 인정되는 물품 또는 금액을 기준으로 함 4) 타인으로부터 기증을 받아 외국에서 국내에 반입된 물품으로서 당해 물품의 관세의 과세가격이 100만원 미만인 물품 5) 무주택근로자가 건물의 연면적이 85㎡이하인 주택(건물연면적의 5배 이내의 토지 포함)을 취득 또는 임차하기 위하여 사내근로복지 기금으로부터 증여받은 주택취득보조금 중 그 주택 취득가액의 5% 이하의 것과 주택임차보조금 중 전세가액의 10% 이하의 것 6) 학자금, 장학금은 학업수행을 위해 해당 자금을 사용하는 경우의 수증받은 재산
⑥ 「신용보증기금법」에 따라 설립된 신용보증기금이나 그밖에 이와 유사한 단체 ⁷⁾ 가 증여받은 재산의 가액	7) 가. 「기술신용보증기금법」에 의한 신용보증기금 나. 「지역신용보증재단법」에 따른 신용 보증재단 및 같은 법 따른 전국 신용보증재단연합회 다. 「예금자보호법」에 따른 예금보험기금 및 같은법에 따른 예금보험기금 채권상환기금 라. 「한국주택금융공사법」에 따른 주택금융신용보증기금(같은법에 따라 설치된 주택담보노후연금보증계정 포함) 마. 「서민의 금융생활 지원에 관한 법률」에 따른 서민금융진흥원(같은 법에 따라 설치된 신용보증계정에 출현하는 경우로 한정)

비과세 증여재산	비 고
⑦ 국가, 지방자치단체 또는 공공단체가 증여받은 재산의 가액	
⑧ 장애인을 보험금수령인으로 하는 보험으로서 대통령령으로 정하는 보험 ⁸⁾ 의 보험금(한도 : 연간 4천만원)	8) 「장애인복지법」에 따라 등록한 장애인, 「장애아동복지지원법」에 따른 발달재활서비스를 지원 받고 있는 장애아동 및 「국가유공자 등 예우 및 지원에 관한 법률」에 따라 등록한 상이자를 수익자로 한 보험의 보험금
⑨ 「국가유공자 등 예우 및 지원에 관한 법률」에 따른 국가유공자의 유족이나 「의사상자 등 예우 및 지원에 관한 법률」에 따른 의사자의 유족이 증여받은 성금 및 물품 등 재산의 가액	
⑩ 비영리법인의 설립근거가 되는 법령의 변경으로 비영리법인이 해산되거나 업무가 변경됨에 따라 해당 비영리법인의 재산과 권리·의무를 다른 비영리 법인이 승계받은 경우 승계받은 해당 재산의 가액	

집행기준 46-35-2 증여세 비과세에서 제외되는 사례

- ① 「정치자금법」에 의하지 않은 불법정치자금
- ② 생활비 또는 교육비의 명목으로 받은 후 당해 재산을 예·적금하거나 주식, 토지, 주택 등의 매입자금 등으로 사용하는 경우
- ③ 혼수용품은 일상생활에 필요한 가사용품에 한하며, 호화·사치용품이나 주택·차량 등은 포함되지 않음

집행기준 47-0-1 증여세 과세가액

증여재산가액	
- 과세가액 불산입액	• 공익법인이 출연받은 재산 • 장애인이 증여받은 재산 등
- 부담부증여시 채무인수액	• 증여재산이 담보한 채무 • 임대자산인 경우 임대보증금
+ 동일인으로부터 10년 이내에 받은 증여재산(1천만원 이상)	• 동일인의 범위에는 증여자가 직계존속인 경우에는 그 직계존속의 배우자를 포함 • 합산배제 증여재산가액은 제외
= 증여세 과세가액	

집행기준

47-0-2 합산배제 증여재산

- ① 재산취득후 해당 재산가치가 증가에 따른 증여이익(상증법 §31①3호)
- ② 전환사채 등의 주식전환 등에 따른 이익의 증여(상증법 §40①2호, 3호)
- ③ 주식등의 상장 등에 따른 이익의 증여(상증법 §41의3)
- ④ 합병에 따른 상장 등에 따른 이익의 증여(상증법 §41의5)
- ⑤ 재산 취득 후 재산가치 증가에 따른 이익의 증여(상증법 §42의3)
- ⑥ 재산 취득자금 등의 증여 추정(상증법 §45)
- ⑦ 명의신탁재산의 증여의제(상증법 §45의2)
- ⑧ 특수관계법인과의 거래를 통한 이익의 증여의제(상증법 §45의3)
- ⑨ 특수관계법인으로부터 제공받은 사업기회로 발생한 이익의 증여의제(상증법 §45의4)

집행기준

47-36-1 부담부증여

부담부증여는 증여재산에 담보된 증여자의 채무를 수증자가 인수한 경우를 말한다. 부담부증여에서 수증자가 인수한 채무는 증여재산의 가액에서 차감되며, 증여자는 채무액만큼 재산을 양도한 것으로 보아 양도소득세를 부담한다.

집행기준

47-36-2 배우자 또는 직계존비속간의 부담부증여시 채무공제 여부

- ① 배우자 또는 직계존비속 간의 부담부증여에 대해서는 수증자가 증여자의 채무를 인수한 경우에도 그 채무액은 수증자에게 인수되지 아니한 것으로 추정한다.
- ② 배우자 및 직계존비속 등에게 양도한 재산을 증여로 추정하는 경우 당해 재산에 담보된 증여자의 채무가 있고 동 채무를 수증자가 인수한 경우에도 ①과 같이 인수되지 아니한 것으로 추정한다.
- ③ 배우자 또는 직계존비속간의 부담부증여의 경우에도 다음과 같이 채무가 객관적으로 인정되는 경우에는 채무로서 공제된다.

구 분	채무의 입증방법
① 국가·지방자치단체·금융기관에 대한 채무	당해 기관에 대한 채무임을 확인할 수 있는 자료
② ①외의 자에 대한 채무	금융거래 증빙, 채무부담계약서, 채권자확인서, 담보설정 및 이자지급 관련 서류

집행기준 47-36-3 제3자의 채무로 담보된 재산이 증여될 경우 채무공제 여부

제3자 채무의 담보로 제공된 재산을 조건없이 증여받는 경우 이 채무는 증여가액에서 공제하지 아니하며, 수증자가 담보된 채무를 변제한 때에는 그 채무 상당액을 채무자에게 증여한 것으로 본다.

집행기준 47-36-4 토지·건물의 소유주가 다른 경우 임대보증금의 공제방법

증여재산이 임대자산이고 토지와 건물의 소유주가 다른 경우의 임대보증금 공제는 귀속이 구분되는 경우 귀속에 따르고, 귀속이 불분명할 경우에는 증여일 현재 토지와 건물의 시가(시가가 불분명할 경우 보충적 평가방법에 의한 평가액)에 의하여 안분한다.

집행기준 47-36-5 증여재산의 합산과세

① 증여자가 동일인인 경우

해당 증여일 전 10년 이내에 동일인으로부터 받은 증여재산가액의 합계액이 1천만원 이상인 경우에는 그 가액을 증여세과세가액에 가산하며 합산배제증여재산의 경우에는 그러하지 아니한다.

② 증여자가 동일인이 아닌 경우

수증자는 동일인이나 증여자가 동일인이 아닌 경우에는 증여가 있을 때마다 증여자별·수증자별로 과세가액을 각각 계산하여 과세한다.

③ 증여재산의 합산과세시 증여재산의 가액은 각 증여일 현재의 재산가액에 의한다.

집행기준 47-36-6 증여재산의 합산시 유의사항

① 동일인에는 증여자가 직계존속인 경우에는 그 직계존속의 배우자를 포함한다. 단, 증여자가 부·모일 경우 계모·계부는 동일인에 포함되지 아니한다.

② 부와 조부는 직계존속이라 할지라도 동일인에 해당하지 아니한다.

③ 증여재산을 취득하는데 소요된 부수비용을 증여자가 부담하는 경우에는 그 부대비용을 증여가액에 포함한다.

집행기준 52의2-45의2-1 장애인이 증여받은 재산의 과세가액 불산입

1. (자익신탁) 장애인이 재산을 증여받고 증여세 과세표준 신고기한까지 다음의 요건을 모두 갖추어 신청하는 경우에는 그 증여받은 재산가액은 증여세 과세가액에 불산입된다.

- ① 증여받은 재산 전부를 신탁업자에게 신탁하여야 한다.
 - ② 장애인이 신탁의 이익 전부를 받는 수익자이어야 한다.
 - ③ 신탁기간이 그 장애인이 사망할 때까지로 되어 있어야 하며 장애인이 사망하기 전에 신탁기간이 끝나는 경우에는 그 신탁기간을 장애인이 사망할 때까지 계속 연장하여야 한다.
2. (타익신탁) 타인이 장애인을 수익자로 하여 재산을 신탁하고 최초로 증여받은 신탁의 수익에 대한 신고기한까지 다음의 요건을 모두 갖추어 신청하는 경우에는 장애인이 증여받은 그 신탁의 수익은 증여세 과세가액에 불산입된다.
- ① 신탁업자에게 신탁하여야 한다.
 - ② 장애인이 신탁의 이익 전부를 받는 수익자이어야 한다. 다만, 장애인이 사망한 후의 잔여 재산에 대해서는 그러하지 아니한다.
 - ③ 다음의 내용이 신탁계약에 포함되어 있어야 한다.
 - 가. 장애인이 사망하기 전에 신탁이 해지 또는 만료되는 경우에는 잔여재산이 그 장애인에게 귀속될 것
 - 나. 장애인이 사망하기 전에 수익자를 변경할 수 없을 것
 - 다. 장애인이 사망하기 전에 위탁자가 사망하는 경우에는 신탁의 위탁자 지위가 그 장애인에게 이전될 것

집행기준

52의2-45의2-2

장애인이 증여받은 재산의 과세가액 불산입 한도

증여세 과세가액 불산입 금액 = Min [①, ②]

- ① 그 장애인이 살아 있는 동안 증여받은 재산가액을 합친 금액 + 그 장애인을 수익자로 하여 설정된 타익신탁의 설정당시 원본가액을 합친 금액
- ② 5억원

집행기준

52의2-45의2-3

장애인의 범위

- ① 「장애인복지법」에 의한 장애인
- ② 「장애아동복지지원법」에 따른 장애아동 중 발달재활서비스를 지원받고 있는 자
- ③ 「국가유공자 등 예우 및 지원에 관한 법률」에 따른 상이자 및 이와 유사한 자로서 근로능력이 없는 자
- ④ 위 ① 내지 ② 외에 항시 치료를 요하는 중증환자

집행기준

52의2-45의2-4

장애인이 증여받은 재산에 대해 증여세를 부과하는 경우

세무서장은 재산을 증여받은 장애인이 부득이한 사유없이 다음 중 어느 하나에 해당하면 재산가액을 증여받은 것으로 보아 즉시 증여세를 부과한다. 다만, 중증장애인 본인의 의료비·간병인 비용·특수교육비, 생활비(월 150만원 이하의 금액으로 한정) 지출을 위한 원금 인출은 허용한다.

증여세 과세사유	과세시기	증여세액계산
① 신탁이 해지 또는 만료된 경우(다만, 해지일 또는 만료일부터 1개월 이내에 신탁에 다시 가입한 경우는 제외)	• 신탁해지일, • 신탁기간 만료일	과세사유일 현재의 당해 신탁재산 가액 × 증여세율
② 신탁기간 중 수익자를 변경한 경우	• 수익자 변경 한 날	
③ 신탁원본이 감소한 경우	• 신탁재산을 인출 하거나 처분한 날	인출일 현재 감소한 재산가액 × 증여세율
④ 신탁의 이익의 전부 또는 일부가 장애인 외의 자에게 귀속되는 것으로 확인된 경우	• 그 확인된 날	신탁 재산가액 × $\frac{\text{장애인외의 자에게 귀속된 것으로 확인된 신탁이익}}{\text{신탁이익 전액}} \times \text{증여세율}$

집행기준

52의2-45의2-5

장애인이 증여받은 재산에 대해 증여세를 부과하지 않는 부득이한 경우

- 신탁회사가 관계법령 또는 감독기관의 지시·명령 등에 의하여 영업정지·영업폐쇄·허가취소·「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」에 따른 신탁업자에게 신탁된 재산이 수용 등의 사유로 처분되어 신탁을 중도해지하고 신탁해지일부터 2개월 이내에 신탁에 다시 가입한 때
- 신탁회사가 증여재산을 신탁 받아 운영하는 중에 그 재산가액이 감소한 경우
- 「도시 및 주거환경정비법」에 따른 재개발사업·재건축사업 또는 「빈집 및 소규모주택 정비에 관한 특례법」에 따른 소규모재건축사업으로 인해 종전의 신탁을 중도해지하고, 준공인가일로부터 2개월 이내에 신탁에 다시 가입한 경우

집행기준

53-0-1

증여재산공제

구 분		증여재산공제액			
		'03.1.1.~'07.12.31.	'08.1.1.~'13.12.31.	'14.1.1. 이후	'16.1.1. 이후
증 여 자	배우자	3억원	6억원	좌 동	좌동
	직계존속	3,000만원 (미성년자 1,500만원)	좌동	5,000만원 (미성년자 2,000만원)	좌동
	직계비속			3,000만원	5,000만원
	기타친족	500만원	좌동	좌동	1,000만원
	그 외	없음	없음	없음	없음

집행기준

53-0-2 증여재산공제시 배우자의 범위

배우자는 「민법」상 혼인으로 인정되는 혼인관계에 있는 자를 말하며, 상속세 배우자공제 배우자의 범위(집행기준 19-17-3)와 같다.

집행기준

53-0-3 직계존비속의 판정기준

- ① 직계존비속은 「민법」에 의한 수증자의 직계존속과 직계비속인 혈족을 말한다.
- ② 직계존속은 수증자의 직계존속과 혼인(사실혼 제외)중인 배우자를 포함하며, 직계비속에는 수증자와 혼인중인 배우자의 직계비속을 포함한다.(2010.1.1. 이후 최초로 증여하는 분부터 적용)
- ③ 출양한 자가 수증자인 경우에는 양가 및 생가의 직계존비속에 모두 해당한다.
- ④ 출가녀는 친가에서는 직계존속과의 관계, 시가에서는 직계비속과의 관계에만 해당한다.
- ⑤ 외조부모와 외손자는 직계존비속에 해당한다.

집행기준

53-0-4 친족의 범위

친족의 범위는 배우자와 직계존비속을 제외하고 수증자를 기준으로 다음에 규정된 관계를 말한다.

- 6촌 이내의 부계혈족과 4촌 이내의 부계혈족의 아내
- 3촌 이내의 부계혈족의 남편 및 자녀
- 3촌 이내의 모계혈족과 그 배우자 및 자녀
- 아내의 2촌 이내의 부계혈족 및 그 배우자
- 입양자의 생가(生家)의 직계존속
- 출양자 및 그 배우자와 출양자의 양가(養家)의 직계비속
- 혼인 외의 출생자의 생모

집행기준

53-46-1 증여재산공제 방법

- ① 수증자를 기준으로 그 증여를 받기 전 10년 이내에 공제받은 금액과 해당 증여가액에서 공제받을 금액을 합친 금액이 증여자 및 수증자별 공제한도액을 초과하는 경우 초과하는 부분은 공제하지 않는다.
- ② 2 이상의 증여가 그 증여시기를 달리하는 경우에는 2 이상의 증여 중 최초의 증여세과세가액에서부터 순차로 공제한다.
- ③ 2 이상의 증여가 동시에 있는 경우에는 각각의 증여세 과세가액에 대하여 안분하여 공제한다.

집행기준 53-46-2 증여재산공제의 공제사례

(1) 배우자공제 계산사례

갑(甲)이 배우자 을(乙)에게 2006.12.31., 2009.12.31., 2015.12.31.에 각각 다음의 금액을 증여하였을 경우 증여받은 연도의 배우자공제액은 다음과 같다.

구 분	2006.12.31.		2009.12.31.		2015.12.31.	
	증여재산가액 (합산증여재산)	공제액	증여재산가액 (합산증여재산)	공제액	증여재산가액 (합산증여재산)	공제액
사례 I	5억원(5억원)	3억원	2억원(7억원)	2억원	3억원(10억원)	1억원
사례 II	2억원(2억원)	2억원	3억원(5억원)	3억원	4억원(9억원)	1억원
사례 III	2억원(2억원)	2억원	3억원(5억원)	3억원	2억원(7억원)	1억원

(2) 수증자가 동일한 동시증여 사례

갑(甲)이 2018.1.1. 아버지 90,000천원, 어머니 40,000천원, 할아버지 70,000천원을 동시에 증여받은 경우 증여재산공제액은 다음과 같다. 단, 갑은 미성년자가 아님.

증여자 증여재산공제	부·모(동일인으로 봄)	할아버지
갑의 증여재산 공제액	$50,000\text{천원} \times \frac{130,000\text{천원}}{130,000\text{천원} + 70,000\text{천원}} = 32,500\text{천원}$	$50,000\text{천원} - 32,500\text{천원} = 17,500\text{천원}$

(3) 수증자가 다른 경우 동시증여 사례

2018.1.1. 아버지가 자녀인 갑, 을 병에게 각각 5,000만원씩 증여한 경우의 증여재산공제액은 다음과 같다.

☞ 2인 이상에게 동시에 증여하는 경우 각각의 수증자별로 증여재산공제액을 계산하므로 자녀 각각 5,000만원씩 공제 가능함.

집행기준 53의2-0-1 혼인에 따른 증여재산 공제

거주자가 직계존속으로부터 혼인일 전후 2년 이내에 증여를 받는 경우에는 증여받는 금액을 과세가액에서 공제한다. 이 경우 그 증여세 과세가액에서 공제받을 금액과 수증자가 이미 혼인에 따라 공제받은 금액을 합한 금액이 1억원을 초과하는 경우에는 그 초과하는 부분은 공제하지 아니한다.

집행기준 53의2-0-2 출산등에 따른 증여재산 공제

거주자가 직계존속으로부터 자녀의 출생일 또는 입양일부터 2년 이내에 증여를 받는 경우에는 증여받은 금액을 증여세 과세가액에서 공제한다. 이 경우 그 증여세 과세가액에서 공제받을 금액과

수증자가 이미 출산등에 따라 공제받은 금액을 합한 금액이 1억원을 초과하는 경우에는 그 초과하는 부분은 공제하지 아니한다.

집행기준 53의2-0-3 공제한도

혼인 및 출산등에 따라 증여세 과세금액에서 공제받았거나 받을 금액을 합한 금액이 1억원을 초과하는 경우에는 그 초과하는 부분은 공제하지 아니한다.

집행기준 53의2-0-4 반환특례

혼인공제 적용받은 재산을 혼인할 수 없는 다음의 사유가 발생하여 해당 증여재산을 그 사유가 발생한 달의 말일부터 3개월 이내에 증여자에게 반환하는 경우에는 처음부터 증여가 없었던 것으로 본다.

가. 약혼자의 사망

나. 「민법」 제804조제1호부터 제7호까지의 약혼해제 사유

다. 그 밖에 혼인할 수 없는 중대한 사유로서 국세청장이 인정하는 사유

집행기준 53의2-0-5 수정·기한 후 신고시 가산세 면제 특례

아래의 기한 이내에 수정신고 또는 기한후 신고하는 경우 국세기본법에 따른 무신고 가산세(부정행위에 따른 가산세는 제외), 과소신고 가산세(부정행위에 따른 가산세는 제외) 및 납부지연가산세를 부과하지 아니하되 이자상당액을 증여세에 가산하여 부과한다.

- ① 혼인 전에 혼인에 따른 공제를 받은 거주자가 증여일(공제를 적용받은 증여가 다수인 경우 최초 증여일)부터 2년 이내에 혼인하지 아니한 경우로서 증여일부터 2년이 되는 날이 속하는 달의 말일부터 3개월이 되는 날까지 수정신고 또는 기한 후 신고를 한 경우
- ② 혼인에 따른 공제를 받은 거주자가 혼인이 무효가 된 경우로서 혼인무효의 소에 대한 판결이 확정된 날이 속하는 달의 말일부터 3개월이 되는 날까지 수정신고 또는 기한 후 신고를 한 경우
- ③ “이자상당액”이란 다음에 따라 계산한 금액을 말한다.

이자상당액

= 증여세액 × 증여세 과세표준 신고기한의 다음날부터 수정신고 또는 기한 후 신고를 한 날까지의 기간 × 22/100,000

집행기준 54-47-1 증여세 재해손실공제

- ① 증여세 과세표준 신고기한 이내에 화재·붕괴·폭발·환경오염사고 및 자연재해 등의 재난으로 인하여 증여재산이 멸실되거나 훼손된 경우에는 그 손실가액을 증여세 과세가액에서 공제한다.
- ② 그 손실가액에 대한 보험금 등의 수령 또는 구상권 등의 행사에 의하여 그 손실가액에 상당하는 금액을 보전받을 수 있는 경우에는 공제하지 않는다.

집행기준 55-0-1 증여세 과세표준

구 분	증여세 과세표준
① 명의신탁재산의 증여의제	명의신탁재산가액 - 감정평가수수료
② 특수관계법인과 의 거래를 통한 이익의 증여의제, 특수관계법인 으로부터 제공받은 사업기회로 발생한 이익의 증여의제	증여의제이익 - 감정평가수수료
③ 합산배제증여재산(①, ②제외)	증여재산가액 - 3천만원 - 감정평가수수료
④ 그 외의 증여재산	증여세과세가액 - (혼인·출산)증여재산공제 - 재해손실공제 - 감정평가수수료

☞ 감정평가수수료 : 집행기준 25-20의3-1 참조

집행기준 56-0-1 증여세 세율

과세표준	세율	누진공제
1억원 이하	10%	-
1억원 초과 ~ 5억원 이하	20%	1,000만원
5억원 초과 ~ 10억원 이하	30%	6,000만원
10억원 초과 ~ 30억원 이하	40%	16,000만원
30억원 초과	50%	46,000만원

집행기준 57-0-1 증여세 할증과세

수증자가 증여자의 자녀가 아닌 직계비속인 경우에는 증여세 산출세액에 30%(수증자가 증여자의 자녀가 아닌 직계비속이면서 미성년자인 경우로서 증여재산가액이 20억원을 초과하는 경우에는 40%)에 상당하는 금액을 가산한다. 단, 증여자의 최근친인 직계비속이 사망하여 그 사망자의 최근 친인 직계비속이 증여받은 경우에는 증여세를 할증하여 과세하지 않는다.

집행기준

57-46의3-1

직계비속에 대한 증여의 할증과세액 계산

당해 증여재산가액에 증여일 전 10년 이내에 동일인으로부터 받은 증여재산가액(1천만원 이상)을 합산하는 경우로서 그 합산대상 증여재산가액에 수증자의 부모를 제외한 직계존속으로부터 증여받은 가액이 포함되어 있는 경우 할증과세액은 다음과 같이 계산한다.

$$\text{할증과세액} = \frac{\text{증여세 산출세액}}{\text{증여받은 재산가액}} \times \frac{\text{수증자의 부모를 제외한 직계존속으로부터 증여받은 재산가액}}{\text{총증여재산가액}} \times 30\% - \text{기할증과세액}$$

집행기준

58-0-1

증여세 납부세액공제

해당 증여일 전 10년 이내에 동일인으로부터 받은 증여재산가액을 합친 금액이 1천만원 이상에 해당되어 그 가액을 증여세 과세가액에 가산한 경우 아래와 같이 산출된 금액을 증여세산출세액에서 공제한다.

납부세액공제액 : Min[①, ②]

① 가산한 증여재산에 대한 증여세 산출세액

② 한도 : 증여세 산출세액 × $\frac{\text{가산한 증여재산에 대한 과세표준}}{\text{당해 증여재산과 가산한 증여재산가액의 합계액에 대한 과세표준}}$

집행기준

58-0-2

증여세 납부세액공제의 적용배제

증여세 과세가액에 가산하는 증여재산에 대하여 「국세기본법」에 따른 국세부과의 제척기간의 만료로 인하여 증여세가 부과되지 아니하는 경우에는 납부세액공제를 적용하지 않는다.

집행기준

58-0-3

증여세 납부세액공제 사례

- 2014.1.1. 아버지가 아들에게 아파트 1채 증여
 - ① 아파트 시가 : 100,000,000원
 - ② 전세보증금 30,000,000원은 아들이 인수함.
 - ③ 증여세 산출세액 : 2,000,000원
- 2018.1.1. 아버지가 아들에게 토지(평가액 : 333,600,000원) 증여

▶ 납부세액공제 계산

① 2018.1.1. 증여세 산출세액

: $[333,600,000 + 70,000,000 - 50,000,000] \times 20\% - 10,000,000 = 60,720,000\text{원}$

② 납부세액공제 : Min[가, 나] = 2,000,000원

가. 기납부증여세산출세액 : 2,000,000원

나. 한도 : $60,720,000\text{원} \times \frac{(100,000,000 - 30,000,000 - 50,000,000)}{(333,600,000 + 100,000,000 - 30,000,000 - 50,000,000)} = 3,434,389\text{원}$

집행기준

59-0-1

증여세 외국납부세액 공제

거주자가 타인으로부터 재산을 증여받은 경우로서 외국에 있는 증여재산에 대하여 외국의 법령에 의하여 증여세를 부과받은 경우 그 부과받은 증여세를 한도로 다음의 금액을 증여세 산출세액에서 공제한다.

$$\text{외국납부세액공제액} = \text{Min}[\text{①}, \text{②}]$$

$$\text{① 증여세 산출세액} \times \frac{\text{외국납부 증여세 과세표준}}{\text{총 증여세과세표준}}$$

② 한도 : 외국의 법령에 의하여 부과된 증여세액



Chapter

제4장 재산의 평가

집행기준 60-0-1 재산평가의 원칙

상속세나 증여세가 부과되는 재산의 가액은 평가기준일 현재의 시가에 의하여 평가하고, 시가를 산정하기 어려운 경우에는 재산별로 보충적 평가방법에 의하여 평가한다.

집행기준 60-49-1 평가기준일

상속세나 증여세가 부과되는 재산의 가액을 결정하는 기준시점으로 상속재산은 상속개시일, 증여재산은 증여일을 평가기준일로 하며, 상속재산의 경우 유형에 따라 다음과 같이 평가기준일이 구분된다.

구 분	평가기준일
• 상속재산	상속개시일
• 상속개시일 전 처분재산	재산 처분일
• 사전증여재산	각 증여일

집행기준 60-49-2 시가의 의의

- ① 시가는 불특정 다수인 사이에 자유롭게 거래가 이루어지는 경우에 통상적으로 성립된다고 인정되는 가액을 말하며, 평가기간 중 매매·감정·수용·경매·공매가액이 확인된 경우 이를 시가로 본다.
- ② 평가기준일 전 2년 이내에 매매·감정·경매 등이 있는 경우 평가기준일과 매매계약일 등에 해당하는 날까지의 기간 중에 가격변동의 특별한 사정이 없다고 보아 상속세 또는 증여세 납세자, 지방국세청장 또는 관할세무서장이 신청하는 때에는 평가심의위원회의 심의를 거쳐 시가에 포함시킬 수 있다.
- ③ 시가로 보는 가액이 2 이상인 경우에는 평가기준일을 전후하여 가장 가까운 날에 해당하는 가액에 의한다.
- ④ 가장 가까운 날에 해당하는 가액이 둘 이상인 경우 그 평균액으로 한다.

집행기준

60-49-3

평가기간

- ① 평가기간은 상속재산의 경우 평가기준일 전후 6개월이며 증여재산의 경우에는 평가기준일 전 6개월부터 평가기준일 후 3개월까지이다.
- ② 매매·감정 등의 가액이 평가기간 이내에 해당하는지 여부는 다음의 날을 기준으로 판단한다.
 가. 매매의 경우 : 매매계약일
 나. 감정평가의 경우 : 가격산정기준일과 감정가액평가서 작성일
 다. 경매·공매·수용의 경우 : 경매가액·공매가액·보상가액이 결정된 날

집행기준

60-49-4

시가로 보는 매매가격

재산에 대한 매매사례가 있는 경우로서 그 매매계약일이 평가기간 내에 있을 경우 그 거래가액은 시가로 인정된다.

집행기준

60-49-5

시가로 보는 감정가격

- ① 감정평가서를 작성한 날이 평가기간 내에 속하는 경우로서 2 이상의 공신력 있는 감정기관(기준시가 10억원 이하 부동산의 경우 하나 이상의 감정기관)이 평가한 감정가액이 있는 경우에는 그 감정가액의 평균액은 시가로 인정된다. 단, 주식 및 출자지분의 감정평가액은 인정되지 아니한다.
- ② 위 ①의 감정가액이 기준금액(보충적 평가방법으로 평가한 가액과 유사사례가액의 90% 가액 중 적은 금액)에 미달하거나 평가심의위원회의 심의를 거쳐 감정가액이 부적정하다고 인정되는 경우에는 세무서장 등이 다른 감정기관에 의뢰하여 감정한 가액에 의하며, 그 가액이 납세자가 제시한 감정가액보다 낮은 경우에는 위 ①의 감정가액으로 한다.
- ③ 평가대상 재산이 공유물인 경우 이 재산의 타인지분에 감정가액이 있는 경우에는 이 감정가액을 공유물의 감정가액으로 볼 수 있다. 다만, 공유물이 현실적으로 각자가 별도로 관리·처분할 수 있고 이에 대한 계약 등에 의하여 그 사실이 확인되거나 상호 명의신탁재산에 해당하여 사실상 이를 공유물로 볼 수 없는 경우에는 타인지분에 대한 감정가액을 평가대상 감정가액으로 보지 아니한다.
- ④ 납세자가 제시한 감정기관의 감정가액이 세무서장 등이 다른 감정기관에 의뢰하여 평가한 감정가액의 80%에 미달하는 경우 1년의 범위 내 시가불인정 감정기관으로 지정할 수 있으며, 그

기간 동안 평가한 감정가액은 시가로 보지 아니한다. 시가불인정 감정기관으로 통지를 받은 날부터 20일 이내에 의견을 제출하여야 하며, 정당한 사유 없이 의견을 제출하지 아니한 경우에는 의견이 없는 것으로 본다.

집행기준 60-49-6 시가로 보는 수용·공매·경매가격

당해 재산에 대하여 수용·경매 또는 공매사실이 있는 경우에는 평가기간 내에 가격결정이 된 보상가액·경매가액 또는 공매가액은 시가로 인정된다.

집행기준 60-49-7 시가로 보는 유사 사례가격

당해 재산의 시가로 보는 매매·감정·수용·경매·공매가격이 없는 경우로서 당해 재산과 면적·위치·용도·종목 및 기준시가가 동일하거나 유사한 다른 재산에 대한 매매가액·2 이상 감정가액·수용가액·경매가액·공매가액이 있는 경우에는 이 가액을 시가로 본다. 이 때 상속세 또는 증여세 과세표준을 평가기간 이내에 신고한 경우 유사 사례가액은 평가기준일 전 6개월부터 평가기준일 후 6개월(증여의 경우 평가기준일 후 3개월)이내 신고일까지의 가액을 적용한다.

집행기준 60-49-8 자본적지출액

평가기준일전 가액으로서 평가기준일까지 자본적지출액이 확인되는 경우 그 자본적지출액을 매매·감정·수용·경매 또는 공매가액에 가산할 수 있다.

집행기준 60-49-9 시가의 범위에서 제외되는 경우

(1) 매매가액에서 제외되는 경우

- ① 특수관계에 있는 자와의 거래 등 그 가액이 객관적으로 부당하다고 인정되는 경우의 매매가액
- ② 실질거래내용과 관계없이 거래당사자간에 정한 토지거래계약 신고금액
- ③ 거래된 비상장주식의 액면가액 합계액이 3억원 미만이거나 발행주식총액의 1% 미만인 경우.
다만, 그 거래가액이 거래의 관행상 정당한 사유가 있다고 재산평가심의위원회가 인정하는 경우에는 제외

(2) 감정가액에서 제외되는 경우

- ① 일정한 조건이 충족될 것을 전제로 당해 재산을 평가하는 등 상속세및증여세의 납부목적에 적합하지 아니한 경우
- ② 평가기준일 현재 당해 재산의 원형대로 감정하지 아니한 경우

(3) 수용·공매·경매가액에서 제외되는 경우

- ① 물납한 재산을 상속인 또는 그와 특수관계에 있는 자가 경매 또는 공매로 취득한 경우
- ② 경매 또는 공매절차의 개시 후 관련 법령이 정한 바에 따라 수익계약에 의하여 취득하는 경우
 - ☞ 수익계약이 가능한 경우
 - 1회 공매 후 1년간에 5회 이상 공매하여도 매각되지 아니한 때
 - 부패·변질 또는 감량되기 쉬운 재산으로서 속히 매각하지 않으면 그 재산가액이 감소될 우려가 있는 때
- ③ 계약 불이행 등으로 공매가 무효가 된 경우
- ④ 경매 또는 공매로 취득한 비상장주식의 액면가액 합계액이 다음의 금액 중 적은 금액 미만인 경우에는 경매·공매가격에서 제외한다.
 - 가. 발행주식 액면총액의 100분의 1에 해당하는 금액
 - 나. 3억원
- ⑤ 최대주주등의 상속인 또는 최대주주등의 특수관계인이 최대주주등이 보유하고 있던 비상장 주식등을 경매 또는 공매로 취득한 경우

집행기준

60-49-10

2 이상 재산가액의 구분이 불분명한 경우 안분방법

매매·감정·수용·경매·공매가액에 2 이상의 재산이 포함됨으로써 각각의 재산이 구분이 안되는 경우에는 다음과 같이 구분한다.

- ① 토지와 건물 기타 구축물의 가액이 구분되지 않을 경우
 - 가. 토지·건물 각각 기준시가가 있는 경우

계약일 등 현재의 기준시가에 의하여 안분계산하나, 토지·건물 각각의 감정평가액이 있는 경우 감정가액에 의하여 안분 계산한다.
 - 나. 토지·건물의 일부 또는 전부의 기준시가가 없는 경우

감정가액으로 안분 계산하되 감정가액이 없는 경우 장부가액, 취득가액 순으로 안분 계산한다.
- ② 기타재산의 경우

각각의 재산의 감정가액이 있는 경우에는 감정가액으로 안분하고 감정가액이 없는 경우에는 기준시가에 의하여 안분한다.

집행기준

60-49의2-1

평가심의위원회의 구성

- ① 매매·비상장주식의 가액평가를 위하여 국세청과 지방국세청에 각각 평가심의위원회를 둔다.

- ② 납세자는 해당 상속세 과세표준 신고기한 만료 4개월 전 (증여의 경우에는 증여세 과세표준 신고기한 만료 70일 전)까지 신청하여야 하고, 신청을 받은 평가심의위원회는 해당 상속세 과세표준 신고기한 만료 1개월 전(증여의 경우에는 과세표준 신고기한 만료 20일 전)까지 그 결과를 납세자에게 서면으로 통지하여야 한다.
- ③ 평가심의위원회가 객관적인 심의를 위하여 신용평가전문기관에 평가를 의뢰하거나 관계인의 증언을 청취할 수 있으며, 이에 따른 평가수수료를 납세자가 부담하여야 한다.

집행기준 61-0-1 시가가 없는 토지의 평가방법

시가가 없는 토지의 평가는 평가기준일 현재 고시되어 있는 「부동산 가격공시에 관한 법률」에 따른 개별공시지가에 따라 평가한다.

집행기준 61-50-1 개별공시지가가 없는 경우 토지 평가방법

개별공시지가가 없는 토지의 평가는 납세지 관할세무서장(납세지와 해당 토지 소재지가 다를 경우 토지 소재지 관할 세무서장이 평가 가능)이 평가할 수 있으며 납세지 관할세무서장은 「지방세법」 제4조 제1항 단서에 따라 국토교통부장관이 제공한 토지가격비준표를 사용하여 시장·군수가 산정한 가액 또는 2 이상의 감정기관에 의뢰하여 해당 감정기관의 감정가액을 참작하여 평가할 수 있다.

집행기준 61-50-2 토지 평가방법의 특수한 사례

- ① 토지의 평가시 환지 및 택지개발 등에 의하여 토지의 형질이 변경된 경우로서 평가기준일 현재 고시되어 있는 개별공시지가를 적용하는 것이 불합리하다고 인정되는 경우에는 개별공시지가가 없는 토지의 평가방법을 준용하여 평가한다.
- ② 분할 또는 합병된 토지는 개별공시지가가 없는 경우의 토지의 평가방법을 준용하여 평가하되 분할 또는 합병 전후 당해 토지의 지목변경 및 이용상태 등으로 보아 종전의 개별공시지가를 적용하는 것이 합리적이라고 인정되는 경우에는 다음의 방법에 의한다.
 가. 분할된 토지 : 분할전 토지에 대한 개별공시지가에 의한다.
 나. 합병된 토지 : 합병전 토지에 대한 각 개별공시지가의 합계액을 총면적으로 나눈 금액에 의한다.
- ③ 환지에정지의 가액은 환지권리면적에 의하여 산정한 가액에 의한다.

- ④ 불특정다수인이 공용하는 사실상 도로 및 하천·제방·구거 등은 상속재산 또는 증여재산에 포함되나, 평가기준일 현재 도로 등 외의 용도로 사용할 수 없는 경우로서 보상가격이 없는 등 재산적 가치가 없다고 인정되는 때에는 그 평가액을 영(0)으로 한다.
- ⑤ 조성중인 토지의 가액은 그 지목에 대한 개별공시지가로 평가한 가액에 그 조성과 관련된 비용(차입금에 대한 이자비용 포함)을 가산한 가액에 의하여 평가한다.

집행기준 61-50-3 지정지역 토지의 평가방법

각종 개발사업 등으로 지가가 급등하거나 급등할 우려가 있어 국세청장이 지정한 지역의 토지 평가액은 평가기준일 현재의 개별공시지가에 국세청장이 고시한 배율을 곱하여 산정한다.

$$\text{지정지역 토지 평가액} = \text{개별공시지가} \times \text{배율}$$

※ 현재까지 국세청장이 지정지역으로 고시한 지역 없음.

집행기준 61-50-4 일반건물의 평가방법

오피스텔·상업용 건물·주택을 제외한 일반건물의 평가액은 건물의 신축가격, 구조, 용도, 위치, 신축연도 등을 고려하여 매년 1회 이상 국세청장이 산정·고시하는 가액으로 한다.

집행기준 61-50-5 철거대상건물의 평가

평가기준일 현재 다른 법령에 의하여 철거대상에 해당하는 건물의 평가액은 그 재산의 이용도, 철거의 시기 및 철거에 따른 보상의 유무 등 제반 상황을 감안하여 적정한 가액으로 평가한다.

집행기준 61-50-6 오피스텔·상업용 건물의 평가방법

지정지역 내	지정지역 외
국세청장 일괄 고시가액	- 토지 : 개별공시지가 - 건물 : 일반건물 평가액

집행기준 61-50-7 주택의 평가방법

개별주택(단독·다가구주택)	공동주택(아파트·연립주택)
- 국토교통부장관의 표준주택가격 - 시·군·구청장의 개별주택가격	국토교통부장관 고시가액

집행기준

61-50-8

주택의 고시가격보다 부수토지의 개별공시지가가 더 큰 경우 주택의 평가액

주택의 고시가격보다 부수토지의 개별공시지가가 더 큰 경우에도 주택은 고시가격으로 평가한다.

집행기준

61-50-9

주택의 고시가격이 없거나 고시후 대수선·리모델링한 경우 평가방법

고시가격이 없는 경우 또는 고시주택가격 고시 후에 해당 주택을 대수선 또는 리모델링을 하여 고시주택가격으로 평가하는 것이 적절하지 않은 주택은 다음 중 어느 하나에 해당하는 가액으로 평가한다.

- ① 단독주택의 경우에는 해당 주택과 구조·용도·이용 상황 등 이용가치가 유사한 인근주택을 표준주택으로 보고 「부동산 가격공시에 관한 법률」에 따른 주택가격 비준표에 따라 납세지 관할 세무서장이 평가한 가액
- ② 공동주택가격이 없는 공동주택의 경우에는 인근 유사 공동주택의 거래가격·임대료, 해당 공동주택과 유사한 이용가치를 지닌다고 인정되는 공동주택의 건설에 필요한 비용추정액 등을 종합적으로 고려하여 납세지 관할세무서장이 평가한 가액
- ③ 「지방세법」에 따라 시장·군수가 산정한 개별주택가액, 공동주택가액
- ④ 2 이상의 감정평가기관에 해당 주택에 대한 감정을 의뢰하여 산정된 감정가액을 고려하여 납세지 관할세무서장이 평가한 가액

집행기준

61-50-10

임대한 재산의 평가

임대차계약이 체결되어 있거나 임차권이 등기된 재산의 경우 다음의 평가방법에 따라 평가한다.

$$\text{평가액} = \text{Max} [\text{①}, \text{②}]$$

- ① 각 재산에 대한 보충적 평가방법에 따른 평가액
- ② 임대료 등의 환산가액 = 임대보증금 + (1년간 임대료 ÷ 12%)
* 2009.04.22. 이전 상속·증여분은 18%

사례

○ 자료

- 평가대상 물건 : 단독주택
- 평가기준일 : 2009.4.25.
- 개별주택가격 : 2008.4.30. : 300,000,000원 2007.4.30. : 350,000,000원
- 평가대상물건의 임대차 현황 : 임대보증금 200,000,000원, 월세 3,000,000원

- 보충적평가액 $\text{Max}[\text{①}, \text{②}] : 500,000,000\text{원}$
- ① 개별주택가격 : 300,000,000원
- ② 임대료 등의 환산가액 : $200,000,000\text{원} + (3,000,000 \times 12) \div 12\% = 500,000,000\text{원}$

집행기준

61-50-11

임대건물의 토지·건물 평가액 구분방법

① 토지와 건물의 소유자가 동일한 경우

토지·건물 가액은 토지·건물 전체를 임대료 등의 환산가액에 따라 평가한 후 토지·건물을 보충적 평가방법에 따라 평가한 가액(기준시가)으로 안분계산한다.

② 토지와 건물의 소유자가 다른 경우

가. 토지소유자와 건물소유자가 제3자와의 임대차계약 당사자로 임대료 등의 귀속이 구분되는 경우에는 토지소유자와 건물소유자에게 구분되어 귀속되는 임대료 등의 환산가액을 각각 토지와 건물의 평가가액으로 한다.

나. 토지와 건물의 소유자 중 어느 한 사람만이 제3자와의 임대차계약의 당사자인 경우에는 토지소유자와 건물소유자 사이의 임대차계약의 존재 여부에 상관없이 제3자가 지급하는 임대료와 임대보증금을 토지와 건물 전체에 대한 것으로 보아 제3자가 지급하는 임대료 등의 환산가액에 토지와 건물의 기준시가로 나누어 계산한 금액을 각각 토지와 건물의 평가가액으로 한다.

집행기준

61-51-1

지상권의 의의

지상권은 타인의 토지에 건물 기타 공작물이나 수목을 소유하기 위하여 그 토지를 사용하는 권리를 말하며 전세권과 지역권은 토지를 이용한다는 점에서는 지상권과 동일하나 타 물건의 소유를 목적으로 하지 않으므로 지상권과는 차이가 있다.

집행기준

61-51-2

지상권의 평가방법

지상권의 가액은 지상권이 설정되어 있는 토지의 가액에 2%를 곱하여 계산한 금액에 대한 해당 지상권의 잔존연수를 감안한 현재가치 상당액이다.

$$\text{지상권 보충적 평가액} = \sum_{n=1}^n \frac{\text{각 연도의 수입금액}}{(1+10\%)^n}$$

n : 평가기준일로부터의 경과연수(잔존연수) 각 연도의 수입금액 = 토지가액 × 2%

지상권의 잔존연수

지상권의 종류	잔존연수
① 석조, 석회조, 연와조 또는 이와 유사한 견고한 물건, 수목의 소유 목적	30년
② ①이외의 건물 소유 목적	15년
③ 건물 이외의 공작물의 소유를 목적	5년

집행기준 61-51-3 부동산을 취득할 수 있는 권리의 의의

부동산을 취득할 수 있는 권리는 취득시기가 도래하기 전에 해당 부동산을 취득할 수 있는 권리를 말하는 것으로 건물이 완성되는 때에 그 건물과 이에 딸린 토지를 취득할 수 있는 권리를 포함한다. 예를 들어 부동산매매계약을 체결한 자가 계약금만 지급한 상태에서 양도하는 경우, 아파트 당첨권 등이 이에 속한다.

집행기준 61-51-4 특정시설물을 취득할 수 있는 권리의 의의

특정시설물을 이용할 수 있는 권리는 특정시설물이용권·회원권 기타 명칭여하를 불문하고 그 시설물을 배타적으로 이용하거나 일반이용자에 비하여 유리한 조건으로 이용할 수 있도록 약정한 단체의 일원이 된 자에게 부여되는 권리를 말한다.

집행기준 61-51-5 부동산을 취득할 수 있는 권리 및 특정시설물을 이용할 수 있는 권리의 평가방법

부동산을 취득할 수 있는 권리 및 특정시설물을 이용할 수 있는 권리의 가액은 평가기준일까지 불입한 금액(도시정비법상 재개발·재건축사업에 따른 조합원입주권의 경우 관리처분계획을 기준으로 산정한 조합원권리가액과 평가기준일까지 납입한 계약금, 중도금 등을 합한 금액으로 함)과 평가기준일 현재의 프리미엄에 상당하는 금액을 합한 금액으로 한다.

평가액 = 평가기준일까지 불입한 금액 + 평가기준일 현재의 프리미엄에 상당하는 금액

※ 소득세법에 따른 기준시가가 있는 경우에는 그 기준시가를 평가액으로 한다.

집행기준

61-51-6

부동산을 취득할 수 있는 권리 및 특정시설물을 이용할 수 있는 권리의 평가 사례

- ① 부동산을 취득할 수 있는 권리 및 특정시설물 이용권 평가시 평가기준일까지 불입액에 가산하는 평가기준일 현재의 프리미엄에 상당하는 금액은 그 당시 불특정다수인간의 거래에 있어서 통상 지급되는 프리미엄을 말한다.
- ② 구주택을 현물출자하여 신주택을 신축할 경우에 신축 중에 공동주택의 부수토지를 증여한 경우 이는 부동산을 취득할 수 있는 권리를 증여한 것으로 증여재산가액은 출자한 토지 및 건물의 평가금액과 증여일까지 불입한 부담금과 증여일 현재의 프리미엄에 상당하는 금액을 합한 금액이 된다.
- ③ 재건축입주권을 증여한 경우 이는 부동산을 취득할 수 있는 권리를 증여한 것으로 평가기준일까지 불입한 금액은 재건축조합이 산정한 조합원의 권리가액과 불입한 계약금, 중도금 등을 합한 금액이며 동 금액에 프리미엄 상당액을 합하여 평가한다.
- ④ 재개발조합원으로서 평가기준일 현재 상환하지 않은 시유지 불하대금 및 평가기준일까지 발생한 이자 중 미지급금액을 합한 금액을 수증자가 인수하는 경우 당해 금액은 채무로서 공제된다.

집행기준

61-51-7

기타 시설물 및 건축물의 평가방법

평가기준일 당시 기타 시설물과 건축물의 재취득가액에서 설치일부터 평가기준일까지의 감가상각비 상당액을 차감하여 계산한 가액으로 한다.

$$\text{시설물 및 건축물의 평가가액} = \text{재취득가액} - \text{감가상각비 상당액}$$

집행기준

61-51-8

재취득가액

- ① 기타 시설물 및 건축물의 재취득가액은 건축물 등을 다시 건축하거나 취득할 경우에 소요되는 가액을 말한다.
- ② 재취득가액 등을 산정하기 어려운 경우에는 「지방세법 시행령」 §4①에 따른 가액으로 시설물 및 건축물을 평가할 수 있다.

집행기준

61-51-9

공동주택에 부속된 건축물의 평가

공동주택에 부속 또는 부착된 시설물 및 건축물은 공동주택과 일괄하여 평가한 것으로 본다.

집행기준

62-52-1

선박 등 그 밖의 유형자산 평가

자산종류	평가금액
선박, 항공기, 차량, 기계장비, 입목(立木)	① 재취득가액 ② 재취득가액이 확인되지 않을 경우 : 가 와 나를 순차로 적용 가. 장부가액(취득가액 - 감가상각비 누계액) 나. 「지방세법 시행령」 §4①의 시가표준액에 따른 가액
상품·제품·반제품·재공품· 원재료등, 소유권의 대상이 되는 동산	① 재취득가액 ② 재취득 가액이 확인되지 않을 경우 : 장부가액 ☞ 사업용 재고자산인 경우 재취득가액에 부가가치세는 불포함
판매용이 아닌 서화·골동품	Max [가, 나] 가. 전문분야별로 2개 이상의 전문기관이 감정한 가액의 평균액 나. 국세청장이 위촉한 3인 이상의 전문가로 구성된 감정 평가심의회 에서 감정한 감정가액. 다만, 감정평가액이 감정평가심의회 감 정가액의 150%를 초과하는 경우에는 감정평가심의회 감정가액 (특수관계인 간에 양도 또는 양수하는 경우에 한해 적용) • 전문분야별 구분 ㉠ 서화·전적 ㉡ 도자기·토기·철물 ㉢ 목공예·민속장신구 ㉣ 선사유물 ㉤ 석공예 ㉥ 기타 골동품
소유권의 대상이 되는 동물, 따로 평가방법이 규정되지 않은 기타 유형자산	상품·제품 등의 평가방법 준용

집행기준

62-52-2

선박·기계장치 등 평가시 장부가액

재취득가액을 확인할 수 없어 장부가액으로 평가할 경우 장부가액은 기업회계기준 등에 의해 작성된 대차대조표상 가액을 말하며 취득가액에서 차감하는 감가상각비는 법인이 납세지 관할세무서장에게 신고한 상각방법에 의하여 기준내용연수를 적용하여 계산한 취득일부터 평가기준일까지의 감가상각비를 말한다.

집행기준

63-52의2-1

상장주식의 평가원칙

- ① 유가증권시장 및 코스닥시장에서 거래되는 상장법인의 주식 및 출자지분은 평가기준일(평가기준일이 공휴일 등인 경우 그 전일) 이전·이후 각 2개월 동안 공표된 매일의 한국거래소 최종 시세가액의 평균액으로 하며 거래실적 유무는 따지지 아니한다. 다만, 평가기준일 이전·이후

당해 법인의 증자·합병 등으로 평가대상기간이 4개월에 미달하는 경우에는 미달하는 그 기간의 평균액으로 한다.

- ② 평가기준일 전·후 2개월 이내에 매매거래 정지·관리 종목으로 지정된 기간이 있는 경우에는 보충적 평가방법을 적용한다.

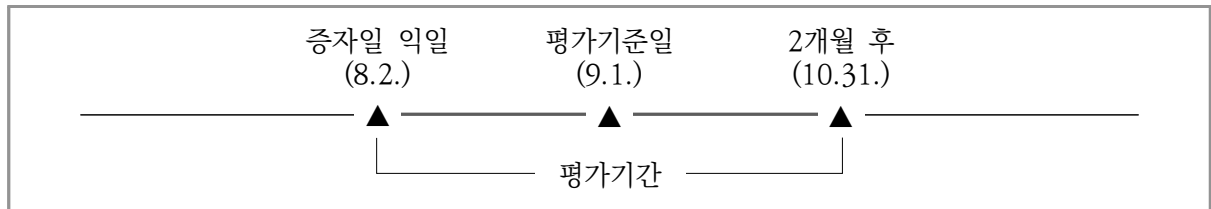
집행기준

63-52의2-2

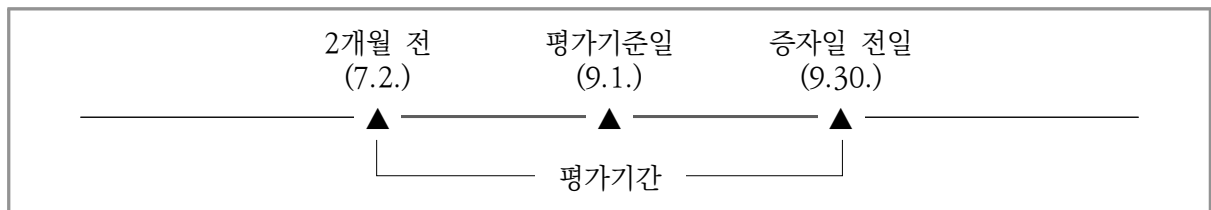
증자·합병 등의 사유가 발생한 경우 상장주식 등의 평가기간

상장주식의 최종시세가액의 평균액을 계산할 경우 평가기준일 이전·이후 각 2개월 동안에 증자·합병 등의 사유가 발생하여 그 평균액으로 하는 것이 부적당한 경우에는 평가기준일 이전·이후 각 2개월의 기간 중 다음의 기간의 평균액으로 한다. 다만, 합병으로 인한 이익을 계산할 때 합병(분할합병을 포함한다)으로 소멸하거나 흡수되는 법인 또는 신설되거나 존속하는 법인이 보유한 상장주식의 시가는 평가기준일 현재의 거래소 최종 시세가액으로 한다.

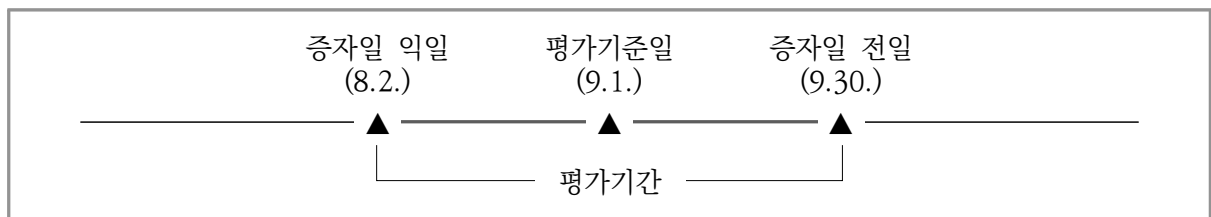
- ① 평가기준일 이전에 증자·합병 등의 사유가 발생한 경우



- ② 평가기준일 이후에 증자·합병 등의 사유가 발생한 경우



- ③ 평가기준일 전·후에 증자 합병 등의 사유가 발생한 경우



집행기준

63-52의2-3

투자유의 종목 등으로 지정된 코스닥상장주식의 평가

한국금융투자협회가 코스닥상장주식을 평가기준일 전후 6개월(증여세 3개월) 이내에 매매거래를 정지시키거나 투자유의종목 또는 관리종목으로 지정·고시한 경우에는 비상장주식 평가방법에 따라 평가하여야 한다. 그러나 공시의무 및 사업보고서제출의무 위반 등으로 인하여 투자유의종목으로 지정·고시되거나 등록신청서 허위 기재 등으로 인하여 일정기간동안 매매거래가 정지된 경우에도 적정하게 시가를 반영하여 정상적으로 매매거래가 이루어지는 경우에는 상장주식 등 평가방법을 적용하여 평가한다.

집행기준

63-53-1

최대주주 등의 할증평가

주식 발행회사의 상장 여부를 불문하고 최대주주 또는 최대출자자(최대주주등 중 보유주식등의 수가 가장 많은 1인을 말함) 및 그와 특수관계에 있는 주주의 주식은 다음과 같이 할증 평가된다.

구 분	일반법인	중견기업*	중소기업
할증률	20%	0%	0%

* 매출액 5,000억원 미만

집행기준

63-53-2

최대주주의 판정

- ① 주주1인과 특수관계자의 보유주식 등을 합하여 최대주주 등에 해당하는 경우에는 주주1인 및 그와 특수관계에 있는 자 모두를 최대주주등으로 본다.
- ② 보유주식의 합계가 동일한 최대주주 등이 2 이상인 경우에는 모두를 최대주주 등으로 본다.
- ③ 투자신탁을 운용하는 자산운용사의 보유주식 수가 가장 많은 경우 할증평가 대상인 최대주주는 동 자산운용사가 되는 것임

집행기준

63-53-3

최대주주 등의 지분율 계산

최대주주 등의 지분율을 계산할 때 평가기준일부터 소급하여 1년 이내에 양도하거나 증여한 주식 등을 최대주주 등이 보유하는 주식 등에 합산하여 이를 계산하고, 상장주식 등의 경우 한국거래소에서 반복적으로 양도·양수한 경우에는 평가기준일부터 소급하여 1년 이내의 기간 중에 최대주주 등의 주식보유비율이 가장 높은 날 이후에 양도한 주식에서 양수한 주식을 차감한 주식(부수인 경우에는 “0”으로 함)을 평가기준일 현재 보유주식에 합산한다.

집행기준

63-53-4

최대주주 할증평가가 적용되지 않는 경우

- ① 평가기준일이 속하는 사업연도 전 3년 이내의 사업연도부터 계속하여 결손금이 있는 경우
- ② 평가기준일 전후 6개월(증여재산의 경우에는 평가기준일 전 6개월부터 평가기준일 후 3개월) 이내의 기간 중 최대주주 등이 보유하는 주식 등이 전부 매각된 경우
- ③ 합병·증자·감자·현물출자에 따른 이익 및 전환사채 주식전환 등에 따른 증여이익을 계산하는 경우
- ④ 평가대상인 주식 등을 발행한 법인이 다른 법인이 발행한 주식 등을 보유함으로써 그 다른 법인의 최대주주등에 해당하는 경우로서 그 다른 법인의 주식등을 평가하는 경우
- ⑤ 평가기준일부터 소급하여 3년 이내에 사업을 개시한 법인으로서 사업개시일이 속하는 사업연도부터 평가기준일이 속하는 사업연도의 직전사업연도까지 각 사업연도의 기업회계기준에 의한 영업이익이 모두 0원 이하인 경우
- ⑥ 상속·증여세 과세표준 신고기한 이내에 평가대상 주식 등을 발행한 법인의 청산이 확정된 경우
- ⑦ 최대주주 등이 보유하고 있는 주식 등을 최대주주 등 외의 자가 10년 이내에 상속 또는 증여받은 경우로서 상속 또는 증여로 인하여 최대주주 등에 해당되지 아니하는 경우
- ⑧ 명의신탁증여의제로 주식등을 명의자가 실제소유자로부터 증여받은 것으로 보는 경우
- ⑨ 「중소기업기본법」 제2조에 따른 중소기업 또는 「중견기업 성장촉진 및 경쟁력 강화에 관한 특별법」 제2조에 따른 중견기업으로서 평가기준일이 속하는 과세기간 또는 사업연도의 직전 3개 과세기간 또는 사업연도의 매출액의 평균이 5천억원 미만인 기업이 발행한 주식

집행기준

63-54-1

비상장주식 평가원칙

비상장주식은 평가기준일 현재 1주당 순손익가치와 순자산가치를 각각 3 : 2의 비율로 가중평균한 가액(순자산가치의 80% 보다 낮은 경우 순자산가치의 80%에 해당하는 금액)으로 한다. 단, 부동산 과다보유법인의 경우에는 1주당 순손익가치와 순자산가치의 비율을 각각 2 : 3으로 한다.

일반법인	$1\text{주당 평가액} = \frac{1\text{주당 순손익가치} \times 3 + 1\text{주당 순자산가치} \times 2}{5}$
부동산 과다법인	$1\text{주당 평가액} = \frac{1\text{주당 순손익가치} \times 2 + 1\text{주당 순자산가치} \times 3}{5}$

☞ 부동산 과다법인은 당해 법인의 자산총액 중 토지·건물·부동산을 취득할 수 있는 권리·전세권·지상권·등기된 부동산임차권의 가액이 50% 이상인 법인을 말한다.

집행기준

63-54-2

비상장주식을 순자산가치로만 평가하는 경우

청산, 휴·폐업 등 다음의 경우와 같이 정상적인 영업활동이 이루어지지 않는 기업은 수익력 측정이 무의미하므로 순자산가치로만 평가하고, 영업권도 별도로 평가하지 아니한다.

- ① 상속·증여세 과세표준 신고기한 이내에 평가대상 법인의 청산절차가 진행 중이거나 사업자의 사망 등으로 인하여 사업의 계속이 곤란하다고 인정되는 법인
- ② 사업개시 전의 법인, 사업개시 후 3년 미만의 법인과 휴·폐업 중에 있는 법인. 다만, 적격분할 또는 적격물적분할로 신설된 법인의 사업기간은 분할 전 동일 사업부분의 사업개시일부터 기산함
- ③ 부동산 및 부동산에 관한 권리의 평가액이 자산총액의 80% 이상인 법인
- ④ 주식등의 가액의 합계액이 자산총액의 80% 이상인 법인
- ⑤ 법인의 설립 시 정관에 존속기한이 확정된 법인으로서 잔여 존속기한이 3년 이내인 법인

집행기준

63-54-3

1주당 순자산가치의 계산

- 1주당 순자산가치 = $\frac{\text{평가기준일 현재 당해 법인의 순자산가액}}{\text{평가기준일 현재 발행주식총수}}$
- 순자산가액 = 자산총계 - 부채총계 + 장부에 계상되지 않은 영업권 평가액

(1) 비상장법인의 순자산가액의 계산

- ① 평가기준일 현재 자산 및 부채의 상황에 따라 평가한다.
- ② B/S상 자산가액을 시가로 평가하고 시가로 평가할 수 없는 경우에는 보충적 평가방법으로 평가한다.
☞ 평가대상 법인이 다른 비상장법인의 주식 등을 10% 이하 보유한 경우 그 주식의 평가는 취득가액에 의할 수 있다. 단, 시가가 있으면 시가를 우선하여 적용한다.
- ③ 자산가액을 보충적 평가방법으로 평가할 경우 평가기준일 현재 보충적 평가가액이 장부가액보다 작은 경우에는 정당한 사유가 없는 한 장부가액(취득원가 - 감가상각비누계액)으로 평가해야 한다.

④ 자산가액에 가산할 항목 및 차감할 항목

가산항목	차감항목
- 지급받을 권리가 확정된 금액으로서 대차대조표에 계상되지 아니한 것 - 유상증자가액 : 평가기준일의 직전 사업 연도말 B/S를 기준으로 평가할 경우 - 영업권의 보충적 평가방법에 의한 평가액	- 선급비용에서 평가 기준일 현재 비용으로 확정된 금액 - 무형고정자산 중 개발비 - 이연법인세자산

⑤ 부채가액에 가산 및 차감할 항목

가산항목	차감항목
- 평가기준일까지 가결산한 경우 당해소득에 대한 실제 납부할 법인세, 농특세, 지방소득세 - 퇴직급여추계액 - 평가기준일 현재 이익처분으로 확정된 배당금 및 상여금 지급의무	- 모든 준비금 및 모든 충당금 (충당금 설정액 중 비용확정분과 보험업법에 따른 책임준비금 등은 제외) - 이연법인세 부채 - 평가기준일 후에 이익의 처분으로 확정된 배당금 및 상여금 지급의무

⑥ 법인이 신주주에게 증자전 잉여금 유보액 등을 분배하지 않는 조건으로 증자한 경우 당해 잉여금 등은 순자산 가액에 포함하지 아니한다.

⑦ 순자산가액이 0원 이하인 경우는 0원으로 한다.

(2) 발행주식총수의 계산

① 발행주식총수는 평가기준일 현재 발행주식총수를 말한다.

② 평가대상법인이 자기주식을 소유한 경우로서 감자의 목적인 경우에는 발행주식총수에서 자기주식수를 차감하고 일시적 보유목적 등인 경우에는 차감하지 아니한다.

집행기준

63-55-1

자기주식의 순자산 포함여부

평가대상법인이 자기주식을 소각 등 감자 목적으로 보유한 경우에는 자기주식 평가액을 자산에 포함시키지 않고, 일시적 보유목적 등인 경우에는 자기주식 평가액을 자산에 포함하여 순자산을 계산한다.

집행기준

63-56-1

1주당 최근 3년간의 순손익액의 계산방법

1주당 최근 3년간의 순손익액의 가중평균액은 원칙적으로 다음과 같이 계산하고 그 가액이 0원 이하인 경우에는 0원으로 한다. 이 경우 사업연도가 1년 미만일 경우 1년으로 환산한 가액으로 계산한다.

- 1주당 순손익가치 = $\frac{\text{1주당 최근 3년간 순손익액의 가중평균액}}{\text{순손익가치환원율(10\%)}}$
- 1주당 최근 3년간 순손익액의 가중평균액 = $\frac{A \times 3 + B \times 2 + C \times 1}{6}$
- A : 평가기준일 이전 1년이 되는 사업연도의 1주당 순손익액
 B : 평가기준일 이전 2년이 되는 사업연도의 1주당 순손익액
 C : 평가기준일 이전 3년이 되는 사업연도의 1주당 순손익액
- 각사업연도의 1주당 순손익액 = $\frac{\text{각사업연도 순손익액}}{\text{각 사업연도종료일 현재의 발행주식총수}}$

(1) 각 사업연도의 순손익액의 계산

① 각 사업연도소득금액에 가산할 항목과 차감할 항목

가산할 항목	차감할 항목
- 국세 및 지방세 과오납 환급금이자 - 수입배당금 익금불산입금액 - 기부금한도초과액의 이월공제액의 손금산입액 - 외화환산이익(법인세 계산시 해당 이익을 반영하지 않은 경우)	- 벌금·과료·과태료·가산금·체납처분비 - 손금으로 인정되지 않는 공과금 - 업무와 관련없는 지출 - 각 세법상 징수불이행 납부세액 - 기부금 한도초과액 - 접대비 한도초과액
이월된 업무용승용차 관련 손금 산입액	- 지급이자 손금불산입액 - 과다경비등 손금불산입액 - 법인세충결정세액(농어촌특별세·지방소득세포함) - 외국납부세액공제를 적용하는 경우의 외국법인세액 - 외국자회사 수입배당금 익금불산입 적용 대상이 되는 수입배당금액에 대하여 외국에 납부한 세액 - 감가상각비 시인부족액 - 외화환산손실(법인세 계산시 해당 손실을 반영하지 않은 경우) - 징벌적 목적의 손해배상금 등에 대한 손금불산입액 - 업무용승용차 관련 손금불산입액

- ② 각사업연도 1주당 순손익액이 0원 이하인 경우에는 0원 이하 가액을 그대로 적용한다.
- ③ 각 사업연도 소득금액 계산시 손금산입된 충당금 및 준비금이 일시 환입될 경우에는 그 금액이 환입될 연도를 기준으로 안분한 금액만 가산한다.
- ④ 평가기준일이 속하는 사업연도 전 3년 이내에 해당법인이 유상증자하거나 유상감자한 경우 당해 사업연도와 그 이전 사업연도의 순손익액은 다음 A를 더하고 B를 뺀 가액으로 한다.
 - A. 유상증자한 주식 1주당 납입액 × 유상증자 주식수 × 순손익가치 환원율(10%)
 - B. 유상감자시 지급한 1주당 금액 × 유상감자 주식수 × 순손익가치 환원율(10%)

(2) 발행주식총수의 계산

- ① 각 사업연도의 주식수는 각 사업연도 종료일 현재의 발행주식총수에 따른다.
- ② 평가기준일이 속하는 사업연도 전 3년 이내에 증자 또는 감자를 한 사실이 있는 경우에는 다음과 같이 증자 또는 감자 전의 각 사업연도종료일의 발행주식총수는 다음과 같이 환산한다.

$$\text{환산 주식수} = \text{증자 전 각 사업연도말 주식수} \times \frac{(\text{증자 직전 사업연도말 주식수} + \text{증자 주식수})}{\text{증자 직전 사업연도말 주식수}}$$

나. 감자의 경우

$$\text{환산 주식수} = \text{감자 전 각 사업연도말 주식수} \times \frac{(\text{감자 직전 사업연도말 주식수} - \text{감자 주식수})}{\text{감자 직전 사업연도말 주식수}}$$

사례

- ① 평가기준일(상속개시일 : 2011.7.31.) 현재 발행주식총수 : 100,000주
- ② 유상주 발행 : 2010.10.1. 유상주 40,000주 발행
- ③ 유상주 발행 직전 사업연도 종료일의 발행주식총수
 - 2009년 : 60,000주, (20,000주 무상증자)
 - 2008년 : 40,000주

〈각 사업연도종료일의 환산주식수〉

- ㉠ 2010년 : 100,000주
- ㉡ 2009년 : $60,000 \times (60,000 + 40,000) \div 60,000 = 100,000\text{주}$
- ㉢ 2008년 : $40,000 \times (40,000 + 60,000) \div 40,000 = 100,000\text{주}$

집행기준

63-56-2

평가기준일 이전 최근 사업연도가 3년 미만인 경우 순손익가치의 평가

- ① 평가기준일 전 사업연도가 2개인 법인의 경우 1주당 최근 3년간의 순손익액의 가중평균액은 직전사업연도에 2, 직전전사업연도에 1을 가중치로 하여 계산한다.

- ② 최초로 사업을 개시한 사업연도 중에 비상장주식을 평가하는 경우 순손익가치는 1주당 추정 이익의 평균액에 의할 수 있으며, 추정이익이 없는 경우에는 0원으로 본다.

☞ 사업개시 3년 미만인 법인은 2005년부터 순자산가치로만 평가

☞ 참조 : 비상장주식을 순자산가치로만 평가하는 사유 연혁

집행기준 63-56-3 1주당 순손익액을 추정이익으로 계산할 수 있는 요건

다음의 요건을 모두 갖춘 경우에는 1주당 최근 3년간의 순손익액의 가중평균액을 1주당 추정이익의 평균가액으로 할 수 있다.

- ① 일시적이고 우발적인 사건으로 해당 법인의 최근 3년간 순손익액이 증가하는 등 집행기준 63-56-4에 정하는 경우에 해당할 것
- ② 상속세 과세표준 신고기한 및 증여세 과세표준신고기한까지 1주당 추정이익의 평균가액을 신고할 것
- ③ 1주당 추정이익의 산정기준일과 평가서작성일이 해당 과세표준 신고기한 이내일 것
- ④ 1주당 추정이익의 산정기준일과 상속개시일 또는 증여일이 같은 연도에 속할 것

집행기준 63-56-4 1주당 추정이익을 적용 할 수 있는 경우

- ① 기업회계기준의 자산수증이익·채무면제이익·보험차익·재해손실의 합계액의 최근 3년간 가중 평균액이 법인세차감전손익에서 자산수증이익 등을 뺀 금액의 최근 3년간 가중평균액의 50%를 초과하는 경우
- ② 평가기준일전 3년이 되는 날이 속하는 사업연도 개시일부터 평가기준일까지의 기간 중 합병·분할하였거나 주요업종이 바뀐 경우
- ③ 합병에 따른 증여이익을 산정하기 위하여 합병당사법인의 주가가액을 산정하는 경우
- ④ 최근 3개 사업연도 중 1년 이상 휴업한 사실이 있는 경우
- ⑤ 기업회계기준상 유가증권·유형자산의 처분손익과 자산수증이익 등의 합계액의 최근 3년간 가중평균액이 법인세차감전손익의 최근 3년간 가중평균액의 50%를 초과하는 경우
- ⑥ 영위사업 중 직접 사용하는 유형고정자산의 가액이 가장 큰 업종 등 주요업종에 있어서 정상적인 매출 발생기간이 3년 미만인 경우

집행기준 63-57-1 기업공개준비중인 법인의 주식평가

평가기준일 현재 기업공개를 목적으로 금융위원회에 유가증권신고를 하거나 코스닥시장에서 주식을 거래하기 위하여 한국거래소에 상장을 신청한 법인의 주식의 평가는 다음과 같다.

구 분	기업공개 목적으로 유가증권 신고한 법인	코스닥시장 상장 신청한 법인
평가액	$\text{평가액} = \text{Max} [\text{①}, \text{②}]$ ① 금융위원회가 정한 기준에 따라 결정된 공모가격 ② 코스닥상장법인 주식 등의 평가방법에 의한 평가액(그 가액이 없는 경우 비상장주식의 평가방법에 따른 평가액)	$\text{평가액} = \text{Max} [\text{①}, \text{②}]$ ① 금융위원회가 정한 기준에 따라 결정된 공모가격 ② 비상장주식 평가방법에 따른 평가액
적용대상 기간	평가기준일이 유가증권신고서 접수일 직전 6개월(증여의 경우 3개월)부터 한국거래소·한국금융투자협회에 최초로 주식 등을 상장·등록하기 전까지의 기간 내에 있을 것	

집행기준

63-57-2

상장법인의 유상증자 미상장 신주의 평가

상장법인의 증자 등으로 취득한 신주가 평가기준일 현재 상장되지 아니한 경우 이 주식의 평가는 평가기준일 현재 상장되어 있는 구주의 평가액에서 배당차액을 차감하여 평가한다. 다만, 구주와 신주의 배당기산일이 동일한 경우는 배당차액을 차감하지 않는다.

미상장 신주의 평가액 = ① - ②

① 구주평가액 : 평가기준일 전후 2개월간의 최종시세가액의 평균액

② 배당차액 = $\frac{1\text{주당 액면가액} \times \text{직전기 배당율} \times \text{사업년도 개시일부터 신주배당 기산일 전일까지의 일수}}{365}$

집행기준

63-58-1

국채·공채·사채의 평가방법

국채·공채·사채(전환사채 등 제외)는 한국거래소에 상장여부 등에 따라 다음과 같이 평가된다.

구 분	한국거래소에 상장되어 있는 경우	한국거래소에 상장되지 않은 경우 (평가기준일 전 2개월간 거래실적이 없는 경우 포함)	
		타인으로부터 매입한 경우	발행기관 등으로부터 액면가액으로 직접 매입한 경우
평가액	$\text{Max} [\text{①}, \text{②}]$ ① 평가기준일 이전 2개월간 공표된 최종시세가액의 평균액 ② 평가기준일 이전 최근일의 최종시세가액	매입가액 + 평가기준일까지 미수이자상당액	평가기준일 현재 처분예상액, 처분예상액을 산정하기 힘든 경우 2이상의 투자매매업자 또는 투자중개업자가 평가한 가액

집행기준

63-58-2

대출금 등 채권가액의 평가

대출금·외상대출금·받을어음 등의 채권가액과 입회금·보증금 등의 채무가액은 원본의 회수기간(회수기간 미정 : 5년으로 봄)·약정이자율 및 금융시장에서 형성되는 평균이자율 등을 감안하여 다음과 같이 평가한다. 다만, 채권의 전부 또는 일부가 평가기준일 현재 회수불가능한 것으로 인정되는 경우에는 그 가액을 산입하지 아니한다.

회수기간이 5년을 초과하거나 회사정리절차 등으로 채권내용이 변경된 경우	이 외의 채권 (회수기간 5년이내)
각 연도별 회수금액에 적정한 할인율로 할인한 현재가치금액 $\text{현재가치} = \sum_{n=1}^n \frac{\text{회수금액}}{(1+r)^n}$ r = 적정할인율(기획재정부장관이 고시)	원본가액 + 평가기준일까지 미수이자 상당액

집행기준

63-58-3

집합투자증권의 평가

「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」에 따른 집합투자증권의 평가는 평가기준일 현재의 한국거래소의 기준가격으로 하거나 집합투자업자 또는 투자회사가 산정·공고한 기준가격으로 한다. 다만, 평가기준일 현재의 기준가격이 없는 경우에는 평가기준일 현재의 환매가격 또는 평가기준일전 가장 가까운 날의 기준가격으로 한다.

집합투자증권 평가액

- 원칙 : 평가기준일 현재 한국거래소의 기준가격 or 집합투자업자 등이 공고한 가격
- 예외 : 평가기준일 현재 기준가격이 없는 경우 : 환매가격 or 평가기준일 전 최근 기준가격

☞ 집합투자의 정의

집합투자는 2인 이상에게 투자권유를 하여 모은 금전 등 또는 「국가재정법」에 따른 여유자금을 투자자 또는 각 기금관리주체로부터 일상적인 운용지시를 받지 아니하면서 재산적 가치가 있는 투자대상자산을 취득·처분, 그 밖의 방법으로 운용하고 그 결과를 투자자 또는 각 기금관리주체에게 배분하여 귀속시키는 것을 말한다. 다만, 다음의 어느 하나에 해당하는 경우를 제외한다.

- ① 사모의 방법으로 금전등을 모아 운용·배분하는 것으로서 투자자의 수가 일정 이하인 경우
- ② 「자산유동화에 관한 법률」의 자산유동화계획에 따라 금전 등을 모아 운용·배분하는 경우
- ③ 그 밖에 행위의 성격 및 투자자 보호의 필요성 등을 고려하여 대통령령으로 정하는 경우

(1) 한국거래소에서 거래되는 경우 : 일반 국·공채 평가방법

$$\text{평가액} = \text{Max}[\text{①}, \text{②}]$$

- ① 평가기준일 이전 2개월간의 공표된 최종시세가액의 평균액
- ② 평가기준일 이전 최근일의 최종시세가액

(2) 한국거래소에서 거래되지 않는 경우

주식으로 전환이 가능한 기간과 전환이 불가능한 기간으로 나누어 다음과 같이 평가하거나 2이상의 투자매매업자 또는 투자중개업자가 평가한 가액이 있을 경우에는 그 가액으로 할 수 있다.

① 주식으로 전환 가능한 기간의 전환사채 평가액

평가기준일 현재 사채의 현재가치와 전환할 경우의 주식가치 중 큰 가액으로 평가한다.

$$\text{전환사채 평가액} = \text{Max}[\text{①}, \text{②}]$$

① 평가기준일 현재 사채의 현재가치 = ㉠ 또는 ㉡

$$\text{㉠} \quad \frac{\text{만기상환금액}}{(1+R \text{ 또는 } r)^n} + \text{평가기준일까지의 발생이자 상당액}$$

$$\text{㉡} \quad \frac{\text{만기상환금액}}{(1+R \text{ 또는 } r)^m} + \text{평가기준일부터 만기일까지의 이자의 현재가치}$$

• 할인율의 적용 : $\text{Min} [R, r]$

(R : 사채발행이율, r : 적정할인율)

• n : 발행일부터 만기까지 기간, m : 평가기준일부터 만기일까지 남은 기간

② 전환할 경우의 주식가치 = 전환시 주식가액(시가 등) - 배당차액*

$$\text{* 배당차액} = \text{1주당액면가액} \times \text{직전기배당율} \times \frac{\text{사업년도개시일} - \text{신주배당기산일 전일}}{365}$$

② 주식으로 전환이 금지된 기간의 전환사채 평가액

평가기준일 현재 사채의 현재가치에 의하여 평가한다.

전환사채 평가액

평가기준일 현재 사채의 현재가치 = ㉠ 또는 ㉡

$$\text{㉠} \quad \frac{\text{만기상환금액}}{(1+R \text{ 또는 } r)^n} + \text{평가기준일까지의 이자상당액}$$

$$\text{㉡} \quad \frac{\text{만기상환금액}}{(1+R \text{ 또는 } r)^m} + \text{평가기준일부터 만기일까지의 이자의 현재가치}$$

• 할인율의 적용 : $\text{Min} [R, r]$

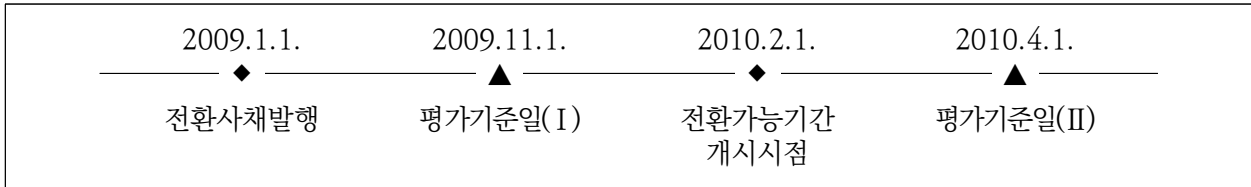
(R : 사채발행이율, r : 적정할인율)

• n : 발행일부터 만기까지 기간, m : 평가기준일부터 만기일까지 남은 기간

집행기준

63-58의2-2

전환사채의 평가사례



- 사채발행가액 : 5억 액면발행(액면금액 1좌당 5,000원) 상환할증조건 아님
- 전환사채 만기 : 발행 후 3년
- 사채발행이자율 : 3% 이자지급 매년말 1회
- 전환권 내용 : 발행 후 1년 후부터 사채 액면금액@5,000당 신주 1주로 전환 가능
- 법인의 발행주식총수 및 1주당 액면가액 : 100만주, @5,000
- 2010.4.1. 현재 법인의 주식의 시가 : @20,000
- 직전기 배당률 : 5%

(1) 평가기준일(I)의 평가액 : 전환금지기간의 전환사채 평가

① 2009.1.1.의 전환사채가액

가. 이자의 현재가치 : $5억 \times 3\% \times \text{연금현재가계수}(n=3, r=3\%) = 42,429,170$

나. 원금의 현재가치 : $5억 \times \text{현재가계수}(n=3, r=3\%) = 457,570,830$

다. 발행일의 전환사채 가치 : 5억

② 2009.1.1.~2009.11.1.까지 발생한 이자상당액 : $5억 \times 3\% \times 304/365 = 12,493,150$

③ 평가기준일(I)의 전환사채 평가액 : 512,493,150

(2) 평가기준일(II)의 평가액 : $\text{Max}[\text{①}, \text{②}] = 1,993,835,617$

① 전환금지기간의 전환사채 평가액 : 503,739,726

가. 2009.1.1.의 전환사채가액

i) 이자의 현재가치 : $5억 \times 3\% \times \text{연금현재가계수}(n=3, r=3\%) = 42,429,170$

ii) 원금의 현재가치 : $5억 \times \text{현재가계수}(n=3, r=3\%) = 457,570,830$

iii) 발행일의 전환사채 가치 : 5억

나. 2009.1.1.~2010.4.1.까지 발생한 이자상당액 : $5억 \times 3\% \times 91/365 = 3,739,726$

(2009년분 이자발생액은 액면이자를 수취하였으므로 '10.1.1~'10.4.1 발생이자만 반영)

② 전환주식가액 - 배당차액 : 1,993,835,617

가. 전환주식가액 : $@20,000 \times 100,000\text{주} = 2,000,000,000$

나. 배당차액 : $100,000\text{주} \times @5,000 \times 5\% \times 90/365 = 6,164,383$

집행기준

63-58의2-3

신주인수권부사채 및 신주인수권증권

신주인수권부사채는 일반사채에 신주인수권이 부여된 사채이며 신주인수권은 사채권자가 사채 발행회사의 신주를 특정가격(행사가격)에 매입할 수 있는 권리를 말한다. 신주인수권을 행사한 경우에도 기존의 사채가 소멸하지 않는 점에서 전환사채와는 다르고 신주인수권부사채는 신주 인수권이 별도로 분리되어 거래될 수 있는지에 따라 분리형과 비분리형으로 구분되며, 분리형의 경우 신주인수권의 가치를 표방하는 유가증권을 신주인수권증권이라고 한다.

집행기준

63-58의2-4

신주인수권증권의 평가

(1) 한국거래소에서 거래되는 경우 : 일반 국·공채 평가방법

$$\text{평가액} = \text{Max}[\text{①}, \text{②}]$$

- ① 평가기준일 이전 2개월간의 공표된 최종시세가액의 평균액
- ② 평가기준일 이전 최근일의 최종시세가액

(2) 한국거래소에서 거래되지 않는 경우

주식을 인수가능기간과 인수금지기간으로 나누어 다음과 같이 평가하거나 2이상의 투자 매매업자 또는 투자중개업자가 평가한 가액이 있을 경우에는 그 가액으로 할 수 있다.

① 신주 인수가능기간의 평가액

사채발행이율을 적용한 신주인수권부사채의 발행당시 현재가치에서 적정 할인율을 적용한 신주인수권사채의 발행당시 현재가치의 차이로 평가된 가액과 신주인수권증권으로 주식으로 인수할 경우 주식가액차이(주식의 시가 등 - 인수가액)중 큰 금액으로 한다.

$$\text{신주인수권증권 평가액} = \text{Max}[\text{①}, \text{②}]$$

① ㉗ - ㉘

㉗ 신주인수권부사채의 발행당시의 현재가치(사채발행이율 적용)

= 원금의 현재가치 + 이자의 현재가치

$$= \frac{\text{만기 상환금액}}{(1+R)^n} + \sum_{n=1}^n \frac{\text{매년표시 이자액}}{(1+R)^n}$$

㉘ 신주인수권부사채의 발행당시 현재가치(적정할인율 적용)

= 원금의 현재가치+이자의 현재가치

$$= \frac{\text{만기 상환금액}}{(1+r)^n} + \sum_{n=1}^n \frac{\text{매년표시 이자액}}{(1+r)^n}$$

• R : 사채발행이율, r : 적정할인율

• n : 발행일부터 만기까지 남은 기간

② 신주 인수할 경우의 자본소득

= 신주인수시 주식가액(시가 등) - 배당차액 - 신주인수가액

$$\text{배당 차액} = \frac{1\text{주당 액면가액}}{\text{액면가액}} \times \text{직전기 배당률} \times \frac{\text{사업년도개시일} - \text{신주배당기산일 전일}}{365}$$

② 신주 인수금지기간의 평가액

사채발행이율을 적용한 신주인수권부사채의 발행당시 현재가치에서 적정 할인율을 적용한 신주인수권부사채의 발행당시 현재가치의 차이로 평가하며 그 가액이 0원 이하인 경우 0원으로 한다.

신주인수권증권 평가액 : ㉗ - ㉘

㉗ 신주인수권부사채의 발행당시의 현재가치(사채발행이율 적용)

= 원금의 현재가치+이자의 현재가치

$$= \frac{\text{만기 상환금액}}{(1+R)^n} + \sum_{n=1}^n \frac{\text{매년표시 이자액}}{(1+R)^n}$$

㉘ 신주인수권부사채의 발행당시 현재가치(적정할인율 적용)

= 원금의 현재가치+이자의 현재가치

$$= \frac{\text{만기 상환금액}}{(1+r)^n} + \sum_{n=1}^n \frac{\text{매년표시 이자액}}{(1+r)^n}$$

- R : 사채발행이율, r : 적정할인율
- n : 발행일부터 만기까지 남은 기간

집행기준

63-58의2-5

신주인수권부사채의 평가방법

(1) 한국거래소에서 거래되는 경우 : 일반 국·공채 평가방법

평가액 = Max[①, ②]

- ① 평가기준일 이전 2개월간의 공표된 최종시세가액의 평균액
- ② 평가기준일 이전 최근일의 최종시세가액

(2) 한국거래소에서 거래되지 않는 경우

신주인수권증권으로 주식 인수가 가능한 기간과 인수가 불가능한 기간으로 나누어 다음과 같이 평가하거나 2이상의 투자매매업자 또는 투자중개업자가 평가한 가액이 있을 경우에는 그 가액으로 할 수 있다.

① 신주인수권 행사가능기간의 신주인수권사채 평가액

평가기준일의 신주금지기간의 신주인수권부사채 평가액에 신주인수권증권의 가치평가차이의 합계액과 신주금지기간의 신주인수권부사채 평가액 중 큰 금액으로 평가한다.

신주인수권사채 평가액=Max[①,②]

① 평가기준일 현재 사채의 현재가치 = ㉠ 또는 ㉡

㉠ $\frac{\text{만기상환금액}}{(1+R \text{ 또는 } r)^n} + \text{평가기준일까지의 이자상당액}$

㉡ $\frac{\text{만기상환금액}}{(1+R \text{ 또는 } r)^m} + \text{평가기준일부터 만기일까지의 이자의 현재가치}$

- 할인율의 적용 : Min [R, r]
(R : 사채발행당시 적용된 할인율, r : 적정할인율)
- n : 평가기준일부터 만기까지 남은 기간,
- m : 평가기준일부터 만기일까지 남은 기간

② 평가기준일 현재 사채의 현재가치 + 신주인수권증권의 가치평가차이
= ① + 인수가능기간 중의 신주인수권증권평가액 - 인수금지기간의 신주인수권증권평가액

② 신주인수권 행사금지기간의 신주인수권부사채 평가액
평가기준일 현재 사채의 현재가치에 의하여 평가한다.

신주인수권부사채 평가액

평가기준일 현재 사채의 현재가치 = ㉠ 또는 ㉡

㉠ $\frac{\text{만기상환금액}}{(1+R \text{ 또는 } r)^n} + \text{평가기준일까지의 이자상당액}$

㉡ $\frac{\text{만기상환금액}}{(1+R \text{ 또는 } r)^m} + \text{평가기준일부터 만기일까지의 이자의 현재가치}$

- 할인율의 적용 : Min [R, r]
(R : 사채발행당시 적용된 할인율, r : 적정할인율)
- n : 평가기준일부터 만기까지 남은 기간, m : 평가기준일부터 만기일까지 남은 기간

집행기준

63-58의2-6

신주인수권부사채의 평가사례

2009.1.1.	2009.11.1.	2010.2.1.	2010.4.1.
◆	▲	◆	▲
신주인수권부 사채 발행	평가기준일(I)	신주인수권 행사 가능기간 개시시점	평가기준일(II)
• 사채발행가액 : 10억 액면발행(액면금액 1좌당 10,000원) 상환할증조건 아님 • 신주인수권부사채 만기 : 발행 후 3년 • 사채발행이자율 : 3%(적정할인율) • 신주인수권 내용 : 발행 후 1년 후부터 사채 액면금액@10,000당 신주 1주를 8,000원에 매입할 수 있음. • 법인의 발행주식총수 및 1주당 액면가액 : 100만주, @5,000 • 2010.4.1. 현재 법인의 주식의 시가 : @12,000 • 직전기 배당률 : 없음.			

(1) 평가기준일(I)의 평가액

① 신주인수권부사채의 평가액 : 1,024,986,301원

가. 이자의 현재가치 : $10\text{억} \times 3\% \times \text{연금현재가계수}(n=3, r=3\%) = 84,858,341$

나. 원금의 현재가치 : $10\text{억} \times \text{현재가계수}(n=3, r=3\%) = 915,141,659$

다. 2009.11.1. 발생이자 상당액 : $10\text{억} \times 3\% \times 304/365 = 24,986,301$

② 행사금지기간의 신주인수권증권 평가액 : 가 - 나 = 92,696,643

가. 사채발행이율에 의한 발행당시 평가액 : 10억(액면발행)

나. 적정할인율*에 의한 발행당시 평가액 : 907,303,357

i) 이자의 현재가치 : $10\text{억} \times 3\% \times \text{연금현재가계수}(n=3, r=6.5\%) = 79,454,265$

ii) 원금의 현재가치 : $10\text{억} \times \text{현재가계수}(n=3, r=6.5\%) = 827,849,092$

* 적정할인율(r) : 6.5%, 2010.11.5. 부터 8%

(2) 평가기준일(II)의 평가액

1) 행사가능기간의 신주인수권증권의 평가액 : $\text{Max}[\text{①}, \text{②}] = 400,000,000$

① 신주인수권행사금지기간의 평가액 : 92,696,643(상기(1)의 '②'의 금액)

② 신주 인수할 경우 자본소득 : $1,200,000,000 - 800,000,000 = 400,000,000$

i) 인수할 경우 주식가액 : $@12,000 \times 100,000 = 1,200,000,000$

ii) 배당차액 : 없음

iii) 인수가액 : $@8,000 \times 100,000 = 800,000,000$

2) 신주인수권증권의 평가액을 포함한 신주인수권부사채의 평가액(①-②+③) : 1,314,782,809

① 사채의 평가 : 1,007,479,452

가. 2009.1.1.의 신주인수권부사채가액

i) 이자의 현재가치 : $10\text{억} \times 3\% \times \text{연금현재가계수}(n=3, r=3\%) = 84,858,341$

ii) 원금의 현재가치 : $10\text{억} \times \text{현재가계수}(n=3, r=3\%) = 915,141,659$

iii) 발행일의 전환사채 가치 : 10억

나. 2010.4.1.까지 발생한 이자상당액 : $10\text{억} \times 3\% \times 91/365 = 7,479,452$

② 행사금지기간의 신주인수권증권 평가액(상기(1)의 '②'의 금액) : 92,696,643

③ 행사가능기간의 신주인수권증권 평가액(상기(2)의 '1')의 금액 : 400,000,000

집행기준

63-58의2-7

신주인수권과 권리락의 정의

- ① 신주인수권은 유상증자 또는 무상증자 배정기준일 현재 기존주주(구주주)가 자신이 소유하고 있는 주식수에 비례하여 신주를 인수할 수 있는 권리를 말한다.

- ② 권리락은 유상 또는 무상증자에 대한 신주인수권이 소멸되는 것을 의미한다. 상장법인이 유상 증자를 할 경우 신주배정기준일 전일에 주식을 매수하는 투자자는 매매대금이 2일이 지나서 결제되어 당해 증자에 대한 신주인수권이 없으므로 신주배정기준일의 전일이 권리락일이 된다. 통상 권리락 후 주식가격은 권리락 전 투자자와 권리락 후 투자자와의 형평성을 맞추기 위해 권리락 전 주식가격에 유상증자 할인율 등을 고려하여 조정된다.

집행기준 63-58의2-8 신주인수권증서

신주인수권증서는 유상증자 등에 참여할 수 있는 기존주주의 권리. 즉, 신주인수권을 증서화한 것을 말한다. 신주인수권증서를 발행하기 위해서는 정관에 규정되거나 또는 이사회 결의가 있어야 하며, 기존주주가 증서의 발행을 청구하여야 한다.

집행기준 63-58의2-9 신주인수권증서의 평가방법

- ① 거래소에서 거래되는 경우
거래소에 상장되어 거래되는 전체 거래일의 종가 평균으로 한다.
- ② 거래소에서 거래되지 않는 경우
해당 신주인수권증서로 인수할 수 있는 주식의 권리락 전 가액 - (배당차액 + 신주인수가액)으로 평가한다. 다만 해당 주식이 주권상장법인 등의 경우로서 권리락 후 주식가액이 권리락 전 주식가액에서 배당가액을 뺀 금액보다 작으면 권리락 후 주식가액에서 신주인수가액을 차감한 가액으로 한다.

신주인수권증서 평가액
Min[권리락 후 주식가액, (권리락 전 주식가액 - 배당차액)] - 신주인수가액

집행기준 63-58의2-10 예금·저금·적금 등의 평가

예금·저금·적금 등의 평가는 평가기준일 현재 예입총액과 이미 지난 미수이자 상당액을 합친 금액에서 원천징수세액 상당 금액을 뺀 가액으로 한다.

평가액 = 예입금액 + 미수이자상당액 - 원천징수세액상당액

사례

- 자료
 - 예금기간 : 2007.7.1.~2009.6.30.
 - 원천징수세율 : 14%
 - 평가기준일 : 2008.5.1.
 - 정기에금액 : 10억원(연이자율 5%, 복리, 이자 만기시 일시지불)
- 정기에금평가액(㉠+㉡-㉢) : 1,035,346,575원
 - ㉠ 예입금액 : 1,000,000,000원
 - ㉡ 미수이자 : 1,000,000,000원 $\times$ 5% $\times$ 305일/365일 = 41,780,822원
 - ㉢ 원천징수세액 : 6,434,247원
 - 이자소득에대한 원천징수세액 : 41,780,822 $\times$ 14%=5,849,315원
 - 지방소득세 : 5,849,315 $\times$ 10%=584,932원

집행기준

64-0-1 무체재산권 평가방법

무체재산권은 다음의 가액 중 큰 금액으로 한다.

- ① 재산의 취득가액에서 취득한 날부터 평가기준일까지의 「법인세법」 상의 감가상각비를 뺀 금액
- ② 장래의 경제적 이익 등을 고려하여 「상속세및증여세법 시행령」 제59조에서 정하는 방법으로 평가한 금액

$$\text{평가액} = \text{Max}(\text{①}, \text{②})$$

① 취득가액 - 감가상각비

② 각 연도의 수입금액을 현재가치로 환산

집행기준

64-59-1 영업권 평가

영업권의 평가액은 평가대상 법인기업 또는 개인기업의 초과이익이 영업권 지속연수(원칙 : 5년) 동안 계속된다는 가정 하에서 산출된 초과이익의 현재가치로 평가하며, 다음과 같이 평가한다.

$$\text{영업권} = \sum_{n=1}^n \frac{\text{초과이익금액}}{(1+r)^n} = \text{초과이익금액} \times \text{연금현재가계수}(n, r)$$

n : 영업권 지속연수, r : 초과이익환원율(10%)

집행기준

64-59-2 초과이익의 산출

$$\begin{aligned} \text{초과이익} &= \text{최근 3년간 순손익액 가중평균액} \times 50\% - \text{자기자본이익} \\ &= \text{최근 3년간 순손익액 가중평균액} \times 50\% - \text{자기자본} \times \text{일정율}(10\%) \end{aligned}$$

- ① 최근 3년간(3년에 미달하는 경우에는 해당 연수로 하고, 아래에 모두 해당하는 경우*에는 개인 사업자로서 사업을 영위한 기간을 포함)의 순손익액의 가중평균액은 집행기준 63-56-1을 준용한다. 단, 개인기업의 영업권을 평가할 경우 순손익액은 법인의 각사업연도 소득금액 대신 종합 소득금액을 기준으로 계산한다.

- * 가. 개인사업자가 무체재산권을 현물출자하거나, 사업 양도·양수의 방법에 따라 법인으로 전환하는 경우로서 그 법인이 해당 사업용 무형자산을 소유하면서 사업용으로 계속 사용
나. 개인사업자와 법인의 사업 영위기간의 합계가 3년 이상인 경우

- ② 자기자본이란 비상장주식 평가시 산출된 순자산가액을 말하나, 자산가액에는 이 영업권 가액은 포함하지 아니한다.

- ③ 위 ②의 자기자본을 확인할 수 없는 경우에는 다음의 금액으로 한다.

☞ Max(사업소득금액/자기자본이익률, 수입금액/자기자본회전율)

사례

(1) 자료

- 평가기준일 : 2009.2.20.
- 평가기준일 이전 3년간 순손익액(비상장주식 평가시 1주당 순손익가치 계산방식 준용)
 - 2006년 : 90,000천원, 2007년 : 150,000천원, 2008년 : 50,000천원
- 평가기준일 현재 자기자본 : 300,000천원
- 재정경제부령이 정하는 율 : 10%

(2) 영업권 평가

① 초과이익의 계산

가. 최근 3년간 순손익액의 가중평균액의 50% 계산

$$= ((90,000\text{천원} \times 1 + 150,000\text{천원} \times 2 + 50,000\text{천원} \times 3)/6) \times 0.5 = 45,000\text{천원}$$

나. 자기자본이익 = 300,000천원 $\times$ 10% = 30,000천원

☞ 초과이익 = 45,000천원 - 30,000천원 = 15,000천원

② 영업권평가액 : 영업권 = $\sum_{n=1}^5 \frac{15,000\text{천원}}{(1+0.1)^5} = 56,861\text{천원}$

집행기준

64-59-3

매입한 무체재산권과 영업권 평가의 관계

매입한 무체재산권으로서 그 성질상 영업권에 포함시켜 평가되는 무체재산권의 경우에는 이를 별도로 평가하지 아니하되, 무체재산권의 평가액이 영업권 가액보다 큰 경우에는 무체재산권 평가액을 영업권 평가액으로 한다.

집행기준

64-59-4

특허권·실용신안권 등의 평가방법

매입하지 않은 특허권·실용신안권 등 공업소유권은 다음과 같이 평가한다.

원칙적 방법 : (1)과(2)중 큰 금액으로 함				예외적 방법
(1)	특허권 등의 취득가액에서 취득한 날부터 평가기준일까지의 「법인세법」 상의 감가상각비를 뺀 금액			평가기준일 이전 최근 3년간 수입금액이 없거나 미래 수입금액이 하락할 것이 명백한 경우에는 감정가액으로 평가 가능
(2)	장래의 경제적 이익 등을 고려하여 평가	미래의 수입금액이 확정된 경우	$\sum_{n=1}^n \frac{\text{미래 각 연도 수입금액}}{\left(1 + \frac{10}{100}\right)^n}$	
		미래의 수입금액이 미확정된 경우	$\sum_{n=1}^n \frac{\text{최근 3년간 수입금액 평균액}}{\left(1 + \frac{10}{100}\right)^n}$	

(1) 특허권 등의 취득가액에서 취득한 날부터 평가기준일까지의 「법인세법」 상의 감가상각비를 뺀 금액

(2) 미래의 수입금액의 현재가치로 평가할 경우

특허권·실용신안권·상표권·디자인권 및 저작권 등은 그 권리에 의하여 평가기준일로부터 존속기간 동안 받을 미래 각 연도 수입금액의 현재가치로 평가하며, 평가기준일로부터 존속기간이 20년을 초과할 경우에는 20년으로 한다. 다만, 미래수입금액이 확정되지 아니한 경우에는 평가기준일전 최근 3년간(3년 미만 : 당해연수)의 각 연도 수입금액 합계액의 평균한 금액을 각 연도의 수입금액으로 할 수 있다.

(3) 예외적 평가방법

평가기준일전 최근 3년간 특허권 등으로부터 수입금액이 없거나 평가기준일 현재 장래에 미래 각 연도 수입금액이 하락할 것이 명백한 경우 세무서장 등이 감정가액 등을 감안하여 특허권 등을 평가할 수 있다.

집행기준

64-59-5

광업권·채석권 등의 평가

광업권 및 채석권 등은 평가기준일 전 3년간 평균소득(실적이 없는 경우 : 예상순소득)을 평가기준일 이후 채굴가능연수 동안 환산한 현재가치에 따라 평가한다. 여기서 예상순소득이란 광물의 매출액

에서 광물의 채굴까지 소요된 생산비용 등을 차감하여 계산한다. 다만, 조업할 가치가 없는 경우에는 설비 등에 의하여만 평가한 가액으로 한다.

$$\text{광업권 등 평가액} = \sum_{n=1}^n \frac{\text{평가기준일 전 3년간 평균소득}}{(1 + 0.1\%)^n}$$

n : 평가기준일로부터 채굴가능연수

집행기준 65-60-1 조건부권리 등의 평가

조건부권리, 존속기간이 불확정한 권리 및 소송중인 권리의 가액은 다음과 같이 평가한다.

구 분	평가가액
조건부권리	본래의 권리의 가액을 기초로 하여 평가기준일 현재의 조건내용을 구성하는 사실, 조건성취의 확실성, 기타 제반사정을 감안한 적정가액
존속기간이 불확정한 권리	평가기준일 현재의 권리의 성질, 목적물의 내용연수 기타 제반사항을 감안한 적정가액
소송중인 권리	평가기준일 현재의 분쟁관계의 진상을 조사하고 소송진행의 상황을 감안한 적정가액

집행기준 65-60-2 주식매수선택권의 평가

주식매수선택권은 기초자산인 주식을 행사가격으로 매입할 수 있는 권리이다. 주식매수선택권 소유자는 행사가능시점에 주식의 시가가 행사가격보다 크면 행사할 것이며, 작으면 행사하지 않을 것이다. 따라서 주식매수선택권은 주식가격에 따라 행사여부가 결정되는 조건부 권리에 해당하며 집행기준 65-60-1에서와 같이 평가한다. 다만, 상속세 신고기한 이내에 행사한 경우에는 행사당시의 주식의 시가와 행사가격의 차이를 상속재산으로 평가한다.

집행기준 65-60-3 연부·할부금액을 상환중인 재산의 평가

연부 또는 월부에 따라 취득한 재산으로서 평가기준일 현재 상황이 완료되지 않은 재산에 대하여는 당해 재산의 가액에서 미상환금을 차감한 가액으로 평가한다.

집행기준 65-60-4 가상자산의 평가

「특정 금융거래정보의 보고 및 이용에 관한 법률」(이하 “특정금융정보법”) 제2조제3호에 따른 가상자산의 가액은 다음에 따라서 평가한다.

- ① 「특정금융정보법」상 가상자산 사업자 중 국세청장이 고시한 가상자산사업자의 사업장에서 거래되는 가상자산 : 평가기준일 전·이후 각 1개월 동안에 해당 가상자산사업자가 공시하는 일평균가액의 평균액
- ② 상기 ①외의 가상자산 : ①에 해당하는 가상자산사업자 외의 가상자산사업자 및 이에 준하는 사업자의 사업장에서 공시하는 거래일의 일평균가액 또는 종료시각에 공시된 시세가액 등 합리적으로 인정되는 가액

집행기준 65-61-1 신탁의 이익을 받을 권리의 평가

신탁의 이익을 받을 권리의 가액은 다음에 따라서 평가한 가액으로 평가한다. 다만, 평가기준일 현재 신탁계약의 철회, 해지, 취소 등을 통해 받을 수 있는 일시금이 다음에 따라 평가한 가액보다 큰 경우에는 그 일시금의 가액에 의한다.

① 원본과 수익의 이익의 수익자가 동일한 경우

평가기준일 현재 법에 따라 평가*한 신탁재산의 가액

* (상증법 §60~§65) 상속개시일·증여일 현재의 시가 → 시가 산정이 어려운 경우 보충적 평가방법 적용

② 원본과 수익의 이익의 수익자가 다른 경우

가) 원본의 이익을 수익하는 경우

평가기준일 현재 법에 따라 평가*한 신탁재산의 가액에서 나)의 계산식에 따라 계산한 금액의 합계액을 뺀 금액

* (상증법 §60~§65) 상속개시일·증여일 현재의 시가 → 시가 산정이 어려운 경우 보충적 평가방법 적용

나) 수익의 이익을 수익하는 경우

평가기준일 현재 기획재정부령이 정하는 방법에 따라 추산한 장래에 받을 각 연도의 수익금에 대하여 수익의 이익에 대한 원천징수세액상당액등을 고려하여 다음의 계산식에 따라 계산한 금액의 합계액으로 평가

* “기획재정부령이 정하는 방법에 따라 추산한 장래에 받을 각 연도의 수익금”이란 평가기준일 현재 신탁재산의 수익에 대한 수익률이 확정되지 아니한 경우 원본의 가액에 3%(2017.3.9. 이전 10%)을 곱하여 계산한 금액을 말함

$$\text{환산가액} = \sum_{n=1}^n \frac{\text{각 연도에 받을 수익의 이익} - \text{원천징수세액상당액}}{(1+r)^n}$$

n : 평가기준일로부터 수익시기까지의 연수

r : 신탁재산의 평균 수익률 등을 감안하여 기획재정부령으로 정하는 이자율(3%, '17.3.9. 이전 10%)

** 신탁의 수익시기가 정해지지 않은 경우에는 평가기준일부터 수익시기까지의 연수는 정기금을 받을 권리의 평가 규정(상증법§62)을 준용하여 20년 또는 기대여명의 연수로 계산

집행기준 65-62-1 정기금을 받을 권리의 평가

정기금을 받을 권리의 가액은 다음에 따라서 평가한 가액으로 평가한다. 다만, 평가기준일 현재 계약의 철회, 해지, 취소 등을 통해 받을 수 있는 일시금이 다음에 따라 평가한 가액보다 큰 경우에는 그 일시금의 가액에 의한다.

① 유기정기금의 평가	① 정기금 수령기한이 정하여진 정기금 $\text{평가액} = \sum_{n=1}^n \frac{\text{각 년도에 받을 정기금액}}{(1+r)^n}$ r : 기획재정부장관이 고시한 이자율('17.3.10. 이후 3%, '16.3.21. 이후 3.5%, 그 외 6.5%) n : 평가기준일부터의 경과연수
② 무기정기금의 평가	② 정기금 수령기한이 무기한인 경우(무기정기금) 평가액 = 1년분 정기금액 × 20
③ 종신통기금의 평가	③ 종신통기금 : 평가기준일로부터 기대여명까지 받을 정기금액 기준 $\text{평가액} = \sum_{n=1}^n \frac{\text{각 년도에 받을 정기금액}}{(1+r)^n}$ r : 기획재정부장관이 고시한 이자율 n : 평가기준일부터의 경과연수

집행기준 66-58의3-1 국외재산에 대한 평가방법

① 국외재산의 가액은 평가기준일 현재 「외국환거래법」에 따른 기준환율 또는 재정환율에 의하여 환산한 가액으로 평가한다.

☞ 기준환율 : 외환 시세에서 어느 한 나라의 통화와의 관계가 다른 외환 시세의 기준이 되는 환율. 일반적으로 미국의 달러에 대한 환율을 기준으로 하여 세계각국의 통화와의 환율을 계산함.

☞ 재정환율 : 기준환율을 통해서 간접적으로 계산한 1국 통화와 제3국 통화 사이의 환율

② 외국에 있는 상속 또는 증여재산으로서 시가 또는 보충적 평가액을 적용하는 것이 부적당한 경우에는 당해 재산이 소재하는 국가에서 양도소득세·상속세 또는 증여세 등의 부과목적으로 평가한 가액을 평가액으로 한다.

③ 평가대상 재산의 소재국에 상속·증여세 등 부과목적의 평가액이 없는 경우에는 세무서장 등이 2 이상의 국내 또는 외국의 감정기관*에 의뢰하여 감정한 가액을 참작하여 평가한 가액에 의한다.

* 주식 등에 대한 평가의 경우에는 신용평가전문기관, 회계법인, 세무법인을 포함

집행기준

66-63-1

저당권이 설정된 재산의 평가

저당권·질권·전세권이 설정된 재산 그리고 양도담보된 자산은 시가, 시가가 불분명한 경우에는 보충적 평가방법에 따른 가액과 평가기준일 현재 당해 재산이 담보하는 채권액과 비교하여 큰 금액으로 평가한다.

저당권이 설정된 재산의 평가액 Max [①, ②]

① 시가 또는 보충적 평가방법에 의한 평가액 ② 그 재산이 담보하는 채권액

집행기준

66-63-2

재산이 담보하는 채권액

① 재산이 담보하는 채권액은 평가기준일 현재 설정되어 있는 채권잔액으로 담보권 종류에 따라 다음과 같이 구분된다.

구 분	재산이 담보하는 채권액
저당권(공동저당권 및 근저당권 제외)이 설정된 재산	해당재산이 담보하는 채권액
근저당이 설정된 재산	평가기준일 현재 해당재산이 담보하는 채권액 단, 근저당의 채권최고액이 채권액보다 적은 경우에는 채권 최고액으로 함
질권 및 양도담보 재산	해당재산이 담보하는 채권액
전세권이 등기된 재산	등기된 전세금(임대보증금을 받고 임대한 경우 임대보증금)
「자동차저당법」 등에 의한 자동차 등 단기소모성 재산	해당재산이 담보하는 채권액
담보신탁 계약이 설정된 재산	신탁계약 또는 수익증권에 따른 우선수익자인 채권자의 수익 한도금액

- ② 외화 채권액의 경우 평가기준일 현재 기준환율 또는 재정환율에 의하여 환산한 가액으로 한다.
- ③ 당해 채권액에 재산의 물적담보 외 신용보증기관 등의 보증이 있는 경우에는 담보채권액에서 보증액을 차감하여 평가한다.
- ④ 동일한 재산이 다수의 채권(전세금채권 및 임차보증금 채권 포함)을 담보하는 경우에는 담보하는 채권 합계액으로 평가한다.

집행기준

66-63-3

공동저당권이 설정된 경우 채권액

공동저당권이란 동일한 채권을 담보하기 위하여 여러 부동산에 설정된 저당권을 말한다. 이 경우 평가할 재산과 그 외의 재산이 공동저당권이 설정되거나 양도 담보된 경우에는 평가할 재산이 담보하는 채권액은 전체 채권액을 평가할 재산가액과 그 외의 재산가액으로 안분하여 계산한다.

집행기준

66-63-4

공유물을 담보로 제공하는 경우 채권액

공유자와 공동으로 그 재산을 담보로 제공한 경우에는 해당 재산이 담보하는 채권액 중 각 공유자의 지분비율에 상당하는 금액을 채권액으로 한다.

집행기준

66-63-5

저당권 등이 설정된 재산의 평가사례

(1) 평가기준일 : 2009.4.25.

(2) 재산현황

- ① 평가대상 물건 : 연립주택
- ② 공시가격 : 2008.4.30. 300,000,000원 2007.4.30. 350,000,000원
- ③ 평가대상물건의 임대차 현황 : 임대보증금 2억원, 월세 3,000,000원
- ④ 근저당이 설정된 금융채무잔액 : 320,000,000원
- ⑤ 근저당 채권최고액 : 450,000,000원

재산의 평가 : 5.2억원

① 임대차계약 체결 재산 보충적 평가방법에 따른 평가액 : Max[가,나] : 5억원

가. 보충적평가액 : 300,000,000원

나. 임대보증금 등 환산가액 : 2억원 + (3,000천원 × 12)/12% = 500,000,000원

② 저당권 등 평가특례규정 적용 : Max[가,나] : 520,000,000원

가. 임대차계약 체결 재산 평가액 : 500,000,000원

나. 재산이 담보하는 채권액 : 2억원(임대보증금) + 3.2억원(금융채무) = 5.2억원



Chapter

제5장 신고와 납부

집행기준 67-64-1 상속세 과세표준 신고의무자 및 신고기한

신고의무자		신고기한
상속인·수유자	피상속인이 거주자인 경우	• 상속개시일이 속하는 달의 말일부터 6개월 이내
	피상속인이 비거주자이거나 외국에 주소를 둔 상속인이 있는 경우	• 상속개시일이 속하는 달의 말일부터 9개월 이내
유언집행자·상속재산관리인		• 유언집행자 등으로 상속개시일이 속하는 달의 말일부터 6개월 이내에 지정되거나 선임되는 경우에 한정하며, 그 지정되거나 선임되는 날부터 6개월 이내

집행기준 67-64-2 상속인이 확정되지 않은 경우 상속세 신고

상속세 과세표준 신고기한까지 상속인이 확정되지 않은 경우에도 상속개시일부터 6개월(9개월) 이내에 상속세 과세표준 신고를 하여야 하며 상속인이 확정된 날부터 30일 이내에 확정된 상속인의 상속관계를 납세지 관할세무서장에게 제출하여야 한다.

집행기준 68-65-1 증여세 과세표준 신고의무자 및 신고기한

신고의무자	신고기한
수증자	• 증여받은 날이 속하는 달의 말일부터 3개월 이내
주식 등의 상장에 따라 이익을 얻은 자	• 정산기준일이 속하는 달의 말일부터 3개월이 되는 날
특수관계법인·특정법인과 거래를 통해 이익을 얻은 자	• 수혜법인 또는 특정법인의 법인세 신고기한이 속하는 달의 말일부터 3개월 이내

집행기준

69-65의2-1

신고세액공제

상속세 신고세액공제 = (A) × 3%(~'16년 10%, '17년 7%, '18년 5%)	증여세 신고세액공제 = (B) × 3%(상속세와 동일)
상속세 산출세액 + 세대생략 할증과세액 - 문화유산등의 징수유예액 - 증여세액공제 - 외국납부세액공제 - 단기재상속에 대한 상속공제	증여세 산출세액 + 증여세 할증과세액 - 박물관 자료에 대한 징수유예액 - 외국납부세액공제 - 기공제받은 신고세액공제
= (A) 상속세 신고세액공제 대상액	= (B) 증여세 신고세액공제 대상액

집행기준

69-65의2-2

신고세액공제 방법

- ① 상속세 또는 증여세 과세표준 신고기한내 신고만 한 경우에도 신고세액공제를 적용한다.
- ② 상속 또는 증여재산의 평가가액의 차이 및 각종 공제액의 적용상 오류 등으로 과세표준을 과다 신고한 경우에는 과다금액을 신고한 과세표준에서 제외하여 계산한 산출세액을 기준으로 한다.
- ③ 공동상속인이 상속재산 신고시 각자의 지분별로 각각 신고한 경우에는 상속재산을 합산하여 상속세 신고세액공제를 적용한다.
- ④ 상속세 신고시 증여재산을 합산하여 신고하지 않은 경우 증여세 신고를 법정기한 내에 하였더라도 그 금액에 대하여 신고세액공제를 적용하지 아니한다.
- ⑤ 신고기한내 상속재산 일부를 신고 누락한 경우 신고세액공제는 결정산출세액 중 신고한 과세표준에 대한 산출세액을 기준으로 한다.(기획재정부 재산세제과-118, 2014.02.12.)

집행기준

70-66-1

자진납부세액

상속세 자진납부세액	증여세 자진납부세액
상속세 산출세액 + 세대생략할증과세액 - 문화유산 등의 징수유예액 - 증여세액공제액 - 외국납부세액공제액 - 단기재상속에 대한 상속공제액 - 신고세액공제액 - 연부연납신청액 - 물납신청액	증여세 산출세액 + 증여세 할증과세액 - 박물관 자료등에 대한 징수유예액 - 외국납부세액공제액 - 기납부세액공제액 - 신고세액공제액 - 연부연납 신청액 - 물납 신청액
= 자진납부세액	= 자진납부세액

집행기준

70-66-2 분납

상속세및증여세 신고납부세액이 1천만원을 초과하는 경우 2개월 이내에 분납할 수 있으나 연부연납을 신청하는 경우에는 분납할 수 없다.

납부할 세액	분납세액
1천만원초과 2천만원 이하	1천만원을 초과하는 금액
2천만원 초과	납부할 세액의 50%이하 금액

집행기준

71-67-1 연부연납

구 분	내 용
요건	- 상속세 또는 증여세의 납부세액이 2천만원을 초과 - 상속세 또는 증여세 과세표준신고기한(수정신고 및 기한후 신고 포함)이나 결정통지에 의한 납세고지서상의 납부기한까지 연부연납신청서를 제출 - 납세담보 제공
신청	상속인 전부가 신청. 다만 부득이한 사유로 상속인 전부가 신청이 어려운 경우 일부 상속인이 자기분에 한해 신청 가능
신청 기한	- 다음의 기한까지 연부연납신청서를 제출 - 상속세 또는 증여세과세표준신고시 : 상속세 또는 증여세 과세표준 신고기한 - 기한후신고시 제출가능 - 과세표준 및 세액의 결정통지를 받은 경우 : 해당 납세고지서의 납부기한 - 증여세 연대납부의무자가 납부통지서를 받은 경우 : 납부통지서상의 납부기한
허가 및 통지	- 다음의 기한까지 허가여부를 통지 - 상속세 또는 증여세 과세표준신고시 연부연납을 신청한 경우 : 상속세는 신고기한부터 9개월 이내, 증여세는 신고기한부터 6개월 이내 - 수정신고 또는 기한후신고시 연부연납을 신청한 경우 : 상속세는 신고일이 속하는 달의 말일부터 9개월 이내, 증여세는 신고일이 속하는 달의 말일부터 6개월 이내 - 납세고지서 및 납부통지서의 납부기한까지 연부연납을 신청한 경우 : 그 납부기한 경과일부터 14일 이내 - 허가통지기한까지 허가여부에 대한 서면을 발송하지 아니한 경우에는 허가를 한 것으로 본다.
허가의 취소	- 납세지관할 세무서장은 연부연납을 허가 후 다음 중 하나에 해당하게 된 경우에는 허가를 취소, 변경하고 연부연납에 관계되는 세액을 일시에 징수 가능 - 연부연납세액을 지정된 납부기한까지 납부하지 않은 경우 - 담보의 변경 등 필요한 관할세무서장의 명령에 따르지 않은 경우 - 납기전징수 사유에 해당되어 연부연납기한까지 연부연납에 관계되는 세액을 전액 징수할 수 없다고 인정되는 경우

구 분	내 용
허가의 취소	④ 가업상속재산의 경우 사업의 폐지(가업용 자산의 50% 이상 처분 포함), 상속인이 대표이사 등으로 미종사 하거나 1년 이상 휴업, 상속인이 최대주주에 해당하지 않는 경우 ⑤ 「유아교육법」에 따른 사립유치원에 직접 사용하는 재산을 해당 사업에 직접 사용하지 아니하는 경우
취소 방법	• 다음 중 하나의 방법에 따라 취소 또는 변경 ① 연부연납 허가일부터 10년 이내에 상기 취소사유 ④, ⑤에 해당하는 경우 : 연부연납 기간(10년을 초과하는 경우에는 10년으로 한다)에서 허가일부터 각 사유에 해당하게 된 날까지의 기간을 뺀 기간의 범위에서 연부연납을 변경하여 허가 ② 납세의무자가 공동으로 연부연납 허가를 받은 경우로서 납세의무자 중 일부가 연부연납 세액을 납부하지 않아 상기 취소사유 ①에 해당하는 경우 : 미납자에 대한 연부연납 허가를 취소하고, 나머지 납세의무자에 대해서는 연부연납기간에서 허가일부터 해당 사유에 해당하게 된 날까지의 기간을 뺀 기간의 범위에서 연부연납을 변경하여 허가하며, 미납자가 납부해야 할 연부연납 세액을 일시에 징수 ③ 그 밖의 경우는 허가를 취소하고 연부연납에 관계되는 세액을 일시에 징수 • 연부연납의 허가를 취소한 경우 납세의무자에게 그 뜻을 통지

집행기준

71-67-2

연부연납과 납세담보

- ① 다음의 납세담보를 제공하여 연부연납허가를 신청하는 경우에는 그 신청일에 연부연납을 허가 받은 것으로 본다.
 - 가. 금전
 - 나. 국채 또는 지방채
 - 다. 세무서장이 확실하다고 인정하는 유가증권
 - 라. 납세보증보험증권
 - 마. 금융기관 또는 신용보증기금, 보증채무를 이행할 수 있는 자력이 충분하다고 세무서장이 인정하는 자의 납세보증서
- ② 연부연납의 신청시 제공한 담보재산의 가액이 연부연납 신청세액에 미달하는 경우에는 그 담보로 제공된 재산의 가액에 상당하는 세액의 범위 내에서 연부연납을 허가할 수 있다.
- ③ 연부연납허가를 받은 자가 연부연납세액의 각 회분을 납부한 경우에는 동 금액에 상당하는 담보를 순차로 해제할 수 있다.

집행기준

71-67-3

납세고지서상 납부기한 경과 후 연부연납 허가통지한 경우 가산금 적용여부

상속세 또는 증여세 과세표준과 세액의 결정통지를 받은 후 납세고지서 등에 의한 납부기한까지 연부연납신청서를 제출하고 세무서장이 납부기한을 경과하여 연부연납 허가통지를 하는 경우에는 그 연부연납 허가여부 통지일 이전까지는 가산금 및 증가산금의 규정을 적용하지 않는다.

집행기준

71-67-4

연부연납기간 중에 연부연납세액의 전부 또는 일부를 일시에 납부할 수 있는지 여부

연부연납허가를 신청하여 허가통지를 받은 자가 연부연납기간 중에 연부연납세액의 전부 또는 일부를 일시에 납부하기 위하여 서면으로 신청하는 경우 관할세무서장은 연부연납세액의 전부 또는 일부를 일시에 납부하도록 허가할 수 있으며 연부연납가산금은 변경된 연부연납기간에 따라 계산하여 징수한다.

집행기준

71-67-5

연부연납기간 동안 세액이 변경된 경우

연부연납 기간 중에 행정소송 등에 의하여 세액이 감액 결정된 때에는 최종 확정된 연부연납세액에서 납부기한이 경과한 각 회분의 분납세액을 차감한 잔액에 대하여 나머지 분납할 회수로 나눈 평균금액을 각 회분의 연납금액으로 한다.

집행기준

71-68-1

연부연납금액의 계산

구 분		연부연납기간	매년 납부할 금액
증여세	일반 재산	허가받은 날부터 5년 이내	연부연납 대상금액 (연부연납 기간 + 1)
	가업승계 재산	허가받은 날부터 15년 이내	
상속세	일반 재산	허가받은 날부터 10년 이내	
	가업상속재산	20년 또는 10년 거치 후 10년	

- ① 각 회분의 분할하여 납부할 세액이 1천만원을 초과하도록 연부연납기간을 정하여야 한다.
- ② 가업상속재산의 범위는 집행기준 18의2-15-11과 같다.
- ③ 가업상속재산이 있는 경우 연부연납 대상이 되는 상속세액은 다음과 같다.

$$\text{연부연납대상 상속세 납부세액} = \text{상속세납부세액} \times \frac{\text{가업상속 재산가액} - \text{가업상속공제액}}{\text{총 상속재산 가액} - \text{가업상속공제액}}$$

집행기준

72-69-1

연부연납가산금

연부연납의 허가를 받은 자는 각 회분의 분할납부세액에 분납일수와 연부연납 이자율로 다음과 같이 계산한 금액을 가산하여 납부하여야 하며, 연부연납 이자율은 개정이후 최초로 연부연납을 신청하는 분부터 개정이자율을 적용한다.

신청 기간	10.4.1.~	11.4.11.~	12.2.28.~	'13.3.1.~	'15.3.6.~	'16.3.7.~	'17.3.15.~	'18.3.19.~	'19.3.20.~ '20.2.10.
이자 율	11.8/100,000 (4.3%)	37/1,000 (3.7%)	40/1,000 (4.0%)	34/1,000 (3.4%)	25/1,000 (2.5%)	18/1,000 (1.8%)	16/1,000 (1.6%)	18/1,000 (1.8%)	21/1,000 (2.1%)

납부 기간	'20.2.11.~	'20.3.13.~	'21.3.16.~	'23.3.20.~	'24.3.22.~	
이자 율	21/1,000 (2.1%)	18/1,000 (1.8%)	12/1,000 (1.2%)	29/1,000 (2.9%)	35/1,000 (3.5%)	

① 처음 분납세액에 대한 가산금

연부연납 총세액 × 분납일수 × 가산금 이자율

② 그 뒤 분납세액에 대한 가산금

(연부연납 총세액 - 직전회까지 납부한 분납세액의 합계) × 분납일수* × 가산금 이자율**

* 분납일수 : 신고기한·납부기한·직전 분납기한의 다음날부터 당해 분납기한까지 일수

** 각 분할납부세액의 납부일 현재 국기령§43의3②에 따른 이자율

집행기준

72-69-2

경정시 연부연납 가산금의 환급

연부연납된 세액을 경정에 의하여 감액 결정하는 경우 당해 연부연납세액에 대한 연부연납가산금에 대하여는 다음 중 어느 하나를 기산일로 하여 국세환급금을 지급한다.

- ① 착오납부, 이중납부 또는 납부 후 그 납부의 기초가 된 신고 또는 부과를 경정하거나 취소함에 따라 발생한 국세환급금은 그 국세 납부일
- ② 국세가 2회 이상 분할납부된 것인 경우에는 그 마지막 납부일
- ③ 국세환급금이 마지막에 납부된 금액을 초과하는 경우에는 그 금액이 될 때까지 납부일의 순서로 소급하여 계산한 국세의 각 납부일

집행기준

73-70-1

물납

구 분	내 용
요건	- 상속재산(사전증여재산 포함, 단, 상속인·수유자 외의 자에게 증여분은 제외) 중 부동산과 유가증권 가액(물납에 충당할 수 있는 재산으로 한정)이 당해 상속재산가액의 50%를 초과 - 상속세 납부세액이 2천만원을 초과 - 상속세 납부세액이 상속재산가액 중 금전과 금융회사등이 취급하는 예금·적금·부금·계금·출자금·특정금전신탁·보험금·공제금 및 어음의 가액(상속재산에 가산하는 증여재산의 가액은 포함하지 아니함)을 초과할 것 - 납세의무자가 물납허가를 신청기한 내에 신청 - 관리·처분이 부적당한 재산이 아닌 재산으로 물납 신청
신청	- 다음의 기한까지 물납허가신청서를 제출 - 상속세 과세표준 신고시 : 과세표준 신고기한 - 상속세 과세표준 및 세액의 결정통지를 받은 경우 : 해당 납세고지서의 납부기한 - 상속세의 연부연납허가 후 분납세액을 물납하고자 하는 경우 : 각 회분의 분납세액 납부기한 30일 전
허가	- 다음의 기한까지 허가여부를 통지 - 상속세 과세표준 신고시 신청한 물납 : 상속세는 신고기한부터 9개월 이내 - 납세고지서 및 납부통지서의 납부기한까지 신청한 물납 : 그 납부기한 경과일부터 14일 이내 - 연부연납의 분납세액의 물납 : 신청을 받은 날부터 14일 이내 - 허가통지기한까지 허가 여부에 대한 서면을 발송하지 아니한 경우는 허가한 것으로 본다. - 재산을 분할하거나 분할을 전제로 물납신청 : 물납신청재산의 가액이 분할전보다 감소되지 아니하는 경우에만 허가통지 - 허가기간연장 : 기간연장에 관한 서면을 발송하여야 하며, 1회 30일의 범위 내에서 연장가능 ☞ 서면발송을 하지 않은 경우 허가한 것으로 봄

☞ 상속받은 재산 중 부동산과 유가증권 가액이 상속재산의 50%를 초과하는지 여부를 판단할 때 상속재산은 적극적 상속재산과 상속법 §13(5년 또는 10년 내 사전증여재산)의 금액은 포함하며 상속법 §15(상속개시일전 처분재산 등의 증여추정)의 금액은 포함하지 않는다.

집행기준

73-70-2

물납에 충당가능한 부동산과 유가증권의 범위

구 분	물납에 충당 가능한 재산	물납충당 제외 재산
부 동 산	국내에 소재하는 부동산	
유가증권	국채·공채·주권	- 한국거래소에 상장된 유가증권 다만, 최초로 거래소에 상장되어 물납허가통지서 발송일 전일 현재 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」에 따라 처분이 제한된 경우에는 제외하지 않음 - 비상장주식 다만, 비상장주식 외 상속재산으로 상속세 물납에 충당 하더라도 부족하면 가능하나, 상속세 납부세액에서 상속세 과세가액을 차감한 금액을 한도로 가능함
	내국법인이 발행한 채권 또는 증권	
	신탁업자가 발행하는 수익증권	
	집합투자증권	
	종합금융회사가 발행하는 수익증권	

집행기준

73-70-3

물납재산의 수납

- ① 납세지관할세무서장은 물납허가를 한 날부터 30일 이내의 범위에서 물납재산의 수납일을 지정하여야 하며 물납재산의 분할 등의 사유로 기간 내 수납이 어렵다고 인정되는 경우에는 1회에 한하여 20일 범위 내에서 재지정할 수 있다.
- ② 물납재산의 수납일까지 수납이 이루어지지 않은 경우 물납허가는 그 효력을 상실한다.

집행기준

73-71-1

관리·처분이 부적당한 재산의 물납

물납 신청을 받은 재산이 다음의 사유로 관리·처분이 부적당하다고 인정되는 경우에는 그 재산에 대한 물납 허가를 하지 아니하거나 관리·처분이 가능한 다른 물납대상 재산으로 변경을 명할 수 있다.

1. 부동산

- ① 지상권·지역권·전세권·저당권 등 재산권이 설정된 경우
- ② 물납신청한 토지와 그 지상건물의 소유자가 다른 경우
- ③ 토지의 일부에 묘지가 있는 경우
- ④ 건축허가를 받지 아니하고 건축된 건축물 및 그 부수토지
- ⑤ 소유권이 공유로 되어 있는 재산
- ⑥ ④ 및 ⑤와 유사한 것으로서 국세청장이 인정하는 것

2. 유가증권

- ① 유가증권을 발행한 회사의 폐업 등으로 관할세무서장이 사업자등록을 말소한 경우
- ② 유가증권을 발행한 회사가 해산사유가 발생하거나 회생절차 중에 있는 경우
- ③ 유가증권을 발행한 회사의 물납신청일 전 2년 이내 또는 물납신청일부터 허가일까지의 기간이 속하는 사업연도에 결손금이 발생한 경우*

* 다만, 납세지 관할세무서장이 한국자산관리공사와 공동으로 물납 재산의 적정성을 조사하여 물납을 허용하는 경우는 제외

- ④ 유가증권을 발행한 회사가 물납신청일 전 2년 이내 또는 물납신청일부터 허가일까지의 기간이 속하는 사업연도에 회계감사 대상임에도 불구하고 감사인의 감사보고서가 작성되지 않은 경우
- ⑤ 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」에 따라 상장폐지된 경우의 해당 주식
- ⑥ ⑤와 유사한 것으로서 국세청장이 인정하는 것

집행기준

73-72-1

물납재산의 변경

- ① 관리·처분이 부적당하여 물납재산 변경을 받은 자는 통보를 받은 날부터 20일 이내(납세의무자가 국외에 주소를 둔 때에는 3개월 이내)에 상속 또는 증여받은 재산 중 물납에 충당하고자 하는 다른 재산의 명세서를 첨부하여 납세지 관할세무서장에게 신청하여야 한다.
- ② 위 기간 내에 신청이 없는 경우에는 물납의 신청은 효력을 상실한다.
- ③ 물납허가 후 물납재산의 수납일까지의 기간 중 관리·처분이 부적당하다고 인정되는 사유가 발견되는 때에는 다른 재산으로의 변경을 명할 수 있다.

집행기준

73-73-1

물납을 청구할 수 있는 세액의 한도

$$\text{물납한도} = \text{Min}[\text{①}, \text{②}]$$

$$\text{① 상속세 납부세액} \times \frac{\text{부동산} + \text{유가증권의 가액}}{\text{상속재산가액}^*}$$

* 「상속세 및 증여세법」 제13조에 따라 상속재산에 가산하는 증여재산 중 상속인 및 수유자가 받은 증여재산을 포함

$$\text{② 상속세 납부세액} - \text{순금융재산가액} - \text{상장유가증권가액(처분제한주식은 제외)}$$

- ① 상속재산 중 부동산 및 유가증권의 가액에 대한 상속세 납부세액으로 유가증권은 상장주식과 비상장주식을 제외하되 상장주식의 경우 최초로 거래소에 상장되어 물납허가통지서 발송일 현재 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」에 따라 처분이 제한된 경우는 포함하고 비상장주식 외 상속재산이 없거나 다른 상속재산으로 상속세 물납에 충당하더라도 부족한 경우에는 비상장주식을 포함함
- ② 상속세 납부세액 중 현금화가 용이한 금융재산(금융채무 차감)과 상장주식 등 상장유가증권 가액을 초과하는 금액

집행기준

73-74-1

물납에 충당하는 재산 순서

- ① 국채 및 공채
- ② 물납 충당이 가능한 한국거래소에 상장된 유가증권
- ③ ⑥를 제외한 국내 소재 부동산
- ④ ①②⑤를 제외한 유가증권
- ⑤ 물납충당이 가능한 비상장주식 등
- ⑥ 상속개시일 현재 상속인이 거주하는 주택 및 부수토지

집행기준

73-75-1

물납에 충당할 재산의 수납가액 결정

구분	원칙	예외													
주식	상속재산의 가액	상속개시일부터 수납일까지의 기간 중에 증자 또는 감자한 경우 다음 산식에 의하여 수납가액을 계산한다.													
		<table><tr><th colspan="2">구 분</th><th>수납가액</th></tr><tr><td rowspan="2">증자</td><td>무상</td><td>$\text{구주식 1주당 수납가액} = \frac{\text{구주식 1주당 과세가액}}{1 + \text{구주식 1주당 신주배정수}}$</td></tr><tr><td>유상</td><td>$\text{구주식 1주당 수납가액} = \frac{\text{구주식 1주당 과세가액} + \frac{(\text{신주 1주당 주금납입액} \times \text{구주식 1주당 신주배정수})}{1 + \text{구주식 1주당 신주배정수}}}{1 + \text{구주식 1주당 신주배정수}}$</td></tr><tr><td rowspan="2">감자</td><td>무상</td><td>$\text{구주식 1주당 수납가액} = \frac{\text{구주식 1주당 과세가액}}{1 - \text{구주식 1주당 감자주식수}}$</td></tr><tr><td>유상</td><td>$\text{구주식 1주당 수납가액} = \frac{\text{구주식 1주당 과세가액} - \frac{(\text{신주 1주당 지급금액} \times \text{구주식 1주당 감자주식수})}{1 - \text{구주식 1주당 감자주식수}}}{1 - \text{구주식 1주당 감자주식수}}$</td></tr></table>	구 분		수납가액	증자	무상	$\text{구주식 1주당 수납가액} = \frac{\text{구주식 1주당 과세가액}}{1 + \text{구주식 1주당 신주배정수}}$	유상	$\text{구주식 1주당 수납가액} = \frac{\text{구주식 1주당 과세가액} + \frac{(\text{신주 1주당 주금납입액} \times \text{구주식 1주당 신주배정수})}{1 + \text{구주식 1주당 신주배정수}}}{1 + \text{구주식 1주당 신주배정수}}$	감자	무상	$\text{구주식 1주당 수납가액} = \frac{\text{구주식 1주당 과세가액}}{1 - \text{구주식 1주당 감자주식수}}$	유상	$\text{구주식 1주당 수납가액} = \frac{\text{구주식 1주당 과세가액} - \frac{(\text{신주 1주당 지급금액} \times \text{구주식 1주당 감자주식수})}{1 - \text{구주식 1주당 감자주식수}}}{1 - \text{구주식 1주당 감자주식수}}$
		구 분		수납가액											
		증자	무상	$\text{구주식 1주당 수납가액} = \frac{\text{구주식 1주당 과세가액}}{1 + \text{구주식 1주당 신주배정수}}$											
			유상	$\text{구주식 1주당 수납가액} = \frac{\text{구주식 1주당 과세가액} + \frac{(\text{신주 1주당 주금납입액} \times \text{구주식 1주당 신주배정수})}{1 + \text{구주식 1주당 신주배정수}}}{1 + \text{구주식 1주당 신주배정수}}$											
		감자	무상	$\text{구주식 1주당 수납가액} = \frac{\text{구주식 1주당 과세가액}}{1 - \text{구주식 1주당 감자주식수}}$											
유상	$\text{구주식 1주당 수납가액} = \frac{\text{구주식 1주당 과세가액} - \frac{(\text{신주 1주당 지급금액} \times \text{구주식 1주당 감자주식수})}{1 - \text{구주식 1주당 감자주식수}}}{1 - \text{구주식 1주당 감자주식수}}$														
그외	상속재산의 가액														

집행기준

73-75-2

기타 물납에 충당하는 수납가액의 결정

연부연납세액을 물납하거나 물납재산인 유가증권의 가액이 현저히 하락한 경우에는 다음과 같이 평가한 가액으로 수납하며 물납신청한 유가증권 외의 상속받은 다른 재산의 가액을 합산해도 물납 신청세액에 미달하는 경우에는 당해 미달하는 세액을 물납신청 유가증권의 전체평가액에 가산한다.

요 건	- 연부연납기간 중 각 회분의 분납세액에 대하여 물납하는 경우 - 평가기준일부터 물납허가 통지서 발송일 전일까지의 기간 중 정당한 사유 없이 다음 어느 하나에 해당하는 사유*로 유가증권의 가액이 평가기준일 현재의 상속재산의 가액에 비해 30%이상 하락한 경우 * 가. 물납기간 중 유가증권을 발행한 회사가 합병 또는 분할하는 경우 나. 물납기간 중 유가증권을 발행한 회사가 주요 재산을 처분하는 경우 다. 물납기간 중 유가증권을 발행한 회사의 배당금이 물납을 신청하기 직전 사업연도의 배당금에 비하여 증가한 경우
수납가액	① 상증법 §60 ②에 따라 시가로 상속세 과세가액을 산정한 경우 물납허가통지서 발송일 전일 현재 같은조 같은항에 의해 평가한 가액 ② 상증법 §60 ③에 따라 보충적 평가방법등에 의하여 상속세 과세가액을 산정한 경우 물납 허가통지서 발송일 전일 현재 같은조 같은항에 의해 평가한 가액

집행기준

74-76-1

문화유산자료 등에 대한 징수유예

상속 또는 증여재산에 문화유산자료등, 박물관자료등, 국가지정문화유산등, 또는 천연기념물등이 포함되어 있는 경우 납세지 관할세무서장은 상속세 또는 증여세 중 그 재산가액에 상당하는 세액의 징수를 유예한다.

구 분	상속세	증여세
요건	상속재산 중 다음 어느 하나에 해당하는 재산이 포함되어 있는 경우 ① 문화유산자료등과 해당 문화유산자료등의 보호를 위하여 지정된 보호구역의 토지 ② 박물관자료등 ③ 국가지정문화유산등 ④ 천연기념물등 ⑤ 박물관 또는 미술관자료를 상속세 과세표준 신고기한 이내에 박물관 또는 미술관에 전시하거나 보존하는 경우 ⑥ 상속세 과세표준 신고기한까지 박물관을 설립하여 박물관자료를 전시·보존하는 경우(법령상 또는 행정상 사유로 지연시 사유종료일부터 6개월이내)	증여재산 중 박물관자료, 미술관자료, 박물관 또는 미술관에 전시중이거나 보존중인 재산이 포함되어 있는 경우
징수 유예액	$\text{상속세 또는 증여세 산출세액} \times \frac{\text{문화유산등 가액}}{\text{상속 또는 증여재산 가액}}$	
추징 사유	• 문화유산자료등, 박물관자료등, 국가지정문화유산등 또는 천연기념물등을 상속 또는 증여받은 자가 유상으로 양도하는 경우 • 박물관 또는 미술관의 등록취소, 폐관, 박물관 또는 미술관자료에서 제외되는 사유로 인해 박물관자료를 인출하는 경우	
담보 제공	징수유예할 상속세 또는 증여세에 상당하는 담보 제공	

집행기준

74-76-2

징수유예한 세액의 부과철회

징수유예의 기간에 문화유산자료등, 박물관자료등, 국가지정문화유산등 또는 천연기념물등을 소유하고 있는 자의 사망으로 상속이 개시되는 경우에는 그 징수유예한 상속세 또는 증여세의 부과결정을 철회하고 그 철회한 세액을 다시 부과하지 않는다.

Chapter

제6장

결정과 경정

집행기준

76-0-1

결정·경정

구 분	과세표준과 세액의 결정
원칙	상속세·증여세의 과세표준 신고에 따라 세무서장 또는 지방국세청장이 결정
조사결정	무신고나 신고내용에 오류·탈루가 있는 경우는 세무서장 등이 과세표준과 세액을 조사하여 결정
신고기한 전 결정사유	• 국세의 체납으로 체납처분을 받을 때 • 지방세 또는 공과금의 체납으로 체납처분을 받을 때 • 강제집행을 받을 때 • 어음법 및 수표법에 의한 어음교환소에서 거래정지처분을 받은 때 • 경매가 개시된 때 • 법인이 해산한 때 • 국세를 포탈하고자 하는 행위가 있다고 인정되는 때 • 납세관리인을 정하지 아니하고 국내에 주소 또는 거소를 두지 아니하게 된 때

집행기준

79-81-1

경정 등의 청구 특례

상속세·증여세 과세표준을 신고한 자 또는 상속세·증여세 과세표준 및 세액의 결정·경정을 받은 자는 다음의 사유가 발생한 경우 상속세·증여세 과세표준 및 세액의 결정 또는 경정을 청구할 수 있다.

구분	청구기간	청구사유
상속세	사유발생일 부터 6개월 이내	① 제3자와의 분쟁으로 인한 상속회복청구소송 또한 유류분반환청구소송의 확정 판결이 있어 상속개시일 현재 상속인간에 상속재산가액이 변동된 경우 ② 상속개시 후 1년이 되는 날까지 상속재산이 수용·경매·공매되어 그 가액이 상속세과세가액보다 하락한 경우 ③ 할증평가하였으나, 상속개시 후 1년 내 주식을 일괄하여 매각함으로써 최대주주 등의 주식 등에 해당되지 아니하는 경우

구분	청구기간	청구사유
증 여 세	사유발생일 부터 3개월 이내	• 5년의 부동산 무상사용기간 중 다음의 사유로 해당 부동산을 무상으로 사용하지 않게 된 경우 - 부동산소유자로부터 해당 부동산을 상속·증여받은 경우 - 부동산 소유자가 사망하거나 당해 토지를 양도한 경우 - 부동산소유자가 당해 부동산을 무상으로 사용하지 않게 된 경우
		• 대부기간 중에 대부자로부터 금전을 상속 또는 증여받거나 다음의 사유로 금전을 무상 또는 적정할인율보다 낮은 이자율로 대부받지 아니하게 되는 경우 - 해당 금전에 대한 채권자의 지위가 이전된 경우 - 금전대출자가 사망한 경우 - 금전을 무상 또는 적정할인율보다 낮은 이자율로 대출받은 자가 해당 금전을 무상 또는 적정할인율보다 낮은 이자율로 대출받지 아니하게 되는 경우 • 무상으로 담보를 제공받아 대부받은 후 담보제공자로부터 해당 담보재산을 상속·증여받거나 다음의 사유로 무상 또는 적정이자율보다 낮은 이자율로 차입하지 않게 된 경우 - 담보제공자가 사망한 경우 및 이와 유사한 경우로 해당 재산을 담보로 사용하지 않게된 경우

집행기준

83-0-1

금융재산 일괄조회

- ① 국세청장 또는 지방국세청장은 지방국세청장 또는 세무서장이 상속세 또는 증여세를 결정·경정하기 위하여 조사하는 경우 금융기관에 다음에 해당하는 자의 금융재산에 관한 과세자료를 일괄하여 조회할 수 있다.
 - 가. 직업, 연령, 재산 상태, 소득신고 상황 등으로 볼 때 상속세나 증여세의 탈루 혐의가 있다고 인정되는 자
 - 나. 상속인·피상속인 또는 증여자·수증자
- ② 국세청장은 금융기관의 장에게 과세자료를 조회할 때에는 피상속인 등의 인적사항, 사용목적, 요구하는 자료 등의 내용을 적은 문서로 요구하여야 한다.



공익법인 집행기준

Chapter

*

공익법인

집행기준

16-0-1

공익법인 출연재산의 상속세 과세가액 불산입

피상속인이나 상속인이 상속세 과세표준 신고기한 이내에 종교·자선·학술 등 공익사업을 하는자 (이하 '공익법인등')에게 출연한 상속재산의 가액에 대해서는 상속세 과세가액에 산입하지 아니한다.

집행기준

16-0-2

상속인 출연재산 과세가액 불산입 요건

상속인이 상속받은 재산을 다음의 요건을 갖추어 공익법인등에게 출연하는 경우에는 상속세 과세 가액에 산입하지 않는다.

- ① 상속받은 재산을 상속인의 의사에 따라 상속세 과세표준 신고기한 이내에 출연해야 한다. 다만, 법령상 또는 행정상의 정당한 사유로 그 기한까지 출연할 수 없는 사유가 있는 경우에는 그 사유가 종료된 날이 속하는 달의 말일부터 6개월 이내에 출연하여야 한다.
- ② 상속인이 출연한 공익법인등의 이사현원의 5분의 1을 초과하여 이사가 되지 아니하여야 하며, 이사의 선임 등 공익법인의 사업운영에 관한 중요사항을 결정할 권한을 가지지 않아야 한다.

집행기준

16-12-1

공익법인등의 범위

구 분	적용받는 관련법	영위하는 사업의 내용
상증령 §12	유아·초·중·고등교육법	학교, 유치원을 설립·경영하는 사업
	사회복지사업법	사회복지법인이 운영하는 사업
	의료법	의료법인이 운영하는 사업
	법인령 §39①(1) 각 목	일반기부금 단체 등이 운영하는 고유목적사업

구 분	적용받는 관련법	영위하는 사업의 내용
상증령 §12	소득령 §80①(5)	공익단체가 운영하는 고유목적사업
	법인령 §39①(2)다	해당 일반기부금을 받은 자가 해당 기부금으로 운영하는 사업
	법인법 §24②(1)	해당 특례기부금을 받는 자가 해당 기부금으로 운영하는 사업
	종교의 보급 기타 교화에 현저히 기여하는 사업	

※ 단, 법인령§39①(1) 각 목, 소득령§80①(5), 법인령§39①(2)다에 따른 기부금 수령단체가 회원의 친목 또는 이익을 증진시키거나 영리를 목적으로 대가를 수수하는 등 공익성이 있다고 보기 어려운 고유목적사업을 하는 경우에는 공익법인에서 제외함

집행기준 16-13-1 공익법인등에 출연기한

상속세 과세표준 신고기한 이내에 그 출연을 이행하여야 하며 다음과 같은 사유에 해당하는 경우에는 그 사유가 종료된 날이 속하는 달의 말일부터 6개월까지 그 출연을 이행하여야 한다.

- ① 재산의 출연에 있어서 법령상 또는 행정상의 사유로 출연재산의 소유권 이전이 늦어지는 경우
- ② 상속받은 재산을 출연하여 공익법인등을 설립하는 경우로서 법령상 또는 행정상의 사유로 설립 허가 등이 늦어지는 경우

집행기준 16-13-2 공익법인등의 보유주식 범위 한도

내국법인의 의결권 있는 주식 또는 출자지분을 공익법인등에 출연하는 경우로서 출연하는 주식 등과 다음의 어느 하나의 주식 등을 합한 것이 내국법인의 의결권 있는 발행주식총수 또는 출자총액(자기주식과 자기출자지분은 제외함)의 10%(일정한 경우 5% 또는 20%)이내인 경우 상속세 과세 가액에 산입하지 아니한다.

- ① 출연당시 해당 공익법인등이 보유중인 동일한 내국법인의 주식등
- ② 출연자 및 그와 특수관계인이 해당 공익법인등 외의 다른 공익법인등에 출연한 동일한 내국 법인의 주식등
- ③ 상속인 및 그의 특수관계인이 재산을 출연한 다른 공익법인등이 보유하고 있는 동일한 내국 법인의 주식등

집행기준 16-13-3 주식등 출연비율을 20% 이내로 할 수 있는 공익법인등

공익법인등이 출연받은 주식등의 의결권을 행사하지 아니하고(정관에 규정) 자선·장학 또는 사회 복지를 목적으로 하는 경우로서 내국법인의 의결권 있는 발행주식총수 또는 출자총액의 20%이내인

경우에는 출연 재산을 상속세 과세가액에 산입하지 아니한다.〔독점규제 및 공정거래에 관한 법률〕 제31조에 따른 상호출자제한기업집단과 특수관계에 있는 공익법인등과 법 제48조제11항 각 호의 요건을 충족하지 못하는 공익법인등은 5%를 한도로 함)

집행기준 16-13-4 주식등 출연비율 제한을 받지 않는 공익법인

아래의 경우에 해당하는 경우에는 16-13-2에도 불구하고 내국법인의 의결권 있는 발행주식총수 또는 출자총액(자기주식과 자기출자지분은 제외함)의 10%(일정한 경우 5% 또는 20%)를 초과하더라도 그 초과하는 가액을 상속세 과세가액에 산입하지 아니한다.

- (1) 법 제49조제1항 각 호 외의 부분 단서에 해당하는 공익법인등으로서 상호출자제한기업집단과 특수관계에 있지 아니한 공익법인등에 그 공익법인등의 출연자와 특수관계에 있지 아니한 내국법인의 주식등을 출연하는 경우로서 주무관청이 공익법인등의 목적사업을 효율적으로 수행하기 위하여 필요하다고 인정하는 경우
- (2) 상호출자제한기업집단과 특수관계에 있지 아니한 공익법인등으로서 법 제48조제11항 각 호의 요건을 충족하는 공익법인등(공익법인등이 설립된 날부터 3개월 이내에 주식등을 출연받고, 설립된 사업연도가 끝난 날부터 2년 이내에 해당 요건을 충족하는 경우를 포함)에 발행주식 총수등의 내국법인의 의결권 있는 발행주식총수 또는 출자총액(자기주식과 자기출자지분은 제외함)의 10%(일정한 경우 5% 또는 20%)을 초과하여 출연하는 경우로서 해당 공익법인등이 초과보유일부터 3년 이내에 초과하여 출연받은 부분을 매각(주식등의 출연자 또는 그의 특수관계인에게 매각하는 경우는 제외)하는 경우
- (3) 「공익법인의 설립·운영에 관한 법률」 및 그 밖의 법령에 따라 내국법인의 주식등을 출연하는 경우

집행기준 16-13-5 상속인 등이 출연재산을 사용·수익한 경우 상속세 추징

공익법인등에 출연한 재산의 가액을 상속세 과세가액에 산입하지 아니한 경우로서 출연재산 및 그 재산에서 생기는 이익의 전부 또는 일부가 상속인 및 그의 특수관계인에게 귀속되는 경우에는 그 재산이나 이익에 대한 상속개시일 현재 평가가액을 상속세 과세가액에 산입하여 즉시 상속세를 부과한다.

집행기준 16-13-6 주무관청이 없는 경우

공익법인등에 출연한 재산에 대한 출연방법 및 사후관리를 적용함에 있어서 주무관청 또는 주무부장관을 알 수 없는 경우에는 관할세무서장을 주무관청 또는 주무부장관으로 본다.

집행기준 17-0-1 공익신탁재산의 상속세 과세가액 불산입

상속재산 중 피상속인이나 상속인이 공익신탁을 통하여 공익법인등에 출연하는 재산의 가액은 상속세 과세가액에 산입하지 아니한다.

집행기준 17-14-1 공익신탁의 요건

공익신탁은 학술·종교·제사·자선·기예 기타 공익을 목적으로 하는 신탁이며 다음의 요건을 모두 갖추어야 한다.

- ① 공익신탁의 수익자가 공익법인이거나 그 공익법인의 수혜자일 것
- ② 공익신탁의 만기일까지 신탁계약이 중도해지되거나 취소되지 아니할 것
- ③ 공익신탁의 중도해지 또는 종료시 잔여신탁재산이 국가·지방자치단체 및 다른 공익신탁에 귀속될 것

집행기준 17-14-2 공익신탁이행의 기한

공익신탁을 통해 공익법인등에 출연하여 상속세 과세가액에 산입하지 아니하는 재산은 상속세 과세표준 신고기한까지 신탁을 이행하여야 하며 법령상 또는 행정상의 사유로 신탁 이행이 늦어지면 그 사유가 끝나는 날이 속하는 달의 말일부터 6개월 이내에 신탁을 이행하여야 한다.

집행기준 48-0-1 공익법인등의 증여세과세가액 불산입

비영리법인이 재산을 증여받는 경우 비영리법인에게 증여세가 과세되나, 비영리법인 중 문화의 향상, 사회복지 및 공익의 증진을 목적으로 하는 공익법인등이 출연받은 재산가액에 대해서는 증여세 과세가액에 산입하지 않는다.

집행기준

48-37-1

공익법인등이 주식을 출연 받은 경우 보유비율에 따른 증여세 과세
가액 불산입 여부

공익법인등이 내국법인의 주식을 출연 받는 경우로서 당해 출연 받은 주식과 다음의 어느 하나의
주식등을 합한 것이 내국법인의 의결권 있는 발행주식총수 또는 출자총액(자기주식과 자기출자
지분은 제외함)의 10%(일정한 경우 5% 또는 20%)이내인 경우 공익법인의 증여세과세가액에 불산입
하고, 이를 초과하는 경우 초과분은 증여세를 부과한다.

- ① 출연 받을 당시 공익법인등이 보유하고 있는 동일한 내국법인 주식
- ② 출연자 및 그의 특수관계인이 다른 공익법인에 출연한 동일한 내국법인의 주식
- ③ 출연당시 출연자와 그의 특수관계인으로부터 재산을 출연받은 다른 공익법인 등이 출연당시
보유하고 있는 동일한 내국법인의 주식

집행기준

48-37-2

주식등 보유비율에 관계없이 전액 과세가액 불산입하는 공익법인등

아래의 경우에 해당하는 경우에는 집행기준 48-37-1에도 불구하고 내국법인의 의결권 있는 발행
주식총수 또는 출자총액(자기주식과 자기출자지분은 제외함)의 10%(일정한 경우 5% 또는 20%)를
초과하더라도 그 초과하는 가액을 증여세 과세가액에 산입하지 아니한다.

- (1) 법 제49조제1항 각 호 외의 부분 단서에 해당하는 공익법인등으로서 상호출자제한기업집단과
특수관계에 있지 아니한 공익법인등에 그 공익법인등의 출연자와 특수관계에 있지 아니한
내국법인의 주식등을 출연하는 경우로서 주무관청이 공익법인등의 목적사업을 효율적으로
수행하기 위하여 필요하다고 인정하는 경우
- (2) 상호출자제한기업집단과 특수관계에 있지 아니한 공익법인등으로서 법 제48조제11항 각 호의
요건을 충족하는 공익법인등(공익법인등이 설립된 날부터 3개월 이내에 주식등을 출연받고,
설립된 사업연도가 끝난 날부터 2년 이내에 해당 요건을 충족하는 경우를 포함)에 발행주식
총수등의 내국법인의 의결권 있는 발행주식총수 또는 출자총액(자기주식과 자기출자지분은
제외함)의 10%(일정한 경우 5% 또는 20%)을 초과하여 출연하는 경우로서 해당 공익법인등이
초과보유일부터 3년 이내에 초과하여 출연받은 부분을 매각(주식등의 출연자 또는 그의 특수
관계인에게 매각하는 경우는 제외)하는 경우
- (3) 「공익법인의 설립·운영에 관한 법률」 및 그 밖의 법령에 따라 내국법인의 주식등을 출연하는
경우

공익법인등이 출연받은 재산에 대하여는 출연시점에 증여세를 과세하지 않고 출연재산 및 수익을 공익사업에 사용하지 않는 등 다음과 같이 사후관리요건에 위배되는 경우 증여세를 추징한다.

사후관리 증여세 추징요건은 (1) 공익목적사업에 사용하지 아니한 경우 (2) 주식보유비율을 초과하여 주식을 취득하는 경우 (3) 기준금액에 미달하게 공익목적사업에 사용하는 경우로 나눌 수 있다.

구 분	사후관리 증여세 추징요건	추징방법
(1) 공익목적사업에 사용하지 아니한 경우	① 직접 공익목적사업 등의 용도 외에 사용한 경우	증여세 추징
	② 출연받은 재산을 출연받은 날부터 3년 이내에 직접 공익목적사업 등에 사용하지 아니하거나 3년 이후 직접 공익목적사업 등에 계속하여 사용하지 아니하는 경우	
	③ 출연받은 재산을 수익용 또는 수익사업용으로 운용하여 그 운용소득을 직접 공익목적사업 외에 사용한 경우	
	④ 출연받은 재산의 매각대금을 공익목적사업 외에 사용하거나 매각한 날부터 3년이 지난날까지 직접공익목적사업 사용실적이 매각대금의 90%에 미달하는 경우	
	⑤ 제16조제2항제2호가목에 따른 요건을 모두 충족하는 공익법인등(같은 호 나목 및 다목에 해당하는 공익법인등은 제외한다)이 의결권을 행사한 경우	
	⑥ 공익법인등 사업종료시 잔여재산을 국가 등에 귀속시키지 아니한 경우	
	⑦ 직접공익목적사업에 사용하는 것의 혜택이 특정 일부에게만 제공되는 경우	
	⑧ 공익법인등의 자기 내부거래	
	⑨ 일정한 공익법인등이 기준금액에 미달하게 직접 공익목적사업에 사용한 경우	
(2) 주식보유비율을 초과하여 주식을 취득하는 경우	⑩ 출연받은 재산(운용소득 포함) 및 출연재산의 매각대금을 내국법인 주식 등을 취득하는데 사용하여 공익법인의 주식보유비율이 10%(일정한 경우 5%, 20%)를 초과하는 경우	증여세 추징
(3) 기준금액에 미달하게 사용하는 경우	⑪ 위 ③의 운용소득을 기준금액에 미달하게 사용하거나 ④의 매각대금을 매각한 날이 속하는 사업연도 종료일부터 2년 동안 기준금액에 미달하게 사용하는 경우	가산세 부과

집행기준

48-38-2

출연받은 재산 사후관리대상

공익법인등이 출연받은 재산의 증여세 추징요건 해당여부를 판단하기 위한 사후관리대상 재산의 범위는 다음과 같다.

- ① 출연받은 재산, 운용소득, 출연받은 재산의 매각대금, 공익목적사업이 종료한 경우의 잔여재산을 대상으로 한다.
- ② 공익법인등의 이사 또는 사용인의 불법행위(출연자 및 그의 특수관계인의 불법행위 제외)로 인하여 출연받은 재산 등이 감소된 경우에는 당해 재산가액은 사후관리 대상이 아니다.
- ③ 분실하거나 도난당한 출연재산가액은 사후관리대상이 아니다.

집행기준

48-38-3

공익법인등이 출연받은 재산 중 사후관리를 요하지 아니하는 재산

종교사업에 출연하는 헌금은 출연자별로 출연재산가액을 산정하기 어려우므로 사후관리대상 재산에서 제외한다. 단, 부동산·주식·출자지분을 현금 등으로 받는 경우에는 사후관리대상 재산에서 제외하지 않는다.

집행기준

48-38-4

직접 공익목적사업에 사용여부 판단

- ① 공익법인등이 정관상 공익목적사업에 사용해야한다.
- ② 공익목적사업에 직접 사용하는 시설의 관리비(예 : 수선비, 전기료, 전화료) 및 「법인세법 시행령」 제56조제11항에 따라 고유목적에 지출한 것으로 보는 금액은 정관상 공익목적사업에 사용한 것으로 본다.
- ③ 공익법인등이 출연재산을 직접공익목적사업에 효율적으로 사용하기 위하여 주무부장관의 허가를 받아 다른 공익법인에 출연한 경우에도 공익목적사업에 사용한 것으로 본다.
- ④ 공익법인등의 운용소득으로 수익용 재산을 취득한 금액은 직접 공익목적사업 사용금액으로 보지 아니한다.
- ⑤ 직접공익목적에 사용한 금액이 재원별로 구분할 수 있는 경우에는 실제 구분에 의하고 구분할 수 없는 경우에는 출연재산의 운용소득, 출연재산의 매각금액, 출연받은 재산, 기타 재산의 순서대로 사용한 것으로 본다.
- ⑥ 증여세 과세가액불산입 받은 재산가액의 사후관리를 검토할 경우 직접 공익목적사업에 사용한 금액은 다음의 구분에 의하여 확인한다.

출연재산이 현금	출연재산이 현금 외 재산
직접공익목적사업용 재산을 취득하기 위하여 지출한 금액	직접공익목적사업에 사용하는 재산의 금액
직접공익목적 사업비로 지출한 금액	수익사업용 또는 수익용 재산으로 사용되는 재산의 금액
수익사업용 또는 수익용 재산을 취득하기 위하여 지출한 금액	당해 출연재산을 매각하여 수령한 현금을 공익목적사업비 등으로 지출한 금액

집행기준

48-38-5

공익법인등이 출연받은 재산으로 주식을 취득한 경우 공익법인등의 내국법인 지분율 계산

공익법인등이 출연받은 재산으로 주식등을 취득한 경우 증여세 추정여부를 판단하기 위한 지분율은 집행기준 48-37-1과 동일하게 계산된다.

집행기준

48-38-6

공익법인등의 운용소득 사용기준금액

공익법인등의 수익사업에서 발생한 운용소득을 아래 기준금액 이하로 공익목적사업에 사용한 경우에는 가산세를 부과한다. 이 때 운용소득의 공익사업에 사용한 실적은 운용소득이 발생한 사업연도 종료일부터 1년 이내에 사용한 실적을 말하나 사용실적 및 기준금액을 당해사업연도와 직전 4 사업연도의 5년간의 평균금액으로 할 수 있다.

운용소득의 사용기준 금액 : $\text{운용소득} \times 80\% = (\text{①} - \text{②} + \text{③}) \times 80\%$

- ① 해당사업연도 수익사업에서 발생한 차가감 소득금액
가. 해당 사업연도 수익사업에서 발생한 소득금액 등
+ 나. 고유목적사업준비금
+ 다. 해당 사업연도 중 고유목적사업으로 지출된 금액으로 손금에 산입된 금액
- 라. 출연재산과 관련이 없는 수익사업에서 발생한 소득금액
- 마. 출연재산 매각대금
- 바. 합병에 따른 의제배당(합병대가 중 주식으로 받은 부분으로 한정)
- 사. 분할에 따른 의제배당(분할대가 중 주식으로 받은 부분으로 한정)
+ 아. 출연재산을 수익의 원천에 사용함으로써 생긴 소득금액(분리과세된 이자소득 포함)
-
- = 해당 사업연도의 수익사업에서 발생한 차가감 소득금액
- ② 해당 소득에 대한 법인세 또는 소득세·농어촌 특별세·지방소득세·이월결손금
- ③ 직전 사업연도의 운용소득 사용기준금액에 미달사용한 금액(가산세 차감)

집행기준 48-38-7 공익법인등의 매각대금 사용기준금액

공익법인등이 출연받은 재산의 매각대금을 다음과 같이 사업연도 종료일부터 3년 이내에 직접 공익목적사업에 사용하지 아니할 경우 가산세 또는 증여세를 추징한다. 여기서 매각대금은 매각대금에 의하여 증가한 재산을 포함하되, 해당 재산매각에 따라 부담하는 국세 및 지방세를 제외한다.

매각대금 사용기간	매각대금의 최소사용실적	최소사용실적 미달시 추징방법
1년 이내	30%	가산세 부과(미달사용액의 10%)
2년 이내	60%	가산세 부과(미달사용액의 10%)
3년 이내	90%	증여세 추징(미달사용액)

집행기준 48-38-8 출연받은 재산의 국가 등에 귀속 의무

공익법인등이 사업을 종료한 때 잔여재산을 국가·지방자치단체 또는 해당 공익법인등과 동일하거나 주무부장관이 유사한 것으로 인정하는 공익법인등에 귀속시키지 아니하는 경우 또는 공익목적사업에 사용하는 것이 사회적 지위·직업·근무처 및 출생지 등에 의하여 일부에게만 혜택을 제공하는 경우에는 증여세를 추징한다.

집행기준 48-39-1 공익법인등의 자기 내부거래에 대한 증여세 추징

공익법인등이 출연받은 재산을 다음의 자에게 임대차, 소비대차, 사용대차의 방법으로 사용·수익하게 하는 경우 증여세를 추징한다.

- ① 출연자 및 그 친족
- ② 출연자가 출연한 다른 공익법인등
- ③ 위 ① 또는 ②에 해당하는 자와 특수관계에 있는 자

집행기준 48-39-2 증여세가 추징되지 않는 공익법인등의 자기 내부거래

공익법인등이 직접 공익목적사업과 관련하여 용역을 제공받고 정상적인 대가를 지급하는 다음의 경우에는 증여세를 과세하지 아니한다.

- ① 공익법인등의 출연자 등이 출연받은 재산을 출연받은 날부터 3개월 이내의 기간만 사용하는 경우

- ② 출연자 등이 다음 각목의 어느 하나에 해당하는 금액을 지급하고 공익법인등이 출연받은 부동산을 사용하는 경우
 가. 「상속세및증여세법 시행령」 제32조 제3항에 따른 시가
 나. 「법인세법」 제52조 제2항에 따른 시가로서 같은 조 제1항에 따른 부당행위계산의 부인이 적용되지 아니하는 범위에 있는 금액
- ③ 교육기관이 출연받은 연구시험용 건물, 시설·설비 등을 출연자 등과 공동으로 사용하는 경우
- ④ 공익법인등이 의뢰한 연구용역의 대가를 출연자 등에게 지급하거나 공익목적사업 수행과 관련한 경비 등을 출연자 등에게 지급하는 경우

집행기준

48-40-1

증여세를 추징하는 경우 증여재산가액

사후관리요건을 위배하여 증여세를 추징할 경우 증여재산가액은 추징사유발생일 현재 시가, 시가가 불분명할 경우에는 보충적 평가방법에 따른 평가액으로 하여 증여재산가액을 계산한다.

증여세 추징사유	증여재산가액
① 직접 공익목적사업 등의 용도 외에 사용한 경우	그 사용한 가액
② 출연받은 재산을 출연받은 날부터 3년 이내에 직접 공익목적사업 등에 사용하지 아니하거나 3년 이후 직접 공익목적사업 등에 계속하여 사용하지 아니하는 경우	미달사용액 혹은 사용하지 않은 가액
③ 출연받은 재산을 수익용 또는 수익 사업용으로 운용하여 그 운용소득을 직접 공익목적사업 외에 사용한 경우	$\text{직접공익목적사업에 사용하지 않은 출연 재산의 평가가액} \times \frac{\text{공익목적사업 외에 사용한 금액}}{\text{운용소득}}$
④ 출연받은 재산의 매각대금을 공익목적사업 외에 사용하거나 매각한 날부터 3년이 지난날까지 매각대금의 90% 이상을 공익목적사업에 사용하지 않은 경우	가. 공익목적사업 외에 사용한 경우 $\frac{\text{매각대금의 90\%}}{\text{매각대금}} \times \frac{\text{공익목적사업 외에 사용한 금액}}{\text{매각대금}}$ 나. 사용기준금액에 미달하게 사용한 경우 : 당해 미달사용액
⑤ 공익법인등이 사업을 종료한 때의 잔여재산을 국가·지방자치단체 또는 다른 공익법인등에 귀속시키지 아니한 경우	국가·지방자치단체·공익법인 등에게 귀속시키지 않은 금액
⑥ 직접공익목적사업에 사용하는 것의 혜택이 특정 일부에게만 제공되는 경우	혜택을 받은 일부에게만 제공된 재산가액

증여세 추징사유	증여재산가액
⑦ 공익법인의 자기 내부거래	가. 대가없이 사용·수익하게 하는 경우 : 해당 출연재산가액 나. 낮은 대가로 사용·수익하게 하는 경우 $\text{당해출연재산가액} \times \frac{(\text{정상적인 대가} - \text{실제 지급한 대가})}{\text{정상적인 대가}}$
⑧ 출연받은 재산(운용소득 포함) 및 출연재산의 매각 대금을 내국법인 주식 등을 취득하는데 사용하여 공익법인의 주식보유비율이 10% (일정한 경우 5%, 20%)를 초과하는 경우	주식보유비율을 초과하여 취득한 주식의 취득가액
⑨ 위 ③의 운용소득을 기준금액에 미달하게 사용하거나 ④의 매각대금을 매각한 날이 속하는 사업연도 종료일부터 2년 이내에 기준금액(1년 이내 30%, 2년 이내 60%)에 미달하게 사용하는 경우	미달사용금액에 대한 가산세 추징

집행기준

48-40-2

공익법인등의 기타 사후관리 규정

구 분	위반사항	위반시 제재	적용시기
출연자 등의 이사 취임	출연자 또는 그의 특수관계인이 공익법인의 이사현원의 1/5 초과하여 이사가 되거나 임직원이 되는 경우	이사 및 임직원과 관련하여 지출된 직·간접경비에 상당하는 금액을 가산세로 부과	이사수를 초과한 이사 및 임직원을 위하여 지출된 경비가 있는 사업연도
주식의 과다보유	특수관계에 있는 내국법인의 주식등가액이 총재산가액의 30%(50%) 초과하는 경우	가산세 부과 : 30%(50%) 초과 보유주식등의 매사업연도말 현재의 시가 × 5%	30%(50%) 초과 보유한 매 사업연도말
특정기업의 광고	특수관계 내국법인의 이익을 증가시키기 위하여 정당한 대가를 받지 아니하고 광고·홍보하는 행위	광고·홍보와 관련하여 직접 지출된 광고매체이용비용 및 당해 행사비용 전액을 가산세 부과	특수관계의 내국법인을 위하여 광고·홍보한 사업연도

집행기준

49-42-1

1996년 보유주식의 정리기준

공익법인등이 1996.12.31. 현재 내국법인의 주식등을 발행주식총수의 5%를 초과하여 보유하고 있는 경우에는 다음 중 어느 하나에 해당하는 기한까지 발행주식총수의 5%를 초과하여 보유하지 않아야 한다.

공익법인등이 보유하고 있는 주식등의 지분율	기 한
발행주식총수의 5% 초과하고 20% 이하인 경우	1999년 12월 31일까지
발행주식총수의 20% 초과인 경우	2001년 12월 31일까지

집행기준 50-43-1 공익법인등에 대한 외부전문가의 세무확인

공익법인등은 과세기간별 또는 사업연도별로 출연받은 재산의 공익목적사업 사용여부를 독립적인 2명 이상의 변호사, 공인회계사 또는 세무사를 선임하여 세무확인을 받아야 한다.

집행기준 50-43-2 외부전문가의 세무확인 대상에서 제외되는 공익법인등

- ① 과세기간 또는 사업연도의 종료일 현재 재무상태표상 총자산가액의 합계액이 5억원 미만인 공익법인등. 다만, 해당 과세기간 또는 사업연도의 수입금액과 그 과세기간 또는 사업연도에 출연받은 재산가액의 합계액이 3억원 이상인 공익법인등은 제외한다.
- ② 불특정다수인으로부터 재산을 출연받은 공익법인등 중 출연자 1인과 그와 특수관계에 있는 자와의 출연재산가액의 합계액이 공익법인등이 출연받은 총재산가액의 5%에 미달하는 경우
- ③ 국가 또는 지방자치단체가 재산을 출연하여 설립한 공익법인으로서 「감사원법」에 의하여 감사원의 회계검사를 받는 공익법인등(회계검사를 받는 연도분에 한함)

집행기준 50-43-3 회계감사를 받아야 하는 대상에서 제외되는 공익법인등

공익법인등은 과세기간별 또는 사업연도별로 「주식회사 등의 외부감사에 관한 법률」에 따른 회계법인 및 한국공인회계사회에 등록을 한 감사반에게 회계감사를 받아야 하나 다음 어느 하나에 해당하는 경우는 그러하지 아니한다.

회계감사 제외 대상	구체적 범위
① 자산규모 등이 일정 규모 미만인 공익법인등	• 회계감사를 받아야 하는 과세기간 또는 사업연도의 직전 과세기간 또는 직전 사업연도(이하 “해당 연도”) 총자산가액 등이 아래의 요건을 모두 충족할 것 가. 해당 연도 종료일의 재무상태표상 총자산가액의 합계액이 100억원 미만일 것 나. 해당 연도의 수입금액과 해당 연도에 출연받은 재산가액의 합계액이 50억원 미만일 것 다. 해당 연도에 출연받은 재산가액이 20억원 미만일 것

회계감사 제외 대상	구체적 범위
② 사업 특성을 고려해 정한 공익법인	• 종교의 보급 기타 교화에 현저히 기여하는 사업 • 「초·중등교육법」 및 「고등교육법」에 의한 학교, 「유아교육법」에 따른 유치원을 설립·경영하는 사업 * 다만, 상증령제41조의2 제6항에 해당하는 공익법인등은 제외

* 외부회계감사 미이행 시 가산세 부과 : (수입금액 + 출연재산가액) × 0.07%

집행기준 50의2-43의4-1 공익법인등의 전용계좌 개설·사용의무

공익법인등은 해당 공익법인등의 직접 공익목적사업과 관련하여 받거나 지급하는 수입과 지출을 다음의 직접 공익목적사업용 전용계좌를 사용하여 관리해야 한다.

- ① 다음의 요건을 모두 갖춘 계좌
 - 가. 「금융실명거래 및 비밀보장에 관한 법률」 제2조 제1호에 해당하는 금융회사등에 개설한 계좌일 것
 - 나. 공익법인등의 공익목적사업의 용도로만 사용할 것
- ② 공익법인등별로 2 이상 개설할 수 있다.
- ③ 공익법인등은 해당 과세기간 또는 사업연도별로 전용계좌를 사용하여 수입과 지출, 실제 사용한 금액 및 미사용 금액을 구분하여 기록·관리하여야 한다.

집행기준 50의2-43의4-2 전용계좌의 개설 등 의무가 없는 공익법인등

종교의 보급 기타 교화에 현저히 기여하는 사업을 영위하는 공익법인등은 전용계좌를 개설·사용하지 않아도 된다. 다만, 종교법인이라도 주식보유 관련 의무이행 신고대상인 경우 전용계좌 사용대상이 된다.

집행기준 50의3-43의5-1 공익법인등의 결산서류 등 공시의무

공익법인등은 과세기간 또는 사업연도 종료일부터 4개월 이내에 다음의 결산서류 등을 직접 공시하여야 한다.

- ① 재무제표
- ② 기부금 모집 및 지출 내용
- ③ 해당 공익법인등의 대표자, 이사, 출연자, 소재지 및 목적사업에 관한 사항

- ④ 출연재산의 운용소득 사용명세
- ⑤ 외부감사를 받는 공익법인등인 경우 감사보고서와 그 감사보고서에 첨부된 재무제표
- ⑥ 공익법인등의 주식의 출연·취득·보유 및 처분사항
- ⑦ 공익법인등에 주식을 출연한 자와 그 주식 등의 발행법인과의 관계
- ⑧ 주식의 보유로 인한 배당현황, 보유한 주식의 처분에 따른 수익현황
- ⑨ 외부감사를 받는 공익법인등인 경우 출연받은 재산의 공익목적 사용현황
- ⑩ 내국법인의 의결권 있는 주식등을 그 내국법인의 발행주식총수등의 100분의 5를 초과하여 보유하고 있는 공익법인등으로서 법 제41조의2제6항에 해당하는 경우에는 보유주식에 대한 의결권의 행사 결과

집행기준 50의3-43의5-2 결산서류 등의 공시의무가 없는 공익법인등

종교의 보급 기타 교화에 현저히 기여하는 사업을 영위하는 공익법인등은 결산서류 등을 공시하지 않아도 된다. 다만, 종교법인이라도 주식보유 관련 의무이행 신고대상인 경우 결산서류 등 공시의무 대상이 된다.

집행기준 50의3-43의5-3 결산서류 오류 또는 미공시

- ① 국세청장, 납세지 관할 지방국세청장 또는 납세지 관할 세무서장은 결산서류를 공시하지 아니하거나 그 공시 내용에 오류가 있는 경우에는 해당 공익법인등에 대하여 1개월 이내의 기간을 정하여 공시하도록 하거나 오류를 시정하도록 요구할 수 있다.
- ② 국세청장, 납세지 관할 지방국세청장 또는 납세지 관할 세무서장의 공시 또는 시정 요구를 지정된 기한까지 이행하지 않는 경우에는 공시하여야 할 과세기간 또는 사업연도의 종료일 현재 그 공익법인의 자산총액의 0.5%에 상당하는 금액을 가산세로 부과하며, 주무부 장관에게 관련 사실을 통보하여야 한다.

집행기준 50의3-43의6-1 공익법인등에 적용되는 회계 기준

공익법인등(「의료법」에 따른 의료법인 또는 「사립학교법」에 따른 학교법인, 「국립대학법인 서울대학교 설립·운영에 관한 법률」에 따른 국립대학법인 서울대학교, 「국립대학법인 인천대학교 설립·운영에 관한 법률」에 따른 국립대학법인 인천대학교는 제외)은 회계감사의무 및 결산서류등의 공시 의무를 이행할 때에는 기획재정부장관이 정한 공익법인등에 적용되는 회계기준과 그 밖에 회계제도의 운영과 절차를 따라야 한다.

집행기준 51-44-1 장부의 작성·비치 의무

공익법인등은 소득세 과세기간 또는 법인세 사업연도별로 출연받은 재산 및 공익사업 운용 내용 등에 대한 장부를 작성하여야 하며 장부와 관계있는 중요한 증명서류를 갖추 두어야 한다.

집행기준 52-45-1 공익신탁재산 증여세 과세가액 불산입

증여자가 「공익신탁법」에 따른 공익신탁으로서 종교·자선·학술 또는 그 밖의 공익을 목적으로 하는 신탁을 통하여 공익법인등에 출연하는 재산의 가액은 증여세 과세가액에 산입하지 않는다.

집행기준 52-45-2 공익신탁의 범위

공익신탁재산에 대한 증여세 과세가액 불산입 규정이 적용되는 공익신탁은 다음의 요건을 모두 갖춘 것으로 한다.

- ① 공익신탁의 수익자가 공익법인등이거나 그 공익법인등의 수혜자일 것
- ② 공익신탁의 만기일까지 신탁계약이 중도 해지되거나 취소되지 아니할 것
- ③ 공익신탁의 중도해지 또는 종료시 잔여신탁재산이 국가·지방자치단체 및 다른 공익신탁에 귀속될 것

2024년 세법집행기준 신규조문 대비표 (상속세및증여세)

조문번호	종 전	개 정 안
상속세및증여세법 4-0-8	(신 설)	과세관청의 사해행위(금전 및 주식 증여) 취소 청구에 따른 증여세 납세의무 납세자(증여자)가 국세의 징수를 피하기 위하여 수증자에게 금전 및 주식을 증여(사해행위)한 후 납세자(증여자)의 납세지 관할 세무서장이 「국세징수법」 제25조에 따라 해당 사해행위의 취소를 법원에 청구하여 해당 사해행위(증여)가 취소된 경우 수증자의 증여세 납세의무는 취소 되는 것입니다.
상속세및증여세법 4의2-0-1	증여세 납부의무자 〈표 안〉 과세대상 ※ 거주자로부터...「국제조세조정에 관한 법률」 제21조 참조	증여세 납부의무자 〈표 안〉 과세대상 ※ 거주자로부터...「국제조세조정에 관한 법률」 제35조 참조
상속세및증여세법 4의2-3의3-1	증여자의 연대납세의무 면제대상 ⑩ <u>주식 또는 출자지분의 상장 등에...</u>	증여자의 연대납세의무 면제대상 ⑩ <u>주식등의 상장 등에...</u>
상속세및증여세법 7-0-1	상속세 과세표준의 계산 〈표 안〉 내용 · <u>금양임야·문화재</u> 등 비과세재산	상속세 과세표준의 계산 〈표 안〉 내용 · <u>금양임야</u> 등 비과세재산
상속세및증여세법 12-8-1	비과세되는 상속재산 ② 「 <u>문화재보호법</u> 」에 따른 국가지정문화재 및 시·도 지정문화재와 같은 법에 의한 <u>보호구역안의 토지로서 당해 문화재 또는 문화재자료가 속하여 있는 보호 구역안의 토지</u>	비과세되는 상속재산 ② 삭제<2022.12.31>
상속세및증여세법 13-0-1	상속세 과세가액 〈표 안〉 내용 · <u>금양임야·문화재</u> 등 비과세재산	상속세 과세가액 〈표 안〉 내용 · <u>금양임야</u> 등 비과세재산
상속세및증여세법 18의2-15-1~4, 18의2-15-6~15	가업상속공제 관련 <u>18-15-1~4,</u> <u>18-15-6~15</u>	상속세및증여세 <u>18의2-15-1~4,</u> <u>18의2-15-6~15</u> 로 이관

조문번호	종 전	개 정 안														
상속세및증여세법 18의3-16-1~11	영농상속공제 관련 18-16-1~11	상속세및증여세 18의3-16-1~11로 이관														
상속세및증여세법 18의2-15-2	가업상속의 범위 ② 중견기업 … 직전 3년 평균매출액 4천억원 미만인 기업…	가업상속의 범위 ② 중견기업 … 직전 3년 평균매출액 5천억원 미만인 기업…														
상속세및증여세법 18의2-15-3	가업상속공제 피상속인 및 상속인의 요건 피상속인 요건 2016.2.5. 이후 ② …기업의 발생주식총수 등의 50% (상장법인 30%)… 상속인 요건 2014.02.21. 이후 2016.2.5. 이후 ② 상속개시일 2년 전부터 계속하여 직접 가업에 종사	가업상속공제 피상속인 및 상속인의 요건 피상속인 요건 2016.2.5. 이후 2023.1.1. 이후 ② …기업의 발생주식총수 등의 40% (상장법인 20%)… 상속인 요건 2014.02.21. 이후 2016.2.5. 이후 ② 상속개시일 전에 2년 이상 직접 가업에 종사														
상속세및증여세법 18의2-15-10	가업상속공제금액 〈표 안〉 (추가)	가업상속공제금액 〈표 안〉 (추가) <table><tr><th>상속 개시일</th><th>피상속인의 가업계속 영위기간</th><th>공제액</th><th>공제 한도액</th></tr><tr><td rowspan="3">2023. 1.1. 이후</td><td>10년 이상 ~20년 미만</td><td>가업상속 재산가액</td><td>300억원</td></tr><tr><td>20년 이상 ~30년 미만</td><td>가업상속 재산가액</td><td>400억원</td></tr><tr><td>30년 이상</td><td>가업상속 재산가액</td><td>600억원</td></tr></table>	상속 개시일	피상속인의 가업계속 영위기간	공제액	공제 한도액	2023. 1.1. 이후	10년 이상 ~20년 미만	가업상속 재산가액	300억원	20년 이상 ~30년 미만	가업상속 재산가액	400억원	30년 이상	가업상속 재산가액	600억원
상속 개시일	피상속인의 가업계속 영위기간	공제액	공제 한도액													
2023. 1.1. 이후	10년 이상 ~20년 미만	가업상속 재산가액	300억원													
	20년 이상 ~30년 미만	가업상속 재산가액	400억원													
	30년 이상	가업상속 재산가액	600억원													
상속세및증여세법 18의2-15-12	가업상속공제가 추정되는 경우 가업상속공제를 받은 후 상속개시일부터 7년 이내… 〈표 안〉 사유 사 유 1. 가업용 자산의 20%(5년 이내 10%)이상을 처분한 경우	가업상속공제가 추정되는 경우 가업상속공제를 받은 후 상속개시일부터 5년 이내… 〈표 안〉 사유 사 유 1. 가업용 자산의 40%이상을 처분한 경우														

조문번호	종 전	개 정 안
상속세및증여세법 18의2-15-12	〈표 안〉 내용 2. 상속인이 가업에 종사하지 않은 것으로 된 경우 ② 가. 한국표준산업분류에 따른 <u>중분류</u> 내에서 업종을 변경하는 경우 〈표 안〉 내용 3. 주식 등의 지분이 감소한 경우 ① 상속인이 상속받은 주식 등을 처분하는 경우 〈표 안〉 내용 4. 고용요건을 충족하지 못하는 경우 다음 ①과 ②에 모두 해당하는 경우 ⋮ 다음 ③과 ④에 모두 해당하는 경우 ③ 상속이 개시된 사업연도말부터 7년간 정규직 근로자수의 전체 평균이 기준고용인원의 100%에 미달하는 경우 ④ 상속이 개시된 사업연도말부터 7년간 총급여액의 전체 평균이 기준총급여액의 100%에 미달하는 경우	〈표 안〉 내용 2. 상속인이 가업에 종사하지 않은 것으로 된 경우 ② 가. 한국표준산업분류에 따른 <u>대분류</u> 내에서 업종을 변경하는 경우 〈표 안〉 내용 3. 주식 등의 지분이 감소한 경우 ① 상속인이 상속받은 주식 등을 처분하는 경우(유상 균등 감자 포함) 〈표 안〉 내용 4. 고용요건을 충족하지 못하는 경우 (삭제) 다음 ①과 ②에 모두 해당하는 경우 ① 상속이 개시된 사업연도말부터 5년간 정규직 근로자수의 전체 평균이 기준고용인원의 90%에 미달하는 경우 ② 상속이 개시된 사업연도말부터 5년간 총급여액의 전체 평균이 기준총급여액의 90%에 미달하는 경우
상속세및증여세법 18의2-15-13	가업상속공제가 추징되지 않는 정당한 사유 〈표 안〉 항목 항 목 가업용 자산의 20%(5년 이내 10%)이상을 처분한 경우	가업상속공제가 추징되지 않는 정당한 사유 〈표 안〉 항목 항 목 가업용 자산의 40%이상을 처분한 경우
상속세및증여세법 18의2-15-14	가업상속공제 후 고용요건(집행기준 18-15-12의 4.) 판단시...	가업상속공제 후 고용요건(집행기준 18의2-15-12의 4.) 판단시...
상속세및증여세법 18의2-15-15	가업상속공제 후 고용요건(집행기준 18-15-12의 4.) 판단시 ‘총급여액’은 집행기준 18-15-14에 따른 ...	가업상속공제 후 고용요건(집행기준 18의2-15-12의 4.) 판단시 ‘총급여액’은 집행기준 18의2-15-14에 따른 ...
상속세및증여세법 18의3-16-1	...영농상속재산가액을 20억원을 한도로 공제한다.	...영농상속재산가액을 30억원을 한도로 공제한다.

조문번호	종 전	개 정 안						
상속세및증여세법 18의3-16-2	영농상속재산의 범위 ⑤ 「내수면어업법」 제7조, 「수산업법」 제8조에 어업권(「수산업법」 제8조 제1항제6호에 따른…	영농상속재산의 범위 ⑤ 「내수면어업법」 제7조, 「수산업법」 제7조에 어업권(「수산업법」 제7조 제1항제2호에 따른…						
상속세및증여세법 18의3-16-3	영농상속공제가 적용되는 피상속인 요건 〈표 안〉 ① 상속개시일 2년 전부터…	영농상속공제가 적용되는 피상속인 요건 〈표 안〉 ① 상속개시일 8년 전부터…						
상속세및증여세법 18의3-16-5	영농·영어 및 임업후계자 ① 「농어업경영체 육성 및 지원에 관한 법률」 제10조에 따른 후계농업경영인 및 어업인후계자	영농·영어 및 임업후계자 ① 「후계농어업인 및 청년농어업인 육성·지원에 관한 법률」 제8조제1항 및 제2항에 따른 후계농업경영인, 후계어업경영인, 청년창업형 후계농업경영인 및 청년창업형 후계어업경영인						
상속세및증여세법 18의3-16-9	영농상속공제액이 추징되지 않는 정당한 사유 ⑥ …집행기준 18-15-13의 사유…	영농상속공제액이 추징되지 않는 정당한 사유 ⑥ …집행기준 18의2-15-13의 사유…						
상속세및증여세법 20-0-1	기타인적공제 〈표 안〉 <table><tr><th>구 분</th></tr><tr><td>자녀공제</td></tr><tr><td>미성년자 공제</td></tr></table>	구 분	자녀공제	미성년자 공제	기타인적공제 〈표 안〉 <table><tr><th>구 분</th></tr><tr><td>자녀공제 (태아포함)</td></tr><tr><td>미성년자 공제 (태아포함)</td></tr></table>	구 분	자녀공제 (태아포함)	미성년자 공제 (태아포함)
구 분								
자녀공제								
미성년자 공제								
구 분								
자녀공제 (태아포함)								
미성년자 공제 (태아포함)								
상속세및증여세법 20-18-2	태아의 인적공제 여부 태아는 상속인의 지위에는 있으나 자연인에 해당하지 아니하므로 자녀공제 및 미성년자 공제를 받을 수 없다.	태아의 인적공제 여부 2023.1.1. 이후 상속이 개시되는 분부터 상속세 인적공제대상에 태아를 포함한다.						
상속세및증여세법 22-19-2	금융재산의 범위 금융재산상속공제가 적용되는 금융재산의 범위는 다음과 같다. ① 금융기관이 취급하는 ② 비상장주식 또는 출자지분으로서 금융기관이 취급하지 아니하는 것 ③ 발행회사가 금융기관을 통하지 않고 직접 모집하거나 매출하는 방법으로 발행한 회사채	금융재산의 범위 금융재산상속공제가 적용되는 금융재산의 범위는 다음과 같다. ① 금융회사등이 취급하는 ② 비상장주식 또는 출자지분으로서 금융회사등이 취급하지 아니하는 것 ③ 발행회사가 금융회사등을 통하지 않고 직접 모집하거나 매출하는 방법으로 발행한 회사채						

조문번호	종 전	개 정 안
상속세및증여세법 41의2-31의2-2	초과배당금액에 대한 소득세 상당액 계산시 적용할 율 5천220만원 이하 초과배당금액 × 100분의 14 5천220만원 초과 8천800만원 이하 731만원 + (5천220만원을 초과하는 초과배당금액 × 100분의 24) 8천800만원 초과 1억5천만원 이하 1천590만원 + (8천800만원을 초과하는 초과배당금액 × 100분의 35) 1억5천만원 초과 3억원 이하 3천760만원 + (1억5천만원을 초과하는 초과배당금액 × 100분의 38) 3억원 초과 5억원 이하 9천460만원 + (3억원을 초과하는 초과 배당금액 × 100분의 40) 5억원 초과 10억원 이하 1억7천460만원 + (5억원을 초과하는 초과배당금액 × 100분의 42) 10억원 초과 3억8천460만원 + (10억원을 초과하는 초과배당금액 × 100분의 45)	초과배당금액에 대한 소득세 상당액 계산시 적용할 율 5천760만원 이하 초과배당금액 × 100분의 14 5천760만원 초과 8천800만원 이하 806만원 + (5천760만원을 초과하는 초과배당금액 × 100분의 24) 8천800만원 초과 1억5천만원 이하 1천536만원 + (8천800만원을 초과하는 초과배당금액 × 100분의 35) 1억5천만원 초과 3억원 이하 3천706만원 + (1억5천만원을 초과하는 초과배당금액 × 100분의 38) 3억원 초과 5억원 이하 9천406만원 + (3억원을 초과하는 초과 배당금액 × 100분의 40) 5억원 초과 10억원 이하 1억7천406만원 + (5억원을 초과하는 초과배당금액 × 100분의 42) 10억원 초과 3억8천406만원 + (10억원을 초과하는 초과배당금액 × 100분의 45)
상속세및증여세법 41의4-31의4-3	아들 甲이 아버지 乙로부터 10억원을 2009.5.1.부터 2010.12.31.까지 4% 연 이자율로 차용한 경우 증여재산가액은 다음과 같다. ○ 2009.5.1. 증여재산가액 = 10억 × (9% - 4%) = 50,000,000원 ○ 2010.5.1. 증여재산가액 = 10억 × (9% - 4%) × 244/365 = 3,424,657원	(현행 적정이자율에 맞춰 사례정비) 아들 甲이 아버지 乙로부터 10억원을 2022.5.1.부터 2023.12.31.까지 2% 연이자율로 차용한 경우 증여재산가액은 다음과 같다. ○ 2022.5.1. 증여재산가액 = 10억 × (4.6% - 2%) = 26,000,000원 ○ 2023.5.1. 증여재산가액 = 10억 × (4.6% - 2%) × 244/365 = 17,380,821원
상속세및증여세법 42의3-32의3-4	재산취득 사유 ③ 특수관계에 있는 자로부터 차입한 자금 또는……	재산취득 사유 ③ 특수관계에 있는 자로부터 증여받거나 차입한 자금 또는……

조문번호	종 전	개 정 안
상속세및증여세법 45의3-0-1	특수관계법인과 의 거래를 통한 이익의 증여의제 영업이익을 증여받은 것으로 본다	특수관계법인과 의 거래를 통한 이익의 증여의제 영업이익을 증여받은 것으로 본다 이 때 수혜법인이 사업부문별로 회계를 구분하여 기록하는 경우에는 사업부문별로 특수관계법인거래비율 및 세후영업이익등을 계산할 수 있으며, 해당 사업부문이 둘 이상인 경우에는 그 둘 이상의 사업부문을 하나의 사업부문으로 보아 특수관계법인 거래비율 및 세후영업이익을 계산한다.
상속세및증여세법 45의3-34의3-4	과세제외매출액 ⑤ 수혜법인이 제품·상품의 수출을 목적으로 특수관계법인(수혜법인이 중소기업 또는 중견기업에 해당하지 아니하는 경우에는 국외에 소재하는 경우에 한함)과 거래한 매출액 (⑥,⑦ 신설, 기존 ⑥,⑦,⑧ → ⑧,⑨,⑩으로 이동)	과세제외매출액 ⑤ 수혜법인이 제품·상품의 수출을 목적으로 특수관계법인과 거래한 매출액 ⑥ 수혜법인이 용역을 국외에서 공급(영세율이 적용되는 공급)할 목적으로 특수관계법인과 거래한 매출액 ⑦ 수혜법인이 영세율이 적용되는 용역의 공급으로서 국내사업장이 없는 비거주자·외국법인에 대한 특정 사업*에 따른 용역의 공급을 목적으로 특수관계법인과 거래한 매출액 * 무형재산권 임대업, 뉴스 제공업, 영상·오디오 기록물 제작 및 배급업, 소프트웨어 개발업 등
상속세및증여세법 45의3-34의3-8	증여의제이익에서 공제되는 배당소득 ① 지배주주등이 수혜법인의 사업연도 말일부터 증여세 과세표준 신고기한까지	증여의제이익에서 공제되는 배당소득 ① 지배주주등이 수혜법인의 직전 사업연도에 대한 증여세 과세표준 신고기한의 다음날부터 해당 사업연도에 대한 증여세 과세표준 신고기한까지
상속세및증여세법 45의4-34의4-1	* 조세특례제한법 제5조 제1항에 따른 중소기업	* 조세특례제한법 제6조 제1항에 각 호 외의 부분에 따른 중소기업
상속세및증여세법 47-0-2	③ 주식 또는 출자지분의 상장 등에 따른 이익의 증여(상증법§41의3)	③ 주식등의 상장 등에 따른 이익의 증여(상증법§41의3)

조문번호	종 전	개 정 안								
상속세및증여세법 52의2-45의2-4	〈표 안〉 <table><tr><th>증여세 과세사유</th></tr><tr><td>① 신탁을 해지하거나 신탁기간이 만료된 경우로서 이를 연장하지 않은 경우</td></tr><tr><td>② 신탁기간 중 수익자를 변경한 경우</td></tr><tr><td>③ 증여재산가액이 감소한 경우</td></tr></table>	증여세 과세사유	① 신탁을 해지하거나 신탁기간이 만료된 경우로서 이를 연장하지 않은 경우	② 신탁기간 중 수익자를 변경한 경우	③ 증여재산가액이 감소한 경우	〈표 안〉 <table><tr><th>증여세 과세사유</th></tr><tr><td>① 신탁이 해지 또는 만료된 경우(다만, 해지일 또는 만료일부터 1개월 이내에 신탁에 다시 가입한 경우는 제외)</td></tr><tr><td>② 신탁기간 중 수익자를 변경한 경우</td></tr><tr><td>③ 신탁원본이 감소한 경우</td></tr></table>	증여세 과세사유	① 신탁이 해지 또는 만료된 경우(다만, 해지일 또는 만료일부터 1개월 이내에 신탁에 다시 가입한 경우는 제외)	② 신탁기간 중 수익자를 변경한 경우	③ 신탁원본이 감소한 경우
증여세 과세사유										
① 신탁을 해지하거나 신탁기간이 만료된 경우로서 이를 연장하지 않은 경우										
② 신탁기간 중 수익자를 변경한 경우										
③ 증여재산가액이 감소한 경우										
증여세 과세사유										
① 신탁이 해지 또는 만료된 경우(다만, 해지일 또는 만료일부터 1개월 이내에 신탁에 다시 가입한 경우는 제외)										
② 신탁기간 중 수익자를 변경한 경우										
③ 신탁원본이 감소한 경우										
상속세및증여세법 53의2-0-1	(신 설)	<u>혼인에 따른 증여재산 공제</u> 거주자가 직계존속으로부터 혼인일 전후 2년 이내에 증여를 받는 경우에는 증여 받는 금액을 과세가액에서 공제한다. 이 경우 그 증여세 과세가액에서 공제받을 금액과 수증자가 이미 혼인에 따라 공제 받은 금액을 합한 금액이 1억원을 초과 하는 경우에는 그 초과하는 부분은 공제 하지 아니한다.								
상속세및증여세법 53의2-0-2	(신 설)	<u>출산등에 따른 증여재산 공제</u> 거주자가 직계존속으로부터 자녀의 출생일 또는 입양일부터 2년 이내에 증여를 받는 경우에는 증여받은 금액을 증여세 과세가액에서 공제한다. 이 경우 그 증여세 과세가액에서 공제받을 금액과 수증자가 이미 출산등에 따라 공제받은 금액을 합한 금액이 1억원을 초과하는 경우에는 그 초과하는 부분은 공제하지 아니한다.								
상속세및증여세법 53의2-0-3	(신 설)	<u>공제한도</u> 혼인 및 출산등에 따라 증여세 과세가액에서 공제받았거나 받을 금액을 합한 금액이 1억원을 초과하는 경우에는 그 초과하는 부분은 공제하지 아니한다.								
상속세및증여세법 53의2-0-4	(신 설)	<u>반환특례</u> 혼인공제 적용받은 재산을 혼인할 수 없는 다음의 사유가 발생하여 해당 증여재산을 그 사유가 발생한 달의 말일부터 3개월 이내에 증여자에게 반환하는 경우에는 처음부터 증여가 없었던 것으로 본다.								

조문번호	종 전	개 정 안
상속세및증여세법 53의2-0-4	(신 설)	가. 약혼자의 사망 나. 「민법」 제804조제1호부터 제7호 까지의 약혼해제 사유 다. 그 밖에 혼인할 수 없는 중대한 사유로서 국세청장이 인정하는 사유
상속세및증여세법 53의2-0-5	(신 설)	수정·기한 후 신고시 가산세 면제 특례 아래의 기한 이내에 수정신고 또는 기한후 신고하는 경우 국세기본법에 따른 무신고 가산세(부정행위에 따른 가산세는 제외), 과소신고 가산세(부정행위에 따른 가산 세는 제외) 및 납부지연가산세를 부과하지 아니하되 이자상당액을 증여세에 가산 하여 부과한다. ① 혼인 전에 혼인에 따른 공제를 받은 거주자가 증여일(공제를 적용받은 증여가 다수인 경우 최초 증여일)부터 2년 이내에 혼인하지 아니한 경우로서 증여일 부터 2년이 되는 날이 속하는 달의 말일부터 3개월이 되는 날까지 수정 신고 또는 기한 후 신고를 한 경우 ② 혼인에 따른 공제를 받은 거주자가 혼인이 무효가 된 경우로서 혼인무효의 소에 대한 판결이 확정된 날이 속하는 달의 말일부터 3개월이 되는 날까지 수정신고 또는 기한 후 신고를 한 경우 ③ “이자상당액”이란 다음에 따라 계산한 금액을 말한다. 이자상당액 = 증여세액 × 증여세 과세 표준 신고기한의 다음날부터 수정 신고 또는 기한 후 신고를 한 날까지의 기간 × 22/100,000
상속세및증여세법 55-0-1	증여세 과세표준 ④ 그 외의 증여재산 증여세과세가액-증여재산공제-재해손실 공제-감정평가수수료	증여세 과세표준 ④ 그 외의 증여재산 증여세과세가액-(혼인·출산)증여재산 공제-재해손실공제-감정평가수수료
상속세및증여세법 62-52-1	〈판매용이 아닌 서화 골동품〉 가. 전문분야별로 2인 이상의 전문가가 감정한 가액의 평균액	〈판매용이 아닌 서화 골동품〉 가. 전문분야별로 2개 이상의 전문기관이 감정한 가액의 평균액

조문번호	종 전	개 정 안
상속세및증여세법 62-52-1	나. 국세청장이 위촉한 3인 이상의 전문가로 구성된 감정 평가심의위원회에서 감정한 감정가액 (단서 신설)	나. 국세청장이 위촉한 3인 이상의 전문가로 구성된 감정 평가심의위원회에서 감정한 감정가액 <u>다만, 감정평가액이 감정평가심의회의 감정가액의 150%를 초과하는 경우에는 감정평가심의회의 감정가액(특수관계인 간에 양도 또는 양수하는 경우에 한해 적용)</u>
상속세및증여세법 63-52의2-3	(조문번호이동) 63-53-1	(조문번호이동) 63-52의2-3
상속세및증여세법 63-53-1	〈최대주주 등의 할증평가〉 (추 가) (63-53-1이 63-52의2-3으로 이동함에 따른 후속조문번호 이동) 63-53-2	〈최대주주 등의 할증평가〉 <u>중견기업(매출액 5,000억원 미만) : 0%</u> (조문번호이동) 63-53-1
상속세및증여세법 63-53-2	(63-53-1이 63-52의2-3으로 이동함에 따른 후속조문번호 이동) 63-53-3	(조문번호이동) 63-53-2
상속세및증여세법 63-53-3	(63-53-1이 63-52의2-3으로 이동함에 따른 후속조문번호 이동) 63-53-4	(조문번호이동) 63-53-3
상속세및증여세법 63-53-4	(63-53-1이 63-52의2-3으로 이동함에 따른 후속조문번호 이동 및 법령 개정사항 반영) 63-53-5 ⑨ 「중소기업기본법」 제2조에 따른 중소기업이 발행한 주식	(조문번호이동) 63-53-4 ⑨ 「중소기업기본법」 제2조에 따른 중소기업 또는 「중견기업 성장촉진 및 경쟁력 강화에 관한 특별법」 제2조에 따른 중견기업으로서 평가기준일이 속하는 과세기간 또는 사업연도의 직전 3개 과세기간 또는 사업연도의 매출액의 평균이 5천억원 미만인 기업이 발행한 주식
상속세및증여세법 63-56-1	차감할 항목 • 손금불산입한 외국법인세액	차감할 항목 • 외국납부세액공제를 적용하는 경우의 외국 법인세액 • 외국자회사 수입배당금 익금불산입 적용 대상이 되는 수입배당금액에 대하여 외국에 납부한 세액

조문번호	종 전	개 정 안
상속세및증여세법 67-64-1	〈상속인·수유자 신고의무자〉 피상속인이 비거주자이거나 <u>상속인 전원이</u> <u>외국에 주소를 둔 상속인이 있는 경우</u>	〈상속인·수유자 신고의무자〉 피상속인이 비거주자이거나 <u>외국에 주소를</u> <u>둔 상속인이 있는 경우</u>
상속세및증여세법 69-65의2-1	〈표 안〉 상속세 신고세액공제 = (A) × 3% (~'16년 10%, '17년 7%, '18년 5%) - <u>문화재자료등의 징수유예액</u> 증여세 신고세액공제 = (B) × 3%(상속세와 동일) - <u>기납부세액공제</u>	〈표 안〉 상속세 신고세액공제 = (A) × 3% (~'16년 10%, '17년 7%, '18년 5%) - <u>문화유산등의 징수유예액</u> 증여세 신고세액공제 = (B) × 3%(상속세와 동일) - <u>기공제받은 신고세액공제</u>
상속세및증여세법 70-66-1	〈표 안〉 상속세 자진납부세액 - <u>문화재 등의 징수유예액</u> 증여세 자진납부세액 - <u>문화재 등의 징수유예액</u>	〈표 안〉 상속세 자진납부세액 - <u>문화유산 등의 징수유예액</u> 증여세 자진납부세액 - <u>박물관 자료 등의 징수유예액</u>
상속세및증여세법 71-67-1	〈표 안_취소 방법〉 · 다음 중 하나의 방법에 따라 취소 또는 변경 ① 연부연납 허가일부터 <u>5년 이내에 가업</u> <u>상속공제금액 추정사유에 해당하면</u> <u>허가일부터 5년에 미달하는 잔여기간에</u> <u>한하여 연부연납을 변경하여 허가</u>	〈표 안_취소 방법〉 · 다음 중 하나의 방법에 따라 취소 또는 변경 ① 연부연납 허가일부터 <u>10년 이내에</u> <u>상기 취소사유 ④, ⑤에 해당하는 경우 :</u> <u>연부연납기간(10년을 초과하는 경우</u> <u>에는 10년으로 한다)에서 허가일부터</u> <u>각 사유에 해당하게 된 날까지의 기간을</u> <u>뺀 기간의 범위에서 연부연납을 변경</u> <u>하여 허가</u> ② 납세의무자가 공동으로 연부연납 허가를 받은 경우로서 납세의무자 중 일부가 연부연납 세액을 납부하지 않아 상기 취소사유 ①에 해당하는 경우: 미납자에 대한 연부연납 허가를 취소하고, 나머지 납세의무자에 대해서는 연부 연납기간에서 허가일부터 해당 사유에 해당하게 된 날까지의 기간을 뺀 기간의 범위에서 연부연납을 변경하여 허가 하며, 미납자가 납부해야 할 연부연납 세액을 일시에 징수

조문번호	종 전	개 정 안								
상속세및증여세법 71-68-1	〈연부연납금액의 계산〉 (추가) (변경) · <u>상속재산 중 가업 상속재산 50% 미만 : 허가 후 3년이 되는 날부터 7년 이내 (총 10년)</u> · <u>상속재산 중 가업 상속재산 50% 이상 : 허가 후 5년이 되는 날부터 15년 이내 (총 20년)</u> ② <u>가업상속재산의 범위는 집행기준 18-15-11과 같다</u> ③ <u>가업상속재산 비율은 상속재산에서 상속인이 아닌 자에게 유증한 재산은 제외하여 계산한다.</u>	〈연부연납금액의 계산〉 · <u>증여재산 중 가업 승계재산 : 허가 받은 날부터 15년 이내</u> · <u>상속재산 중 가업 상속재산 : 20년 또는 10년 거치 후 10년</u> ② <u>가업상속재산의 범위는 집행기준 18의2-15-11과 같다</u> ③ (삭제)								
상속세및증여세법 72-69-1	(21.3.16. 이후의 연부연납 이자율 추가)	<table><tr><td>납부 기간</td><td>'21.3.16.~</td><td>'23.3.20.~</td><td>'24.3.22.~</td></tr><tr><td>이자 율</td><td>12/1,000 (1.2%)</td><td>29/1,000 (2.9%)</td><td>35/1,000 (3.5%)</td></tr></table>	납부 기간	'21.3.16.~	'23.3.20.~	'24.3.22.~	이자 율	12/1,000 (1.2%)	29/1,000 (2.9%)	35/1,000 (3.5%)
납부 기간	'21.3.16.~	'23.3.20.~	'24.3.22.~							
이자 율	12/1,000 (1.2%)	29/1,000 (2.9%)	35/1,000 (3.5%)							
상속세및증여세법 74-76-1	제목 : <u>문화재자료</u> 등에 대한 징수유예 상속 또는 증여재산에 <u>문화재자료나 박물관자료</u>가 포함되어 있는 경우 〈요건〉 ① <u>문화재자료 및 등록문화재와 해당 문화재 또는 문화재자료가 속하여 있는 보호구역 안의 토지</u> ② <u>박물관자료, 미술관자료, 박물관 또는 미술관에 전시 또는 보존중인 재산</u> (③, ④)가 (⑤, ⑥)으로 번호 이동 〈징수유예액〉 (문화재 자료 등+박물관 자료)가액	제목 : <u>문화유산자료</u> 등에 대한 징수유예 상속 또는 증여재산에 <u>문화유산자료등, 박물관자료등, 국가지정문화유산등 또는 천연기념물등</u>이 포함되어 있는 경우 〈요건〉 ① <u>문화유산자료등과 해당 문화유산 자료등의 보호를 위하여 지정된 보호 구역의 토지</u> ② <u>박물관자료등</u> ③ <u>국가지정문화유산등</u> ④ <u>천연기념물등</u> ⑤ <u>박물관 또는 미술관자료를 ~</u> ⑥ <u>상속세 과세표준 ~</u> 〈징수유예액〉 문화유산 등 가액								

조문번호	종 전	개 정 안
상속세및증여세법 74-76-1	〈추징사유〉 · <u>문화재자료나 박물관자료를 상속 또는 증여받은 자가 유상으로 양도하는 경우</u>	〈추징사유〉 · <u>문화유산자료등, 박물관자료등, 국가 지정문화유산등 또는 천연기념물등을 상속 또는 증여받은 자가 유상으로 양도하는 경우 등</u>
상속세및증여세법 74-76-2	징수유예의 기간에 <u>문화재자료나 박물관 자료를 소유하고 있는 자의 사망으로...</u>	징수유예의 기간에 <u>문화유산자료등, 박물관자료등, 국가지정문화유산등 또는 천연기념물등을 소유하고 있는 자의 사망으로...</u>

2024년 세법집행기준 신규조문 대비표 (상속세및증여세, 공익법인)

조문번호	종 전	개 정 안
상속세및증여세법 48-37-3	출연자와 특수관계에 있지 않은 내국법인	삭 제
상속세및증여세법 48-38-1	사후관리증여세 추징요건 및 방법 ① (생략) ② 출연재산을 출연받은 날부터 3년 이내에 직접공익목적사업에 사용하지 않은 경우 : 증여세 추징 (이하생략)	사후관리증여세 추징요건 및 방법 ① (생략) ② 출연재산을 출연받은 날부터 3년 이내에 직접공익목적사업 등에 사용하지 아니하거나 3년 이후 직접공익 목적사업 등에 계속하여 사용하지 아니하는 경우 : 증여세 추징 (이하생략)
상속세및증여세법 48-38-6	공익법인의 운용소득 사용기준금액	합병 및 분할에 따른 의제배당 금액을 차감하여 사용기준금액 산정
상속세및증여세법 48-39-2	증여세가 추징되지 않는 공익법인의 자기 내부거래 ① (생략) ② (생략) ③ (생략)	증여세가 추징되지 않는 공익법인의 자기 내부거래 ① (생략) ② 출연자 등이 시가에 해당하는 금액을 지급하고 출연받은 부동산을 사용하는 경우 ③ (생략) ④ (생략)
상속세및증여세법 48-39-3	자기 내부거래시 정상적인 대가의 범위	삭 제
상속세및증여세법 48-40-1	증여세를 추징하는 경우 증여재산가액 ① (생략) ② 출연재산을 출연받은 날부터 3년 이내에 직접공익목적사업에 사용하지 않은 경우 : 미달사용액 혹은 사용하지 않은 가액 (이하생략)	증여세를 추징하는 경우 증여재산가액 ① (생략) ② 출연재산을 출연받은 날부터 3년 이내에 직접공익목적사업 등에 사용하지 아니하거나 3년 이후 직접공익 목적사업 등에 계속하여 사용하지 아니하는 경우 : 미달사용액 혹은 사용하지 않은 가액 (이하생략)

조문번호	종 전	개 정 안
상속세및증여세법 50의2-43의4-2	전용계좌의 개설 등 의무가 없는 공익법인 종교의 보급 기타 교화에 현저히 기여하는 사업을 영위하는 공익법인은 전용계좌를 개설·사용하지 않아도 된다.	전용계좌의 개설 등 의무가 없는 공익법인 종교의 보급 기타 교화에 현저히 기여하는 사업을 영위하는 공익법인은 전용계좌를 개설·사용하지 않아도 된다. 다만, 종교 법인이라도 주식보유 관련 의무이행 신고 대상인 경우 전용계좌 사용대상임
상속세및증여세법 50의3-43의5-2	결산서류 등의 공시의무가 없는 공익법인 종교의 보급 기타 교화에 현저히 기여하는 사업을 영위하는 공익법인은 결산서류 등을 공시 하지 않아도 된다.	결산서류 등의 공시의무가 없는 공익법인 종교의 보급 기타 교화에 현저히 기여하는 사업을 영위하는 공익법인은 결산서류 등을 공시 하지 않아도 된다. 다만, 종교 법인이라도 주식보유 관련 의무이행 신고 대상인 경우 결산서류 등 공시의무 대상임

이 책에 실린 내용을 실무에 적용할 때는 반드시 관계법령 및
관련해석 등의 원본을 찾아 확인하시기 바랍니다.

상속세및증여세 집행기준



발행일자

2024년 10월

발행처

국세청 징세법무국 법규과

집필·편집

법규과장 신 상 모

〈상속세및증여세〉

행정사무관 한 정 미
국세조사관 정 진 학
국세조사관 하 구 식
국세조사관 곽 영 경

〈공익법인〉

행정사무관 이 광 의
국세조사관 김 성 호
국세조사관 전 대 웅
국세조사관 최 수 진

전화

044) 204 - 3142~5 044) 204 - 3127~30

팩스

044) 216 - 6072

본 책자는 국세청 종사직원과 납세자의 실무 지침서로 사용하기 위하여
발간한 것이므로 출판을 목적으로 복제할 수 없습니다.

