

2013년 기획연구 보고서

Part.2

국내 민간공익재단에 대한
세법적 규제의 변화 및 기본방향

—

이상신

서울시립대학교 세무전문대학원 교수

The Center on Philanthropy at The Beautiful Foundation



I. 연구목적과 범위

공익재단의 설립 및 운영에 있어서 세법 규정은 어떠한 영향을 얼마만큼 받을까. 공익재단의 설립에 세법상의 고려가 있다는 점은 부인할 수 없겠지만 세금 목적만으로 공익법인을 설립하여 운영하는 것은 아닐 것이다. 공익법인으로 인정되면 일정한 세제상 혜택을 받기 때문에 공익법인에 대한 규제를 하는 것은 당연할 수 있으나 규제가 지나치면 세금 때문에 공익법인의 설립 및 운영에 지장이 올 수도 있다.

선행연구에서, 공익재단에 대한 규제는 60년대에는 미미하였으나 경제적 성장에 따른 공익법인의 증가 등에 따른 부작용이 계속 노출되면서 이에 대한 관리 강화 수단으로 70년대부터 강화되기 시작하였으나 90년 대 후반 이후 새로운 유형의 민간공익재단의 등장 등 상황의 변화에 따라 최근에는 공익재단의 자율권을 확대하는 쪽으로 변화하고 있다는 점을 다른 나라의 입법례와 우리의 민법 개정안 등을 통해서 확인할 수 있었다. 공익법인의 설립 및 운영이 세법 규정과 어느 정도의 연관성이 있을까. 연관성이 있다는 결과를 얻으려면 통계 분석 등의 방법에 의하여야 하겠지만, 본 연구에서는 60년 대 이후의 세법 규정의 변화와 신문기사 등에서 나타난 공익법인의 문제점 지적 등을 통해 서로 어떻게 영향을 미쳤는지 검토해보고자 한다. 즉 공익재단의 법적 규제 변화 및 기본방향을 살펴 본 선행연구의 후속 작업으로 민간공익재단의 세법 규제 변화 및 기본방향에 대한 검토를 하는 것이 본 연구의 목적이다. 이를 통하여 세법적 규제의 기본방향에 대한 시사점을 얻을 수 있다고 생각하며, 다만 상속세 및 증여세법의 공익법인 관련 규정의 변화를 중심으로 하여 검토한다.

Ⅱ. 공익재단과 세법

1. 공익재단의 의의

공익재단을 문자 그대로 해석하면 공익을 달성하기 위해 설립한 재단법인이라고 할 수 있다. 세법 상으로는 비영리법인, 공익법인이라는 용어가 함께 사용되고 있는데, 법인세법상 비영리법인은 민법 제32조 및 공익법, 사립학교법 등 특별법에 의해 설립된 법인 등을 포괄하는 개념이기 때문에 민법상 비영리법인에 비해서는 개념 범위가 넓다.¹⁾ 불특정 다수인의 이익을 위한 경우에만 공익법인이 되기 때문에, 상증세법상의 공익법인은 법인세법상의 비영리법인과는 차이가 있다. 비영리법인은 반드시 공익을 목적으로 하지 않아도 되기 때문이다.

다만 상증세법상의 공익법인도 공익법상의 공익법인에 비해서는 그 범위가 당연히 넓다. 왜냐하면 상증세법상 공익법인은 공익법인법에 의해 설립한 법인이 운영하는 사업 외 특별법에서 정한 공익 목적 사업을 행하는 학교법인, 종교법인, 의료법인, 사회복지법인 등까지 포함하기 때문이다.²⁾

결과적으로 법인세법(상증세법)상 비영리법인>민법상의 비영리법인>상증세법상 공익법인>공익법상 공익법인의 순으로 된다.

1) 법인세법 제2조 (납세의무) ① 다음 각 호의 법인은 이 법에 따라 그 소득에 대한 법인세를 납부할 의무가 있다고 하면서 1. 내국법인, 2. 국내원천소득(國內源泉所得)이 있는 외국법인을 규정한다. 또한 제6조에서는 과세소득의 범위로서, ③ 비영리내국법인은 다음 각 호의 소득에 대하여 법인세를 납부할 의무가 있다. 1. 수익사업에서 생기는 제18조(각 사업연도의 소득금액의 계산)에 따른 각 사업연도의 소득, 2. 제2편(내국법인의 납세의무)제3장(내국법인의 토지등 양도 소득에 대한 추가 법인세)에 따른 토지등 양도소득 등을 규정하고 있다.

2) 상속세법 시행령 제12조(공익법인 등의 범위) 법 제16조 제1항에서 "공익법인등"이라 함은 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 사업을 영위하는 자(이하 "공익법인등"이라 한다)를 말한다. 라고 하여 1. 종교의 보급 기타 교화에 현저히 기여하는 사업, 2. 「초·중등교육법」 및 「고등교육법」에 의한 학교, 「유아교육법」에 따른 유치원을 설립·경영하는 사업, 3. 「사회복지사업법」의 규정에 의한 사회복지법인이 운영하는 사업, 4. 「의료법」 또는 「정신보건법」의 규정에 의한 의료법인 또는 정신의료법인이 운영하는 사업, 5. 「공익법인의 설립·운영에 관한 법률」의 적용을 받는 공익법인이 운영하는 사업..... 9. 「법인세법 시행령」 제36조 제1항 제1호 각목의 규정에 의한 지정기부금단체등 및 「소득세법 시행령」 제80조 제1항 제5호에 따른 기부금대상민간단체가 운영하는 고유목적사업. 다만, 회원의 친목 또는 이익을 증진시키거나 영리를 목적으로 대가를 수수하는 등 공익성이 있다고 보기 어려운 고유목적사업을 제외한다.(이하 생략)

2. 공익재단에 대한 세법상 지원과 규제

(1) 공익법인에 대한 세법상 지원 규정

1) 재산의 출연에 대한 지원 규정

공익법인에 대해 재산을 출연하는 모습은 사망시 출연하거나 또는 생전에 출연하는 것이다. 공익법인에 대해 출연한다는 점은 동일하지만 비영리법인은 상속세의 납세의무자가 아닌 반면 증여세의 납세의무자가 될 수 있기 때문에 그 모습은 다소 차이가 있다. 먼저 사망 시에 출연하는 경우에는 그 출연한 재산에 대해 상속세의 과세가액에서 제외하여 상속인의 상속세 부담을 줄여주는 방식을 취하고 있으며(상증세법 제16조), 생전에 출연하는 경우에는 공익법인 등이 출연받은 재산에 대해 증여세의 과세가액에서 제외함으로써 증여세의 납세의무를 면제하는 방식으로 구성하고 있다(상증세법 제48조).

2) 재산의 사용에 대한 지원

재산을 출연 받은 공익법인은 이 재산을 법인의 설립 목적에 따라 사용, 수익 또는 매각 등을 통해 활용할 것인데, 이 과정에서 과세 가능한 소득이나 수익이 발생하게 된다. 이러한 것들에 대해서도 세제 지원이 이루어지고 있다.

① 수익사업에 대해서만 법인세 납부

상증세법에 의한 공익법인은 법인세법상 비영리법인에 해당하므로, 법인세법 제3조 및 동법 시행령 제2조에서 정하는 수익사업을 영위하는 경우에만 그 수익사업에서 발생한 소득에 대해 법인세를 납부할 의무를 부담한다. 반대로 표현하면, 법인세법 제3조 등에서 정하는 수익사업을 하지 않는 공익법인은 법인세 납세의무가 없다. 수익사업과 고유목적사업을 겸영하는 경우에는 수익사업에 대한 회계와 고유목적사업에 대한 회계를 각각 다른 회계로 구분하여 기록하여야 한다(법인세법 제113조).

② 고유목적사업준비금의 손금 산입

공익법인은 정관 등에서 정하는 설립의 목적을 달성하기 위한 여러 사업을 행하게 되는데, 이러한 고유목적사업에 지출하기 위하여 고유목적사업준비금을 손금으로 계상한 경우에는 일정한 범위 내에서 이를 손금으로 인정한다(법인세법 제29조). 손금의 한도는 이자나 배당소득 등에 의한 것이면 100%, 기타의 수익사업에 의한 것이면 50% 또는 80% 등으로 정해져 있다. 특히 외부감사를 받는 공익법인의 경우에는 결산서에 계상하지 않더라도 신고조정에 의하여 고유목적사업준비금을 손금에 산입할 수 있다(법인세법 제61조).

③ 토지 등 양도소득에 대한 특례

공익법인이 처분일 현재 3년 이상 계속하여 당해 고유목적사업에 직접 사용한 토지 등을 양도하는 경우에는 법인세의 납세의무가 없으나, 그렇지 않은 경우에는 각 사업연도소득에 대한 법인세를 납부하여야 한다. 만약 투기지역과 같이 특정한 지역에 소재하는 주택이나 비사업용토지를 양도하는 경우에는 각 사업연도 소득에 대한 법인세와 별도로 ‘토지 등 양도소득에 대한 법인세’는 납부하여야 한다(법인세법 제55조의2).

다만, 법인세법 제3조에서 규정하는 수익사업을 영위하지 않는 공익법인의 경우에는 법인세법 제60조 규정의 법인세 신고 대신에 소득세법의 규정을 준용하여 계산한 세액을 법인세로 신고, 납부할 수 있다(법인세법 제62조의2). 이 경우에도 ‘토지 등 양도소득에 대한 법인세’는 납부하여야 한다.

(2) 지원의 근거 및 한계

1) 지원의 근거

공익법인에 대해 세법상 지원을 하는 것은 당연히 그 공익성에 근거를 둔다. 따라서 어떤 단체가 공익성이 있는지 여부는 조직이나 사업 수행 등에 대한 일정한 요건을 충족하였는지 여부를 주무관청이 심사하여 허가를 받은 경우에만 인정된다. 이 경우에도 세법상 지원을 위해서는 조세법률주의의 요청상 명시적인 규정이 있어야한다. 조세법률주의는 조세 부과와 관련하여 뿐만이 아니고 조세 혜택을 주는 경우에도 적용된다고 보기 때문이다. 특히 그 규정의 해석에 있어서는 문언에 따르는 엄격한 해석이 요구되어 유추해석이나 확장해석이 금지된다.

2) 한계

세제 지원의 한계점은 어디일까. 국가가 조세를 걷어서 직접 공익사업 활동을 하는 것에 비교하여 공익법인의 공익사업 활동이 비효율적이다 또는 효과가 없다고 평가를 받는다면 굳이 세제 지원을 통해 공익법인의 활동을 장려할 필요가 없다. 따라서 공익법인의 활동은 국가의 직접 수행에 비해서 효과적이라거나 바람직하다거나 하는 등의 긍정적 평가를 받는 경우에만 가능할 것이다. 이러한 평가는 결국 공익성의 판단과도 연결될 것이다.

이러한 세제 지원을 하는 경우 그에 관한 감독이 문제된다. 국가는 세금을 포기하고서 공익법인을 지원하는 것이므로 그에 관한 감독권을 당연히 행사할 수 있어야 한다. 다만 그 범위를 어디까지 인정할 것인가 문제된다. 공익법인의 설립이나 운영 전반에 대해서 감독하는 경우에는 공익법인의 자율성을 해칠 수 있기 때문에 그 범위에도 한계가 있어야 한다. 세제 지원이 없는 경우에는 그 법인과 관련한 피해자를 발생시킨다든지 하는 최소한의 경우에만 감독권을 행사할 것이지만 세제 지원을 하는 경우에는 그 감독 범위가 좀 더 확대될 수밖에 없을 것이다. 접점을 찾는 것은 쉬운 작업이 아니지만, 공익법인의 자율성을 더 인정하는 최근의 추세에 따라 공익법인이 준수해야 할 여러 가지 규범들을 정해놓고 그 규정을 충족하는 경우 별도의 개입 없이 공익법인의 의무를 다한 것으로 인정하는 방식, 다르게 표현하면 설립이나 운영에 대해서 주무관청의 재량적 판단에 의하는 허가주의 방식에 의할 것이 아니고 일정한 요건을 충족하면 주무관청의 재량적 판단 없이 당연히 그 행위를 할 수 있는 인가주의 방식이 타당할 것이라고 생각한다.

다만 법 규정과의 관련성 측면에서 보면 허가주의 방식은 주무관청의 재량 판단에 의한 경우가 많이 있으므로 법 규정의 일부 흠결이 있는 경우에도 주무관청의 판단에 따라 행위를 할 수 있으나, 인가주의 방식은 일정한 요건을 충족하면 그 행위를 할 수 있다는 내용으로 되므로 허가주의에 비해서는 좀 더 꼼꼼한 입법이 필요할 것이라고 생각한다. 우리나라 공익법인의 발전 단계에서도 이러한 점을 확인할 수 있을까? 이를 위하여 1960년 이후부터 최근까지의 상속세 및 증여세법 규정을 확인하고 시대상을 반영하는 신문기사 등을 분석하여 검토한다.

Ⅲ. 공익재단에 대한 세법적 규제의 변화와 현황

1. 상속세법의 제정과 공익법인법 제정 전까지의 상황

상속세법은 1950년 3.22. 법률 제114호로 제정되었으나, 상속세법에는 공익법인과 관련한 규정이 없었다. 당시에는 증여세법이 별도로 존재하여 1950년 4.22. 법률 제1234호로 제정되어 공익법인과 관한 조문이 있었으나, 1952년 11.30.의 세법 개정 에 따라 상속세와 증여세를 통합하여 상속세법이라 하고 증여세법에 있던 내용이 상속세법으로 통합되면서 증여세법은 폐지되었다.

이 때 중요 개정사항 중의 하나는 공익법인과 관련한 8조의 1을 신설하여 공익법인에 출연하는 재산에 대해 과세가액에서 제외한다는 규정이 들어왔으며 종전 최고 90%까지 인정되던 세율을 75%로 낮춘 것이다. 지금과 비교하면 과세가액 면제가 없이 누구나 상속세를 내도록 되어 있었으며, 17개의 세율 단계가 존재한다는 점이 특징적이다.

상속세법 제8조의1

증여 또는 유증한 자산으로서 좌의 각호의 1에 해당한다는 것에 대하여서는 상속세의 과세가액에 산입하지 아니한다. 단, 그 재산에서 생하는 이익의 전부 또는 일부가 피상속인 또는 친족에게 귀속되는 경우에는 예외로 한다.

1. 국가, 공공단체 또는 종교, 자선, 학술 기타 공익사업에 기부한 재산
2. 대통령령으로 정하는 재산 [본조신설 1952.11.30]

상속세법 제14조

상속세는 과세가액을 좌의 각급에 구분하여 그 각 구분에 대하여 누진으로 각 세율을 적용하여 부과한다.<개정 1952.11.30>

과세가액	세율
200만원 이하	100분의 10
200만원을 초과하는 금액	100분의 13
500만원을 초과하는 금액	100분의 15
700만원을 초과하는 금액	100분의 18
1,000만원을 초과하는 금액	100분의 20

1,500만원을 초과하는 금액	100분의 23
2,000만원을 초과하는 금액	100분의 25
3,000만원을 초과하는 금액	100분의 30
5,000만원을 초과하는 금액	100분의 35
8,000만원을 초과하는 금액	100분의 40
1억원을 초과하는 금액	100분의 45
1억5,000원을 초과하는 금액	100분의 50
2억원을 초과하는 금액	100분의 55
3억원을 초과하는 금액	100분의 60
5억원을 초과하는 금액	100분의 65
7억원을 초과하는 금액	100분의 70
10억원을 초과하는 금액	100분의 75

<표 1-1> 1952년의 상속세법 개정

1956년에 최고 세율을 낮추는 등 상속세법의 일부 개정이 다시 있었는데 이 규정은 <표 1-2>에서 보는 바와 같다.

상속세법 제14조

① 상속세는 과세가격을 좌의 각급에 구분하여 그 각 구분에 대하여 누진으로 각 세율을 적용하여 이를 부과한다.

과세가격	세율	
	제1종	제2종
10만원이하	100분의 5	100분의 8
10만원을 초과하는 금액	100분의 6	100분의 10
20만원을 초과하는 금액	100분의 8	100분의 12
50만원을 초과하는 금액	100분의 10	100분의 15
100만원을 초과하는 금액	100분의 12	100분의 20
200만원을 초과하는 금액	100분의 15	100분의 25
300만원을 초과하는 금액	100분의 20	100분의 30
500만원을 초과하는 금액	100분의 25	100분의 35
1천만원을 초과하는 금액	100분의 30	100분의 40
2천만원을 초과하는 금액	100분의 35	100분의 45
5천만원을 초과하는 금액	100분의 40	100분의 50
1억원을 초과하는 금액	100분의 45	100분의 55

② 전항의 제1종 세율은 상속인이 피상속인의 직계비속, 직계존속 또는 배우자인 경우에 이를 적용하고 제2종 세율은 기타의 자인 경우에 이를 적용한다[전문개정 1956.12.31].

<표 1-2> 1956년 상속세법 개정

과세구간도 12단계로 축소하고, 상속인의 구분에 따라 세율의 적용을 달리하였는데, 직계존·비속 과 배우자의 경우에는 45%의 세율이 적용되어 현재보다도 세율이 낮아졌다는 점이 특징적이다.

1960년에 또다시 상속세법의 개정이 있었는데, 당시의 개정 이유는 1960년 1월 1일부터 신민법의 발효로 인하여 상속제도와 상속세법의 미비점을 보완하고 세율을 대폭인하하며 면세점을 인상하려는 취지였다. 상속세 부분의 내용은 다음 <표 1-3>과 같다.

상속세법 제8조의2

① 유증한 자산으로서 좌의 각호의 1에 해당한다는 것에 대하여서는 상속세의 과세가격에 산입하지 아니한다. 단, 그 재산에서 생하는 이익의 전부 또는 일부가 피상속인 또는 친족에게 귀속되는 경우에는 예외로 한다.<개정 1960.12.30>

- 1. 국가, 공공단체 또는 종교, 자선, 학술 기타 공익사업에 기부한 재산
- 2. 국무원령으로 정하는 재산

② 민법제996조의 규정에 의한 재산 및 공무원연금법에 의하여 지급되는 유족부조금과 유족일시금은 상속세의 과세가격에 산입하지 아니한다.<신설 1960.12.30>

[본조신설 1952.11.30] [제8조의1에서 이동(1960.12.30)]

상속세법 제14조

① 상속세는 과세가격을 좌의 각급에 구분하여 그 각 구분에 대하여 누진으로 각 세율을 적용하여 이를 부과한다.<개정 1960.12.30>

과세가격	세 율
100만원 이하의 금액	100분의 5
100만원을 초과하는 금액	100분의 6
200만원을 초과하는 금액	100분의 8
300만원을 초과하는 금액	100분의 10
500만원을 초과하는 금액	100분의 12
700만원을 초과하는 금액	100분의 15

1,000만환을 초과하는 금액	100분의 18
2,000만환을 초과하는 금액	100분의 21
5,000만환을 초과하는 금액	100분의 25
1억환을 초과하는 금액	100분의 30

② 삭제<1960.12.30> [전문개정 1956.12.31]

<표 1-3>1960년의 상속세법 개정(상속세 부분)

상속세는 세율을 1종, 2종으로 나누던 종전 규정을 폐지하고 상속인 구분 없이 단일화하되, 12단계에서 10단계로 축소하고 상속세율을 30%로 대폭 낮춘 것이 특징이었다. 공익법인에 유증한 가액의 과세가액 불산입 규정은 조문의 이동만 있었을 뿐 내용의 변경은 없었다.

또 다른 특징은 증여세가 별도로 규정되기 시작했다는 점이다. 증여세 규정을 신설하여 종전 상속세 체계와 같이 1종과 2종으로 나누어 과세하되 최고세율 역시 상속세율과 동일하게 35%를 유지하였다. 그 내용은 다음 <표 1-4>와 같다.

상속세법 제31조의2

증여세는 친족으로부터 받은 증여를 제1종으로 하고 친족 이외의 자로부터 받은 증여를 제2종으로 하여 과세가격을 좌의 각급으로 구분하여 체차로 각 세율을 적용하여 부과한다.

제1종

과세가격	세율
100만원 이하의 금액	100분의 6
100만환을 초과하는금액	100분의 7
200만환을 초과하는 금액	100분의 9
300만환을 초과하는 금액	100분의 12
500만환을 초과하는 금액	100분의 15
700만환을 초과하는 금액	100분의 18
1,000만환을 초과하는 금액	100분의 21
2,000만환을 초과하는 금액	100분의 25
5,000만환을 초과하는 금액	100분의 30
1억환을 초과하는 금액	100분의 35

제2종

과세가격	세율
50만원 이하의 금액	100분의 15
50만원을 초과하는 금액	100분의 18
100만원을 초과하는 금액	100분의 21
200만원을 초과하는 금액	100분의 25
500만원을 초과하는 금액	100분의 30
1,000만원을 초과하는 금액	100분의 35

[본조신설 1960.12.30]

<표 1-4>1960년 개정(증여세 부분)

1967년에 이루어진 상속세법 개정은, 전통적 가족제도를 존중하는 사회정책적 견지에서 놓여진 기타 일반서민층에 대한 상속세를 면제하고 증여세의 경감을 위하여 기초공제액·부양가족공제액 면세점등을 인상하려는 것에 취지를 두었다. 그 결과 과세 구간은 줄어들고 최고세율은 다시 70%로 인상하는 내용으로 이루어졌다. 그 내용은 다음 <표 1-5>와 같다.

상속세법 제14조

① 상속세는 과세가격을 좌의 각급에 구분하여 그 각 구분에 대하여 누진으로 각 세율을 적용하여 이를 부과한다.<개정 1960.12.30, 1967.11.29>

과세가격	세율
20만원 이하의 금액	100분의 5
20만원을 초과하는 금액	100분의 10
50만원을 초과하는 금액	100분의 15
200만원을 초과하는 금액	100분의 20
500만원을 초과하는 금액	100분의 30
1,000만원을 초과하는 금액	100분의 40
3,000만원을 초과하는 금액	100분의 50
1억원을 초과하는 금액	100분의 60
5억원을 초과하는 금액	100분의 70

②삭제<1960.12.30> [전문개정 1956.12.31]

<표 1-5> 1967년의 상속세법 개정

증여세 부분도 과세단계를 축소하고 세율을 인상하는 내용으로 전면 개정이 이루어졌는데, 상속세와 증여세는 과세구간의 기준금액에 서로 차이가 있었다. 예컨대 상속세의 최고세율은 5억 원을 초과하는 금액인 반면, 증여세는 2억 원을 초과하는 금액이어서 증여세의 기준금액이 더 낮았다. 그 내용은 다음 <표 1-6>과 같다.

상속세법 제31조의2

증여세는 과세가액을 다음의 각급에 구분하여 그 각 구분에 대하여 누진으로 각 세율을 적용하여 이를 부과한다.

과세가액	세율
30만원 이하의 금액	100분의 10
30만원을 초과하는 금액	100분의 15
100만원을 초과하는 금액	100분의 20
300만원을 초과하는 금액	100분의 30
700만원을 초과하는 금액	100분의 40
2,000만원을 초과하는 금액	100분의 50
5,000만원을 초과하는 금액	100분의 60
2억원을 초과하는 금액	100분의 70

[전문개정 1967.11.29]

<표 1-6>1967년의 상속세법 개정(증여세 부분)

1971년 말에 이루어진 상속세법 개정은 상속 및 증여에 따르는 중산층 및 저소득층의 부담을 덜기 위하여 상속세 및 증여세의 공제액을 인상조정하려는 것에 주된 목적이 있었으나, 공익법인의 과세가액 면제를 규정한 제8조의2 규정에도 변화가 있었다. 국가에 관한 내용이 제1호로, 공익단체에 대한 내용이 제2호로 분리되어 규정되기 시작했다. 특히 공익사업에 대해서는 “대통령령에 의하여 운영하는”이라는 단서가 붙어 공익법인에 대한 규제가 명확하게 되었다. 이에 관한 내용은 다음 <표 1-7>에서 확인할 수 있다.

상속세법 제8조의2

① 다음 각호에 계기하는 재산의 가액은 상속세과세가액에 산입하지 아니한다. 다만, 그 재산에서 생기는 이익의 전부 또는 일부가 상속인·피상속인 또는 그 친족에게 귀속되는 경우에는 예외로 한다.<개정 1971.12.28>

1. 국가 또는 공공단체에 기부한 재산
2. 대통령령이 정하는 바에 의하여 운영되는 종교사업·자선사업·학술사업 기타공익사업에 출연한 재산
3. 기타 대통령령이 정하는 재산

② 민법제996조의 규정에 의한 재산 및 공무원연금법에 의하여 지급되는 유족부조금과 유족일시금은 상속세의 과세가격에 산입하지 아니한다.<신설 1960.12.30>
[본조신설 1952.11.30] [제8조의1에서 이동<1960.12.30>]

<표 1-7> 1971년의 상속세법 개정

세율 등에 대한 규정은 자구 수정 등의 개정이 있었을 뿐 내용에는 변화가 없었으나, 상속세의 기초공제액은 300만원(제5조)이었으며 배우자는 150만원, 동거 자녀는 20만원에 20세에 달할 때까지 연 5만원을 공제하는 것으로 개정되었고, 증여세의 경우도 면제점이 배우자 및 직계존비속으로부터 증여를 받은 때 150만원, 배우자 및 직계존비속 이외의 친족으로부터 증여를 받은 때 100만원으로 개정되었다(제31조 제1항).

2. 공익법인법 제정부터 1차 개정(1994)까지

1974년 말에 개정된 상속세법은, 소득재분배기능을 강화하고 저소득층 및 중산층의 재산형성에 기여하고자 그 동안의 사회경제사정의 변동이나 국민생활수준의 향상 및 물가상승의 폭을 고려하여 상속세의 인적공제수준을 조정하려는 것에 주된 취지가 있었다. 구체적으로는 ①상속개시 전 3년 이내에 증여한 재산에 대하여는 상속세로서 합산·과세하도록 했으며, ②상속세 또는 증여세가 면제된 공익사업에 출연한 재산에 대하여는 사후관리를 하도록 하였다. 또 ③상속세의 인적공제액을 인상하고 상속세 및 증여세의 세율을 조정하는 내용의 개정이 있었다. 공익법인에 출연한 재산에 대해 사후관리를 하도록 하는 규정이 신설된 점에 특징이 있다고 할 것이다. 사후관리에 관한 개정 내용은 다음 <표 1-8>과 같다.

상속세법 제5조

상속세에 있어서는 전조에 규정한 과세가액에서 600만원을 기초공제한다. <개정 1974.12.21> [전문개정 1971.12.28]

상속세법 제8조의2

① 다음 각호에 계기하는 재산의 가액은 상속세과세가액에 산입하지 아니한다. 다만, 그 재산에서 생기는 이익의 전부 또는 일부가 상속인·피상속인 또는 그 친족에게 귀속되는 경우에는 예외로 한다. <개정 1971.12.28, 1974.12.21>

1. 대통령령이 정하는 바에 의하여 운영되는 종교사업·자선사업·학술사업 기타공익사업에 출연한 재산
2. 기타 대통령령이 정하는 재산

② 다음 각호에 계기하는 재산의 가액은 상속세 과세가액에 산입하지 아니한다. <개정 1974.12.21>

1. 국가 또는 공공단체에 기부한 재산
2. 민법 제996조에 규정하는 재산
3. 국민복지연금법에 의하여 지급되는 유족연금 또는 사망으로 인하여 지급되는 반환일시금
4. 공무원연금법 또는 사립학교교원연금법에 의하여 지급되는 유족연금·유족연금일시금·유족일시금 또는 순직부조금
5. 군인연금법에 의하여 지급되는 유족연금·유족일시금 또는 재해보상금
6. 산업재해보상보험법에 의하여 지급되는 유족보상연금·유족보상일시금 또는 유족특별급여

③ 제1항 제1호의 규정에 의하여 상속세 과세가액에 산입하지 아니한 재산을 출연받은 자는 그 출연받은 재산의 사용에 대한 계획 및 진도에 관한 보고서를 대통령령이 정하는 바에 의하여 정부에 제출하여야 한다. <신설 1974.12.21>

④ 제1항 제1호의 규정에 의하여 상속세 과세가액에 산입하지 아니한 재산을 출연받은 자가 그 출연받은 재산을 출연목적 이외에 사용하거나 그 출연목적에 사용하지 아니한 때에는 대통령령이 정하는 바에 의하여 당해 재산을 그 출연받은 자에게 증여한 것으로 보고 즉시 증여세를 부과한다. <신설 1974.12.21>

⑤ 제1항의 규정에 의하여 상속세 과세가액에 산입하지 아니한 재산이 그 후에 동항 단서의 규정에 해당하게 된 때에는 즉시 그 재산 전부를 당해 과세가액에 산입하여 상속세를 부과한다. <신설 1974.12.21> [본조신설 1952.11.30] [제8조의1에서 이동(1960.12.30)]

<표 1-8> 1974년의 상속세법 개정

세율도 최고 세율을 75%로 하고 과세 구간도 다시 15 단계로 확대되었다. 이러한 내용은 다음 <표 1-9>와 같다.

상속세법 제14조

상속세는 과세가액에서 제5조와 제11조의 규정에 의하여 공제한 금액에 다음의 세율을 적용하여 계산한 금액(이하 "상속세산출세액"이라 한다)을 그 세액으로 한다.

과세가액	세 율
50만원 이하	과세가액의 100분의 10
50만원초과 100만원 이하	5만원+50만원을 초과하는 금액의 100분의 12
100만원 초과 300만원 이하	11만원+100만원을 초과하는 금액의 100분의 15
300만원 초과 500만원 이하	41만원+300만원을 초과하는 금액의 100분의 20
500만원 초과 700만원 이하	81만원+500만원을 초과하는 금액의 100분의 25
700만원 초과 1,000만원 이하	131만원+700만원을 초과하는 금액의 100분의 30
1,000만원 초과 1,500만원 이하	221만원+1,000만원을 초과하는 금액의 100분의 35
1,500만원 초과 2,000만원 이하	396만원+1,500만원을 초과하는 금액의 100분의 40
2,000만원 초과 3,000만원 이하	596만원+2,000만원을 초과하는 금액의 100분의 45
3,000만원 초과 5,000만원 이하	1,046만원+3,000만원 초과하는 금액의 100분의 50
5,000만원초과 7,000만원 이하	2,046만원+5,000만원 초과하는 금액의 100분의 55
7,000만원초과 1억원 이하	3,146만원+7,000만원 초과하는 금액의 100분의 60
1억원초과 3억원 이하	4,946만원+1억원을 초과하는 금액의 100분의 65
3억원초과 5억원 이하	17,946만원+3억원을 초과하는 금액의 100분의 70
5억원 초과	31,946만원+5억원을 초과하는 금액의 100분의 75

[전문개정 1974.12.21]

<표 1-9>1974년의 상속세법 개정(상속세 부분)

증여세의 경우에도 최고 세율이 75%로 인상되고 과세 구간이 14단계로 확대되는 내용의 개정이 있었다. 이러한 내용은 다음 <표 1-10>과 같다.

상속세법 제31조의2

증여세는 과세가액에서 제31조의 규정에 의하여 공제한 금액에 다음의 세율을 적용하여 계산한 금액(이하 "증여세 산출세액"이라 한다)을 그 세액으로 한다.

과세가액	세율
30만원 이하	과세가액의 100분의 10
30만원 초과 50만원 이하	3만원+30만원을 초과하는 금액의 100분의 15
50만원 초과 100만원 이하	6만원+50만원을 초과하는 금액의 100분의 20
100만원 초과 300만원 이하	16만원+100만원을 초과하는 금액의 100분의 25
300만원 초과 500만원 이하	66만원+300만원을 초과하는 금액의 100분의 30
500만원 초과 700만원 이하	126만원+500만원을 초과하는 금액의 100분의 35
700만원 초과 1,000만원 이하	196만원+700만원을 초과하는 금액의 100분의 40
1,000만원 초과 1,500만원 이하	316만원+1,000만원을 초과하는 금액의 100분의 45
1,500만원 초과 2,000만원 이하	541만원+1,500만원을 초과하는 금액의 100분의 50
2,000만원 초과 3,000만원 이하	791만원+2,000만원을 초과하는 금액의 100분의 55
3,000만원 초과 5,000만원 이하	1,341만원+3,000만원 초과하는 금액의 100분의 60
5,000만원초과 1억원 이하	2,541만원+5,000만원 초과하는 금액의 100분의 65
1억원 초과 2억원 이하	5,791만원+1억원을 초과하는 금액의 100분의 70
2억원 초과	12,791만원+2억원을 초과하는 금액의 100분의 75

[전문개정 1974.12.21]

<표1-10>1974의 상속세법 개정(증여세 부분)

상속세에 비해서 과세기준 금액이 낮고, 과세구간도 1단계 더 적은 14단계로 과세되고 있었다. 한편 1976년 12월에는 저소득층과 중산층의 재산형성을 지원하여 생활안정에 기여하도록 상속세의 각종 공제액 수준을 인상하고 기타 현행법의 미비점을 보완하려는 취지에서 상속세기초공제액을 800만원으로 인상하는 등의 개정이 있었으나, 세율의 변경이나 공익법인 관련 규정의 개정은 이루어지지 않았다. 78년에도 일부 개정이 있었으나 세율 변경이나 공익법인 관련 규정의 개정은 없었다.

1979년 12월에 이루어진 상속세법의 개정은 종전 체계에 큰 변화를 가져왔다. 세부담의 적정화를 기하기 위하여 상속세 및 증여세의 세율구조를 전면 개편하고 기타 현행법의 미비점을 보완하려는 취지에서 개정이 이루어졌으며, 상속세 및 증여세의 세율을 인하하고, 상속세에 대한 배우자공제액을 800만원에서 1천600만원으로 인상하였다. 자세한 내용은 다음 <표 1-11>, <표 1-12>와 같다.

상속세법 제14조(이하 "상속세산출세액"이라 한다)

상속세는 과세가액에서 제5조, 제11조 및 제11조의2의 규정에 의하여 공제한 금액에 다음의 세율을 적용하여 계산한 금액(이하 "상속세산출세액"이라 한다)을 그 세액으로 한다.

과세표준	세율
100만원 이하	과세표준의 100분의 7
100만원 초과 300만원 이하	70,000원+100만원을 초과하는 금액의 100분의 10
300만원 초과 500만원 이하	270,000원+300만원을 초과하는 금액의 100분의 13
500만원 초과 700만원 이하	530,000원+500만원을 초과하는 금액의 100분의 17
700만원 초과 1,000만원 이하	870,000원+700만원을 초과하는 금액의 100분의 21
1,000만원 초과 1,300만원 이하	1,500,000원+1,000만원 초과 금액의 100분의 25
1,300만원 초과 1,900만원 이하	2,250,000원+1,300만원 초과 금액의 100분의 29
1,900만원 초과 2,500만원 이하	3,990,000원+1,900만원 초과 금액의 100분의 33
2,500만원 초과 3,500만원 이하	5,970,000원+2,500만원 초과 금액의 100분의 37
3,500만원 초과 5,000만원 이하	9,670,000원+3,500만원 초과 금액의 100분의 42
5,000만원 초과 7,000만원 이하	15,970,000원+5,000만원 초과 금액의 100분의 47
7,000만원 초과 1억원 이하	25,370,000원+7,000만원 초과 금액의 100분의 52
1억원 초과 3억원 이하	40,970,000원+1억원을 초과하는 금액의 100분의 57
3억원 초과 5억원 이하	154,970,000원+3억원을 초과하는 금액의 100분의 62
5억원 초과	278,970,000원+5억원을 초과하는 금액의 100분의 67

[전문개정 1979.12.28]

<표 1-11> 1979년의 상속세법 개정(상속세 부분)

종전처럼 15단계의 과세 구간을 유지하되, 낮은 과세구간의 기준가액을 올리면서 동시에 전체적인 세율을 낮추었다는 점에 특징이 있다. 이에 대응하여 증여세 부분도 개정되었는데 그 내용은 <표 12>와 같다.

상속세법 제13조의2(이하 "상속세산출세액"이라 한다)

증여세는 과세가액에서 제31조의 규정에 의하여 공제한 금액에 다음의 세율을 적용하여 계산한 금액(이하 "증여세산출세액"이라 한다)을 그 세액으로 한다.

과세표준	세율
50만원 이하	과세표준의 100분의 7
50만원 초과 100만원 이하	35,000원+50만원을 초과하는 금액의 100분의 11
100만원 초과 300만원 이하	90,000원+100만원을 초과하는 금액의 100분의 15
300만원 초과 500만원 이하	390,000원+300만원을 초과하는 금액의 100분의 19
500만원 초과 700만원 이하	770,000원+500만원을 초과하는 금액의 100분의 23
700만원 초과 1,000만원 이하	1,230,000원+700만원을 초과하는 금액의 100분의 27
1,000만원 초과 1,300만원 이하	2,040,000원+1,000만원 초과 금액의 100분의 32
1,300만원 초과 1,900만원 이하	3,000,000원+1,300만원 초과 금액의 100분의 37
1,900만원 초과 2,500만원 이하	5,220,000원+1,900만원 초과 금액의 100분의 42
2,500만원 초과 3,500만원 이하	7,740,000원+2,500만원 초과 금액의 100분의 47
3,500만원 초과 5,000만원 이하	12,440,000원+3,500만원 초과 금액의 100분의 52
5,000만원 초과 1억원 이하	20,240,000원+5,000만원 초과 금액의 100분의 57
1억원 초과 2억원 이하	48,740,000원+1억원을 초과하는 금액의 100분의 62
2억원 초과	110,740,000원+2억원을 초과하는 금액의 100분의 67

[전문개정 1979.12.28]

<표 1-12> 1979년의 상속세법 개정(증여세 부분)

증여세도 종전처럼 14단계의 과세 구간을 유지하되, 낮은 과세구간의 기준금액을 올리면서 동시에 전체적인 세율을 낮추었다는 점에 특징이 있었다.

1981년 12월에 개정된 상속세법은, 각 조문의 제목이 규정되는 등 형식적으로는 사실상 전문개정과 다를 바 없었다. 상속세부담을 적정화하기 위하여 상속세율을 인하조정하고, 중산층의 보호·육성과 영농후계자의 양성을 세제상 지원하기 위하여 주택상속공제, 농지·초지·산림지상속공제 제도를 새로이 마련하며 기타 일부 고액상속자의 변칙적인 생전증여에 대한 과세를 강화하기 위하여 현행제도를 일부 개선하려는 것에 초점을 두었다. 또 소득세율 인하에 따라 그 보완세인 상속세율을 인하함으로써 부담의 적정화를 기하고자 하였고, 특히 고액상속자의 변칙적인 상속세 회피행위를 규제하기 위하여 사망일 전 1년 내에 재산종류별 재산처분대금 또는 채무부담액이 5천만원 이상으로서 용도가 불분명한 것은 상속세과세가액에 산입하도록 하고 배우자·직계존비속간 부담부증여를 하는 경우 원칙적으로 부담공제를 배제하도록 하는 등 과세를 강화하였다. 이에 따라 세율에 대한 조정이 있었는데, 그 내용은 다음 <표 1-13>과 같다.

상속세법 제14조(세율)

상속세는 과세표준에 다음의 세율을 적용하여 계산한 금액(이하 "상속재산출세액"이라 한다)을 그 세액으로 한다.

과세표준	세 율
100만원 이하	과세표준의 100분의 7
100만원 초과 300만원 이하	7만원+100만원을 초과하는 금액의 100분의 9
300만원 초과 500만원 이하	25만원+300만원을 초과하는 금액의 100분의 11
500만원 초과 700만원 이하	47만원+500만원을 초과하는 금액의 100분의 13
700만원 초과 1천만원 이하	73만원+700만원을 초과하는 금액의 100분의 15
1천만원 초과 1천300만원 이하	118만원+1천만원을 초과하는 금액의 100분의 17
1천300만원 초과 1천900만원 이하	169만원+1천300만원 초과 금액의 100분의 20
1천900만원 초과 2천500만원 이하	289만원+1천900만원 초과 금액의 100분의 25
2천500만원 초과 3천500만원 이하	439만원+2천500만원 초과 금액의 100분의 30
3천500만원 초과 5천만원 이하	739만원+3천500만원 초과 금액의 100분의 35
5천만원 초과 7천만원 이하	1천264만원+5천만원 초과 금액의 100분의 40
7천만원 초과 1억원 이하	2천64만원+7천만원 초과 금액의 100분의 45
1억원 초과 3억원 이하	3천414만원+1억원 초과 금액의 100분의 50
3억원 초과 5억원 이하	1억3천414만원+3억원 초과 금액의 100분의 55
5억원 초과	2억4천414만원+5억원 초과 금액의 100분의 60

[전문개정 1981.12.31]

<표 1-13> 1981년의 상속세법 개정(상속세 부분)

종전처럼 15단계의 과세 구간을 유지하되, 낮은 과세구간의 기준가액을 올리면서 동시에 전체적인 세율을 낮추었는데 최고 세율은 67%에서 60%로 인하되었다. 그러나 증여세의 세율은 개정되지 않아 증여세의 최고 세율은 67%를 유지함으로써, 상속세와 증여세의 세율이 서로 다르게 되는 상황이 되었다.

상속세부담을 합리적으로 조정하기 위하여 상속재산공제액을 배우자의 경우 2천만원으로 인상하고, 연부연납제도 및 증여의제규정을 개선하여 납세편의를 도모하려는 취지에서 1982년 12월에 상속세법이 개정되었으나, 세율이나 공익법인의 출연과 관련한 규정의 개정은 없었다.

1986년 12월에 이루어진 상속세법 개정은 1988년부터 시행되는 국민연금의 시행을 위하여 필요한 사항에 대한 개정이 주된 취지였으므로, 세율이나 공익법인의 출연과 관련한 규정의 개정은 없었다.

1988년 12월에 이루어진 상속세법의 개정은, 중산층이하의 세부담을 경감시키기 위하여 배우자의 공제액을 4천만원으로 인상하는 등 상속세의 공제제도를 확대하고 상속세 및 증여세의 세율체계를 단순화하는 동시에 그 세율을 하향조정하며, 성실납세를 유도하려는 것에 개정이유를 두었다. 그리하여 상속세와 증여세의 세율이 다음 <표 1-14>, <표 1-15>와 같이 전문개정 되었다.

상속세법 제14조(세율)

상속세는 과세표준에 다음의 세율을 적용하여 계산한 금액(이하 "상속세산출세액"이라 한다)을 그 세액으로 한다.

과세표준	세 율
100만원 300만원 이하	과세표준의 100분의 5
300만원 초과 1천만원 이하	15만원+300만원을 초과하는 금액의 100분의 10
1천만원 초과 3천만원 이하	85만원+1천만원을 초과하는 금액의 100분의 15
3천만원 초과 6천만원 이하	385만원+3천만원을 초과하는 금액의 100분의 20
6천만원 초과 1억원 이하	985만원+6천만원을 초과하는 금액의 100분의 25
1억원 초과 3억원 이하	1천985만원+1억원을 초과하는 금액의 100분의 35
3억원 초과 5억원 이하	8천985만원+3억원을 초과하는 금액의 100분의 45
5억원 초과	1억7천985만원+5억원을 초과하는 금액의 100분의 55

[전문개정 1988.12.26]

<표 1-14> 1988년의 상속세법 개정(상속세 부분)

15단계의 과세구간이 8단계로 축소되었고 최고 세율도 60%에서 55%로 인하되었다. 이에 대응하여 증여세의 세율도 전문개정 되었는데 그 내용은 다음 <표 15>와 같다.

상속세법 제13조의2(증여세세율)

증여세는 과세가액에서 제31조의 규정에 의하여 공제한 금액에 다음의 세율을 적용하여 계산한 금액(이하 "증여세산출세액"이라 한다)을 그 세액으로 한다.

과세표준	세 율
150만원 이하	과세표준의 100분의 5
150만원 초과 500만원 이하	7만5천원+150만원을 초과하는 금액의 100분의 10
500만원 초과 1천만원 이하	42만5천원+500만원을 초과하는 금액의 100분의 15

1천만원 초과 3천만원 이하	117만5천원+1천만원을 초과하는 금액의 100분의 20
3천만원 초과 6천만원 이하	517만5천원+3천만원을 초과하는 금액의 100분의 30
6천만원 초과 1억원 이하	1천417만5천원+6천만원 초과 금액의 100분의 40
1억원 초과 2억원 이하	3천17만5천원+1억원을 초과하는 금액의 100분의 50
2억원 초과	8천17만5천원+2억원을 초과하는 금액의 100분의 60

[전문개정 1988.12.26]

<표 1-15> 1988년의 상속세법 개정(증여세 부분)

상속세와 같이 8단계의 과세구간으로 하고 최고세율도 67%에서 60%로 인하하였으나 상속세의 최고세율 55%보다는 높게 유지되었으며 각 과세구간 별 기준금액의 단위도 상속세에 비해 적었다. 1990년 12월에 이루어진 상속세법 개정은 고액상속재산에 대한 사후관리에 초점을 둔 것이었다. 고액상속재산에 대한 사후관리를 강화하는 등 상속재산 또는 증여재산에 대한 상속세·증여세의 회피소지를 축소할 수 있는 제도적 장치를 마련하는 한편, 상속세·증여세의 각종 공제액 및 세율을 현실에 맞게 조정하여 세부담을 적정화함으로써 성실신고를 유도함과 동시에 중산층의 세부담을 경감하도록 하며, 그 밖에 기업합병등 자본거래를 이용하여 대주주가 얻은 시세차익에 대하여 증여세를 과세하도록 하여 조세의 공평을 기하도록 하려는 것임을 개정이유에서 밝히고 있다. 구체적으로, 배우자공제의 경우에는 600만원에 결혼연수를 곱하여 계산한 금액에 1억원을 합한 금액을 공제하도록 공제액을 인상하였다. 공익법인에 출연하는 경우에 그 법인의 발행주식총액 또는 출자총액의 100분의 20을 초과하여 출연하는 경우에는 그 초과부분에 대하여는 상속세 또는 증여세를 과세하도록 하고, 상속재산가액이 50억원 이상인 고액상속자의 경우에는 그 상속재산의 신고내용을 소관세무서장이 공고하도록 하는 제도를 도입하는 한편, 상속개시 5년 후에 상속인이 보유한 주요재산의 가액이 상속개시 당시보다 현저히 증가한 경우에는 당초 조사결정한 상속재산 또는 그 가액에 탈루 또는 오류가 있는지의 여부를 경정조사하도록 하는 등 상속세 또는 증여세의 회피소지를 축소할 수 있는 제도적 장치를 마련하였다. 자본거래를 이용한 상속세 또는 증여세의 회피를 방지하도록 하고, 현행 상속세 및 증여세의 세율 구조를 8단계에서 5단계로 단순화하며 세율 적용의 기준이 되는 과세표준금액을 현실에 맞게 상향조정하는 동시에 상속세 또는 증여세의 최저세율을 적정수준으로 상향조정 하였다. 그 내용은 다음 <표 1-16>, <표 1-17>, <표 1-18>과 같다.

상속세법 제8조의2(상속세과세가액 불산입[신설 1981.12.31])

① 다음 각호에 계기하는 재산의 가액은 상속세과세가액에 산입하지 아니한다. 다만, 그 재산에서 생기는 이익의 전부 또는 일부가 상속인·피상속인 또는 그 친족에게 귀속되는 경우에는 예외로 한다.[개정 1971.12.28, 1974.12.21, 1990.12.31]

1. 대통령령이 정하는 바에 의하여 운영되는 종교사업·자선사업·학술사업 기타공익사업(이하"공익사업"이라 한다)에 출연한 재산. 다만, 공익사업을 영위하는 자에게 내국법인의 발행주식총액 또는 출자총액의 100분의 20을 초과하여 주식 또는 출자지분을 출연(주식 또는 출자지분외의 재산을 출연받은 후 그 출연받은 금액으로 내국법인의 발행주식총액 또는 출자총액의 100분의 20을 초과하여 소유하게 되는 경우를 포함한다)하는 경우 대통령령이 정하는 바에 의하여 계산한 초과부분을 제외한다.

2. 기타 대통령령이 정하는 재산

② 다음 각호에 계기하는 재산의 가액은 상속세 과세가액에 산입하지 아니한다.[개정 1974.12.21, 1982.12.21, 1986.12.31, 1990.12.31]

1. 국가 또는 공공단체에 기부한 재산

2. 민법 제1008조의3에 규정하는 재산

3. 국민연금법에 의하여 지급되는 유족연금 또는 사망으로 인하여 지급되는 반환일시금

4. 공무원연금법 또는 사립학교교원연금법에 의하여 지급되는 유족연금·유족연금부가금·유족연금일시금·유족일시금 또는 유족보상금

5. 군인연금법에 의하여 지급되는 유족연금·유족연금부가금·유족연금일시금·유족일시금 또는 재해보상금

6. 산업재해보상보험법에 의하여 지급되는 유족보상연금·유족보상일시금 또는 유족특별급여

③ 제1항 제1호의 규정에 의하여 상속세 과세가액에 산입하지 아니한 재산을 출연받은 자는 그 출연받은 재산의 사용에 대한 계획 및 진도에 관한 보고서를 대통령령이 정하는 바에 의하여 정부에 제출하여야 한다.[신설 1974.12.21]

④ 제1항 제1호의 규정에 의하여 상속세 과세가액에 산입하지 아니한 재산을 출연받은 자가 그 출연받은 재산을 출연목적 이외에 사용하거나 대통령령이 정하는 기간내에 그 출연목적에 사용하지 아니하는 경우 및 당해 공익사업이 제1항 제1호의 규정에 의하여 운영되지 아니하는 경우에는 대통령령이 정하는 가액을 그 출연받은 자에게 증여한 것으로 보고 즉시 증여세를 부과한다.[신설 1974.12.21, 1990.12.31]

⑤ 제1항의 규정에 의하여 상속세 과세가액에 산입하지 아니한 재산이 그 후에 동항 단서의 규정에 해당하게 된 때에는 대통령령이 정하는 가액을 당해 과세가액에 산입하여 상속세를 부과한다.[신설 1974.12.21, 1990.12.31]

⑥ 상속인이 대통령령이 정하는 방법에 따라 제1항 제1호의 규정에 의한 공익사업에 출연한 재산은 상속세과세가액에 산입하지 아니한다. 이 경우 제1항 단서 및 제3항 내지 제5항의 규정을 준용한다.[신설 1990.12.31]
 [본조신설 1952.11.30] [제8조의1에서 이동[1960.12.30]]

<표 1-16> 1990년의 상속세법 개정(공익법인 부분)

공익법인의 설립을 통하여 회사 지분을 과도하게 보유하게 함으로써 공익법인을 지주회사처럼 만들어 회사를 지배하려는 상황을 반영한 것이며, 공익법인의 설립이나 운영에 대해 국가가 본격적으로 개입하기 시작했다고도 볼 수 있다. 동법 제26조 제3항의 가산세 규정을 신설하면서, “세무서장은 제8조의2 제3항의 규정에 의하여 보고서를 제출하지 아니하거나 출연받은 재산을 누락시킨 자에 대하여는 그 제출하지 아니하거나 누락된 재산가액에 상당하는 상속세액의 100분의 1에 상당하는 금액을 징수하여야 한다.”는 내용을 두었기 때문이다.

한편 세율 조정에 따라 상속세율은 다음 <표 1-17>과 같이 개정되었다.

상속세법 제14조(세율)

상속세는 과세표준에 다음의 세율을 적용하여 계산한 금액(이하 "상속세산출세액"이라 한다)을 그 세액으로 한다.

과세표준	세 율
2천만원이하	과세표준의 100분의 10
2천만원 초과 2억원 이하	200만원+2천만원을 초과하는 금액의 100분의 20
2억원 초과 5억원 이하	3천800만원+2억원을 초과하는 금액의 100분의 30
5억원 초과 10억원 이하	1억2천800만원+5억원을 초과하는 금액의 100분의 40
10억원 초과	3억2천800만원+10억원을 초과하는 금액의 100분의 55

[전문개정 1990.12.31]

<표 1-17> 1990년의 상속세법 개정(상속세 세율 부분)

8단계의 과세구간을 5단계로 축소하고, 과세표준금액을 인상함과 동시에 세율을 인하하여 최고세율은 60%에서 55%로 인하되었다. 증여세의 세율도 조정되었는데, 그 내용은 다음 <표 1-18>과 같다.

상속세법 제13조의2(증여세 세율)

증여세는 과세가액에서 제31조의 규정에 의하여 공제한 금액에 다음 세율을 적용하여 계산한 금액(이하 "증여세산출세액"이라 한다)을 그 세액으로 한다.

과세표준	세율
2천만원 이하	과세표준의 100분의 15
1천만원 초과 9천만원 이하	150만원+1천만원을 초과하는 금액의 100분의 25
9천만원 초과 2억5천만원 이하	2천150만원+9천만원을 초과하는 금액의 100분의 35
2억5천만원 초과 5억원 이하	7천750만원+2억5천만원 초과 금액의 100분의 45
5억원 초과	1억9천만원+5억원을 초과하는 금액의 100분의 60

<표 1-18> 1990년의 상속세법 개정(증여세 세율 부분)

8단계의 과세구간을 상속세와 같이 5단계의 과세구간으로 통일하였지만, 상속세 보다 과세표준 금액은 낮지만 세율은 5% 높은, 그래서 최고 세율은 60%를 유지하였다.

1991년 말의 상속세법 개정은 박물관 및 미술관의 등록요건을 완화하여 박물관 및 미술관의 등록을 유도하고, 박물관 및 미술관에 대한 지원제도를 강화하여 그 설립을 촉진하며, 기타 제도의 운영과정에서 나타난 미비점을 전면 보완함으로써 박물관 및 미술관의 기능을 활성화시키려는 취지에서 이루어졌다. 구체적으로는 문화재나 전시 중인 박물관자료 등에 대해 상속세액의 징수를 유예하는 내용의 개정이 이루어졌다(동법 제8조의3). 세율이나 공익법인 관련 다른 규정의 개정은 이루어지지 않았다.

1993년 12월 31일의 상속세법 개정은 금융실명제의 실시에 따라 금융재산에 대한 과세가액이 늘어나게 되는 점을 참작하여 상속세 및 증여세의 세율과 공제액을 적정수준으로 조정하여 세부담을 완화하고, 공익법인을 통한 우회적인 상속 및 증여의 소지를 축소하는 등 과세제도를 보완하는 한편, 현실규정의 운영상 나타난 일부 미비점을 개선·보완하려는 취지에서 이루어졌다. 구체적으로 ①상속세 및 증여세의 공제액을 현실에 맞게 상향 조정하여 면세범위를 확대하고, 세율을 조정하여 누진세부담을 완화하도록 하였으며, ②공익법인이 주식을 출연받거나 취득하는 경우 종전에는 그 주식을 발행한 법인의 발행주식총액의 100분의 20의 범위 내에서 출연받거나 취득하는 경우에는 증여세를 면제하였으나, 앞으로는 그 면제범위를 발행주식총액의 100분의 5로 축소하도록 하는 등의 개정이 있었다. 그 내용은 다음 <표 1-19>, <표 1-20>, <표 1-21>에서 보는 바와 같다.

공익법인에 대해 재산을 출연하는 모습은 사망시 출연하거나 또는 생전에 출연하는 것이다. 공익

상속세법 제8조의2(상속세과세가액 불산입[신설 1981.12.31])

① 다음 각호에 계기하는 재산의 가액은 상속세과세가액에 산입하지 아니한다. 다만, 그 재산에서 생기는 이익의 전부 또는 일부가 상속인·피상속인 또는 그 친족에게 귀속되는 경우에는 예외로 한다.[개정 1971.12.28, 1974.12.21, 1990.12.31, 1993.12.31]

1. 대통령령이 정하는 바에 의하여 운영되는 종교사업·자선사업·학술사업 기타공익사업(이하"공익사업"이라 한다)에 출연한 재산. 다만, 공익사업을 영위하는 자에게 내국법인의 주식 또는 출자지분(이하 이 조에서 "주식"이라 한다)을 출연하는 경우로서 출연하는 주식(출연전 5년이내에 다른 공익사업에 출연한 주식을 포함한다)과 출연당시 당해 공익사업을 영위하는 자가 소유하는 주식을 합하여 당해 내국법인의 발행주식총액 또는 출자총액의 100분의 5를 초과하는 경우 대통령령이 정하는 바에 따라 계산한 초과부분을 제외한다.

2. 기타 대통령령이 정하는 재산

④ 제1항 제1호의 규정에 의하여 상속세과세가액에 산입하지 아니한 재산을 출연받은 자가 다음 각호의 1에 해당하는 경우에는 대통령령이 정하는 가액을 그 출연받은 자가 증여받은 것으로 보아 즉시 증여세를 부과한다.[개정 1993.12.31]

1. 출연받은 재산을 출연목적외에 사용하거나 대통령령이 정하는 기간내에 그 출연목적에 사용하지 아니하는 경우
2. 제1항 제1호 본문의 규정에 의하여 운영되지 아니하는 경우
3. 출연받은 재산(당해 재산을 수익사업용 또는 수익용으로 운용하여 얻은 소득을 포함한다)을 내국법인의 주식을 취득하는데 사용한 경우로서 그 취득한 주식과 취득 당시에 소유하고 있는 주식 및 당해 출연자로부터 재산을 출연받은 다른 공익사업을 영위하는 자가 소유하고 있는 주식을 합하여 당해 내국법인의 발행주식총액 또는 출자총액의 100분의 5를 초과하는 경우

⑦ 세무서장은 제1항 제1호 단서·제4항 또는 제5항의 규정에 의하여 상속세 또는 증여세를 부과하는 경우에는 대통령령이 정하는 바에 따라 주무관청에 그 사실을 통보하여야 한다.[신설 1993.12.31]

⑧ 주무관청은 공익사업에 대하여 다음 각호의 1에 해당하는 행위를 하거나 사실을 발견한 때에는 대통령령이 정하는 바에 따라 당해 공익사업의 주소지를 관할하는 세무서장에게 그 사실을 통보하여야 한다.[신설 1993.12.31]

1. 설립허가를 하거나 설립허가를 취소한 경우
2. 시정명령을 한 경우
3. 감독의 결과 제1항 제1호 단서·제4항 또는 제5항에 해당하는 사실을 발견한 경우

<표 1-19> 1993년의 상속세법 개정(공익법인 부분)

공익법인의 지주회사화를 방지하기 위해 5%를 초과하여 보유하는 부분은 과세가액에 산입하도록 하고, 출연 후 5%를 초과하는 경우에도 증여세를 부과하며, 세무서장과 주무관청은 지분 보유 초과사실 등에 대해 서로 통지의무를 부담하게 하는 등 공익법인에 대한 통제가 강화되었다.

한편 상속세 과세표준을 인상하고 최고 세율은 종전의 55%에서 50%로 낮추는 개정이 이루어졌고, 세대를 건너 뚫은 상속에 대해 20%의 세율을 할증하는 규정이 신설되었는데, 이 내용은 다음 <표 1-20>과 같다.

상속세법 제14조(세율)

① 상속세는 과세표준에 다음의 세율을 적용하여 계산한 금액(제2항의 규정에 의하여 가산하는 금액이 있는 경우에는 이를 포함한 금액으로 하며, 이하 "상속세산출세액"이라 한다)을 그 세액으로 한다.

과세표준	세 율
5천만원 이하	과세표준의 100분의 10
5천만원 초과 2억5천만원 이하	500만원+5천만원을 초과하는 금액의 100분의 20
2억5천만원 초과 5억5천만원 이하	4천500만원+2억5천만원 초과 금액의 100분의 30
5억5천만원 초과 10억원 이하	1억3천500만원+5억5천만원 초과금액의 100분의 40
10억원 초과	3억1천500만원+10억원을 초과하는 금액의 100분의 50

② 상속인 또는 수익자(피상속인의 사망으로 인하여 효력이 발생하는 증여의 수증자를 포함한다. 이하 같다)가 피상속인의 1촌외의 직계비속인 경우에는 제1항의 규정에 의한 금액에 상속재산(제4조의 규정에 의하여 상속재산에 가산한 증여재산중 상속인 또는 수익자가 받은 증여재산을 포함한다)중 그 상속인 또는 수익자가 받았거나 받을 재산이 차지하는 비율을 곱하여 계산한 금액의 100분의 20에 상당하는 금액을 제1항의 규정에 의한 금액에 가산한다. 다만, 민법 제1001조의 규정에 의한 대습상속의 경우에는 그러하지 아니하다. [전문개정 1993.12.31]

<표 1-20> 1993년의 상속세법 개정(세율 부분)

상속세 개정에 대응하여 증여세 부분도 과세표준금액의 인상과 60%에서 55%로 최고세율 인하, 세대생략 증여에 대한 20% 가산 등의 개정이 이루어졌다. 그 내용은 다음 <표 1-21>에 있다.

상속세법 제13조의2(증여세 세율)

① 증여세는 과세가액에서 제31조의 규정에 의하여 공제한 금액에 다음 세율을 적용하여 계산한 금액(제2항의 규정에 의하여 가산하는 금액이 있는 경우에는 이를 포함한 금액으로 하며, 이하 "증여세산출세액"이라 한다)을 그 세액으로 한다.

과세표준	세율
2천만원이하	과세표준의 100분의 15
2천만원 초과 1억5천만원 이하	300만원+2천만원을 초과하는 금액의 100분의 25
1억5천만원 초과 3억원 이하	3천550만원+1억5천만원 초과 금액의 100분의 35
3억원 초과 5억원 이하	8천800만원+3억원을 초과하는 금액의 100분의 45
5억원 초과	1억7천800만원+5억원을 초과하는 금액의 100분의 55

② 제29조의2 제1항 각호의 1에 해당하는 자가 증여자의 1촌외의 직계비속인 경우에는 제1항의 규정에 의하여 계산한 금액의 100분의 20에 상당하는 금액을 제1항의 규정에 의하여 계산한 금액에 가산한다. 다만, 증여자의 최근친인 직계비속이 사망하여 그 사망한 자의 최근친인 직계비속이 증여받는 경우에는 그러하지 아니하다.

[전문개정 1993.12.31]

<표 1-21> 1993년의 상속세법 개정(증여세율 부분)

1994년 12월의 상속세법 개정은, 상속·증여세의 실효성을 높이기 위하여 세율체계를 단일화·적정화하고, 재산형성에 대한 배우자의 기여도를 감안하여 배우자간 상속·증여에 대한 공제액 범위를 확대하며, 영농상속인에 대한 상속세공제액을 인상하여 실질적으로 농민을 지원하는 한편, 공익법인 보고절차 개선 등 현행규정의 운영상 나타난 일부 미비점을 보완·개선하려는 취지에서 이루어졌다. 구체적으로는 ①공익법인이 재산을 출연받은 경우 상속·증여세를 면제하되 출연일부 터 2년 이내에 출연목적에 전부 사용하지 아니한 경우 증여세를 부과하던 것을 실제 출연목적에 사용하는 기간 등을 고려하여 사용기간을 3년으로 연장하고, 공익법인의 보고절차를 합리적으로 개선하였으며, ②상속세 및 증여세의 배우자 공제액을 재산형성에 대한 배우자의 기여도를 감안하여 현실에 맞게 상향조정하되, 1996년 1월 1일부터 시행하도록 했고, ③상속세 최고세율 100분의 50 과 증여세 최고세율 100분의 55를 1996년 1월 1일부터 각각 100분의 40으로 인하하면서 세율체계를 단순화하고 세율적용의 기준이 되는 과세계급을 일부 조정하였으며, ④자녀가 부모등 직계존속으로부터 증여를 받는 경우 종전에는 증여받은 가액에 대하여 각각 과세하였으나 자녀가 직계존속과 그 배우자로부터 받은 증여가액은 이를 합산하여 과세하도록 하였다. 이러한 내용은 다음 <표

1-22), <표 1-23>, <표 1-24>에 나타나 있다.

제8조의2(상속세과세가액 불산입[신설 1981.12.31])

④ 제1항 제1호의 규정에 의하여 상속세과세가액에 산입하지 아니한 재산을 출연받은 자가 다음 각호의 1에 해당하는 경우에는 대통령령이 정하는 가액을 그 출연받은 자가 증여받은 것으로 보아 즉시 증여세를 부과한다. 다만, 불특정다수인으로부터 출연받은 재산중 출연자별로 출연받은 재산가액의 산정이 어려운 재산으로서 대통령령이 정하는 재산을 제외한다.[개정 1993.12.31, 1994.12.22]

1. 출연받은 재산을 출연목적 외에 사용하거나 출연받은 날부터 3년 내에 출연목적에 전부 사용하지 아니하는 경우. 다만, 그 사용에 장기간을 요하는 등 부득이한 사유가 있는 경우로서 대통령령이 정하는 경우를 제외한다. 이 경우 제3항의 규정에 의한 보고서의 제출과 함께 세무서장에게 그 사실을 보고하여야 한다.
2. 제1항 제1호 본문의 규정에 의하여 운영되지 아니하는 경우
3. 출연받은 재산(당해 재산을 수익사업용 또는 수익용으로 운용하여 얻은 소득을 포함한다)을 내국법인의 주식을 취득하는데 사용한 경우로서 그 취득한 주식과 취득 당시에 소유하고 있는 주식 및 당해 출연자로부터 재산을 출연받은 다른 공익사업을 영위하는 자가 소유하고 있는 주식을 합하여 당해 내국법인의 발행주식총액 또는 출자총액의 100분의 5를 초과하는 경우

<표 1-22> 1994년의 상속세법 개정(공익법인 부분)

출연 목적재산의 사용 의무가 3년으로 연장되었을 뿐 아니라 부득이한 사유가 있는 경우에는 사용 의무에서 제외하는 등 단서 부분을 신설하여 종전에 비해서는 합리적으로 개정되었음을 짐작할 수 있다.

상속세율 부분의 개정은 다음 <표 1-23>과 같다.

상속세법 제14조(세율)

① 상속세는 과세표준에 다음의 세율을 적용하여 계산한 금액(제2항의 규정에 의하여 가산하는 금액이 있는 경우에는 이를 포함한 금액으로 하며, 이하"상속세산출세액"이라 한다)을 그 세액으로 한다.[개정 1994.12.22]

과세표준	세율
5천5천만원이하	과세표준의 100분의 10
5천만원 초과 2억5천만원 이하	500만원+5천만원을 초과하는 금액의 100분의 20
2억5천만원 초과 5억5천만원 이하	4천500만원+2억5천만원 초과 금액의 100분의 30
5억5천만원 초과	1억3천500만원+5억5천만원 초과 금액의 100분의 40

<표 1-23> 1994년의 상속세법 개정(상속세율)

과세표준 구간을 5단계에서 4단계로 다시 축소하였으며, 과세표준 금액의 조정 및 최고세율의 인하가 이루어졌다. 이에 대응하여 증여세의 세율도 조정이 이루어졌는데 이 내용은 다음 <표 1-24>와 같다.

상속세법 제13조의2(증여세 세율)

① 증여세는 과세가액에서 제31조의 규정에 의하여 공제한 금액에 다음 세율을 적용하여 계산한 금액(제2항의 규정에 의하여 가산하는 금액이 있는 경우에는 이를 포함한 금액으로 하며, 이하 "증여세산출세액"이라 한다)을 그 세액으로 한다.[개정 1994.12.22]

과세표준	세 율
2천만원이하	과세표준의 100분의 10
2천만원 초과 1억5천만원이하	200만원+2천만원을 초과하는 금액의 100분의 20
1억5천만원 초과 3억원 이하	2천800만원+1억5천만원 초과 금액의 100분의 30
3억원 초과	7천300만원+3억원을 초과하는 금액의 100분의 40

<표 1-24> 1994년의 상속세법 개정(증여세율)

증여세의 경우에도 5단계에서 4단계로 과세표준 금액을 조정하였으며 최고세율도 55%에서 40%로 인하하였다. 과세표준금액은 다르지만 상속세와 증여세의 세율은 일치하게 되었다.

3. 공익법인법 1차 개정 후부터 노무현 정부 출범 전까지

1996년 12월의 상속세법은 전면 개정되면서 법률의 제명이 내용과 부합되도록 "상속세 및 증여세법"으로 변경되었다. 개정이유서는, "1950년에 상속세법이 제정된 이후, 그동안 소득수준의 향상, 인구의 노령화, 여성의 경제·사회적 지위향상 및 금융·부동산실명제의 실시 등에 따라 변화된 여건을 수용하기 위하여 상속세 및 증여세의 세율 및 과세구간을 통합하고, 배우자간 상속·증여에 대한 공제액을 확대하며, 상속세 물적 공제를 폐지하고, 공익법인 출연재산에 대한 사후관리방법을 개선하는 등 현행 상속세법을 전면개정하려는 것"이라고 밝히고 있다.

중요한 몇 가지만 소개하면, ①배우자 상속공제액은 결혼년수에 비례하여 1억원+(결혼년수×1천200만원)으로 계산한 가액을 공제받거나 법정상속 지분 안에서 실제 상속받은 가액을 기준(10억원 한도)으로 공제받도록 되어 있으나, 앞으로는 실제 상속받은 금액에 대하여 30억원을 한도로 법정 상속분 안에서 공제하도록 하되, 배우자가 상속받은 재산이 5억원 이하인 경우에는 5억원을 공제하도록 하고, 기초공제와 자녀공제·연로자공제 등의 항목별 공제 대신 상속인의 구성에 관계없이 일괄공제를 선택할 수 있도록 하였다.

②상속·증여세 과세체계를 단순·명료화하기 위하여 상속세 및 증여세의 세율 및 과세구간을 통합하였다.

③공익법인 출연재산을 출연자 및 그 친족이 사용·수익하는 경우 증여세를 과세하고 있으나, 앞으로는 당해 출연자와 특수관계가 있는 법인 및 그 임원, 출연받은 공익법인의 임원 등이 사용·수익하는 경우에도 증여세를 과세하도록 하고, 동일종목 기준으로 5퍼센트를 초과하여 보유하는 주식에 대하여는 3년 또는 5년이내에 다른 종목 주식등으로 대체하여 분산보유하도록 하는 한편, 외부전문가의 세무확인을 2년에 한번씩 받도록 하고, 10년간 장부를 비치하고 보존하도록 하였다.

특히 공익법인과 관련해서 보면 제2장 제4절 공익목적 출연재산의 과세가액 불산입이라고 하여 장, 절 및 제목이 신설됨으로써 현재와 같은 체계를 갖추게 되었다. 공익법인과 관련한 조문을 살펴보면 다음 <표 1-25>, <표 1-26>, <표 1-27>과 같다.

상속세 및 증여세법 제16조(공익법인등의 출연재산에 대한 상속세과세가액 불산입)

① 상속재산중 피상속인 또는 상속인이 종교·자선·학술 기타 공익을 목적으로 하는 사업을 영위하는 자(이하 "공익법인등"이라 한다)에게 출연한 재산의 가액에 대하여는 제67조의 규정에 의한 신고기한(상속받은 재산을 출연하여 공익법인 등을 설립하는 경우로서 부득이한 사유가 있는 경우에는 그 사유가 종료된 날부터 6월을 말한다)이내에 출연한 경우에 한하여 상속세과세가액에 산입하지 아니한다.

② 제1항의 규정을 적용함에 있어서 내국법인의 의결권있는 주식 또는 출자지분(이하 이 조와 제48조·제49조 및 제78조 제4항에서 "주식등"이라 한다)을 출연하는 경우로서 출연하는 주식등(출연전 5년이내에 다른 공익법인등에 출연한 주식등을 포함한다)과 출연당시 당해 공익법인등이 보유하는 동일한 내국법인의 주식등을 합하여 당해 내국법인의 의결권있는 발행주식총수 또는 출자총액(이하 제48조 및 제49조에서 "발행주식총수등"이라 한다)의 100분의 5를 초과하는 경우에는 그 초과하는 가액을 상속세과세가액에 산입한다.

③ 제1항의 규정에 의하여 상속세과세가액에 산입하지 아니한 재산 및 그 재산에서 생기는 이익의 전부 또는 일부가 상속인 및 그와 특수관계에 있는 자에게 귀속되는 경우에는 대통령령이 정하는 가액을 상속인 및 그와 특수관계에 있는 자가 상속받은 것으로 보아 당해 상속세과세가액에 산입하여 즉시 상속세를 부과한다.

④ 제1항 내지 제3항에 규정된 공익법인 등의 범위, 상속재산의 출연방법, 발행주식총수등의 100분의 5를 초과하는 가액의 계산방법 및 특수관계에 있는 자의 범위 등에 관하여 필요한 사항은 대통령령으로 정한다.

<표 1-25> 1996년의 상속세 및 증여세법 개정(상속에 의한 공익법인 출연)

한편 상속세및증여세의 세율도 조정되었는데 그 내용은 다음 <표 1-26>과 같다.

상속세 및 증여세법 제26조(상속세 세율)

상속세는 제25조의 규정에 의한 상속세의 과세표준에 다음의 세율을 적용하여 계산한 금액(이하 "상속세산출세액"이라 한다)으로 한다.

과세표준	세율
1억원 이하	과세표준의 100분의 10
1억원 초과 5억원 이하	1천만원+1억원을 초과하는 금액의 100분의 20
5억원 초과 10억원 이하	9천만원+5억원을 초과하는 금액의 100분의 30

10억원 초과 50억원이하	2억4천만원+10억원을 초과하는 금액의 100분의 40
50억원 초과	18억4천만원+50억원을 초과하는 금액의 100분의 45

상속세 및 증여세법 제56조(증여세 세율)

증여세는 제55조의 규정에 의한 과세표준에 제26조에 규정된 세율을 적용하여 계산한 금액(이하 "증여세산출세액"이라 한다)으로 한다.

<표 1-26> 1996년의 상속세 및 증여세법 개정(상속세율)

과세구간은 4단계에서 5단계로 하고, 최고세율도 40%에서 45%로 인상하였으며, 상속세와 증여세의 과세표준 금액 및 세율이 일치하게 되었다.

한편 공익법인에 대한 세무상 통제가 정교화되고, 세무확인 등 절차적 통제 규정이 신설되는 등의 개정이 있었는데 다음 <표 1-27>과 같다.

상속세 및 증여세법 제48조(공익법인등이 출연받은 재산에 대한 과세가액 불산입 등)

① **공익법인등이 출연받은 재산의 가액은 증여세과세가액에 산입하지 아니한다.** 다만, 공익법인등이 내국법인의 주식등을 출연받은 경우로서 출연받은 주식등과 출연당시 당해 공익법인등이 보유하는 그 내국법인의 주식등(출연전 5년 이내에 다른 공익법인등에 출연한 주식등을 포함한 다)을 합하여 발행주식총수등의 100분의 5를 초과하는 경우에는 대통령령이 정하는 방법에 의하여 계산한 초과부분을 제외한다.

② **세무서장등은 제1항 및 제16조 제1항의 규정에 의하여 재산을 출연받은 공익법인등이 다음 각호의 1에 해당하는 경우에는 대통령령이 정하는 가액을 공익법인등이 증여받은 것으로 보아 즉시 증여세를 부과한다.** 다만, 불특정다수인으로부터 출연받은 재산중 출연자별로 출연받은 재산가액의 산정이 어려운 재산으로서 대통령령이 정하는 재산을 제외한다.

1. 출연받은 재산을 직접 공익목적사업등(직접 공익목적사업에 총당하기 위하여 수익용 또는 수익사업용으로 운용하는 경우를 포함한다. 이하 이 호에서 같다)외에 사용하거나 출연받은 날부터 3년 이내에 직접 공익목적사업등에 사용하지 아니하는 경우. 다만, 그 사용에 장기간을 요하는 등 대통령령이 정하는 부득이한 사유가 있는 경우로서 제5항의 규정에 의한 보고서의 제출과 함께 납세지관할세무서장에게 그 사실을 보고한 경우를 제외한다.
2. 출연받은 재산(당해 재산을 수익용 또는 수익사업용으로 운용하는 경우 및 그 운용소득이 있는 경우를 포함한다)을 내국법인의 주식등을 취득하는데 사용하는 경우로서 그 취득한 주식등과 취득당시에 보유하고 있는 주식등 및 당해 내국법인과 특수관계에 있는 출연자로부터 재산을 출연받은 다른 공익법인등이 보유하고 있는 주식등을 합하여 발행주식총수등의 100분의 5

를 초과하는 경우

3. 출연받은 재산을 수익용 또는 수익사업용으로 운용하는 경우로서 그 운용소득을 직접 공익목적사업외에 사용하거나 운용소득중 직접 공익목적사업에 사용한 실적이 대통령령이 정하는 기준금액에 미달하는 경우
4. 출연받은 재산을 매각하고 그 매각금액을 대통령령이 정하는 바에 의하여 사용하지 아니한 경우
5. 기타 출연받은 재산 및 직접 공익목적사업의 운용에 있어서 대통령령이 정하는 바에 의하여 운용하지 아니하는 경우

③ 제1항의 규정에 의하여 공익법인등이 출연받은 재산 등을 다음 각호의 1에 해당하는 자에게 당해 재산의 임대차·소비대차 및 사용대차등의 방법으로 사용·수익하게 하는 경우에는 대통령령이 정하는 가액을 공익법인등이 증여받은 것으로 보아 즉시 증여세를 부과한다. 다만, 공익법인등의 직접 공익목적사업과 관련하여 용역을 제공받고 정상적인 대가를 지급하는 등 대통령령이 정하는 경우에는 그러하지 아니하다.

1. 출연자 및 그 친족
2. 출연자가 출연한 다른 공익법인등
3. 제1호 및 제2호와 특수관계에 있는 자

⑤ 제1항 및 제16조 제1항의 규정에 의하여 공익법인등이 재산을 출연받은 경우에는 그 출연받은 재산의 사용에 대한 계획 및 진도에 관한 보고서를 대통령령이 정하는 바에 의하여 납세지관할세무서장에게 제출하여야 한다.

⑥ 세무서장은 공익법인등에 대하여 상속세 또는 증여세를 부과하는 경우에는 당해 공익법인등의 주무관청에 그 사실을 통보하여야 한다.

⑦ 공익법인등의 주무관청은 공익법인등에 대하여 설립허가, 그 취소 또는 시정명령을 하거나 감독의 결과 제1항 단서·제2항 및 제3항에 해당하는 사실을 발견한 경우에는 대통령령이 정하는 바에 의하여 당해 공익법인등의 납세지관할세무서장에게 그 사실을 통보하여야 한다.

<표 1-27> 1996년의 상속세 및 증여세법 개정(증여에 의한 공익법인 출연)

이 외에도 금융실명제에 따라 공익법인 등의 주식을 보유하는 기준에 대한 제49조가 신설되었으며 이를 위반하는 경우 20%의 가산세를 부과하는 내용(제78조 제4항)이 신설되었다. 또한 공익법인에 대한 세무상, 절차상 통제 규정인 제50조와 제51조 등이 신설되었는데 이 내용은 다음 <표 1-28>과 같다. 이러한 규정을 위반하는 경우 가산세를 부과하는 내용 역시 신설되었다(제78조 제5항).

상속세 및 증여세법 제50조(공익법인등에 대한 외부전문가의 세무확인)

① 공익법인등은 2년마다 출연받은 재산의 공익목적사업 사용여부등에 대하여 대통령령이 정하는 기준에 해당하는 3인 이상의 변호사·공인회계사 또는 세무사를 선임하여 세무확인(이하 "외부전문가의 세무확인"이라 한다)을 받아야 한다. 다만, 공익법인등의 사업운영의 특성 및 출연재산규모등을 참작하여 대통령령이 정하는 공익법인등의 경우에는 그러하지 아니하다.

② 제1항의 규정에 의하여 외부전문가의 세무확인을 받은 공익법인등은 그 결과를 대통령령이 정하는 바에 의하여 납세지관할세무서장에게 보고하여야 한다. 이 경우 관할세무서장은 공익법인등의 출연재산의 공익목적사업 사용여부등에 관련된 외부전문가의 세무확인의 결과를 일반인이 열람할 수 있도록 하여야 한다.

③ 제1항 및 제2항의 규정을 적용함에 있어서 세무확인항목, 세무확인절차·방법, 보고서의 작성 및 세무확인결과와 보고절차등 기타 필요한 사항은 대통령령으로 정한다.

상속세 및 증여세법 제51조(장부의 작성·비치 의무)

① 공익법인등은 소득세 과세기간 또는 법인세 사업년도별로 출연받은 재산 및 공익사업운영내역등에 대한 장부를 작성하여야 하며 장부와 관계있는 중요한 증빙서류를 비치하여야 한다.

② 제1항의 규정에 의한 장부와 중요한 증빙서류는 당해 공익법인등의 소득세 과세기간 또는 법인세 사업년도의 종료일부터 10년간 보존하여야 한다.

③ 공익법인등의 수익사업에 대하여 소득세법 제160조 및 법인세법 제62조 단서의 규정에 의하여 작성·비치된 장부와 중요한 증빙서류는 제1항의 규정에 의하여 작성·비치된 장부와 중요한 증빙서류로 본다. 이 경우 당해 장부와 중요한 증빙서류에는 마이크로필름·자기테이프·디스켓 기타 정보보존장치에 의한 것을 포함한다.

④ 제1항 내지 제3항의 규정에 의한 장부·증빙서류의 작성·비치에 관하여 필요한 사항은 대통령령으로 정한다.

상속세 및 증여세법 제52조(준용규정)

제17조 제1항(공익신탁재산의 과세가액 불산입)의 규정은 증여세에 관하여 이를 준용한다. 이 경우 제17조 제1항중 "상속재산중 피상속인 또는 상속인"은 "증여재산중 증여자"로, "상속세과세가액"은 "증여세과세가액"으로 본다.

<표 1-28> 1996년의 상속세 및 증여세법 개정(공익법인 세무확인과 장부작성 등)

1996년의 전문 개정이 있는 후 부분적인 개정은 있었으나, 공익법인 관련 규정이나 세율 규정의 개정은 없었다. 1999년 12월에 이루어진 상속세 및 증여세법 개정은, 고액재산가에 대한 세부담이 부담능력에 따라 적정하게 이루어지도록 하기 위하여 상속·증여세의 세율을 조정하고, 새로운 금융기법을 이용한 변칙적인 상속·증여를 방지하기 위하여 비상장주식의 상장차익에 대한 증여세과세제도를 도입하는 한편, 공익법인을 통한 계열회사 지배를 방지할 수 있도록 하기 위하여 공익법인의 계열회사 주식보유를 엄격히 제한하는 등 현행제도의 운영과정에서 나타난 일부 미비점을 개선·보완하려는 취지에서 이루어졌다. 구체적으로는, 고액재산가에 대한 세부담이 부담능력에 따라 적정하게 이루어지도록 하기 위하여 상속세 및 증여세의 최고세율이 적용되는 경우를 과세표준이 50억원을 초과하는 경우에서 30억원을 초과하는 경우로 조정하고 최고세율을 45퍼센트에서 50퍼센트로 조정하였다(제26조). 또한 공익법인이 동일회사의 주식을 5퍼센트를 초과하여 보유하는 경우 그 초과분에 대하여 1회에 한하여 액면가의 20퍼센트를 가산세로 부과하던 것을 앞으로는 매년 시가의 5퍼센트를 부과하도록 하고, 공익법인의 총재산가액중 계열회사 주식의 보유비율이 30퍼센트를 넘는 경우에는 가산세를 부과함으로써 공익법인을 통한 계열회사 지배를 억제하도록 하였다(제48조 제9항 및 제78조제4항·제7항). 공익법인과 관련한 개정 내용은 다음 <표 1-29>, <표 1-30>, <표 1-31>과 같다.

상속세 및 증여세법 제16조(공익법인등의 출연재산에 대한 상속세과세가액 불산입)

① 상속재산중 피상속인 또는 상속인이 종교·자선·학술 기타 공익을 목적으로 하는 사업을 영위하는 자(이하 "공익법인등"이라 한다)에게 출연한 재산의 가액에 대하여는 제67조의 규정에 의한 신고기한(상속받은 재산을 출연하여 공익법인등을 설립하는 경우로서 부득이한 사유가 있는 경우에는 그 사유가 종료된 날부터 6월을 말한다)이내에 출연한 경우에 한하여 상속세과세가액에 산입하지 아니한다.

② 제1항의 규정을 적용함에 있어서 내국법인의 의결권있는 주식 또는 출자지분(이하 이 조와 제48조, 제49조 및 제78조 제4항·제7항에서 "주식등"이라 한다)을 출연하는 경우로서 출연하는 주식 등과 다음 각호의 1의 주식 등을 합한 것이 당해 내국법인의 의결권있는 발행주식총수 또는 출자총액(이하 이 조와 제48조·제49조 및 제63조 제3항에서 "발행주식총수 등"이라 한다)의 100분의 5를 초과하는 경우에는 그 초과하는 가액을 상속세과세가액에 산입한다.(개정 1999.12.28)

1. 출연자가 출연할 당시 당해 공익법인 등이 보유하고 있는 동일한 내국법인의 주식 등
2. 출연자 및 그와 특수관계에 있는 자가 당해 공익법인 등 외의 다른 공익법인 등에 출연한 동일한 내국법인의 주식 등

<표 1-29> 1999년 상속세 및 증여세법 개정(상속에 의한 공익법인 출연)

기본적인 틀에는 변함이 없으나 조문의 내용이 명확하도록 정리하는 내용으로 개정되었다.

세율의 개정과 관련된 내용은 다음 <표 1-30>과 같다.

상속세 및 증여세법 제26조(상속세 세율)
 상속세는 제25조의 규정에 의한 상속세의 과세표준에 다음의 세율을 적용하여 계산한 금액(이하 "상속세산출세액"이라 한다)으로 한다. <개정 1999.12.28>

과세표준	세 율
1억원 이하	과세표준의 100분의 10
1억원 초과 5억원 이하	1천만원+1억원을 초과하는 금액의 100분의 20
5억원 초과 10억원 이하	9천만원+5억원을 초과하는 금액의 100분의 30
10억원 초과 30억원 이하	2억4천만원+10억원을 초과하는 금액의 100분의 40
30억원 초과	10억4천만원+30억원을 초과하는 금액의 100분의 50

<표 1-30> 1999년의 상속세 및 증여세법 개정(세율)

최고세율 구간의 과세표준 금액은 30억원으로 내리고 세율은 45%에서 50%로 인상하는 내용의 개정임을 알 수 있다.

상속세와 관련한 공익법인 관련 규정의 개정에 대응하여 증여세와 관련한 공익법인 관련 규정도 개정되었는데 공익법인을 이용하여 계열회사를 지배하거나 광고, 홍보를 하는 경우 등에 가산세를 부과하는 내용이 신설된 것이다. 그 내용은 다음 <표 1-31>과 같다.

상속세 및 증여세법 제48조(공익법인 등이 출연받은 재산에 대한 과세가액 불산입 등)

① 공익법인 등이 출연받은 재산의 가액은 증여세과세가액에 산입하지 아니한다. 다만, 공익법인등이 내국법인의 주식 등을 출연받은 경우로서 출연받은 주식등과 다음 각호의 1의 주식 등을 합한 것이 당해 내국법인의 의결권있는 발행주식총수 등의 100분의 5를 초과하는 경우에는 대통령령이 정하는 방법에 의하여 계산한 초과부분을 제외한다. <개정 1999.12.28>

1. 출연자가 출연할 당시 당해 공익법인 등이 보유하고 있는 동일한 내국법인의 주식 등
2. 출연자 및 그와 특수관계에 있는 자가 당해 공익법인 등 외의 다른 공익법인 등에 출연한 동일한 내국법인의 주식 등

② 세무서장등은 제1항 및 제16조 제1항의 규정에 의하여 재산을 출연받은 공익법인 등이 다음 각호의 1에 해당하는 경우에는 대통령령이 정하는 가액을 공익법인 등이 증여받은 것으로 보아

즉시 증여세를 부과한다. 다만, 불특정다수인으로부터 출연받은 재산 중 출연자별로 출연받은 재산가액의 산정이 어려운 재산으로서 대통령령이 정하는 재산을 제외한다.〈개정 1999.12.28〉

1. 출연받은 재산을 직접 공익목적사업 등(직접 공익목적사업에 충당하기 위하여 수익용 또는 수익사업용으로 운용하는 경우를 포함한다. 이하 이 호에서 같다) 외에 사용하거나 출연받은 날부터 3년 이내에 직접 공익목적사업 등에 사용하지 아니하는 경우. 다만, 그 사용에 장기간을 요하는 등 대통령령이 정하는 부득이한 사유가 있는 경우로서 제5항의 규정에 의한 보고서의 제출과 함께 납세지관할 세무서장에게 그 사실을 보고한 경우를 제외한다.
2. 출연받은 재산(당해 재산을 수익용 또는 수익사업용으로 운용하는 경우 및 그 운용소득이 있는 경우를 포함한다)을 내국법인의 주식 등을 취득하는데 사용하는 경우로서 그 취득하는 주식 등과 다음 각목의 1의 주식 등을 합한 것이 당해 내국법인의 의결권있는 발행주식총수 등의 100분의 5를 초과하는 경우
 - 가. 취득당시 당해 공익법인 등이 보유하고 있는 동일한 내국법인의 주식 등
 - 나. 당해 내국법인과 특수관계에 있는 출연자가 당해 공익법인 등 외의 다른 공익법인 등에 출연한 동일한 내국법인의 주식 등
3. 출연받은 재산을 수익용 또는 수익사업용으로 운용하는 경우로서 그 운용소득을 직접 공익목적사업외에 사용하거나 운용소득 중 직접 공익목적사업에 사용한 실적이 대통령령이 정하는 기준금액에 미달하는 경우
4. 출연받은 재산을 매각하고 그 매각대금(매각대금에 의하여 증가된 재산을 포함하며 대통령령이 정하는 공과금 등을 제외한다)을 대통령령이 정하는 바에 의하여 사용하지 아니한 경우
5. 기타 출연받은 재산 및 직접 공익목적사업의 운용에 있어서 대통령령이 정하는 바에 의하여 운용하지 아니하는 경우

④ 제1항 내지 제3항 및 제8항의 규정을 적용함에 있어서 특수관계에 있는 출연자와 특수관계에 있는 자의 범위 및 직접 공익목적사업에의 사용여부의 판정기준 등은 대통령령으로 정한다.

⑧ 출연자 또는 그와 특수관계에 있는 자가 대통령령이 정하는 공익법인 등의 이사 현원(이사 현원이 5인에 미달하는 경우에는 5인으로 본다)의 5분의 1을 초과하여 이사가 되거나, 당해 공익법인 등의 임·직원(이사를 제외한다. 이하 같다)으로 되는 경우에는 제78조 제6항의 규정에 의한 가산세를 부과한다.〈신설 1999.12.28〉

⑨ 공익법인 등(제49조 제1항 단서의 규정에 해당하는 공익법인 등을 제외한다)이 대통령령이 정하는 특수관계에 있는 내국법인의 주식 등을 보유하는 경우로서 당해 내국법인의 주식 등의 가액이 총재산가액의 100분의 30을 초과하는 때에는 제78조 제7항의 규정에 의한 가산세를 부과한다. 이 경우 그 초과하는 내국법인의 주식 등의 가액의 산정에 관하여는 대통령령으로 정한다.〈신설 1999.12.28〉

⑩ 공익법인 등이 특수관계에 있는 내국법인의 이익을 증가시키기 위하여 광고·홍보를 하는 경우에는 제78조 제8항의 규정에 의한 가산세를 부과한다. 이 경우 특수관계에 있는 내국법인의 범위, 광고·홍보의 방법 기타 필요한 사항은 대통령령으로 정한다.<신설 1999.12.28>

<표 1-31> 1999년의 상속세 및 증여세법 개정(증여에 의한 공익법인 출연)

2000년 12월에 개정된 상속세 및 증여세법은 합병·분할·증자·감자 등을 통한 조세회피목적의 변칙증여에 사전적으로 대처하기 위하여 자본거래에 관한 증여세 과세체계를 보강하는 한편, 성실 공익법인의 주식보유제한을 완화하는 등 공익법인의 사후관리제도를 보완하고자 하는 취지에서 이루어졌다.

그 주요내용은 ①합병·분할·증자·감자 등의 자본거래를 이용하여 특수관계에 있는 자가 이익을 얻은 경우로서 그 이익이 이 법에서 열거하고 있는 증여의제조항에서 정하고 있는 이익과 유사한 경우에는 증여세를 과세할 수 있도록 하는 등 새로운 금융기법을 이용한 변칙증여에 사전적으로 대처할 수 있도록 자본거래에 관한 증여세 과세체계를 개선·보완하였다(제39조·제40조 및 제42조).

②대규모기업집단에 속하지 아니하는 성실 공익법인이 출연자와 특수관계에 있지 아니한 법인의 주식을 취득·보유하는 경우에는 그 법인의 발행주식총수의 5퍼센트 이상을 취득·보유하여도 증여세를 과세하지 아니하도록 주식보유제한은 완화하여 공익사업수행을 위한 자원확보를 원활하게 할 수 있도록 하였다(제16조 제2항 및 제48조 제1항·제2항).

③공익법인이 운용소득의 일정금액 이상을 공익목적사업에 사용하지 아니한 경우 그 미사용금액에 대하여 증여세를 과세하도록 하였으나 앞으로는 미사용금액에 대하여 10퍼센트의 가산세를 부과하고 그 미사용금액을 다음 연도에 이월하여 공익목적에 계속 사용할 수 있도록 하였다(제48조 제2항, 제78조 제9항 신설).

결국 공익법인에 대한 것은 성실공익법인에 대한 규제를 일부 완화하는 것, 미사용금액에 대한 가산세 부과 등인데, 이러한 내용은 다음 <표 1-32>, <표 1-33>과 같다.

상속세 및 증여세법 제16조(공익법인 등의 출연재산에 대한 상속세과세거액 불산입)

① 상속재산중 피상속인 또는 상속인이 종교·자선·학술 기타 공익을 목적으로 하는 사업을 영위하는 재(이하 "공익법인 등"이라 한다)에게 출연한 재산의 가액에 대하여는 제67조의 규정에 의한 신고기한(상속받은 재산을 출연하여 공익법인 등을 설립하는 경우로서 부득이한 사유가 있

는 경우에는 그 사유가 종료된 날부터 6월을 말한다)이내에 출연한 경우에 한하여 상속세과세가액에 산입하지 아니한다.

② 제1항의 규정을 적용함에 있어서 내국법인의 의결권있는 주식 또는 출자지분(이하 이 조와 제48조, 제49조 및 제78조 제4항·제7항에서 "주식 등"이라 한다)을 출연하는 경우로서 출연하는 주식 등과 다음 각호의 1의 주식 등을 합한 것이 당해 내국법인의 의결권있는 발행주식총수 또는 출자총액(이하 이 조와 제48조·제49조 및 제63조 제3항에서 "발행주식총수 등"이라 한다)의 100분의 5를 초과하는 경우에는 그 초과하는 가액을 상속세과세가액에 산입한다. 다만, 제49조 제1항 각호 외의 부분 단서에 해당하는 것으로서 독점규제및공정거래에관한법률에 의한 대규모기업집단과 특수관계에 있지 아니하는 공익법인 등에 당해 공익법인 등의 출연자와 특수관계에 있지 아니하는 내국법인의 주식 등을 출연하는 경우로서 대통령령으로 정하는 경우에는 그러하지 아니하다.<개정 1999.12.28, 2000.12.29>

1. 출연자가 출연할 당시 당해 공익법인 등이 보유하고 있는 동일한 내국법인의 주식 등
2. 출연자 및 그와 특수관계에 있는 자가 당해 공익법인 등 외의 다른 공익법인등에 출연한 동일한 내국법인의 주식 등

④ 제1항 내지 제3항에 규정된 공익법인 등의 범위, 상속재산의 출연방법, 발행주식총수 등의 100분의 5를 초과하는 가액의 계산방법, 독점규제 및 공정거래에 관한 법률에 의한 대규모 기업 집단과 특수관계에 있지 아니하는 공익법인 등의 범위, 당해 공익법인 등의 출연자와 특수관계에 있지 아니하는 내국법인의 범위, 출연자와 특수관계에 있는 자의 범위, 상속인과 특수관계에 있는 자의 범위 기타 필요한 사항은 대통령령으로 정한다.<개정 2000.12.29>

<표 1-32> 2000년 상속세 및 증여세법 개정(상속에 의한 공익법인 출연)

공익법인 출연재산의 상속세 과세가액 불산입 규정의 개정에 대응하여 증여세 과세가액 불산입 규정도 개정되었는데, 그 내용은 다음 <표 33>과 같다.

상속세 및 증여세법 제48조(공익법인 등이 출연받은 재산에 대한 과세가액 불산입 등)

① 공익법인 등이 출연받은 재산의 가액은 증여세과세가액에 산입하지 아니한다. 다만, 공익법인 등이 내국법인의 주식 등을 출연받은 경우로서 출연받은 주식 등과 다음 각호의 1의 주식 등을 합한 것이 당해 내국법인의 의결권있는 발행주식총수 등의 100분의 5를 초과하는 경우(제16조 제2항 각호 외의 부분 단서의 규정에 해당하는 경우를 제외한다)에는 대통령령이 정하는 방법에 의하여 계산한 초과부분을 제외한다.<개정 1999.12.28, 2000.12.29>

1. 출연자가 출연할 당시 당해 공익법인 등이 보유하고 있는 동일한 내국법인의 주식 등

2. 출연자 및 그와 특수관계에 있는 자가 당해 공익법인 등외의 다른 공익법인 등에 출연한 동일한 내국법인의 주식 등

② 세무서장 등은 제1항 및 제16조 제1항의 규정에 의하여 재산을 출연받은 공익법인 등이 다음 제1호 내지 제4호 및 제5호의 1에 해당하는 경우에는 대통령령이 정하는 가액을 공익법인 등이 증여받은 것으로 보아 즉시 증여세를 부과하고, 제4호의2에 해당하는 경우에는 제78조 제9항의 규정에 의한 가산세를 부과한다. 다만, 불특정다수인으로부터 출연받은 재산중 출연자별로 출연받은 재산가액의 산정이 어려운 재산으로서 대통령령이 정하는 재산을 제외한다.〈개정 1999.12.28, 2000.12.29〉

3. 출연받은 재산을 수익용 또는 수익사업용으로 운용하는 경우로서 그 운용소득을 직접 공익목적사업 외에 사용한 경우

4. 출연받은 재산을 매각하고 그 매각대금(매각대금에 의하여 증가된 재산을 포함하며 대통령령이 정하는 공과금 등을 제외한다)을 공익목적사업 외에 사용하거나 매각한 날부터 3년이 경과한 날까지 대통령령이 정하는 바에 따라 공익목적사업에 사용하지 아니한 경우

4의2. 제3호의 규정에 의한 운용소득을 대통령령이 정하는 기준금액에 미달하게 사용하거나 제4호의 규정에 의한 매각대금을 매각한 날부터 3년의 기간중 대통령령이 정하는 기준금액에 미달하게 사용한 경우

④ 제1항 내지 제3항 및 제8항의 규정을 적용함에 있어서 특수관계에 있는 자의 범위, 직접 공익목적사업에의 사용여부의 판정기준, 독점규제 및 공정거래에 관한 법률에 의한 대규모 기업집단과 특수관계에 있지 아니하는 공익법인 등의 범위, 당해 공익법인 등의 출연자와 특수관계에 있지 아니하는 내국법인의 범위, 특수관계에 있는 출연자의 범위 기타 필요한 사항은 대통령령으로 정한다.〈개정 2000.12.29〉

⑩ 공익법인 등이 특수관계에 있는 내국법인의 이익을 증가시키기 위하여 정당한 대가를 받지 아니하고 광고·홍보를 하는 경우에는 제78조 제8항의 규정에 의한 가산세를 부과한다. 이 경우 특수관계에 있는 내국법인의 범위, 광고·홍보의 방법 기타 필요한 사항은 대통령령으로 정한다.〈신설 1999.12.28, 2000.12.29〉

⑪ 제16조 제2항 각호외의 부분 단서 또는 제48조 제2항 제2호 단서의 규정에 해당하는 공익법인 등이 제49조 제1항 각호외의 부분 단서에서 규정하는 공익법인 등에 해당하지 아니하게 되거나 당해 출연자와 특수관계에 있는 내국법인의 주식 등을 당해 법인의 발행주식총수 등의 100분의 5를 초과하여 보유하게 된 때에는 대통령령이 정하는 바에 따라 제16조 제2항 각호외의 부분 본문 또는 제48조 제1항의 규정에 의하여 상속세 또는 증여세 과세가액에 산입하거나 제48조 제2항의 규정에 의하여 즉시 증여세를 부과한다.〈신설 2000.12.29〉

〈표 1-33〉 2000년 상속세 및 증여세법 개정(증여에 의한 공익법인 출연)

이후 부분적인 개정이 있었으나, 타 법률의 개정과 다른 자구 수정 등이거나 공익법인의 과세가액 불산입 또는 세율과 관련한 내용의 개정은 이루어지지 않았다.

4. 2008년 이후부터 현재까지

2007년 12월에 개정된 상속세 및 증여세법은 기부문화 활성화의 전제가 되는 공익법인의 수입·지출의 투명성을 높이기 위하여 외부 회계감사, 공시제도 등을 도입하는 내용으로서 현재 시행되는 제도들이 포함된 것이었다.

주요내용은, ①외부감사, 전용계좌 개설·사용 및 결산서류 등의 공시의무를 이행하는 공익법인에 대하여는 동일기업 주식의 보유한도를 발행주식총수의 100분의 5에서 100분의 10으로 확대하고, 계열기업 주식의 보유한도는 해당 공익법인의 자산총액의 100분의 30에서 100분의 50으로 확대함. ②공익법인의 투명성 제고를 위해 자산규모 또는 사업의 특성을 고려하여 대통령령으로 정하는 공익법인을 제외한 모든 공익법인은 과세기간별로 또는 사업연도별로 외부 회계감사를 받도록 하고, 직접 공익목적사업과 관련된 수입·지출, 기부금·출연금·회비 등에 대하여는 전용계좌를 사용하도록 하며, 결산서류 등을 매년 국세청 홈페이지에 공시하도록 함(제50조, 제50조의2 및 제50조의3 신설).

이와 관련한 조문들의 내용은 다음 <표 1-34>, <표 1-35>, <표 1-36>과 같다.

상속세 및 증여세법 제16조(공익법인 등의 출연재산에 대한 상속세과세가액 불산입)

① 상속재산중 피상속인 또는 상속인이 종교·자선·학술 기타 공익을 목적으로 하는 사업을 영위하는 자(이하 "공익법인등"이라 한다)에게 출연한 재산의 가액에 대하여는 제67조의 규정에 의한 신고기한(상속받은 재산을 출연하여 공익법인등을 설립하는 경우로서 부득이한 사유가 있는 경우에는 그 사유가 종료된 날부터 6월을 말한다)이내에 출연한 경우에 한하여 상속세과세가액에 산입하지 아니한다.

② 제1항의 규정을 적용함에 있어서 내국법인의 의결권 있는 주식 또는 출자지분(이하 이 조와 제48조, 제49조 및 제78조 제4항·제7항에서 "주식 등"이라 한다)을 출연하는 경우로서 출연하

는 주식 등과 다음 각 호의 어느 하나의 주식 등을 합한 것이 당해 내국법인의 의결권 있는 발행주식총수 또는 출자총액(이하 이 조와 제48조·제49조 및 제63조 제3항에서 "발행주식총수 등"이라 한다)의 100분의 5[대통령령으로 정하는 기준에 해당하는 공익법인 등으로서 제50조 제3항에 따른 외부감사, 제50조의2에 따른 전용계좌의 개설 및 사용과 제50조의3에 따른 결산서류 등의 공시를 이행하는 공익법인 등(이하 "성실공익법인 등"이라 한다)에 출연하는 경우에는 100분의 10]를 초과하는 경우에는 그 초과하는 가액을 상속세과세가액에 산입한다. 다만, 제49조 제1항 각호외의 부분 단서에 해당하는 것으로서 「독점규제 및 공정거래에 관한 법률」 제9조의 규정에 의한 상호출자제한기업집단(이하 "상호출자제한기업집단"이라 한다)과 특수관계에 있지 아니하는 공익법인 등에 당해 공익법인 등의 출연자와 특수관계에 있지 아니하는 내국법인의 주식 등을 출연하는 경우로서 대통령령으로 정하는 경우에는 그러하지 아니하다. [개정 99-12-28, 2000-12-29, 2002.12.18, 2007.12.31] [[시행일 2008.1.1]]

1. 출연자가 출연할 당시 당해 공익법인 등이 보유하고 있는 동일한 내국법인의 주식 등
2. 출연자 및 그와 특수관계에 있는 자가 당해 공익법인 등외의 다른 공익법인 등에 출연한 동일한 내국법인의 주식 등

④ 제1항 내지 제3항에 규정된 공익법인 등의 범위, 상속재산의 출연방법, 발행주식총수 등의 100분의 5(성실공익법인 등에 해당하는 경우에는 100분의 10)를 초과하는 가액의 계산방법, 성실공익법인 등의 판정방법, 상호출자제한기업집단과 특수관계에 있지 아니하는 공익법인 등의 범위, 당해 공익법인 등의 출연자와 특수관계에 있지 아니하는 내국법인의 범위, 출연자와 특수관계에 있는 자의 범위, 상속인과 특수관계에 있는 자의 범위 기타 필요한 사항은 대통령령으로 정한다. [개정 2000-12-29, 2002.12.18, 2007.12.31] [[시행일 2008.1.1]]

<표 1-34> 2007년의 상속세 및 증여세법 개정(상속에 의한 공익법인 출연)

이 규정에 대응하여 증여세의 과세가액 불산입 규정도 개정되었는데, 그 내용은 다음 <표 1-35>와 같다.

상속세 및 증여세법 제48조(공익법인 등이 출연받은 재산에 대한 과세가액 불산입 등)

① 공익법인 등이 출연받은 재산의 가액은 증여세과세가액에 산입하지 아니한다. 다만, 공익법인등이 내국법인의 주식 등을 출연받은 경우로서 출연받은 주식 등과 다음 각 호의 어느 하나의 주식 등을 합한 것이 당해 내국법인의 의결권 있는 발행주식총수 등의 100분의 5(성실공익법인 등에 해당하는 경우에는 100분의 10)를 초과하는 경우(제16조 제2항 각호외의 부분 단서의 규정에 해당하는 경우를 제외한다)에는 대통령령이 정하는 방법에 의하여 계산한 초과부분을 제외한다. [개정 99-12-28, 2000-12-29, 2007.12.31] [[시행일 2008.1.1]]

1. 출연자가 출연할 당시 당해 공익법인 등이 보유하고 있는 동일한 내국법인의 주식 등

2. 출연자 및 그와 특수관계에 있는 자가 당해 공익법인 등외의 다른 공익법인 등에 출연한 동일한 내국법인의 주식 등

② 세무서장 등은 제1항 및 제16조 제1항의 규정에 의하여 재산을 출연받은 공익법인 등이 다음 제1호 내지 제4호 및 제5호의 1에 해당하는 경우에는 대통령령이 정하는 가액을 공익법인 등이 증여받은 것으로 보아 즉시 증여세를 부과하고, 제4호의2에 해당하는 경우에는 제78조 제9항의 규정에 의한 가산세를 부과한다. 다만, 불특정다수인으로부터 출연받은 재산중 출연자별로 출연받은 재산가액의 산정이 어려운 재산으로서 대통령령이 정하는 재산을 제외한다. [개정 1999.12.28, 2000.12.29, 2002.12.18, 2007.12.31] [[시행일 2008.1.1]]

1. 출연받은 재산을 직접 공익목적사업 등(직접 공익목적사업에 충당하기 위하여 수익용 또는 수익사업용으로 운용하는 경우를 포함한다. 이하 이 호에서 같다)외에 사용하거나 출연받은 날부터 3년 이내에 직접 공익목적사업등에 사용하지 아니하는 경우. 다만, 그 사용에 장기간을 요하는 등 대통령령이 정하는 부득이한 사유가 있는 경우로서 제5항의 규정에 의한 보고서의 제출과 함께 납세지관할세무서장에게 그 사실을 보고한 경우를 제외한다.

2. 출연받은 재산(당해 재산을 수익용 또는 수익사업용으로 운용하는 경우 및 그 운용소득이 있는 경우를 포함한다)을 내국법인의 주식 등을 취득하는데 사용하는 경우로서 그 취득하는 주식등과 다음 각 목의 어느 하나의 주식 등을 합한 것이 당해 내국법인의 의결권있는 발행주식 총수 등의 100분의 5(성실공익법인 등에 해당하는 경우에는 100분의 10)를 초과하는 경우. 다만, 제49조 제1항 각호외의 부분 단서에 해당하는 것으로서 상호출자제한기업집단과 특수관계에 있지 아니하는 공익법인 등이 당해 공익법인 등의 출연자와 특수관계에 있지 아니하는 내국법인의 주식 등을 취득하는 경우로서 대통령령으로 정하는 경우와 「산업교육진흥 및 산학협력촉진에 관한 법률」에 따른 산학협력단이 대통령령으로 정하는 주식 등을 취득하는 경우에는 그러하지 아니하다.

가. 취득당시 당해 공익법인 등이 보유하고 있는 동일한 내국법인의 주식 등

나. 당해 내국법인과 특수관계에 있는 출연자가 당해 공익법인 등 외의 다른 공익법인 등에 출연한 동일한 내국법인의 주식 등

③ 공익법인 등(국가·지방자치단체가 설립한 공익법인 등 및 이에 준하는 것으로서 대통령령으로 정하는 공익법인 등과 성실공익법인 등을 제외한다)이 대통령령이 정하는 특수관계에 있는 내국법인의 주식 등을 보유하는 경우로서 당해 내국법인의 주식 등의 가액이 총재산가액의 100분의 30(제50조 제3항에 따른 외부감사, 제50조의2에 따른 전용계좌의 개설 및 사용과 제50조의3에 따른 결산서류 등의 공시를 이행하는 공익법인 등에 해당하는 경우에는 100분의 50)을 초과하는 때에는 제78조 제7항의 규정에 의한 가산세를 부과한다. 이 경우 그 초과하는 내국법인의 주식 등의 가액의 산정에 관하여는 대통령령으로 정한다. [신설 99.12.28, 2007.12.31] [[시행일 2009.1.1]]

⑩ 공익법인 등의 주식 등의 출연·취득 및 보유와 관련하여 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우에는 대통령령으로 정하는 바에 따라 제16조 제2항 각 호 외의 부분 본문 또는 제48조 제1항에 따라 상속세 또는 증여세 과세가액에 산입하거나 제48조 제2항에 따라 즉시 증여세를 부과한다. [개정 2007.12.31] [[시행일 2008.1.1]]

1. 성실공익법인 등이 내국법인의 의결권 있는 발행주식총수 등의 100분의 5를 초과하여 주식을 출연(출연받은 재산으로 주식을 취득하는 경우를 포함한다)받은 후 성실공익법인 등에 해당하지 아니하게 된 경우
2. 제16조 제2항 각 호 외의 부분 단서 또는 제48조 제2항 제2호 단서에 따른 공익법인 등이 제49조 제1항 각 호 외의 부분 단서에 따른 공익법인 등에 해당하지 아니하게 되거나 해당 출연자와 특수관계에 있는 내국법인의 주식을 해당 법인의 발행주식총수 등의 100분의 5를 초과하여 보유하게 된 경우

<표 1-35> 2007년 상속세 및 증여세법 개정(증여에 의한 공익법인 출연)

성실공익법인에 대한 규제 완화 및 투명성 강화를 위해 공익법인의 의무로서 회계감사를 받을 의무(제50조), 전용계좌 사용의무(제50조의2), 결산서류 공시(제50조의3) 등의 규정을 신설하였다. 투명성 강화를 위해 신설된 규정의 내용은 다음 <표 1-36>, <표 1-37>과 같다.

상속세 및 증여세법 제50조(공익법인 등에 대한 외부전문가의 세무확인)

① 공익법인 등은 과세기간별로 또는 사업연도별로 출연받은 재산의 공익목적사업 사용여부 등에 대하여 대통령령이 정하는 기준에 해당하는 2명이상의 변호사·공인회계사 또는 세무사를 선임하여 세무확인(이하 "외부전문가의 세무확인"이라 한다)을 받아야 한다. 다만, 제3항에 따른 회계감사를 받는 공익법인 등과 사업운영의 특성 및 출연재산규모 등을 참작하여 대통령령이 정하는 공익법인 등의 경우에는 그러하지 아니하다. [개정 2007.12.31] [[시행일 2008.1.1]]

③ 공익법인 등은 과세기간별로 또는 사업연도별로 「주식회사의 외부감사에 관한 법률」 제3조에 따른 감사인에게 회계감사를 받아야 한다. 다만, 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 공익법인 등의 경우에는 그러하지 아니하다. [신설 2007.12.31] [[시행일 2008]]

1. 자산규모가 대통령령으로 정하는 규모 미만인 공익법인 등
2. 사업의 특성을 고려하여 대통령령으로 정하는 공익법인 등

④ 제1항부터 제3항까지의 규정을 적용함에 있어서 세무확인항목, 세무확인절차·방법, 보고서의 작성 및 세무확인결과의 보고절차, 외부감사의 방법 등 기타 필요한 사항은 대통령령으로 정한다. [개정 2007.12.31] [[시행일 2008.1.1]]

<표 1-36> 2007년 상속세 및 증여세 개정(회계감사 부분)

회계감사를 받을 의무 이외에 전용계좌 사용의무, 결산서류 공시의무와 관련한 내용은 다음 <표 1-37>과 같다.

상속세 및 증여세법 제50조의2(공익법인 등의 전용계좌의 개설·사용 의무)

① 공익법인 등(사업의 특성을 고려하여 대통령령으로 정하는 공익법인 등을 제외한다. 이하 이 조에서 같다)은 해당 공익법인 등의 직접 공익목적사업과 관련하여 지급받거나 지급하는 **수입과 지출의 경우로서 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우에는** 대통령령으로 정하는 직접 공익 목적사업용 전용계좌(이하 “전용계좌”라 한다)를 사용하여야 한다.

1. 직접 공익목적사업과 관련된 수입과 지출을 대통령령으로 정하는 금융기관을 통하여 결제하거나 결제받는 경우
2. 기부금·출연금 또는 회비를 지급받는 경우. 다만, 현금을 직접 지급받은 경우로서 대통령령으로 정하는 경우를 제외한다.
3. 인건비·임차료를 지급하는 경우
4. 기부금·장학금·연구비 등 대통령령으로 정하는 직접 공익목적사업비를 지출하는 경우. 다만, 100만원을 초과하는 경우로 한정한다.
5. 수익용 또는 수익사업용 자산의 처분대금, 그 밖의 운용소득을 고유목적사업회계에 전입(현금 등 자금의 이전이 수반되는 경우만 해당한다)하는 경우

② 공익법인 등은 직접 공익목적사업과 관련하여 제1항 각 호의 어느 하나에 해당되지 아니하는 경우에는 명세서를 별도로 작성·보관하여야 한다. 다만, 「소득세법」 제160조의2 제2항 제3호 또는 제4호에 해당하는 증빙서류를 갖춘 경우 등 대통령령으로 정하는 수입과 지출의 경우에는 그러하지 아니하다.

③ 공익법인 등은 최초로 공익법인 등에 해당하게 된 날부터 3개월 이내에 전용계좌를 개설하여 해당 공익법인 등의 납세지 관할 세무서장에게 신고하여야 한다.

④ 공익법인 등은 전용계좌를 변경하거나 추가로 개설하려는 경우에는 대통령령으로 정하는 바에 따라 신고하여야 한다.

⑤ 공익법인 등의 전용계좌의 개설·신고·변경·추가 및 그 신고방법, 전용계좌를 사용하여야 하는 범위 및 명세서 작성 등에 필요한 사항은 대통령령으로 정한다.

[본조신설 2007.12.31] [[시행일 2008.1.1]]

상속세 및 증여세법 제50조의3(공익법인 등의 결산서류 등의 공시의무)

① 공익법인 등(자산규모가 대통령령으로 정하는 규모 미만의 공익법인등과 사업의 특성을 고려하여 대통령령으로 정하는 공익법인 등을 제외한다. 이하 이 조에서 같다)은 다음 **각 호의 서류**

등(이하 이 조에서 “결산서류 등”이라 한다)을 해당 공익법인 등의 과세기간 또는 사업연도 종료 일로부터 4개월 이내에 대통령령으로 정하는 바에 따라 국세청의 인터넷 홈페이지에 게재하는 방법으로 공시하여야 한다.

1. 대차대조표
2. 손익계산서(손익계산서에 준하는 수지계산서 등을 포함한다)
3. 기부금 모집 및 지출명세
4. 해당 공익법인 등의 대표자·이사·출연자·소재지 및 목적사업에 관한 사항
5. 주식보유 현황 등 대통령령으로 정하는 사항

② 국세청장은 공익법인 등이 제1항에 따라 결산서류 등을 공시하지 아니하거나 그 공시내용에 오류가 있는 경우에는 해당 공익법인 등에게 1개월 이내의 기간을 정하여 공시하도록 하거나 오류를 시정하도록 요구할 수 있다.

③ 제1항 및 제2항을 적용하는 경우 결산서류 등의 공시 및 그 시정요구에 관한 절차 등에 필요한 사항은 대통령령으로 정한다.

[본조신설 2007.12.31] [[시행일 2008.1.1]]

<표 1-37> 2007년 상속세 및 증여세법 개정(전용계좌 사용의무 등)

이후 다른 법령 등의 개정 등에 따른 일부 개정이 있었으나 공익법인과 관련한 특별한 개정은 없었다. 2010년 12월의 상속세 및 증여세법 개정은, 성실공익법인을 통한 기업의 간접지배 목적이 없는 주식기부에 대해서는 동일기업 주식보유한도를 초과하더라도 상속세 및 증여세를 부담하지 않도록 요건을 완화하는 내용으로 되어 있다. 즉 기업의 주식기부 활성화를 위하여 변칙 상속·증여와 경영권 우회 지배목적이 없는 것이 명백한 주식기부에 대해서는 동일기업 주식보유한도를 초과하더라도 상속세 및 증여세 부담을 경감할 필요가 있기 때문에, 성실공익법인에 대하여 주식보유한도를 초과하여 주식을 출연받더라도 3년 내에 그 초과부분을 매각하는 경우 상속세 및 증여세를 부과하지 않도록 하였다(제16조 제2항). 공익법인 관련한 개정 내용은 다음 <표 1-38>, <표 1-39>과 같다.

상속세 및 증여세법 제16조(공익법인 등의 출연재산에 대한 상속세 과세가액 불산입)

① 상속재산 중 피상속인이나 상속인이 종교·자선·학술 또는 그 밖의 공익을 목적으로 하는 사업을 하는 자(이하 "공익법인 등"이라 한다)에게 출연한 재산의 가액으로서 제67조에 따른 신고 기한(상속받은 재산을 출연하여 공익법인 등을 설립하는 경우로서 부득이한 사유가 있는 경우에

는 그 사유가 없어진 날이 속하는 달의 말일부터 6개월까지를 말한다) 이내에 출연한 재산의 가액은 상속세 과세가액에 산입하지 아니한다.

- ② 제1항을 적용할 때 내국법인의 의결권 있는 주식 또는 출자지분(이하 이 조와 제48조, 제49조 및 제78조 제4항·제7항에서 "주식 등"이라 한다)을 출연하는 경우로서 출연하는 주식등과 다음 각 호의 어느 하나의 주식 등을 합한 것이 그 내국법인의 의결권 있는 발행주식총수 또는 출자총액(이하 이 조와 제48조, 제49조 및 제63조 제3항에서 "발행주식총수 등"이라 한다)의 100분의 5[대통령령으로 정하는 기준에 해당하는 공익법인 등으로서 제50조 제3항에 따른 외부감사, 제50조의2에 따른 전용계좌의 개설 및 사용과 제50조의3에 따른 결산서류 등의 공시를 이행하는 공익법인 등(이하 "성실공익법인 등"이라 한다)에 출연하는 경우에는 100분의 10]를 초과하는 경우에는 그 초과하는 가액을 상속세 과세가액에 산입한다. 다만, **제49조 제1항 각 호 외의 부분 단서에 해당하는 공익법인 등으로서 「독점규제 및 공정거래에 관한 법률」 제9조에 따른 상호출자제한기업집단(이하 "상호출자제한기업집단"이라 한다)과 특수관계에 있지 아니한 공익법인 등에 그 공익법인 등의 출연자와 특수관계에 있지 아니한 내국법인의 주식 등을 출연하는 경우로서 대통령령으로 정하는 경우와 상호출자제한기업집단과 특수관계에 있지 아니한 성실공익법인 등(공익법인 등이 설립된 날부터 3개월 이내에 주식 등을 출연받고, 설립된 사업연도가 끝난 날부터 2년 이내에 성실공익법인등이 되는 경우를 포함한다)이 발행주식총수 등의 100분의 10을 초과하여 출연받은 경우로서 초과보유일부터 3년 이내에 초과하여 출연받은 부분을 매각(주식 등의 출연자 또는 그와 특수관계에 있는 자에게 매각하는 경우는 제외한다)하는 경우에는 그러하지 아니하다. [개정 2010.12.27] [[시행일 2011.1.1]]**
1. 출연자가 출연할 당시 해당 공익법인 등이 보유하고 있는 동일한 내국법인의 주식 등
 2. 출연자 및 그와 특수관계에 있는 자가 해당 공익법인 등 외의 다른 공익법인 등에 출연한 동일한 내국법인의 주식 등

<표 1-38> 2010년 상속세 및 증여세법 개정(상속에 의한 공익법인 출연)

상속세 및 증여세법 제48조(공익법인 등이 출연받은 재산에 대한 과세가액 불산입등)

① 공익법인 등이 출연받은 재산의 가액은 증여세 과세가액에 산입하지 아니한다. 다만, 공익법인 등이 내국법인의 주식 등을 출연받은 경우로서 출연받은 주식 등과 다음 각 호의 어느 하나의 주식 등을 합한 것이 그 내국법인의 의결권 있는 발행주식총수 등의 100분의 5(성실공익법인 등에 해당하는 경우에는 100분의 10)를 초과하는 경우(제16조 제2항 각 호 외의 부분 단서에 해당하는 경우는 제외한다)에는 대통령령으로 정하는 방법으로 계산한 초과부분을 증여세 과세가액에 산입한다.

1. 출연자가 출연할 당시 해당 공익법인등이 보유하고 있는 동일한 내국법인의 주식 등
2. 출연자 및 그와 특수관계에 있는 자가 해당 공익법인 등 외의 다른 공익법인등에 출연한 동

일한 내국법인의 주식 등

② 세무서장 등은 제1항 및 제16조 제1항에 따라 재산을 출연받은 공익법인 등이 다음 제1호부터 제4호까지 및 제6호의 어느 하나에 해당하는 경우에는 대통령령으로 정하는 가액을 공익법인 등이 증여받은 것으로 보아 즉시 증여세를 부과하고, 제5호에 해당하는 경우에는 제78조 제9항에 따른 가산세를 부과한다. 다만, 불특정 다수인으로부터 출연받은 재산 중 출연자별로 출연받은 재산가액을 산정하기 어려운 재산으로서 대통령령으로 정하는 재산은 제외한다. [개정 2010.12.27] [[시행일 2011.1.1]]

1. 출연받은 재산을 직접 공익목적사업 등(직접 공익목적사업에 충당하기 위하여 수익용 또는 수익사업용으로 운용하는 경우를 포함한다. 이하 이 호에서 같다)의 용도 외에 사용하거나 출연받은 날부터 3년 이내에 직접 공익목적사업 등에 사용하지 아니하는 경우. 다만, 직접 공익목적사업 등에 사용하는 데에 장기간이 걸리는 등 대통령령으로 정하는 부득이한 사유가 있는 경우로서 제5항에 따른 보고서를 제출할 때 납세지 관할세무서장에게 그 사실을 보고하고, 그 사유가 없어진 날부터 1년 이내에 해당 재산을 직접 공익목적사업 등에 사용하는 경우는 제외한다.
2. 출연받은 재산(그 재산을 수익용 또는 수익사업용으로 운용하는 경우 및 그 운용소득이 있는 경우를 포함한다)을 내국법인의 주식 등을 취득하는 데 사용하는 경우로서 그 취득하는 주식 등과 다음 각 목의 어느 하나의 주식 등을 합한 것이 그 내국법인의 의결권 있는 발행주식총수 등의 100분의 5(성실공익법인 등에 해당하는 경우에는 100분의 10)를 초과하는 경우. 다만, 제49조 제1항 각 호 외의 부분 단서에 해당하는 것으로서 상호출자제한기업집단과 특수관계에 있지 아니한 공익법인 등이 그 공익법인 등의 출연자와 특수관계에 있지 아니한 내국법인의 주식 등을 취득하는 경우로서 대통령령으로 정하는 경우와 「산업교육진흥 및 산학협력촉진에 관한 법률」에 따른 산학협력단이 대통령령으로 정하는 주식 등을 취득하는 경우는 제외한다.
 - 가. 취득 당시 해당 공익법인 등이 보유하고 있는 동일한 내국법인의 주식 등
 - 나. 해당 내국법인과 특수관계에 있는 출연자가 해당 공익법인등 외의 다른 공익법인 등에 출연한 동일한 내국법인의 주식 등
3. 출연받은 재산을 수익용 또는 수익사업용으로 운용하는 경우로서 그 운용소득을 직접 공익목적사업 외에 사용한 경우
4. 출연받은 재산을 매각하고 그 매각대금(매각대금에 의하여 증가한 재산을 포함하며 대통령령으로 정하는 공과금 등은 제외한다)을 공익목적사업 외에 사용하거나 매각한 날부터 3년이 지난 날까지 대통령령으로 정하는 바에 따라 공익목적사업에 사용하지 아니한 경우
5. 제3호에 따른 운용소득을 대통령령으로 정하는 기준금액에 미달하게 사용하거나 제4호에 따른 매각대금을 매각한 날부터 3년 동안 대통령령으로 정하는 기준금액에 미달하게 사용한 경우
6. 그 밖에 출연받은 재산 및 직접 공익목적사업을 대통령령으로 정하는 바에 따라 운용하지 아니하는 경우

<표 1-39> 2010년의 상속세 및 증여세법 개정(증여에 의한 공익법인 출연)

2011년 12월 개정된 상속세 및 증여세법은 공익법인에 대한 자율통제를 강화하는 취지에서, 출연 받은 재산에 대하여 상속세·증여세가 면제되는 공익법인 등이 공시한 결산서류의 활용도를 높이기 위하여 국세청장이 그 결산서류를 일정한 자에게 제공할 수 있도록 하였다(제50조의3 제3항 신설). 이 내용은 다음 <표 1-40>과 같다.

상속세 및 증여세법 제50조의3(공익법인 등의 결산서류 등의 공시의무 등)

① 공익법인 등(자산 규모 등을 고려하여 대통령령으로 정하는 공익법인 등과 사업의 특성을 고려하여 대통령령으로 정하는 공익법인 등은 제외한다. 이하 이 조에서 같다)은 다음 각 호의 서류 등(이하 이 조에서 "결산서류 등"이라 한다)을 해당 공익법인 등의 과세기간 또는 사업연도 종료일로부터 4개월 이내에 대통령령으로 정하는 바에 따라 국세청의 인터넷 홈페이지에 게재하는 방법으로 공시하여야 한다. [개정 2010.12.27]

1. 대차대조표
2. 손익계산서(손익계산서에 준하는 수지계산서 등을 포함한다)
3. 기부금 모집 및 지출 내용
4. 해당 공익법인 등의 대표자, 이사, 출연자, 소재지 및 목적사업에 관한 사항
5. 주식보유 현황 등 대통령령으로 정하는 사항

② 국세청장은 공익법인 등이 제1항에 따라 결산서류 등을 공시하지 아니하거나 그 공시 내용에 오류가 있는 경우에는 해당 공익법인 등에 대하여 1개월 이내의 기간을 정하여 공시하도록 하거나 오류를 시정하도록 요구할 수 있다.

③ 국세청장은 공익법인 등이 공시한 결산서류 등을 대통령령으로 정하는 자에게 제공할 수 있다. [신설 2011.12.31]

④ 제1항과 제2항에 따른 결산서류 등의 공시 및 그 시정 요구의 절차 등은 대통령령으로 정한다. [개정 2011.12.31][전문개정 2010.1.1][본조제목개정 2011.12.31]

<표 1-40> 2011년 상속세 및 증여세법 개정(공익법인 결산 정보 제공)

2013년 1월 1일에 개정된 상속세 및 증여세법은 성실공익법인제도의 투명성을 제고하기 위하여 성실공익법인 등의 요건을 강화하는 내용을 담고 있다. 이 내용은 다음 <표 1-41>과 같다. 성실공익법인의 정의는 상속세 및 증여세법 제16조에서 규정하고 있기 때문에 증여세 과세가액 불산입을 규정하는 제48조의 개정은 없었다.

상속세 및 증여세법 제16조(공익법인 등의 출연재산에 대한 상속세 과세가액 불산입)

① 상속재산 중 피상속인이나 상속인이 종교·자선·학술 또는 그 밖의 공익을 목적으로 하는 사업을 하는 자(이하 "공익법인 등"이라 한다)에게 출연한 재산의 가액으로서 제67조에 따른 신고기한(상속받은 재산을 출연하여 공익법인 등을 설립하는 경우로서 부득이한 사유가 있는 경우에는 그 사유가 없어진 날이 속하는 달의 말일부터 6개월까지를 말한다) 이내에 출연한 재산의 가액은 상속세 과세가액에 산입하지 아니한다.

② 제1항을 적용할 때 내국법인의 의결권 있는 주식 또는 출자지분(이하 이 조와 제48조, 제49조 및 제78조제4항·제7항에서 "주식 등"이라 한다)을 출연하는 경우로서 출연하는 주식등과 다음 각 호의 어느 하나의 주식 등을 합한 것이 그 내국법인의 의결권 있는 발행주식총수 또는 출자총액(이하 이 조와 제48조, 제49조 및 제63조 제3항에서 "발행주식총수 등"이라 한다)의 100분의 5[제50조 제3항에 따른 외부감사, 제50조의2에 따른 전용계좌의 개설 및 사용, 제50조의3에 따른 결산서류 등의 공시, 제51조에 따른 장부의 작성·비치, 그 밖에 대통령령으로 정하는 요건을 모두 갖춘 공익법인 등(이하 "성실공익법인 등"이라 한다)에 출연하는 경우에는 100분의 10]를 초과하는 경우에는 그 초과하는 가액을 상속세 과세가액에 산입한다. 다만, 제49조 제1항 각 호 외의 부분 단서에 해당하는 공익법인 등으로서 「독점규제 및 공정거래에 관한 법률」 제9조에 따른 상호출자제한기업집단(이하 "상호출자제한기업집단"이라 한다)과 특수관계에 있지 아니한 공익법인 등에 그 공익법인 등의 출연자와 특수관계에 있지 아니한 내국법인의 주식 등을 출연하는 경우로서 대통령령으로 정하는 경우와 상호출자제한기업집단과 특수관계에 있지 아니한 성실공익법인 등(공익법인 등이 설립된 날부터 3개월 이내에 주식 등을 출연받고, 설립된 사업연도가 끝난 날부터 2년 이내에 성실공익법인 등이 되는 경우를 포함한다)이 발행주식총수 등의 100분의 10을 초과하여 출연받은 경우로서 초과보유일부터 3년 이내에 초과하여 출연받은 부분을 매각[주식 등의 출연자 또는 그의 대통령령으로 정하는 특수관계인(이하 이 조에서 "특수관계인"이라 한다)에게 매각하는 경우는 제외한다]하는 경우에는 그러하지 아니하다. [개정 2010.12.27, 2011.12.31, 2013.1.1]

1. 출연자가 출연할 당시 해당 공익법인 등이 보유하고 있는 동일한 내국법인의 주식 등
2. 출연자 및 그의 특수관계인이 해당 공익법인 등 외의 다른 공익법인 등에 출연한 동일한 내국법인의 주식 등

<표 1-41> 2013년 상속세 및 증여세법 개정(성실공익법인 관련)

IV. 요약 및 시사점

1. 변화 추이

상속세 및 증여세 최고세율 및 과세표준의 변화 상황을 제정한 때부터 1979년까지, 1980년부터 현재까지 시대별로 정리하면 다음 <표 1-42>, <표 1-43>과 같다.

연도	최고 과세표준액	최고세율	과세구간	비고
1950	5천만원 초과	90%	17단계	3.22.시행 예정
1952	10억 초과	75%	17단계	6.25 전쟁 중
1956	1억원 초과	직계 45%, 기타 55%	12단계	
1960	1억원 초과(상속)	30%	10단계	민법 제정, 증여세와 분리, 친족과 비친족 구분 (증여세)
	1억원 초과(친족)	35%(증여)	10단계	
	1천만원(비친족)	35%(증여)	6단계	
1967	5억원 초과	70%(상속)	9단계	
	2억원 초과	70%(증여)	8단계	
1974	5억원 초과	75%(상속)	15단계	공익법인법 제정
	2억원 초과	75%(증여)	14단계	
1979	5억원 초과	67%(상속)	15단계	박정희 대통령 서거
	2억원 초과	67%(상속)	14단계	

<표 1-42> 1950년부터 1979년까지의 최고 세율 및 과세표준의 변화

연도	최고 과세표준액	최고세율	과세구간	비고
1981	5억원 초과	60%	15단계	전두환 대통령, 상속세와 상이
	2억원 초과	67%(증여)	14단계	
1988	5억원 초과	55%	8단계	노태우 대통령
	2억원 초과	60%(증여)	8단계	

1990	10억원 초과	55%(증여)	5단계	과세구간 조정
	5억원 초과	60%(증여)	5단계	
1993	10억원 초과	50%(상속)	5단계	세율 인하, 금융실명제
	5억원 초과	55%(증여)	5단계	
1994	5억 5천만원 초과	40%(상속)	4단계	공익법인법 제정
	3억원 초과	40%(증여)	4단계	
1996	50억원 초과	45%(상속)	5단계	상속증여세율 일치, 전문 개정
		45%(상속)	5단계	
1999	30억원 초과	50%	5단계	현행법

〈표 1-43〉 1980년부터 현재까지의 최고 세율 및 과세표준의 변화

공익법인에 대한 규정도 상속세법에는 규정이 없었고 증여세 과세가액 불산입 규정만이 있었으나 점차적으로 공익법인에 대한 규정에도 변화가 오기 시작했는데, 이러한 변화를 상속세법이 전문 개정된 1996년을 기준으로 하여 정리하면 〈표 1-44〉, 〈표 1-45〉와 같다.

연도	규정 내용	법령 명	비고
1950	공익법인 과세가액 불산입	증여세법	상속세법과 별개의 법
1952	공익법인 과세가액 불산입	상속세법 8조의1	증여세법 폐지
1960	공익법인 과세가액 불산입	상속세법 8조의2	조문 이동
1971	공익법인 과세가액 불산입	상속세법 8조의2	국가 등에 대한 기부와 공익법인 기부 분리(2항으로 확대)
1974	공익법인 출연재산 사후관리	상속세법 8조의2	진도보고서 제출의무, 출연목적 사용의 강제(5항으로 확대)
1990	• 공익법인 20% 초과 보유주식 과세 • 보고서 제출 누락 등 가산세 부과	상속세법 8조의2	1974년 신설 규정 등의 개정 (6항으로 확대)
1993	• 공익법인 5% 초과 보유주식 과세 • 세무서장과 주무관청의 지분보유 초과사실 통지의무	상속세법 8조의2	7항과, 8항 신설
1994	출연 목적재산의 사용의무 3년 확대	상속세법 8조의2	통제 일부 완화(개정)

〈표 1-44〉 1996년 이전까지의 공익법인 관련 규정의 변화

연도	규정 내용	법령 명	비고
1996	출자자와 특수관계 있는 법인, 임원의 사용 수익도 과세	상속세 및 증여세법 16	<ul style="list-style-type: none"> • 전문개정 • 법령 변경
	출자자와 특수관계 있는 법인, 임원의 사용 수익도 과세	상속세 및 증여세법 48	
	외부전문가의 세무확인제도	상속세 및 증여세법 50	
	출연재산 장부 작성비치 의무	상속세 및 증여세법 51	
	초과 보유지분 20% 가산세	상속세 및 증여세법 78	
1999	5% 초과 보유지분 과세	상속세 및 증여세법 16	매년 가산세
	출연자 등 임원 취임 제한	상속세 및 증여세법 48	8항 신설
	30% 초과 보유지분 가산세	상속세 및 증여세법 48	9항 신설
	특수관계 법인 홍보시 가산세	상속세 및 증여세법 48	10항 신설
2000	성실공익법인의 5% 초과 보유 인정	상속세 및 증여세법 16, 48	일부 완화
	미사용금액의 특례	상속세 및 증여세법 48, 78	가산세 부과 후 이월 사용하도록 함
2007	성실공익법인 요건 강화	상속세 및 증여세법 16	2항 괄호 개정
	50% 초과 보유지분 가산세	상속세 및 증여세법 48	9항 개정
	회계감사 받을 의무	상속세 및 증여세법 50	3항 신설
	전용계좌 개설 및 사용 의무	상속세 및 증여세법 50의2	조문 신설
	결산서류의 공시 의무	상속세 및 증여세법 50의3	조문 신설
2010	지배 목적 없는 5% 초과 보유주식의 과세 제외	상속세 및 증여세법 16, 48	통제 일부 완화(개정)
2011	결산서류의 정보 제공	상속세 및 증여세법 50의3	3항 신설
2013	성실공익법인 요건 강화	상속세 및 증여세법 16	2항 괄호 개정

<표 1-45> 1996년 이후의 공익법인 관련 규정의 변화

상속세법, 상속세 및 증여세법(96년 전문개정), 상속세 및 증여세법(2007년) 등 법령 명의 변화와 함께 조문 수 및 규정 내용이 복잡화되었음을 알 수 있었다. 구체적으로 보면 50, 60년대에는 공익법인에 대한 통제 규정이 거의 없고 세율 변화가 극심했다. 70, 80년대에는 세율의 변화 폭도 작아지는 등 상대적으로 안정적이라고 할 수 있지만 공익법인법의 제정 시기와 맞물려 1974년 공익

법인에 대한 일부 사후관리 규정이 도입된 이후 특별한 변화는 잘 보이지 않았다. 공익법인에 대해 일부 규제가 있던 시기라고 할 수 있다. 90년대에 들어와서야 공익법인에 대한 본격적 규제가 시작되었다고 볼 수 있으며, 재산 출연과 관련된 대부분의 규정이 이 시기에 제정 또는 개정되었다. 2000년대 초 성실공익법인에 대해서는 제한을 완화하는 규정이 만들어지기도 했으나, 2007년 개정시에는 공익법인의 투명성을 강화하는 방향으로 대폭 개정이 이루어졌으며, 투명성을 강화하는 차원에서의 일부 개정이 그 후 계속되어 현재에 이르고 있다. 최근의 법 개정 상황을 보면 그 목표 대상이 성실공익법인으로 되는 것 같다. 투명성이 강화되는 것은 선행연구에서 밝힌 바와 같이 공익법인의 개념이 재산 출연(出捐)형에서 모금(募金)형을 포섭하는 쪽으로 바뀌는 것과 관련이 있다고 생각한다.

2. 최고 세율의 변화와 재단법인 설립과의 관계

최고 세율의 변화와 재단법인의 설립과 어떠한 상관관계가 있을까? 아름다운재단에서 조사한 자료에 의하면,³⁾ 상속세 및 증여세율이 30%로 가장 낮았던 1960년부터 1967년 사이, 또는 40%로 현재보다 10% 낮았던 1995년, 1996년의 신설재단법인 설립수는 전년도에 비해서 약간 증가하기는 했지만 세율의 인하 영향으로 보기는 어려운 점이 있다. 오히려 최고세율이 70%로 인상된 1969년이나 1970년 등에 재단법인 설립이 증가한 것을 보면 세율과 재단법인 설립과 상관관계가 있다고 보기는 어렵다. 세율의 변동 여부에도 불구하고 1970년대부터 2008년까지 재단법인 설립 수는 꾸준히 증가하고 있기 때문에, 상속세 또는 증여세 세 부담 때문에 재단법인 등을 설립한 것은 아니라고 해석할 수 있다.

3) 이상민, “국내 민간 공익재단 현황연구”, 국내 민간 공익재단 기초연구(기획연구시리즈 5), 아름다운재단 기부문화연구소(2012), p30 <표 9-2> 설립연도별 신규 재단법인 설립수 참조

3. 공익법인 관련 규정과 재단법인 설립과의 관계

오히려 재단법인의 설립과 공익법인 관련 규정이 상반(相反)관계에 있는 것은 아닐까? 앞에서 본 바와 같이 1950년 상속세법 제정시부터 1974년 공익법인의 출연재산 사후관리 규정이 만들어지기 전까지는 세법에서 공익법인에 대한 규제 하는 규정이 없었다. 1974년의 사후관리 규정도 간단한 것이었기 때문에 본격적으로 공익법인에 대한 규제를 하기 시작하는 1990년까지는 공익법인에 대한 세법상 규제가 거의 없었다. 대기업의 문화재단 등에 대한 문제 제기 등이 89년 말부터 1991년 도에 대거 제기되었기 때문에,⁴⁾ 그 이전에는 사실상 제약이 없었다고 봐야 하기 때문이다. 1993년 이후의 공익법인에 대한 통제 규정은 공직자재산공개에서 드러난 바와 같이 재벌뿐 아니라 사회지도층도 활용되고 있다는 사실에 대해 규제하기 위한 차원에서 진행되거나⁵⁾ 금융실명제를 실시하기 위한 보완 차원에서 규정된 것들이기 때문에 공익법인의 재산 보유 형태, 특수관계 있는 범위의 확대, 외부전문가의 세무확인, 장부의 작성 및 비치 등 공익법인의 재산 자체에 대한 통제를 하는 내용이 주류를 이루었다. 이러한 흐름에도 불구하고 재단법인 설립 수는 1991년 115건에서부터 2008년 238건으로 꾸준히 증가하였기 때문에 공익법인의 통제 규정과 재단법인 설립과 어떠한 상관관계가 있다고 보기 어렵다.

2007년의 공익법인 규제는 주로 투명성 확보와 관련된 것인데, 이것은 모금형 공익법인의 등장과 관계 있다. 90년대 말 종전의 재산 출연(出捐)형 공익법인과 다른 모금(募金)형 공익법인이 대두함에 따라 종전에 비해 모금된 재산의 목적사업에의 사용 형태 등이 중요하게 대두되었고, 이를 위해 투명성을 강화하기 위한 방안으로서 전용계좌의 개설, 결산서류의 공시 등 의무를 부여하게 된 것이다. 이 규정들이 시행 후 2009년 139, 2010년 78, 2011년 44 등 공익법인의 설립 수가 줄어드는 모습을 보이고 있으나, 공익법인에 대한 규제가 강해져서 그런 것인지 명확하지 않다.

그러나 전용계좌 사용, 주식보유 제한, 결산서류 공시의무, 정보 제공, 세무 확인 등 제도적으로는 공익법인에 대한 통제 규정이 거의 완비 단계에 있어서 공익법인의 설립에 부담을 느낄 수 있다고 생각된다. 공익법인의 설립이 많다는 것이 곧 사회적 선(善)은 아니지만 급격히 감소하는 것도 문

4) 동아일보, “기업 변칙 문화재단 추궁”, 1991. 10. 4. 자.(동 보도에 의하면 국내 재벌 등이 소유하고 있는 문화재단 등 공익법인이 60여 개에 이른다고 함).

5) 경향신문, “속출하는 공직자 재단 설립, 성금기탁 : 사회환원이나 은닉 축소냐”, 1993.8.31.자

제가 있을 것이다. 최근의 상속세 및 증여세법 개정취지에서 보는 바와 같이, 통제 규정의 준수가 오히려 공익법인의 자율성을 해치지 않도록 하는 것도 중요하다.

4. 시사점

공익법인에 대한 세법적 규제의 변화를 통해 재단법인 설립과의 상관관계를 찾아보려는 시도로, 상속세 및 증여세법 제정 당시부터 현재까지의 최고 세율 및 과세표준, 공익법인에 대한 통제 규정 등을 분석하여 보았으나 이러한 것들과 재단법인 설립 간에는 상관관계를 찾기 어렵다는 결론에 도달했다. 세율과 관련해서 보면 공익법인에 대한 과세가액 불산입 규정은 세율이 높은 경우에 세금을 더 줄이는 효과가 있기 때문에 세율과 재단법인 설립은 오히려 정비례 관계에 있는 것으로 보이기도 하지만, 실제로는 세율이 높은 지 여부와 무관하게 재단법인 설립 수는 증가했다. 형식적으로는 '세금 문제 때문에 재단법인을 설립한다.'는 말은 적어도 맞지 않는다는 의미인데, 뭔가 이상한 점이 있다. 결국 문제는 세율이 아니고 "과세가액에 불산입" 한다는 규정 자체에 있다. 조세회피 수단으로 또는 지주회사의 역할을 하도록 하기 위하여 설립한 경우에도 정관상 목적에 공익성이 있다고 인정되면 과세가액 불산입이라는 혜택을 주었기 때문에, 최소한 형식적으로 세금 문제 때문에 법인을 설립한 것은 아닌 것이다. 실질적으로는 세금 문제 때문에 법인을 설립했지만... 그러므로 어떠한 공익법인에 대해서 과세가액 불산입이라는 특례를 적용할 것인지에 대해 근본적인 검토를 해야 할 것이다.

또한 공익법인의 세무상 통제 규정이 거의 완비된 2009년 이후 재단법인의 설립 수가 급격히 감소하고 있는 점은 공익법인의 자율성과의 측면에서 우려되는 점이 있다. 과도한 통제는 공익법인의 부담을 가중시키고 목적사업 수행에 지장을 줄 수 있기 때문이다. 따라서 공익법인의 설립이나 운영에 대해서도, 법문상 요건을 충족하면 주무관청의 개입 여지(餘地) 없이 공익법인의 자율성을 보장하는 쪽으로 해석하고 운영함이 바람직하다.