

지방세법상 과점주주의 법리와 적용범위

전 동 흔

행정자치부 지방세정팀 서기관

1. 개요

(1) 의의

과점주주에 대하여는 지방세법상 제2차 납세의무자로서의 지위와 취득세 납세의무자로서의 지위가 있다. 제2차 납세의무자로서의 지위에서 과점주주는 당해 주식발행법인이 지방세 납세의무를 이행하지 아니하여 납부를 하지 아니한 경우 보충적인 납세의무를 진다는 의미이다. 이 경우 본래의 납세의무자가 지방세를 체납한 경우 왜 납세의무를 확대하는 것인가?

그 이론적 근거는 부종성과 보충성에 기인하는 것이며 부종성은 주로 보증채무가 주채무를 담보하므로 주채무가 존재하여야 보증채무가 성립하며, 주채무가 소멸되면 따라 소멸된다는 것이다. 주채무가 조건부이면 조건부로 성립하며, 보증채무는 그 목적 또는 형태에서 주채무보다 무거울 수 없다. 또한 보증인은 주채무자의 항변권으로 채권자에게 대항할 수 있는 것이다. 이에 대하여 보충성은 주채무자가 이행을 하지 않을 때에 비로소 보증인이 이행할 책임을 진다는 것이다.

따라서 채권자가 채무이행을 청구할 경우 보증인은 주채무자가 변제능력이 있다는 사실과 그 집행이 쉽다는 것을 증명하여 먼저 주채무자에게 청구할 것(최고의 항변권)과 그 재산을 집행할 것(검색의 항변권)을 요구할 수 있다.

따라서 납세의무의 확대는 보충성과 부종성에 근거하여 본래의 납세의무자와 일정한 법률관계에 있는 자로 하여금 조세채무를 이행하게 하여 징세하는 제도로서 본래의 납세의무를 전제로 성립되고 납세의무가 소멸하면 보충적 납세의무도 소멸하게 되는 것이다. 그러므로 납세의무를 확대하기 위해서는 우선 본래의 납세의무자에게 납세의무를 확정시킨 이후에 납세의무를 확대시킬 수가 있는 것이다.

그러나 취득세 납세의무자로서의 지위는 당해 주식발행법인의 주식을 51%이상 취득함으로써 과점주주가 된 때에는 당해 주식발행법인의 부동산 등 취득세 과세대상 물건을 취득한 것으로 의제하여 과점지분비율에 해당하는 부분을 과세하게 되는 것이다.

(2) 과점주주의 범위

취득세납세의무자로서의 과점주주는 「법인의 주식 또는 지분을 취득함으로써 지방세법 제22조 제2호의 규정에 의한 과점주주(법인설립시에 발행하는 주식 또는 지분을 취득함으로써 과점주주가 된 경우를 제외)가 된 때에는 그 과점주주는 당해 법인의 부동산, 차량, 기계장비, 임목, 항공기, 선박, 광업권, 어업권, 골프회원권, 콘도미니엄회원권 또는 종합체육시설이용회원권을 취득」한 것으로 보아 납세의무를 부담시키는 것이다. 이때 과점주주는 주주 또는 유한책임사원 1인과 그와 대통령령이 정하는 친족 기타 특수관계에 있는 자들의 소유주식의 합계 또는 출자액의 합계가 당해 법인의 발행주식총수 또는 출자총액의 100분의 51 이상인 자들을 말한다.

(가) 비상장법인

여기서 과점주주가 주식 또는 지분을 취득함으로써 취득세납세의무를 발생시키기 위해서는 대상법인이 비상장법인이어야 한다. 비상장법인이라 함은 「주식을 한국증권선물거래소에 상장한 법인」을 제외한 법인을 말한다. 증권거래법 제2조 제13항에 의하면 「상장법인」은 유가증권시장에 상장된 유가증권의 발행인을 의미하며, 「유가증권시장」은 유가증권의 매매거래를 위하여 한국증권선물거래소

가 개설한 시장을 말한다.

그러므로 장외등록시장에서 등록한 법인의 경우에는 상장법인으로 볼 수 없는 것이며, 증권거래법에 의하여 상장 중인 법인의 경우에 있어서는 증권거래법 제88조의 규정에 의한 유가증권상장규정 제3조, 제4조의 규정에 의하여 증권선물거래소에서 통보받은 「상장일자」 이후부터 상장법인이 된다.

대상법인	판 단	비 고
증권선물거래소상장법인	×	장외등록
코스닥상장법인	×	
비상장·비등록법인	○	

[관련 규정] 과점주주와 상장법인의 범위

한국증권선물거래소법 제2조 (정의) ① 이 법에서 “유가증권시장”이라 함은 유가증권의 매매거래를 위하여 한국증권선물거래소(이하 “거래소”라 한다)가 개설하는 코스닥시장외의 시장을 말한다.

② 이 법에서 “코스닥시장”이라 함은 대통령령이 정하는 유가증권의 매매거래를 위하여 거래소가 개설하는 시장을 말한다.

③ 이 법에서 “선물시장”이라 함은 선물거래법 제3조제1호의 선물거래를 위하여 거래소가 개설하는 시장을 말한다.

(코스닥시장 거래대상 유가증권)

1. 「증권거래법」 제2조제1항제4호 및 제6호의 유가증권
2. 「증권거래법」 제2조제1항제7호의 유가증권(주권의 성질을 갖춘 것에 한한다)
3. 「증권거래법」 제2조제1항제8호의 유가증권(제2호의 유가증권을 기초로 하여 발행한 것에 한한다)
4. 「간접투자자산 운용업법」에 따라 자산운용회사가 발행하는 수익증권중 동법 제137조제1항의 규정에 의한 수익증권
5. 「증권거래법 시행령」 제2조의3제1항제6호 및 제7호의 규정에 따른 유가증권

법 제15조 (시장의 개설) ① 거래소가 개설하는 시장은 다음 각호와 같다.

1. 유가증권시장
2. 코스닥시장
3. 선물시장

② 거래소가 아닌 자는 제1항의 규정에 의한 시장 또는 이와 유사한 시설을 개설하거나 유사한 시설을 이용하여 유가증권의 매매거래 또는 선물거래를 하지 못한다. 다만, 증권거래법 제2조제8항제8호의 규정에 의한 증권업을 영위하는 자는 그러하지 아니하다.

법 제24조 (거래소가 발행한 유가증권의 상장 및 상장폐지의 승인) ① 거래소가 발행한 유가증권을 상장하거나 상장을 폐지하고자 하는 때에는 금융감독위원회의 승인을 얻어야 한다.

② 거래소는 제1항의 규정에 따라 상장한 경우에는 이상거래의 심리·감리, 수시공시 그 밖의 상장관리 등을 자체적으로 수행하고 그 결과를 금융감독위원회에 보고하여야 한다.

증권거래법 제2조 ⑬ 이 법에서 “상장법인” “비상장법인” “주권상장법인” 및 “주권비상장법인”이라 함은 각각 다음 각호의 자를 말한다.

1. 상장법인 : 유가증권시장에 상장된 유가증권의 발행인
2. 비상장법인 : 유가증권시장에 상장되지 아니한 유가증권의 발행인
3. 주권상장법인 : 유가증권시장에 상장된 주권을 발행한 법인
4. 주권비상장법인 : 유가증권시장에 상장되지 아니한 주권을 발행한 법인
- ⑭ 이 법에서 “코스닥시장”이라 함은 한국증권선물거래소법 제2조제2항의 규정에 의한 코스닥시장을 말한다.
- ⑮ 이 법에서 “코스닥상장법인”이라 함은 코스닥시장에 상장된 유가증권을 발행한 법인을 말한다.

(나) 과점주주의 요건

과점주주 해당 여부의 판단기준은 당해 법인의 발행주식총수 또는 출자총액의 100분의 51 이상의 주식 또는 출자지분에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자이기 때문에 실질적으로 주식에 관한 권리를 행사하는 것인지 여부는 대법원 판례를 비추어 보면 주식발행법인의 주식을 취득하여 그 법인의 경영을 사실상 지배하는 주주이며 그 법인의 운영에 참여하여 실질적으로 지배할 수 있는 과점주주로 판단하며 취득하는 법인이 비상장법인의 주식을 경영참여나 지배목적이 아니고 상장 후 매각할 목적으로 취득하여 일시적으로 보유하고 있는 경우에 실질적인 권리를 행사하는 과점주주에 해당하는지는 사안별로 검토하여 판단하는 것이다. 주식을 취득하여 실질적인 권리를 행사할 수 있는 지위에 있는 것인가를 검토하면 다음과 같다.

첫째, 주식 취득의 강제성 여부로서 법원이나 관계법령의 이행 및 정부의 매입지시에 의한 취득의 경우 법인의 경영을 사실상 지배하기 위한 주식의 취득이 아니라고 할 것이다.

둘째, 주식을 일시보유목적으로 취득하는 경우로서 법인의 경영지배를 목적으로 하는 경우가 아닌 경우로 관계법령이나 정부시책 등에 따라 주식을 취득하였을 뿐 법인의 경영을 지배하기 위한 목적이 아니라면 과점주주로서 실질적인 주식의 권리를 행사하는 지위라고 보기 곤란한 것이다.¹⁾

셋째, 경영권 행사시 정부지시나 타율적으로 행사하는 경우로서 법인의 경영권의 행사나 의사결정은 주로 법원이나 정부의 지시에 의거 행사되는 것이며, 이는 주식을 취득한 이후에도 그 주식의 처분

1) 대법원 1999. 12. 28. 선고 98두7619 판결

주주명부상 주식의 소유명의를 차명하여 등재하였다가 실질 주주 명의로 개서한 경우, 주주명부상 주식의 소유 명의자로 기재되어 있던 차명인은 명의상의 주주에 불과하므로 주식의 실질주주가 위 주식에 관한 주주명부상의 주주명의를 자기명의로 개서하였다고 하더라도 이는 실질주주가 주주명부상의 명의를 회복한 것에 불과하여 구 지방세법(1997. 8. 30. 법률 제5406호로 개정되기 전의 것) 제105조 제6항에서 말하는 주주로부터 주식을 취득한 경우에 해당하지 않으며, 또한 같은 항에서의 '주식의 취득행위는 그 자체가 취득세의 과세대상이 되는 것이 아니어서 취득세의 과세대상이 되는 취득행위와 동일선상에서 그 개념을 파악할 수는 없으므로 부동산의 명의신탁해지로 인한 소유권이전이 취득세가 비과세되는 같은 법 제110조 제1호 (나)목 소정의 신탁법상의 신탁의 해지로 인한 취득에 해당하지 아니하고 과세대상이 되는 '취득'에 해당한다고 하여 '명의신탁해지로 인한 주주명부상의 명의개서'도 마찬가지라고는 할 수 없다.

이나 관리는 법원이나 정부의 지시에 따라 수입을 받아 관리만 하는 것이기 때문에 공적인 수탁자로서 주식을 취득한 것일 뿐 주식발행법인을 사실상 지배하는 것으로 보기 어려우며, 향후 주식의 보유 방법, 매각처분 등도 법원이나 정부에서 관여하기 때문에 주식의 취득을 통하여 주식발행법인을 사실상 지배하는 것으로 보기 곤란하다.²⁾

넷째, 사실상의 주주 중에서 명의를 도용당한 경우 등은 이를 명의자가 입증하여야 하며, 배당우선주 등 의결권이 없는 주주의 경우에는 비록 주식의 과반수를 소유하고 있다고 하더라도 사실상의 주주가 아니므로 과점주주의 범위에서 제외하여야 하는 것이다. 즉 우선주의 경우는 당해 법인의 발행주식총액에 포함되는 경우라도 과점주주로서의 납세의무가 없는 것이다.

판례 과점주주의 주주 범위

과점주주라 함은 주주 또는 유한책임사원 1인과 그와 대통령령이 정하는 친족 기타 특수관계에 있는 자들의 소유주식의 합계 또는 출자액의 합계가 당해 법인의 발행주식총수 또는 출자총액의 100분의 51 이상인 자들이라고 규정하고 있으므로, 과점주주의 주식소유 비율 산정시 의결권이 없는 주식은 제외하는 것임(행정자치부 지방세정담당관-276, 2003. 6. 25. 참조)(행자부 세정-3213, 2007. 8. 13)

2. 과점주주와 납세의무 적격성

(1) 과점주주 납세의무의 유한책임법리적용

법인에 있어서 법인과 그 구성원인 주주 또는 사원은 법률상 별개의 권리주체인 인격체이므로 서로 양립하는 실체로 구분되어야 할 것이므로 법인과 그 주주·사원은 별개의 지방세납세의무자가 되는 것이다.

즉 법인의 주주 또는 사원은 출자금액 한도 내에서 유한책임을 지는 것이며, 국세 및 지방세의 제2

2) 대법원 1994.5.24. 선고 92누11138 판결

회사정리법에 의한 정리절차개시결정이 있을 때에는 회사사업의 경영과 재산의 관리처분권은 관리인에 전속하고 관리인은 정리회사의 기관이거나 그 대표자는 아니지만 정리회사와 그 채권자 및 주주로 구성되는 이해관계인 단체의 관리자인 일종의 공적 수탁자라는 입장에서 정리회사의 대표, 업무집행 및 재산관리 등의 권한행사를 혼자서 할 수 있게 되므로 정리절차개시 후에 비로소 과점주주가 된 자는 과점주주로서의 주주권을 행사할 수 없게 되는 것이고, 따라서 정리회사의 운영을 실질적으로 지배할 수 있는 지위에 있지 아니하는 셈이 되어 그 재산을 취득한 것으로 의제하는 구 지방세법(1990. 12. 31. 법률 제4269호로 개정되기 전의 것) 제105조 제6항 소정의 과점주주의 요건에 해당되지 아니한다.

차납세의무를 부담지우는 「유한책임의 법리」가 적용되고, 취득세의 납세의무도 과점주주의 출자지분만큼 납세의무를 부담하게 되는 것이며 법인격은 사회적으로 존재하는 단체에 대한 가치를 어떻게 정하느냐 하는 입법정책에 관한 것으로서 그러한 사회적 단체를 권리주체로 인정할만한 가치가 있다고 인정할 때 법적 존재가치를 부여하는 것이다.

따라서 법인격이 전혀 형해에 불과한 경우 또는 그것이 법률의 적용을 회피하기 위해 남용하는 것과 같은 경우에 있어서는 법인격을 인정하는 본래의 목적에 비추어 허용될 수 없는 「법인격 부인의 법리, 법인장막의 제거이론」이 적용되고, 나아가 실질적 운영자인 과점주주는 회사의 수익을 자신에게 귀속시키고 그 손실은 회사에 떠넘김으로써 회사의 법인격을 형해화시키고 조세회피 수단으로 법인격을 이용하는 것을 방지하는데 그 이유가 있는 것이나, 과점주주에 대한 취득세 간주납세의무와 관련하여 볼 때 법인과 주주 또는 사원은 인격체로서 동일성을 인정할 것인지 여부를 검토하면, 취득의 주체와 취득시기가 서로 상이하기 때문에 별개의 권리의무 주체로 보아야 할 것이다.

(2) 과점주주와 주식발행법인간의 인격상 독립성 법리

이와 같은 논리에서 과점주주는 주식발행법인과 법인격이 서로 상이하기 때문에 납세의무성립 등 과세적용논리를 달리 하여야 하는 것이다.

그리고 우리나라 비상장법인이 대부분 친족·친지 등을 주주로 하여 구성된 소규모의 폐쇄회사들로서 회사의 경영을 사실상 지배하는 실질적인 운영자인 과점주주는 회사의 수익은 자신에게 귀속시키고 그 손실은 회사에 떠넘김으로써 회사의 법인격을 악용하여 이를 형해화시킬 우려가 크므로 이를 방지하여 실질적인 조세평등을 이루려는데 있으므로 그 합리성이 인정되고 있는 것이다(헌재 97헌가 13, 1998. 5. 28. 참조).

과점주주에 대하여 납세의무를 부여하는 것은 과점주주의 지위가 당해 법인의 자산을 임의로 처분하거나 관리·운용할 수 있는 지위에 있어 실질상 그 법인의 자산을 소유한 것이나 다름이 없으므로 실질과세원칙과도 부합이 되고, 또한 과점주주에 대한 과세는 비공개법인의 주식이나 지분을 특정인 단독·과점하는 것을 억제하고 다수인의 기업참여를 유도하는데 그 목적이 있기도 하고, 주주 또는 사원이 주식이나 지분을 취득한다는 것은 실질적인 면에 있어서도 당해 법인의 자산을 그 지분비율만큼

취득한 것이므로 실질과세 원칙에 충실하기 위한 것으로 볼 수도 있다(대법원 92누11138, 1994. 5. 24. 참조).

따라서 주주·사원 등이 당해 법인의 주식 또는 지분을 취득하여 과점주주가 되었을 경우 당해 부동산 등 과세대상물건을 직접적으로 취득하는 것은 아니지만, 주주 또는 사원이 법인의 주식 또는 지분을 일정비율 이상 취득함으로써 과점주주가 된 경우에는 사실상으로 그 법인에 대한 지배권을 취득한 것으로 보아 취득으로 의제하는 것이다.

과점주주의 취득에 대한 과세문제는 당해 법인이 부동산 등을 1차적으로 취득하게 됨에 따라 취득세납세의무가 발생되고, 주주가 당해 법인의 주식·지분을 51% 이상 초과하여 취득하게 되면 당해 법인이 기취득한 부동산 등을 또다시 취득한 것으로 보기 때문에 2중과세 문제가 발생된다고 생각할 수 있을 것이다. 즉 동일인격체로 보는 경우 이미 법인이 취득한 부동산 등에 대해 취득세를 납부하고, 다시 과점주주에 대하여 과세하게 되므로 2중과세 문제가 발생되나, 별개의 독립된 인격체로 보아 법인소유자산을 취득의제하게 되면 법인격이 다른 주체가 취득한 것이기 때문에 달리 2중과세문제가 발생되지 아니하고 주식취득시점에서 새로운 과세요건이 발생하는 것이다.

또한 주식의 양·수도를 통하여 실질적으로 당해 법인의 자산을 지배하고 있는 점을 고려해 보면 실제 부동산 등 물건에 대한 소유권 변동이 없지만, 사실상 처분권·지배력을 가지고 있다고 보므로 주식의 51% 이상 취득시 결국 당해 법인의 소유부동산 등을 취득한 것이기 때문에 2중과세라고 볼 수 없다. 그러므로 법인 자산의 내부 양수도설에 의거 주식이나 지분 형태로 이전되는 것이라면 부동산의 취득과는 별개의 것이므로 이중과세가 아니라는 견해이므로, 즉 A의 소유주식을 B가 취득하는 것은 당해 법인의 자산가치를 이전하는 것이므로 그에 따른 당해 법인의 자산 등에 대한 지배력의 이전은 사실상의 소유권취득과 유사하므로 새로운 취득에 해당되어 2중과세 문제로 볼 수 없다.

판례 토지거래허가지역내 토지취득과 과점주주의 납세의무

「국토의 계획 및 이용에 관한 법률」 제1항 본문 및 제6항에서 허가구역안에 있는 토지에 관한 소유권(…)을 이전(…)하는 계약(…)을 체결하고자 하는 당사자는 공동으로 대통령령이 정하는 바에 따라 시장·군수 또는 구청장의 허가를 받아야 하고, 허가를 받지 아니하고 체결한 토지거래계약은 그 효력을 발생하지 아니한다고 규정하고 있으므로, 허가구역 내 토지 취득에 따른 잔금을 완납하였다 하더라도

토지거래허가를 받지 아니한 경우에는 취득한 것으로 볼 수는 없다 할 것으로, 법인이 토지거래허가구역 내 토지를 취득하면서 대금을 완납하였으나 당해 토지에 대한 토지거래허가를 받지 못한 경우라면 당해 법인의 주주가 주식거래를 통하여 과점주주가 되었다 하더라도 그 부분에 대하여는 취득세 납세의 무가 없음(행자부 세정-1407, 2007. 4. 26)

판례 과점주주에 대한 납세의무 판단

법인의 주주로부터 지방세법상 특수관계자가 주식거래 또는 증여를 통하여 주식을 취득하였을 경우 과점주주의 주식비율에 변동이 없다면 과점주주간 내부거래에 해당되어 취득세 납세의무가 성립되지 아니한다 할 것으로, B법인과 C법인에 있어 각각 주주인 甲개인과 특수관계에 있는 乙·丙·丁개인의 소유주식의 합계액이 50% 이상인 B법인과 C법인이 甲개인과 특수관계에 있는 乙·丙같이 A법인에 출자를 하고 있으므로 A법인에 있어 주주인 甲·乙·丙개인과 B·C법인은 특수관계가 있다 하겠으므로, A법인의 주주인 甲개인의 아들이 B법인과 C법인의 소유지분을 전부 양수하거나 甲개인이 B법인과 C법인의 소유지분을 전부 양수하여 그 아들에게 이를 증여하는 경우라면 이는 과점주주간 내부거래에 해당되어 취득세 납세의무가 없는 것임(행자부 세정-3338, 2007. 8. 21)

-과점주주에 대한 납세의무는 특수관계인간의 주식 취득으로 인한 경우에는 납세의무가 없는 것으로 판례에 의거 해석이 변경됨

3. 과점주주의 특수관계자 판단기준

(1) 특수관계자의 범위

지방세법시행령 제6조제1항의 규정에 의거 과점주주로서의 특수관계여부를 판단하는 특수관계인의 범위에는 다음에 해당하는 자를 말한다. 다만, 주주 또는 유한책임사원이 출가녀인 경우에는 제9호 내지 제13호의 경우를 제외하고 그 남편과의 관계에 의한다.

1. 6촌이내의 부계혈족과 4촌이내의 부계혈족의 처
2. 3촌이내의 부계혈족녀의 부(남편) 및 자
3. 3촌이내의 모계혈족과 그 배우자 및 자
4. 처의 2촌이내의 부계혈족 및 그 배우자
5. 배우자(사실상 혼인관계에 있는 자를 포함한다)
6. 입양자의 생가의 직계존속
7. 타가에 입양한 자 및 그 배우자와 양가의 직계비속
8. 혼인외의 출생자의 생모
9. 사용인 기타 고용관계에 있는 자
10. 주주 또는 유한책임사원의 금전 기타의 재산에 의하여 생계를 유지하는 자와 생계를 함께하는 자
11. 주주 또는 유한책임사원이 개인인 경우에는 그 주주 또는 유한책임사원과 그와 제1호 내지 제10호의 관계에 있는 자들의 소유주식수 또는 출자액(이하 “소유주식수등”이라 한다)의 합계가 발행주식총수 또는 출자총액(이하 “발행주식총수등”이라 한다)의 100분의 50이상인 법인
12. 주주 또는 유한책임사원이 법인인 경우에는 그 법인의 소유주식수등이 발행주식총수등의 100분의 50이상인 법인(정부가 주주인 경우에는 정부를 제외한다)과 소유주식수등이 해당법인의 발행주식총수등의 100분의 50이상인 법인(정부가 주주인 경우에는 정부를 제외한다) 또는 개인
13. 주주 또는 유한책임사원 및 그와 제1호 내지 제8호의 관계에 있는 자가 이사의 과반수 이상이거나 그 1인이 설립자인 비영리법인. 다만, 당해 법인의 발행주식총수등의 100분의 20 이상을 소유한 경우에 한한다.

(2) 판단기준

(가) 자연인의 특수관계 판단 : 친족·혈족관계 - 「남편과의 관계」

- ① 6촌 이내의 부계혈족과 4촌 이내 부계혈족의 처
- ② 3촌 이내의 부계혈족녀의 부(남편) 및 자-고모+고모부의 자
- ③ 3촌 이내의 모계혈족 및 그 배우자 및 자-이모(외숙)+이모부(외숙모)의 자
- ④ 처의 2촌 이내의 모계혈족 및 그 배우자-처남·처형·처제 및 그 배우자
- ⑤ 배우자 (사실상 혼인관계에 있는 자 포함)
- ⑥ 입양자의 생가의 직계존속
- ⑦ 타가에 입양한 자 및 그 배우자와 양가의 직계비속
- ⑧ 혼인 외의 출생자의 생모

① 사용인 기타 고용관계의 판단기준

사용인 기타 고용관계에 있는 자의 범위판단에 있어서 법인의 특정주주의 1인과 친족·기타 고용관

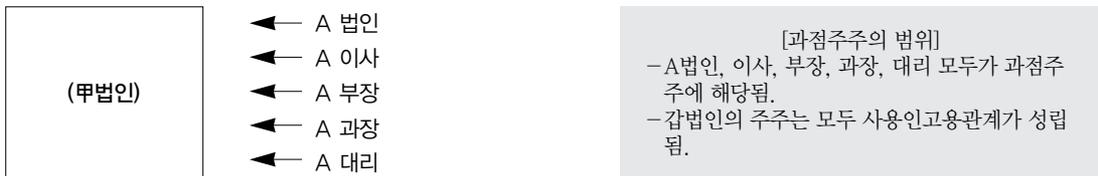
계에 있지 아니하고 단순히 당해 법인의 종업원이나 기타 고용관계에 있는 주주는 그 특정주주와 사용자 기타 고용관계에 있는 자에 해당되지 아니한다. 즉 사용자 기타 고용관계에 판단은 주주(A)가 사용자이고, 다른 주주(B)가 당해 법인에 출자를 하고 있을 때, 주주(A)와 다른 주주(B)가 사용자·고용관계에 있을 때, A·B 주주는 특수관계에 해당하는 것이다.



사용자인 A는 「개인사업자이거나 법인사업자」이어도 관계가 없으며, B는 A의 고용관계에만 있으면 A+B는 특수관계인에 해당하는 것이다. 따라서 A가 법인사업자의 경우 B는 이사, 대표이사, 사장 등 지배인은 물론 부장·과장 등 고용관계에 있는 경우도 이에 해당하는 것이며 A는 갑법인에 출자를 하지 아니하였으나, B는 출자를 한 경우에는 특수관계가 되지 아니한다. 그럼 다음과 같이 사용자-고용인관계 성립 여부를 판단할 수가 있다.³⁾

(1) 사용자-고용인관계가 성립하는 경우

A법인이 출자하고 그 소속법인의 이사, 부장, 과장도 갑법인에게 출자한 경우에 특수관계가 성립하는 것이다. 즉 사용자가 A법인이고 A이사 부장, 과장, 대리가 A법인의 고용관계에 있기 때문이다.



3) 대법원 1992.2.11. 선고 91누6399 판결

구 지방세법(1990. 12. 31. 법률 제4269호로 개정되기 전의 것) 제105조 제6항 본문 소정의 과점주주의 정의에 대하여는 같은 법 제22조 제2호, 같은법시행령 제6조에서 “주주 또는 사원 1인과 그와 대통령령이 정하는 친족 기타특수관계에 있는 자들로서 그들의 소유 주식 금액 또는 출자액의 합계액이 당해 법인의 발행주식총액 또는 출자총액의 100분의 51 이상인 자”가 과점주주이고, “대통령령이 정하는 친족 기타 특수관계에 있는 자”라 함은 소정의 친족관계나 사용자, 기타 고용관계에 있는 자 등을 말하는 것으로 규정하고 있는바, 위 규정의 문언 자체에 의하더라도 과점주주가 되려면 특정주주 1인과 사용자, 기타 고용관계가 있어야 하는 것이지 그 주식의 발행회사와 사용자 기타 고용관계가 있어야 하는 것은 아니다.

(2) 사용자-고용인관계가 성립하지 아니하는 경우

A법인이 출자하지 아니하고 그 소속 이사, 부장, 과장이 출자하더라도 특수관계가 성립하지 아니한다. 즉 사용자가 A법인은 갑법인에 출자를 하지 아니하였고 A이사, 부장, 과장, 대리가 A법인의 고용관계가 있으나 A이사, 부장, 과장, 대리는 직무수행관계일 뿐 사용인과 고용관계가 아니기 때문이다.

**(나) 법인과외의 특수관계 판단기준****① 영리법인의 주주가 법인과 개인인 경우 특수관계 판단**

주주가 개인과 법인인 경우 법인주주와 개인주주가 다른 법인에 50% 이상 출자를 하고 법인 주주의 출자한 출자금액이 당해 법인의 발행주식금액의 51% 이상 되어야 한다.

② 비영리법인의 주주가 법인과 개인인 경우 특수관계 판단

주주 또는 사원 및 그 특수관계에 있는 자가 이사의 과반수 이상이거나 그 1인이 설립자인 비영리법인의 경우에는 특수관계에 해당하는 것이다. 단, 당해 법인의 발행주식총액 등의 20% 이상 소유한 경우에 한정한다.

③ 과점주주간의 내부거래행위

비상장법인의 주식 또는 지분을 취득함으로써 과점주주가 된 경우에는 취득세를 납부할 의무가 발생하는 것이다. 다만 법인의 설립당시 발행하는 주식 또는 지분을 취득함으로써 과점주주가 되는 경우에는 과점주주로서 납세의무가 발생되지 아니한다. 그러나 과점주주 상호간의 주식이동인 경우에는 개별 주주의 경우 주식을 양·수도함으로써 주식의 증감이 있겠으나 과점주주 전체 지분의 경우에는

는 증가되지 아니하였으므로 취득세납세의무가 발생되지 아니한다.

(3) 특수관계자의 판단기준 검토

과점주주는 항상 주식발행법인의 무한책임사원을 제외한 유한책임사원이나 주주 중에서만 특수관계 여부를 판단하여 과점주주 여부를 판단하는 것이기 때문에 주주가 아닌 경우에는 아무런 관계가 없는 것이다. 그러므로 과점주주 여부를 판단하기 위하여 주주간의 특수관계를 판단할 경우에는 우선 당해 주식발행법인의 주주이어야 하기 때문에 최소한 1주라도 주식을 소유하여야 당해 주식발행 법인의 주주인 상태에서 특수관계 여부를 판단하여야 하는가?

- ① 법인의 주식 또는 지분의 취득행위
- ② 과점주주가 된 때(법인설립시는 제외)
- ③ 취득세과세대상물건의 취득으로 간주

법인의 주식 또는 지분을 취득함으로써 과점주주가 된 때에는 그 과점주주는 당해 법인의 부동산, 차량, 기계장비·입목·항공기·선박·광업권·어업권·골프회원권·승마회원권·콘도미니엄회원권 또는 종합체육시설이용회원권을 취득한 것으로 본다. 다만, 법인설립시에 발행하는 주식 또는 지분을 취득함으로써 과점주주가 된 경우에는 그러하지 아니하다.⁴⁾

비상장법인의 주식 또는 지분을 취득함으로써 과점주주가 된 경우에는 취득세를 납부할 의무가 발생되는 것이다. 다만 법인의 설립당시 발행하는 주식 또는 지분을 취득함으로써 과점주주가 되는 경우에는 과점주주로서 납세의무가 발생되지 아니한다. 그러나 과점주주 상호간의 주식이동인 경우에

4) 대법원 1983.12.13. 선고 83누103 판결

- 가. 과점주주는 과점주주가 된 때에 법인의 재산을 취득한 것으로 의제되고, 이에 따른 취득세의 과세표준은 위 취득의제 당시의 그 법인의 재산총액을 기준으로 산정하여야 할 것이고, 이 경우 과세표준을 당해 법인의 결산서, 기타 장부 등에 의한 과세대상 자산총액을 기초로 산출하는 경우에는 취득의제 당시의 장부가액을 기준으로 과세표준액을 산출하여야 한다.
- 나. 자산재평가법에 의한 재평가액에 대한 효력의 발생시점은 정부결정이 있는 날이 아니고, 재평가일로 소급되는 것이나, 재평가에 대한 정부의 결정이 있음으로써 비로소 그 효력이 발생하는 것이므로 재평가일 이후 재평가에 대한 정부결정이 있기까지 간에 과점주주의 재산취득이 의제된 경우에도, 그 취득의제 당시의 장부가액을 기준으로 과세표준액을 산출함이 마땅하고, 자산재평가 결정의 소급효에 따라 증액된 장부가액을 기준으로 할 것은 아니다

는 개별 주주의 경우 주식을 양·수도함으로써 주식의 증감이 있겠으나 과점주주 전체 지분의 경우에는 증가되지 아니하였으므로 취득세납세의무가 발생되지 아니한다.

A지분 30% B지분 20% C지분 10% <hr/> 60%(과점주주 비율)	→	A지분 20%(△10%) B지분 20% C지분 10%(10% ↑) <hr/> 60% 지분(납세의무 없음)
〈연관관계 : 배타적 지배관계〉		

판례 종전의 해석례

1. 법인의 과점주주간의 내부적 주식이동으로 취득세납세의무가 성립되지 아니하려면 동일법인의 과점주주간의 내부적 주식이동으로 과점주주의 주식비율에 변동이 없는 경우라야 할 것인바, 주주가 아닌 A가 A와 특수관계에 있는 구주주로부터 주식 전부를 취득하여 과점주주(100%)가 된 경우에는 과점주주로서 취득세납세의무 있음(감사원 심사 2000-299, 2000. 10. 31.; 행자부 심사 2000-167, 2000. 3. 29.).
2. 그株式이 동법 시행령 제6조 규정에 의한 친족 기타 특수관계인간의 내부이동인 경우에는 취득세납세의무가 없는 것임(행자부 세정 13430-240, 1999. 2. 24.).
3. 지방세법 제105조 제6항 규정에 의한 과점주주의 간주취득에 대한 취득세납세의무에 있어 과점주주와 친족 기타 특수관계인 상호간에株式이 양도·양수되더라도 과점주주의 주식비율에 변동이 없는 경우는 취득세납세의무가 없음(내무부 세정 13407-1345, 1995. 12. 22.).

여기서 특수관계인의 범위를 판단함에 있어서 쟁점으로 보아야 할 사항은 첫째 견해는 당해 법인이 발행한株式을 보유한 주주중에서 특수관계인 여부를 판단하여야 하는지(주식소유요건설), 아니면 둘째 견해는 새로이株式을 취득하게 됨에 따라 그 자와의 관계에 있어서 특수관계인의 여부를 판단하여야 하는 지(주식소유배제설) 여부가 쟁점사항이므로

첫째 견해(주식소유요건설)와 같이 당해 법인이 발행한株式을 보유한 주주중에서 특수관계인 여부를 판단하여야 하는 경우를 검토하여 보면株式을 1주라도 소유한 상태(즉, 주주로서의 지위에 있는 상태)에서 추가로株式을 취득하여 과점주주가 되거나 다른 주주의株式 보유량이 전체株式수의 51%를 초과하는 경우에 납세의무가 있는 것으로 해석할 수가 있는 것이다.

이 경우 새로이 주식을 51%이상을 전부 또는 일부를 특수관계인에게 양도하는 경우 새로운 과점주주가 되어 버리게 된다. 따라서 이를 회피하기 위하여 새로이 주식을 취득하게 되는 자가 우선 1주라도 주식을 취득한 상태(주주의 지위를 갖춘 후)에서 주식을 취득하게 함으로 과점주주의 납세의무를 회피하는 불합리한 점이 있다. (예시1 참조)

(예시1)

갑 (본인) 40%		갑 (본인) 39%		갑 (본인) 0%
을 (자1) 20%		을 (자1) 20%		을 (자1) 0%
병 (자2) 10%	⇒	병 (자2) 10%	⇒	병 (자2) 0%
정 (자3) 10%		정 (자3) 10%		정 (자3) 0%
		무 (자4) 1%		무 (자4) 80%
합 계 80%		합 계 80%		합 계 80%

* 이 경우 무(자4)는 주주인 특수관계인에 해당되어 주식을 1% 취득후 추가로 79%취득하여 80% 과점주주가 되었다고 하더라도 간주 취득세 납세의무가 성립되지 아니하게 됨

둘째 견해(주식소유배제설)와 같이 과점주주를 판단함에 있어서 주주인 상태가 아닌 일반인의 자격에서 주식을 새로이 취득하여 과점주주가 되는 경우에는 과점주주의 납세의무가 성립할 것인가가 쟁점사항에 해당된다.

(예시2)

갑 (본인) 40%		갑 (본인) 0%
을 (자1) 20%		을 (자1) 0%
병 (자2) 10%	⇒	병 (자2) 0%
정 (자3) 10%		정 (자3) 0%
		무 (자4) 80%
합 계 80%		합 계 80%

(예시2)와 같이 당해 발행법인의 주식을 취득함에 있어서 기존의 과점주주와 특수관계는 있으나 주식을 소유하지 아니한 특수관계인이 새로이 주식을 취득함으로써 과점주주가 되는 경우에 과점주주의 내부거래에 해당되어 납세의무가 발생하는 것으로 해석을 하였으나 대법원 판례(2007두10297)에서 내부거래로 보아 취득세 납세의무가 없는 것으로 보게 된 것이다.

(4) 특수관계인간의 주식거래와 취득세 납세의무 성립

만약 주식의 거래로 특수관계인이 취득하는 경우라도 그 취득으로 인한 비율이 증가되는 경우에 그 증가분에 대하여 과세할 수가 있는 것인지 아니면 새로이 과점주주가 되는 것으로 보아 전체 지분에 대하여 과세처분을 할 것인지가 쟁점사항에 해당된다.

특수관계인이라고 하더라도 주식전체를 새로이 취득함으로써 과점주주가 되는 경우라면 전체 지분에 대하여 과세할수 있다고 보는 견해이나 이 부분도 간주 취득세 납세의무를 부담하는 과점주주에 해당하는지 여부는 과점주주중 특정 주주 1인의 주식 또는 지분의 증가를 기준으로 판단하는 것이 아니라 일단의 과점주주 전체가 소유한 총 주식 또는 지분비율의 증가를 기준으로 판단하는 점에 비추어 볼 때, 과점주주 사이에 주식 또는 지분이 이전되거나 기존의 과점주주와 친족 기타 특수관계에 있으나 당해 법인의 주주가 아니었던 자가 기존의 과점주주로부터 그 주식 또는 지분의 일부를 이전받아 새로이 과점주주에 포함되었다고 하더라도 일단의 과점주주 전체가 보유한 총 주식 또는 지분의 비율에 변동이 없는 한 간주취득세의 과세대상이 될 수 없으므로 특수관계인간의 내부 거래에 해당하는 경우에는 납세의무가 성립되지 아니하는 것이다.

그러나 주식을 취득함으로써 일단의 과점주주 전체가 소유한 총 주식 또는 지분비율의 증가가 되는 경우 그 증가분이 발생하는 때에는 그 증가분에 대하여 취득세 납세의무가 발생하게 되는 것이라 할 것이다. 이 때 증가분은 지방세법시행령 제78조 제2항의 규정에 의거 증가 비율을 판단하여야 함으로 이미 과점주주가 된 주주가 당해 법인의 주식 또는 지분을 취득함으로써 당해 법인의 주식 또는 지분의 총액에 대한 과점주주가 가진 주식 또는 지분의 비율(“주식 또는 지분의 비율”이라 한다)이 증가된 경우에는 그 증가된 분을 취득으로 보아 법 제105조제6항의 규정에 의하여 취득세를 부과한다. 다만, 증가된 후의 주식 또는 지분의 비율이 그 증가된 날을 기준으로 그 이전 5년이내에 당해 과점주주가 가지고 있던 주식 또는 지분의 최고비율보다 증가되지 아니한 경우에는 그러하지 아니하다.⁵⁾

판례 과점주주의 취득세 납세의무 판단

간주 취득세 납세의무를 부담하는 과점주주에 해당하는지 여부는 과점주주중 특정 주주 1인의 주식 또는 지분의 증가를 기준으로 판단하는 것이 아니라 일단의 과점주주 전체가 소유한 총 주식 또는 지분비율의 증가를 기준으로 판단하는 점에 비추어 볼 때, 과점주주 사이에 주식 또는 지분이 이전되거나 기존

의 과점주주와 친족 기타 특수관계에 있으나 당해 법인의 주주가 아니었던 자가 기존의 과점주주로부터 그 주식 또는 지분의 일부를 이전받아 새로이 과점주주에 포함되었다고 하더라도 일단의 과점주주 전체가 보유한 총 주식 또는 지분의 비율에 변동이 없는 한 간주취득세의 과세대상이 될 수 없고(대법원 2004. 2. 27 선고 2002두1144 판결 참조)⁶⁾ 기존의 과점주주로부터 그 소유주식 또는 지분 전부를 이전받았다고 하더라도 달리 볼 것은 아니다. (대법원 2007. 8. 23 선고 2007두10297 판결)

- 이 사건의 경우 과점주주에 대한 취득세를 과세함에 있어서 특수관계에 있는 주주인 상태에서 주식이 전으로 과점주주인 경우 내부거래로 보아 전체로서 과점비율이 증가되지 아니한 경우라면 취득세 납세의무가 발생되지 아니하나 특수관계에 있는 일반인이 주식을 51%이상 취득하는 경우에 과점주주에 해당여부에 대하여 취득세 납세의무가 없는 것으로 판단함

5) 대법원 2000. 3. 16. 선고 98두11731 전원합의체 판결

- [1] 헌법 제38조는 '모든 국민은 법률이 정하는 바에 의하여 납세의 의무를 진다'고 규정하고, 제59조는 '조세의 종목과 세율은 법률로 정한다'고 규정함으로써 조세법률주의를 채택하고 있는바, 이러한 조세법률주의 원칙은 과세요건 등은 국민의 대표기관인 국회가 제정한 법률로써 규정하여야 하고, 그 법률의 집행에 있어서도 이를 엄격하게 해석·적용하여야 하며, 행정편의적인 확장해석이나 유추적용은 허용되지 않음을 의미하므로, 법률의 위임이 없이 명령 또는 규칙 등의 행정입법으로 과세요건 등에 관한 사항을 규정하거나 법률에 규정된 내용을 함부로 유추, 확장하는 내용의 해석규정을 마련하는 것은 조세법률주의 원칙에 위배된다.
- [2] 구 지방세법(1997. 8. 30. 법률 제5406호로 개정되기 전의 것) 제105조 제6항 본문은 "법인의 주식을 주주로부터 취득함으로써 제22조 제2호의 규정에 의한 과점주주가 된 때에는 그 과점주주는 당해 법인의 부동산 등을 취득한 것으로 본다."라고 규정함으로써 간주취득이 인정되는 경우를 주주로부터의 주식취득에 의하여 과점주주가 된 때로 한정하고 있음에 반하여, 1993. 12. 31. 대통령령 제14061호로 신설되고 1997. 10. 1. 대통령령 제15489호로 개정되기 전의 지방세법시행령 제78조 제1항은 법인의 설립 등으로 인하여 최초로 과점주주가 된 자가 주주로부터 법인의 주식을 취득하는 경우에는 그 취득일에 과점주주가 소유하고 있는 법인의 주식을 모두 취득한 것으로 보아 같은 법 제111조 제4항의 규정에 의하여 취득세를 부과한다고 규정함으로써 법인의 설립 등으로 인한 과점주주로서 그가 이미 소유하고 있던 주식분에 대하여도 사후에 소급하여 취득세를 부과하는 셈이 되어 지방세법 규정보다 취득세 과세대상의 범위를 확장하고 있으나, 이와 같이 같은법시행령에서 과세대상을 확장하는 것은 구 지방세법 규정과 부합하지 아니할 뿐만 아니라 그 확장의 위임규정도 같은 법에서 찾아볼 수 없고, 다만 같은 법 제66조에서 이 법 시행에 관하여 필요한 사항은 대통령령으로 정한다고 규정하고 있으나, 이는 법률의 시행상 필요한 집행명령을 발할 수 있음을 규정한 것에 지나지 아니하여, 위와 같이 과세대상 물건의 취득으로 간주되는 주식의 취득과 같은 과세요건에 관한 법규의 제정까지도 포괄적으로 대통령령에 위임한 규정이라고는 볼 수 없으므로 위 지방세법시행령 제78조 제1항은 무효라 할 것이다.

6) 대법원 2004. 2. 27. 선고 2002두1144 판결

원고 회사는 서○○가 그 발행주식 100% 전부를 실질적으로 소유하고 있는 회사이고, △△종합건설 주식회사(이하 '소외 회사라 한다)도 서○○ 및 그의 특수관계인들이 발행주식 100% 전부를 소유하고 있는 회사이므로, 서○○의 특수관계인인 원고가 소외 회사가 실시한 유상증자에 참가하여 새로 주식을 인수하였다고 하더라도, 원고와 서○○ 등 특수관계인들은 원고가 주식을 인수한 때 최초로 소외 회사의 과점주주가 된 것이 아닐 뿐만 아니라 서석해를 비롯한 과점주주의 주식소유비율은 원고의 주식인수 전·후를 불문하고 여전히 100%로서 그 주식소유비율에도 아무런 변동이 없으므로, 피고가 구 지방세법(1997. 8. 30. 법률 제5406호로 개정되고 2000. 12. 29. 법률 제6312호로 개정되기 전의 것) 제105조 제6항, 구 지방세법시행령(1997. 10. 1. 대통령령 제15489호로 개정되고 1999. 12. 31. 대통령령 제16673호로 개정되기 전의 것) 제78조 제1항 등을 적용하여 원고에게 간주취득세 등을 부과한 이 사건 처분은 위법하다고 판단하였다. (대법원 2004. 2. 27. 선고 2002두1144 판결)

판례 과점주주의 과세 범위

비상장법인의 과점주주간에 주식이 양도·양수되면서 전체 과점주주 주식소유비율에 변동이 없는 경우에는 과점주주 상호간의 주식이동으로 보아 취득세 납세의무가 없는 것이나, 비상장법인의 주주구성원이 아닌 “A”가 당해 비상장법인의 주주 “B”(“A”와 특수관계자)로부터 주식을 60% 취득할 경우에는 과점주주 취득세 납세의무가 있는 것임(행자부 세정-98, 2006. 1. 10)

판례 과점주주의 특수관계인 범위

비상장법인의 주주구성원이 주식발생법인의 공동대표이사“갑”과“을” 및 이사“병”으로 구성되어 있는 경우 당해 “갑”과“을”및“병”상호간에 지방세법시행령 제6조 제1항 제1호 내지 제10호의 특수관계가 아니라면 과점주주에 해당하지 아니함(행자부 세정-347, 2006. 1. 27)

판례 프로젝트금융투자회사의 과점주주 판단

부동산투자회사가 2006년 12월 31까지 취득하는 부동산의 범위에는 부동산투자회사가 비상장법인의 과점주주가 되어 당해 비상장법인의 부동산을 취득한 것으로 보는 경우는 해당되지 아니하는 것으로서 부동산투자회사가 법인세법 제51조의2 제1항 제6호에 해당하는 프로젝트금융투자회사의 주식을 취득하여 과점주주가 되는 경우에는 프로젝트금융투자회사의 부동산 등을 취득한 것으로 보아 과점주주 비율에 대한 취득세가 모두 과세되는 것임(행자부 세정-111, 2006. 1. 10)

판례 특수관계인의 범위 판단

乙법인에 있어 丁법인과 A개인이 각각 출자를 하고 있고 A개인이 丁법인의 상근임원이므로 丁법인과 A개인은 사용자 기타 고용관계에 있는 자로서 특수관계인이라 하더라도 甲법인에 있어 乙법인에 대한 A개인의 출자비율이 0.5%에 불과하여 A개인과 乙법인은 특수관계인에 해당되지 아니하여 과점주주에 따른 취득세 납세의무가 성립되지 아니함(행자부 세정-3054, 2007. 8. 6)

4. 과점주주의 종과세 적용 법리**(1) 의제취득과 종과세적용**

취득세 납세의무자는 지방세법상 과세요건에 따라 세율이 적용되는 것이므로 종과세 요건을 구비

한 경우에는 중과세 세율이 적용되는 것이라 할 것이다. 그러므로 취득세 납세의무자가 과점주주라고 하더라도 별도로 취득하는 규정이 없는 이상 달리 취득하지 못한다.

과점주주는 주식발행법인이 소유한 취득세과세대상물건을 취득한 것으로 보기 때문에 일반과세대상물건에 대하여는 일반과세(2%)가 적용되나, 별장 등 중과세대상물건이 있는 경우에는 중과세 세율을 적용하여야 한다.

과점주주에 대한 간주취득은 과점주주당시의 주식발행법인의 부동산 등을 일정비율 취득한 것으로 보며, 중과세대상물건이 있는 경우 세율 적용에 있어서도 중과세하여야 할 것이다.

따라서 사치성재산에 대한 취득세중과세 세율적용은 과점주주에 대하여도 중과세 세율을 적용하여 「과세물건기준」으로 중과세 세율적용 문제를 판단할 수가 있으나, 본점사업용 부동산에 대한 중과세와 법인의 비업무용 토지에 대한 중과세의 경우에는 주주가 개인인 경우와 주주가 법인인 경우로 나누어서 세율적용 여부를 판단하여야 할 것이다. 현재 이에 대한 행정자치부의 유권해석과 대법원의 판례는 다음과 같다.

행정자치부의 유권해석	대법원 입장
<ul style="list-style-type: none"> * 과밀억제권역 내 법인의 본점·주사무소에 해당되는 경우라도 과점주주가 개인인 경우 중과세 제외(내무부 세정 13407-119, 1996. 2. 1. 참조) * 당해 주식발행법인을 기준으로 법인의 비업무용 토지에 해당되면 중과세대상임(행자부 세정 13430-259, 1999. 2. 27.). 	<ul style="list-style-type: none"> * 법인인 과점주주에 대하여는 지방세중과세 세율을 적용할 수 없음(고법 98누12392, 1999. 6. 2.).

우선 본점사업용 부동산 등 중과세물건이 있는 법인의 주주가 개인 또는 법인인 경우에는 과세요건 성립당시에 본점사업용 부동산이나 법인의 비업무용 토지가 있더라도 주식발행법인과 과점주주는 별개의 권리의무자이므로 「과점주주」 기준으로 판단하면 중과세 세율을 적용할 수 없는 것이며, 특히 법인인 주주가 토지 등 부동산을 취득한 것으로 간주하는 경우라도 사치성재산이 아닌 물건에 대한 본점사업용 부동산 등에 대하여는 중과세 세율적용은 배제하여야 할 것이다.

이는 주식발행법인에 비업무용 토지가 있더라도 법인인 주주의 고유업무, 취득시기가 각각 상이하

기 때문에 중과세 세율을 적용할 수 없는 결과가 발생하는 것이다. 따라서 과점주주에 대한 중과세 세율적용은 과세대상물건에 대해 누구에게도 중과세되는 사치성재산에 대하여는 중과세 세율을 적용하고 일정요건을 구비하는 경우 중과세되는 경우에는 과점주주에 대하여는 별개의 권리의무자이므로 중과세대상에서 제외토록 하여야 한다.

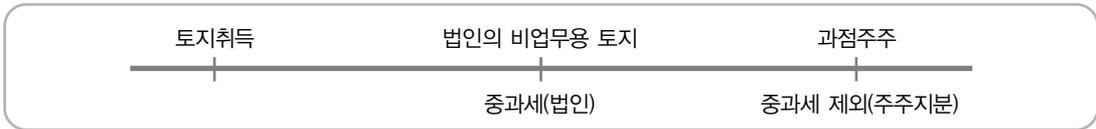
절대적 중과세물건	상대적 중과세물건
* 사치성재산(고급오락장 등)	* 본점 사업용 부동산, 대도시 내 공장 신·증설
중과세 세율적용	일반과세 세율적용

과점주주는 주식발행 법인소유의 취득세과세대상물건을 취득한 것으로 보기 때문에 일반과세대상물건에 대하여는 일반과세(2%)가 적용되나, 의제과세대상물건 중에서 별장, 고급오락장 등 중과세대상물건이 있는 경우에는 중과세 세율을 적용하여야 한다. 다만, 골프장의 경우 1999. 1. 1. 이후부터는 골프장을 신설하거나 증설하는 경우에 한하여 취득세를 5배 중과세하는 것이므로 과점주주의 경우 이미 신설 또는 증설한 골프장을 간주 취득한 것이므로 중과세대상에서 1999년부터는 제외되는 것이다. 그러나 주식발행법인의 소유 부동산 중에서 별장, 고급오락장(예 : 호텔 내에 설치된 룩살롱, 무도유흥장 등)이 있는 경우에는 중과세대상에 해당하며 과점주주라고 하더라도 중과세대상물건을 취득한 것이기 때문에 개인주주, 법인주주에 불구하고 주식지분에 대하여 중과세되는 것이다.

그러므로 과점주주당시 취득의제물건이 중과대상인 경우 「과세대상물건」으로 중과 여부를 판단하여야 하나 공장 신·증설 중과세와 같이 당해 주식발행법인의 귀책사유에 한정하여 적용되는 경우에는 과점주주에 대하여는 이를 중과세하기에는 어려울 것으로 판단된다. 지방세법 제105조 제6항 규정에 의한 과점주주의 취득세납세의무에 있어 과점주주가 개인인 경우에는 과점주주 취득세납세의무 성립당시 비록 법인의 비업무용 토지가 있다 하더라도 그 토지에 대하여는 중과세율이 아닌 2%의 일반세율이 적용됨이 타당하며, 과점주주가 법인인 경우에는 대부분 과점주주의 법인의 목적사업에 취득한 토지를 주식발행법인의 목적사업과 상이하기 때문에 중과세대상물건을 취득의제하는 것은 불합리한 것이다.

이 점에 대하여 검토하면 과점주주인 법인은 주식발행법인의 주식을 출자하여 이익이나 지배권을 행사하기 위하여 취득한다고 하더라도 주식발행법인의 취득토지에 대한 사용목적이나 사업에 영향을

줄 수는 있겠지만 주식발행법인의 경영에 관여를 할 수 없기 때문에 부득이 유예기간을 경과한다든지 하여 추정할 수가 있으며, 특히 이미 구법령상에서 법인의 비업무용 토지가 된 이후에 과점주주당시에는 법인의 비업무용 토지가 된 토지가 있다고 하여 이를 주식을 취득하는 법인의 과점주주에게 법인의 비업무용 토지를 취득한 것으로 의제하여 법인의 비업무용 토지에 해당하는 중과세 세율을 적용하는 것은 소급과세금지의 원칙에도 위배되는 의미를 갖게 되는 것이다.



판례 과점주주에 대한 골프장 중과세 적용 판단

회원제골프장은 그 시설을 갖추어 「체육시설의 설치·이용에 관한 법률」의 규정에 의하여 체육시설업의 등록을 하는 경우와 등록을 하지 아니하더라도 사실상 골프장으로 사용하는 경우에 취득세 중과세대상이 된다고 보아야 할 것으로, 비록 A가 甲법인의 과점주주가 된 이후 甲법인이 소유 토지를 회원제골프장으로 조성하였다고 하여 A가 甲법인이 운영하는 회원제골프장을 등록하였다거나 사실상 사용하였다고 볼 수는 없다 하겠으므로, 과점주주인 A에 대하여 취득세를 중과세할 수는 없는 것임(행자부 세정-1031, 2007. 4. 4)

- 과점주주의 경우 기존 골프장을 승계 취득하게 되는 것이므로 중과세 대상에 해당되지 아니함

판례 과점주주에 대한 취득세 중과세 적용

E법인의 주식을 소유한 갑2 자1이 A법인에 입사하여 A법인의 과점주주가 된다 하더라도 이는 다른 주주 또는 유한책임사원의 주식 또는 지분을 취득함으로써 최초로 과점주주가 된 경우에 해당하지 아니하므로 과점주주의 취득세 납세의무는 없으며, 법인의 주식을 취득하여 최초로 과점주주가 됨으로써 기존 골프장을 취득하는 경우라면 그 과점주주에 대하여 취득세를 중과세할 수는 없음(행자부 세정-1033, 2007. 4. 4)

판례 과점주주에 대한 중과세 대상물건의 중과세 적용 판단

과점주주의 간주취득이 중과세대상에 해당되는지 여부는 당해 과점주주를 기준으로 판단하여야 하지 법인을 기준으로 판단할 것은 아니라 하겠으므로, 본점사업용 부동산 등 중과세물건이 있는 법인의 주

주가 개인 또는 법인인 경우에는 과세요건 성립 당시에 본점사업용 부동산이 있다 하더라도 주식발행법인과 과점주주는 별개의 권리의무자이므로 과점주주에 대한 취득세를 과세함에 있어 대도시내 본점 또는 주사무소의 사업용 부동산에 대하여는 종과세를 할 수 없는 것임(행자부 세정-1185, 2007. 4. 12)

- 과점주주에 대한 종과세대상은 당해 법인이 소유하고 있는 부동산 중 사치성 재산등이 있는 경우에 종과세 되나 본점사업용 부동산 등의 경우에는 종과세 대상으로 할 수가 없음

(2) 종과세 적용 기준

과점주주에 대한 취득세를 과세하는 것은 주식발행법인으로부터 주식을 51%이상 취득함으로써 당해 주식발행법인의 부동산등을 취득하는 것으로 의제하는 것이기 때문에 당해 주식발행법인과는 달리 보아야 하는 것이 아니면 과점주주를 기준으로 판단하여야 하는지 여부가 쟁점사항이라 할 것이다. 이는 과점주주와 주식발행법인의 인격독립설에 기초하여 보면 각각 달리 과세요건을 판단하여야 할 것이다.

5. 과점주주의 비과세 · 감면 적용 법리

(1) 과점주주의 비과세 · 감면 적용기준

이와 같이 과점주주에 대한 과세는 주식을 취득함으로써 주식발행법인의 보유자산을 취득한 것으로 보는 것이나, 비과세 · 감면할 경우에도 과점주주에 대하여도 적용 여부를 검토하면, 비과세 · 감면의 판단기준은 「누구」를 기준으로 판단할 것인가가 검토대상이다.

- ① 견해는 납세의무자인 「과점주주」를 기준으로 비과세 · 감면 여부를 판단하는 경우에는 과점주주에 대한 비과세 · 감면규정을 별도로 규정(예 : 조특법 § 120 ⑥)하여야 비과세 · 감면되기 때문에 누구든지 취득하더라도 비과세 · 감면되는 물건(예 : 1년 미만의 가설건축물)에 대하여만 비과세 · 감면하여야 한다는 것이다. 따라서 창업중소기업의 부동산 취득시 감면, 산업단지 내 부동산 취득시 감면 등은 감면되지 아니한다.
- ② 견해는 주식발행법인을 기준으로 비과세 · 감면 여부를 판단하는 경우에는 간주취득제도의 취지에 비추어 볼 때 주식발행법인의 취득시 비과세 · 감면되는 경우도 비과세 · 감면이 되는 것이다.

따라서 위 ① 견해(과점주주 기준)와 ② 견해(주식발행법인 기준)에 대한 장·단점을 비교하여 볼 때 ① 견해(과점주주 기준)는 납세의무성립은 과점주주에게 있는 것이므로 비과세·감면대상 여부도 과점주주를 기준으로 판단되어야 한다는 견해로 조세특례제한법상 과세요건 판단 등이 명확하여 논리적으로 설득력이 있으나, 간주취득의 의미를 형해화할 소지가 있는 데 비하여, ② 견해(주식발행법인 기준)는 과점주주에 대한 과세는 주식발행법인의 자산 등에 간주취득하는 것이기 때문에 간주취득에 대한 과세취지에 부합하는 것이다.

향후 과점주주에 대한 비과세·감면은 비록 대법원판결⁷⁾이 구법에 관한 판단이라도 판례와 같이 운영하되, 구법 시행시기에 과세요건이 성립되어 비과세·감면처분 판단받은 경우에는 신뢰보호의 원칙상 추징할 수가 없으나, 판례 이후에 과세요건이 성립된 경우에는 비과세·감면처분을 받지 아니한 경우라도 과세권소멸시효(5년) 이내에는 추징되는 것이다.

(2) 비과세 또는 감면대상 물건

과점주주의 취득은 발행법인 주식의 51% 이상을 취득함으로써 주식발행법인의 부동산 등을 의제 취득하는 것이기 때문에 부동산 등 취득의 주체는 주식발행법인이지만 과점주주가 된 경우에는 당해 법인의 부동산 등을 과점주주의 지분비율만큼을 취득한 것으로 보는 것이다. 그런데 과점주주가 취득하는 물건 중에서 비과세 또는 감면대상이 되는 과세물건이 있는 경우에는 비과세 또는 감면을 하여야 하는바, 이 경우 취득대상물건이 지방세법 또는 타법령의 규정에 의하여 취득세가 비과세 또는 감면이 되는 경우에 취득세를 부과하지 아니하고 비과세 또는 감면을 하게 되는 것이다. 그러면 과점주주에 대한 비과세 또는 감면은 어떤 기준으로 판단할 것인가?

과점주주의 간주취득은 발행법인이 부동산 등을 취득한 것을 간주하는 것이므로 주식발행법인이 비과세 또는 감면되는 경우에는 과점주주에게는 적용할 수 없다는 견해가 있다. 이에 대하여 검토하면 첫째, 절대적 비과세 또는 감면대상에 대하여는 과점주주도 적용대상에 해당하는 것이다. 즉 취득물건이 취득세면세점(과표가 50만원) 이하의 물건이거나 누구든지 취득하더라도 비과세하는 물건

7) 대법원 2001. 1. 30. 선고 99두6897 판결

취득세 납세의무자를 규정하고 있는 구 지방세법(1997. 8. 30. 법률 제5406호로 개정되기 전의 것) 제105조 제6항은 그 본문에서 법인의 주식 또는 지분을 주주 또는 사원으로부터 취득함으로써 제22조 제2호의 규정에 의한 과점주주가 된 때에는 그 과점주주는 당해 법인의 부동산·차량·건설·기계·입목·항공기·골프회원권 또는 콘도미니엄 회원권을 취득한 것으로 본다고 규정하면서, 같은 항 단서에서 이 법 및 기타 법령의 규정에 의하여 취득세가 비과세 또는 감면되는 부분에 대하여는 그러하지 아니하다고 규정하고 있는바, 위 단서 소정의 '취득세가 비과세 또는 감면되는 경우'라 함은 과점주주의 간주취득이 지방세법 또는 기타 법령의 규정에 의한 비과세 또는 감면 요건에 해당하는 경우라 할 것이므로, 당해 법인이 부동산 등을 취득하면서 취득세를 면제받았다고 하여 바로 과점주주로 된 자의 취득세 납세의무도 면제되는 것은 아니다. (대법원 2001. 1. 30. 선고 99두6897 판결)

(예 : 존속기간이 1년 미만의 가설건축물의 취득)인 경우에는 과점주주라도 비과세하거나 면세하는 것이다. 이와 같이 불특정다수인을 상대로 하여 감면하거나 비과세하는 경우에는 과점주주라고 하더라도 비과세 또는 감면을 하게 되는 것이다. 또한 법인합병으로 주식을 교부받음으로 인하여 과점주주가 된 경우에는 비과세되는 것이다(내무부 세정 13407-713, 1994. 9. 28. 참조).

둘째, 상대적 비과세 또는 감면대상에 대한 경우에는 과점주주에 대한 주식취득에 대하여 별도의 비과세 또는 감면규정이 없는 경우에는 비과세 또는 감면대상으로 할 수가 없는 것이다. 즉 주식발행법인은 감면대상법인이기 때문에 취득세과세대상물건을 취득하게 되면 면제 또는 감면을 받게 되는 경우 과점주주에 대하여도 적용할 수 있는 것인가?

산업단지 내 공장용 부동산을 신·증설하기 위하여 취득하게 되면 지방세법 제276조의 규정에 의거 취득세를 면제하나, 과점주주의 경우에는 이를 적용할 수가 없다고 보는데 그 이유는 과점주주는 주식을 취득함으로써 주식발행법인의 부동산 등을 간주취득하는 것이므로 당해 부동산 등을 공장용으로 신축 또는 증축하는 것으로 볼 수가 없기 때문이다.

또한 조세특례제한법 제119조 및 제120조 규정에 의거 법인전환에 따른 현물출자에 따라 취득하는 사업용 재산에 대하여 주식발행법인이 취득하는 경우에는 취득세·등록세를 면제하는 것이나 법인전환 이후 과점주주의 간주취득이 성립되었을 경우에는 취득세납세의무가 있는 것이며(내무부 세정 13407-221, 1996. 2. 24. 참조), 산업단지에 최초 취득으로 인하여 취득세를 면제받은 후 과점주주가 되었을 경우에도 과점주주에 대한 취득세납세의무가 성립한다(내무부 세정 13407-691, 1997. 6. 28. 참조).

판례 지주회사의 과점주주 감면

조세특례제한법 제120조 제6항 본문 및 그 제8호에서 『독점규제 및 공정거래에 관한 법률』에 의한 지주회사가 되는 사유로 인하여 지방세법 제22조제2호의 규정에 의한 과점주주에 해당하게 되는 경우 당해 과점주주에 대하여는 동법 제105조제6항의 규정을 적용하지 아니하도록 규정하고 있으므로 『독점규제 및 공정거래에 관한 법률』에 의한 지주회사로 전환하기 위하여 자회사의 주식을 51%이상 취득하여 자회사의 과점주주가 되는 경우에는 조세특례제한법 제120조 제6항 제8호 규정에 따라 과점주주에 대한 취득세 납세의무가 없음(행자부 세정-136, 2006. 1. 12) 