

과점주주 과세에 대한 법리적 검토

김 대 영

행정자치부 세제담당관

I. 문제의 제기

과점주주에 대한 취득세 과세제도는 일반적인 취득세 과세제도와는 좀 다른 면이 있어서 이해가 잘 되지 아니하는 부분에 대하여 이의를 제기할 수 있다고 하겠다.

취득세는 취득이라는 사실을 근거로 과세하는 성격의 세금이기 때문에 민법에 의한 물건의 취득이 이루어지지 않았는데도 과점주주에게는 취득세가 과세되기 때문에 문제가 있다고 생각할 수도 있다고 하겠다.

그리고 최근 IMF이후 기업의 구조조정 과정에서 불가피하게 발생하는 과점주주에게 취득세를 과세하는 것은 문제가 있다는 측면에서 과점주주에 대한 취득세 과세제

도 자체에 문제가 있는 것이 아닌가 하는 의문이 제기될 수도 있을 것이다.

또한 우리나라 기업의 지배구조가 선진화되어 가고 정상적인 경영체제로 변화되어 가면서 기업에 대한 국가의 지원이 선진국 수준으로 강화되어야 할 필요성이 제기됨에 따라 과점주주에 대한 취득세 과세제도가 걸림돌이 된다는 견해가 제시되기도 한다.

이러한 여러 가지 이유등으로 과점주주에 대한 취득세 과세제도 자체가 악법 내지는 이중과세제도라는 논쟁이 일어나고 있는 것이 사실이다. 이러한 시점에서 과점주주에 대한 취득세 과세제도를 앞으로 계속 존치할 것인지 아니면 폐지하여야 할

것인지를 관련 법령의 입장이나 취득세의 본질 등을 종합적으로 분석·검토해 보는 것은 큰 의의가 있다고 생각된다.

현재 지방세 제도를 직접 담당하는 위치에 있는 필자로서는 좀더 객관적인 접근을 위해서 과점주주 취득세 과세제도 자체를 옹호하는 입장이나 선입견을 버리고 본고에 접근하겠다는 점을 분명히 하고자 한다.

그리고 과점주주에 대한 취득세가 이중과세라는 문제이외에 과점주주에 대한 제2차 납세의무에 대해서도 문제점이 제기되는 부분이 있다. 여기에 대한 논란은 지방세뿐 아니라 국세기본법에서도 지방세와 똑같은 제도를 채택하고 있으므로 함께 검토되어야 할 것이라고 생각된다. 과점주주에게 제2차 납세의무를 지우는 문제는 주식회사의 주주에게 상법상의 유한책임과는 별도로 당해 법인이 납부하여야 할 세금에 관하여 무한책임을 지우는 제도이다.

따라서 취득세가 이중과세가 아니냐는 논란과 함께 과점주주에 대한 과세제도의 문제제기 원인이 되고 있으며 성격상 약간의 차이가 있으나 근본적인 취지나 법리는 비슷하므로 본고에서 함께 생각해 보아도 좋을 것이다.

과점주주에 대한 제2차 납세의무의 경우는 과점주주의 소유주식 비율이 예를 들어 60%인데도 당해 법인이 체납한 세액의 전체(100%)에 대해서 제2차 납세의무를 지우는 것은 문제가 있다는 지적이 있었으나 1999년말 지방세법 개정시 체납액중 과점주주의 소유주식 비율 즉 60%에 대해서만 제2차 납세의무를 지우는 것으로 개정한

바 있다.

그리고 과점주주에 대한 제2차 납세의무를 지움에 있어서 실질적인 과점주주 A(사장)에게 명의를 대여해 준 A의 친척(부모, 처남, 매제, 동생 등)이나 사용인 관계에 있는 자(운전기사 등)의 경우에도 특수관계인이라는 사실만으로 제2차 납세의무를 지우는 것은 잘못이라는 지적이 있었다. 당해 법인의 경영에 참여해본 사실도 없고, 당해 법인의 이익금을 배당받은 사실도 없으며, 명의만 A(사장)에게 빌려주었을 뿐 사실상으로 출자한 사실이 없음에도 당해 법인이 체납한 세금에 대하여 제2차 납세의무를 지우는 것은 무리이기 때문이다.

이 경우도 1993.12.27. 지방세법개정시 과점주주로서 당해 법인의 주식을 가장 많이 소유한 자이거나, 경영을 지배한 자 또는 그와 생계를 같이하는 자(처·자·부모 등) 및 당해 법인의 임원에 한하여 제2차 납세의무를 지울 수 있도록 개정시행하고 있으므로 최근에는 별다른 문제점이 제기되지 않고 있다.

참고로 과점주주에 대한 제2차 납세의무 관련한 헌법재판소 및 대법원의 판결례를 살펴보면 다음과 같다.

- ① 무한책임사원에 제2차 납세의무를 지우는 것은 위헌이 아니라는 결정예(헌재 1999.3.25. 98헌바2 전원재판부)

【결정요지】

단순히 법률조항의 해석을 다투는 것이 아니라 그러한 해석의 여지를 주는 법률조항 자체의 불명확성을 다투는 경우는 헌법

재판소법 제68조제2항상의 청구로서 적법하다. 이 사건 법률 규정이 법인을 사실상 지배하고 있는 여부를 구분하지 않고 일률적으로 무한책임사원을 제2차 납세의무자로 정하여 형평에 반하는 결과를 초래하고 있다는 주장 취지는 이 사건 법률 규정 자체의 위헌성에 관한 청구로 이해된다.

이 사건 법률 규정은 인적회사의 특수성에 따라 회사채권자를 보호하기 위한 무한책임사원제도의 취지를 조세법에 반영하여 조세형평을 기하고 조세징수를 확보하고자 하는 입법목적에 가지고 있는바, 비록 무한책임사원이라는 형식상의 외관이나 명목에 치중하여 과세하도록 하고 있지만 이는 조세회피의 방지 또는 조세징수의 실현을 위한 것이라 할 것이므로, 그 입법목적이 정당하지 않다거나 그 입법의 수단방법이 부적절한 것이라고는 할 수 없어 조세평등주의나 재산권을 침해한 것이라 할 수 없다.

※ 참조판례 - 헌재 1998.4.30 선고 95헌가16 결정 : 헌재 1998.4.30 선고 96헌바87등 결정 : 대법원 1990.9.28 선고 90누4235 판결

- ② 과점주주에 대한 제2차 납세의무제도는 위헌이라 할 수 없으나 과점주주의 책임의 한도를 적절히 조정하여야 한다는 결정에(1997.6.26, 93헌바49·94헌바38·41·95헌바64(병합) 전원재판부)

【결정요지】

납세의무의 확장의 하나로서의 과점주주의 제2차 납세의무는 국세부과 및 세법적

용상의 원칙으로서 실질과세의 원칙을 구현하려는 것으로서, 형식적으로는 제3자에게 재산이 귀속되어 있으나 실질적으로는 주된 납세의무자와 동일한 책임을 인정하더라도 공평을 잃지 않을 특별한 관계에 있는 제3자를 제2차 납세의무자로 하여 보충적인 납세의무를 지게 하여 그 재산의 형식적인 권리 귀속을 부인함으로써 그 내용상의 합리성과 타당성 내지 조세형평을 기하는 한편 조세징수의 확보라는 공익을 달성하기 위한 제도이므로, 그 제도의 취지 자체는 실질적 조세법률주의에 위반되지 않는다.

국세기본법 제39조는 과점주주의 주식의 소유 정도 및 과점주주 소유의 주식에 대한 실질적인 권리의 행사 여부와 법인의 경영에 대한 사실상의 지배 여부 등 제2차 납세의무의 부과를 정당화시키는 실질적인 요소에 대하여는 고려함이 없이, 소정 과점주주 전원에 대하여 일률적으로 법인의 채납액 전부에 대한 무제한의 납세의무를 인정함으로써, 과점주주에 대한 조세형평이나 재산권 보장은 도외시한 채 조세징수의 확보만을 지나치게 강조하여 실질적 조세법률주의에 위반되고 재산권을 과도하게 침해하며 또 과점주주들간에 불합리한 차별을 하여 평등의 원칙과 그 조세분야에서의 실현형태인 조세평등주의에도 위반된다.

그러나 과점주주에 대하여 제2차 납세의무를 부과하는 것 자체가 모두 위헌이라고는 볼 수 없으므로, 실질적 조세법률주의의 원칙에 비추어 제2차 납세의무를 부담하는 과점주주의 범위를 적절하게 제한하거나

과점주주의 책임의 한도를 설정하면 그 위헌성이 제거될 수 있을 것인데, 입법부는 이미 과점주주의 범위를 제한하는 방법으로 법률을 개정함으로써 제도의 입법목적인 조세징수의 확보라는 공익적인 요청과 과점주주의 재산권 보장이라는 요청을 조화시키려는 시도를 하였고, 또 그러한 방법으로 위헌성을 제거하는 것이 가장 합리적이라 보여지는바, 이에 제2차 납세의무를 부과함이 상당하다고 인정되는 과점주주의 범위에 대하여 살펴보면, 그 입법목적에 비추어 이를 주식회사를 실질적으로 운영하면서 이를 조세 회피의 수단으로 이용할 수 있는 지위에 있는 자, 즉 법인의 경영을 사실상 지배하거나 과점주주로서의 요건, 즉 당해 법인의 발행주식총액의 100분의 51 이상의 주식에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자로 제한함이 상당하다 할 것이다.

※ 참조판례 - 헌재 1992.2.25 선고 90헌가69·91헌가5·90헌바3(병합) 결정

- ③ 형식상 주주명부에 등재되어 있는 경우는 제2차 납세의무가 없다는 판결에(대법원 제3부 89누8118, 1990.3.9 판결)

【판결요지】

1977.9.15부터 1983.12.31까지 주식회사 ○○○의 감사로 등재되어 있었고 그 회사의 주주명부 및 주식이동상황명세서상 발행주식 62천주 중 7,500주를 소유한 주주로 등재되어 있는 사실은 인정되지만 그것은 원고의 아버지가 그 회사의 대표이사로 취임한 후에 원고가 감사에 취임한 것같이

등기하고 주식도 원고를 포함한 친척들이 나누어 가지고 있는 것처럼 꾸며 그렇게 만든 것일 뿐 원고가 실제로 주권을 행사하거나 회사의 경영에 참여한 사실은 없다는 사실을 인정하고 원고는 그 회사의 운영을 실질적으로 지배할 수 있는 주주가 아니었으니 피고의 원고에 대한 제2차 납세의무자 지정처분은 위법하다 하여 취소하였다. 원심판결의 이유설시를 기록과 대조하여 살펴보면, 그 사실인정과 법률적 판단을 수긍할 수 있고 거기에 소론과 같은 채증법칙 위반으로 인한 사실오인의 위법이 있다 할 수 없다. 상고논지는 받아들일 수 없는 것이다.

※ 관련판결 : 대법원 89누 4956. 1989. 11.28, 대법원 87누 215. 1987.12.22, 대법원 88누 9909. 1989.12.12. 등

II. 현행제도 개관

현행 지방세법에서 과점주주에 대해서 취득세를 과세하는 근거를 살펴보면 다음과 같다.

1. 법령의 근거

과점주주에 대한 취득세의 과세근거가 되는 법령은 1967.11.29. 공포된 법률 제1977호의 지방세법중개정법률에서 도입되었으며, 지방세법 제105조제6항 및 제7항, 동시행령 제78조에서 관련내용을 규정하고 있다.

2. 도입취지

1967.11.29. 개정 지방세법의 입법이유를 당시의 관련자료를 통해 확인해 보면 비공개법인의 재산(부동산 등)을 전부 양도하는 방법의 일환으로 주식 또는 출자지분의 상당부분(현재는 51%이상)을 양도하는 경우에 그 과세물건의 거래가 일반 개인간 과세물건의 취득행위와 유사하고, 법인의 과점주주가 될 경우 당해 법인의 재산에 대한 관리·처분권을 취득하게 되므로 당해 법인이 소유하고 있는 토지, 건물, 기타 물건을 취득할 목적으로 법인의 주식 또는 지분을 인수하여 과점주주가 되는 경우에는 사실상 개인회사의 토지, 건물 등을 서로 매각하는 것과 다름이 없으므로 공평과세 및 실질과세원칙상 비공개법인(가족법인)의 과점주주에 대하여 취득세 과세제도를 신설하는 것으로 되어 있다. 그리고, 이러한 제도 도입당시의 우리나라의 소규모 법인은 상당수가 실질적으로는 1인주주의 주식회사이며, 외형상으로는 다수의 주주로 구성되어 있는 현실이었다 하겠으므로 1인주주의 주식회사를 정상적인 주식회사 체제로 유도하려는 데에도 취지가 있었을 것으로 보여진다.

3. 과세이유

법인의 주식을 100% 취득한 과점주주는 당해법인의 주주명부에 명의개서만 할 뿐 법인이 소유하고 있는 부동산에 대한 소유권 이전등기절차는 이행할 필요가 없다. 그

러나 실질적으로는 과점주주가 당해법인이 소유하고 있는 토지, 건물, 차량 등의 소유권도 당해 법인의 경영권과 함께 인수한 것과 같은 효과가 있다. 그러함에도 과점주주에게는 당해법인이 소유하고 있는 토지, 건물 등의 소유권이전등기를 하지 아니하기 때문에 취득세와 등록세의 납세의무가 직접적으로 발생되지 아니한다. 실질과세 원칙에 비추어 보면 과점주주가 소유권이전등기를 이행하지 않더라도 사실상으로는 당해 법인 소유의 부동산 등을 취득한 것과 같은 지위를 획득하므로 취득한 것으로 의제하여 취득세를 과세하는 것이 타당하다는 입장에서 과세의 이유가 있다.

등록세의 경우는 실질과세 원칙이 적용되는 세금이 아니라 등기 또는 등록행위가 있는 경우에 과세하는 세금이므로 과점주주에게 등록세를 과세할 수는 없다.

4. 과세개요

가. 개 념

과점주주는 한국 증권거래소에 상장한 법인을 제외한 법인의 주식 또는 출자총액의 51%(친족 기타 특수관계에 있는 자들의 소유주식의 합계가 51%이상인 경우 포함)이상에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자가 된다. 과점주주에 대한 개념은 1961년말 지방세법 개정당시에는 ①주주 1인(특수관계인 포함. 이하 같음)이 50%이상을 소유한 경우 ②주주 2인이 60%이상을 소유한 경우 ③주주 3인이 70%이상을

소유한 경우로 세가지 경우를 규정하고 있어서 어떤 경우는 주주 1인이 5%만을 소유한 경우에도 과점주주가 되는 경우가 발생하는 등의 문제점이 있어서 1974년말 지방세법 개정시 현재와 같이 주주 1인이 51%이상을 소유한 경우로 개정하였다. 그리고 1993년말 지방세법개정시에는 과점주주중에서도 실질적 권리를 소유하고 있는 주된 과점주주이외에 명의만 빌려준 친족·특수관계인에 대해서는 제2차 납세의무를 지는 과점주주의 범위에서 제외하면서 취득세 규정에서는 제외하지 아니하였으나 취득세의 경우는 당해 법인을 인수하여 새로이 사업을 시작하는 단계에서 과세되는 세금이므로 명의만 빌려준 친족·특수관계인을 제외하지 않더라도 실질적인 과점주주가 세금을 납부하게 되므로 현실적으로 별다른 문제점이 제기되지 않는다.

나. 납세의무 성립

법인의 주식을 취득함으로써 사실상으로 과점주주가 된 날에 취득세 납세의무가 성립한다. 당해 법인이 부동산 등을 취득한 날에 납세의무가 성립되는 것이 아니라 법인과는 별도로 과점주주에게 새로운 납세의무가 성립한다.

다. 납세의무자

과점주주로 된 당해주주(개인 또는 법인)가 취득세 납세의무자가 된다. 이 경우도 당해 법인이 납세의무자가 되는 것은 아니며, 과점주주가 납세의무를 이행하지 아니

할 경우 특수관계가 성립되므로 제2차 납세의무를 지는 경우가 있다.

라. 과세표준

과점주주의 취득은 법인장부에 의해서 취득가액이 입증되는 경우에 해당하므로 납세의무성립일 현재 당해법인의 장부가액을 과세표준으로 한다. 재평가를 하였거나 감가상각을 하고, 그내용이 법인 장부가액에 반영되어 있다면 그것이 반영된 가액을 과세표준으로 한다. 그리고 과점주주(51% 이상 소유)가 되었다고 하여 무조건 당해법인의 부동산을 모두 취득한 것으로 보는 것은 아니며, 과점주주의 소유주식비율에 해당하는 부분만을 취득한 것으로 보므로, 과세표준은 과점주주의 소유주식비율이 60%이면 60%만 적용하고, 소유주식비율이 70%이면 70%를 적용한다.

마. 세율적용

납세의무 성립일 현재의 현황에 따라 그에 해당하는 세율을 적용한다. 과점주주가 된 날 현재 당해 부동산이 비과세대상 용도(학교, 교회 등)로 사용된다면 비과세하고, 고급오락장·고급주택 등 중과세대상 용도로 사용되면 중과세율을 적용한다. 다만, 법인의 비업무용 토지에 대한 중과와 같이 법인이 아닌 주주에게 적용하기에 부적합한 경우는 중과세율을 적용하지 않는 것으로 운용함이 타당하다고 할 것이다.

5. 관련법령의 변천

가. 지방세법 규정

(1) 법제105조제6항의 변천과정을 보면,

① 1967.11.27.에 법률 제1977호로 개정 공포한 지방세법중 개정법률에서 다음과 같이 신설하였다가

“⑥제22조 각호의 규정에 의한 주주 또는 사원과 그들의 과점주주로부터 당해 법인의 주식 또는 당해 법인에 대한 지분의 2분의 1이상을 과점주주가 일시에 양수한 경우에는 이를 양수한 그 과점주주가 당해 법인의 부동산·차량·중기·입목 또는 주를 취득한 것으로 본다. 이 경우 과세의무에 관하여는 제18조의 규정을 준용한다.”

② 1973.3.12.에 법률 제2593호로 개정 공포한 지방세법중 개정법률에서 다음과 같이 개정하였으며

“⑥법인의 주식 또는 지분을 취득하므로써 제23조제3항의 규정에 의한 과점주주가 된 때에는 그 과점주주는 당해 법인의 부동산, 차량, 중기 또는 입목을 취득한 것으로 본다. 이 경우의 납세의무에 관하여는 제18조의 규정을 준용한다.”

③ 1974.12.27.에 법률 제2743호로 개정 공포한 지방세법중 개정법률에서는 “제23조제3항”을 “제22조제2호”로 개정하였고

④ 1976.12.31.에 법률 제2945호로 개정 공포한 지방세법중 개정법률에서는 “지분을 취득함으로써”를 “지분을 주주 또는 사

원으로 부터 취득함으로써”로 개정하였으며

⑤ 1979.12.28.에 법률 제3174호로 개정 공포한 지방세법중 개정법률에는 단서를 다음과 같이 신설하였고

“다만, 이 법 및 기타 법령의 규정에 의하여 취득세가 비과세 또는 감면되는 부분에 대하여는 그러하지 아니하다.”

⑥ 1984.12.24.에 법률 제3757호로 개정 공포된 지방세법중 개정법률에서는 “중기 또는 입목”을 “중기·입목 또는 항공기”로 개정하였으며

⑦ 1990.12.31.에 법률 제4261호로 개정 공포된 지방세법중 개정법률에서는 “입목 또는 항공기”를 “입목·항공기·골프회원권 또는 콘도미니엄회원권”으로 개정하였고

⑧ 1994.12.22.에 법률 제4794호로 개정 공포된 지방세법중 개정법률에서는 “골프회원권 또는 콘도미니엄회원권”을 “선박, 광업권, 어업권, 골프회원권, 콘도미니엄회원권 또는 종합체육시설이용회원권”으로 개정하였으며

⑨ 1997.8.30. 법률 제5406호로 개정 공포된 지방세법중 개정법률에서는 “주주 또는 사원으로 부터 취득함으로써 제22조제2호의 규정에 의한 과점주주가 된 때에는”을 “취득함으로써 제22조제2호의 규정에 의한 과점주주(법인설립시에 발행되는 주식 또는 지분을 취득함으로써 과점주주가 된 경우

를 제외한다)가 된 때에는”으로, “건설기계”를 “기계장비”로 개정하였고

⑩ 2000.12.29. 법률 제6312호로 개정공포된 지방세법중 개정법률에서는 다음과 같이 개정시행하고 있다.

“⑥법인의 주식 또는 지분을 취득함으로써 과점주주가 된 때에는 그 과점주주는 당해 법인의 부동산·차량·기계장비·임목·항공기·선박·광업권·어업권·골프회원권·콘도미니엄회원권 또는 종합체육시설이용회원권을 취득한 것으로 본다. 다만, 법인설립시에 발행하는 주식 또는 지분을 취득함으로써 과점주주가 된 경우 또는 과점주주에 대한 취득세 납세의무성립일 현재 이 법 및 기타 법령에 의하여 취득세가 비과세 또는 감면되는 부분에 대하여는 그러하지 아니하다.”

(2) 법제105조제7항의 변천과정을 보면,

1976.12.31. 법률 제2945호로 개정공포된 지방세법중 개정법률에서 다음과 같이 신설하여 현재까지 시행하고 있다.

“⑦제6항의 경우 납세의무를 지는 과점주주에 대하여는 제18조의 규정을 준용한다.”

나. 지방세법시행령 규정

(1) 영제78조제1항의 변천과정을 보면,

① 1973.5.5. 대통령령 제6667호로 개정공포된 지방세법시행령 개정시 다음과 같이 신설하였다가

“①법 제105조제6항의 규정에 의한 과점

주주가 된 1인의 주주나 사원(법 제23조제3항의 규정에 의한 친족 기타 특수관계에 있는 자를 포함한다)이 가진 주식금액 또는 출자금의 합계액이 당해법인의 주식총액 또는 출자총액의 100분의 15에 미달하는 경우에는 그 주주나 사원에 대하여 취득세를 부과하지 아니한다.”

② 1974.12.31. 대통령령 제7532호로 개정공포된 지방세법시행령 개정시 다음과 전면 개정하였으며

“①법 제105조제6항에서 ‘주식 또는 지분의 취득’이라 함은 주주 또는 사원으로부터 주식 또는 지분을 취득하는 경우를 말한다.”

③ 1976.12.31. 대통령령 제8339호로 개정공포된 지방세법시행령 개정령에서 삭제하였고

④ 1993.12.31. 대통령령 제14041호로 개정공포된 지방세법시행령 개정시 다음과 같이 신설하였으며

“①법인의 설립 또는 증자 등으로 인하여 최초로 과점주주가 된 자가 주주 또는 사원으로부터 법인의 주식 또는 지분을 취득하는 경우에는 그 취득일에 과점주주가 소유하고 있는 법인의 주식 또는 지분을 모두 취득한 것으로 보아 법 제111조제4항의 규정에 의하여 취득세를 부과한다.”

⑤ 1977.10.1. 대통령령 제15489호로 개정공포된 지방세법시행령 개정시 다음과

같이 개정하였고

“①법인의 과점주주가 아닌 주주 또는 사원이 다른 주주 또는 사원의 주식 또는 지분을 취득함으로써 최초로 과점주주가 된 경우 또는 증자 등으로 인하여 최초로 과점주주가 된 경우에는 최초로 과점주주가 된 날 현재 당해 과점주주가 소유하고 있는 법인의 주식 또는 지분을 모두 취득한 것으로 보아 법 제105조제6항의 규정에 의하여 취득세를 부과한다.”

⑥ 1999.12.31. 대통령령 제16673호로 개정공포된 지방세법시행령 개정시에는 “사원”을 “유한책임사원”으로 개정하여 시행하고 있다.

(2) 영제78조제2항의 변천과정을 보면

① 1973.5.5. 대통령령 제6667호로 개정공포된 지방세법시행령 개정시 다음과 같이 신설하였고

“②이미 과점주주가 된 주주 또는 사원이 당해법인의 주식 또는 지분을 새로이 취득함으로써 당해법인의 주식 또는 지분의 총액에 대한 과점주주가 가진 주식 또는 지분의 비율(이하 이 절에서 “주식 또는 지분의 비율”이라 한다)이 과점주주가 된 당시의 주식 또는 지분의 비율보다 증가된 경우에는 그 증가된 분을 취득으로 보아 법 제111조제4항의 규정에 의하여 취득세를 부과한다.”

② 1997.10.1. 대통령령 제15489호로 개정공포된 지방세법시행령 개정시 “제111조

제4항”을 “제105조제6항”으로 개정하여 시행되고 있다.

(3) 영제78조제3항의 변천과정을 보면

① 1973.5.5. 대통령령 제6667호로 개정공포된 지방세법시행령 개정시 다음과 같이 신설하였고

“③과점주주가 되어 이미 취득세를 납부한 자가 주식 또는 지분의 양도, 당해법인의 증자, 기타 사유로 인하여 과점주주에 해당되지 아니하는 주주 또는 사원이 되었다가 다시 당해법인의 주식 또는 지분을 취득하여 과점주주가 된 경우에는 다시 과점주주가 된 당시의 주식 또는 지분의 비율이 그 이전에 과점주주가 된 당시의 주식 또는 지분의 비율보다 증가된 경우에만 한하여 그 증가된 분만을 취득으로 보아 전항의 예에 의하여 취득세를 부과한다.”

② 1974.12.31. 대통령령 제7532호로 개정공포된 지방세법시행령 개정시 “과점주주가 되어 이미 취득세를 납부한 자가”를 “과점주주이었던 자가”로 하였으며

③ 1981.12.31. 대통령령 제10663호로 개정공포된 지방세법시행령 개정시 “주주 또는 사원이 되었다가 다시”를 “주주 또는 사원이 된 자가 그로부터 5년이내에 다시”로, “전항”을 “제2항”으로 개정하여 시행되고 있다.

(4) 영제78조제4항의 변천과정을 보면

1974.12.31. 대통령령 제7532호로 개정공

포된 지방세법시행령 개정시 다음과 같이 신설하여 시행하고 있다.

“④법 제105조제6항의 규정에 의한 과점주주의 취득세 과세자료를 포착한 시장·군수는 그 과점주주에게 과세할 과세대상 물건이 다른 시군에 있을 경우에는 그 과세대상물건을 관할하는 시장·군수에게 과점주주의 주식 또는 지분의 비율, 과세대상 물건 및 가격명세서, 기타 취득세 부과에 필요한 자료를 지체없이 통보하여야 한다.”

Ⅲ. 쟁점사항에 대한 법리적 검토

1. 이중과세 문제

과점주주에 대하여 취득세를 과세할 경우 이미 당해법인이 취득세를 납부한 사실이 있기 때문에 이중과세에 해당된다는 견해가 있으므로 이중과세에 해당되는지를 분석해 본다.

먼저 취득의 개념에 관하여 보면, 지방세법에서는 취득세의 과세대상이 되는 취득의 개념을 민법의 규정에 의한 법률적 의미의 취득만을 의미하지 않고 독자적으로 사실상 취득을 기준으로 다음과 같이 규정하고 있다.

취득이라 함은 “매매·교환·상속·증여·기부·법인에 대한 현물출자·건축·공유수면의 매립·간척에 의한 토지의 조성등과 기타 이와 유사한 취득으로서 원시취득, 승계취득 또는 유상·무상을 불문한 일체의 취득을 말한다”라고 규정(법제104

조제8호)하였으며, 납세의무자 규정(법 제105조제2항)에서도 “부동산, 차량, 기계장비, 입목, 항공기, 선박, 광업권, 어업권, 골프회원권·콘도미니엄회원권 또는 종합체육시설이용회원권의 취득에 있어서는 민법, 광업법, 수산업법, 선박법, 산림법, 건설기계관리법, 자동차관리법 또는 항공법 등 관계법령의 규정에 의한 등기·등록 등을 이행하지 아니한 경우라도 사실상으로 취득한 때에는 각각 취득한 것으로 보고 당해 물건의 소유자 또는 양수인을 각각 취득자로 한다. 다만, 차량, 기계장비, 항공기 및 주문에 의하여 건조하는 선박은 승계취득의 경우에 한한다”라고 규정하고 있다.

이와 같은 취득세의 조세성격은 거래세 또는 유통세라고 봄이 타당하다. 취득세는 부동산 소유자가 매매를 하지 아니하고 10년간 계속 소유하는 경우에는 처음 취득할 때 한번만 취득세가 발생하고 그 후에는 10년간 취득세가 발생되지 아니하지만, 부동산 소유자가 취득후 10일만에 매각하고, 매수자가 1년후에 또 매각하고, 그 매수자가 6개월후에 또 다시 매각하고 이런식으로 10년간 20회의 거래가 이루어졌다면 취득세도 20회의 납세의무가 성립하는 것이다.

그러므로 법인이 취득세를 납부한 사실이 있었다는 사유로 과점주주에게 취득세를 과세하는 것이 이중과세라는 논리는 성립되지 않는다.

과점주주가 성립된 경우 이미 취득세를 납부한 사실이 있는 당해법인에게 취득세를 다시 과세한다고 하면 이중과세라고 할 수 있으나 과점주주가 성립된 경우에 과세

하는 취득세의 납세의무자는 당해 법인이 아니라 당해 법인의 과점주주가 된 주주이기 때문에 이중과세라고 할 수는 없다.

법인의 100% 과점주주가 된 경우를 예를 들어보면 법인이 취득세를 납부하였다 하더라도 실질적으로 주주가 그 세금을 부담한 것이나 마찬가지이기 때문에 주주에게 취득세를 부과하는 것도 이중과세가 되는 것이 아니냐 하는 문제를 제기할 수 있을 것이다.

그러나 지방세법에서는 법인을 설립할 때에 과점주주가 된 경우에는 취득세 납세의무가 성립되지 아니하도록 보완장치를 마련하고 있으므로 그러한 문제도 발생되지 않는다.

주주가 다른 주주의 주식을 취득하거나 증자시에 지분을 추가로 취득하여 과점주주가 된 경우에만 납세의무가 성립되도록 규정함으로써 자기 자신이 과점주주일 당시에 법인이 취득세를 납부하였음에도 당해 과점주주가 또다시 취득세를 납부하는 경우를 배제하고 있다. 다만 과점주주가 소유주식을 매각함으로써 과점주주가 아닌 일반 주주가 되었다가 또다시 과점주주로 되는 경우에는 이중과세 문제가 발생될 수 있는데 이 경우도 5년이내에 또다시 과점주주가 되는 경우는 취득세 납세의무가 배제되도록 규정하고 5년이 경과한 후에 또다시 과점주주가 되는 경우만 취득세를 과세하도록 하고 있으므로 과점주주에 대한 취득세 과세가 이중과세라는 문제에 대해서는 분명하게 이중과세가 아니라는 결론을 내릴 수 있다.

2. 상법과의 관계

주식회사는 주주가 출자한 자본으로 설립하고, 총자본을 균등하게 배분된 단위주식을 발행한 후 회사의 주주의사는 주주총회에서 결정하고, 선임된 경영진으로 하여금 이사회를 구성운영하는 회사라 하겠다.

주식회사는 자본과 경영이 원칙적으로 분리되며, 주주는 그가 인수한 주식의 인수가액을 한도로 회사에 대하여 출자의무를 부담할 뿐 회사의 채무에 대하여는 아무런 책임을 지지 아니하는, 다시 말하면 주주의 유한책임이 인정되는 특징을 가지게 된다.

주식회사는 이러한 형태로 설립되기 때문에 다음과 같은 장점을 가지고 있다고 한다.

첫째, 대규모의 자본을 조달하여 규모가 큰 기업을 운영할 수 있다.

주식회사의 자본은 다수의 균등한 단위의 소액으로 분할되고 그 주식에 투자한 주주에게는 그가 투자한 주식의 한도내에서 회사에 대하여 책임을 질 뿐 회사의 경영진이 회사운영을 잘못하여 많은 부채를 진다고 하더라도 그러한 부채에 대해서는 책임을 지지 아니하는 유한책임이라는 제도적 장치가 있어서 투자자가 별다른 걱정 없이 주식에 투자할 수 있게 하고 있다.

그러나 투자자는 회사경영이 잘되어서 이익이 발생하면 경영에 참여하지 않더라도 배당금을 받을 수 있고, 출자지분은 유가증권의 일종인 주권으로 인수받아 자유로이 양도할 수도 있으며 주가가 올라갈 경우 그 차익도 발생되므로 많은 사람들이

투자이익을 가질 수 있는 기업형태라고 할 수 있다.

따라서 주식회사는 일반인들이 가지고 있는 다양한 자금을 넓은 범위에서 최대한 흡수하여 커다란 자본을 형성하여, 경쟁력을 갖춘 상당한 규모의 회사를 설립하는데 매우 유용한 제도라 하겠다.

둘째, 자본은 있으나 경영능력이 없거나 우수한 경영능력은 있으나 자본이 없는 사람을 결합하여 우수한 경영이 가능하게 한다.

주식회사는 주주의 유한책임제도를 채택함으로써 자기가 출자할 수 있는 적정수준의 자금을 출자하고 그 범위안에서만 책임을 지기 때문에 자신이 전혀 알지 못하는 제3자에게 경영을 맡길 수가 있다. 만약 경영진을 잘못 선정하여 회사가 부도처리되는 경우에도 출자금만 손실을 보면 더 이상의 책임문제는 없기 때문이다.

한편 자본이 없으나 우수한 경영능력을 가지고 있는 경영인은 자기의 출자금액은 전혀 없다고 하더라도 대규모 회사의 이사 또는 대표이사로 취임하여 경영을 담당할 수가 있다.

이렇게 자본과 경영을 분리하여 별도로 취급하는 주식회사 제도는 자본주의 경제 발전에 핵심적인 역할을 하는 유익한 제도라 할 것이며, 앞으로도 계속 발전되어 갈 것으로 생각된다.

셋째, 매년 흑자가 발생하는 등 건실한 경영을 하던 회사라 하더라도 회사의 창업자가 사망하면 없어질 수도 있으나 주식회사는 투자자가 사망하더라도 회사경영에 아무런 장애가 없이 주식만 제3자에게 이

전되면 되므로 주식회사는 경영을 잘못하여 부도·파산되지 않는 한 영속성을 가진다. 주식회사는 법인으로 등기함으로써 주주나 자연인인 이사의 자격과는 별도의 법인격을 가지는 독립성이 인정되며, 주주나 경영진인 대표이사나 이사가 개인적으로 행한 행위와 법인자격으로 행한 행위는 분명히 구분된다.

주식회사는 위와 같은 장점을 가지고 있는 한편 다음과 같은 문제점도 내포하고 있다.

첫째, 주식회사는 주주상호간이나 경영진과 주주간에 별다른 인적 신뢰관계가 형성되어 있지 아니하므로 성실하게 신의에 의한 경영을 하지 아니하면 공동의 이익을 추구하지 못하는 많은 폐단이 발생할 소지를 안고 있다.

즉, 주주내부에서도 경영에 참여하는 주주와 참여하지 않는 주주, 대주주와 소주주, 우선주주와 보통주주간에 이해관계가 일치하지 아니할 수 있고, 주주와 경영자 및 채권자간에도 서로 이해관계가 일치하지 아니하므로 인해서 서로 다른 이해관계를 추구하는 과정에서 다른 상대방의 이익을 희생하게 되는 결과가 초래될 경우 주식회사의 정상적인 경영을 할 수 없는 입장에 처할 수도 있게 된다.

오늘날의 대규모 주식회사는 경영에 필요한 자금을 다수의 일반국민들로부터 조달하고, 일반국민들을 객체로 영업활동을 하여 이익을 실현시키게 되므로 공공성과 사회적 책임이 중요시되고 있다.

이러한 입장에서 회사에 도덕적·윤리적

책임외에 상당한 수준의 법적 책임을 부여하고 공인회계사를 통한 감사제도를 강화하는 등의 조치를 강화해 나가고 있는 것이다.

둘째, 1인주식회사(과점주주가 지배하는 회사)의 출현으로 주식회사제도의 장점은 최소화되고 1인주주의 이익을 추구하는 회사로 변질될 우려가 있다.

상법상 회사인 유한회사·합자회사·합명회사는 사원이 1인이 되면 해산사유가 되지만 주식회사는 주주가 1인이 되더라도 해산사유가 되지 아니하며(상법 제517조 참조), 외형상으로 다수의 주주가 있지만 실질적으로는 주주가 1인인 주식회사가 현실적으로 존재할 수 있다.

1인주식회사의 경우 별다른 문제가 없는 것처럼 보이지만 주식회사제도의 장점이 모두 없어진다. 자금조달의 유리성이 없어지고, 자본과 경영의 분리가 이루어지지 아니하므로 경영의 장점도 없어지며, 회사의 영속성이나 독립성도 보장되지 않는다.

따라서 주식회사가 지켜야 할 주주총회 소집절차를 지킬 필요성이 없어지고, 회사의 중요한 의사결정 요건인 주주총회의 특별결의도 무의미하며, 일정한 거래시 이사회 승인 등의 규정도 무의미해진다.

1인회사는 등기형식 등으로 보면 주식회사이지만 실질적으로는 개인회사(주주인 대표이사는 개인회사의 사장과 같음)와 같음에도 회사경영을 잘못하여 부도가 발생할 경우 주주는 회사채무에 대하여 상법상 유한책임을 근거로 무한책임을 지지 않는다. 따라서 1인주식회사는 주식회사제도의

장점은 전혀 없음에도 상법상의 유한책임이라는 면책특권만을 누리게 됨으로써 부도덕한 경영을 할 경우 “기업은 망해도 기업주는 망하지 않는다”는 사회적인 문제가 나타나게 되는 것이다.

이러한 점 때문에 이탈리아 민법에서는 회사의 지급불능이 발생한 경우로서 주식 1인에게 귀속되어 있음이 명백한 시기에 발생한 회사채무에 대하여는 그 주주가 무한책임을 지도록 하는 보완규정을 두고 있는 것으로 알고 있다. 이러한 입장에서 우리나라의 국세와 지방세의 경우 과점주주에게는 당해법인이 납부할 세금에 대하여 제2차 납세의무를 부여하는 제도가 헌법재판소에서 합헌으로 결정된 것으로 이해된다.

상법에서 의도하는 주식회사제도의 장점을 살려 주식회사 운영에 많은 주주가 참여할 경우 과점주주 자체가 성립되지 아니한다는 점과 현실적으로 우리나라의 비상장법인중에는 사실상 1인주식회사 형태의 법인이 상당수 존재하고 있다는 점등에 비추어 과점주주에 대한 취득세 과세제도는 오히려 주식회사제도의 취지에 맞는 주식회사가 육성되도록 촉진하는 제도이지 상법상의 주식회사 제도의 취지에 어긋나는 제도가 아니라고 결론 지을 수 있다 하겠다.

3. 민법과의 관계

우리나라 헌법 제23조에서는 “①모든 국민의 재산권은 보장된다. 그 내용과 한계는 법률로 정한다. ②재산권의 행사는 공공복

리에 적합하도록 하여야 한다. ③공공필요에 의한 재산권의 수용·사용 또는 제한 및 그에 대한 보상은 법률로써 하되, 정당한 보상을 지급하여야 한다”라고 하여 국민의 재산권을 보장하는 사유재산제도를 채택하고 있다.

사람은 세상에 있는 많은 재화를 이용하고 지배하려는 욕망이 있다. 그러나 이러한 재화는 유한한 것이어서 사람들 사이에 각자의 수요를 충족시키기 위한 경쟁이 있게 된다.

그러므로 이러한 재화의 소유에 관한 질서가 없다면 원시시대와 같은 힘의 논리가 지배하게 될 것이다. 사람들은 역사발전과 함께 소유권 관계에 관한 법률의 변천을 거쳐서 오늘날과 같은 법률의 성립을 보았을 것으로 생각된다.

소유권제도는 자본주의 시장경제제도에서는 매우 중요한 것이며, 미국의 권리장전(Bill of Rights)이나 프랑스의 인권선언(Declarations des droits de l'homme et du citoyen)에서는 소유권은 불가침이고 또한, 신성한 것이라는 입장이었던 점을 보면 소유권의 본질을 해치는 제도가 시행되어서는 아니될 것이다.

우리나라의 경제는 자유경제 및 시장경제 원리에 따른 자본주의 경제체제라 하겠으므로 국민들의 사유재산을 인정하고 그러한 사유재산을 토대로 경제활동이 이루어지므로 사유재산권에 부당한 침해가 있어서는 안될 것이다.

이러한 이념 아래에서 사유재산보호를 위하여 형성된 제도가 우리나라 민법의 소

유권 제도라고 하겠다.

그러나 최근에는 소유권에 관한 사상이 공공복리를 위해서 필요한 경우에는 일정한 제한을 가할 수 있는 것으로 인식되고 있으며, 실정법에서도 국토이용관리법, 농지법, 토지수용법, 도시계획법, 문화재보호법 등에서 상당한 제한을 가하고 있다.

민법에서의 지주가 되는 개념은 소유권과 계약이라고 할 수 있는데 소유권은 헌법에서 기본권의 범주로 다루고 있다.

소유권의 내용은 어떠한 물건을 직접적, 배타적, 전면적으로 지배할 수 있는 권리라 할 수 있다. 다시 말하면 당해 물건의 사용가치와 교환가치의 전부에 대하여 지배가 미치는 권리라 하겠다.

근대법에서는 물권의 종류와 내용은 민법 기타 법률이 정하는 것에 한하여 인정되며 이는 물권법정주의 또는 물권한정주의라 한다.

우리나라의 민법에서 규정하고 있는 물권에 관한 일반적인 근거를 보면 “물권은 법률 또는 관습법에 의하는 외에는 임의로 창설하지 못한다.”(민법 제185조), “부동산에 관한 법률행위로 인한 물권의 득실변경은 등기하여야 그 효력이 생긴다.”(민법 제186조), “상속, 공용징수, 판결, 경매 기타 법률의 규정에 의한 부동산에 관한 물권의 취득은 등기를 요하지 아니한다. 그러나 등기를 하지 아니하면 이를 처분하지 못한다.”(민법 제187조) 등의 규정이 있다.

부동산 소유권에 관한 법률로서 민법외의 법률로는 부동산등기법, 부동산등기특별조치법, 부동산실권리자명의등기에관한법

를, 집합건물의소유및관리에관한법률, 주택 임대차보호법, 지적법, 건축법, 농지법, 토지수용법, 공유토지분할에관한특례법 등이 있다.

소유권에 관한 민법규정으로는 “소유자는 법률의 범위내에서 그 소유물을 사용·수익·처분할 권리가 있다”(민법 제211조), “토지의 소유권은 정당한 이익있는 범위내에서 토지의 상하에 미친다.”(민법 제212조), “소유자는 그 소유에 속한 물건을 점유한 자에 대하여 반환을 청구할 수 있다. 그러나 점유자가 그 물건을 점유할 권리가 있는 때에는 반환을 거부할 수 있다.”(민법 제213조), “소유자는 소유권을 방해하는 자에 대하여 방해의 제거를 청구할 수 있고 소유권을 방해할 염려있는 행위를 하는 자에 대하여 그 예방이나 손해배상의 담보를 청구할 수 있다.”(민법 제214조)는 등의 규정이 있다.

여기서 말하는 사용수익의 범위는 대상물건을 경제활동의 수단으로 사용하거나, 거기에서 발생하는 과실을 얻을 수 있는 것을 말하므로 임대차 관계를 설정해서 타인이 사용하게 하고 임대료를 얻을 수도 있으며, 무상으로 사용하게 할 수도 있는 것이다.

그리고 처분이라고 하는 것은 대상물건을 소비하거나 변형·개조 또는 파괴할 수 있으며, 양도하거나 소유권을 달리 변경할 수 있는 것이다.

민법에서 규정하고 있는 부동산에 대한 소유권의 취득에 관해서는 “①20년간 소유의 의사로 평온, 공연하게 부동산을 점유하

는 자는 등기함으로써 그 소유권을 취득한다. ②부동산의 소유자로 등기한 자가 10년간 소유의 의사로 평온, 공연하게 선의이며 과실없이 그 부동산을 점유한 때에는 소유권을 취득한다.”는 점유로 인한 취득(민법 제245조), “무주의 부동산은 국유로 한다.”는 무주물의 귀속(민법 제252조) 등의 규정이 있고, “부동산의 소유자는 그 부동산에 부합한 물건의 소유권을 취득한다. 그러나 타인의 권원에 의하여 부속된 것은 그러하지 아니하다.”는 부동산에의 부합(민법 제256조) 규정등이 있다. 그리고 부동산의 소유권 변경원인으로는 매매, 교환, 증여, 출연 등의 근거가 있다.

이러한 내용 등을 종합해 보면 지방세법에서의 취득의 개념은 민법상의 소유권 취득이나 소유권 변경원인 외에도 건축, 간척 등의 원시취득과 다른 법령에 의한 취득 등 원시취득, 승계취득, 유상·무상을 불문한 일체의 취득으로 매우 광범위 함을 알 수 있다.

소유권에 대한 범위로는 단독소유외에 하나의 물건을 다수인이 공동으로 소유하는 공동소유의 형태가 있다.

공동소유의 형태로는 ①공동소유자간에 아무런 인적 결합이나 단체적 통제가 없고, 목적물에 대한 각자의 권한이 완전히 자유·독립적인 공유가 있으며, ②다수인이 하나의 단체로 결합하고 목적물의 관리·처분은 단체 자체의 권한으로 하지만 단체의 구성원들은 일정한 범위안에서 각자 사용·수익하는 것이 인정되는 총유가 있으며 ③공동의 사업을 경영하기 위하여 조직된

조합의 소유형태라 할 수 있는 합유가 있다.

이러한 점에서 소유권 이전등기가 이루어지지 않고 민법에서 규정한 공유·합유 또는 총유 형태의 소유권을 취득하지도 아니한 과점주주의 취득에 대하여 취득세를 과세하는 것은 민법에 저촉되는 것이 아니냐 하는 의문이 제기될 수 있을 것이다. 그러나 민법에서도 등기가 이루어지지 않았다 하더라도 소유권이 인정되는 예외적인 경우가 상당히 존재하고 있고 등기의 원인이 되는 사실상의 취득행위가 있었다면 등기를 하지 않았다 하더라도 소유권자로 인정받는 것이 원칙적인 내용으로 과점주주가 소유권 이전등기를 하지 않았다는 이유만으로 취득세 과세대상이 될 수 없다는 주장을 하는 것은 타당하지 않다고 하겠다.

취득세를 과세함에 있어서 과점주주를 납세의무자로 보는 법리는 과점주주에게 당해소유권을 부여하거나 소유권을 인정하는 것이 아니라 세법의 근본 원칙인 실질과세와 공평과세 원칙에 따라 사실상 소유권자로서의 지위를 획득한 자에게 소유권을 취득한 것으로 의제하여 취득세를 과세하는 것일 뿐 민법에서 규정하고 있는 소유권 관계에 혼동을 초래하거나 민법의 소유권 규정을 부정하는 것은 아니므로 민법에 저촉되는 부분은 없다고 하겠다.

4. 기업활동에 대한 장애문제

과점주주에 대한 취득세 과세제도가 IMF이후의 변화된 경제여건에서 기업의

구조조정 등의 대책을 추진하는 과정에서 걸림돌이 되므로 제도자체를 폐지하여야 한다는 의견이 제기될 수 있다.

과점주주에 대한 취득세 과세제도가 앞에서 살펴본 바와 같이 이중과세 및 상법이나 민법에 저촉되는 등의 근본적인 측면에서 아무런 문제가 없고, 조세원칙에 비추어 존치 필요성이 있는 제도이므로 일시적이고 임시적인 기업의 구조조정이 진행되는 과정에서 다소간의 문제가 있다는 이유만으로 제도 자체를 폐지하는 것은 바람직하지 않다고 생각된다. 현행 지방세법에서 주식을 한국증권거래소에 상장한 법인의 경우는 원천적으로 과점주주의 2차납세의무 적용대상에서 배제하고 있으므로 아무런 문제점이 발생되지 않고 있으며, 취득세 과세대상이 되는 과점주주 적용에 있어서도 상장법인은 과점주주 자체가 성립되지 아니하므로 별다른 문제가 없다.

그리고 관련 법령이나 정부의 정책으로 IMF이후의 기업구조조정과 관련한 특별한 조치를 하게 됨에 따라 불가피하게 일시적이고 임시적으로 과점주주가 되는 경우는 조세특례제한법에 예외규정을 마련하여 과세대상에서 제외하는 보완장치를 마련하고 있다. 기업구조조정 과정에서 불가피하게 과점주주가 되는 경우는 이미 조세특례제한법 제120조에서 다음과 같은 예외규정들을 마련하여 과세대상에서 배제하고 있어 현실적으로 별다른 문제가 없으며, 또다른 불가피한 사례가 발생하더라도 조세특례제한법 등에 반영하면 충분하다고 생각된다.

① 조세특례제한법 제39조 내지 제42조

의 규정에 의하여 법인의 주식 또는 지분을 취득하는 경우

- 조세특례제한법 제39조 : 주채권금융기관의 구조조정계획에 따른 주식의 양도 등
- 동법 제40조 : 주주등이 1997.12.31. 이전에 취득한 부동산, 주식, 출자지분 등을 1999.12.31. 이전에 양도하고 그 양도대금을 법인에게 증여하는 경우로서 일정요건을 갖춘 경우
- 동법 제41조 : 제40조제1항의 규정에 의한 법인이 주주 등으로부터 1999.12.31. 이전에 자산을 무상으로 양도받는 경우로서 일정요건을 갖춘 경우
- 동법 제41조의2 : 중소기업의사업영역보호및기업간협력증진에관한법률 제2조제6호의 규정에 의한 위탁기업체가 위탁기업체의 주주로부터 2000.12.31. 이전에 자산을 무상으로 받은 경우로서 일정요건을 갖춘 경우
- 동법 제42조 : 기업의 합병, 사업양도·양수·기업인수 등의 과정에서 발생한 중복자산 또는 불용자산의 양도 등

② 금융산업의구조개선에관한법률 제10조의 규정에 의한 제3자의 인수, 계약이전에 관한 명령 또는 계약이전결정에 따라 부실금융기관으로부터 주식 또는 지분을 취득하는 경우

③ 기업구조조정 증권투자회사가 증권투자회사법 제78조제1항제1호의 규정에 의하

여 독점규제및공정거래에관한법률에 의한 대규모기업집단에 속하지 아니하는 기업의 주식 또는 지분을 취득하는 경우

④ 금융기관이 법인에 대한 대출금을 출자로 전환함에 따라 당해 법인의 주식 또는 지분을 취득하는 경우

⑤ 독점규제및공정거래에관한법률 제2조제2호의 규정에 의한 기업집단에 속한 법인의 주주가 제46조제1항의 규정에 따라 주식을 취득하는 경우

⑥ 기업구조조정전문회사가 구조조정대상기업의 주식 또는 지분을 취득하는 경우

⑦ 조세특례제한법 제117조제1항제15호의 규정에 의한 증권거래세가 면제되는 경우

⑧ 독점규제및공정거래에관한법률에 의한 지주회사가 되거나 지주회사가 동법에 의한 자회사의 주식을 취득하는 경우

⑨ 예금보험공사 또는 정리금융기관이 예금자보호법 제36조의5제1항, 제38조 및 제38조의2의 규정에 의하여 주식 또는 지분을 취득하는 경우

⑩ 한국자산관리공사가 금융기관부실자산등의효율적처리및한국자산관리공사의설립에관한법률 제26조제1항제1호의 규정에 의하여 인수한 채권을 출자전환함에 따라 주식 또는 지분을 취득하는 경우

IV. 과점주주에 대한 정책방향

과점주주에 대한 취득세 과세제도는 법인소유 주식 100%를 인수하여 법인자체를 양수하는 경우에 주주명부상 명의개서만

하고 부동산소유권 이전등기를 하지 아니하므로 인하여 취득세를 과세할 수 없는 반면, 법인이 아닌 개인기업을 양수(소유권 100%)한 경우는 부동산 소유권이전등기를 이행하기 때문에 취득세는 물론 등록세까지 과세하는 것과 비교하면 실질과세원칙 및 과세형평상 과세의 필요성이 분명히 있다고 하겠다. 그리고 주식회사제도는 경영과 자본을 분리하여 다수의 주주로부터 대규모 자본동원을 용이하게 하고, 능력있는 경영자를 영입하여 효율적인 경영을 할 수 있도록 하기 위한 데에 취지가 있다. 그러나 과점주주가 경영하는 법인의 경우 경영과 자본이 분리되지 아니하여 주식회사로서의 실질적인 장점은 없어지고, 실질상 개인회사와 같은 성격의 회사가 됨에도 과점주주에게는 상법상의 유한책임 혜택만 주어져서 회사는 망해도 경영주는 책임을 면하는 모순이 발생된다.

이러한 문제점에 대한 보완방법의 하나로 지방세법에서 과점주주에게는 당해법인의 채납세액에 대한 제2차 납세의무를 지워서 무한책임과 유사한 책임을 부여하고, 취득세의 경우 취득의제에 의한 취득세 과세제도를 도입하여 실질과세원칙에 따른 과세의 제도적 장치가 시행되고 있는 것이다. 과점주주에 대한 과세제도는 앞으로도 제도 자체를 폐지하기 보다는 문제점을 보완하여 발전적으로 운영하는 것이 바람직한 방향이라 하겠다.

만약 과점주주에 대한 취득세 과세제도 자체를 폐지한다면 우리나라의 경제현실을 감안할 때 주식회사 형태로서는 바람직하

지 아니한 1인주식회사(과점주주는 실질적으로 1인주식회사이거나 1인주식회사와 유사한 성격을 가지고 있음)가 상당수 출현할 소지가 있으며, 또한 취득세를 포탈하기 위한 방편으로 악용될 소지가 있어 조세의 공평과세와 실질과세 원칙에 반하는 문제점이 예상된다.

예를 들어 어떠한 사람이 큰 빌딩을 양수함에 있어서 자기명의로 매매계약을 체결하고 소유권 이전등기를 이행한다면 그 과정에서 취득세와 등록세를 납부하게 되지만, 빌딩소유자로 하여금 빌딩을 현물출자하여 법인을 설립하게 한 후에 그 법인의 주식 100%를 인수한다면 당해 부동산에 대한 소유권 이전등기를 이행하지 아니하여도 되므로 취득세와 등록세를 납부하지 아니할 수가 있다. 그러함에도 과점주주에 대한 취득세 과세제도마저도 폐지할 경우 납세의무에 대한 불형평 문제가 발생되는 결과가 초래된다는 점을 유념할 필요가 있다.

따라서 과점주주에 대한 취득세 과세제도는 실질과세와 공평과세를 실현하고 조세정의를 실현하려는 조세제도 특유의 제도적 장치라 하겠으므로 이러한 점을 깊이 인식하여 바른 방향에서 제도를 운용해 나가야 한다는 결론에 도달할 수 있을 것이다.

물론 과점주주에 관한 조세제도를 운영함에 있어서 새로운 문제점이 나타난다면 합리적으로 개선·보완하는 지혜를 발휘하여야 한다는 것도 유념할 필요가 있을 것이다.

※ 참고 : 과점주주 정의 및 제2차 납세의무 규정 변천내용

1. 법제22조의 변천과정

① 1961.12.8. 법률 제827호로 공포한 지방세법중 개정법률에서 다음과 같이 신설하였다가

“제22조 (과점주주의 제2차납세의무) 체납된 지방세의 최종납기일 현재에 다음 각호의 1에 해당하는 법인의 주주 또는 사원은 그 법인의 체납액에 관하여 각인의 미불입자본금의 한도액내에서 제2차납세의무를 진다.

1. 주주 또는 사원의 1인과 그 친족 기타 각령으로 정하는 특수한 관계가 있는 개인(이하 과점주주라 한다)이 가진 주식금액 또는 출자금액의 합계액이 그 법인의 주식금액 또는 출자금액의 100분의 50이상에 상당하는 법인
2. 주주 또는 사원의 2인과 그들의 과점주주가 가진 주식금액 또는 출자금액의 합계액이 그 법인의 주식금액 또는 출자금액의 100분의 60이상에 상당하는 법인
3. 주주 또는 사원의 3인과 그들의 과점주주가 가진 주식금액 또는 출자금액의 합계액이 그 법인의 주식금액 또는 출자금액의 100분의 70이상에 상당하는 법인”

② 1973.3.12. 법률 제2593호로 공포한 지방세법중 개정법률에서 이를 삭제하였으며

③ 1974.12.27. 법률 제2743호로 공포한 지방세법중 개정법률에서 다음과 같이 신

설하였고

“제22조 (출자자의 제2차 납세의무) 법인(주식을 한국증권거래소에 상장한 법인을 제외한다)의 재산으로 그 법인에게 부과되거나 그 법인이 납부 또는 납입할 지방자치단체의 징수금에 충당하여도 부족한 경우에는 그 지방자치단체의 징수금의 납기개시일(수시로 부과하는 세목의 경우에는 고지서 발부일) 현재 다음 각호의 1에 해당하는 자는 그 부족액에 대하여 제2차 납세의무를 진다.

1. 무한책임사원
2. 주주 또는 사원 1인과 그와 대통령령이 정하는 친족 기타 특수관계에 있는 자들로서 그들의 소유주식금액 또는 출자액의 합계액이 당해법인의 발행주식총액 또는 출자총액의 100분의 51이상인 자(이하 “과점주주”라 한다)”

④ 1993.12.27. 법률 제4611호로 공포한 지방세법중 개정법률에서

“납기개시일(수시로 부과하는 세목의 경우에는 고지서발부일)”을 “과세기준일 또는 납세의무성립일(이에 관한 규정이 없는 세목에 있어서는 납기개시일)”로 하고, 동조 제2호중 “출자총액의 100분의 51이상인 자(이하 “과점주주”라 한다)”를 “출자총액의 100분의 51이상인 자(이하 “과점주주”라 한다)중 다음 각목의 1에 해당하는 자”로 하고, 동조동호에 (1) 내지 (4)를 각각 다음과 같이 신설하였으며

- (1) 주식을 가장 많이 소유하거나 출

- 자를 가장 많이 한 자
- (2) 법인의 경영을 사실상 지배하는 자
- (3) (1) 및 (2)에 규정하는 자와 생계를 함께 하는 자
- (4) 대통령령이 정하는 임원”

⑤ 1999.12.28 법률 제6060호로 공포한 지방세법중 개정법률에서는 다음과 같이 본문단서를 신설하고, 제2호(각목 포함)를 다음과 같이 개정하여 시행하고 있다.

“다만, 제2호의 규정에 의한 과점주주의 경우에는 그 부족액을 그 법인의 발행주식총수(의결권이 없는 주식을 제외한다. 이하 이 조에서 같다) 또는 출자총액으로 나눈 금액에 과점주주의 소유주식수(의결권이 없는 주식을 제외한다) 또는 출자액(제2호가목 및 나목의 과점주주의 경우에는 당해 과점주주가 실질적으로 권리를 행사하는 주식수 또는 출자액)을 곱하여 산출한 금액을 한도로 한다.

- 2. 과점주주(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. 이하 같다)중 다음 각목의 1에 해당하는 자

- 가. 당해 법인의 발행주식총수 또는 출자총액의 100분의 51이상의 주식 또는 출자지분에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자

- 나. 명예회장·회장·사장·부사장·전

무·상무·이사 기타 그 명칭에 불구하고 법인의 경영을 사실상 지배하는 자

- 다. 가목 및 나목에서 규정하는 자의 배우자(사실상 혼인관계에 있는 자를 포함한다) 및 그와 생계를 같이 하는 직계존비속”

2. 법제23조의 변천과정을 보면

① 1961.12.8. 법률 제827호로 공포한 지방세법중 개정법률에서 다음과 같이 신설하였다.

“제23조(과점주주에 관한 법인의 제2차납세의무) ①과점주주에게 다음 각호의 1에 해당하는 사유가 있고 그 재산(그 회사의 주식 또는 그 회사에 대한 출자는 제외한다)으로써 징수할 지방자치단체의 징수금에 부족한 때에는 그 과점주주에 주식 또는 출자의 가액을 한도로 당해법인은 체납에 관계되는 지방자치단체의 징수금에 대하여 제2차납세의무를 진다.

- 1. 과점주주의 주식 또는 출자를 제공매 또는 수의계약에 의하여 매각하여도 매수희망자가 없거나 그 평가액에 달하지 아니 할 때
- 2. 과점주주의 주식 또는 출자가 법률 또는 정관에 의하여 양도가 제한되어 있을 때

②전항의 규정에 의하여 법인이 지는 제2차납세의무는 당해법인의 자산총액에서 채무총액을 공제한 액을 그 법인의 주식 또는 출자의 수로써 제한 액에 과점주주의

주식 또는 출자의 수를 승한 금액을 한도로 한다.”

② 1973.3.12. 법률 제2593호로 공포한 지방세법중 개정법률에서 제3항을 다음과 같이 신설하였으며

“③전2항에서 “과점주주”라 함은 체납된 지방세의 최종 납기일 현재 주주나 사원 또는 그 친족 기타 그와 대통령령으로 정하는 특수한 관계에 있는 자로서 그들이 가지는 주식금액 또는 출자액의 합계가 당해 법인의 주식총액 또는 출자총액에 대하여 주주나 사원(주주 또는 사원과 그 친족 기타 대통령령으로 정하는 특수관계인을 합하여 1인의 주주 또는 사원으로 본다. 이하 같다)이 1인인 경우 100분의 50이상, 2인인 경우 100분의 60이상, 3인인 경우 100분의 70이상인 자를 말한다.”

③ 1974.12.27. 법률 제2743호로 공포한 지방세법중 개정법률에서는 다음과 같이 전면개정 시행하고 있다.

“제23조 (법인의 제2차 납세의무) ①지방세(2이상의 지방세에 있어서는 납부 또는 납입기한이 뒤에 도래한 지방세)의 납부 또는 납입기간 종료일 현재 법인의 무한책임사원 또는 과점주주(이하 이 조에서 “출자자”라 한다)의 재산(당해 법인의 발행주식 또는 출자지분을 제외한다)으로 그 출자자가 납부 또는 납입할 지방자치단체의 징수금에 충당하여도 부족한 경우에는 당해 법인은 다음 각호의 1에 해당하는 경우에 한하여 그 출자자의 소유주식 또는 출

자지분의 가액을 한도로 그 부족액에 대하여 제2차 납세의무를 진다.

1. 지방자치단체의 장 또는 그 위임을 받은 공무원이 출자자의 소유주식 또는 출자지분을 제공매하거나 수의 계약에 의하여 매각하려 하여도 매수희망자가 없는 때
2. 출자자의 소유주식 또는 출자지분이 법률 또는 그 법인의 정관에 의하여 양도가 제한되어 있을 때

②제1항의 규정에 의한 법인의 제2차 납세의무는 그 법인의 자산총액에서 부채총액을 공제한 가액을 그 법인의 발행주식총액 또는 출자총액으로 나눈 가액에 그 출자자의 소유주식금액 또는 출자액을 곱하여 산출한 금액을 한도로 한다.”

3. 영제6조의 변천과정을 보면

① 1961.12.30. 각령제334호로 공포한 지방세법시행령에서 다음과 같이 신설하였다가

“제6조 (주주 또는 사원의 특수관계자) 법제22조제1호에서 규정하는 특수한 관계가 있는 개인이라 함은 다음 각호에 계기하는 자를 말한다.

1. 주주와 혼인의 신고를 하지 아니하였으나 사실상 혼인관계와 동일한 사정에 있는 자와 그 친족으로서 그 자와 생계를 함께 하는 자
2. 주주인 개인의 사용인이나 사용인 이외의 자로서 그 개인으로부터 받는 금전 기타의 재산에 의하여 생계를 유지하는 자와 그 친족으로서

그 자와 생계를 함께하는 자”

② 1970.4.3. 대통령령 제4840호로 공포한 지방세법시행령에서 다음과 같이 개정하였으

“제6조(주주 또는 사원의 특수관계자) 법제22조제1호에서 규정하는 “특수한 관계가 있는 개인”이라 함은 다음 각호에 게기하는 자를 말한다.

1. 주주와 혼인의 신고를 하지 아니하였으나 사실상 혼인관계와 동일한 사정에 있는 자와 그 친족으로서 그 자와 생계를 같이 하는 자
2. 주주인 개인이나, 사용인이나, 사용인 이외의 자로서 그 개인으로부터 받는 금전 기타의 재산에 의하여 생계를 유지하는 자와 그 친족으로서 그 자와 생계를 함께하고 있는 자”

③ 1973.5.5. 대통령령 제6667호로 공포한 지방세법시행령에서

“제6조(주주 또는 특수관계자) 법제23조제3항에서 “특수한 관계에 있는 자”라 함은 다음 각호에 게기하는 자를 말한다”로 하고, 제1호중 “주주와”를 “주주 또는 사원과”로 하며, 제2호중 “주주인 개인이나”를 “주주 또는 사원인 개인의”로 개정하였고

④ 1974.12.31. 대통령령 제7532호로 공포한 지방세법시행령에서는 다음과 같이 전면 개정을 하였으며

“제6조(친족 기타 특수관계인의 범위) 법제22조제2호에서 “대통령령이 정하는 친족 기타 특수관계에 있는 자”라 함은 다음

각호의 1에 해당하는 자를 말한다. 다만, 주주 또는 사원이 출가녀인 경우에는 제9호 내지 제13호의 경우를 제외하고 그 남편과의 관계에 의한다.

1. 6촌 이내의 부계혈족과 4촌 이내의 부계혈족의 처
2. 3촌 이내의 부계혈족녀의 부(남편) 및 자
3. 3촌 이내의 모계혈족과 그 배우자 및 자
4. 처의 2촌 이내의 부계혈족 및 그 배우자
5. 배우자(사실상 혼인관계에 있는 자를 포함한다)
6. 양자의 생가의 직계존속
7. 타가에 입양한 자 및 그 배우자와 양가의 직계비속
8. 혼인외의 출생자와 생모
9. 사용인 기타 고용관계에 있는 자
10. 주주 또는 사원의 금전 기타의 재산에 의하여 생계를 유지하는 자와 생계를 함께하는 자
11. 주주 또는 사원이 개인인 경우에는 그 주주 또는 사원과 그와 제1호 내지 제10호의 관계에 있는 자들의 소유주식금액 또는 출자액(이하 “소유주식금액등”이라 한다)의 합계액이 발행주식총액 또는 출자총액(이하 “발행주식총액등”이라 한다)의 100분의 50 이상인 법인
12. 주주 또는 사원이 법인인 경우에는 그 법인의 소유주식금액등이 발행주식총액등의 100분의 50 이상인

법인(정부가 주주인 경우에는 정부를 제외한다)과 소유주식금액등의 당해법인의 발행주식총액등의 100분의 50 이상인 법인(정부가 주주인 경우에는 정부를 제외한다) 또는 개인

13. 주주 또는 사원 및 그와 제1호 내지 제8호의 친족관계에 있는 자가 이사의 과반수 이상이거나 그 1인이 설립자인 비영리법인. 다만, 당해법인의 발행주식총액등의 100분의 20 이상 소유한 경우에 한한다.”

⑤ 1981.12.31. 대통령령 제10663호로 공포한 지방세법시행령에서는 제9호에 단서를 다음과 같이 신설하였다가

“다만, 공개법인과 그 종업원과의 관계는 제외한다.”

⑥ 1986.12.31. 대통령령 제12028호로 공포한 지방세법시행령에서 제9호의 단서를 삭제하였으며

⑦ 1993.12.31. 대통령령 제14041호로 공포한 지방세법시행령에서 제2항을 다음과 같이 신설하여

“②법 제22조제2호제4목에서 “대통령령이 정하는 임원”이라 함은 법인의 회장·부회장·사장·부사장·이사·감사 및 이에 준하는 직무에 종사 하는 자를 말한다.”

⑧ 1999.12.31. 대통령령 제16673호로 공포한 지방세법시행령에서 본문 및 제10호 중 “사원”을 각각 “유한책임사원으로 하고, 제11호 내지 제13호를 다음과 같이 개정하

며, 제2항을 삭제하여 시행하고 있다.

“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 50 이상인 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 과반수이상이거나 그 1인이 설립자인 비영리법인. 다만, 당해 법인의 발행주식총수등의 100분의 20이상을 소유한 경우에 한한다.”

<참고 문헌>

- 곽윤직 물권법(민법강의 II) 박영사 2000.8
 손주찬 상법(하) 박영사 2000.7.30
 김한기 지방세판례·심사취소사례총람 세경사 2000.12.15
 김대영 지방세사례총람 세경사 2000.9.5
 내무부 지방세연혁집 제1권 및 제2권 1996.