



I. 서론

지방세 중과세제도는 과세대상 물건의 세율을 적용함에 있어 일반적인 과세물건에 적용하는 세율보다 높게 부과하는 것을 말한다. 등록세 중과세 제도는 1998년까지는 중과배율이 5배이던 것이 1999년 1월부터 3배로 완화되었다. 지방세 중과세제도 중 과세관청과 납세자간의 조세소송과 행정심판 등 다툼이 많아 행정상의 사회적비용이 소모되는 분야가 대도시내 법인(개인을 제외함) 등록세 중과세 부분이다.

대도시내의 등록세 중과세의 취지는 대도시내의 인구와 경제력의 집중을 억제함으로써 대도시 주민의 생활환경을 보전함과 동시에 지역 간의 균형발전 내지는 지역경제 활성화를 도모하려는 국가정책차원에서 1971년도에 도입되어 도시집중의 억제기능을 일부 담당하였다고 보이나 1996년과 1998년

1) 이 연구는 저자의 발표논문(세무학연구 제27권 제1호, 2010년3월)의 일부를 수정한 것입니다.

두 차례에 걸쳐 조세평등주의에 어긋난다는 헌법소원이 제기되는 등 등록세 중과세 세법조항의 재검토와 개선이 필요한 시점으로 보인다. 대도시내의 법인설립 및 전입에 따른 중과세는 등록세가 국세로 있던 1972년 1월 1일부터 대도시내의 인구증가 억제, 대도시로의 경제력집중방지 및 지역경제 활성화를 위하여 도입된 정책세제인데 1977년부터 등록세가 지방세로 이관되면서 이에 대한 적용규정이 더욱 강화되어 운용되었다. 그러나 1990년대 이후에는 기존의 중과세를 강화하는 추세에서 벗어나 중과세제도를 정비하고 요건을 완화하는 조치가 많이 이루어졌다.

정책세제의 하나인 등록세 중과세제도는 중과세 적용대상이 된 경우에 납세자가 자진신고 납부하도록 하는 것이 원칙이다(지방세법 제150조의2). 그러나 중과세요건의 복잡성과 해석적용의 난해함으로 인해 과세관청의 실지조사에 의한 부과과세가 관행적으로 이루어지는데 이로 인해 법적안정성과 예측가능성을 저해하는 경우가 발생할 수 있다. 또한 조세를 정책수단으로 사용하는 것이 일반화되어 있다 하더라도 그 사용에 있어서는 헌법상 내재되어 있는 조세의 기본원칙에 의한 제약이 있다고 할 것이다.

평등의 원칙, 사유재산권보호, 과잉금지의 원칙, 조세법률주의 등이 그 대표적인 예라고 할 수 있다(이보환 2009, 39). 등록세 중과세의 경우 대부분 법령이 난해하여 세법을 정확히 인지하지 못하거나 세법해석상의 차이가 있는 경우에 과세관청과 납세자사이에 많은 다툼이 있어 왔으며, 다양한 조세회피영역과 과세관청의 사실판단영역이 존재할 가능성이 높다. 따라서 조세법률주의의 근간이 되는 과세요건 명확주의 측면에서 등록세중과세 규정의 입법상의 미비점 내지 해석적용상의 문제점을 관계법령과 판례를 중심으로 검토함과 동시에 중과세제도가 정책목적을 효율적으로 달성하고 있는지도 부가적으로 검토하기로 한다.

최근 세계경제 침체로 인해 국내 부동산 경기도 침체되어 부동산 관련 세수비중은 감소될 것으로 예상되고 있어 지방재정의 확보가 어려운 실정이다. 비록 등록세 중과세제도가 지방재정의 확보에 기여하고 있다고 하나 2007년도 기준으로 등록세 중과세 금액은 전체 등록세의 2.54%(부동산 등기중과세 금액기준으로 1.45%임) 수준으로서 미미한 수준이며 납세의무의 성립과 확정에 있어 입법체계와 법률의 해석 적용에 있어 많은 다툼을 야기하고 있다. 또한 휴면법인 이용 등 부과취소판결로 환급되는 사례도 많아 본래 세법이 의도한 대도시 집중억제라는 정책목적을 달성하는데 기여했는지 여부도 확신하기 어려운 실정이다. 한편 우리나라는 1998년 IMF외환위기와 2009년 글로벌 금융위기를 겪으면



서 적극적인 경기부양이 시급한 시점이다. 등록세 중과세는 초기 투자비용만 과대하게 하여(자금부담의 문제) 기업경쟁력을 약화시키거나 소비자(건물 이용자)에게 전가시키게 된다는 문제가 제기되고 있다. 경기활성화, 일자리 창출을 위해서는 세제상 규제를 폐지하거나 완화가 필요한 것으로 보인다.

본 연구는 다음과 같이 구성되어 있다. II장에서는 등록세 중과세의 개념과 연혁 및 선행연구를 살펴보고 등록세 중과세의 현황을 분석한 후 III장에서는 등록세 중과세에 대한 관계법령을 검토하여 입법상의 미비점과 개선안을 제시하고 제IV장에서는 연구의 결론과 한계점을 기술한다.

II. 등록세 중과세제도의 배경과 현황

1. 등록세 중과세의 개념, 연혁 및 선행연구

(1) 등록세 납세의무의 성립과 확정

등록세는 재산권 기타 권리의 취득·이전·소멸 등에 관한 사항을 공부에 등기 또는 등록하는 경우 그 등기 또는 등록을 받는 자에게 부과하는 세금이기 때문에 납세의무는 등기 또는 등록하는 때에 성립한다(지방세법 제29조 제1항). 그런데 납세의무의 확정은 신고납부하는 때이므로(지방세법 제30조 제1항), 등록세는 결국 납세의무가 성립되기 전이나 같은 날에 확정이 된다. 왜냐하면 등록세는 등기 또는 등록 신청서를 관청에 접수하는 날까지 등록세를 신고납부 하여야 하기 때문이다(지방세법시행령 제104조의2). 조세이론상 등록세의 납세의무 성립과 확정은 그 순서가 바뀌어 있다(김태호 2009, 648). 그런데 등록세 중 중과세분에 대한 납세의무의 성립은 등기 또는 등록을 하는 때가 아니라 법인 설립·부동산등기·지점설치 등의 중과세 해당요건을 충족하는 때에 성립한다.

그렇다면 등록세 중과세는 자진신고납부할 의무가 있는 것인지 검토할 필요가 있다. 1994년 세법 개정전까지 대법원은 중과되는 등록세에 대한 가산세를 부과하기 위해서는 납세의무자에게 자진신고납부 의무가 있음을 전제로 한다 할 것인데 취득세 중과에 대한 자진신고납부 의무를 규정한 지방세법 제120조 단서와 같은 규정을 결하고 있어 부동산취득등기 이후에 지점설치 등의 등록세 중과세요건이 충족되어 중과되는 경우에 있어 등록세의 납세의무자에게 그 등록세를 자진신고납부할 의무를 부과

하였다고 볼 수 없다고 판시하였다(대법원 1992.5.12. 선고 91누10619 판결). 이와 같은 문제점을 해소하기 위해 1994년 12월 세법개정을 통해 등록세 과세대상을 등기등록한 후에 중과세 대상이 된 때에는 그날부터 30일 이내에 중과세 세율을 적용하여 산출한 세액에서 일반세율에 의해 납부한 세액을 공제한 금액을 세액으로 하여 신고하고 납부하도록 개정하였다(지방세법 제150조의2). 만약 30일을 경과하거나 부족하게 납부하게 되면 신고불성실가산세(20%)와 납부불성실가산세를 부과한다(지방세법 제151조).

(2) 등록세 중과세 요건

등록세 중과세는 다음의 4가지 경우에 적용한다(지방세법 제138조). 이중 가장 다툼이 있는 분야는 아래의 세 번째 부동산 등기에 따른 중과세인데 이는 납세의무의 성립이 두 가지 요건(부동산 취득과 본 · 지점설치 요건)이 모두 충족된 경우에 납세의무가 성립되고 이 두 행위의 시점차이가 크기 때문인 것으로 추정된다. 특히 지점설치에는 사업자등록과 인적 · 물적 설비 여부, 사업의 계속성요건이 모두 충족되어야 하므로 과세관청의 사실판단영역이 다양하게 존재한다.

- ① 법인등기 : 대도시 내에서의 법인설립과 지점 · 분사무소의 설치에 따른 등기
- ② 전입등기 : 대도시 외의 법인이 대도시 내로의 본점 등의 전입에 따른 등기
(설립, 전입 후 5년 이내에 자본 또는 출자액을 증가하는 경우 포함)
- ③ 부동산등기 : 대도시 내에서의 법인설립과 지점 · 분사무소설치 및 대도시 내로의 법인의 본점 등의 전입에 따른 부동산등기와 그 설립 · 설치 · 전입 이후의 부동산등기(단, 중과세 예외대상 업종에 대하여는 중과배제)
- ④ 대도시 내에서의 공장의 신설 또는 증설에 따른 부동산 등기

위 ③에서 전입과 전입이후의 부동산 등기는 지방세법시행령 제102조에 따라 본 · 지점 설치일로부터 전후 각각 5년간 과세하게 된다. 시행령에는 전입이전의 부동산 등기에 대한 중과대상 기간이 명시되어 있지 않음에도 불구하고 해석상으로 소급기간을 5년으로 하는 것은 지방세 부과제척기간이 5년이기 때문인 것으로 보인다. 행정안전부의 질의답변(2009.6.5. 지방세운영과-2248)을 보면 부동산등기 시점을 기준으로 5년이 경과하여 지점 등을 설치하는 경우 부과제척기간이 경과한 것으로 보아 중과세를 할 수 없는 것으로 실무적으로 해석 · 운용하고 있다.

〈그림 1〉은 법인설립등기일 등을 기준으로 등록세 중과세 부과대상기간을 정리한 것이다. 예를 들어, 기준일 이전 5년 이내 부동산 등기가 된 경우 등록세 중과세요건이 성립되면(등기와 지점설치 등 두 가지 요건이 충족된 경우), 30일내에 기존납부세액을 제외한 중과세액을 자진신고납부하지 아니한 경우에는 보통징수의 방법으로 가산세를 부과한다.

〈그림 1〉 중과세 대상 부동산 등기 요약

이전 5년 내←	기준일	→ 이후 5년 내
부동산 등기접수일	법인설립등기일, 지점설치일, 본·지점이전일, 대도시내 전입일, 대도시내 공장의 신설 및 증설	부동산 등기접수일

(3) 지방세법상 지점 또는 분사무소의 요건

지방세법상의 지점 등은 상법상의 등기된 지점과는 별개로 규정하고 있어 차이가 있다. 즉, 민법이나 상법이 규정하는 지점 또는 분사무소를 가리키는 것이 아니라 사업소, 출장소 등 그 명칭 여하에 불구하고 당해 법인의 업무를 처리하기 위하여 본점 이외에 따로 설치한 사무소를 가리킨다(대법원 1988.3.22. 선고 87누881 판결).

지방세법상 등록세 중과세대상이 되는 사무소 또는 사업장의 요건은 ①법인세법·부가가치세법·소득세법의 규정에 의해 등록된 사업장 ②인적·물적설비의 구비 ③계속하여 사무 또는 사업이 행해지는 장소로 규정하고 있으며(지방세법시행규칙 제55조의2), 대외적으로 독자적인 영업활동을 할 것(대법원 1999.5.11 선고 99두3188 판결)이라는 추가적인 요건이 있다. 1984년 5월 이전에는 지점등기일을 지점설치일로 보았으나, 이후에는 사업자등록요건을 규정하여 지점의 요건을 보다 구체화하였다.

상법상 지점 또는 분사무소라 함은 본점의 지휘를 받으면서 부분적으로는 독립한 기능을 발휘하는 영업소를 말하며, 회사는 지점을 본점과 동시에 설치하는 경우에는 본점의 설립등기 후 2주간 내에, 회사의 성립 후 지점을 설치하는 경우에는 본점은 2주, 지점은 3주의 기간 이내에 설치의 등기를 하여야 한다(상법 제181조, 제317조 제2항, 제549조).

(4) 등록세 중과세 연혁과 외국의 사례

등록세 중과세는 다음과 같은 중요한 변화를 겪어 오면서 대도시내 인구와 경제력집중을 억제하기 위한 취지로 약 40년을 유지해 오고 있다. 2005년부터는 정부의 보유세 강화와 거래세 완화정책에 따라 이전등기에 적용하던 등록세율을 3%에서 2%로 인하 조정하였다.

〈표 1〉 등록세 중과세 연혁

개정일	법령	주요 개정내용
1971.12.28	법률 제2324호 (국세인 등록세법 개정)	법인에 대한 등기 및 법인의 부동산 등기에 대해 서울특별시 및 일부 대도시 지역에 한하여 등록세를 5배 중과세함.
1976.12.31	법률 제2945호 (지방세법 개정)	국세인 등록세가 지방세로 세목이 교환됨.
1977.9.20	대통령령 제8697호 (지방세법시행령 개정)	법인의 설립(지점설치 포함)·전입 및 그에 따른 부동산등기에 대해 기간 제한 없이 등록세를 중과세하던 것을 법인 설립 후 5년 이내 등기에만 적용하도록 제한함.
1978.12.30	대통령령 제9274호 (지방세법시행령 개정)	대도시 범위를 서울특별시에서 확대하여 수도권으로 대체하고 부산 시 및 대구시를 그대로 둠.
1995.8.21	대통령령 제14753호 (지방세법시행령 개정)	대도시의 범위에서 부산광역시와 대구광역시는 지역경제의 활성화를 위해 제외함.
1998.12.31	법률 제5615호 (지방세법개정)	경제의 활성화 및 기업 경쟁력의 강화를 위하여 등록세 중과세율을 5배에서 3배로 하향조정함.

참고로 주요외국에서는 정책세제를 통한 등록세 중과세제도를 운영하는 사례를 찾아보기 어렵다. 다만 주요외국의 부동산 등록세 세제를 간단히 살펴보면 미국은 등록세를 기초자치단체세(local tax)로서 지방세로 운용하고 있고 일본의 경우 부동산취득세는 지방세로 등록면허세는 국세로 각각 과세하고 있다.

영국에서는 등록세를 부동산의 취득과 이전시 인지세(국세)의 형태로 취득금액에 따라 과세하고 있으며(www.hmrc.gov.uk/so/index.htm) 독일에서는 주세인 부동산취득세를 납부한 후 과세증명서를 첨부하여 소유권이전등기를 하고 있다(김유찬 2004, 299).

(5) 선행연구

임재근(2006)의 연구에서는 지방세중과세제도의 문제점을 국가정책목적의 과도한 투영, 정책수단



으로서의 실효성 측면에서 개별 중과세제도를 검토하였다. 취득세·등록세·재산세·공동시설세 중과세제도에 대한 문제점에 대하여 경제환경의 변화에 따른 취득세 중과대상의 개선, 규제적 조치의 완화를 위해 등록세 중과세의 폐지 내지 입법방식의 보완을 제시하고 있다.

김현숙(2008)은 대도시 중과세 제도의 개선방안으로서 개인과 법인의 불합리한 차별에 대해 법인중과세제도의 폐지, 대도시 규제정책의 실효성 없는 중과세제도의 폐지, 휴면법인을 이용한 중과세 회피 근절을 위해 근거규정의 마련, 기업경쟁력제도를 위해 중과세제도 완화의 필요성을 제시하고 있다.

본 연구에서는 선행연구가 지방세중과세의 전반적 문제점을 다룬 것과 달리, 대도시내 법인설립이나 지점설치에 따른 부동산 등록세 중과세를 대상으로 한정하였다. 대도시내 부동산 등록세 중과세 현황을 우리나라 전체통계와 서울시 통계 자료를 통해 실태와 문제점을 파악한 뒤, 관계법령의 검토를 위해 최근의 대법원 판례와 과세관청의 결정례를 활용하여 입법상의 미비점과 해석적용상의 문제점을 세부적으로 분석한 후 단기적인 개선안과 장기적인 개편방안을 모색하였다.

2. 등록세 중과세 현황

(1) 우리나라의 등록세 중과세 실적

2007년도 귀속 지방세 17개 세목 중 거래과세인 등록세가 차지하는 비중은 금액기준으로 15.5%이며, 이 중 부동산이 차지하는 비중은 76.8%로서 대부분 부동산 등록세가 차지하고 있다.

참고로 <표 2>는 부과실적을 기준으로 정리한 것인데, 부과실적은 자진신고납부와 사후추징액을 합산한 금액이며 이중 징수액, 결손처분액을 차감하면 미수액이 산출된다. 2007년도 등록세 징수율은 98.2%에 이른다(2008 지방세정연감). 대도시내 등록세 중과세 해당분은 법인등기, 부동산 등기, 공장의 신설·증설로 구분하여 볼 수 있는데 부동산 관련 중과세액은 전체 부동산 등록세의 1.89%(2007년 기준)를 차지하고 있다.

이러한 부동산 등록세 중과세분은 2006~2007년에 급증하였는데 대부분 등록행위 이후에 행정관청의 사후조사에 의한 경우가 많아 징세인력과 비용이 많이 소요되고 있다.

〈표 2〉 등록세 중과세 연도별 부과실적

(단위 : 건수, 백만원)

구 분	금 액				
	2007년	2006년	2005년	2004년	2003년
①지방세 총괄	47,611,782	45,350,938	39,986,764	38,347,012	37,130,276
②등록세 총괄	7,390,019	8,002,221	6,820,414	6,752,981	7,577,099
- 부동산등기(A)	5,672,813	6,434,897	5,520,050	5,511,888	6,209,651
③대도시 등록세 중과세 해당분					
- 법인등기	79,617	45,445	46,389	53,603	79,772
- 부동산 등기(B)	107,213	91,148	34,079	33,260	47,437
- 공장신설·증설	867	140	429	853	31,471*
소 계	187,697	136,733	80,897	87,716	158,680*
(B/A)	1.89%	1.42%	0.62%	0.60%	0.76%
부동산등기 중과세 건수	1,890	2,010	1,376	1,643	1,307

자료 : 행정자치부, 지방세정연감 각연도, 2003~2007 귀속연도 지방세 부과실적 기준임.

* 예외적인 수치로서 통계 작성상의 오류로 보임.

(2) 서울특별시의 등록세 중과세 사례

등록세 중과지역은 서울특별시, 인천광역시, 경기도의 과밀억제권역이다. 이 중 등록세 중과지역으로 가장 비중이 큰(2007년도 금액기준으로 76.8%를 차지하고 있음) 서울특별시를 중심으로 등록세 중과 추정사례와, 환급사례, 부과실적자료를 자세히 살펴보기로 한다.

가) 추정 사례

2007년 6월 서울특별시는 해산법인을 인수하여 계속등기를 하고 부동산을 취득한 법인이 등록세를 회피한 사실을 확인하고, 계속등기 후 5년 이내에 부동산을 취득하였음에도 중과세를 교묘하게 회피한 159개 법인을 일제조사 하여 탈루한 등록세 등 약 1,312억원의 세액을 추정할 예정²⁾이라고 공표하였다. 세부유형은 외국법인이 해산법인 인수, 국내법인의 해산법인 인수, 국내법인의 해산법인 인수후

2) 서울특별시 보도자료. 2007.7.10. 이는 예정금액으로서 〈표 3〉의 실제 부과세액과는 차이가 있다.



합병 이용 등이었다. 이와 같은 추정의 근거는 행정법원의 판결[2006구합 37271 등록세부과처분 취소 (07.4.26)]에 근거하여 부과하였다.

나) 환급사례

최근 대법원의 판례(대법원 2009.4.9. 선고 2007두26629 판결)는 휴면법인 인수 후 상호 등을 변경한 경우에 새로운 법인설립으로 보지 않도록 관시하고 있어 위의 추정사례는 무리한 과세로 해석하고 있으며, 납세자와 과세관청 측면 모두 많은 사회적비용이 소모되고 있다. 따라서 적극적인 과세관행의 변화 또는 입법보완이 요구되고 있다. 언론에 보도된 중과세 환급에 관한 내용을 보면 다음과 같다.

‘이 판결이 확정되면서 서울시는 강남금융센터(옛 스타타워) 253억원 등 유사한 사건으로 소송을 낸 기업에 765억원을 되돌려줬다. 세금을 납부하지 않은 상태에서 소송을 냈거나 소송을 준비중인 989억원의 세금에 대해서는 과세를 취소했다.³⁾ 소송을 제기하지 않은 채 세금을 납부했거나 연체한 기업들은 서울시와 해당구청을 상대로 부당이득반환소송을 낼 예정인 것으로 알려졌다. 서울시가 2005년부터 올 7월까지 부과한 853건(GE Korea, 시티지엔 컴퍼니, 케이엔티디 등 277개 기업), 2,915억원이 모두 공수표가 될 처지에 놓인 것이다’ (중앙일보 2009.8.3; 한국경제 2009.8.3).

다) 중과세 부과실적 현황

다음의 <표 3>은 서울특별시의 등록세 중과세 현황이다. 2007년도 기준으로 연간 등록세 중과세합계액이 100억원이 넘는 자치구는 중구, 영등포, 관악, 강남구였으며 법인 등기의 경우 건당 중과세액은 평균 약 220만원이고, 부동산 등기의 경우에는 평균 약 1억2천만원이었다. 이들 자치구는 서울의 산업 집중 지역으로서 강남구는 등기건수나 금액면에서 볼 때 가장 큰 비중을 차지하고 있다.

법인등기를 자본금기준으로(등기세율 0.4%의 2배 중과분 가정) 보면 건당 평균 2억 7500만원, 부동산 등기의 경우(등록세율 2%의 2배 중과분 가정)에는 취득 부동산가액은 건당 평균 30억원으로 추정된다. 일부 대형건축물을 제외하면 취득부동산의 평균가액은 더욱 낮아질 것으로 보인다. 2007년도에

3) 환급액과 과세취소액을 합한 1,754억원은 전체부과액 2,915억원의 60.2%에 달하며 나머지 금액도 기타의 소송으로 환급될 가능성이 있다.

는 서울시내에서는 공장의 신·증설에 따른 부동산 중과세는 발생하지 않았으나 2005~2006년도에는 각각 1건씩 발생하였다.

금액기준으로 서울시의 2006년~2007년도 중과세 금액은 이전연도와 대비하여 급격히 상승하였는데 이는 휴면법인을 이용한 부동산취득에 대해 중과세 조사부과를 강화한 영향으로 보인다.

〈표 3〉 2007연도 서울특별시 등록세 중과세 현황

(단위 : 건수, 백만원)

구분	합계		법인등기		부동산 등기		공장의 신증설	
	건수	금액	건수	금액	건수	금액	건수	금액
계	27,182	144,067	26,469	58,367	713	85,700	-	-
중구	1,719	14,929	1,669	4,248	50	10,681		
영등포	2,113	15,989	2,052	4,949	61	11,040		
관악	479	10,840	464	1,113	15	9,727		
강남	7,547	32,370	7,445	19,473	102	12,897		
기타 구청	15,324	69,939	14,839	28,584	485	41,355		
연도별								
2007년	27,182	144,067	24,469	58,367	713	85,700	-	-
2006년	17,992	94,261	16,973	29,935	1,018	64,324	1	2
2005년	18,407	51,992	17,996	30,143	410	21,827	1	22
2004년	31,919	52,135	31,580	33,996	339	18,139	-	-
2003년	18,460	46,082	18,071	26,140	389	19,942	-	-

자료 : 서울특별시, 2007결산기준 지방세정 연감 발췌. 부과액 기준, 2009.2.24

(3) 등록세 중과세 성립과 부과시점의 차이

최근 행정안전부의 홈페이지에 공시한 등록세 중과세 결정례를 참고하여 등록세 납부시점과 조사 부과시점의 기간을 정리하여 보았다. 〈표 4〉는 2008년 중 조세심판원 및 감사원 심사결정례에 대한 사례를 정리한 것이다. 물론 장기간의 시계열 자료는 아니나 등록세 중과세는 주로 휴면법인을 이용한 부동산 취득이 대부분을 차지하고 있고(7건 중 4건), 나머지는 본점이전이나 지점설치로 인한 중과세로 나누어진다.⁴⁾ 부동산 취득일을 기준으로 보면 1년~5년이 경과된 후 과세되어 납세자는 장기간 불

4) 00구청의 2007연도 귀속분 22건의 부동산등기 중과세 내역을 추가로 검토한 바 자진신고분은 3건, 수시 부과는 19건(해산법인이용 14건, 지점설치 1건, 신설법인의 5년내 부동산취득 4건)으로 나타나 대부분 조사에 의한 수시부과였으며 주된 사유는 해산법인을 이용하였다. 이와 같은 결과는 〈표 4〉의 통계와 마찬가지로 휴면법인 이용시 조사부과 사례가 가장 큰 비중을 차지하고 있음을 보여주고 있다.

안정한 지위에 있게 될 수 있다. 휴면법인관련 소송의 경우 대법원의 최종판결까지는 오랜 시간이 경과하게 되어 납세자와 과세관청 모두 많은 사회적비용이 소모되고 있다. 론스타 사건의 경우 2006년 5월 최초로 과세된 이래 2009년 4월 대법원의 과기 환송 판결 후 서울고등법원에서 2009년 8월 최종 확정되어(조선일보 2009.8.3), 최초부과에서 최종판결까지 약 3년이 소요되었다.

특히 부동산 취득 후 부과제척기간인 5년이 가까이 되는 시점에서 조사하는 경우도 있고, 법인이 소유부동산을 이미 매각한 후에 사후 조사에 의해 등록세를 증과하는 사례도 있어 납세자의 입장에서는 과중한 가산세 부담이 되고 있다. 조사관청 입장에서는 부동산 취득이나 본·지점 설치·이전시 증과 해당여부를 지속적으로 조사하고 인적·물적설비 여부까지 현지 확인해야 하므로 세무조사는 양자 모두에게 과중한 부담이 되고 있다. 결과적으로 등록세 증과세는 신고납세보다는 조사에 의한 부과가 많아지는 세목으로 바뀌게 되었다.

〈표 4〉 등록세 신고납부시점과 증과세 부과시점의 차이 및 증과사유

사 례	등록세 신고납부 시점(부동산 취득)	본점이전, 지점설치	과세관청 부과고지시점	사 유
조심2008 지0480	2006.2.27		2007.9.10	휴면법인 이용
조심2008 지0407	2007.12.15	좌동	2008.4.10	지점설치
조심2008 지0508	2004.10.21		2007.11.15	휴면법인 이용
조심2008 지0285	2002.12.16		2007.8.22	휴면법인 이용
조심2008 지0023	2005.1.3		2007.9.14	휴면법인 이용
2008감심 110	2002.4.19(대지 취득)	2006.10.12 본점이전	2007.2.7	대도시로 본점이전
2008감심 41	2005.9.29	2006.6.20 지점설치	2006.11.13	지점사업(주차장)

자료 : 행정안전부 홈페이지(wetax.go.kr), 지방세정보, 심사결정사례(2008년도)

III. 등록세 증과세에 대한 입법상의 미비점과 개선안

조세법률주의에 따른 과세요건이 명확하지 않은 경우 행정부의 자의적인 해석의 여지를 남김으로써 국민생활의 법적인정성과 예측가능성을 보장하기 어렵게 하고, 납세자에게 부당하게 재산권이 침해되는 경우가 있다. 과세관청은 대법원의 판례 등을 반영하여 법령을 지속적으로 개정하고 있으며 ‘지방세 법령해석 주요 운영사례(행정안전부 2009.9)’ 등으로 부당한 과세가 되지 않도록 운영하고 있으나

아직도 등록세 중과규정은 명료하지 않거나 복잡하여 다양한 조세회피영역이 존재할 수 있고 사후 세무 조사에 의한 부과가 자주 발생하여 납세자와의 다툼이 계속되고 있다. 이하에서는 등록세 중과세 조항에 대하여 입법상의 미비점으로 판단되거나 세법의 해석적용시 납세자와의 다툼이 많은 분야를 중심으로 검토하여 개선안을 제시한다.

1. 등록세 중과세의 대상의 명료화

현행 지방세법시행령 제102조 제2항에서는 등록세 중과세 범위를 ‘5년 이내에 취득하는 … 부동산 등기’로 규정하고 있어서 ‘부동산등기’에 대한 법령해석의 어려움이 있다. 즉 중과세 납세의무의 대상이 5년내 취득한 부동산인지, 취득후 5년내 경료한 등기를 기준으로 하는지 명료하지 않다. 여기에서 법인설립이후 5년의 기간계산은 부동산 취득시점이 아니라 등기시점으로 보는 것이 과세관행이고 판례의 입장이었다.

개선안으로는 입법취지에 맞추어 법령을 명료하게 하려면 ‘부동산등기’를 5년 이내에 취득하는 부동산의 등기 또는 ‘5년 이내에 취득하는 부동산에 대한 등기’로 개정하여 취득시점을 기준으로 중과세하도록 개정하는 방안이 있다. 다만 지방세법을 개정하기 전까지 현행법이 존치되는 상황에서는 과세요건이 명확하지 않은 경우 납세자에게 불리하게 해석하지 않아야 하며 등록세는 등기행위 등을 기준으로 등록세 부과제척기간 내에 이루어져야 하는 만큼, 엄격해석원칙을 적용하여 등기시점을 기준으로 해석하는 것이 바람직하다고 본다.

2. 휴면법인 이용시 과세근거 보완

대도시내 휴폐업법인을 인수한 경우 법인설립시기를 판단함에 있어 휴폐업법인을 인수변경한 날을 법인설립일로 볼 것인지 아니면 당초법인(휴폐업법인)의 법인등기부상에 등재된 설립일을 법인설립일로 보아 중과대상 기간(5년)을 판단할 것인가에 대한 쟁송은 쟁송금액으로 보나 건수로 보나 가장 중요한 이슈가 되어왔다. 과세관청은 2006년부터 2007년 사이에 휴면법인의 인수후 상호변경 등을 새로운 법인의 설립으로 보아 세무조사 후 중과세 하였으나, 최근 대법원은 판례에서 세법을 엄격히 해석하여 휴면법인을 이용한 경우에도 법인의 설립으로 볼 수 없다고 하여 중과세를 할 수 없도록 하고 있다(대법원 2009.4.9. 선고 2007두26629 판결). 이와 같은 법의 미비점을 이용하여 조세회피가 가능한



영역이 발생하여 조세형평의 문제가 제기되었다.

정부는 휴면법인을 이용하여 부동산 등기시 등록세 중과세 회피행위를 규제하기 위하여 지방세법 제138조 제1항 제3호를 개정하여(2010.1.1) 휴면법인이나 해산법인 인수를 법인의 신설로 보아 등록세를 중과세할 수 있도록 조세회피행위를 예방할 수 있는 선언적 규정을 포함시켰다. 지방세법시행령 제102조에 제9항에서 휴면법인의 유형을 6가지로 열거하면서(휴폐업해산 법인 등), 제6호에서는 휴면법인으로 추정되는 요건으로서 '법인 인수일 이전 2년 이상 사업실적이 없고 인수일 전후 1년 이내에 인수법인 임원의 100분 50이상을 교체한 법인'을 규정하고 있다. 개정법령에서는 휴면법인의 연속성 판정시 상호, 목적, 자본, 임원 변동 등의 고려요소 중에서 지분변동과 임원의 교체 수준 등을 고려하여 휴면법인 연속성 제외기준을 설정하고 있다.

그러나 다음과 같은 해석상의 문제점이 발생할 수 있다. 임원의 범위에 대하여는 상법상의 임원의 정의를 차용하여 등기부등본상의 임원만을 의미하는지 아니면, 법인세법 시행령 제20조 제1항에서 정의된 실질에 따른 임원의 범위를 적용할지 명료하지 않으므로 타 법령의 개념을 차용하거나 개념을 신설하는 등 구체적인 정의가 필요하다. 임원의 50% 이상을 교체한 경우를 인수로 규정하고 있으나, 종전법인의 임원을 그대로 두고 임원을 증원한 경우도 교체의 범위에 포함되는지 명료하지 않다.

또한 지방세법시행령 제102조 제10항에서는 휴면법인의 인수로 보는 범위를 제9항 각 호의 하나에 해당하는 법인의 과점주주가 된 때에 과점주주가 인수한 지분비율로 등록세 중과세를 적용하도록 하였으나 '지분비율만큼 중과세한다'는 의미인지, 과점주주가 된 경우 인수(법인설립) 한 것으로 보아 전체를 등록세 중과세 한다는 것인지 분명하지 않다. 과점주주의 개념은 출자자의 제2차 납세의무(국세기본법 제39조 및 지방세법 제22조)와 취득세 중과세(지방세법 제105조)에서 규정하고 있는 과점주주를 준용한 것으로 보인다.

법개정에 따른 보완점으로는 ①사업실적이 없는 경우에 대한 명료한 규정이 필요하고 ②임원에 대한 정의와 교체의 의미를 명료하게 규정하고, 임원변동여부를 지체없이 확인할 수 있는 절차를 마련해야 하며 ③법인의 인수로 보는 범위를 과점주주가 된 때로 규정하고 있으나 법인인수일과 법인설립의 제일에 대한 명료한 해석이 필요하다. 만약 과점주주가 된 이후 일정기간내에 지분비율의 증감이 이루어진 경우 이에 따라 과세표준을 재계산한다면 이에 대한 구체적인 규정이 필요하고 ④과점주주여부

를 판단할 수 있도록 관할세무서장의 자료통보의무를 명료하게 규정하여야 하는 등 과세요건과 협조의무를 명확하게 규정할 필요가 있다.

3. 인적설비의 요건의 정비

지점이란 영업활동 내지는 대외활동을 위한 인원을 상주시키고 업무를 수행하는 장소인데 대법원은 위탁관리의 경우에도 인적설비가 있는 것으로 판결하였으나 행정법원에서는 직원들을 지휘감독하면서 실질적인 지점업무를 수행한 경우에만 지점으로 보도록 판결하여 대외적인 업무를 수행하는 경우 지점으로 보고 있다. 과세관청은 임대용 부동산에 대해 별도의 인적·물적설비를 설치하지 않고 임대업을 본점에서 직접 수행하는 경우에는 중과세하지 않는다(지방세법 해석운용매뉴얼 138-3). 임대용건물의 경우 관리를 외부회사에 위탁하는 경우가 많고 위탁업무의 경우 대외적업무와 대내적업무가 혼재되어 있는 경우가 있어 이 경우 지점해당여부의 판단이 명료하지 않다.

개선안으로는 임대업의 경우 직속고용인원을 상주시키지 않고 대외업무를 위탁관리하는 경우에도 과세한다는 명료한 규정을 두어야 한다. 즉 대외업무 위탁시에도 과세하기 위해서는 대법원판례와 과세관청의 해석을 고려하여 ‘고용형식에 불구하고 대외적인 업무를 수행할 때에 지점으로 볼 수 있도록’ 지방세법 시행규칙 제55조의2에 제2항을 신설하여 명료하게 법문화하여야 할 것이다.

4. 법인설립 또는 지점설치와 부동산취득 관련성의 구체화

지방세법 제138조에서는 전입과 동시에 취득한 경우나 전입이후에 취득한 부동산(의 경우는 과세하도록 하고 있으나, 지방세법시행령 제102조 제2항에서 전입이전(서울특별시로의 전입 포함) 취득한 부동산까지 확대하여 과세하도록 규정한 것은 지방세법의 위임범위를 벗어난 입법으로 보이며 전입이전 기간에 대한 규정을 정하고 있지 않다. 지방세법시행령 제102조 제2항은 지방세법 제138조 제1항 제3호에서 “법인의 설립과 지점 또는 분사무소의 설치 및 대도시 내로의 법인의 본점·주사무소·지점 또는 분사무소의 전입에 따른 부동산등기”라 함은 당해 법인 또는 지점 등이 그 설립·설치·전입(수도권의 경우 서울특별시 외의 지역에서 서울특별시 내로의 전입은 대도시내 전입으로 본다) 이전에 법인의 본점·주사무소·지점 또는 분사무소의 용도로 직접 사용하기 위하여 취득하는 부동산등기를 말한다고 규정하는바(2009.5.21 개정됨), 전입이전 언제까지 취득한 부동산등기를 포함하는지

여부가 명료하지 않다.

따라서 현행법체계를 유지하면서 지방세법시행령 제102조 제2항의 과세요건범위를 유지하고 과세 대상기간을 명료하게 하려면 시행령 대신에 모법인 지방세법 제138조 제1항 제3호에서 ‘전입(수도권의 경우 서울특별시 외의 지역에서 서울특별시 내로의 전입은 대도시내 전입으로 본다) 이전 5년 이내 취득한 부동산등기’ 까지 과세할 수 있도록 포함하여 규정해야 할 것이다. 또한 현행법 하에서는 인근 지역에 본점을 두고 부동산을 취득한 경우라도 법인설립, 지점설치와 직접 관련이 없는 부동산취득은 중과세할 수 없도록 관련성여부를 엄격하게 판단 해석하여야 한다.

IV. 결론

본 연구는 지난 40년간 유지되어온 등록세 중과세 제도를 검토하여 입법상의 개선점을 제시하는데 목적이 있다. 등록세 중과세의 경우 대부분 법령이 난해하여 세법을 정확히 인지하지 못하거나 세법해석상의 오류가 있는 경우에 과세관청과 납세자사이에 많은 다툼이 있어 왔으며 이에 따른 사회적비용이 소모되고 있다. 또한 부동산 취득 후 부과체척기간인 5년이 가까이 되는 시점에서 조사하는 경우도 있고 법인이 소유부동산을 이미 매각한 후에 사후 조사에 의해 등록세를 중과하는 사례도 있어 납세자는 장기간 납세의무의 불안정한 상태가 지속되고 국민생활의 법적안정성과 예측가능성을 보장하기 어려운 실정이다. 최근 휴면법인 이용시 중과세할 수 없다는 대법원 판결로 인해 등록세 중과세 규정 자체가 실효성이 없는 세법이 될 가능성이 있다.

따라서 본 연구에서는 법률적 검토로서 대법원의 최근 판례나 과세관청의 사례를 검토하여 법령의 미비점이나 해석적용상의 문제점을 개선하는 측면과 세법이 의도한 목적대로 운용되고 있는지 정책적 측면에서 검토하였다. 현행 법령을 검토한 바 입법상의 미비점과 법령해석상의 개선점은 다음과 같이 요약할 수 있다.

첫째, 현행 법령은 등록세 중과세 범위를 ‘5년 내 취득하는 부동산등기’ 로 규정하고 있어서 ‘부동산등기’ 에 대한 법령해석의 어려움이 있다. 입법취지에 맞추어 법령을 명료하게 하려면 ‘부동산등기’ 를 ‘5년 내에 취득하는 부동산의 등기’ 또는 ‘5년 내 취득하는 부동산에 대한 등기’ 로 개정하여

취득시점을 기준으로 중과세하도록 개정하는 방안이 있다.

둘째, 휴면법인을 이용하여 부동산등기시 등록세 중과세 할 수 있다는 명료한 규정을 두도록 개정하여 운용하는 방안을 고려할 수 있다. 최근 개정된 지방세법 제138조에서는 휴면법인을 통한 조세회피 방지를 위해 지방세법시행령 제102조 제9항 제6호에 휴면법인으로 추정되는 법인(휴 · 폐업 · 해산법인 및 해산간주법인 제외)을 추가하고, 제10항에는 과점주주가 된 때 과점주주비율로 과세하도록 하고 있으나 휴면법인 추정요건(사업실적 없는 경우)과 과점주주 지분변동시 과세요건 및 임원의 범위는 명료한 입법보완이 필요하다.

셋째, 임대업의 경우 직속고용인원을 상주시키지 않고 대외업무를 위탁관리하는 경우에도 과세한다는 명료한 규정을 두어야 한다. 즉 대외업무 위탁시에도 과세하기 위해서는 대법원판례와 과세관청의 해석을 고려하여 ‘고용형식에 불구하고 대외적인 업무를 수행할 때에 과세할 수 있도록’ 명료하게 법문화하여야 할 것이다.

넷째, 법인설립, 지점설치와 직접 관련이 없는 부동산취득은 중과세에서 제외하도록 상호관련성을 엄격하게 해석운용되어야 한다. 또한 지방세법 제138조에서는 전입과 동시에 취득한 경우나 전입이후에 취득한 부동산의 경우는 과세하도록 하고 있으나 지방세법시행령 제102조에서 전입이전 취득부동산까지 확대하여 과세하도록 규정한 것은 지방세법의 위임범위를 벗어난 입법으로 보이며 전입이전 기간에 대한 규정이 없다. 따라서 본 · 지점 설치 이전에 취득한 부동산에 대한 중과세는 제외되도록 지방세법시행령을 개정하여야 한다. 그러나 현행법체계를 유지하면서 지방세법시행령의 과세요건범위를 유지하려면 시행령 대신에 모법인 지방세법 제138조 제1항에 ‘전입(수도권의 경우 서울특별시 외의 지역에서 서울특별시 내로의 전입은 대도시내 전입으로 본다) 이전 5년 이내 법인의 본점 · 주사무소 · 지점 또는 분사무소의 용도로 직접 사용하기 위하여 취득하는 부동산등기’ 까지 과세할 수 있도록 명료하게 규정해야 할 것이다.

단기적으로는 현행법 체계안에서 입법상의 미비점과 법령 해석상의 문제점을 보완 · 개정하여 운영할 수 있으나 오히려 복잡하고 난해한 세법이 되어 납세자와의 다툼이 지속될 개연성이 있다. 따라서 중과세대상 범위를 축소하여 법인등기와 신 · 증축등기, 공장의 신 · 증설 등 과세대상이 명확한 경우에만 중과세하도록 하고 그 밖의 부동산등기에 따른 중과세제도는 폐지하는 경우 징세비용과 납세협



력비용을 절감할 수 있을 것으로 생각된다. 이와 같은 연구결과로 정책적 목적을 위한 세제의 역할을 재평가하고 향후 지방세 중과제도 전반에 대한 논의에 대한 출발점으로 활용될 것을 기대한다.

본 연구에서는 대도시 부동산등록세 중과세제도의 정책적 순기능을 명료하게 분리하여 제시하지는 못하였다. 향후 지방세 조사부과와 자진신고 납부에 따른 중과세액 통계자료(환급세액 자료 포함)가 업종별·규모별로 구분되어 제공되고 조사부과사유가 유형별로 공개되는 경우 정책세제로서의 중과세제도를 평가하고 개선하는데 기여할 수 있을 것으로 본다. ☺



< 참고 문헌 >

- 김유찬. 2004. 「주요국의 조세제도-독일편-」. 한국조세연구원.
- 김현숙. 2008. “지방세중과세제도의 문제점과 개선방안: 취득세·등록세·재산세를 중심으로”
서울시립대. 석사학위논문.
- 김태호. 2009. 「지방세 이론과 실무」. 세경사.
- 서울특별시. 2004-2008 지방세정연감.
_____. 보도자료. 2008.2.12. ‘경제활성화와 일자리 창출 추진계획’.
_____. 보도자료. 2007.7.10. ‘해산법인 인수 중과세 탈루법인 세무조사로 등록세 1,312억원
추징’
- 이보환. 2009. “부동산 경기침체에 따른 부동산거래 관련 지방세수 감소현상과 정책과제”. 지방
재정과 지방세(5월호). 한국지방재정공제회: 22-42.
- 임재근. 2006. “지방세법상 중과세제도에 관한 연구”. 2006년 과세인프라구축 심포지엄 및 추계
학술발표대회. 한국세무학회: 253-281.
_____. 2007. “지방세 과세법리의 재정립에 관한 연구”. 세무학연구. 제24권 제2호: 9-39.
- 전동훈. 2009. 「지방세 실무해설」. 영화조세통람.
_____. 2008. “지방세법상 법인격부인법리의 적용에 관한 연구” (5월호). 한국지방재정공제회:66-88.
- 행정안전부. 2009.9. 지방세 법령해석 주요 운영사례.
_____. 2008.9.26. 지방세제 선진화·전문화를 위한 세제개편안 발표.
_____. 2008 지방세정연감. 2008.12.1.
- 행정자치부. 2007.12. 2007 지방세연혁집.
- 대법원 종합법률정보. 판례일반검색(glaw.scourt.go.kr/jbsonw/jbsonc02.do).
- 텍스넷(www.taxnet.co.kr). 판례검색.
- 로앤비(www.lawnb.com). 판례검색.
- 위택스(www.wetax.go.kr). 지방세사례검색.
- 영국 국세청(www.hmrc.gov.uk/so/index.htm). stamp taxes.
- 중앙일보, 한국경제, 조선일보. 2009.8.3. ‘론스타 등록세 중과 부당 판결’.
- 서울경제, 중앙일보. 2009.7.14. ‘기업 본점이전에 등록세 중과는 위법’.
- 동아일보. 2007.9.28. ‘일본, 구리섞인 폐수도 기준지키면 상수원 배출가능’.