



최근 과점주주 관련 취득세 납세의무 쟁점 해설

행정안전부 서기관
전 동 훈

1. 의의

지방세법상 과점주주에 대하여 본래적인 납세의무자로서 취득세 과세 대상 물건에 대한 의제 취득으로 보아 취득세 납세의무를 부과하고 있으며, 또 다른 한편으로는 제2차 납세의무도 부여하고 있으나 이 부분은 국세와 함께 납세의무를 확장하고 있는 것이다.

제2차 납세의무자로서의 과점주주에 대하여는 주식발행 법인의 과점주주로서 당해 법인의 지방세 채무이행을 보충적으로 이행하는 데 있는 만큼, 주된 납세의무자는 아닌 것이다. 또한 제2차 납세의무자로서의 보충적 납세의무의 범위는 과점주주의 경우 그 납세할 부족액을 그 법인의 발행주식총수 또는 출자총액으로 나눈 금액에 과점주주의 소유주식수 또는 출자액을 곱하여 산출한 금액을 한도로 제2차 납세의무를 부담하는 것이다. 물론 제2차 납세의무자에 대한 납세의무 확장 문제도 타인의 납세의무를 확대하는 점은 부부별산제나 개개인별 납세의무 부담원칙에 의하면 무한정 확대하는 것은 납세의무자의 재산권을 침해하는 위헌적 문제가 발생할 소지가 있는 것이다. 이와 같은 위헌적 문제에 대하여 헌법재판소의 결정(헌재 97헌가13, 1998. 5. 28) 등에서도 무한정 납세의무를 확대하는 것을 경계하고 있다.



본래적 의미의 취득세 납세의무자로서의 과점주주에 대한 취득세 납세의무에 대하여도 과점주주의 취득의제의 범위는 무한정 확대되는 것인가 또는 과점주주의 취득세 과세문제에 대한 위헌적 요소는 없는 것인가?

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 제2차납세의무를 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. 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 97헌가13, 1998.5.28. 참조).

2. 실질적인 지배력 행사와 과점주주의 과세요건

1) 과점주주의 요건

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, 입목, 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 50을 초과된 자들을 말한다.

-
- ① 「비상장법인」의 사실상의 주주·사원일 것(의결권이 있는 주주)
 - ② 주식 또는 지분을 취득할 것(단, 설립시 취득하는 경우 제외)
※1997.10.1. 이전까지는 사원 또는 주주로부터의 승계취득에 한정함.
 - ③ 보유주식비율이 50% 초과될 것
 - ④ 집단성(Group형태)
 - ⑤ 개인 또는 법인소유 불문
-

2) 실질적 지배력과 과점주주 판단

(1) 당해 법인의 발행주식총수 또는 출자총액의 100분의 50을 초과되면 무조건 과점주주인가?

지방세법 제22조 제2호의 규정에서 과점주주에 대한 정의 규정이 있는바, 여기서 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 50을 초과하는 자들을 말한다라고 규정하고 있다. 이 규정으로 보아서는 전혀 당해 주식 발행법인에 대한 실질적인 지배력을 행사하여

야 하는지 여부에 대하여 전혀 언급이 필요가 없는 것이다.

그러나 동 규정 본문 단서의 규정에서는 “과점주주의 경우에는 그 부족액을 그 법인의 발행주식총수(의결권이 없는 주식을 제외한다.) 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 한다라는 규정이 있기 때문에 실질적인 의결권을 행사하는 주주이어야 한다는 조건이 선행되는 것이다. (대법원 1994. 5. 24. 선고 92누11138 판결 참조)

또한 의결권을 행사 할 수가 있어야 하기 때문에 의결권을 행사할 수가 없는 주식을 가지고 있는 경우(예를 들면 배당 우선주 등)에는 의결권이 없기 때문에 이를 포함하여 과점주주의 50% 초과 여부를 판단하여서는 아니되는 것이다.

[사례] 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)

또한 실질적인 지배권을 행사할 수가 있는 지위의 상태는 어느 상태이어야 하는가?

이에 대하여 실질적인 지배력을 행사할 수가 있는 상태에 대하여는 개별적인 사안으로 판단되어야 하지만 통상적으로 법인의 운영을 실질적으로 지배할 수 있는 지위라 함은, 실제 법인의 경영지배를 통하여 법인의 부동산 등의 재산을 사용·수익하거나 처분하는 등의 권한을 행사하였을 것을 요구하는 것은 아니고, 소유하고 있는 주식에 관하여 의결권행사 등을 통하여 주주권을 실질적으로 행사할 수 있는 지위에 있으면 충족되는 것으로 보는 견해가 실질적인 지배권을 행사하는 지위로 보는 것이다. 따라서 주식의 보유비율이 50%초과하면서 의결권을 행사를 할 수 있는자인 경우에는 과점주주의 요건을 충족한 것으로 볼 수가 있는 것이다.

[판례] 실질적인 과점주주의 범위

구 지방세법(2005. 12. 31. 법률 제7843호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제105조 제6항 본문에 의하여 취득세의 납세의무를 부담하는 과점주주는 같은 법 제22조 제2호 소정의 형식적 요건을 갖추어야 할 뿐만 아니라 당해 과점주주가 법인의 운영을 실질적으로 지배할 수 있는 지위에 있음을 요하지만(대법원 1994. 5. 24. 선고 92누11138 판결 참조), 이 때 법인의 운영을 실질적으로 지배할 수 있는 지위라 함은, 실제 법인의 경영지배를 통하여 법인의 부동산 등의 재산을 사용·수익하거나 처분하는 등의 권한을 행사하였을 것을 요구하는 것은 아니고, 소유하고 있는 주식에 관하여 의결권행사 등을 통하여 주주권을 실질적으로 행사할 수 있는 지위에 있으면 족하다고 할 것이다. 과세관청이 주주명부나 주식이동상황명세서, 법인등기부등본 등 자료에 의하여 이를 증명하면 되고, 다만 위 자료에 비추어 일견 주주로 보이는 경우에도 실은 주주명의를 도용당하였다거나 실지소유주의 명의를 아닌 차명으로 등재되었다는 등의 사정이 있는 경우에는 단지 그 명의만으로 위의 주주에 해당한다고 볼 수는 없으나 이는 주주가 아님을 주장하는 그 명의자가 증명하여야 할 것이다(대법원 1994. 8. 12. 선고 94누6222 판결, 대법원 2004. 7. 9. 선고 2003두1615 판결 등 참조). (대법원 2006두19501, 2008. 10. 23)

[사례] 청산절차중의 과점주주의 납세의무 판단

회사정리절차 중인 법인의 주식을 60% 취득하여 과점주주가 된 경우라 하더라도 취득한 기존지분은 과점주주 취득세 납세의무 성립당시 정리절차가 진행 중인 법인을 사실상 지배할 수 있는 지위 있지 아니한 상태에서 취득한 것이므로 회사정리절차가 종결되는 시점에 추가로 취득한 지분이 없다면 과점주주 취득세 납세의무가 없는 것이며, 회사정리절차가 종결된 후 A법인이 B법인의 주식을 20% 추가로 취득하여 과점주주 소유비율이 증가한 경우에는 A법인은 20%에 대한 과점주주 취득세 납세의무가 있는 것임(행안부 지방세운영-232, 2008. 7. 15)

[사례] 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, 허

가를 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 납세의무가 없음(행자부 세정-1407, 2007. 4. 26)

(2) 과점주주의 입증책임 문제 - 누가 과점주주인지 여부를 입증하여야 하는가?

과점주주 여부에 대한 입증책임은 누구에게 있는가는 중요한 사항이다. 왜냐하면 입증책임을 다하지 못한 경우에는 불리한 지위에 있게 되는 것이다. 그러므로 입증책임이 누구에게 있는 지여부에 대한 선행 판단이 중요한 것이며 그에 따라 입증자료를 제시하여야 하는 것이다.

통상적으로 입증책임은 주장책임과 관련이 있기 때문에 입증책임문제에 대하여는 주장자의 책임으로 인식되고 있는 것이다. 따라서 과점주주에게 있어서 입증책임 문제에 대하여는 과세관청이 주주명부나 주식이동상황명세서, 법인등기부등본 등 자료에 의하여 이를 증명하면 되고, 과점주주가 아니라는 입증책임은 당해 개별 주주에게 있는 것이다.

그러므로 주주로 보이는 경우에도 실은 주주명의를 도용당하였다거나 실지소유주의 명의가 아닌 차명으로 등재되었다는 등의 사정이 있는 경우에는 단지 그 명의만으로 위의 주주에 해당한다고 볼 수는 없으나 이는 주주가 아님을 주장하는 그 명의자가 증명하여야 할 것이다(대법원 1994. 8. 12. 선고 94누6222 판결, 대법원 2004. 7. 9. 선고 2003두1615 판결 등 참조)

(3) 과점주주 여부를 판단함에 있어서 제2차 납세의무와 취득세 납세의무와 차이점은 무엇인가?

과점주주에 대한 취득세 납세의무와 제2차 납세의무를 부담하는 과점주주의 요건은 거의 동일하나 제2차 납세의무를 부담하는 과점주주의 경우에는 그 요건이 취득세 납

세의무를 부담하는 과점주주보다 요건이 더욱 엄격하다.

과점주주는 단지 주주 또는 유한책임사원 1인과 그와 대통령령이 정하는 친족 기타 특수관계에 있는 자들의 소유주식의 합계 또는 출자액의 합계가 당해 법인의 발행주식총수 또는 출자총액의 100분의 50을 초과하는 자들을 의미하나 제2차 납세의무자를 판단함에 있어서는 그 과점주주중에서도 당해 법인의 발행주식총수 또는 출자총액의 100분의 50을 초과하는 주식 또는 출자지분에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자, 명예회장·회장·사장·부사장·전무·상무·이사 기타 그 명칭에 불구하고 법인의 경영을 사실상 지배하는 자 및 그 배우자(사실상 혼인관계에 있는 자를 포함한다) 및 그와 생계를 같이 하는 직계존비속에 한정하여 제2차 납세의무를 부담하게 하는 점이 차이점이 되는 것이다.

취득세 납세의무 요건	제2차 납세의무 요건
<p>주주 또는 유한책임사원 1인과 그와 대통령령이 정하는 친족 기타 특수관계에 있는 자들의 소유주식의 합계 또는 출자액의 합계가 당해 법인의 발행주식총수 또는 출자총액의 100분의 50을 초과하는 자들을 말한다.</p>	<p>취득세 납세의무요건 +다음각호사항</p> <p>가. 당해 법인의 발행주식총수 또는 출자총액의 100분의 50을 초과하는 주식 또는 출자지분에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자</p> <p>나. 명예회장·회장·사장·부사장·전무·상무·이사 기타 그 명칭에 불구하고 법인의 경영을 사실상 지배하는 자</p> <p>다. 가목 및 나목에서 규정하는 자의 배우자(사실상 혼인관계에 있는 자를 포함한다) 및 그와 생계를 같이 하는 직계존비속</p>

[판례] 과점주주의 제2차납세의무자 판단요소

주행세의 납세의무 성립일 현재, 원고는 삼연에너지 발행주식총수의 100분의 25에 해당하는 주식에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자임을 알 수 있고, 나아가 기록에 의하면, 원고의 자형인 이천0은 00에너지 법인등기부상 대표이사로서 발행주식총수의 100분의 30을, 원고의 누나인 은0화는 삼연에너지의 법인등기부상 감사로서 발행주식총수의 100분의 15를 각 소유하고 있으면서, 각 주주총회에 참석하여 의결권을

행사하고, 2차례에 걸친 유상증자에 모두 참여한 사실을 알 수 있는바, 위 이천0과 은0화는 이 사건 주행세의 납세의무 성립일 현재, 원고와 친족 기타 특수관계에 있는 자로서 법 제22조 제2호 소정의 과점주주에 해당하고, 나아가 자신들의 소유주식에 관한 권리를 실질적으로 행사하였다고 볼 여지가 있으므로, 원고는 위 이천0, 은0화와 더불어 삼연에너지 발행주식총수의 100분의 51 이상의 주식에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자로서 법 제22조 제2호 가목 소정의 제2차 납세의무자에 해당한다고 볼 수도 있다.(대법원 2007두6410, 2008. 1. 31)

[판례] 과점주주에 대한 제2차 납세의무자 판단

주행세의 납세의무 성립일 현재, 원고는 삼연에너지 발행주식총수의 100분의 25에 해당하는 주식에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자임을 알 수 있고, 나아가 기록에 의하면, 원고의 자형인 이천0은 00에너지 법인등기부상 대표이사로서 발행주식총수의 100분의 30을, 원고의 누나인 은0화는 삼연에너지의 법인등기부상 감사로서 발행주식총수의 100분의 15를 각 소유하고 있으면서, 각 주주총회에 참석하여 의결권을 행사하고, 2차례에 걸친 유상증자에 모두 참여한 사실을 알 수 있는바, 위와 같은 사실관계를 앞서 본 법리에 비추어 살펴보면, 위 이천0과 은0화는 이 사건 주행세의 납세의무 성립일 현재, 원고와 친족 기타 특수관계에 있는 자로서 법 제22조 제2호 소정의 과점주주에 해당하고, 나아가 자신들의 소유주식에 관한 권리를 실질적으로 행사하였다고 볼 여지가 있으므로, 이천0, 은0화와 더불어 삼연에너지 발행주식총수의 100분의 51 이상의 주식에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자로서 법 제22조 제2호 가목 소정의 제2차 납세의무자에 해당한다고 볼 수도 있다. 이천0과 은0화가 그들 소유주식에 관한 권리를 실질적으로 행사하였는지 여부를 따져보지 아니한 채, 판시와 같은 이유만으로 원고가 00에너지의 체납액에 관한 제2차 납세의무자에 해당되지 아니한다고 단정한 것은 제2차 납세의무자에 관한 법리를 오해하여 심리를 다하지 아니한 위법이 있다(대법원 2007두6410, 2008. 1. 30)

또한 제2차 납세의무를 부담하는 범위에 대하여도 지방세 체납 등으로 납부세액 등 그 부족액을 그 법인의 발행주식총수(의결권이 없는 주식을 제외한다.) 또는 출자총액으로 나눈 금액에 과점주주의 소유주식수(의결권이 없는 주식을 제외한다) 또는 출자액(과점주주의 경우에는 당해 과점주주가 실질적으로 권리를 행사하는 주식수 또는 출자액)을 곱하여 산출한 금액을 한도로 한다는 것이다.

[판례] 과점주주의 제2차 납세의무 범위

‘당해 법인의 체납세액을 그 법인의 의결권이 없는 주식을 제외한 발행주식총수로 나눈 금액에 당해 과점주주가 실질적으로 권리를 행사하는 소유주식수를 곱하여 산출한 금액’으로 한정하고 있는바, 법 제22조의 입법취지 및 개정경과 등에 비추어 보면, 법 제22조 단서 및 같은 조 제2호 가목의 의미는 과점주주 중 발행주식총수의 100분의 51 이상의 주식에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 과점주주에 해당하는 자들은 모두 제2차 납세의무를 부담하되, 다만 그 책임 범위는 자신의 소유지분 범위 내로 제한된다는 취지로 봄이 상당하고, 과점주주에 해당하는 주주 1인이 100분의 51 이상의 주식에 관한 권리를 실질적으로 행사할 것을 요구하는 것은 아니라고 할 것이다.(대법원 2006두18386, 2008. 1. 24)

3. 비상장법인의 주주와 과점주주

(1) 비상장법인의 범위는 어디까지 보아야 하는가?

제2차 납세의무를 부담지우는 과점주주에 대하여 어떤 법인의 과점주주를 기준으로 판단하여야 하는가에 대하여 보면 지방세법 제22조의 규정에서 그 법인의 범위는 주식을 「한국증권선물거래소법」 제2조제1항의 규정에 따른 유가증권시장에 상장한 법인을 제외한 법인으로 한정하고 있는 것이다.

그러므로 주식을 「한국증권선물거래소법」 제2조제1항의 규정에 따른 유가증권시장에 상장한 법인의 범위는 어디까지인가?

한국증권선물거래소법 제2조 제1항의 규정에서 “이 법에서 “유가증권시장”이라 함은 유가증권의 매매거래를 위하여 한국증권선물거래소(이하 “거래소”라 한다)가 개설하는 코스닥시장외의 시장을 말한다.” 라고 규정하고 있으며, 동법 제15조제 1항의 규정에서는 거래소가 개설하는 시장은 다음 각호와 같다고 규정하고 있다.

1. 유가증권시장
2. 코스닥시장
3. 선물시장

따라서 유가증권시장에 상장한 법인의 범위는 유가증권을 거래소에 상장한 법인을 의미하기 때문에 코스닥시장이나 선물시장 등에 등록되거나 상장된 법인의 경우에는 이에 포함되지 아니하기 때문에 비상장법인에 해당되는 것이고 나아가 과점주주의 납세의무와 제2차 납세의무를 부담하는 것이다.

통상, 코스닥시장에 등록되거나 상장된 법인이 왜 과점주주의 과세대상이 되는 상장법인으로 보느냐에 대하여 “코스닥시장”이라 함은 대통령령이 정하는 유가증권의 매매거래를 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

단지 코스닥시장에 상장된 법인인 “코스닥상장법인”이라 함은 코스닥시장에 상장된 유가증권을 발행한 법인을 말하기 때문에 상장되었다는 사실만이 유가증권시장에서 상장된 법인과 동일하지만 그 시장 자체가 유가증권시장이고 코스닥시장일 뿐 차이가 있는 것이다.

동법 제24조 제1항에서는 거래소가 발행한 유가증권을 상장하거나 상장을 폐지하고자 하는 때에는 금융감독위원회의 승인을 얻어야 하고 제2항의 규정에서는 거래소는 제1항의 규정에 따라 상장한 경우에는 이상거래의 심리·감리, 수시공시 그 밖의 상장관리 등을 자체적으로 수행하고 그 결과를 금융감독위원회에 보고하여야 하는 절차규

정을 두고 있다.

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

그러므로 코스닥시장에서 상장한 법인의 경우라도 상장법인으로 볼 수 있는 것이며, 증권거래법에 의하여 상장 중인 법인인 경우에 있어서는 증권거래법 제88조의 규정에 의한 유가증권상장규정 제3조, 제4조의 규정에 의하여 증권선물거래소에서 통보받은 「상장일자」 이후부터 상장법인이 된다.

대상법인	판 단	비 고
상장법인	×	장외등록
코스닥상장법인	×	
제3시장등록·비상장법인	○	

[사례] 주식발행법인과 비상장법인의 판단

1. 한국증권거래소에 의하여 상장폐지가 되지 않은 한 비상장법인이 아니므로 상장폐지되기 전에 당해 법인의 주식을 취득하여 과점주주가 된 경우라도 과점주주로서 취득세납세의무가 없음(행자부 세정 13407-85, 2000.1.21.).
2. 한국증권거래소에 의하여 상장폐지 유예중인 법인이라 하더라도 상장폐지가 되지 않은 한 비상장법인이 아니므로 상장폐지 유예중인 법인의 주식을 취득한 경우에는 과점주주로서 취득세납세의무가 없음(행자부 세정 13430-948, 1999.7.29.).

[사례] 상장법인에 대한 과점주주의 취득세 납세의무 판단

한국증권선물거래소법 제2조 제1항에서 “유가증권시장”은 유가증권의 매매거래를 위하여 한국증권선물거래소가 개설하는 코스닥시장 외의 시장을 말하고, 제2항에서 “코스닥시장”은 대통령령이 정하는 유가증권의 매매거래를 위하여 거래소가 개설하는 시장을 말하고 있어 과점주주 취득세를 부과하는 비상장법인의 범주에는 유가증권시



장에 상장한 법인만을 제외하는 것이므로, 한국증권선물거래소법」 제2조 제1항에 의한 유가증권시장에 상장된 법인의 주식을 취득하여 과점주주가 된다 하더라도 지방세법 제105조 제6항에 의한 취득세 부과대상에 해당하지 않는 것임(행안부 지방세운영-231, 2008. 7. 15)

(2) 왜 비상장법인만을 과점주주의 과세대상으로 삼는 것인가?

과점주주에 대하여 취득세를 과세하도록 한 것은 법인의 주식 또는 지분을 취득하는 것이 당해 법인의 부동산 등을 직접적으로 취득하는 것이 아니지만 주주 또는 사원이 법인의 주식 또는 지분을 일정 비율 이상 취득함으로써 과점주주가 된 경우에는 사실상 그 법인에 대하여 지배권을 행사하기 때문에 그 지배권을 행사할 수 있는 비율 만큼 당해 법인의 과세물건을 취득한 것으로 의제 한 것이다.

이와 같이 과점주주에 대하여 취득세를 과세하게 된 것은 과점주주로서 당해 법인의 자산을 임의 처분하거나 관리 운용할 수 있는 지위에 서세 되어 실질적인 측면에서 자기소유 자산과 다름이 없으므로 바로 이점에서 담세력이 있다고 보는 것이다.

또한 비상장법인을 대상으로 하는 것은 비상장 법인은 기업공개가 되지 아니할 뿐만 아니라 당해 법인의 주식이나 지분을 특정인이 독과점하는 것을 억제하여 널리 일반인에게 분산되도록 촉구하고 다수인이 참여하는 기업으로 유도하기 위한 세제 정책적인 측면에서 비상장 법인에 대하여만 과점주주의 과세대상으로 한 것이다.

4. 과점주주의 이중과세 문제

과점주주에 대한 과세문제는 당해 법인이 취득한 물건에 대하여 과세가 됨에도 그 법인의 주주에게 또 다시 과세됨으로서 2중과세 문제가 제기되는바 그에 대한 대응 논리는 무엇인가?

과점주주의 취득에 대한 과세문제는 당해 법인이 부동산 등을 1차적으로 취득하게 됨에 따라 취득세납세의무가 발생되고, 주주가 당해 법인의 주식·지분을 50% 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 보이므로 주식의 50% 초과 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] 부동산 취득이후 과점주주에 대한 과세

신주의 취득으로 과점주주가 될 자가 현금으로 출자하여 과점주주가 된 후 자기 소유의 부동산을 법인에 양도하고 위 출자금 상당을 대금으로 돌려받음으로써 사실상 현물출자와 같은 결과를 가져오는 경우에는 그 과점주주에게 지방세법 제105조 제6항 본문 소정의 취득세가 부과되어야 함이 상당한 점을 고려하고, 또한 이 사건 부동산 등을 현물출자함으로써 원고는 이 사건 부동산 등에 대한 사실상의 소유권을 그대로 유지함과 동시에 과점주주로서의 지위를 누리는 이득을 취하고 있으므로 위와 같은 사실상의 이득을 새롭게 취득한 것으로 보아 이에 대해 취득세를 부과할 필요가 있으며, 이를 과세하지 않는다면 개인 소유 부동산에 대한 조세회피, 재산은닉 등의 목적으로 악용되는 사례가 있을 것이므로, 원고가 이 사건 현물출자를 한 이 사건 부동산 등에 관하여 취득세가 부과되어야 한다고 주장하나, 조세법률주의의 원칙상 지방세법 제105조 제6항 본문을 과점주주가 있는 법인이 새로이 부동산 등을 취득하는 경우까지 과점주주가 이를 취득한 것으로 의제하여 취득세를 부과하도록 확대할 수는



없고, 이 사건 현물출자를 함으로써 과점주주가 된 원고가 비록 위와 같이 사실상의 이득을 취한다 하더라도 이러한 점만으로는 이 사건 현물출자 부동산 등에 관하여 원고가 새롭게 이를 지배할 수 있는 지위를 취득한다고 볼 수 없다.(서울고등법원 2005누20896, 2006. 4. 11)

5. 특수관계인과 과점주주 납세의무

(1) 그간의 특수관계인의 범위 판단기준과 내용

과점주주는 항상 주식발행법인의 무한책임사원을 제외한 유한책임사원이나 주주 중에서만 특수관계 여부를 판단하여 과점주주 여부를 판단하는 것이기 때문에 주주가 아닌 경우에는 아무런 관계가 없는 것이다. 예를 들면 「갑」과점주주(지분 100%)가 주주가 아닌 「갑」의 아들인 「을」에게 지분을 100% 양도하였다 하더라도 이를 특수관계간의 주식거래로 보아 취득세납세의무가 없는 것이 아니며 새로운 과점주주가 되는 것이다. 따라서 과점주주 여부를 판단하기 위하여 주주간의 특수관계를 판단할 경우에는 우선 당해 주식발행법인의 주주이어야 하기 때문에 최소한 1주라도 주식을 소유하여야 특수관계 여부를 판단할 수 있는 대상에 해당하는 것이다. 그러면 이와 같은 특수관계의 판단은 다음과 같은 기준으로 판단하며 세부내용은 지방세법시행령 제6조의 규정에 의거 판단하는 것이다.

판단기준

- ① 주주가 자연인인 경우 : 친족, 혈족관계 등으로 특수관계 여부를 파악
- ② 사용 및 고용관계인 경우 : 개인과 법인과의 특수관계 판단(공통기준)
- ③ 주주가 법인인 경우 : 영리법인은 「관계법인」에 50% 이상 출자, 비영리법인은 이사가 과반수 이상, 1인인 설립자

① 자연인간의 특수관계 판단기준

자연인간의 특수관계 여부를 판단은 우선 당해 자연인은 대상법인에 출자를 하고

● 지방세해설 ●

있어야 하며, 그 출자지분이 어느 특정주주와 그 친족, 기타 특수관계 주주인지 여부를 판단해야 한다.

② 사용자 기타 고용관계의 판단기준

사용인 기타 고용관계에 있는 자의 범위판단에 있어서 법인의 특정주주의 1인과 친족·기타 고용관계에 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 법인과의 특수관계 판단기준

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

[사례] 과점주주의 주식취득과 납세의무 판단

지방세법 제105조제6항 규정에 의한 과점주주의 간주취득에 대한 취득세 납세의무에 있어 과점주주와 친족 기타 특수관계인 상호간에 주식의 양도·양수되더라도 과점주주의 주식비율에 변동이 없는 경우에는 취득세 납세의무가 없는 것으로, 甲개인이 A법인의 주식 100%를 보유하고 있는 상태에서 특수관계에 있는 乙이 甲의 지분 1%

를 증여 취득한 후 다시 99%를 증여 취득하는 경우 또는 甲개인과 그 아들인 乙이 각각 A법인의 주식 99%와 1%를 보유하고 있는 상태에서 甲의 사망으로 인하여 乙이 이를 상속받아 주식소유비율이 100%가 된 경우라면 이는 특수관계인간의 거래로 과점주주로 인한 취득세 납세의무가 없는 것이라 하겠고(행정자치부 지방세정팀-3334, 2005.10.19. 참조), 기존 과점주주인 甲의 사망으로 특수관계에 있는 상속인인 乙이 그 소유주식 전체를 상속받아 새로운 과점주주가 된 경우라면 과점주주간의 내부이동으로 볼 수 없어 과점주주로 인한 취득세 납세의무가 있는 것입니다(행정자치부 심사 결정 제2005-545호, 2005.12.26. ; 지방세정팀-1737, 2005.7.19. 참조). (행자부 세정-2810, 2007. 7. 20)

-**(해석이 변경되었음)**

[사례] 과점주주에 대한 납세의무 판단

법인의 주주로부터 지방세법상 특수관계자가 주식거래 또는 증여를 통하여 주식을 취득하였을 경우 과점주주의 주식비율에 변동이 없다면 과점주주간의 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개인과 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**

(2) 최근 과점주주의 특수관계인 범위 확대

甲개인의 아들이 A법인의 주주인 B법인과 C법인의 소유지분을 전부 양수하는 경우 또는 甲개인이 A법인의 주주인 B법인과 C법인의 소유지분을 전부 양수하여 그 아들에게 증여하는 경우 취득세 납세의무가 성립되는 것인가?

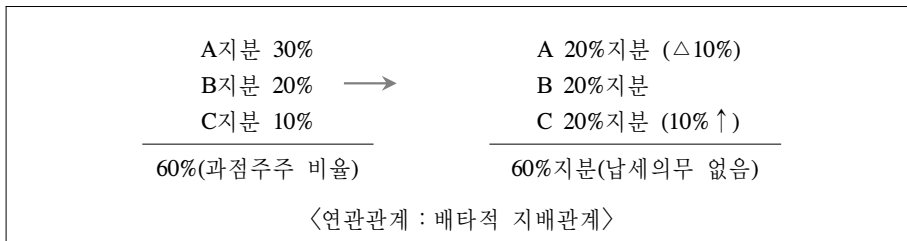
● 지방세해설 ●

즉, 과점주주의 특수관계인간의 주식거래시 과점주주의 납세의무 발생여부에 대하여 특수관계인의 범위를 당해 주식발행법인의 주식을 소유한 상태에서 주주가 주식을 거래한 특수관계인간의 거래에 한정하여 납세의무가 없는 것으로 할 것인지, 아니면 특수관계인의 범위를 당해 주식발행법인의 주식을 소유하지 아니하더라도 지방세법시행령 제6조에서 규정한 특수관계인간의 주식을 거래인 경우에는 내부거래로 보아 취득세 납세의무가 없는 것으로 볼 것인지 여부이다.

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.

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

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 증가되지 아니하였으므로 취득세납세의무가 발생되지 아니한다.



[사례] 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株式비율에 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, 아니면 둘째 견해는 새로이株式을 취득하게 됨에 따라 그 자와의 관계에 있어서 특수관계인의 여부를 판단하여야 하는 지 여부가 쟁점사항이므로

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

(예시1)

● 지방세해설 ●

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 견해와 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.

[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 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 없고(대법원 2004. 2. 27 선고 2002두1144 판결 참조) 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 주식이전으로 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

[사례] 과점주주의 특수관계인 범위

법인의 주주로부터 지방세법상 특수관계자가 주식거래 또는 증여를 통하여 주식을 취득하였을 경우 과점주주의 주식비율에 변동이 없다면 과점주주간의 내부거래에 해당되어 취득세 납세의무가 성립되지 아니한다 할 것으로, 귀 문의 경우 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개인과 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 것이다.(행자부 세정-3338, 2007. 8. 21)

[사례] 과점주주의 특수관계 판단

A법인에 있어서 甲개인과 B법인은 사용인 기타 고용관계에 있으므로 지방세법 제6조 제1항 제9호에 의한 특수관계자에 해당되고, C법인에 출자하고 있는 甲개인과 사용인 기타 고용관계에 있는 B법인의 소유주식의 합계가 100분의 50 이상 이므로 지

● 지방세해설 ●

방세법 시행령 제6조 제1항 제11호에 의한 특수관계자에 해당되는 것입니다. 따라서 A법인의 과점주주는 甲개인을 기준으로 B법인과 C법인이 되는 것이며 이들 소유주식의 합계인 100%가 과점주주 소유비율이 되는 것임(행안부 지방세운영-2111, 2008. 11. 10)

《A법인의 주주 출자비율》

주 주	주식소유비율	비고
甲개인	5%	B법인의 대표이사
B법인	5%	甲과 사용·고용관계
C법인	90%	

《C법인의 주주 출자비율》

주 주	주식소유비율	비고
甲개인	30%	B법인 대표이사
B법인	30%	甲과 사용·고용관계
기타주주	40%	

(3) 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.

[사례] 과점주주의 비율 변동과 취득세 납세의무

지방세법 제105조제6항 규정에 의한 과점주주의 간주취득에 대한 취득세납세의무에 있어 과점주주와 친족 기타 특수관계인 상호간에 주식이 양도·양수되더라도 과점주주의 주식비율에 변동이 없는 경우에는 취득세납세의무가 없다 할 것으로, 乙개인과 특수관계에 있는 B법인이 과점주주인 甲개인으로부터 주식 85%를 증여 취득하였다 하더라도 주식발행법인인 A법인의 과점주주 비율에 변동이 없는 경우(100% → 100%) 취득세 납세의무는 없는 것임(행자부 세정-1440, 2007. 4. 27)

(4) 최근 과점주주의 특수관계인의 판단기준 변경 문제

최근 과점주주의 특수관계인 범위 판단기준 변경 내용과 이론적 근거는 무엇인가?

종전	변경
① 주식취득당시 주주지위를 가질 것 ② 특정주주 甲을 기준으로 했을 때 여타 주주들 사이에 친족 기타 특수관계가 없다 하더라도 특정주주 甲을 기준으로 볼 때 특수관계이면 모두 특수관계에 해당함 ③ 사용자 및 고용자의 특수관계에서 개인은 여러 법인의 고용자가 될 수 있음	① <u>주식취득당시 주주가 아니어도 될</u> ② 특정주주 甲을 기준으로 했을 때 여타 주주들 사이에 친족 기타 특수관계가 없다 하더라도 특정주주 甲을 기준으로 볼 때 특수관계이면 모두 특수관계에 해당함 ③ <u>사용자 및 고용자의 특수관계에서 개인은 하나의 법인만 고용자가 될</u>

(가) 과점주주의 특수관계인 여부를 판단함에 있어서 취득당시 주주의 지위에 있어야 하는지?

지방세법시행령 제6조 제1항의 규정에서는 과점주주의 특수관계인 범위를 『“대통령령이 정하는 친족 기타 특수관계에 있는 자”라 함은 다음 각호의 1에 해당하는 자를 말한다』 라고 규정하고 있어 주식 취득당시에 주주이어야 하는 요건을 별도로 두고 있지 아니하고 있다.

그러나 지방세법 제22조 제2호의 규정에서 『주주 또는 유한책임사원 1인과 그와 **대통령령이 정하는** 친족 기타 특수관계에 있는 자들의 소유주식의 합계 또는 출자액의 합계가 당해 법인의 발행주식총수 또는 출자총액의 100분의 50을 초과하는 자들을 말한다』 라고 규정하고 있어서 과점주주의 특수관계인 여부를 판단하기 위해서는 특수관계에 있는 자들의 소유주식이 있어야 과점주주여부를 판단함으로써 소유 주식이 없는 상태에서는 비록 가족관계 등이 특수관계에 해당된다고 하더라도 과점주주로서 특수관계를 논할 지위조차 해당되지 아니하는 것이다.

그럼에도 불구하고 최근 판례 등에서는 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 이



전되거나 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 없고(대법원 2004. 2. 27 선고 2002두1144 판결 참조) 기존의 과점주주로부터 그 소유주식 또는 지분 전부를 이전받았다고 하더라도 특수관계인 간의 주식보유수에는 변동이 없기 때문에 과점주주로서의 납세의무가 없는 것으로 보고 있다.

따라서 특수관계 여부를 판단할 때에는 취득당시에 주주로서의 지위를 필요로 하지 아니하고 단지 가족관계에 있어서 지방세법시행령 제6조의 규정에 의한 특수관계에 해당하면 과점주주로 판단하게 되는 것이다.

[사례] 과점주주에 대한 납세의무 판단

B사가 100% 출자하여 자회사인 C사를 설립한 경우에는 B사와 C사는 지방세법시행령 제6조 제12호의 규정에 의한 특수관계에 있는 자가 되는 것이므로 B사가 C사에게 A사의 주식을 모두 양도한다고 하더라도 특수관계에 있는 자들 전체가 보유한 총 주식의 비율에는 변동이 없는 것임(행안부 지방세운영-1999, 2008. 10. 30)

[사례] 과점주주에 대한 특수관계 판단

A법인에 있어 甲개인이 99%, 기타주주가 1% 각각 출자를 하고 있다가 B법인이 A법인의 주주인 甲개인으로부터 주식을 모두 인수하는 경우 甲개인은 B법인과 50%미만의 출자관계에 있어 기존에 특수 관계가 성립되어있지 않으므로 B법인은 A법인의 주식 취득에 따른 취득세 납세의무가 성립되는 것임(행안부 세정-39, 2008. 1. 3)

[사례] 과점주주의 과세범위

유상증자 전 A법인의 주주 甲, 乙, 丙, 丁 중 甲과 乙은 배우자 관계에 있으므로 특수관계가 성립하는 것이나, 丙과 丁은 지방세법 시행령 제6조의 특수관계인에 해당하는 자들이 아니므로, A법인에 있어 특수관계인의 과점주주 비율은 甲개인과 乙개인의 지분을 합한 65%가 되는 것이며, A법인의 유상증자 시 B법인이 A법인의 주식을 50% 취득함으로써 B법인을 기준으로 甲, 乙, 丙, 丁은 사용인 기타 고용관계가

성립되어 특수관계자를 포함한 과점주주 비율이 100%가 되는 것이며, 유상증자 전 과점주주의 지분비율이 65%이었으므로 증가된 비율인 35%에 대한 과점주주 주식취득에 따른 취득세 납세의무가 있는 것임(행안부 세정-244, 2008. 1. 18)

[사례] 과점주주의 특수관계인 범위

C법인에 있어 甲은 A법인의 임원이면서 B법인의 임원이므로 甲개인과 A법인, B법인은 사용인 기타 고용관계에 있는 자에 해당되고, 乙개인은 A법인의 임직원이고, 丙개인은 B법인의 임직원이므로 각각 A법인과 B법인과 사용인 기타 고용관계에 해당되는 것이며, 특정주주 甲개인을 기준으로 했을 때 여타 주주들 사이에 친족 기타 특수관계가 없다 하더라도 특정주주 甲개인을 기준으로 볼 때 A법인, B법인, 甲개인, 乙개인, 丙개인 모두 특수관계에 해당되므로 이들의 소유주식의 합계인 51.8%에 대한 취득세 납세의무가 성립되는 것임(행안부 세정-246, 2008. 1. 18)

[사례] 과점주주의 특수관계의 판단 방법

과점주주를 판정함에 있어 어느 주주를 기준으로 하든 그 특정주주의 친족 및 특수관계인의 주식수를 합하여 50% 초과 및 소유주식비율의 증가여부를 판단하여야 할 것으로, A개인을 기준으로 하였을 때 E개인은 A개인과 특수관계가 성립되지 않는다 하더라도 C개인을 기준으로 판단하였을 때 C개인과 E개인이 친족 기타 특수관계가 성립되는 경우에는 C개인을 중심으로 판단하여야 할 것이므로, 甲법인에 있어 C개인과 A개인, B개인, D개인, E개인이 특수관계자가 되는 것이며, 이들 소유합계인 95.4%가 과점주주 주식소유비율이 되는 것임(행안부 도세-751, 2008. 5. 6)

[사례] 과점주주의 특수관계범위 판단

A법인에 있어 특정주주를 甲개인을 기준으로 했을 때 여타 주주들 사이에 특수관계가 없다 하더라도 甲개인과 B법인, C법인, D법인, E법인, F법인, H법인, I법인, J법인, 乙개인 모두는 지방세법시행령 제6조의 특수관계인에 해당하는 되므로 이들의 소유주식의 합계인 60.33%가 과점주주 주식소유 비율이 되는 것임(행안부 세정-304, 2008. 1. 22)



[사례] 과점주주에 대한 과세범위

과점주주인 甲개인과 乙개인이 A법인의 주식을 100% 보유하고 있는 상태에서 특수관계가 없는 자에게 주식을 전부 양도하여 당해 법인의 주주가 아니었다가 5년 이내에 그 주식을 100% 취득하여 다시 과점주주가 되었다 하더라도 과점주주가 된 날로부터 5년 이내에 과점주주가 가지고 있던 주식 또는 지분의 최고비율보다 증가되지 아니한 경우이므로 과점주주의 주식취득에 따른 취득세 납세의무가 성립되지 아니함 (행안부 세정-866, 2008. 2. 28)

(나) 과점주주의 판단시 특수관계의 일방성에서 쌍방성으로 전환

기금까지의 과점주주 특수관계여부를 판단하는 기준으로 “특정주주 甲을 기준으로 했을 때 여타 주주들 사이에 친족 기타 특수관계가 없다 하더라도 특정주주 甲을 기준으로 볼 때 특수관계에 해당하면 다른 주주 모두 특수관계에 해당한다” (지방세법 운용메뉴얼 22-4---2)라고 보았는바, 이는 특수관계 여부를 판단함에 있어서는 주주들간의 특수관계가 쌍방적인 관계가 아니더라도 일방적인 관계가 형성되면 전부 과점주주로 판단하였는 것이다.

그러나 최근 조세심판원의 결정에서 『정00과 (주)H 백화점 및 (주)H H&S가 지방세법시행령 제6조 제9호에서 정하는 특수관계인에 해당되고, (주)H 백화점과 (주)H H&S의 임직원들도 특수관계에 있다고 판단한 것은 특정주주 1인과 특수관계에 있는 자들 및 그 특수관계인과 다시 특수관계에 있는 자들까지 과점주주의 범위에 확대하는 것으로 이는 지방세법시행령 제6조에서 규정하는 특수관계인의 범위를 벗어난 것』으로 보았는바 이 부분은 기존의 과점주주 특수관계 판단 운영기준을 전면적으로 부정한 결정이기 때문에 입법적인 보완이 필요하다.

문제는 과점주주의 특수관계를 판단하는 기준으로 쌍방성 관계가 타당한지 아니면 일방성 관계로서 만으로 족한 것인지 여부를 검토하여 보면

이 문제는 가족관계 등 특수관계 여부를 판단할 때에는 지방세법 제22조 제2호의 규정에서 『주주 1인과 그와 대통령령이 정하는 친족 기타 특수관계에 있는 자들』로 표현되어 있는 만큼 2인의 주주간의 특수관계를 판단할 때에는 주주 1인과 여타 주주와의 관계가 가족 등 특수관계이면 반대로 여타 주주의 입방에서 보면 가족등 특수관계가 되지 때문에 논란의 여지가 없게되는 것이다.

그러나 3인의 주주에 있어서 특수관계를 판단할 때에는 1인 주주과 여타의 주주가 가족 등 특수관계에 해당하면 과점주주로서 충족하는 것이나 여타 주주 2인간에는 특수관계가 형성되지 아니할 수가 있는 것이다. 이 경우 3인 주주간에는 1인 주주를 기준으로 할 때에는 특수관계가 성립되나 다른 주주를 기준으로 할 때 특수관계가 형성되지 아니할 경우 과점주주로서의 특수관계가 없다고 볼 것인가?

이에 대하여 반론을 제기하면 지방세법 제22조 제2호의 규정에서 명백하게

『주주 1인과 그와 **대통령령이 정하는** 친족 기타 특수관계에 있는 자들』의 관계라고 표현되어 있는 이상 반드시 3인 모두 쌍방간의 특수관계에 해당되어야 하는 것으로 보기에 불명확하다. 이 규정은 2인 주주간의 특수관계여부를 판단하는 경우에 타당하지만 3인 주주간의 특수관계를 고려할 때에는 명확한 규정으로 볼 수는 없다.

[사례] 과점주주의 특수관계 판단(중요)

1. 정00을 기준으로 하는 경우 정00은 (주)H백화점과 (주)H H&S의 임원으로 재직하고 있으므로 두개 법인의 입장에서 정00을 사용인 기타 고용관계에 있는 자라고 할 수는 있지만, 법인의 임원인 정00의 입장에서 두개법인을 정00의 사용인이나 고용관계에 있는 자라고 할 수는 없다 하겠으므로 정00으로 기준으로 하면 (주)H백화점과 (주)H H&S는 특수관계에 있는 자에 해당되지 아니하기 때문에 이들 법인과 나아가 이들 법인의 다른 임직원들까지 포함하여 과점주주에 해당된다고 할 수는 없다.

2. 정00과 (주)H 백화점 및 (주)H H&S가 지방세법시행령 제6조 제9호에서 정하는 특수관계인에 해당되고, (주)H 백화점과 (주)H H&S의 임직원들도 특수관계에 있다고 판단한 것은 특정주주 1인과 특수관계에 있는 자들 및 그 특수관계인과 다시 특수관계에 있는 자들까지 과점주주의 범위에 확대하는 것으로 이는 지방세법시행령 제6조에서 규정하는 특수관계인의 범위를 벗어난 것으로서 이 사건 부과처분은 잘못이 있다.(조세심판원 조심2008지0346, 2008. 11.12)

- **쟁점사항은** (1) 청구인중 (주)H 백화점과 (주)H H&S의 임원으로 동시에 재직중에 있는 경우 당해 임원과 두개법인이 모두 특수관계에 있는 자에 해당되는지 여부, (2) 두개법인의 임원으로 있는 자와 다른 임직원들을 사용인 기타 고용관계에 있는 자로 보아 이들의 소유주식수를 합산하여 과점주주에 해당되므로 취득세를 부과고지한 처분의 적법여부임

- 이 심판사례는 지금까지의 특수관계 여부를 판단하는 기준인 “특정주주 1개인

을 기준으로 했을 때 여타 주주들 사이에 친족 기타 특수관계가 없다 하더라도 특정주주 甲개인을 기준으로 볼 때 A법인, B법인, 甲개인, 乙개인, 丙개인 모두 특수관계에 해당한다” (지방세법운용메뉴얼 22-4---2) 판단기준을 적용하지 아니한 사례이므로 향후 법령 개정 등 보완 필요

[판례] 과점주주의 지분을 상속으로 취득시 납세의무

비상장법인인 00주식회사의 총 발행주식 중 99.82%에 해당하는 주식을 소유하고 있던 정00이 사망함에 따라 망인의 자녀들로서 망인과 지방세법 시행령 제6조 제1항 소정의 친족 기타 특수관계에 있는 원고들이 망인이 소유하고 있던 주식을 전부 상속하였다고 하더라도 새로이 과점주주가 된 원고들과 친족 기타 특수관계에 있는 망인의 주식소유비율이 위 상속 전·후를 불문하고 여전히 99.82%로서 그 주식소유비율에 아무런 변동이 없으므로, 원고들에 대하여 구 지방세법 제105조 제6항 등을 적용하여 간주취득세 등을 부과한 이 사건 처분이 위법하다고 판단한 것은 정당함(대법원 2007두6588, 2008. 2. 29)

- 상속지분으로 지분전체를 취득함으로써 과점주주가 되었다고 하더라도 납세의무가 발생되지 아니함

[사례] 혼인에 의한 특수관계성립시 취득세 납세의무 판단

개인 甲과 개인 乙은 부자관계로서 이들이 출자한 주식의 합계가 50%이고, 개인 丙과 개인 丁은 형제자매로서 이들이 출자한 주식의 합계가 50%인 경우, 특수관계자들이 소유한 주식의 비율이 50%를 초과하지 않아 과점주주에 해당되지 아니하였으나 개인 甲과 개인 丙의 혼인으로 (개인 甲-개인 乙-개인 丙)이 지방세법시행령 제6조에 의한 특수관계자가 되면서 이들 특수관계자들이 소유한 주식의 비율이 50%를 초과(90%)하게 되어 과점주주가 된 경우이므로 법인의 주식을 추가로 취득함으로써 과점주주가 된 경우에 해당되지 않아 취득세 납세의무가 성립되지 않는다(행정안전부 지방세운영-598, 2009. 2. 9)

6. 명의신탁해지와 과점주주의 납세의무

(1) 주식의 명의신탁해지와 부동산 명의신탁해지시 취득세 납세의무 비교

주식의 명의신탁해지에 대하여 그간의 행정자치부 해석사례는 새로운 취득의 일종으로 과세를 하였으나, 최근 대법원 판례에서는 실질주주가 명의를 회복한 것으로서 취득이 아닌 것으로 보고 있다.

행정자치부의 유권해석	대법원 판례
· 명의신탁해지로 인한 과점주주의 경우 취득세과세대상으로 함(내무부 세정 13407-1071, 1996.9.19.).	· 주식에 관한 주주명부상의 소유명의를 개선하더라도 실질주주가 명의를 회복한 것에 불과함(대법원 98두12161, 1999.12.28.).

그런데 부동산명의신탁해지로 인한 취득의 경우 소유명의를 실질 소유자가 회복한 것에 불과하지만 그 권리의 인수자는 새로운 취득의 경우로서 취득세납세의무가 있는 것(대법원 판례, 지방세법운용세칙 제107-1조 참조)으로 보는 것과는 서로 상반되고 있는 것이다.

즉 명의신탁해지로 주주명부에 주주명의를 개선되는 것은 대외적으로 진정한 권리자로 추정하는 것(대법원 72다1205, 1972.9.26. 참조)이며, 상법 제337조 제1항 기명주식의 이전은 취득자의 성명과 주소를 주주명부에 기재하지 아니하면 회사에 대항하지 못한다라고 규정하고 있는 점을 감안할 때 차이가 있는 것이다. 그러나 행자부 심사결정(행자부 심사 제2001-251, 2001.5.28.)도 대법원 결정과 동일함에 따라 유권해석(행자부 세정 13407-702, 2001.6.23.)도 과세대상에서 제외토록 변경되었다.

적용요건

- ① 주식 또는 출자지분 중 상속세및증여세법의 시행 이전에 신탁 또는 약정에 의할 것
- ② 타인명의로 주주명부 또는 사원명부에 등재되어 있거나 명의개서되는 주식 또는 출자지분 일 것

또한 대법원 판결을 인용하더라도 사실상 명의신탁해지 여부를 확인하는 방법·절차 등이 제도화되어 있지 아니하여 실무적으로 적용하기 어려운 부분이 있으므로 상속세및증여세법 제43조의 규정에 의거 명의신탁된 주식을 명의자에게 증여한 것으로

추정되어 증여세가 부과된 부분에 대하여 제한적으로 대법원 판례나 행정자치부 심사 결정례와 같이 적용하여야 하고, 임의적으로 당사자의 계약 등에 의거 주주의 명의신탁해지로 인한 경우에는 과세형평성, 입증자료의 자의성 등의 이유로 과세하는 것으로 운영하여야 할 것이다.

(2) 명의신탁해지로 인한 주식의 취득으로 과점주주가 된 경우 취득세가 과세되지 아니하는 요건과 범위

부동산 명의신탁해지로 인한 부동산 취득시 취득세 납세의무가 발생하는 것과는 달리 주식을 명의신탁 해지로 인하여 취득하는 경우에는 주주명부상 주식의 소유 명의를 차용하여 등재하였다가 실질 주주 명의로 개서한 것으로서 주주명부상 주식의 소유 명의자로 기재되어 있던 차명인은 명의상의 주주에 불과하므로 주식의 실질주주가 당해 주식에 관한 주주명부상의 주식의 소유 명의를 자기 명의로 개서하였다고 하더라도 이는 실질주주가 주주명부상의 명의를 회복한 것에 불과하여 지방세법 제105조 제6항에서 정한 주식을 취득한 경우에 해당하지 아니한다는 것이다.

그러하다면 부동산 명의신탁의 경우에는 취득세를 과세하면서 주식의 명의신탁에 대하여 별도로 판단하는 이유는 무엇인가?

우선 부동산 명의신탁에 대하여는 부동산실권리자명의등기에 관한 법률에 제4조 제1항의 규정에서 『명의신탁약정은 무효로 한다.』라고 규정하고 있는 이상 명의신탁에 관한 효력은 절대적으로 무효가 되며 명의신탁해지로 인한 소유 명의를 자기 명의로 변경하였다고 하더라도 이는 실질 소유자가 부동산 등기부상의 명부상의 명의를 회복한 것으로 볼 수가 없고 실질적으로 명의가 이전된 것이므로 취득행위가 발생된 이상 취득세 납세의무가 발생하는 것이다.

그러나 주식을 명의신탁해지로 취득하는 경우에는 주식 명의신탁은 법률로서 금지를 하거나 불인정을 하지 아니하고 있기 때문에 부동산 명의신탁과는 달리 판단하여야 하고 ‘주식의 취득행위’는 그 자체가 취득세의 과세대상이 되는 것이 아니어서 취득세의 과세대상이 되는 취득행위와 동일선상에서 그 개념을 파악할 수 없다는 논리이다.

물론 주식의 취득자체는 취득세 과세대상에 해당되지 아니하지만 주식 취득으로 인하여 과점주주가 된 경우라면 과점주주의 취득에 대하여는 간주 취득으로 보고 있으며 과점주주인 상태에서 주식을 명의신탁해지 방법으로 취득한 경우라면 과세요건을 충족할 것으로 사료되나 명의신탁 해지를 취득세 과세대상으로 하지 않은 것은 법원 판결 등에 의거 취득하는 것이고 주식을 ‘주주로부터’ 취득하지 않은 경우에 해당하기 때문이 아니라 명의신탁 해지는 실질주주가 원래의 명의를 회복한 것으로 그 본질상 ‘취득’ 이라고 볼 수 없기 때문이다.

[판례] 주식명의 신탁해지시 취득세 납세의무(중요)

주주명부상 주식의 소유 명의를 차용하여 등재하였다가 실질 주주 명의로 개서한 경우 주주명부상 주식의 소유 명의자로 기재되어 있던 차명인은 명의상의 주주에 불과하므로 주식의 실질주주가 위 주식에 관한 주주명부상의 주식의 소유 명의를 자기 명의로 개서하였다고 하더라도 이는 실질주주가 주주명부상의 명의를 회복한 것에 불과하여 지방세법 제105조 제6항에서 정한 주식을 취득한 경우에 해당하지 않으며, 같은 항에서의 ‘주식의 취득행위’ 는 그 자체가 취득세의 과세대상이 되는 것이 아니어서 취득세의 과세대상이 되는 취득행위와 동일선상에서 그 개념을 파악할 수 없다. 정00의 주식을 상속한 원고가 000 주식에 관한 주주명부상의 주식의 소유 명의를 원고 자신으로 개서하였다고 하더라도 이는 실질주주가 주주명부상의 명의를 회복한 것에 불과하므로 지방세법 제105조 제6항, 지방세법 시행령 제78조 제2항에서 말하는 주식을 취득한 경우에 해당하지 않는다. 또한, 구 지방세법의 개정취지는 종래 ‘주주 또는 사원으로부터’ 주식을 취득한 경우에 한하여 과점주주를 인정하였으나 ‘유상증자’ 등을 통하여 주식을 취득하고 이로써 과점주주가 된 경우도 포함시키기 위한 데 있고, 명의신탁 해지를 통하여 주주명의를 회복함으로써 과점주주가 된 경우까지 포함시키기 위한 것이라 볼 수 없을 뿐 아니라, 구 지방세법에서 명의신탁 해지를 취득세 과세대상으로 하지 않은 것은 주식을 ‘주주로부터’ 취득하지 않은 경우에 해당하기 때문이 아니라 명의신탁 해지는 실질주주가 원래의 명의를 회복한 것으로 그 본질상 ‘취득’ 이라고 볼 수 없기 때문이다(대법원 1999. 12. 28. 선고 98두7619 판결 참조).(대법원 2008두2989, 2008. 3. 27)

- 과점주주의 명의신탁해지로 인한 취득의 경우 취득행위에 해당되지 아니함으로써 취득세 과세대상에서 제외되는 것임

[사례] 과점주주의 명의신탁시 납세의무 판단

구 『상속세 및 증여세법』 제41조의2 제1항의 규정에 등기 등을 요하는 재산의 실제소유자와 명의자가 다른 경우에는 그 명의자로 등기 등을 한 날에 그 명의자가 실제소유자로부터 증여받은 것으로 본다고 되어 있으므로, 청구인과 위 고재현 등 3명이 명의신탁관계에 있었다면 이는 수탁자인 고재현 등 3명이 명의신탁 주식을 자신들의 명의로 주주명부에 등재한 시점에 청구인으로 부터 증여받은 것으로 보아야 할 것이고, 이후 명의신탁을 해지하여 청구인 명의로 전환하였을 경우 다시 소유권이 변동되었다고 볼 것이므로 청구인은 새로 이 사건 주식을 취득한 것으로 보아야 할 것이다. 또한 주식을 명의신탁으로 취득한 경우 이를 공시하지 않으면 실제소유자를 알 수 없고 주주명부에 등재되어야 과세관청은 비로소 과세요건을 판단할 수 있는 것인바, 예컨대 1999. 6. 22. 청구인은 위 김00 명의를 빌려 28, 000주 (전체주식수 930, 000주의 3%) 를 취득하여 과점주주의 실제지분이 3% 증가되었으므로 취득세 과세요건에 해당되었으나 주주명부에 등재되지 않아 과세관청은 이를 알 수 없어 취득세를 부과할 수 없었고, 2005. 12. 31. 위 주식 중 21, 980주(전체주식수 730, 000주의 3%) 를 명의신탁 해지하고 청구인 명의로 주주명부에 등재하여 명부상 과점주주의 지분이 3% 증가하였으나, 명의신탁 해지에 의한 취득은 취득으로 보지 않는다면 명의신탁을 해지한 시점에서 취득세를 부과할 수 없어, 결국 명의신탁을 이용하면 취득세를 전혀 부과할 수 없는 불합리한 결과가 된다할 것이므로 명의신탁에 의한 주식 취득도 주주명부상 보유현황 등을 기준으로 판단할 수밖에 없다(감사원 2008감심 제-187, 2008. 6. 19)

- 이견 사례는 대법원 판례와 배치되는 사례임

[판례] 과점주주의 명의신탁자에 대한 과세의 적법성과 추정방법

① 원고 박00은 2003. 유상증자과정에서 주식 16,000주를 양수받았고, 원고 탁00은 2004. 3. 23. 박00로부터 00주택(주)의 주식 24,000주를, 원고 김00은 2005. 11. 30. 00로부터 00주택(주)의 주식 15,750주를 각 양수하면서 그 양도양수계약서에 날인하는 등(을6호증의 1, 2) 본인들의 의사에 따라 주식을 양수한 점, ② 위 각 주식의 전 소유자들은 회사의 직원들에 불과했으나 원고들은 김00의 친척들인 점에 비추어 비록 주식양수대금을 부담하지 않았더라도 김00로부터 증여를 받는 등 실질적으로 주식을 취득한 것으로 볼 여지가 충분한 점, ③ 00주택(주)의 법인등기부상 원고 박

● 지방세해설 ●

00은 2005. 3. 17.부터 감사로, 원고 탁00은 2004. 3. 22.부터 2007. 8. 1.까지 대표이사로 등재되어 있었으며, 원고 김00은 김00이 설립한 00종합건설(주)의 법인등기부상 2004. 4. 29.부터 2005. 3. 7.까지 대표이사로 등재되어 있었을 뿐 아니라(을 3), 원고 박00은 00주택(주)의 관련회사인 (주)00주택(대표이사 원고 탁00)에서 2003. 1. 14.부터 2007. 2. 14. 현재까지 근무하고 있고, 김00은 00종합건설(주)에서 2000. 7. 1.부터 2005. 12. 28.까지 근무하는 등(갑 5, 6-1) 김00이 설립한 회사에 실제 임직원으로 근무한 점에 비추어 주식취득이 그에 대한 대가로 볼 수도 있는 점, ④ 원고 박00은 00주택(주)의 회사자금을 개인명의통장으로 관리하였고, 00주택(주) 소유의 순천시 소재 00아파트를 자신의 명의로 변경하는 등 위 회사의 경영에 적극 참여한 것으로 보이는 점(원고 박00이 인정하는 사실), ⑤ 상장회사가 아닌한 이익배당을 하는 회사가 거의 없는 현실에 비추어 보면 원고들이 이익배당을 받지 않았다는 점은 원고들의 주장에 대한 합당한 이유가 될 수 없는 점 등에 비추어 보면 원고들은 (주)00주택의 실질적 주주로서 김00, 국00과 더불어 위 회사의 과점주주임이 분명하다. (대법원 2009두41, 2009. 3. 26)

[사례] 주식의 원상회복조치의 결과 취득시 취득세 납세의무

비상장법인의 발행주식을 甲 명의에서 乙 명의로 개서의 원인이 되었던 당초의 주식양도계약을 소급적으로 실효시키는 합의해제의 약정을 함에 따라 그 약정에 기초하여 乙 명의로 개서된 주식을 원소유자인 甲 명의로 원상회복하는 조치의 결과로 甲이 주식의 소유권을 취득한 이상, 이는 지방세법 제105조제6항의 규정에 의한 과점주주에 따른 취득세 납세의무가 새로이 발생한다고 볼 수는 없음(행안부 도세-114, 2008. 3. 20)

[사례] 진정명의회복등기에 의한 취득시 취득세 납세의무 판단

부동산은 청구 외 법인이 이미 부도가 발생 하는 등 대금지급 능력이 없으면서도 신청인을 기망하여 매매계약을 체결하고 소유권 이전등기를 마쳤으므로 위 매매계약을 취소하고 진정명의 회복을 원인으로 한 소유권 이전등기 절차를 이행하라는 청구인의 신청을 법원이 받아들여 조정결정을 함에 따라 청구인에 게 소유권 이전등기가 경로되었다. 따라서 이 사건 부동산의 소유권을 취득한 것이 아니라 이 사건 부동산에 대한 매매계약을 소급적으로 실효시키는 취소에 기초하여 이 사건 부동산에 대한



소유권이전등기를 말소하는 원상회복 조치의 결과로 이 사건 부동산의 등기가 경료된 것이므로 이는 지방세법 제104조 제8호 소정의 취득세 과세대상이 되는 부동산의 취득에 해당되지 않는다(감사원 2009년 감심 제66호, 2009. 4.9)

- 현재 행안부 유권해석(행자부 세정-557, 2007. 12. 24)은 진정명의회복등기에 의한 취득시 무상 승계취득으로 보아 취득세 납세의무를 부과하였으나 변경되어야 할 부분임

[사례] 신탁에 의한 주식취득으로 과점주주인 경우 취득세 납세의무판단

신탁법상 신탁은 수탁자에게 재산권의 관리·처분의 권한이 부여되어 있고, 그 관리·처분의 권한이 비록 목적의 제한은 받지만 배타적으로 수탁자에게 귀속된다는 점에서 신탁관계로 인하여 수탁자가 재산을 취득하는 경우에는 지방세법상 취득이 이루어진 것으로 봄이 타당하다 할 것이나, 지방세법에서 신탁등기가 병행된 신탁재산의 이전에 대하여 수탁자에게 취득세를 부과하지 아니한다고 예외적으로 규정하고 있으므로, HAS(유)로부터 국민은행으로의 주식이전이 신탁법에 의한 신탁등기가 병행된 신탁재산의 이전에 해당되는 것이라면 국민은행이 FAI(유)의 주식을 소유함으로써 과점주주가 되었다 하더라도 취득세 납세의무는 없음(행자부 세정-1065, 2007. 4. 6)

- 신탁으로 취득하는 재산에 대하여 취득세를 비과세하는 것이므로 주식을 취득하여 과점주주가 되었다고 하더라도 취득세 비과세 대상임

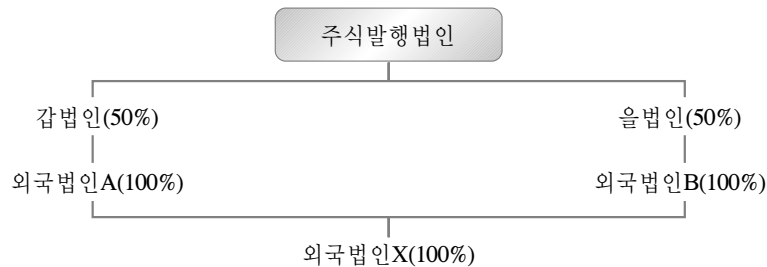
[사례] 토지거래허가지역내 토지취득과 과점주주의 납세의무

「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 납세의무가 없음(행자부 세정-1407, 2007. 4. 26)

7. 법인격 부인의 법리와 휴면법인의 과점주주

(1) 간접출자와 과점주주 판단

법인주주로서 특수관계 여부를 판단하는 것이기 때문에 주주가 아닌 경우에는 비록 출자를 50%라고 하였다 하더라도 특수관계에 해당되지 아니하는 것이다. 예를 들어 내국법인인 주식발행법인의 주주가 갑법인과 을법인으로 각각 투자지분을 50%씩 출자를 하고 있으며, 갑법인과 을법인은 상호출자관계가 아닌 관계이고, 갑법인과 을법인을 외국법인 A, B, X가 100%씩 출자하고 있는 경우에는 간접적인 출자관계이지만 주식발행법인의 회사를 지배하는 특수관계가 있는 것으로 보아 과점주주로 볼 수가 있는지 여부를 검토하면 법인인 주주의 경우 과점주주에 대하여 특수관계를 판단할 경우에는 관계법인인 주식발행법인에 대해 출자를 하여야 하는 것이나, 외국법인인 X법인이 간접적으로 출자를 하는 경우에도 과점주주로서의 특수관계가 형성되는지와 외국법인인 X법인이 직접적으로 출자를 하는 경우에만 과점주주로서의 특수관계가 형성되는지를 구분하여야 하는 것이다.



이 경우도 갑과 을은 상호출자관계가 없는 법인이기 때문에 아무런 관계가 없는 것이다. 따라서 특수관계가 없는 이상 출자지분이 50%인 경우에는 과점주주가 되지 아니하는 것이다.

[사례] 간접출자와 과점주주의 특수관계 범위 판단

지방세법시행령 제6조 제1항 제12호의 규정에 의하여 주주 또는 사원이 법인인 경우에는 그 법인의 소유주식금액 등이 발행주식총액 등의 100분의 50 이상인 법인과 소유주식금액 등이 해당 법인의 발행주식총액 등의 100분의 50 이상인 법인 또는 개인을 특수관계

인으로 규정하고 있으므로 외국법인 「A」, 「B」, 「X」가 내국법인(당해 주식발행 비상장법인)의 주주가 아니라면 외국법인 「갑」과 「병」은 특수관계에 해당되지 아니하므로 과점주주로서 취득세납세의무가 없음. (행자부 세정 13407-1052, 1999.8.23.)

(2) 휴면법인의 법인격 부인론의 적용가능성

과점주주를 면하기 위하여 휴면법인을 이용한 경우 과점주주에 대한 취득세 납세의무는 부인되어야 하는가?

법인격 부인의 법리는 회사가 외형상으로는 법인의 형식을 갖추고 있으나 이는 법인의 형태를 빌리고 있는 것에 지나지 아니하고 그 실질에 있어서는 완전히 그 법인격의 배후에 있는 배후자(개인 또는 법인)에 대한 법률적용을 회피하기 위한 수단으로 함부로 쓰여지는 경우, 즉 회사의 법인격이 남용되어 심히 정의와 형평에 반하여 허용될 수 없는 예외적인 경우에 해당된다면(대법원 2001. 1. 19. 선고 97다21604 판결 참조), 사법 영역에서와 마찬가지로 조세법의 영역에서도 법인격부인론이 적용가능성 문제에 대하여 보면

법인격 부인의 법리는 법인격을 예외적으로 부인하는 법리로서 조세법상의 대원칙인 실질과세의 원칙과 충돌되는 문제가 발생된다. 즉, 조세법상 실질과세의 원칙에 의하여 당사자의 거래행위를 그 법형식에도 불구하고 조세회피행위라고 하여 그 행위계산의 효력을 부인할 수 있으려면 조세법률주의의 원칙상 법률에 개별적이고 구체적인 부인규정이 마련되어 있어야 함이 원칙이다(대법원 1999. 11. 9. 선고 98두14082 판결 등 참조).

예를 들면, 유동화전문회사의 모회사와 자회사간에 과점주주로서 과세를 하기 위하여 모회사를 납세의무자로 하여 과점주주를 과세하는 문제에 대하여 자회사들이 투자를 목적으로 한 유동화전문회사 등과 같은 명목회사와 마찬가지로 독립된 법인격을 가진 납세주체로서 취급받아야 하므로, 납세주체는 자회사들이어야 하나, 명목회사들은 ‘투자목적’으로 설립되어 특별법의 규율을 받는 것이다. 그러므로 모회사가 자회사를 일부 지휘감독을 한다고 하더라도 모회사를 납세의무자로 볼 수는 없는 것이다.

또한 법인의 설립에 관한 민법과 상법의 각 규정에 의하면, 법인의 설립에는 기본적으로 설립행위와 설립등기가 필요하고, 법인은 설립행위를 거쳐 설립등기를 함으로써 성립함과 동시에 법인격을 취득하게 되어(민법 제33조, 상법 제171조 제1항, 제172조 등 참조) 그로써 법인의 설립은 완성되는 것이므로, 설립등기 없는 법인의 설립은 있을 수 없고, 일단 법인이 설립등기로서 성립된 이후에는 그 법인격이 소멸되지 않는 한 같은 설립등기에 의한 새로운 법인의 설립도 있을 수 없는 것이다. 위의 법리는 법인설립절차를 규율하는 기본법인 민법과 상법이 규정하는 바로서 법인설립에 관한 기본원칙이 되고 있고, 법인의 설립등기는 다른 법인등기 또는 상업등기와는 달리 창설적 효력을 가지며 그에 관한 규정은 강행규정인 점, 기타 관계 규정의 형식과 내용 등을 종합적으로 고려할 때 법인격 부인의 법리는 조세법상 적용이 필요한지 여부에 대하여 별도의 검토가 필요한 사항이며 법인설립과 같은 강행규정에 위반되는 규정을 지방세법상 도입할 것인지 여부에 대한 문제는 조화로운 입법기술이 필요할 것으로 보인다.

[판례] 대도시내 휴면법인에 대한 등록세 중과세 적용 판단

가. 헌법은 조세법률주의를 채택하여 모든 국민은 법률이 정하는 바에 의하여 납세의 의무를 지고(헌법 제38조), 조세의 종목과 세율은 법률로 정한다(헌법 제59조)고 규정하고 있는바, 이러한 조세법률주의 원칙은 과세요건 등은 국민의 대표기관인 국회가 제정한 법률로써 규정하여야 하고, 그 법률의 집행에 있어서도 이를 엄격하게 해석·적용하여야 하며, 비록 과세의 필요성이 있다 하여도 행정편의적인 확장해석이나 유추적용에 의해 이를 해결하는 것은 허용되지 않음을 의미한다(대법원 2000. 3. 16. 선고 98두11731 전원합의체 판결 참조). 또한, 납세의무자가 경제활동을 함에 있어서는 동일한 경제적 목적을 달성하기 위하여서도 여러 가지의 법률관계 중 하나를 선택할 수 있는 것이고, 과세관청으로서 특별한 사정이 없는 한 당사자들이 선택한 법률관계를 존중하여야 할 것이되(대법원 2001. 8. 21. 선고 2000두963 판결 참조), 실질과세의 원칙에 의하여 당사자의 거래행위를 그 형식에도 불구하고 조세회피행위라고 하여 그 행위의 효력을 부인할 수 있으려면 조세법률주의 원칙상 법률에 개별적이고 구체적인 부인규정이 마련되어야 하는 것이다(대법원 1999. 11. 9. 선고 98두14082 판결 참조).

법인의 설립에 관한 민법과 상법의 각 규정에 의하면, 법인의 설립에는 기본적으로 설립행위와 설립등기가 필요하고, 법인은 설립행위를 거쳐 설립등기를 함으로써 성립



함과 동시에 법인격을 취득하게 되어(민법 제33조, 상법 제171조 제1항, 제172조 등 참조) 그로써 법인의 설립은 완성되는 것이므로, 설립등기 없는 법인의 설립은 있을 수 없고, 일단 법인이 설립등기로써 성립된 이후에는 그 법인격이 소멸되지 않는 한 같은 설립등기에 의한 새로운 법인의 설립도 있을 수 없는 것이다. 위의 법리는 법인 설립절차를 규율하는 기본법인 민법과 상법이 규정하는 바로서 법인설립에 관한 기본 원칙이 되고 있고, 법인의 설립등기는 다른 법인등기 또는 상업등기와는 달리 창설적 효력을 가지며 그에 관한 규정은 강행규정인 점, 기타 관계 규정의 형식과 내용 등을 종합적으로 고려할 때, 지방세법에서 ‘법인의 설립’에 관하여 위와 같은 일반적인 법리와는 다른 별도의 정의 규정을 두고 있지 아니한 이상, 법 제138조 제1항 제1호와 제3호에서 규정하는 ‘법인의 설립’ 역시 ‘설립등기에 의한 설립’을 뜻하는 것으로 해석하여야 할 것이다.

따라서 설립등기를 마친 후 폐업을 하여 사업실적이 없는 상태에 있는 법인의 주식 전부를 제3자가 매수한 다음 법인의 임원, 자본, 상호, 목적사업 등을 변경하였다 하여 이를 위 조항이 규정하는 ‘법인의 설립’에 해당한다고 볼 수는 없다 할 것이고, 가사 그러한 행위가 등록세 등의 중과를 회피하기 위한 것으로서 이를 규제할 필요가 있다 하더라도 그와 같은 행위의 효력을 부인하는 개별적이고 구체적인 법률 규정을 두고 있지 않은 조세법하에서 그 행위가 위 조항의 ‘법인의 설립’에 해당한다고 보아 등록세를 중과하는 것은 조세 법규를 합리적 이유 없이 확장 또는 유추해석하는 것으로서 허용될 수 없다 할 것이다. 그럼에도 불구하고, 이와 다른 전제에서 2001. 6. 15. 원고 법인의 실체가 전면적으로 변경되어 실질적인 새로운 설립이 있었다고 보아 그로부터 5년 이내에 이루어진 이 사건 증자등기 및 부동산등기를 등록세 등 중과대상으로 판단한 원심판결에는 법 제138조 제1항 제1호와 제3호 소정의 법인의 설립의 해석·적용에 관한 법리를 오해하여 판결에 영향을 미친 위법이 있다(대법원 2007두26629, 2009. 4. 9)

[판례] 과점주주의 해당여부 판단(당초)

- (1) 원고를 스타타워 주식의 소유자로 볼 수 있는지 여부
- (가) 법인격 부인론이 조세법 영역에 적용될 수 있는지 여부
- ① 조세회피행위의 부인과 실질과세 원칙

조세회피행위라 함은 납세자가 경제인의 합리적인 거래형식에 의하지 않고 우회행위, 다단계행위 기타 비정상적인 거래형식을 취함으로써 통상적인 행위형식에 의한

것과 같은 경제적인 목적을 달성하면서도 조세의 부담을 부당하게 감소시키는 행위를 말하는바, 위 인정사실에 의하면, 원고는 자회사들을 설립하고 자회사들이 스타타워의 주식을 취득하는 법형식을 취함으로써 원고가 스타타워의 주식을 취득하는 것과 같은 경제적인 목적을 달성하면서도 조세를 부담하지 않았으므로, 이 사건 주식취득은 일종의 조세회피행위에 해당한다고 할 것이다. 한편 이러한 조세회피행위에 대한 부인제도는 실질과세의 원칙(조세공평의 이념)에 근거하고 있다고 할 것이다(대법원 1987. 10. 13. 선고 87누357 판결 참조). 그런데, 실질과세의 원칙에 의하여 당사자의 거래행위를 그 법형식에도 불구하고 조세회피행위라고 하여 그 행위계산의 효력을 부인할 수 있으려면 조세법률주의의 원칙상 법률에 개별적이고 구체적인 부인규정이 마련되어 있어야 함이 원칙이다(대법원 1999. 11. 9. 선고 98두14082 판결, 1992. 9. 22. 선고 91누13571 판결 등 참조).

② 법인격부인론의 조세법에서의 적용

그러나, 위와 같은 개별적이고 구체적인 부인규정의 존부 이전에 우선 “회사가 외형상으로는 법인의 형식을 갖추고 있으나 이는 법인의 형태를 빌리고 있는 것에 지나지 아니하고 그 실질에 있어서는 완전히 그 법인격의 배후에 있는 배후자(개인 또는 법인)에 대한 법률적용을 회피하기 위한 수단으로 함부로 쓰여지는 경우, 즉 회사의 법인격이 남용되어 심히 정의와 형평에 반하여 허용될 수 없는 예외적인 경우에 해당된다면(대법원 2001. 1. 19. 선고 97다21604 판결 참조), 사법 영역에서와 마찬가지로 조세법의 영역에서도 법인격부인론이 적용될 수 있을 것이다(앞서 본 대법원 판례는 민사사건에 대한 판례이지만, 법인격부인론의 근거가 되는 ‘회피하고자 하는 법률’이 조세법을 제외한 나머지 법률만을 의미한다고 볼 수는 없다). 사법의 영역에서 부인되는 법인격이 조세법의 영역에서 부인되지 않는다고 해석한다면, 과세관계 역시 사법상의 거래관계를 전제로 파악되어야 한다는 원칙에 반하기 때문이다(실질과세원칙에 있어서의 법적 실질설). 따라서 이 사건에 있어 자회사들의 법인격이 부인된다면, 원고가 과점주주에 해당하는지 여부에 따라 이 사건 부과처분의 적법성 여부가 판단될 수 있을 것이다. 이에 대하여 원고는, 법인격부인론이 조세법 영역에서도 적용된다면 원고의 주주회사들도 납세자가 되어야 하고, 자회사들의 법인격이 소멸되는 등으로 조세법체계에 혼란이 초래된다는 취지로 주장하나, 법인격부인은 각 법률행위에 한하여 판단하고, 이 사건에 있어 대상이 된 법률행위는 이 사건 주식의 취득 행위이며, 원고만이 자회사들의 모회사(배후자)이므로, 원고의 주주회사들은 과세대상에서 제외될 것이고, 법인격부인론이 조세법에 적용된다고 하여 사법적으로 이 사건 주식취득이 효력이 없거나 자회사들의 법인격이 소멸하는 것은 아니므로 위 주장은

받아들일 수 없다.

③ 모자회사의 법인격부인 일반론

모자회사의 경우 법인격부인에 관하여, 모자회사는 상호간에 상당 정도의 인적·자본적 결합관계가 존재하는 것이 당연하므로, 자회사의 임·직원이 모회사의 임·직원 신분을 겸유하고 있었다거나 모회사가 자회사의 전 주식을 소유하여 자회사에 대해 강한 지배력을 가진다거나 자회사의 사업 규모가 확장되었으나 자본금의 규모가 그에 상응하여 증가하지 아니한 사정 등만으로는 모회사가 자회사의 독자적인 법인격을 주장하는 것이 자회사의 채권자 등에 대한 관계에서 법인격의 남용에 해당한다고 보기에 부족하고, 적어도 자회사가 독자적인 의사 또는 존재를 상실하고 모회사가 자신의 사업의 일부로서 자회사를 운영한다고 할 수 있을 정도로 완전한 지배력을 행사하고 있을 것이 요구되며, 구체적으로는 모회사와 자회사 간의 재산과 업무 및 대외적인 기업거래활동 등이 명확히 구분되어 있지 않고 양자가 서로 혼용되어 있다는 등의 객관적 징표가 있어야 하며, 자회사의 법인격이 모회사에 대한 법률(위 ‘법률’에 조세법이 제외된다고 볼 근거가 없음은 앞서 본 바와 같다) 적용을 회피하기 위한 수단으로 사용되거나 채무면탈이라는 위법한 목적 달성을 위하여 회사제도를 남용하는 등의 주관적 의도 또는 목적이 인정되어야 한다고 할 것이다(대법원 2006. 8. 25. 선고 2004다26119 판결 등 참조).

④ 자회사들의 법인격이 부인될 수 있는지 여부

이 사건에 있어, 위 인정사실 및 변론에 나타나 다음과 같은 사정들 즉, ㉠ 자회사들은 연락처, 홈페이지, 직원, 매출액, 재무제표, 외부적인 영업실적 등이 전혀 없어 인적·물적요소가 없고 소재지가 원고와 동일한 점(인적·물적요소의 결여, 원고는 자회사들이 필요한 경우 외부서비스 제공자를 아웃소싱하여 업무를 처리하였다고 주장하나, 이 사건 주식취득 외에 다른 영업을 영위하였음을 인정할 증거가 없다), ㉡ 자회사들의 임원들이 서로 동일하고 그 중 3인은 원고의 임원들인 점(공통된 임직원), ㉢ 이 사건 주식취득에 관하여 이사회나 주주총회 등이 개최되었음을 인정할 자료가 없는 점(절차의 미준수, 원고가 제출한 이사회결의 등의 자료는 이 사건 주식취득 이후의 것들이다), ㉣ 자회사들의 자본금은 각 1,200원에 불과하여 독립된 법인으로서의 근거가 의심되는 면이 있는 점(자본 불충분), ㉤ 이 사건 주식의 취득자금 3,387억 원은 모두 원고로부터 직접 차용한 것이거나 원고의 지급보증하에 은행으로부터 차용한 것이어서 자본금이 각 1,200원에 불과한 자회사들의 규모 및 운영형태에 비추어 실질적으로는 원고가 재정상의 책임을 부담하고 있다고 보이는 점(모회사의 재정상 책임), ㉥ 손익분배 및 회계가 구분되어 있음을 인정할 자료가 없는 점(재산

의 상호 혼용 및 회계구분의 결여), ㉔ 이 사건 주식취득 당시 양도양수계약서에도 자회사들의 임원이 서명한 것이 아니라, GIC 레코 소속 직원이 서명을 하는 등 기업거래활동이 명확히 구분되어 있지 않은 점(기업거래활동의 혼용) 등의 사정을 종합하여 고려하면, 이 사건 주식취득 당시 자회사들은 독자적인 의사 또는 존재를 상실하고 모회사가 자신의 사업의 일부로서 자회사를 운영한다고 할 수 있을 정도로 완전한 지배력을 행사하고 있다고 봄이 상당하고(객관적 징표), 또한 앞서 본 사정들을 종합하면, 자회사들의 법인격이 모회사에 대한 조세법의 적용을 회피하기 위한 수단으로 사용될 목적으로 회사제도를 남용하는 등의 주관적 의도 역시 넉넉히 추단된다고 할 것이다(주관적 징표).

따라서, 이 사건 주식취득에 있어 자회사들은 법인격이 부인되어 그 배후에 있는 원고에게도 주식취득의 법률적 효과가 미친다고 봄이 상당하다.

설사 그렇지 않다고 하더라도, 앞서 본 바와 같은 자회사들의 설립경위, 인적·물적 요소의 유무, 이 사건 주식취득의 경제적인 효과, 수익의 귀속 여부, 주식양도양수계약체결의 형식 등에 비추어 보면, 자회사들은 외형상 회사의 형식을 갖추고 있으나 이는 회사의 형식을 빌린 것에 불과하고 이 사건 주식 취득 역시 명목에 불과하며, 실질에 있어서는 그 모회사인 원고가 자신에 대한 취득세의 부과를 회피할 수단으로 자회사들의 법인격을 이용하여 이 사건 주식을 취득한 것으로 볼 수 있으므로, 실질과세원칙에 비추어 이 사건 주식취득의 법률적인 효과는 원고에게 미친다고 봄이 상당하다. 이에 대하여 원고는 자회사들이 투자를 목적으로 한 유동화전문회사 등과 같은 명목회사와 마찬가지로 독립된 법인격을 가진 납세주체로서 취급받아야 하므로, 납세주체는 자회사들이어야 한다고 주장하나, 위 명목회사들은 ‘투자목적’으로 설립되어 특별법의 규율을 받는 반면, 자회사들은 ‘조세회피의 목적’으로 설립된 것으로 보이고 특별법의 규율을 받지 않는 점에서 같다고 볼 수 없으므로 위 주장은 받아들일 수 없다.

(2) 원고가 과점주주에 해당하는지 여부

(가) 지방세법 제105조 제6항에서 과점주주에 대하여 따로 정의하고 있지 않으므로, 위 조항에서 정한 과점주주에 해당하기 위하여는 지방세법 제22조 제2호 가.목에 따라 “당해 법인의 발행주식총수 또는 출자총액의 100분의 51이상의 주식 또는 출자지분에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자”에 해당하여야 한다(대법원 2004. 10. 27. 선고 2003두1165 판결 등 참조). 그런데, 자회사들은 각 스타타워의 발행주식총

수의 100분의 51이상의 주식을 취득한 것이 아니고, 지방세법 시행령 제6조에서 정한 특수관계에 있는 자에 해당하지 않으므로, 각 과점주주라고 볼 수 없다.

(나) 그러나 앞서 본 바와 같이 이 사건 주식 취득에 관하여 자회사들의 법인격이 부인되거나 실질과세의 원칙상 그 효과가 원고에게 귀속됨으로써 원고가 스타타워 주식을 100% 취득한 것이 되고(형식적 기준 충족), 또한 앞서 본 여러 가지 사정들과 자회사들의 배당 등의 손익은 유일한 주주인 원고에게 귀속되는 점을 종합하면, 원고가 스타타워 주식에 관한 권리를 실질적으로 행사한다고 봄이 상당하므로(권리의 실질적 행사 요건 충족), 이 사건 주식 취득을 통하여 원고가 스타타워의 과점주주가 되었다고 할 것이다.

(다) 그리고, 행정자치부장관의 유권해석과 질의회신은 단순한 주식의 소유비율을 전제로 한 것으로서, 조세회피를 목적으로 법인격을 남용하는 등의 경우와 같이 구체적으로 법인격부인에 해당하는 사안에 대한 해석 또는 회신이라고 보기는 어렵고, 나아가 이를 원고에 대하여 과세하지 않겠다는 공적인 견해표명이라 볼 수 없으며 달리 이를 인정할만한 증거도 없으므로, 피고의 이 사건 부과처분이 신의성실의 원칙에 반한다고 볼 수도 없다. (서울행정법원 제5부 2007구합5349, 2007. 11. 6.판결)

8. 비과세 · 감면법인과 과점주주

(1) 비과세감면법인과 과점주주의 동일성

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. 즉 주식발행법인의 비과세 감면의 영향이 과점주주에게도 미치는 것인가?

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 대법원판결이 구법에 관한 판단이라도 판례와 같이 운영하되, 구법 시행시기에 과세요건이 성립되어 비과세·감면처분 판단 받은 경우에는 신뢰보호의 원칙상 추징할 수가 없으나, 판례 이후에 과세요건이 성립된 경우에는 비과세·감면처분을 받지 아니한 경우라도 과세권소멸시효(5년) 이내에는 추징되는 것이다.

[사례] 과점주주의 주식취득시 공유물 분할에 해당되는 경우 비과세 적용 판단

지방세법 제110조 제4호에서 공유권의 분할로 인한 취득은 형식적인 소유권의 취득에 해당되어 취득세가 비과세된다고 규정하고 있고, 민법 제271조에서 수인이 조합체로서 물건을 소유하는 공동소유의 형태를 합유라고 규정하고 있으며, 합유는 조합체의 해산 또는 합유물의 양도로 인하여 종료하며, 이 경우 합유물의 분할에 관하여는 공유물분할에 관한 규정을 준용한다고 규정하고 있으므로 B조합이 민법상 조합의 성격을 가지고 있고, B조합의 자산 소유형태가 합유의 방식에 의하여 소유하고 있다면 C기업의 주식을 B조합이 소유하고 있다가 B조합의 해산으로 조합원 A기업이 합유로 소유하고 있는 조합의 주식을 분할함에 따라 과점주주가 된 경우라면 이는 지방세법 제110조 제4호에 의거 공유물의 분할에 해당되어 취득세가 비과세임.(행자부 세정-39, 2005.12.13.)

-조합이 소유하고 있는 경우 합유물에 해당되는 것이므로 이를 분할하여 소유하는 경우라면 공유물 분할에 해당되어 비과세 대상임.

[사례] 과점주주에 대한 비과세, 감면의 적용배제한 경우

1. 조세특례제한법 제120조 제5항 제1호 및 제41조 규정에 의하여 법인이 주주 등으로

부터 법인의 주식을 취득하여 과점주주가 된 경우에는 과점주주로서 취득세납세의무가 없으나, A법인이 B법인으로부터 증여받은 주식은 조세특례제한법 제41조 규정에 의한 「주주 등의 자산 증여」에 해당되지 아니하므로 A법인은 과점주주로서 취득세납세의무가 있음(행자부 세정 13407-195, 2000.2.17.).

2. 당해 비상장법인이 지방세법 제276조 제1항의 규정에 의하여 부동산의 취득에 대하여 취득세를 면제받았다 하여 당해 법인의 과점주주에게도 납세의무가 없는 것은 아님(행자부 세정 13407-941, 1999.7.28.).

(2) 과점주주의 비과세 또는 감면대상 물건 범위

과점주주의 취득은 발행법인 주식의 50% 초과 취득함으로써 주식발행법인의 부동산 등을 의제취득하는 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(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).

[사례] 과점주주의 합유물인 주식분할시 비과세 적용 판단

중소기업창업투자조합인 乙투자조합이 비상장법인인 丙법인의 설립 시에 71.43%를 출자하여 과점주주가 된 후 乙투자조합의 해산으로 그 조합원들이 합유로 소유하고 있던 조합의 주식을 분할하여 과점주주가 된 경우 지방세법 제110조 제4호에 의거 공유물의 분할에 해당되어 취득세가 비과세 대상이라 할 것(구 행정자치부 세정-38, 2005.12.13 참조)임.(행안부 지방세운영-1470, 2008. 9. 26)

[사례] 신탁에 의한 주식취득으로 과점주주인 경우 취득세 납세의무판단

신탁법상 신탁은 수탁자에게 재산권의 관리·처분의 권한이 부여되어 있고, 그 관리·처분의 권한이 비록 목적의 제한은 받지만 배타적으로 수탁자에게 귀속된다는 점에서 신탁관계로 인하여 수탁자가 재산을 취득하는 경우에는 지방세법상 취득이 이루어진 것으로 봄이 타당하다 할 것이나, 지방세법에서 신탁등기가 병행된 신탁재산의 이전에 대하여 수탁자에게 취득세를 부과하지 아니한다고 예외적으로 규정하고 있으므로, HAS(유)로부터 국민은행으로의 주식이전이 신탁법에 의한 신탁등기가 병행된 신탁재산의 이전에 해당되는 것이라면 국민은행이 FAI(유)의 주식을 소유함으로써 과점주주가 되었다 하더라도 취득세 납세의무는 없음(행자부 세정-1065, 2007. 4. 6)

- 신탁으로 취득하는 재산에 대하여 취득세를 비과세하는 것이므로 주식을 취득하여 과점주주가 되었다고 하더라도 취득세 비과세 대상임

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 간주 취득하는 것이므로 당해 부동산 등을 공장용으로 신축 또는 증축하는 것으로 볼 수가 없기 때문이다. 또한 조세특례제한법 제119조 및 제120조 규정에 의거 법인전환에 따

른 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).

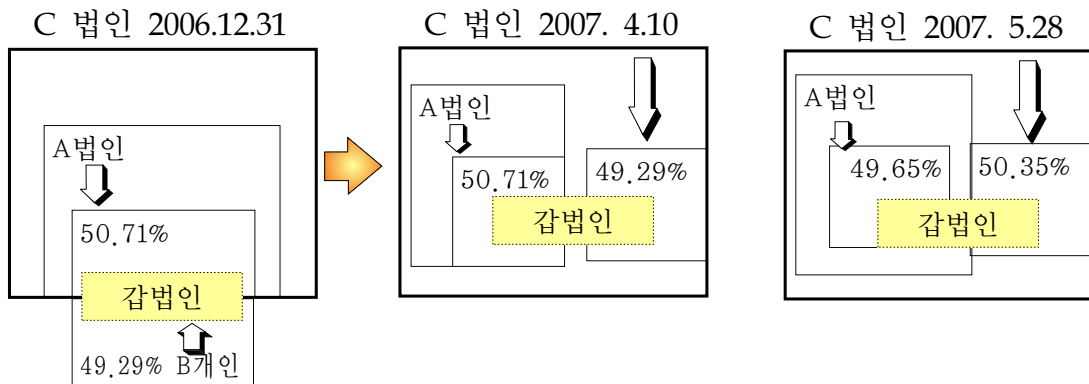
[사례] 지주회사에 대한 과점주주의 감면 판단

「조세특례제한법」 제120조 제6항 제8호에서는 「독점규제 및 공정거래에 관한 법률」에 의한 지주회사가 되거나 지주회사가 동법에 의한 자회사의 주식을 취득하는 경우에는 「지방세법」 제22조 제2호에 따른 과점주주에 해당하게 되는 경우 당해 과점주주에 대하여는 같은 법 제105조 제6항에 의한 과점주주에 대한 취득세를 부과하지 않는다고 규정하고 있고, 「독점규제 및 공정거래에 관한 법률」 제2조 제1의2호에서는 “지주회사”라 함은 주식의 소유를 통하여 국내회사의 사업내용을 지배하는 것을 주된 사업으로 하는 회사로서 자산총액이 대통령령이 정하는 금액이상인 회사를 말한다고 규정하고 있으며, 같은 조 제1의3호에서는 “자회사”라 함은 지주회사에 의하여 대통령령이 정하는 기준에 따라 그 사업내용을 지배받는 국내회사를 말한다고 규정하고 있고, 같은 조 제1의4호에서는 “사업관련손자회사”라 함은 자회사에 의하여 사업내용을 지배받는 국내회사로서 그 사업내용이 당해 자회사와 대통령령이 정하는 밀접한 관련이 있는 회사를 말한다고 규정하고 있으며, 「조세특례제한법」 제120조 제6항 제8호의 전단에서 규정하고 있는 “지주회사가 되거나”의 의미는 주식을 취득함으로써 최초로 지주 회사가 됨과 동시에 과점주주가 된 경우를 말하는 것이고, 후단에서 규정하고 있는 “지주회사가 자회사의 주식을 취득하는 경우”의 의미는 이미 지주회사인 회사가 자회사의 주식 등을 취득하여 과점주주가 된 경우를 말하는 것인바, 위 사례의 경우 이미 지주회사 상태인 C법인이 2007.4.10. 자회사가 아닌 사업관련손자회사에 해당하는 갑 법인의 주식을 취득하여 과점주주가 된 이상 이는 「조세특례제한법」 제120조 제6항 제8호 후단에서 규정하고 있는 ‘지주회사가 자회사의 주식을 취득’한 경우에 해당하지 아니하여 감면요건을 갖추지 못한 상태에서 과점주주에 대한 취득세 납세의무가 성립된 것이므로, 당해 과점주주의 의제취득에 따른 취득세는 면제대상에 해당되지 않는다고 판단됨(행정안전부 지방세운영-1154, 2009. 3. 20)

〈 사실관계 〉

- 2006.12.31 : C 법인의 100% 자회사인 A법인에서 갑법인의 주식 50.7% 소유
- 2007.4.10. : C 법인에서 갑 법인의 발행주식 49.3%를 취득함으로써 자회사인 A법인의 지분율을 포함하여 갑 법인의 주식을 100% 소유하게 됨(과점주주성립)
- 2007.5.28. : 납세자인 C 법인은 2007.5.28 유상증자를 통해 주식을 추가 취득하여 갑 법인을 자회사로 편입함

〈지분변동 흐름〉



[사례] 과점주주의 지주회사에 대한 감면 적용

A주식회사가 E주식회사의 주식을 취득함으로써 독점규제및공정거래에관한법률 제2조 및 같은 법시행령 제2조에 의하여 직전 사업연도 종료일현재의 대차대조표상 자산총액이 1천억원 이상이며, 회사가 소유하고 있는 E회사 주식(지분 포함)가액의 합계액이 회사 자산총액의 100분의 50(직전사업연도종료일 현재의 대차대조표상에 표시된 가액을 합제한 금액을 말한다) 이상으로 E회사의 사업내용을 지배하는 것을 주된 사업으로 하는 지주회사가 되는 경우라면 조세특례제한법 제120조제6항의 과점주주간주취득세 규정이 적용된다고 할 것이나, 조세특례제한법 제120조제6항이 적용되는 경우 농어촌특별세는 농어촌특별세법 제5조제1항에 의거 감면세액의 100분의 20이 적용함(행안부 지방세운영-697, 2008. 8. 19)

[사례] 금융지주회사의 과점주주 감면

조세특례제한법 제120조제6항제8호의 금융지주회사는 금융지주회사법 제2조제1항제1호의 ‘금융지주회사’ 요건을 구비한 회사를 말하는 것으로, 설립되는 금융지주회사가 상법 제360조의15제1항 규정에 의해 주식의 포괄적 이전 취득 당시 금융지주회사법 제2조제1항제1호의 ‘금융지주회사’ 요건을 구비한 경우라면 지주회사 과점주주 간주취득세 면제대상에 해당함(행안부 도세-537, 2008. 4. 21)

[사례] 농어촌특별세 비과세 적용 대상 판단

조세특례제한법 제120조제6항은 같은 조항 각호의 규정에 해당하는 사유로 인하여 지방세법 제22조제2호의 규정에 의한 과점주주에 해당하게 되는 경우, 당해 과점주주에 대하여는 지방세법 제105조제6항의 규정을 적용하지 아니하도록 규정하고 있고, 농어촌특별세법 제2조의 규정에서는 “이 법에서 감면이라 함은 조세특례제한법·관세법 또는 지방세법에 의하여 소득세·취득세 및 등록세 등이 부과되지 아니하거나 경감되는 경우로서 같은 조항 제1호에서 비과세·세액면제·세액감면·세액공제 또는 소득공제 등에 해당되는 것을 말한다” 고 규정하고 있으며, 다시 같은 법 제4조는 농어촌특별세가 비과세되는 경우를 열거하고 있음을 볼 때, 조세특례제한법 제120조제6항의 규정을 충족하는 사유로 인하여 지방세법 제105조제6항의 과점주주 간주취득세 규정이 적용되지 아니한다고 규정한 것은 지방세법상 과점주주 간주취득세에 관하여 조세특례제한법에서 비과세 규정을 둔 것으로 볼 수 있고 농어촌특별세법에서는 과점주주 간주취득세에 관한 별도의 비과세 규정을 두고 있지 아니하므로 과점주주 간주취득세의 비과세부분에 해당하는 세액에 대하여는 농어촌특별세의 납세의무가 성립하는 것임(구 행정자치부 세정13407-441, 2002.5.11 참조)(행안부 지방세운영-128, 2008. 6. 18)

- 농어촌특별세의 비과세 적용은 비과세·세액면제·세액감면·세액공제 또는 소득공제 등에 해당되는 것이므로 과점주주의 납세의무가 적용되지 아니하도록 하는 규정은 감면등의 규정과 유사한 것으로 보아야 함

9. 연부취득재산과 과점주주의 과세표준 적용

과점주주의 취득세납세의무가 발생될 경우 과세표준은 과점주주가 성립(지분증가)된 시점의 당해 법인의 취득세과세대상자산의 총가액을 그 법인의 주식 또는 출자총

● 지방세해설 ●

수로 나눈 금액에 과점주주의 출자지분을 곱하여 산정한다. 따라서 「과점주주 성립당시」의 당해 법인의 장부가액으로 판단하는 것이므로 감가상각이 된 경우라면 취득가액에서 감가상각누계액을 공제하여야 하고 자산재평가를 하였다면 자산재평가된 금액으로 과세표준을 삼아야 한다.

즉 당해 법인의 과세물건 취득가액도 아니고, 시가표준액도 아닌 과점주주 성립당시의 「장부가액」이 되는 것이며 납세의무시점에 정액법 또는 정률법 등으로 감가상각을 한 경우에는 감가상각을 한 대로, 감가상각을 하지 않은 경우에는 하지 않은 그 장부상의 금액이 과세표준이 되는 것이다

[사례] 연부취득증인 재산에 대한 과점주주의 취득세 과세표준 적용 범위

비상장법인(주식발행법인)이 선박을 연부로 취득하고 매회 연부금을 지급하고 있는 상태에서 당해법인의 과점주주 지분이 증가된 경우에는 과점주주 취득세 납세의무 성립시점까지 선박대금으로서 지급한 연부금액이 과점주주가 취득한 자산(선박)의 가액이 되는 것이므로 이에 대한 가액에 과점주주가 취득한 주식 또는 출자의 총수를 곱한 금액을 과점주주 주식취득에 따른 취득세 과세표준으로 하여야 할 것임(행안부 지방세운영-1260, 2008. 9. 17)

[판례] 과점주주의 과세표준 적용

과점주주는 과점주주가 된 때에 법인의 자산을 취득한 것으로 의제되고, 이에 따른 취득세의 과세표준은 위 취득의제 당시의 그 법인의 자산총액을 기준으로 산정하여야 하며, 이 경우 과세표준을 당해 법인의 결산서 기타 장부 등에 의한 자산총액을 기초로 산출하는 경우에는 취득의제 당시의 장부가액을 기준으로 과세표준액을 산출하여야 한다(대법원 1983. 12. 13. 선고 83누103 판결 참조). 과점주주가 된 원고들이 취득한 것으로 보는 이 사건 차량의 과세표준액을 그 취득의제 당시 감가상각비가 반영되지 아니한 주식회사 00여행사의 재무제표상 취득가액으로 하여 산정한 이 사건 부과처분은 적법하다(대법원 2007두11399, 2008. 3. 14)

- 감가상각대상 물건에 대하여 감가상각을 하지 아니한 경우에는 장부상 감가상각이 되지 아니한 상태의 가액으로 과세표준으로 삼아야 함

[사례] 과점주주의 과세대상 범위

당해 법인의 주식을 취득하여 과점주주가 된 경우 과점주주일 현재 법인장부 상 재고자산(미분양주택)이 계상되어 있다면 미분양주택도 지방세법상 과세대상이 되는 부동산에 해당하므로 미분양 주택을 포함한 총가액에 과점주주가 취득한 주식비율을 곱한 금액으로 신고납부 하여야 함(행안부 지방세운영-2649, 2008. 12. 23)

10. 과점주주와 증과세 적용

(1) 과점주주의 증과세 적용 기준

과점주주는 주식발행법인이 소유한 취득세과세대상물건을 취득한 것으로 보기 때문에 일반과세대상물건에 대하여는 일반과세(2%)가 적용되나, 별장 등 증과세대상물건이 있는 경우에는 증과세 세율을 적용하여야 하는가?

과점주주에 대한 간주취득은 과점주주당시의 주식발행법인의 부동산 등을 일정비율 취득한 것으로 보며, 증과세대상물건이 있는 경우 세율 적용에 있어서도 증과세하여야 할 것이다. 따라서 사치성재산에 대한 취득세증과세 세율적용은 과점주주에 대하여도 증과세 세율을 적용하여 「과세물건기준」으로 증과세 세율적용 문제를 판단할 수가 있으나, 본점사업용 부동산에 대한 증과세의 경우에는 주주가 개인인 경우와 주주가 법인인 경우로 나누어서 세율적용 여부를 판단하여야 할 것이다. 이에 대한 그간의 유권해석과 대법원의 판례는 다음과 같다.

유권해석	대법원 입장
<ul style="list-style-type: none"> · 과밀억제권역 내 법인의 본점·주사무소에 해당되는 경우라도 과점주주가 개인인 경우 증과세 제외(내무부 세정 13407-119, 1996.2.1. 참조) · 당해 주식발행법인을 기준으로 법인의 비업무용 토지에 해당되면 증과세대상임(행자부 세정 13430-259, 1999.2.27.). 	<ul style="list-style-type: none"> · 법인인 과점주주에 대하여는 지방세증과세 세율을 적용할 수 없음(고법 98누 12392, 1999.6.2.).

우선 본점사업용 부동산 등 중과세물건이 있는 법인의 주주가 개인 또는 법인인 경우에는 과세요건 성립당시에 본점사업용 부동산이 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 본점사업용 부동산이 있더라도 법인인 주주의 고유업무, 취득 시기가 각각 상이하기 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

[사례] 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

[사례] 과점주주에 대한 증과세 대상물건의 증과세 적용 판단

과점주주의 간주취득이 증과세대상에 해당되는지 여부는 당해 과점주주를 기준으로 판단하여야 하지 법인을 기준으로 판단할 것은 아니라 하겠으므로, 본점사업용 부동산 등 증과세물건이 있는 법인의 주주가 개인 또는 법인인 경우에는 과세요건 성립당시에 본점사업용 부동산이 있다 하더라도 주식발행법인과 과점주주는 별개의 권리의무자이므로 과점주주에 대한 취득세를 과세함에 있어 대도시내 본점 또는 주사무소의 사업용 부동산에 대하여는 증과세를 할 수 없는 것임(행자부 세정-1185, 2007. 4. 12)

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

[사례] 본점사업용 부동산의 증과세 판단

1. 지방세법 제105조 제6항의 규정에 의한 과점주주의 취득세납세의무에 있어 과점주주가 개인인 경우에는 과점주주 취득세납세의무 성립당시 지방세법 제112조 제2항의 규정에 의한 법인의 비업무용 토지와 동법 제112조 제3항의 규정에 의한 본점 또는 주사무소의 사업용 부동산이 있다 하더라도 그 물건에 대하여는 증과세율이 적용되지 않음(행자부 세정 13407-69, 1999.1.21.).

2. 지방세법 제105조 제6항 규정에 의한 과점주주의 취득세 부과에 있어 당해 법인의 과세물건이 지방세법 제112조 제3항 규정에 의한 과밀억제권역 내 법인의 본점·주사무소에 해당되는 경우라 하더라도 과점주주가 개인일 경우에는 과점주주에 대한 취득세 부과시 증과세할 수 없음(내무부 세정 13407-1311, 1996.2.3.; 내무부 세정 13407-119, 1996. 2.1. 참조).

(2) 취득세 증과세 대상물건에 대한 과점주주의 증과세 적용 범위

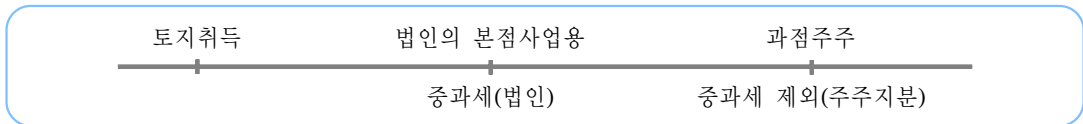
과점주주는 주식발행 법인소유의 취득세과세대상물건을 취득한 것으로 보기 때문에 일반과세대상물건에 대하여는 일반과세(2%)가 적용되나, 의제과세대상물건 중에서 별장, 고급오락장 등 증과세대상물건이 있는 경우에는 증과세 세율을 적용하여야 한다.

● 지방세해설 ●

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 료살롱, 무도유홍장 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 본점사업용 부동산이 있다 하더라도 그 부동산에 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 법인의 본점사업용 부동산을 취득한 이후에 과점주주당시에는 본점사업용 부동산이 있다고 하여 이를 주식을 취득하는 법인의 과점주주에게 본점사업용 부동산을 취득한 것으로 의제하여 본점사업용 부동산에 해당하는 중과세 세율을 적용하는 것은 소급과세금지의 원칙에도 위배되는 의미를 갖게 되는 것이다.



[사례] 과점주주에 대한 골프장 중과세 적용 판단

회원제골프장은 그 시설을 갖추어 「체육시설의 설치·이용에 관한 법률」의 규정

에 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

[사례] 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)

[사례] 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 주주가 개인 또는 법인인 경우에는 과세요건 성립당시에 본점사업용 부동산이 있다 하더라도 주식발행법인과 과점주주는 별개의 권리의무자이므로 과점주주에 대한 취득세를 과세함에 있어 대도시내 본점 또는 주사무소의 사업용 부동산에 대하여는 중과세를 할 수 없는 것임(행자부 세정-1185, 2007. 4. 12)

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