

<논 문>

지방세법상 과점주주 간주취득세의 개선방안에 관한 연구

임정길* · 윤태화**

Ⅱ 목 차	
I. 서 론	7
II. 우리나라와 해외 주요국의 과점주주 간주취득세 과세제도	10
1. 우리나라 과점주주의 간주취득세 과세제도	
2. 해외 주요국의 과점주주 조세제도	
III. 선행연구 및 판례분석	21
1. 과점주주 간주취득세에 대한 주요 이슈	
2. 선행연구	
3. 과점주주 요건의 판례분석	
IV. 과점주주 간주취득세의 문제점 및 개선방안	40
1. 실질과세원칙 측면	
2. 이중과세과세 측면	
3. 기타 제도의 운영과 해석의 개선방안	
V. 결 론	53

* 주저자 : 가천대학교 회계세무학과 박사과정

** 교신저자 : 가천대학교 경영대학 교수

*** 투고일 : 2025. 7. 3. 1차수정일 : 2025. 7. 18. 게재확정일 : 2025. 8. 18.

<국문초록>

과점주주 간주취득세는 주주의 유한책임 원칙과 조세형평성 문제를 야기하는 제도이다. 주주는 출자한 금액만큼의 책임을 지는 것이 원칙이지만, 과점주주 간주취득세는 주식 보유 자체를 조세 부담으로 연결하여 추가적인 취득세를 부담한다. 지금까지 헌법재판소와 대법원은 과점주주가 법인의 주요 의사결정에 실질적인 영향력을 행사할 수 있기 때문에 실질과세원칙에 따라 취득세 부과가 정당하다고 판결했지만, 학계에서는 여전히 이중과세 및 조세형평성 문제를 지적하고 있다. 그러나 꾸준히 문제점 및 개선방안을 제시해 왔지만 본 연구에서는 현 제도를 유지하되, 납세자에게 피해가 최소화 되도록 실행가능한 방안을 제시하였다.

주요 연구 결과는 다음과 같다.

첫째, 과점주주 연대납부의무 범위 조정을 통해 제2차 납세의무의 과점주주처럼 주식비율 또는 지분에 상응하는 세액을 한도로 취득세를 부담하거나 소수 지분 비율 이하의 주주는 간주취득세를 면제하는 방식의 개편이 필요하다.

둘째, 비상장법인도 외부 감사법인에 한해 상장법인에 준하여 법인의 지배 및 그에 따른 조세회피 등을 방지하기 위한 제도적 장치를 두고 자산 지배력이 강화되면 간주취득세는 제외하여야 하며, 상장법인과 비상장법인의 차별성을 최소화하여야 한다.

셋째, 특수관계인의 범위를 실질적으로 법인을 지배하는 주주에게만 과세하는 방식으로 개편하는 것이 바람직하다.

넷째, 해외 사례와 비교해 볼 때 우리나라 과점주주의 비율이 낮으므로 이를 높이는 방안과 과점주주 지분 변동에 대해서는 감면 규정을 마련되어야 한다.

본 연구에서 과점주주 간주취득세는 법적·제도적 문제로 인해 현실적 개선 가능한 부분을 제언했고, 특히 이중과세 문제 해결과 과세 형평성 확보가 핵심 과제인 만큼 과점주주 간주취득세 제도가 자의적인 해석과 과도한 조세부담에 의해 납세자의 재산권을 침해할 수 있어 본 제도를 유지하되, 그 설계 및 운용에 따라 위헌성 소지가 있음을 인정하고 조세형평성을 강화하면서도 기업 활동을 저해하지 않는 정책 운영 방향으로 목표를 달성할 수 있음을 시사한다.

▶ **주제어** : 조세제도, 과점주주, 간주취득세, 실질과세원칙, 이중과세, 조세형평성, 조세법률주의, 연대납세의무, 특수관계인, 의결권 주식

I. 서 론

조세제도는 국가 경제를 안정적으로 운영하게 하며, 공공재정을 확보하는데 있어 필수적인 수단이다. Petersen(1981)¹⁾은 세금에 대해 정부가 공공재와 서비스 제공을 위해 개인과 기업으로부터 강제적으로 징수하는 재정적 부담으로 설명하고 있으며, 조세제도는 세금을 부과하고 징수하는 방식과 관련된 법률과 규정 및 행정적 절차의 총체로 정의하고 있다.

우리나라의 지방세제는 지방자치단체의 재정을 강화하고 지역 경제의 지속 가능한 발전을 지원하는 중요한 역할을 담당하고 있다. 조세정책이 적절하게 운영될 경우, 경제 주체들의 부담을 합리적으로 배분한다. 또한 조세 회피를 방지하여 조세 정의를 실현할 수 있다. 그러나 일부 조세제도는 경제적 실질과 법적 원칙 간의 충돌을 야기하여 납세자의 부담을 가중시키는 문제가 발생할 수 있다. 조세제도가 경제적 현실과 부합하지 않을 경우, 조세 저항을 야기하고 경제 활동을 위축시킬 가능성이 있다. 이러한 문제는 조세법의 합리성과 형평성을 저해할 뿐만 아니라 법적 안정성을 저하시켜 기업 및 개인의 경제적 의사결정에도 부정적인 영향을 미칠 수 있다(이중교 2009).²⁾

과점주주 간주취득세는 지방세법상 취득세의 특별한 유형으로, 법인의 일정 지분 이상을 보유한 과점주주가 해당 법인의 부동산을 실질적으로 취

1) Petersen, Hans-Georg, Taxes, Tax Systems and Economic Growth, *Towards an Explanation of Economic Growth*, JCB Mohr (Paul Siebeck), Tübingen, 1981, pp.313~347.

2) 이중교, “세법상 과점주주의 지위와 과점주주제도의 개선방안에 관한 연구”, 『토지공법연구』 제44권, 한국토지공법학회, 2009, 285~308면.

득한 것으로 간주하여 과세하는 제도이다(장기용 2010).³⁾ 이는 조세형평성을 확보하고 조세회피를 방지하기 위한 목적에서 도입되었으나, 법인이 이미 취득세를 납부한 부동산에 대해 과점주주가 다시 취득세를 부담해야 하는 구조로 인해 이중과세 논란이 지속적으로 제기되고 있다(이상신 2010).⁴⁾

과점주주 간주취득세의 도입 배경은 부동산 거래를 통한 조세회피를 방지하기 위함이었다. 그러나 최근 연구에서는 이 제도가 실질적으로 기업의 투자 환경을 저해하고, 기업 구조조정을 어렵게 만들며, 불필요한 조세 부담을 초래한다는 점이 지적되고 있다(이상신 2011).⁵⁾ 특히 기업의 인수·합병(M&A) 과정에서 과점주주가 된 주주는 기존의 납세 의무 외에도 추가적으로 취득세를 부담해야 하므로, 조세형평성을 저해할 뿐만 아니라 기업의 경쟁력을 약화시킬 수 있다(임규진 외 2인 2012).⁶⁾

이중과세 문제는 법적 안정성의 저하뿐만 아니라 조세 저항을 심화시키는 요인으로 작용할 수 있다. 지방세법상 과점주주의 간주취득세는 법인이 이미 납부한 취득세와 별개로 과점주주가 다시 취득세를 부담해야 하는 구조로 되어 있어, 조세 부담이 과도하게 중복될 가능성이 높다(김의석 2014).⁷⁾ 이러한 문제는 과점주주의 지위를 가진 납세자에게 과도한 경제적 부담을 부과할 뿐만 아니라, 기업 경영의 예측 가능성을 저해하는 요인으로 작용한

3) 장기용, “세법상 과점주주제도의 문제점 및 개선방안”, 『세무와 회계저널』 제11권 제3호, 한국세무학회, 2010, 123~152면.

4) 이상신, “과점주주 간주취득세의 이중과세 여부 및 자진 신고납부행위의 효력 : 대법원 2009. 4. 23. 선고 2006 다 81257 판결을 중심으로”, 『조세연구』 제10권 제3호, 한국조세연구포럼, 2010, 206~238면.

5) 이상신, “주식의 명의신탁과 취득세의 과세에 대한 연구 : 대법원 2010. 3. 11. 선고 2009두21369 판결을 중심으로”, 『조세법연구』 제17권 제3호, 한국세법학회, 2011, 353~382면.

6) 임규진 외 2인, “지방세법상 과점주주에 대한 취득세 납세의무에 관한 연구 : 대법원 2012. 1. 19. 선고, 2008 두 8499 전원합의체 판결을 중심으로”, 『지방행정연구』 제26권 제4호, 한국지방행정연구원, 2012, 199~216면.

7) 김의석, “법인 과점주주 내 주주 간 주식비율 및 구성원의 변동과 간주취득세 담세력”, 『조세법연구』 제20권 제3호, 한국세법학회, 2014, 335~370면.

다(장상록과 김민수 2015).⁸⁾

또한 현행 제도는 법인실재설과 충돌하는 측면이 있다. 법인실재설은 법인과 주주를 별개의 실체로 간주하며, 법인의 자산과 주주의 자산을 명확히 구분하는 원칙을 따른다(정지선과 최규환 2015).⁹⁾ 그러나 과점주주 간주취득세는 법인의 자산을 과점주주의 자산으로 간주하여 과세함으로써 법인실재설과 모순되는 문제가 있다(지병근과 유호림 2016).¹⁰⁾ 특히 조세 정책의 일관성을 유지하기 위해서는 과세 기준이 명확해야 한다. 그러나 현행 과점주주 간주취득세 제도는 과세 대상과 과세 기준이 불명확하여 법적 혼선을 초래하고 있으며, 조세 부담의 공정성을 저해하는 요인이 되고 있다. 이로 인하여 납세자의 법적 예측 가능성이 저하되고 조세 불복 소송이 증가하는 문제도 발생하고 있다.

이에 따라 본 연구에서는 과점주주 간주취득세의 이중과세 문제를 체계적으로 분석하고, 이를 해결하기 위한 개선방안을 도출하고자 한다.

본 연구는 먼저 과점주주 간주취득세의 개념과 과세 구조를 검토한 후, 이중과세의 문제점을 조세원칙과 비교하여 분석한다. 또한 해외 사례를 조사하여 이를 국내 제도에 적용할 가능성을 모색하며, 조세형평성과 법적 안정성을 동시에 확보할 수 있는 개선방안 및 제언을 제시하고자 한다. 궁극적으로 본 연구는 과점주주 간주취득세에 대하여 보다 합리적이고 공정한 조세 체계를 구축하는 데 기여하는 것을 목표로 하며, 이를 통해 기업 환경을 개선하고 조세 정의를 실현하는 방안을 모색하고자 한다.

8) 장상록·김민수, “과점주주 취득세 납세의무 규정의 문제점과 개선방안”, 『지방세논집』 제2권 제1호, 한국지방세학회, 2015, 1~17면.

9) 정지선·최규환, “지방세기본법 개정에 따른 과점주주에 대한 취득세 납세의무에 관한 연구”, 『지방자치법연구』 제15권 제2호, 한국지방자치법학회, 2015, 321~338면.

10) 지병근·유호림, “지방세법상 과점주주의 간주취득과세에 관한 연구”, 『세무와 회계저널』 제17권 제3호, 한국세무학회, 2016, 231~258면.

Ⅱ. 우리나라와 해외 주요국의 과점주주 간주취득세 과세제도

1. 우리나라 과점주주의 간주취득세 과세제도

과점주주가 간주취득세 납세의무를 부담하려면 단순히 발행주식 총수의 50% 초과 소유라는 형식적 요건뿐만 아니라, 해당 법인의 운영을 실질적으로 지배할 수 있는 지위에 있어야 한다(국세기본법 제39조). 법인의 주식을 취득하여 과점주주가 되었을 때 비상장법인에 한해 취득세 납세의무가 발생한다.

과점주주 간주취득세에 대한 감면 규정은 존재하지 않으며, 과점주주가 합병 또는 주식 등을 취득하여 지분이 증가할 경우 취득세 납부의무를 갖는다. 지방세기본법에서는 과점주주에 대한 정의를 “주주 또는 유한책임사원 1명과 그의 특수관계인 중 대통령령으로 정하는 자로서 그들의 소유주식의 합계 또는 출자액의 합계가 해당 법인의 발행주식 총수 또는 출자총액의 100분의 50을 초과하면서 그에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자들”로 명시하고 있다.¹¹⁾ 이에 해당하는 자는 친족관계, 경제적 연관관계, 경영지배관계 중 제1조의2 제3항 제1호 가목, 제2호 가목 및 나목의 관계, 제1호 가목 및 제2호 나목 중 “100분의 30”은 “100분의 50”으로 본다.¹²⁾

한편 과점주주의 간주취득세라 함은 비상장법인의 주식 또는 지분을 취득함으로써 과점주주가 된 때 그 과점주주가 당해 법인의 부동산, 차량 등

11) 지방세기본법 제46조 제2항 <2024. 12. 31. 개정>.

12) 국세기본법 시행령 제18조의2 <2020. 2. 11. 개정>.

취득세과세대상물건을 취득한 것으로 간주를 의미한다. 따라서 과점주주가 당해 법인의 재산을 임의적으로 처분하거나 운용할 수 있는 지위에 있으며, 그 재산을 실질적으로 직접 취득하는 것과 다를 바 없다.¹³⁾

일반적으로 당해 과점주주가 추가로 주식을 취득한 경우에는 그 증가된 부분에 대하여 취득세를 납부하여야 하며, 법인 설립시에 발행하는 주식 또는 지분을 취득함으로써 과점주주가 된 경우에는 경제적, 사실적으로 법인과 과점주주의 구분이 어려워 법인에 의한 첫 회에 한하여 과세대상에서 제외된다.¹⁴⁾ 그러나 법인설립 후 추가로 주식을 취득하는 경우에는 증가된 부분에 대해서만 취득세를 부담하게 된다. 또한 증자에 대한 현행법상으로는 주식을 취득하여 과점주주가 된 경우에도 간주취득세 납부의무를 부담하여야 한다.

이렇듯 과점주주는 간주취득세의 납부의무를 갖는 데 있어 그 대상을 살펴보면, ① 과점주주 1인과 그와 특수관계인¹⁵⁾이 보유하는 주식 총수가 발행주식 총수의 100분의 50을 초과했을 때 ② 과점주주가 아닌 자가 과점주주가 될 경우 그 법인이 소유한 부동산, 차량, 건설기계, 골프회원권 등 취득세 과세대상 물건에 대하여 과점주주가 다시 취득한 것으로 간주하여 과세표준에 과점주주 비율을 곱한 금액을 취득세로 신고 및 납부하여야 한다. ③ 과점주주는 취득세를 납부하는 데 있어 자산 취득 시점이 아닌 과점주주¹⁶⁾가 된 시점에 납부하는 것으로, 과점주주가 아닌 최초 법인 설립 당시 시점에서 지분이 증가한 경우에는 증가한 지분에 대하여 취득세를 납부할 의무를 갖는다.

과점주주가 소유하고 있는 법인의 주식 등을 취득하는 경우 취득세 부과여부의 판단 기준을 <표 1>에 정리하였다.

13) 대법원 1994. 5. 24. 선고 92누11138 판결.

14) 헌법재판소 2006. 6. 29. 선고 2005헌바45 전원재판부 판결.

15) 지방세기본법 제2조 및 시행령 제2조.

16) 주식 총수가 발행주식 총수의 100분의 50을 초과.

기존에 과점주주가 아니었던 주주가 주식 또는 지분을 취득하여 최초로 과점주주(50% 초과)가 되는 경우, 해당 법인이 소유한 부동산 등 과세대상 물건에 대해 취득 당시의 법인 장부상 가액에 과점주주가 된 시점의 지분율을 곱하여 취득세를 부과한다. 또한 이미 과점주주인 주주가 추가로 주식 또는 지분을 취득하여 기존 최고 지분율보다 증가한 경우, 그 증가된 지분율만큼 간주취득세가 부과된다.

<표 1> 과점주주 간주취득세 과세 범위 판단 기준

구분	과점주주 간주취득세 과세 범위	법조항
최초 과점주주	해당 과점주주가 소유하는 법인 주식 또는 지분을 전부 취득 간주	지방세법 시행령 제11조 제1항
이미 과점주주	최고 비율 증가분을 취득한 것으로 간주	지방세법 시행령 제11조 제2항
종전 과점주주	종전 과점주주 당시보다 증가비율에 해당하는 부분만 적용	지방세법 시행령 제11조 제3항

출처 : 임상빈 · 이진이, “과점주주 취득세의 문제점 및 개선방안 : 과점주주 구성원 변경 문제를 중심으로”, 『지방세논집』 제8권 제1호, 한국지방세학회, 2021, 99면.

주식 지분이 수시로 증감하는 경우 과점주주 취득세 과세 대상 여부 판단 기준은 <표 2>에 정리하였다.

법인 설립시 발행하는 주식을 취득하여 과점주주가 된 경우에는 원시취득으로 보지 않기 때문에 간주취득세가 부과되지 않는다. 또한 일단의 과점주주 집단 내에서 주식 또는 지분이 이전되거나, 기존 과점주주와 특수관계인이었던 자가 주식을 이전받아 새로운 과점주주에 포함되더라도, 과점주주 집단 전체의 총주식 또는 지분 비율에 변동이 없는 한 이는 지배력의 실질적인 변경이 없다고 보기 때문에 간주취득세는 과세되지 않는다. 그리고 과점주주가 아닌 주주가 증자에 참여하여 과점주주가 되는 경우, 기존 발행주식에 대한 영향보다는 새로운 지분 취득으로 보기 때문에 증자로 인한 지분율 증가는 과세대상이 된다.

〈표 2〉 과점주주의 지분 변동에 대한 취득세 과세 대상 여부 판단 기준

변동 원인	지분 변동(증감)	취득세 과세 판단
설립시(과점주주)	65%	비과세대상
과점주주의 지분증가	65% → 75%	증가한 10%만 과세
일반주주 → 과점주주	35% → 65%	65% 전체 과세
주주 차입금 출자전환(증자)	35% → 65%	65% 전체 과세
지분 감소 후 증가	65% → 45% → 60%	비과세대상
	65% → 45% → 75%	증가한 10%만 과세
지분전량 감소 후 재취득	65% → 0% → 65%	비과세대상
	65% → 0% → 75%	증가한 10%만 과세
100% 감소 후 증가	100% → 65% → 90%	비과세대상
	100% → 65% → 100%	비과세대상

출처 : 지방세법을 참고하여 연구자가 직접 작성함.

여기서 주의할 점은 증가된 지분비율은 증가 시점에서 그 이전 5년 이내에 해당 과점주주가 보유 하고 있던 지분 최고 비율보다 증가한 경우에 한하여 간주취득세가 과세되고, 이미 과점주주였던 주주가 다시 과점주주가 된다 하더라도 기존 최대 과점비율을 초과하지 않는 이상 간주취득세 납세의무는 없다. 또한 과거에 과점주주였다가 특수관계 해소 등으로 과점주주가 아닌 상태가 된 후, 다시 주식을 취득하여 과점주주가 되는 경우에는 간주취득세가 발생한다. 이 경우에도 최종적으로 증가된 지분율을 기준으로 판단하기 때문이다.

과점주주의 취득세 과세표준은 부동산 등 취득세 과세대상자산의 총가액 $\times$ (과점주주가 취득한 주식의 수 또는 과점주주 집단의 증가한 주식의 수 / 주식총수)로 계산되며, 해당주식을 취득한 날부터 60일 이내에 관계증빙서

류를 구비하여 관할 시장·군수·구청장에게 신고 및 납부하여야 한다.

2. 해외 주요국의 과점주주 조세제도

가. 일본(Japan)¹⁷⁾

일본의 조세제도는 법인세와 상속·증여세로 구분되며, 기업과 개인의 경제 활동에 대한 세 부담을 조정하는 다양한 제도를 포함하고 있다. 일본의 법인세는 기업을 독립된 과세 주체로 보는 법인실재설과 법인을 주주의 소득세를 미리 원천징수하는 개념으로 간주하는 법인의제설을 절충하여 운영되고 있다. 초기에는 법인실재설을 기반으로 과세가 이루어졌으나, 1949년 샤우프(C.Shoup) 세제권고 이후 법인의제설을 반영하여 기업과 주주 간 이중과세 문제를 완화하는 다양한 조세정책이 도입되었다. 이에 따라 배당 소득에 대한 이중과세를 완화하기 위해 배당세액공제제도와 법인 간 배당 소득 불산입 제도가 도입되었으며, 기업 간 배당의 경우 80%까지 과세 대상에서 제외하는 방식으로 개정되었다. 그러나 이러한 조세정책은 기업의 배당 지급을 장려하는 한편 내부 유보금을 과도하게 축적하는 기업에 대한 세 부담 조정을 필요하게 하였으며, 이에 따라 특정 동족회사의 유보금에 대한 별도의 과세 규정도 마련되었다. 일본 법인세법(제4조)에 따라 납세의 무자는 내국법인과 외국법인으로 구분되며, 내국법인은 본점 또는 주된 사무소가 일본 내에 있는 법인을 의미하며, 일본 내·외에서 발생한 모든 소득에 대해 과세 대상이 된다.

반면, 외국법인은 일본에서 발생한 원천소득에 대해서만 법인세가 부과된다. 또한 법인이 아닌 단체(사단, 재단)도 일본 내에서 수익사업을 영위하는 경우 법인세 납부 대상이 된다. 일본 국세청이 발표한 2006년 통계에 따르면 일본 내 등록된 법인은 약 296만 개이며, 이 중 기업의 67.3%가 적자

17) 국중호, 『주요국의 조세제도 — 일본편』, 한국조세재정연구원, 2009, 467면.

를 기록하고 있고, 법인세 수입의 60.8%가 매출 100억 엔 이상인 대기업(전체 법인의 0.2%)에서 발생하고 있다.

일본의 조세제도는 법인과 개인 간 세 부담의 형평성을 유지하면서도 기업 활동을 촉진하고, 자산의 세대 간 이전 과정에서 공정성을 확보하는 방향으로 지속적인 개정이 이루어지고 있다. 이러한 조세정책의 변화는 일본 경제의 구조적 변화와 함께 기업 환경 및 사회적 요구를 반영한 결과이며, 향후에도 지속적인 개혁이 이루어질 것으로 예상된다.

일본의 ‘주식보유특정법인에 대한 과세(特定同族会社に対する課税) 제도’는 특정 법인의 주식을 일정 비율 이상 보유한 주주에게 해당 법인의 자산에 대한 취득세를 부과하는 방식으로 운영되며, 이는 한국의 과점주주 간주취득세와 유사한 측면을 가진다. 이 제도의 핵심 목적은 주식 보유를 통한 간접적인 자산 취득을 실질적인 자산 취득과 동일하게 간주하여 과세함으로써 조세회피를 방지하고 과세 형평성을 유지하는 것이다. 일반적으로 취득세는 부동산이나 주요 자산을 직접 취득한 경우 부과되지만, 법인을 활용해 주식 형태로 자산을 간접적으로 취득하는 경우 취득세를 회피할 수 있는 문제가 발생할 수 있다.

이에 따라 일본 정부는 일정 비율(예 : 50% 이상)의 주식을 보유한 주주를 대상으로 해당 법인의 자산을 실질적으로 소유한 것으로 간주하고, 이에 대해 취득세를 부과하는 방식으로 조세 체계를 보완하고 있다. 과세 대상 법인은 ‘주식보유특정법인’으로 분류되며, 이는 소수의 주주(예 : 오너 일가)가 지배하는 법인으로서, 해당 법인이 보유한 부동산, 기계설비, 차량 등의 주요 자산이 간접적으로 주주에게 귀속된다고 판단되는 경우 적용된다. 즉 법인이 명의상 자산을 취득하더라도 이를 실질적으로 지배하는 주주는 간접적으로 해당 자산을 취득한 것으로 보아 과세하는 것이다. 일종의 출자자의 제2차 납세의무제도이다.

이 제도는 동족회사의 행위계산부인에 의하여 부과된 국세징수부족액에 대한 부인행위로 인하여 받은 이익을 한도로 하여 납세의무를 지우는 것으

로 우리나라 국세기본법에 정한 과점주주의 제2차 납세의무와도 그 성격이 다르다.¹⁸⁾ 취득세의 경우를 살펴보면 우리나라의 과점주주 간주취득세와 같은 규정은 없다.

이 제도의 도입 배경에는 법인을 이용한 조세회피 방지와 개인과 법인 간 과세 형평성 유지라는 두 가지 중요한 목적이 있다. 특히 일본에서는 가족 기업(동족기업)이 법인을 설립한 후, 법인 명의로 부동산이나 주요 자산을 취득하여 실질적으로 개인이 이를 사용하는 경우가 많았는데, 이러한 방식으로 개인이 직접 취득할 경우 부담해야 할 취득세를 회피하는 사례가 증가하면서 과세의 공정성을 저해한다는 문제가 제기되었다. 이에 대응하여 일본 정부는 법인이 자산을 보유하더라도, 해당 법인의 지배 주주가 이를 간접적으로 소유하는 것과 동일한 효과를 가진다고 보고 과세하는 방식으로 제도를 정비하였다. 이러한 과세 방식은 주식을 통한 자산 소유 구조를 조세 부담 없이 유지하려는 시도를 차단하고, 기업과 개인이 동일한 세 부담을 지도록 유도하는 역할을 한다.

일본과 한국 모두 이러한 제도를 통해 법인을 활용한 간접적인 자산 이전을 통한 취득세 회피를 방지하고 있으며, 특히 소수의 주주가 지배하는 동족기업(가족기업)의 조세 부담을 회피하려는 시도를 차단하는 기능을 수행하고 있다. 또한 이러한 제도는 기업과 개인 간 과세 형평성을 높이는 역할을 하며, 법인을 이용해 실질적인 자산 취득을 하면서도 조세 부담을 회피하는 구조적 문제를 해결하는 데 기여한다. 이를 통해 법인의 투명성을 제고하고, 조세 정의를 실현하며, 정부의 세수 확보에도 기여하는 효과를 가진다.

18) 김수, 『과점주주의 간주취득세 개편방안에 대한 연구』, 한국지방세연구원, 2023, 49면.

나. 독일(Germany)¹⁹⁾

독일의 조세제도는 전 세계 소득 과세 원칙에 따라 독일 내 거주 여부와 상관없이 국민과 외국인 모두에게 납세의무를 부과한다. 소득세법에 따라 무제한적 납세 의무자와 제한적 납세 의무자로 구분되며, 주소나 일상적 거소가 독일에 있는 자연인은 원칙적으로 모든 소득에 대해 납세의무를 진다. 국내 거주자가 아닌 독일 국민도 공법상 기관과의 고용관계로 급여를 독일의 공공재정으로부터 지급받는 경우 무제한적 납세의무를 부담한다.

법인세는 자본회사, 조합 등의 법인이 부담하지만, 합명회사나 합자회사 같은 인적 회사는 소득세와 법인세 납세의무가 없다. 대신 회사의 소득을 각 파트너에게 귀속시켜 개인 차원의 소득세를 과세한다. 부동산 취득세는 부동산 양도자와 양수인이 연대하여 납세의무를 지는 구조이며, 일반적으로 실제 부담은 취득자가 진다. 부동산 거래 시 공증 계약서를 작성하는 것이 일반적이므로 이 과정에서 취득자가 취득세를 납부하는 형태가 일반적이다.

인적 회사에서 파트너와 회사 간의 자산 이전은 거래로 간주되며 장부가액 이전이 불가능하여 미실현 자본 소득 과세와 관련하여 중요한 의미를 가진다. 자산 이전이 대가를 수반하는 경우 판매가와 장부가의 차액만큼 이익이나 손실이 발생하며, 자산의 출처에 따라 과세 귀결이 달라진다. 기업 자산이나 별도 관리 자산의 경우 특정 조건을 충족하면 소득세법 제6b조에 따라 재투자 자산이나 적립금으로 전환하여 중립화할 수 있다. 회사지분을 대가로 자산을 이전하는 경우에도 일반적으로 교환과 유사한 법률 행위로 간주되며, 자산을 이전하는 파트너는 소득세법 제17조 및 23조에 따른 과세 소득이 발생할 수 있다. 동일한 납세자나 동일한 과세 물건에 대해 회사와 지분 소유자가 동시에 과세되는 경우 이중과세가 발생할 수 있다. 국제법적으로 이중과세가 금지된 것은 아니지만, 과세권 조정을 위해 거주지국 과세

19) 김유찬, 『주요국의 조세제도 — 독일편』, 한국조세재정연구원, 2004, 462면.

원칙이나 원천지국 과세 원칙을 적용하여 이중과세를 방지한다.

독일 소득세법 제34c조에서는 외국 세액 공제 제도를 규정하여 이중과세 방지 조약이 없어도 일반적으로 외국 세액을 공제할 수 있도록 하고, 법인 세법 제26조에서는 법인의 이중과세 방지를 위한 간접 외국 세액 공제 제도 및 간주 외국 세액 공제 제도를 포함한다. 독일은 약 70개국과 이중과세 방지 조약을 체결하여 국제 조세 문제를 해결하고 있다.

부동산 취득세는 1909년 독일어권에서 처음 도입된 후 1919년 제국 부동산 취득세법에서 독일 전역으로 확대되었고, 1940년 부동산 취득세법을 기초로 현재의 체계가 형성되었다. 1983년 연방 차원의 통합된 부동산 취득세법이 입법화되어 주법에 의한 복잡한 체계를 통일하였으며, 부동산 취득세는 거래세의 일종으로 부동산 취득 가액에 대해 과세한다. 과세 대상이 되는 부동산 법률적 과정과 법률적 행위를 구체적으로 규정하고, 비과세 대상도 상속 및 증여, 유산 분배, 배우자 및 직계 친족 간의 부동산 이전 등으로 정하고 있다.

부동산취득세법 제1조 제3항에서 지분집중(Vereinigung)을 취득세 부과대상으로 삼아 제13조(납세의무자) 제5항은 회사지분 중 취득자에게 90% 이상 집중된 경우 그 취득자에게 납세의무를 부과한다.

상속세 및 증여세는 우리나라와 달리 과세 대상을 재산이 아닌 납세의무가 발생하는 사안으로 정의하고, 상속세는 사망으로 인한 재산 취득, 조건부 상속, 가족 재단 설립 등을 포함한다. 증여세는 생존자 간 증여, 조건부 증여 등을 과세 대상으로 하며, 생존자 간 증여는 자발적인 재산 이전으로 증여자의 희생을 통해 수증자의 부가 증가하는 것으로 정의한다. 조건부 증여의 경우 특정 목적과 결부된 재산 취득은 해당 목적을 실현하기 위해 사용된 가치를 차감한 순재산에 대해 과세한다. 가족 재단이 세대를 뛰어넘어 조세회피 수단으로 악용되는 것을 방지하기 위해 1974년 입법을 통해 가족 재단을 상속세 과세 대상으로 포함하며, 최초 재단 설립 이후 매 30년마다 재단의 자산을 상속세 과세 대상으로 간주하는 규정을 두어 조세회피를 방

지하고 있다.

다. 미국(United States of America)²⁰⁾

미국의 조세제도 중 이중과세(Double Taxation)는 동일한 소득에 대해 두 개 이상의 국가에서 동시에 과세하는 상황을 의미하며, 이는 국제적으로 사업을 운영하는 기업 및 해외에서 소득을 올리는 개인들에게 큰 세 부담을 초래할 수 있다. 미국 세법에 따르면, 미국 시민권자 및 영주권자(Green Card Holder)는 전 세계에서 발생한 소득에 대해 미국에서 납세의무를 가진다. 따라서 해외에서 소득을 얻은 경우 해당 국가에서도 세금을 납부해야 하며, 이로 인하여 이중과세 문제가 발생할 가능성이 크다. 이를 해결하기 위해 미국 정부는 이중과세 방지 협정(Double Taxation Avoidance Agreement, DTAA)을 여러 국가와 체결하여 납세자의 부담을 줄이고 있다. 예를 들어 미국-한국 조세조약(US-Korea Tax Treaty)을 통해 한국에서 소득을 올린 미국 거주자는 한국에서 납부한 세금을 미국에서 공제받을 수 있다.

미국에서는 이중과세 문제를 방지하기 위해 외국납부세액공제(Foreign Tax Credit, FTC) 및 외국소득공제(Foreign Earned Income Exclusion, FEIE) 제도를 운영하고 있다. 외국납부세액공제(FTC)는 납세자가 외국에서 이미 납부한 소득세를 미국 소득세에서 공제할 수 있도록 하는 제도로, 납세자의 해외 소득이 일정 기준을 초과하는 경우 적용된다. 예를 들어 한국에서 \$50,000의 소득을 얻고 이에 대해 한국 정부에 세금을 납부한 경우, 동일한 소득에 대해 미국에서도 과세 대상이 될 수 있으나, 미국 소득세 신고 시 FTC를 활용하여 한국에서 납부한 세금을 공제받을 수 있다. 한편 외국소득공제(FEIE)는 미국 거주자가 일정 기간(330일 이상) 해외에서 거주하며 얻은 소득에 대해 최대 \$120,000(2025년 기준)까지 미국 소득세에서 면제받을 수 있도록 하는 제도이다. FEIE는 주로 해외 주재원, 원격 근무를 하는 미국

20) 장근호, 『주요국의 조세제도 — 미국편(II)』, 한국조세재정연구원, 2011, 695면.

시민권자 등이 활용하며, 이를 통해 해외에서 거주하며 벌어들인 소득의 일정 부분을 미국 소득세에서 제외할 수 있다.

우리나라의 부당행위계산부인에 해당하는 미국세법(Internal Revenue Code) 제482조는 특수관계자들 간의 부당행위를 있음을 전제로 행위계산을 부인하고 세법상 효과를 실질에 따라 귀속시키는 제도는 있으나, 우리나라와 같이 유한책임을 지는 자에게 납세의무를 확장시키는 명문의 규정은 없는 것으로 보인다. 우리나라의 취득세에 대응하는 세제가 없는 대신 양도소득(capital gain)에 대한 과세를 하고 있으며, 그 대상이 이미 부동산과 주식을 포함하므로, 부동산에 대한 취득세나 양도소득세를 회피할 목적으로 법인격을 이용할 유인이 없어 과점주주 간주취득세 등을 따로 두고 있지 않다.²¹⁾

법인 형식을 남용한 조세회피에 대해서는 대부분의 경우 판례를 통해 확립된 실질우위의 원칙(substance over form doctrine), 사업목적의 원칙(business purpose doctrine), 단계거래의 원칙(step transaction doctrine), 가장거래(sham transaction doctrine) 등에 따라 실질에 따른 귀속이나 거래의 재구성(recharacterization 또는 recast)을 넓게 인정한다. 다만 실질우위 원칙의 무분별한 적용에 대해서는 매우 제한적인 태도를 보이고 있으며, 미세한 사실관계의 차이에 따라 사안별로 그 결론을 달리하는 경우가 많다. 또한 이러한 사법상의 원칙과는 별개로 개별적인 거래부인 규정을 둬으로써 입법적 해결을 함께 도모한다.²²⁾

21) 강석규, “간주취득세와 실질과세의 원칙”, 『대법원 판례해설』 제92호, 법원도서관, 2012, 30~31면.

22) 강석규, 위의 책, 31면.

Ⅲ. 선행연구 및 판례분석

1. 과점주주 간주취득세에 대한 주요 이슈

과점주주의 간주취득세는 기업 지배권 확보 시 부동산 취득세를 부과하는 제도로, 세수 확보와 조세형평성 확보를 위한 장치지만 이중과세, 기업 부담 증가, 과세형평성 논란 등 다양한 이슈를 야기하고 있다.

첫째, 이중과세²³⁾의 논란이다. 법인이 이미 취득세를 납부했음에도, 과점주주가 법인 주식을 취득할 때 다시 취득세를 부과하는 것은 경제적 실질이 동일한 거래에 대한 반복 과세라는 비판이 크다. 법인 소유 자산은 변동이 없는데, 과점주주가 바뀌었다는 이유만으로 과세하는 것이 과세형평성에 어긋난다는 지적이 있다. 또한 과세표준의 대상은 법인이 주주의 주식을 취득하기 이전에 법인 명의로 취득한 물건이므로 실질적인 조세부담은 법인에게 귀착되며, 결과적으로 이중과세의 문제가 발생한다고 본다(김수 2023).²⁴⁾

둘째, 기업 인수·합병(M&A) 과정에서의 과세 부담 증가이다. 과점주주 지위를 취득할 때마다 부과되는 취득세는 M&A 과정에서 큰 부담이 된다. 특히 지분을 변화가 적더라도 취득세를 부담해야 하는 경우가 있어 기업 인수 의지를 약화시키고, 국제 경쟁력에도 악영향을 끼친다는 문제가 있다. 이는 과점주주에 대한 취득세 과세제도는 기업의 구조조정 과정에서 걸림돌로 작용할 수 있다. 특히 유상증자를 통해 재무구조를 개선하거나 채무의 출자전환, 지주회사 도입, 기업 인수·합병 등 자본거래와 관련된 소유구조의 변화 시 이러한 문제가 두드러진다. 이러한 상황에서 사업용 고정자산을

23) 동일한 과세물건에 대해 중복해서 이중으로 과세하는 것을 말한다.

24) 김수, 앞의 책, 2023, 119면.

많이 보유한 업종의 회사일수록 과점주주의 간주취득세 부담이 크게 인식될 수 있다(임상빈과 차승민 2016).²⁵⁾

셋째, 주식 거래 활성화 저해이다. 과점주주 간의 주식 거래시에도 간주취득세가 부과될 수 있어, 기존 주주들 간의 지분 조정이나 내부 거래에도 부담으로 작용하여 주식시장의 유동성을 저해할 뿐 아니라 거래를 위축시키게 된다. 결국 이러한 간주취득세는 주식 거래를 통한 기업 구조조정이나 지배구조 개선을 어렵게 만들어, 기업의 효율적인 경영 활동을 저해하여 중소·중견 기업의 경영권 승계 과정에서도 부담으로 작용할 수 있다.

넷째, 실질과세원칙과의 충돌이다. 법인의 자산은 변동이 없지만, 주식 취득을 이유로 부동산 취득세를 부과하는 것은 실질과세원칙과 충돌된다는 의견이 있다. 대법원 판례에서도 과점주주의 실질적 경영 지배 여부를 강조하고 있으며, 단순한 주식 취득만으로는 과세하지 않아야 한다는 입장이 강화되고 있다. 실질과세의 본질이 과세형평성을 제고하는데 있고, 간주취득세 제도가 법인을 통하여 부동산을 제3자 취득을 억제한다면 이는 공정과세에 기여한다고 볼 수 있다. 그러나 현행 과점주주 취득세 요건의 취약점을 통한 간주취득세 회피가 있다고 본다면 이는 제도적인 보완이 필요하다(임상빈과 이진이 2021).²⁶⁾

다섯째, 법률과 시행령 간의 괴리이다. 지방세법은 과점주주가 된 경우 취득세를 부과한다고 규정하지만, 시행령이 그 대상을 확장하거나 과세 요건을 변경하는 경우가 있어 논란이 된다. 이로 인해 조세법률주의 원칙 위배 문제가 지속적으로 제기되고 있다.

여섯째, 과세 형평성과 과도한 기업 부담이다. 소수 주주에게도 연대납세의무가 부과될 수 있어 비례 원칙 위배 논란이 있으며, 기업의 지배구조 변

25) 임상빈·차승민, “과점주주 간주취득세 조세회피 방지를 위한 지주회사 감면제도 개선방안”, 『세무회계연구』 제50권, 한국세무회계학회, 2016, 59~81면.

26) 임상빈·이진이, “과점주주 취득세의 문제점 및 개선방안 : 과점주주 구성원 변경 문제를 중심으로”, 『지방세논집』 제8권 제1호, 한국지방세학회, 2021, 89~113면.

경 과정에서 예상치 못한 세금 부담이 발생할 수 있다. 중소기업 및 가업 승계 시 세 부담이 과중되어 기업 경영 지속성에 대한 우려가 커지고 있다.

2. 선행연구

과점주주 간주취득세 제도는 비상장법인의 과점주주가 법인의 자산을 실질적으로 지배할 수 있다는 이유로 취득세를 부담하도록 규정하고 있으며, 이는 조세회피 방지와 공평과세 실현이라는 목적을 갖고 있지만, 이중과세 논란, 주주의 유한책임 원칙과의 충돌, 그리고 법적 안정성 부족 등의 다양한 문제점을 내포하고 있다. 선행연구에서 제시하는 주요 개선사항을 정리하면 다음과 같다.

가. 비상장법인과 상장법인의 차별성

이중교(2009)²⁷⁾는 과점주주 간주취득세 제도가 조세정의 실현을 위한 필요성을 인정하면서도, 현행 세법이 비상장법인 전체를 적용 대상으로 하여 과세 범위를 과도하게 확장하고 있으며, 과점주주에 대한 법적 정의가 명확하지 않아 조세 부담의 불형평성을 초래하고 있다고 지적하였다.

나. 과점주주의 범위를 실질지배력 기준으로 보완

이중교(2009)²⁸⁾는 현행 세법이 특수관계인의 범위를 넓게 규정하고 있어 과점주주로 간주되는 범위가 불합리하게 확대되었으며, 이로 인해 실질적으로 경영권을 행사하지 않는 주주들까지 불필요한 세금 부담을 지게 된다고 보았다.

장기용(2010)²⁹⁾은 과점주주제도의 법적 정당성이 부족하여 위헌성이 있다

27) 이중교, 앞의 논문, 2009, 285~308면.

28) 이중교, 위의 논문, 2009, 285~308면.

고 볼 수 있으며, 과점주주의 실질적인 지배력을 기준으로 과세 범위를 조정해야 한다고 주장하였다. 그는 특히 과점주주가 단순히 주식을 보유하는 것이 아니라, 경영을 실질적으로 지배하는 경우에 한해 취득세를 부담하도록 해야 한다고 보았다. 그는 또한 명의신탁을 이용한 조세회피 사례를 지적하며, 조세회피를 방지하기 위한 제도적 장치가 필요하지만, 과세 대상이 불명확할 경우 오히려 조세 부담의 불균형이 초래될 수 있음을 경고하였다.

장상록(2015)³⁰⁾은 과점주주가 법인의 부동산 등 자산을 직접 취득하지 않았음에도 불구하고 실질적 소유자로 간주되어 취득세를 부담하는 것은 법적 모순을 발생시키며, 법인의 신탁재산에 대한 과세 문제가 불분명하여 과세당국과 납세자 간의 혼선을 초래한다고 지적하였다. 그는 신탁재산이 수탁자 명의로 등기되더라도 실질적으로는 위탁자인 법인의 자산으로 봐야 한다는 시각에서 현행 과점주주 과세제도가 조정될 필요가 있다고 주장하였다.

박승식(2016)³¹⁾은 과점주주 간주취득세 제도의 입법적 배경과 문제점을 검토하며, 법인이 이미 취득세를 납부한 자산에 대해 과점주주가 다시 취득세를 부담하는 것은 경제적 이중과세이며, 이는 조세법률주의와 실질과세원칙 모두에 어긋난다고 주장하였다.

남지윤(2022)³²⁾은 과점주주 판단 기준에 대한 대법원 판례를 분석하며, 단순한 형식적 기준이 아니라 실질적 지배력을 중심으로 과점주주 여부를 판단해야 한다고 주장하였으며, 이를 위해 실질과세원칙을 명확히 적용할 필요가 있다고 보았다. 그는 TRS(총수익스왑) 거래 등을 이용한 조세회피 사례

29) 장기용, 앞의 논문, 2010, 123~152면.

30) 장상록, “과점주주 취득세 납세의무 규정의 문제점과 개선방안 (하 (下))”, 『자치발전』 제2015권 제8호, 한국자치발전연구원, 2015, 140~145면.

31) 박승식, “과점주주의 간주취득세의 과세범위의 개선방안”, 2016 지방재정학회 춘계 학술대회 발표논문집, 한국지방재정학회, 2016, 85~107면.

32) 남지윤, “과점주주 간주취득세의 과점주주 판단기준에 관한 판례 법리의 분석과 전망”, 『지방세논집』 제9권 제3호, 한국지방세학회, 2022, 157~203면.

를 분석하며, 실질적으로 주식의 지배권을 행사하지 않는 경우에는 과점주주로 보지 않는 것이 타당하다는 점을 강조하였다.

다. 기업의 투자 유인 저하 및 경영권 승계 부담 작용

지병근과 유호림(2016)³³⁾의 연구에서는 과점주주 간주취득세가 비상장법인의 주식 소유 구조를 규제하여 기업 지배구조의 변동을 억제하는 결과를 초래할 수 있으며, 이는 기업의 투자 유인 저하 및 경영권 승계 과정에서 불필요한 부담을 가중시키는 요소로 작용할 수 있다고 주장하였다. 이들은 실질과세원칙이 과도하게 적용될 경우 법인의 운영 자유를 침해할 우려가 있으며, 법률상 과세 요건을 보다 명확히 규정할 필요가 있다고 강조하였다.

또한 정승영과 정송이(2016)³⁴⁾는 과점주주 간주취득세가 주주의 유한책임 원칙을 침해하고 있으며, 법인과 주주를 별개의 실체로 보는 조세법 원칙과 충돌할 가능성이 높다고 분석하였다.

허철과 최원석(2017)³⁵⁾은 지주회사 과점주주의 감면제도가 사모투자펀드(PEF) 등에 의해 조세회피 수단으로 악용될 가능성이 높다고 분석하며, 실질과세원칙을 보다 강화하고 감면 요건을 엄격하게 적용할 필요성을 강조하였다. 이들은 MBK의 홈플러스 인수 사례를 분석하며, 지주회사 구조를 활용한 조세회피 전략이 법원의 판단에 의해 일부 제한되었으나 여전히 새로운 방식으로 감면 요건을 충족하여 세금 절감이 가능하다는 점을 지적하였다.

33) 지병근·유호림, 앞의 논문, 2016, 231~258면.

34) 정승영·정송이, 『과점주주 간주취득세의 합리적 적용방안 : 최초 지주회사 간주취득세 면제 사안을 중심으로』, 한국지방세연구원, 2016, 70면.

35) 허철·최원석, “지주회사의 간주취득세 감면에 관한 조세전략사례 연구 : 홈플러스 인수 사례를 중심으로”, 『회계저널』 제26권 제6호, 한국회계학회, 2017, 279~307면.

라. 경제적 이중과세로 인한 과세기준과 범위 조정

이상신(2010)³⁶⁾의 연구에서는 과점주주 간주취득세가 법인이 이미 납부한 취득세와 중복될 가능성이 있어 경제적 이중과세 문제를 야기할 수 있으며, 과점주주의 주식 취득과 법인의 자산 취득이 서로 다른 과세요건임에도 이를 동일시하여 과세하는 것은 타당하지 않다고 분석하였다. 그는 대법원 2009. 4. 23. 선고 2006다81257 판결을 분석하며, 영업양수도 방식으로 자산을 전부 취득한 경우에만 이중과세가 인정되었으나 일반적인 주식 취득의 경우에는 이중과세로 보기 어렵다는 점을 지적하였다. 또한 과점주주의 자진 신고 및 납부 행위가 법적으로 효력을 갖는지에 대한 문제를 다루면서, 기존 판례에서는 명백한 하자가 없는 한 무효로 보지 않는 것이 타당하다고 결론 내렸음을 강조하였다.

임규진 외 2인(2012)³⁷⁾은 대법원의 전원합의체 판결을 바탕으로 과점주주 간주취득세가 실질과세원칙을 과도하게 적용한 결과 법인과 주주를 동일시하는 법인격부인론이 무리하게 활용되었다고 비판하였으며, 이에 따라 과세 기준과 범위를 명확히 조정할 필요가 있다고 강조하였다.

마. 선행연구의 종합

선행연구들을 종합하면 과점주주 간주취득세 제도는 법인과 주주의 실체를 혼동하는 법리적 문제, 경제적 이중과세, 기업의 투자 저해, 조세형평성 저해 등 다양한 문제점을 내포하고 있으며, 이에 대한 개선책으로 과세 대상과 기준을 보다 명확히 설정하고, 실질적 지배력을 중심으로 과점주주 여부를 판단하며, 경제적 이중과세 문제를 해소할 수 있는 법적 보완이 필요함을 알 수 있다. 이는 조세정의 실현과 조세회피 방지를 위한 제도로써 필요성을 인정하면서도, 과세 형평성과 법적 안정성을 확보할 수 있는 방향으

36) 이상신, 앞의 논문, 2010, 206~238면.

37) 임규진 외 2인, 앞의 논문, 2012, 199~216면.

로 개선이 필요함을 시사한다.

바. 선행연구와의 차별성

과점주주 간주취득세제도와 관련한 선행연구들은 대부분 이론적 측면에서의 문제점과 개선방안을 제안했다면, 본 연구에서는 현 제도를 유지하되, 납세자에게 피해가 최소화 되도록 실행가능한 방안을 제시하였다.

첫째, 연대납부의무 조정을 통해 일정 지분 비율 이하(본 저자는 10% 제안)자는 기업의 지배력이 약하므로 간주취득세를 면제하거나, 제2차 납세의무의 과점주주처럼 주식비율 또는 지분에 상응하는 세액을 한도로 취득세를 부담해야 한다.

둘째, 과점주주 간주취득세는 비상장법인에게만 국한되는바, 비상장법인과 상장법인과 마찬가지로 과점주주의 자산 지배력이 확보된다면, 중소기업법에 한해 제한적으로 과점주주 간주취득세를 배제해야 한다.

셋째, 특수관계자 중 경영권 미참여자의 무의결권의 문제이다. 과점주주의 신주 발행시 이사회 의사록에 신주식의 의결권을 제한하는 장치를 두어 과점주주와 실질적인 경영권을 행사하지 않으면 과점주주 지분 비율 계산시 제외하여야 한다는 것이다.

넷째, 독일처럼 지분비율을 높이는 방안인데, 현행 과점주주의 지분비율 51%는 과세에 용이하고 여러 가지 부작용이 많은바, 과점주주의 지분비율을 80%(독일 90%)로 상향 조정한다거나 과점주주였다가 지분 감소 후 다시 지분비율이 증가되는 경우 현재는 증가된 비율만큼 간주취득세가 부과되는데 이때는 조세특례를 주어 일정률의 감면을 해주어야 할 것이다. 지분율의 증가는 시대의 흐름을 반영한 최초로 주장한 바, 결국은 기업의 투자유인이 증가되면, 경영권 승계에도 부담이 크게 작용하지 않을 것이다.

다섯째, 과점주주의 간주취득세는 취득세 전체 세수에서 차지하는 비중이 미미하여 조세징수권 확보 차원에서 다른 대안을 제시하였다는 것이다.

3. 과점주주 요건의 판례분석

가. 헌법재판소 판결 사례

(1) 재산권과 조세평등주의, 실질과세원칙

헌법재판소에서 간주취득세와 관련하여 위헌 제청에 관한 헌법소원을 신청한 5건의 헌법재판소 판결 사례를 바탕으로 법원의 위헌 심판제청신청 기각사유를 검토하였다. 과점주주 간주취득세에 관련하여 재산권과 조세평등주의, 실질과세원칙 등 대부분은 합헌 판결을 받았다. 이러한 헌법재판소 재판관이 과점주주 간주취득세의 판결에 있어 어떤 이유에서 이러한 판결을 했는가를 살펴보았다.

[제1사건] 회사정리절차 개시 후 과점주주 취득세 부과에 대한 판결의 판시 내용을 보면 회사정리법에 의한 정리절차가 개시되면 회사의 경영과 재산에 있어 관리·처분권은 관리인에게 전속된다. 과점주주로서 주주권 행사에 있어서 정리절차 개시 후 과점주주가 된 자는 주주권을 행사할 수 없으며, 법인을 실질적으로 지배할 수도 없다. 따라서 구 지방세법 제105조 제6항의 과점주주 요건에 해당하지 않아 취득세 부과 대상이 아니다. 이는 정리절차 개시 후 과점주주는 실질적 지배력이 없어 간주취득세 부과 대상이 아님을 명확히 한 판결이다.

또한 재판에 있어 별개 의견을 제시한 내용을 보면, 다수의견은 재산권 침해 여부를 헌법 제37조 제2항(비례의 원칙)에 따라 심사했으나, 이는 헌법 제38조(납세의 의무)와 조화를 이루지 못했다는 점을 들고 있다. 심사 기준에 있어서도 재산권 보호와 납세의 의무가 충돌할 때, 입법자가 헌법적 가치 간 경계를 입법으로 정했다면, 사법 심사는 입법자의 재량이 자의적이었는지 여부만 검토해야 한다는 입장이다. 따라서 입법목적과 방법 사이의 합리성 심사만으로 충분하며, 비례의 원칙을 적용한 심사는 과도하다고 주장하고 있다. 즉 입법자의 재량을 존중해야 하지만, 과세 관련 법률은 자의성이 없는지 여부만 심사하면 족하다는 의견이다. 또한 반대의견으로 해당 법률은 법인과 개인을 구분하지 않고, 세수 증대라는 행정 편의만을 위한 입법으로 방법의 적절성을 인정할 수 없다는 의견

이다. 더불어 법인 자산을 과점주주의 소유로 간주해 과세하는 것은 부당하며, 법적 주체 구분을 무시한 불합리한 법률이라고 보았다. 즉 회사정리절차 개시 후 과점주주는 법인의 실질적 지배자가 될 수 없어 취득세 부과 대상이 아니라는 판결과 함께, 입법 재량의 한계와 법인·개인 구분 문제 의견을 제시하기도 하였다.³⁸⁾

[제2사건] 비상장법인의 최대주주 등으로부터 주식을 취득한 후 일정 기간 내 합병으로 발생한 상장이익에 대한 증여세 과세가 헌법에 위반되지 않는다는 판결이다. 4가지 쟁점으로 보면, ① 개정 전후 조항 동일 판단 : 개정 전후 조항은 기간과 법적 성격만 다를 뿐, 합병상장이익 과세제도 자체는 동일하며, ② 재산권 침해 : 합병상장이익에 증여세를 부과하는 것은 조세형평성을 위한 것이며, 과세 회피 방식을 위해 기간을 설정하고, 주식 가치 변동에 따른 환급금정도 마련되어 있어 재산권 침해가 아니다. ③ 조세평등주의 위배 : 최대주주 등과 특수관계자는 합병 정보 접근 측면에서 다른 지위에 있으므로 차별은 합리적이다. ④ 과세요건명확주의의 준수 : 과세요건(비상장주식 증여·취득, 일정 기간 내 합병, 합병상장이익 발생)이 명확히 규정되어 있고, 법원이 해석할 수 있으므로 명확성 원칙에 위배되지 않는다. 즉, 해당 조항은 재산권 침해, 조세평등주의, 과세요건명확주의 모두 위배되지 않아 합헌 판결사례이다.³⁹⁾

[제3사건] 비상장법인의 과점주주에 대한 간주취득세 부과가 헌법상 재산권 침해에 해당하지 않는다는 판례이다. 5가지 쟁점으로 나누어 보면, ① 입법 목적의 정당성 : 법인의 자산에 대한 실질적 지배력을 가지는 과점주주에게 취득세를 부과하는 것은 공평과세 및 실질과세원칙 실현을 위한 정당한 목적이다. ② 과세 대상의 제한 : 법인 설립 시 과점주주는 제외되고, 과점주주의 지분에 비례해 과세함으로써 부담을 최소화하였다. ③ 세율의 적절성 : 일반 취득세와 동일한 세율을 적용하며, 특정 자산(별장, 골프장 등)에만 중과세하여 과도한 부담은 아니다. ④ 침해 최소성 : 필요한 수준에서만 과세하고 있어 과도한 재산권 제한은 아니다. ⑤ 법인 균형성 : 공평과세라는 공익이 개인의 재산권 제한보다

38) 헌법재판소 1997. 6. 26. 선고 93헌바49, 94헌바38·41, 95헌바64 전원재판부 [구 국세기본법 제39조 위헌소원, 구 국세기본법 제39조 제2호 위헌소원] 판결.

39) 헌법재판소 2016. 3. 31. 선고 2013헌바372 결정 [구 상속세 및 증여세법 제41조의5 등 위헌소원] 판결.

크다. 즉, 비상장법인의 과점주주 간주취득세 규정은 과잉금지원칙에 위배되지 않아 헌법에 합치된다는 판례이다.⁴⁰⁾

[제4사건] 비상장법인의 과점주주 간주취득세 부과에 대한 합헌 판결이다. 두 가지 쟁점으로 보면 ① 입법목적과 재산권 침해 여부 : 과점주주는 법인 자산에 대한 관리·처분권을 가져 실질적으로 자산을 취득한 것과 같아 취득세 부과는 공평과세와 실질과세원칙에 부합하다는 것이다. 비상장법인의 과점주주에게도 일반 취득세와 동일한 세율을 적용하며, 법인 설립과 과점주주는 과세 대상에서 제외하여 과도한 재산권 침해가 아니라고 본 사례다. 과점 주주에게 부과되는 조세부담은 자산 이전으로 인한 담세력 증가에 따른 것이며, 공익 달성을 위한 제한으로서 필요 이상의 과잉 규제는 아니라고 판결하였다. ② 조세평등주의 위배 여부 : 법인 설립 시 과점주주는 법인과 사실상 동일시되어 이중과세 방지를 위해 취득세 부과 대상에서 제외하는 것은 합리적 차별이다. 상장법인은 주식 분산, 경영 투명성, 사외이사 선임 등으로 비상장법인보다 과점주주의 자산 지배력이 제한되어 있어, 비상장법인 과점주주와 차별하는 것은 합리적이라고 보았다. 즉 비상장법인 과점주주에 대한 간주취득세 부과는 재산권 침해 및 조세평등주의에 위배되지 않는 합헌이라는 판결이다.⁴¹⁾

[제5사건] 비상장법인의 과점주주 간주취득세에 대한 헌법 합치이다. 두 가지 쟁점으로 나누어 보면 ① 입법목적의 정당성과 적절성 : 비상장법인의 과점주주는 법인의 자산을 사실상 관리·처분할 수 있으므로 자산 취득으로 간주되어 취득세 부과는 공평과세와 실질과세원칙에 부합하며, 무거운 세율을 특별히 적용하지 않고, 법인 설립 시 과점주주는 과세 대상에서 제외하여 필요 이상의 과잉 규제를 방지하며, 법익 균형성도 충족하여 재산권을 침해하지 않는다. ② 조세평등주의 위배 : 법인 설립 시 과점주주는 법인과 사실상 동일시되어 추가 취득세 부과는 이중과세 위험이 있으므로 합리적으로 제외하고 있다. 상장법인은 주식 분산 요건, 경영 투명성, 사외이사 등으로 비상장법인보다 과점주주의 자산 지배력이 제한되어 있어, 비상장법인의 과점주주와 차별은 합리적이라고 보았

40) 헌법재판소 2018. 12. 27. 선고 2017헌바402 전원재판부 결정 [구 지방세법 제7조 제5항본문 위헌소원] 판결.

41) 헌법재판소 2006. 6. 29. 선고 2005헌바45 전원재판부 [지방세법 제105조 제6항 위헌소원] 판결.

다. 이러한 견해는 현재 2005헌바45의 판결과 유사하다. 즉 비상장법인의 과점주주 간주취득세 부과는 헌법상 재산권, 조세평등주의에 위배되지 않는다는 전 원재판부 판결이다.⁴²⁾

(2) 주주의 유한책임 원칙, 상장법인과 비상장법인과 차별

비상장법인의 과점주주 간주취득세에 대한 합헌 판결이다. 3가지 쟁점으로 보면, ① 법인 설립 시 과점주주 제외 이유 : 법인 설립 시 과점주주는 법인과 사실상 동일시되어, 법인이 이미 납부한 취득세 외에 추가 부과는 이중과세가 될 수 있어 제외한다. 상장법인과 비상장법인의 차별은 상장법인의 주식 분산 요건, 경영 투명성 유지, 사외이사 선임 등으로 인한 지배력 차이로 합리적인 추론이 존재하며, ② 주주 유한책임 원칙 예외 : 비상장법인은 1인 지배회사나 가족회사가 많아 법인격 남용의 우려가 크다. 과점주주는 법인 자산을 사실상 관리·처분할 수 있으므로 취득세 부과가 정당하다. 주주 유한책임의 원칙의 예외를 인정할 충분한 이유가 있는 것이다. ③ 기존 선례 유지 : 취득간주자산에 ‘승마회원권’ 추가 된 것 외에는 실질적인 내용이 기존 판례와 동일하므로 새로운 판단 없이 기존 합헌 결정 유지가 타당하여 합헌판결이 되었다. 즉, 비상장법인의 과점주주 간주취득세 부과는 조세평등주의, 조세법률주의, 주주 유한책임 원칙에 위배되지 않는다는 판결이다.⁴³⁾

(3) 소 결

헌법재판소의 다수의견은 비상장법인의 과점주주 간주취득세 부과에 있어서 과점주주는 법인 자산에 대한 관리·처분권을 가져 실질적으로 자산을 취득한 것과 같아 취득세 부과는 공평과세와 실질과세원칙에 부합하다

42) 헌법재판소 2008. 4. 24. 선고 2006헌바107 전원재판부 [구 지방세법 제105조 제6항 위헌소원] 판결.

43) 헌법재판소 2012. 3. 29. 선고 2010헌바377 결정 [지방세법 제105조 제6항 등 위헌소원] 판결.

는 것이다.

법인 설립 시 과점주주는 법인과 사실상 동일시되어 이중과세 방지를 위해 취득세 부과에서 제외된 만큼 조세평등주의 측면에서도 위배되지 않는다는 것이다. 상장법인이 과점주주 간주취득세 부과에서 제외된 이유는 상장법인은 주식 분산, 경영 투명성, 사외이사 선임 등으로 비상장법인보다 과점주주의 자산 지배력이 강화되어 있어, 비상장법인 과점주주와 차별하는 것은 합리적이라고 보았다. 즉 비상장법인은 1인 지배회사나 가족회사가 많아 법인격 남용의 우려가 크다는 것이다. 소수의견은 해당 법률은 법인과 개인을 구분하지 않고, 세수 증대라는 행정 편의만을 위한 입법으로 방법의 적절성을 인정할 수 없다는 것이다. 더군다나 법인 자산을 과점주주의 소유로 간주해 과세하는 것은 부당하며, 법적 주체 구분을 무시한 불합리한 법률이라고 보았다.

나. 대법원 판결 사례

(1) 과점주주의 요건을 부정한 사례

대법원에서 과점주주 간주취득세와 관련하여 소를 제기한 다수의 판결 사례를 바탕으로 대법원에서 판결한 내용을 검토하여 정리하였다. 다수는 헌법재판소에 위헌소원을 제기하기도 하였다.

과점주주가 된 주주가 법인의 재산을 사실상 지배할 수 있는 지위에 있는지 여부가 취득세 과세의 요건이 되는지를 다룬다. 지방세법은 과점주주가 법인의 재산을 임의로 관리·처분할 수 있어 실질적 소유와 다르지 않다고 보고 과점주주에게 취득세 납세의무를 부과한다. 그러나 원고들은 회사정리절차 개시 이후 주식을 추가 취득해 과점주주가 되었고, 회사정리절차에서는 관리인이 회사의 경영과 재산관리권을 독점하기 때문에 원고들은 주주권을 행사할 수 없었다. 이에 따라 원고들은 법인의 운영을 지배할 수 있는 지위에 있지 않아 과점주주로서 취득세 납세의무를 지지 않는다고 대법

원은 판단했다.

원심은 정리절차 종료 후 관리운용 회복 가능성을 이유로 과점주주 요건을 인정했으나, 대법원은 과점주주의 실질적 지배요건을 간과한 위법으로 보아 원심을 파기하고 사건을 환송했다.⁴⁴⁾

(2) 과점주주내 집단의 지분비율의 변동이 없는 경우 간주취득세 불인정 사례

[제1사건] 과점주주가 주식을 취득함으로써 간주취득세 납세의무를 부담하는지, 그리고 지방세법보다 과세요건을 확장한 시행령의 유효성 여부가 쟁점이다. 원심은 과점주주가 명의상의 주주로부터 주식을 취득해 주식 비율이 증가했음을 인정하며, 채증법칙 위배는 없다고 판단했다. 하지만 대법원은 조세법률주의 원칙에 따라 과세요건은 법률로 명확히 규정돼야 하며, 시행령으로 과세요건을 확장하는 것은 위법이라고 판시했다. 특히, 구 지방세법은 주주로부터 주식을 취득해 과점주주가 된 경우만 간주취득세 과세 대상으로 규정했음에도, 시행령은 법인 설립 등으로 이미 소유한 주식분까지 소급해 과세하도록 해 법률보다 과세범위를 확장했다고 보았다. 대법원은 위 시행령을 무효로 판단하고, 시행령을 근거로 한 과세처분이 적법하다고 본 원심의 법리오해를 지적해 판결을 파기하고 사건을 환송했다.⁴⁵⁾

[제2사건] 과점주주의 취득세 및 연대납세의무 부과와 적법성과 헌법적 정당성이 쟁점이다. 구 지방세법 제105조 제6항은 과점주주가 법인의 운영을 지배할 수 있는 지위에 있으면 취득세 납세의무를 인정하고, 이는 주식 소유를 통한 주주권 실질 행사로 충족된다. 원심은 원고들이 주주권을 사실상 행사할 수 있는 지위에 있었다고 판단했다. 또한 과점주주는 법인의 자산을 공동으로 관리할 수 있으므로 연대납세의무를 지며, 이는 공평과세원칙과 실질과세원칙에 부합해 헌법상 재산권을 침해하지 않는다. 주식 소유는 과세관청이 주주명부 등으로 증명하며, 명의신탁 등은 명의자가 입증해야 한다. 농어촌특별세도 취득세 납세의무자에게 연대납세의무가 부과된다. 대법원은 원심의 판단이 정당하고, 과점주

44) 대법원 1994. 5. 24. 선고 92누11138 [취득세 부과처분 취소] 판결.

45) 대법원 2000. 3. 16. 선고 98두11731 전원합의체 [취득세등 부과처분 취소] 판결.

주 과세와 연대납세의무에 관한 법리오해나 절차위반이 없으며, 헌법 위반 주장도 받아들이지 않아 상고를 기각했다.⁴⁶⁾

[제3사건] 구 지방세법(개정 전)상 과점주주의 간주취득세 부과와 이중과세 여부, 그리고 취득세 신고납부행위의 당연무효 여부가 쟁점이다.

① 상고이유 제1점 : 구 지방세법 제105조 제6항 본문, 제111조 제4항, 제120조 제1항은 과점주주가 법인의 주식을 취득함으로써 법인의 부동산·차량 등을 취득한 것으로 간주하여 취득세를 부과한다고 규정한다. 원심은 원고가 2000년 소외 주식회사의 주식 56.79%를 취득해 간주취득세를 부과받아 납부한 후, 2003년 동일 자산을 영업양수도 방식으로 실제 취득하고 다시 취득세를 납부한 사실을 인정했다. 이에 따라 원심은 원고가 간주취득세를 이미 납부한 상태에서 동일 자산에 대해 다시 취득세를 납부한 것은 이중과세로, 간주취득세 상당액은 반환되어야 한다고 판단했다.

대법원은 구법의 입법 취지와 규정을 근거로 이러한 원심 판단을 정당하다고 보고, 취득세 관련 법리오해 등 상고이유는 인정하지 않았다.

② 상고이유 제2점 : 취득세는 신고납부방식의 조세로, 납세자가 자진 신고하여 납세의무가 확정된다.

대법원은 원고가 동일 물건에 대해 이중과세된 부분이 중대하고 명백한 하자라고 본 원심 판단을 검토했다. 그러나 원고가 취득세를 신고납부할 당시 과세관청의 개입 없이 자진하여 신고했으며, 법 해석상 이중과세 여부가 논란의 여지가 있어 객관적으로 명백한 하자라고 보기 어렵다고 판단했다. 또한 원고가 장기간 불복절차를 거치지 않다가 뒤늦게 무효를 주장한 점도 고려됐다. 결국 대법원은 신고행위가 중대하고 명백한 하자에 해당하지 않아 당연무효가 아니라고 결론지었다.

③ 결론 : 대법원은 원심판결이 신고납부방식 조세의 당연무효 법리를 오해하여 판결에 영향을 미친 위법이 있다고 보아, 원심판결을 파기하고 사건을 환송했다.⁴⁷⁾

46) 대법원 2008. 10. 23. 선고 2006두19501 [취득세 부과처분 취소] 판결.

47) 대법원 2009. 4. 23. 선고 2006다81257 [부당이득금] 판결.

(3) 조세법률주의 위배

[제1사건] 네덜란드 법인 로담코 코리아와 종로 비브이가 내국법인 철봉산업과 아이엔지코리아 프로퍼티의 주식을 취득한 후, 모회사인 원고가 과점주주로서 지방세법에 따른 취득세 납세의무가 있는지 여부를 다툰다. 원심은 원고가 직접 해당 법인의 주식 등을 보유한 주주나 사원이 아니므로 과점주주에 해당하지 않으며, 자회사들이 주식을 취득할 당시 원고가 아닌 자회사들이 소유하려는 의사가 있었다고 판단해 원고의 납세의무를 부정했다. 그러나 대법원은 국세기본법 제14조의 실질과세원칙을 들어, 형식보다 실질적 귀속자를 납세의무자로 봐야 한다며 원심 판단을 파기했다.

원고가 자회사들을 100% 소유하며 이들 주식 취득 자금을 제공하고 의사결정을 주도했기에, 지방세법상 과점주주 요건을 회피하려는 목적의 거래로 보아 원고를 실질적 귀속자로 인정해야 한다는 것이다. 다만 반대의견은 실질과세원칙이 조세법률주의를 훼손할 수 있고, 명문의 법적 근거 없이 과점주주 개념을 확장하는 것은 부당하다고 지적했다. 결론적으로 대법원은 원심으로 하여금 원고의 지배관계, 주식 취득 경위 등을 재심리해 과세 여부를 판단하도록 사건을 환송했다.⁴⁸⁾

[제2사건] 과점주주의 간주취득세 납세의무와 부동산 신탁, 매매계약 합의해제의 법적 효과가 쟁점이다. 구 지방세법 제105조 제6항은 과점주주가 되면 법인의 부동산을 취득한 것으로 본다고 규정하지만, 신탁법에 의해 부동산 소유권이 수탁자에게 이전되면 과점주주가 실질적 소유권을 행사할 수 없으므로 간주취득세 부과가 불가능하다는 점이 대법원 판례로 확인됐다. 또한 부동산매매계약의 합의해제는 계약이 소급적으로 소멸된 것으로 간주되어, 매매로 이전된 소유권도 원래 매도인에게 복귀된다. 따라서 원고가 과점주주가 된 시점에 부동산이 이미 원상복귀된 경우, 간주취득세 과세요건을 충족하지 않는다.

원심은 이 점을 간과하고 신탁 부동산과 원상복귀된 부동산에 대해 원고에게 간주취득세를 부과했으나, 대법원은 법리 오해를 이유로 원심을 파기하고 사건을 환송했다.⁴⁹⁾

48) 대법원 2012. 1. 19. 선고 2008두8499 전원합의체 [취득세등 부과처분 취소] 판결.

49) 대법원 2015. 1. 15. 선고 2011두28714 [취득세등 부과처분 취소] 판결.

[제3사건] 원고가 주식회사 골든게이트의 주식을 취득하여 과점주주가 되었는지, 그리고 이에 따라 지방세법상 간주취득세 납세의무가 있는지를 다룬다.

원심은 원고가 골든게이트 주식 25%를 보유한 상태에서 2006년 11월 30일 나머지 25%를 취득하여 총 75%를 보유한 과점주주가 되었다고 판단했으며, 주식 취득시기를 주식대금을 모두 지급한 시점으로 보아 과세표준을 산정했다. 하지만 대법원은 과점주주가 되는 시기는 사법상 주식 취득 효력이 발생한 날로 봐야 하며, 주권 발행 전 주식 양도는 당사자 의사만으로 효력이 발생한다는 점을 강조했다.

따라서 원심은 주식 양도 시점이 약정 체결 시인지, 대금 완납 시인지에 대한 심리를 충분히 하지 않아 법리를 오해했다고 보았다. 이에 따라 대법원은 원심 판결을 파기하고 사건을 환송했다.⁵⁰⁾

(4) 실질과세원칙 적용

과점주주의 제2차 납세의무 부과가 실질적 조세법률주의와 주주의 유한 책임 원칙에 위배되는지 여부를 다룬다. 구 국제기본법은 실질과세원칙을 반영하여 과점주주가 법인의 경영을 실질적으로 지배할 경우, 법인의 체납액에 대해 제2차 납세의무를 부과할 수 있도록 규정한다. 이는 형식적인 소유권을 넘어 실질적 지배권을 가진 자에게 조세 부담을 지우기 위한 제도이다.

대법원은 과점주주의 주식 소유 비율, 주주권 행사, 경영 지배 여부 등을 고려해 제2차 납세의무 부과의 정당성을 판단해야 하며, 실질적으로 법인을 운영하고 조세회피 가능성이 있는 과점주주에게만 납세의무를 부과하는 것이 헌법상 재산권 보장과 조세평등주의에 위배되지 않는다고 판시했다.

원심은 이러한 법리를 적용해 과점주주의 제2차 납세의무를 인정했고, 대법원은 원심의 판단이 정당하다고 보아 상고를 기각했다.⁵¹⁾

50) 대법원 2013. 3. 14. 선고 2011두24842 [취득세등 부과처분 취소] 판결.

51) 대법원 2004. 10. 27. 선고 2003두1165 [부과처분 취소] 판결.

(5) 과점주주의 지위, 연대납부의무, 과잉금지원칙

과점주주 간 주식 이전 시 간주취득세 납세의무가 발생하는지 여부가 쟁점이다. 구 지방세법 제105조 제6항은 과점주주가 법인의 주식이나 지분을 취득해 과점주주가 되면 법인의 부동산 등을 취득한 것으로 간주하여 취득세를 부과하도록 규정하고 있다. 과점주주란 주주 1인과 특수관계인들이 보유한株式이 법인의 총발행株式 51% 이상인 경우를 말한다.

과점주주 간 주식 이전 시에는 특정 주주의株式 증가가 아니라 과점주주 집단 전체의株式 비율 증가 여부가 과세 판단 기준이다. 과점주주 집단의 총 지분 비율이 변하지 않는다면 간주취득세 부과 대상이 아니다. 원심은 원고가 남편으로부터 소외 2 주식회사株式을 증여받아 과점주주가 되었으나, 증여 전후 과점주주 집단의株式 비율(70%)이 변하지 않았으므로 간주취득세 부과가 위법하다고 판단했다. 대법원은 이 판단이 법리에 맞다고 보고 상고를 기각했다.⁵²⁾

(6) 이중과세, 부당이득금

구 지방세법상 과점주주에 의한 간주취득세 납세의무의 성립 여부를 다룬다. 과점주주는 주주 1인의株式 증가가 아니라 과점주주 전체가 소유한 총株式 비율의 증가를 기준으로 판단된다. 과점주주 집단은 실질적으로 법인의 자산을 공동 관리·처분할 수 있어 연대납세의무를 부담한다. 그러나 기존 과점주주 집단 내에서株式이 이전되거나, 새로운 과점주주가 추가되어도 총株式 비율에 변동이 없으면 간주취득세 과세대상이 아니다. 원심은 원고가 주식교환으로 엔엠씨株式을 취득해 과점주주가 되었다며 납세의무를 인정했지만, 대법원은 주식교환 전후 엔엠씨株式의 총비율 변동이 없고, 원고가 기존 과점주주인 동원과 특수관계를 형성하며株式을 이전받았으므로 과세대상이 아니라고 판단했다. 이에 원심판결을 파기하고 사건을

52) 대법원 2007. 8. 23. 선고 2007두10297 [취득세등 부과처분 취소] 판결.

환송했다.⁵³⁾

원고 회사가 특수관계인 서석해가 100% 지분을 소유한 소외 회사의 유상증자에 참여해 주식을 인수한 경우, 과점주주로서 간주취득세 납세의무가 발생하는지 여부가 쟁점이다. 원심은 서석해와 그의 특수관계인들이 소외 회사의 발행주식 100%를 이미 소유하고 있었으며, 원고가 유상증자에 참여하여 주식을 인수하였더라도 과점주주 집단의 주식 비율에는 변동이 없었다고 보았다.

따라서 과점주주의 주식 소유비율 증가를 전제로 한 구 지방세법과 시행령에 따른 간주취득세 부과는 위법하다고 판단했다. 대법원도 원심의 판단이 법리에 맞고, 과점주주의 간주취득세 과세대상에 관한 법리오해나 사실오인은 없다고 보아 상고를 기각하고, 상고비용을 패소자인 피고가 부담하도록 했다.⁵⁴⁾

(7) 신탁 부동산의 간주취득세

과점주주의 주식 비율 증가에 따른 간주취득세 납세의무가 쟁점이다. 구 지방세법은 과점주주가 법인의 재산을 사실상 소유·운용할 수 있는 지위에 있음을 이유로 취득세를 부과하며, 주식 비율 증가 여부는 주주명부상의 명목이 아닌 실질적 주주권 행사 여부로 판단한다.

원고는 동산테크 주식 11,400주를 명의신탁했다가 해지 후 명의개서를 완료했다. 피고는 이 과정에서 원고의 주식 비율이 증가했다고 보아 취득세를 부과했으나, 원고는 명의신탁 기간에도 실질적 주주로 주주권을 행사해 왔으므로 명의개서 후 주식 비율이 변동되지 않았다고 주장했다.

대법원은 명의대여자인 소외인은 주주권을 행사하지 않았으며, 원고가 실질적 주주였으므로 명의개서로 주식 비율이 증가했다고 볼 수 없다고 판단했다. 원심은 관련 없는 판례를 적용하여 법리를 오해했고, 대법원은 이

53) 대법원 2013. 7. 25. 선고 2012두12495 [취득세등 부과처분 취소] 판결.

54) 대법원 2004. 2. 27. 선고 2002두1144 [취득세 등 과세처분 취소] 판결.

를 이유로 원심판결을 파기하고 사건을 환송했다.⁵⁵⁾

(8) 주주명부상의 주주

2014년과 2015년 주식회사 ○○○○과 △△△△△△의 주주인 원고들이 아버지로부터 무상 대여된 금전으로 이익을 얻었다며 증여세를 부과받은 것에 대한 법적 다툼이다. 대법원은 2014년 개정 전·후 상속세 및 증여세법 시행령 제31조 제6항이 모법인 상증세법의 규정 취지에 반하고 위임범위를 벗어나 무효라고 판시했다.

2014년 개정 상증세법은 특정법인의 범위를 확대했으나 주주가 얻는 이익은 주식 가치 증가로 한정된다고 보았다. 2014년과 2015년 증여세 부과처분은 무효인 시행령을 근거로 했기에 위법하며, 법률로 명확히 규정되지 않은 과세요건은 인정할 수 없다는 조세법률주의 원칙을 재확인했다. 이에 대법원은 원심의 판단이 정당하다고 보아 피고들의 상고를 기각했다.⁵⁶⁾

(9) 소 결

과점주주의 주식 소유 비율, 주주권 행사, 경영 지배 여부 등을 고려해 제2차 납세의무 부과 정당성을 판단하며, 실질적으로 법인을 운영하고 조세회피 가능성이 있는 과점주주에게만 납세의무를 부과하는 것이 헌법상 재산권 보장과 조세평등주의에 위배 되지 않는다. 이 경우 주식 비율 증가 여부는 주주명부상의 명의가 아닌 실질적 주주권 행사 여부로 판단한다.

정리회사의 경우 회사정리절차 개시 이후 주식을 추가 취득해 과점주주가 되었다고 하더라도 회사정리절차에서는 관리인은 실질적으로 법인의 운영을 지배할 수 있는 지위에 있지 않아 과점주주로서 취득세 납세의무를 지지 않는다.

또한 취득세는 신고납부방식의 조세로, 납세자가 스스로 자진신고하여

55) 대법원 2018. 11. 9. 선고 2018두49376 [취득세 부과처분 취소] 판결.

56) 대법원 2021. 9. 9. 선고 2019두35695 전원합의체 [증여세 부과처분 취소] 판결.

납세의무가 확정된다. 취득세 신고납부할 당시 과세관청의 개입 없이 자진하여 신고했으면, 법 해석상 이중과세 여부가 논란의 여지가 있다.

IV. 과점주주 간주취득세의 문제점 및 개선방안

1. 실질과세원칙 측면

가. 개념

실질과세원칙은 헌법상의 기본이념을 준용한다.⁵⁷⁾ 이는 조세평등을 구현하기 위한 실천적 원리를 적용하는 본질적 요소⁵⁸⁾이다. 하지만 실질과세의 원칙에서 두 가지가 양립하고 있다.

회계의 조세법 즉 실질에 따른 해석 및 적용⁵⁹⁾과 헌법재판소의 경제적 실질이다. 전자는 현행 조세법으로 평등의 원칙 또는 차별금지의 원칙의 조세평등의 견해로 실질과세에 대하여 조세법률상 정당한 권원(權原)에 주안점을 두어야 한다는 주장이다. 후자는 주관적 조세회피 목적과 객관적 행위형식(우회 또는 다단계거래) 요건으로 경제적 실질 사이에 괴리가 발생할 때 경제적 실질을 기준으로 세법을 해석·적용하는 법률효과로 하여야 한다는 헌법재판소의 견해이다(김용태 2024).⁶⁰⁾

57) 헌법 제11조 제1항 “모든 국민은 법 앞에 평등하다. 누구든지 성별·종교 또는 사회적 신분에 의하여 정치적·경제적·사회적·문화적 생활의 모든 영역에 있어서 차별을 받지 아니한다”

58) 법규범의 내용적 일의성, 명확성 및 투명성의 내용.

59) 국세기본법 제14조(실질과세).

60) 김용태, “관세평가상 실질과세 원칙의 적용방안에 관한 연구”, 『관세무역연구』 제1권 제3호, 한국관세무역개발원, 2024, 31~57면.

거래내용에 관한 실질과세는 국세기본법 제14조 제2항(규정), 3항(거래내용)을 근거하는 목적론적 해석을 의미한다. 이는 법률적 원인행위에 법률적 평가는 적법과 유효한 것이다. 이러한 근거를 바탕으로 학계는 헌법재판소 판결⁶¹⁾에 대하여 납세의무자의 법적 본질적 요소 침해로 인한 조세법률과 충돌을 우려하고 있다. 실질과세원칙의 외관(外觀)과 형식의 기준없이 경제적 실질에 따라 조세법을 해석 및 적용하는 것은 납세자의 조세법의 본질적 요소를 침해될 수 있으며, 조세회피 가능성을 이유로 들어 정상적인 시장의 거래행위를 조세를 회피할 의도로 간주하는 것은 법률적 취지와 본질적 요소가 침해될 수 있기 때문이다.

또한 국세기본법상 실질내용의 과세원칙이 일반부인규정 여부에 대한 논란이다. 대법원은 조세법률주의 원칙은 국가는 법률의 근거 없이 세금을 부과·징수할 수 없고 국민은 세금의 납부를 요구당하지 않는다는 원칙이 있는 만큼 국회가 제정한 법률로써 규정하고 있어야 하고, 그 법률 집행시는 행정편의적인 확장해석이나 유추적용을 허용하지 아니함을 뜻한다. 그러므로 법률의 위임 없이 명령 등 입법으로 과세절차 등을 규정하거나 법률 내용을 함부로 유추·확장하는 것은 조세법률주의 원칙에 위배된다.⁶²⁾

김영우(2016)⁶³⁾는 실질과세원칙을 일반부인규정이라고 해석하는 것은 일반적인 법해석 원칙에도 반하며, 법해석의 기본은 문리해석이다. 그는 국세기본법 제14조 제1항과 제2항은 명칭이나 형식에 관계없이 그 실질 내용에 따라 과세한다는 것으로 실제로 인정되는 사실을 부인하고 다른 사실로 유추한다는 내용은 포함되어 있지 않는 것이 명백하다는 것이다. 따라서 실질과세원칙은 명칭이나 형식에 관계없이 그 실질에 따라 과세한다는 것으로 명의자는 명의일 뿐이고 사실상의 귀속자를 대상으로 과세한다는 국세기본

61) 헌법재판소 1989. 7. 21. 선고 89헌마38 전원재판부 판결.

62) 대법원 2021. 9. 9. 선고 2019두35695 전원합의체 판결.

63) 김영우, “실질과세원칙의 재검토”, 『인권과 정의』 제457권, 대한변호사협회, 2016, 104~118면.

법 제14조 제1항이 의미가 있고, 국세기본법 제14조 제2항은 일반적인 사실 인정의 원칙을 규정하고 있으며, 이는 과세요건법을 적용함에 있어서 과세요건의 사실인정의 원칙이라고 할 것이고 부인규정이라고 할 수 없다고 판단하고 있다.

김영우(2016)⁶⁴⁾는 법적실질설을 주장하고 있는 견해에서도 과세요건 사실의 인정에 필요한 법률관계에 있어서 표면적 보다는 진실하게 존재하는 법률관계에 의하여 과세요건사실을 인정해야 하고, 진실하게 존재하는 법률관계로부터 벗어나 그 경제적 성과나 목적에 의해 법률요건의 존부를 판단하는 것까지 허용하는 것은 아니라고 주장하고 있는 견해를 제시하고 있다.

조세법률주의의 근거로는 우리 헌법 제38조와 제59조에 명시되어 있다. 조세법률주의는 납세자에게 세금을 부과하는 데 있어 미리 조세법에 그 내용을 규정한다.⁶⁵⁾ 이때 예측할 수 없는 상황을 제거해 주기 위한 조세법의 기본원리를 의미한다.⁶⁶⁾ 만약 조세법에 미리 그 내용을 규정하지 않는다면 과세권자가 세금을 부과하는 데 있어 예측가능성이 떨어져 납세자의 재산권을 침해할 우려가 있다. 이는 세법의 해석기준에 따라 일반적 내용에 대해 침해 성격을 배제할 수 없다. 조세법 분야에서 납부의무자가 세금을 부담하는데 있어 법적 안정성과 예측가능성에 대해 제고하려는 조세법률주의의 기본이념 측면에서 합리적 추론이 가능하다.

김경하와 김문성(2020)⁶⁷⁾은 “납세자에게 세금이 부과되기 위해서는 어떤 명목으로, 얼마의 세율로, 누구에게, 어떠한 과세물건, 어떤 계산 방법에 의한 과세표준, 즉 과세요건이 도출하지 않는다면 세금을 부과할 수 없다고 주장하면서 과세요건 법정주의, 과세요건 명확주의, 과세불소급의 원칙, 엄

64) 김영우, 앞의 논문, 2016, 104~118면.

65) 헌법 제38조는 “모든 국민은 법률이 정하는 바에 의하여 납세의 의무를 진다.”이다.

66) 헌법 제59조는 “조세의 종목과 세율은 법률로 정한다.”이다.

67) 김경하 · 김문성, “조세법률주의와 실질과세의 관계에 관한 연구”, 『경영교육연구』 제35권 제2호, 한국경영교육학회, 2020, 105~126면.

격해석 등 조세법률주의 내용을 포함”할 수밖에 없음을 주장하고 있다.

조세를 회피할 목적으로 실질과 맞지 않는 형식이나 명칭을 취하는 경우에 그 형식이나 명칭에 상관없이 실질에 따라 세금을 부과함으로써 부당한 조세회피행위를 엄격히 규제하고 공정과세를 위한 조세정의를 실현하고자 하는 데 주된 목적이 있다는 판례⁶⁸⁾의 태도에 비추어, 이러한 목적의 범위 내로 제한되는 한계를 갖는다.

나. 문제점

과점주주 간주취득세의 실질과세측면에서는 실질적인 담세력이 형성되었는가를 주목할 필요가 있다.

주주가 특정법인의 주식을 취득함으로써 그 법인의 과점주주로 된 경우, 해당 법인이 소유하고 있는 부동산 등이 과점주주 개인의 소유로 변경되거나 법인의 자산 관리로 인한 이익이 직접적으로 과점주주에게 돌아가지 않는다는 것이다.

“비록 과점주주가 됨으로써 이사의 선임 등 주주권을 행사하여 의사결정에 자유로이 영향력을 줄 수 있다 하여도 이러한 영향력의 행사가 엄연히 법인과 분리하여 존재하는 개인의 담세력을 보장해 주는 것은 아니며 법인에 대한 과점주주의 실질적 지배력이라는 구별되는 차원의 문제를 들어 법적으로 각기 다른 권리 의무의 주체를 구별하지 못하는 것은 가공의 취득에 대해, 또는 취득자가 불명한자에 대한 과세로서 세무행정의 편의만을 위주로 제정된 법률이다”라는 것이다.⁶⁹⁾ 즉 법인의 주식 취득으로 인해 새로이 담세력이 형성되지 않는 한, 부동산 등의 취득세가 해당 주주에게 추가 부담되기 어렵다는 것이다. 이 경우 과점주주에 대한 취득세 부과는 실질과세 원칙에 부합하지 않는다고 볼 수 있다. 즉 과점주주의 주식비율을 판단함에

68) 대법원 2012. 1. 19. 선고 2008두8499 전원합의체 판결.

69) 헌법재판소 2006. 6. 29. 선고 2005헌바45 결정 내용 중 ‘권 성’ 재판관의 반대이견.

있어서 과반수의 주식 소유 및 실질적인 지배력 행사자에게만 부과되도록 하여야 하며, 명의대여 등으로 인한 문제점을 해결하고 과세제도의 실효성 및 형평성 제고를 위해서는 명의신탁에 대한 과세를 강화하여 과세기준을 명확히 해야 할 것이다.

다. 개선방안

구 지방세법(2010. 3. 31. 법률 제10221호로 전부 개정되기 전의 것) 제105조 제6항 전문은 과점주주의 간주취득세에 관하여 ‘법인의 주식을 취득함으로써 과점주주가 되었을 때에는 그 과점주주가 해당 법인의 부동산 등을 취득한 것으로 본다.’고 정하고 있다. 여기에서 과점주주란 구 지방세법 제22조 제2호에 정한 바와 같이 주주 1명과 그의 특수관계인 중 대통령령으로 정하는 자의 소유주식의 합계가 해당 법인의 발행주식 총수의 100분의 50을 초과하면서 그에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자를 말한다.

따라서 위 조항은 과점주주는 해당 법인의 재산을 사실상 처분하거나 운용할 수 있는 지위에 있게 되어 그 재산을 실질적으로 소유하는 것과 같다고 보아 위와 같은 규정을 둔 것이다. 그러나 이미 해당 법인이 취득세를 부담하였는데 과점주주에게 동일한 과세물건에 다시 간주취득세를 부과하는 것은 이중과세에 해당할 수 있어, 모든 과점주주에게 간주취득세를 부과하는 것을 문제의 소지가 있고 의결권 등을 제한하는 장치를 두어 주주권을 행사하여 법인의 운영을 사실상 지배할 수 있는 지위에 있는 자(과점주주)에게만 간주취득세를 부과하는 것으로 제한적으로 해석하여야 한다. 가령 신주식 발행시 이사회 의사록에 신주식의 의결권을 제한(의결권 제한으로 신주인수인은 주주로서의 실질적 권리 행사를 하지 못한다)하는 장치를 두어 그 주식에 관한 권리를 실질적으로 행사할 수 있도록 한다. 의결권의 제한 기간은 신주인수인이 주식을 양도하고 제3자가 주식을 취득함으로써 의결권이 다시 발생하는 것으로 하는 것이다. 이 경우 법인의 운영을 지배할 수 없는

경우에는 간주취득세를 납부할 의무를 지지 않는다. 따라서 주주명부상 과점주주의 주식을 취득한 것으로 기재되어 있어도 법인의 주주로서의 권리를 실질적으로 행사하여 운영을 지배할 수 없는 경우에는 간주취득세를 납부할 의무를 지지 않는다고 보아야 한다.

2. 이중과세과세 측면

가. 개 념

동일한 과세물건에 대해 중복해서 이중으로 과세하는 것을 말한다. 이중과세는 사법(私法) 및 경제적 의미를 모두 포함할 수 있다. 사법적인 측면에서는 국가에 납부하는 소득세와 지방자치단체의 주민세가 대표적이다. 또한 경제적측면에서 이중과세는 두명의 다른 사람이 동일한 소득 또는 자본에 대해 과세되는 경우 발생한다.

국가가 동일한 회사배당에 대해 회사에 법인소득세를 부과하면서 배당을 받는 주주에게 다시 소득세를 부과하는 경우도 마찬가지다. 해외 자본이나 소득에 대해 국내와 외국에서 소득과세나 재산과세를 하는 것도 이중과세 유형의 하나이다.

이중과세의 세목으로는 상속세 및 증여세와 취득세이다. 헌법재판소 판례⁷⁰⁾를 볼 때 과세 목적의 경우 상속세 및 증여세 그리고 취득세 모두 조세이므로 조세의 일반적 목적인 공평과세 및 조세부담의 형평성 제고, 재정수입의 원활한 조달에 대해 공통된 목적이 있다(김종원 2022).⁷¹⁾ 이를 볼 때 과세 목적의 유사성, 과세 대상의 중복성 이외에 납세의무자, 과세시기, 과세요건 등에 따라 이중과세로 볼 수 있다. 그러나 이중과세에 대한 비판과 반

70) 헌법재판소 2016. 3. 31. 선고 2013헌바372 결정.

71) 김종원, “주택 관련 세제의 이중과세에 대한 고찰”, 『부동산분석』 제8권 제1호, 한국부동산연구원, 2022, 169~192면.

론으로 과세의 일반원칙인 이중과세 금지원칙 위반(신홍균 2019)⁷²⁾ 및 재산권침해, 실질과세원칙, 평등원칙, 조세법률주의 등에 위반(김현동 2017)⁷³⁾으로 인해 납세의 부당한 과세로 납세자의 부담은 가중(정지선 2021)⁷⁴⁾된다는 것이다. 이러한 반론과 비판은 과세당국은 이를 보완 및 개정하려는 노력보다는 과세에 치중하여 적정성과 문제 제기 역시 납세자의 부담으로 작용하고 있다.

나. 문제점

지방세법상 과점주주에 대하여 당초 납세의무자로서 취득세 과세 대상 물건에 대한 의제(擬制) 취득한 것으로 간주하여 취득세 납부의무를 부과한다. 지방세기본법⁷⁵⁾ 따르면 법인의 주주 또는 사원은 출자금액 한도 내에서 유한책임과 제2차 납세의무가 있으며, 유한책임의 법리를 적용하였을 때 법인격 단체에 대한 가치를 인정받는다.

따라서 취득세의 납세의무도 과점주주의 출자지분만큼 납세의무를 부담하여야 한다는 것이다. 과세관청의 취지는 실질적 운영자인 과점주주는 회사의 수익을 자신에게 귀속시키고 회사에는 손실을 떠넘김으로써 법인격을 형해화시키고 조세회피 수단으로 법인격을 이용하는 것을 방지하는 데 그 이유⁷⁶⁾가 있다(전동훈 2009).⁷⁷⁾ 또한 법인과 주주 또는 사원은 인격체로서 동

72) 신홍균, “이중부과 부담금의 위법성 기준에 관한 연구”, 『법학논총』 제32권 제1호, 국민대학교 법학연구소, 2019, 151~185면.

73) 김현동, “이중과세금지원칙의 의미와 한계”, 『세무학연구』 제34권 제4호, 한국세무학회, 2017, 77~109면.

74) 정지선, “무상취득 관련 취득세 과세표준 산정방법의 문제점과 개선방안”, 『조세연구』 제21권 제2호, 한국조세연구포럼, 2021, 89~111면.

75) 지방세기본법 제46조, 제47조.

76) 우리나라 비상장법인이 대부분 특수관계 주주로 구성된 소규모 회사들로서 회사의 경영을 사실상 지배(헌재 97헌가13, 1998. 5. 28.).

77) 전동훈, “최근 과점주주 관련 취득세 납세의무 쟁점 해설”, 『지방재정과 지방세』 제

일성을 인정되는 만큼 취득의 주체와 취득시기⁷⁸⁾가 서로 다르기 때문에 별개의 권리의무 주체로 보면, 과점주주는 주식발행법인과 법인격이 서로 상이하기 때문에 납세의무성립 등 과세적용논리를 달리 적용할 수 있다고 보는 것이다.

과점주주 간주취득세는 지방세법에서 열거하고 있는 일정한 자산의 취득 이후 주주 지분 비율 증가분에 대해서 취득세를 부과하고 있다. 법인의 과점주주⁷⁹⁾가 되면 일반적으로 당해 법인이 소유하는 자산을 관리하거나 처분할 수 있는 권한을 가지게 된다. 따라서 소유하는 자산을 취득하는 것과 실질적으로는 동일한 것이라고 보고 세법은 실질과세의 원칙을 적용하여 과점주주에게 취득세를 부과한다.

이에 대한 특징을 보면 ① 법률행위에 대하여 과세하는 행위세 ② 납세자가 부담할 능력에 따라서 과세되는 응능과세원칙에 입각한 조세 ③ 실질과세의 원칙에 따라 등기·등록에 관계없이 사실상의 취득의 과세 등이 있다.

이러한 법률적⁸⁰⁾ 해석에 대한 정당성을 인정하는 견해들은 ① 실질과세원칙(實質課稅原則) : 과점주주가 되면 법인의 재산을 임의처분하거나 관리·운영할 수 있는 지위가 됨으로 실질적으로 그 재산을 소유하는 것과 다를 바 없기 때문 ② 비동일성(非同一性) : 과점주주에 대한 취득세는 법인이 최초로 납부한 취득세와는 달리 별도의 새로운 과세 사실에 대하여 부과되는 취득세 이므로 이중과세에 해당한다고 보기 어려움 ③ 조세평등(租稅平等)

17권, 한국지방재정공제회, 2009, 86~139면.

78) 지방세기본법 상 과점주주의 간주취득세는 최초 법인설립시 해당 법인의 자산을 취득한 것으로 의제하여 납세의무가 성립될 수 없다. 그러나 과점주주가 추가로 지분이 증가된 경우 이전 과점주주 지분율보다 증가한 경우에만 증가분에 대해서 간주취득세 납세의무가 있다.

79) 지방세기본법 상 과점주주란 주주 또는 유한책임사원 1인과 친족 기타 특수관계에 있는 자들의 소유주식 합계 또는 출자가액의 합계가 당해 법인 발행한 주식총수 또는 출자총액의 100분의 50을 초과하는 주주로 주주는 법인(유가증권시장 상장법인 포함)주주를 포함한다.

80) 법원과 헌법재판소.

: 비상장법인의 경우, 회사의 법인격을 악용할 우려가 있으므로 이를 방지하기 위하여 실질적인 조세의 균형을 수립 ④ 조세회피방지(租稅回避防止) : 경제적 실질은 유사하지만 법적 형식에 따라 조세 부담이 다르기 때문에 조세회피를 방지하고 거래 구조의 왜곡을 막기 위해 필요 등과 같은 견해를 보이고 있다.

반면에 비판적인 견해는 ① 실질과세원칙⁸¹⁾ : 법인의 주식취득으로 인해 새로이 담세력이 형성되지 않을 경우 부동산 등의 취득세가 해당 주주에게 추가 부담되기 어렵기에 과점주주에 대한 취득세 부과는 실질과세원칙에 부합하지 않음 ② 이중과세⁸²⁾ : 법인의 과점주주에 대한 취득세 부과는 동일한 과세물건에 대한 이중과세로 인해 부당하다는 주장이 제기되고 있다.

과점주주 간주취득세의 이중과세 문제는 첫째, 동일한 과세 물건에 대한 중복 과세 : 법인이 부동산을 취득할 때 이미 취득세를 납부했음에도 불구하고, 과점주주가 해당 법인의 주식을 일정 비율 이상 취득하는 경우 추가로 취득세를 부담해야 한다. 이는 동일한 부동산에 대해 법인과 주주가 각각 취득세를 납부하는 구조로, 조세형평성과 경제적 효율성을 저해하는 요소로 작용한다. 둘째, 법인실재설과의 충돌 : 법인은 주주와 독립된 법적 실체이며, 법인의 자산과 주주의 자산은 구분되어야 한다. 그러나 과점주주 간주취득세는 법인의 부동산을 주주의 자산으로 간주하여 과세함으로써 법인실재설과 충돌하는 문제가 발생한다. 이는 법인의 독립성을 인정하지 않는 것으로 해석될 수 있으며, 법인제도의 근본적인 취지와도 맞지 않는다. 셋째, 실질과세원칙과의 불일치 : 실질과세원칙에 따르면, 조세는 실질적인 경제적 이익을 기준으로 부과되어야 한다. 그러나 과점주주는 법인의 주식을 취득했을 뿐이며, 직접적으로 부동산을 취득한 것이 아님에도 불구하고

81) 과점주주 간주취득세 제도에 있어 과세요건을 넓거나 모호하게 해석하여 처분, 합리적인 해석론을 제시할 시의성.

82) 과점주주에게 주주의 유한책임 범위를 넘어서는 과세의무를 지운다는 점에서 이는 납세의무의 무리한 확장이라는 비판.

취득세를 부담해야 하는 문제가 발생한다. 이는 조세 정의에 위배될 가능성이 크다. 넷째, 거래의 장애가 된다는 점이다. 즉, 기업의 인수·합병(M&A), 구조조정, 지배구조 개편 등 정상적인 경영 활동을 저해할 가능성이 크다. 주식을 통한 인수 방식이 취득세 부담으로 인해 어려워질 수 있으며, 기업의 경영 전략이 왜곡될 수 있다. 이는 경제적 비효율성을 초래하고, 장기적으로 기업 경쟁력을 약화시킬 수 있다. 이는 조세 부담 증가와 기업 활동 위축이다. 반복적인 취득세 부과는 과점주주 및 기업에 과도한 세금 부담을 안겨주며, 이는 기업 지배구조 변경이나 투자 활동을 위축시키는 요인으로 작용할 수 있다. 특히 중소·중견기업의 세부담 증가로 경영 악화가 우려된다.

과점주주 간주취득세는 법인의 주식 취득으로 과점주주가 된 경우, 당해 법인의 부동산을 취득한 것으로 간주해 취득세를 부과하는 제도이다. 그러나 이 제도는 다음과 같은 이중과세 문제를 초래할 수 있다.

첫째, 실제 부동산 취득 없이 세금 부과이다. 과점주주는 법인의 지배권을 획득할 뿐, 실제 부동산을 직접 취득한 것은 아니다. 그러나 지방세법은 주식 취득을 부동산 취득으로 간주해 취득세를 부과하므로, 실질적인 부동산 거래 없이도 과세가 이루어진다. 이는 동일한 자산(부동산)에 대해 법인 단계(법인이 부동산 취득 시)와 과점주주 단계(주식 취득 시)에서 반복적으로 과세가 이루어지는 문제가 발생한다. 둘째, 법인세와의 이중과세이다. 법인은 부동산 취득 시 취득세를 납부하고, 부동산 처분 시 법인세를 부담한다. 이후 과점주주가 주식을 취득하면 간주취득세를 추가로 부담하게 되는데, 이는 같은 자산을 기반으로 법인과 주주 모두에게 세금을 부과하는 결과로 이어진다. 셋째, 과점주주 지분 변동 시 반복 과세이다. 과점주주 간 주식 이전될 때마다 간주취득세가 부과될 가능성이 있다. 과점주주 집단의 전체 지분 비율에는 변동이 없어야 과세가 면제되지만, 그렇지 않은 경우 과점주주 간 주식 거래 때마다 과세되어 주식 거래 활성화에도 부정적 영향을 미친다. 넷째, 경제적 실질과 괴리된 과세이다. 과점주주가 법인의 부동산을

직접 사용하거나 처분하지 않더라도, 주식 보유만으로 부동산을 취득한 것으로 간주하는 것은 경제적 실질과 맞지 않는다. 법인은 여전히 부동산을 소유하고 있음에도 과점주주에게 취득세를 부과하는 것은 조세형평성을 저해할 수 있다.

결론적으로 과점주주 간주취득세는 부동산 취득이 아닌 주식 취득에도 취득세를 부과하여 이중과세 문제를 야기한다. 이는 법인세, 부동산 취득세, 과점주주 취득세가 중복되어 부과되는 결과를 초래하며, 조세형평성과 경제적 실질에 부합 하지 않는다는 비판을 받고 있다. 따라서 과점주주 간주취득세의 개선이나 폐지를 통한 조세 체계의 합리화가 필요하다.

다. 개선방안

이중과세 문제의 개선방안으로는 첫째, 법인이 이미 납부한 취득세와의 조정 규정 마련 : 법인이 부동산을 취득할 때 이미 취득세를 납부한 경우, 과점주주의 취득세를 면제하거나 감면하는 방안을 고려해야 한다. 가령, 현행 과점주주 지분규정 51%에서 80%로 상향조정하거나, 처음 과점주주였다가 지분감소(과점주주지분 이하) 후 다시 과점주주가 된 경우 현재는 증가분에 대해 취득세를 부과하는데, 증가분에 대해 일정비율을 감면하는 방안이다. 둘째, 과점주주의 실질적 지배력에 따른 차등과세 적용 : 현재의 과점주주 간주취득세는 단순히 주식 보유 비율을 기준으로 과세하고 있다. 그러나 보다 정교한 기준을 도입하여 과점주주가 법인의 부동산을 실질적으로 지배하고 있는지 여부를 평가한 후 과세 여부를 결정하는 방식으로 개선할 필요가 있다. 셋째, 법인격 분리 원칙 강화 : 법인의 자산을 주주의 자산으로 간주하여 과세하는 것은 법인실재설과 충돌하는 문제를 발생시키므로, 법인의 독립성을 유지하면서 과점주주에게 별도의 조세 부담을 지우지 않도록 과세 원칙을 조정해야 한다. 넷째, 해외 사례를 반영한 조세 조정 제도 도입 : 일본에서는 법인이 취득세를 정상적으로 납부한 경우, 과점주주에게

추가적인 취득세를 부과하지 않는 방식으로 조세 조정을 하고 있다.⁸³⁾

독일의 경우 부동산취득세법 제1조 제3항에서 지분집중(Vereinigung)을 취득세 부과대상으로 삼아 제13조(납세의무자) 제5항은 회사지분 중 90%(2021년 개정 전 95%) 이상인 취득자에게 그 납세의무를 부과함으로써 우리나라의 간주취득세와 유사한 제도를 두고 있다. 다만 지분요건이 90%로서 매우 높다는 점에서 큰 차이가 있다. 따라서 현행 51%에서 80%로 상향조정하거나, 처음 과점주주였다가 지분감소(과점주주지분 이하) 후 다시 과점주주가 된 경우 현재는 증가분에 대해 취득세를 부과하는데, 증가분에 대해 50% 감면을 적용하는 방안을 강구할 수 있다.

결론적으로 과점주주 간주취득세는 조세회피를 방지하고 조세형평성을 유지하기 위해 도입된 제도이지만, 법인이 이미 납부한 취득세와 별도로 과점주주에게 추가적인 취득세를 부담하도록 하는 방식으로 인해 이중과세 문제가 발생하고 있다. 이는 법인실재설과 충돌하며, 실질과세원칙에 맞지 않는 과세 방식으로 인해 기업 활동과 투자 결정에도 부정적인 영향을 미칠 수 있다.

이를 해결하기 위해 과점주주 간주취득세의 과세 방식과 적용 기준을 조정하는 것이 필요하다. 법인이 이미 납부한 취득세를 고려한 감면 제도 도입, 실질적 지배력에 따른 차등과세 적용, 법인격 분리 원칙 강화, 해외 사례를 반영한 조세 조정 제도 도입 등을 통해 보다 합리적인 과세 체계를 구

83) 일본은 부동산을 취득할 때 지방세(부동산취득세)가 부과한다. 과거 부동산 보유한 법인의 주식을 취득함으로써 직접 부동산을 취득하지 않고도 그 실질적 소유권을 이전할 수 있어 취득세 회피 수단으로 활용되었다. 이를 방지하기 위해, 일정 조건을 갖춘 주식보유특정법인의 주식을 취득할 경우에도 간주취득세를 부과하였다. 도쿄고등재판소의 판결(2013. 2. 28.)에 따르면 기업의 규모, 사업 실태 등을 종합 고려해 주식보유특정회사를 판단해야 하며, 단순 비율만으로는 부족하다고 판결하였다. 이에 따라 일본 국세청(2013. 5. 27.)은 상속, 유증, 증여로 취득한 재산 평가에 관련된 재산평가기본통달 제189조(2) “주식보유특정회사의 주식” 중 대기업의 주식 보유 기준을 기존 25% 이상에서 50% 이상으로 개정하였다. 대기업을 포함한 중소기업 모두 50% 이상으로 조정되었다.

축할 수 있을 것이다. 이를 통해 조세 부담의 공평성을 확보하고, 기업 활동을 저해하지 않는 방향으로 제도를 개선해 나가는 것이 바람직하다.

3. 기타 제도의 운영과 해석의 개선방안

기타 개선방안⁸⁴⁾으로는 첫째, 연대납부의무에 있어서 특수관계인의 범위를 실질적으로 법인을 지배하는 주주에게만 과세하기 위해서는 특수관계인 조정을 통해서 친족의 범위를 간소화하고 축소할 필요가 있다.

가령 혈족의 범위는 4촌 이내로 하고, 인척의 범위는 2촌 이내로 하는 특수관계를 조정해야 한다. 둘째, 상장법인과 비상장법인의 주주 간의 차별이 있다는 점 등을 근거로 하고 있다.⁸⁵⁾ 비상장법인에 대하여도 외부 감사법인의 경우 상장법인과 마찬가지로 상법상 법인의 재정적 토대를 건설하고 투명하게 할 수 있는 방안을 마련하여 상장법인과 차별을 최소화하는 것이 바람직하고, 셋째, 과점주주에 대한 간주취득세로 인한 지방세 수입은 취득세 전체 세수에서 차지하는 비중이 0.51%에 불과⁸⁶⁾하고 지방세수 전체에서 차지하는 비중은 0.13%에⁸⁷⁾ 지나지 않아 조세징수권 확보라는 명분에도 부합

84) 제도의 운영과 해석을 두고 많은 문제가 제기.

85) 김수, 앞의 책, 2023, iii면.

86) 취득세 대비 과점주주 간주취득세 현황.

(단위 : 건, 백만원, %)

구 분(년)	취득세		과점주주 간주취득세		비율	
	건수	세액	건수	세액	건수	세액
2019	7,096,504	24,037,658	9,476	152,208	0.13	0.63
2020	7,868,419	29,536,270	9,273	123,317	0.12	0.42
2021	7,840,165	33,716,587	9,383	154,109	0.12	0.46
2022	6,901,988	27,715,890	9,879	152,185	0.14	0.55
2023	6,545,422	24,323,477	8,785	122,961	0.13	0.51
평균	7,250,500	27,865,976	9,359	140,956	0.13	0.51

※ 출처 : 행정안전부, 『지방세통계연감』, 2020~2024.

하지 않는다.

따라서, 중장기적으로는 과점주주에 대한 간주취득세 과세제도는 폐지하는 쪽으로 개편하여야 할 것이다. 만약 과점주주에 대한 간주취득세 과세제도 폐지의 걸림돌이 세수문제라면 부족 세수에 대해 다른 과세대상에서 보충하더라도 합리적으로 세수결손 없이 개편 가능할 것으로 보인다.

V. 결 론

과점주주 간주취득세는 조세법적 측면에서 여러 논란을 야기하는 제도이다. 주주는 출자한 금액만큼의 책임을 지는 것이 원칙이나, 간주취득세는 주주에게 추가적인 취득세 부담을 부과하여 주주유한책임 원칙을 위배하는 문제가 발생한다. 특히 주식 보유 자체가 조세 부담으로 연결되는 것은 조세형평성에 위배될 뿐 아니라, 법인과 주주를 동일한 과세 주체로 보는 것은 조세법 체계와도 맞지 않는다는 비판이 제기되고 있다.

더 나아가 과점주주 간주취득세의 가장 큰 논란 중 하나는 이중과세 문제이다. 법인이 이미 취득세를 납부한 상태에서 과점주주에게 추가로 취득세

87) 지방세 대비 과점주주 간주취득세 현황.

(단위 : 건, 백만원, %)

구 분(년)	과점주주간주취득세수입	지방세수입	비율
2019	152,208	90,460,408	0.14
2020	123,317	102,048,782	0.12
2021	154,109	112,798,430	0.13
2022	152,185	118,570,661	0.12
2023	122,961	112,460,899	0.10
평균	140,956	107,267,836	0.13

※ 출처 : 행정안전부, 『지방세통계연감』, 2020~2024.

를 부과하는 것은 이중과세적 성격을 띠고 있으며, 이에 대해 헌법재판소는 협의의 이중과세에는 해당하지 않는다고 판시했지만, 학계에서는 법적 실질과 경제적 실질을 고려할 때 여전히 이중과세라는 주장이 제기되고 있다. 이러한 논란에도 불구하고, 헌법재판소와 대법원은 여러 차례 합헌 결정을 내려왔다(2006년,⁸⁸⁾ 2008년,⁸⁹⁾ 2012년⁹⁰⁾ 결정).

판례에 따르면 과점주주는 법인의 주요 의사결정에 실질적인 영향력을 행사할 수 있으므로 실질과세원칙에 따라 취득세 부과가 정당하며, 공평과세 및 조세회피 방지라는 목적을 인정하여 간주취득세 제도가 헌법에 위배되지 않는다고 판단하였다. 그러나 소수의견에서는 법인과 주주의 구분을 명확히 해야 하며, 간주취득세가 과도한 조세 부담을 초래할 수 있다는 비판이 제기되었다.

과점주주 간주취득세는 이중과세 문제 해결과 과세 형평성 확보가 핵심 과제인 만큼 본 제도를 유지하되, 납세자에게 피해가 최소화 되도록 개선 방안을 제시하면 아래와 같다. 첫째, 과세 형평성 확보차원에서 과점주주 간주취득세의 이중과세로 인한 간주취득세 보완 검토. 둘째, 연대납세의무 방식 축소. 셋째, 과세형평성 차원에서 제도가 비상장법인에만 국한하여 제도가 시행되고 있는 점의 조정방안. 넷째, 특수관계인 범위 조정. 다섯째, 해외 사례를 통한 입법적 명확성 강화 제시. 여섯째, 조세 징수권의 명분을 고려한 제도 개선이 필요하다는 의견이 지속적으로 제기되고 있다.

과점주주 취득세 제도는 여러 법적·제도적 미비점으로 인해 여러 가지 문제점을 안고 있다. 이에 대한 지속적인 논의가 이루어지고 있지만 이에 대한 해결책은 없는 실정이다. 구체적으로 가장 큰 문제로 지적되는 것은 첫째, 이중과세 논란에 따른 과세형평성 문제이다. 법인이 이미 취득세를 납부했음에도 불구하고 과점주주에게 추가적으로 취득세를 부과하는 것은

88) 헌법재판소 2006. 6. 29. 선고 2005헌바45 전원재판부 판결.

89) 헌법재판소 2008. 4. 24. 선고 2006헌바107 전원재판부 판결.

90) 헌법재판소 2012. 3. 29. 선고 2010헌바377 결정.

과세 원칙에 어긋난다는 비판이 지속적으로 제기되고 있다(장기용 2010 ; 박승식 2016).⁹¹⁾ 이는 조세법의 기본 원칙 중 하나인 유한책임 원칙과도 상충되는 문제이다. 일반적으로 주식회사 및 유한책임회사의 주주들은 자신이 출자한 금액 이상으로 책임을 부담하지 않는 것이 원칙이지만, 현행 법상 과점주주에게 추가적인 취득세 납부 의무를 부과하는 것은 조세 부담을 과도하게 확대하는 결과를 초래할 수 있다(장상록과 김민수 2015).⁹²⁾

과세 형평성의 또 하나의 문제는 현재 비상장법인의 과점주주에게만 취득세를 부과하는 것은 상장법인의 과점주주와의 형평성 문제를 초래할 수 있으며, 실질적인 부동산 취득 없이 주주 지배력 증가만으로 과세가 이루어지는 것이 정당한지에 대한 논란이 지속되고 있다(박승식과 박상연 2017).⁹³⁾ 이러한 문제는 실질과세원칙과의 충돌이라는 측면에서도 논의되고 있다.

일반적으로 조세는 실질적인 소득이나 재산 취득이 발생했을 때 부과되는 것이 원칙인데, 과점주주 취득세는 법인의 부동산 등을 직접 취득하지 않은 주주에게까지 과세를 확대하고 있어 조세법의 기본 원칙과 충돌하는 측면이 있다(박승식 2016).⁹⁴⁾ 이는 헌법상 행복추구권에서 파생되는 자기책임의 원리 및 과잉금지의 원칙을 벗어난, 재산권 침해와 조세평등주의 위배의 논란이 있다.⁹⁵⁾ 둘째, 연대납세의무이다. 현행법상 과점주주에게 간주취득세를 부과하고자 과점주주의 요건을 판단함에 있어서는 특수관계인 주식 또는 지분을 합산하여야 하는 것이지만, 취득세가 미리 징수하는 재산과세의 일종이라는 관점에서 보면, 그 경제적 담세력은 과점주주 구성원 각자에게 그 소유하는 주식의 비율 또는 지분만큼만 부담하지 않는 것이 문제이다. 소득세나 재산세에는 연대납세의무가 없는 반면, 소비세의 경우 연대납세

91) 장기용, 앞의 논문, 2010, 123~152면 ; 박승식, 앞의 논문, 2016, 85~107면.

92) 장상록 · 김민수, 앞의 논문, 2015, 1~17면.

93) 박승식 · 박상연, “과점주주 간주취득세 과세제도 개선방안”, 『회계와 정책연구』 제 22권 제5호, 한국회계정책학회, 2017, 71~95면.

94) 박승식, 위의 논문, 2016, 85~107면.

95) 최원, “연대납세의무에 관한 연구”, 서울시립대학교 박사학위논문, 2016, 162면.

의무가 있는 점에 비추어 보면 취득세는 재산세에 속하는 것으로 경제적 담세력이 있는 자와 법률상의 납세의무자가 모두 과점주주 구성원 각자에게 있어서 양자가 분리되는 현상이 발생하지 않고 있다. 셋째, 과점주주 간주취득세가 비상장법인에만 국한되어 있어 상장법인과 과세 형평성 문제를 최소화하여야 한다. 넷째, 특수관계인 규정의 모호성도 실무에서 혼선을 초래하는 요인으로 작용하고 있다. 현재 지방세법에서 정하는 특수관계인의 범위가 지나치게 넓어, 단순한 친족 관계나 간접적인 지배 관계에 놓여 있는 주주까지도 과세 대상이 되는 경우가 있어 과세 기준의 불명확성이 문제로 지적되고 있다(임상빈과 이진이 2021).⁹⁶⁾ 다섯째, 해외 입법례 중 우리와 유사한 독일의 경우, 부동산취득세법(GrEStG) 제1조(2b)에서 우리나라의 과점주주 간주취득세와 비교할 만한 규정을 두고 있다. 물적 회사의 경우, 해당 법인의 주식 90% 이상 새로운 주주에게 이전 시 과세 지분 취득 후 10년 이내에 해당 법인의 주식의 90% 이상이 새로운 주주에게 이전되는 방식으로 주주구조가 직간접적으로 변경되는 경우, 이는 새로운 법인으로 재산을 이전하는 것을 목적으로 하는 적법한 거래로 간주하는 규정이다. 우리나라는 지분 50%를 초과하면 의결을 통해 법인을 지배할 수 있는 지위가 되어 과세요건에 해당될 수 있는 가능성이 상대적으로 높다는 것이다. 여섯째, 조세의 형평성과 실효성 확보 차원에서 과점주주에 대한 간주취득세로 인한 지방세 수입이 미미한 점이 제도를 계속 유지해야 하는 문제점을 들 수 있다.

과점주주에게 부과되는 간주취득세 문제점을 해결하기 위해 다양한 개선 방안이 논의되고 있다. 지금까지 과점주주 간주취득세 제도의 폐지가 꾸준히 제안되고 있다. 폐지론자들은 과점주주 취득세가 본래의 취득세 성격과 동떨어진 과세 방식이며, 기업 지배구조와 관련된 제도로 변질될 가능성이 크므로 이를 폐지하는 것이 가장 합리적이라고 주장한다(박승식과 박상연 2017).⁹⁷⁾

96) 임상빈 · 이진이, 앞의 논문, 2021, 89~113면.

97) 박승식 · 박상연, 앞의 논문, 2017, 71~95면.

본 연구자는 헌법재판소, 대법원 판례에서 보듯이 제도의 완전한 폐지가 현실적으로 어려움을 감안하여 선행연구와의 차별성을 두어 과점주주의 간주취득세는 존치하되, 실질과세와 과세의 형평성 재고 차원에서 어느 정도 실현 가능한 방안을 제시하고자 한다.

첫째, 연대납세의무 범위 조정을 통해 과세 부담을 합리적으로 조정할 필요성을 강조하고 싶다. 현재 과점주주들은 법인의 세금 체납 시 연대납세의무를 부담해야 하는 것으로 되어 있는데, 제2차 납세의무의 과점주주처럼 주식비율 또는 지분에 상응하는 세액을 한도로 취득세를 부담하거나 차선책으로 일정 비율 이하⁹⁸⁾의 지분을 보유한 주주는 간주취득세를 면제하는 방식으로 개편할 경우 조세 부담이 보다 공정하게 분배될 수 있을 것이다 (임상빈과 이진이 2021).⁹⁹⁾

둘째, 비상장법인과 상장법인 간 과세 형평성을 제고하는 것도 중요한 과제이다. 현재는 비상장법인의 과점주주에게만 취득세가 부과되지만, 동일한 법적 지위를 가진 상장법인의 과점주주는 과세 대상에서 제외되는 불합리한 구조가 지속되고 있어 이를 조정할 필요가 있다(박승식과 박상연 2017).¹⁰⁰⁾ 가령 비상장법인도 상장법인과 마찬가지로 과점주주의 자산 지배력을 강화하여야 차별성의 논란이 없을 것이다. 대신 우리나라 중소기업의 시스템과 운영을 감안 비상장법인 전체에 적용하기는 불가능하고 비상장법인 중 회계의 투명성을 요하는 중소기업법에 제한적으로 적용하는 것이 옳다는 생각이다.

셋째, 특수관계인 범위 축소를 통해 과세 대상을 보다 명확하게 설정하는 것이 필요하며, 과점주주와 실질적인 경영권을 행사하는 자를 구분하여 실질적으로 법인을 지배하는 주주에게만 과세하는 방식으로 개편하는 것이 바람직하다(박승식 2016).¹⁰¹⁾ 이를 위해 신주 발행시 이사회 의사록에 신주식

98) 본 논문 저자는 10%이면 적정하다는 판단이다.

99) 임상빈 · 이진이, 앞의 논문, 2021, 89~113면.

100) 박승식 · 박상연, 앞의 논문, 2017, 71~95면.

의 의결권을 제한(의결권 제한으로 신주인수인은 주주로서의 실질적 권리 행사를 하지 못한다)하는 장치를 두어 실질적으로 그 주식에 관한 권리를 행사할 수 있도록 한다. 의결권의 제한 기간은 신주인수인이 주식을 양도하고 제3자가 주식을 취득함으로써 의결권이 다시 발생하는 것으로 하는 것이다. 이 경우 법인의 운영을 지배할 수 없는 경우에는 간주취득세납부할 의무가 없는 것이다.

넷째, 해외의 사례 중 독일의 부동산취득세법 제1조(2b)가 상대적으로 우리나라 지방세법상 과점주주 간주취득세와 유사한 면이 있으므로 과점주주의 지분율을 높이고, 세금감면규정을 두어, 보다 구체적으로 법령을 개정함으로써 과점주주의 과세 기준을 명확하게 하여 납세자의 법적 안정성을 보장하는 것이 중요하다.¹⁰²⁾

마지막으로 조세의 형평성과 실효성 확보 차원에서 과점주주에 대한 간주취득세로 인한 지방세 수입은 취득세 전체 세수에서 차지하는 비중이 미미하여¹⁰³⁾ 조세징수권 확보라는 명분에도 부합하지 않는다. 다만 과점주주 간주취득세를 폐지할 경우 세수의 부족이 문제 될 수 있어 이는 차후에 논의해야 할 것으로 본다.

결론적으로 현행 과점주주 취득세 제도는 법적·제도적 문제로 인해 개선이 필요한 것은 분명하다. 최근 연구에서는 이 제도가 실질적으로 기업의 투자 환경을 저해하고, 기업 구조조정을 어렵게 만들며, 불필요한 조세 부담을 초래한다는 점이 지적되고 있다. 특히 기업의 인수·합병(M&A) 과정

101) 박승식, 앞의 논문, 2016, 85~107면.

102) 본 논문 저자는 현행 51%에서 80%로 상향 조정하거나, 처음 과점주주였다가 지분 감소(과점주주지분 이하)후 다시 과점주주가 된 경우 현재는 증가분에 대해 취득세를 부과하는데, 연구자는 증가분에 대해 50% 감면을 적용하여 납세자의 부담을 줄여주는 것이 옳다고 최초로 주장한다. 특히, 부동산 과다법인의 경우 과점주주에 대한 간주취득세가 걸림돌이 되어 투자자의 유인책이 줄어들어 기업의 발전에 저해될 수 있다.

103) 취득세 전체에서 차지하는 비중이 0.51%이고, 지방세 전체에서 차지하는 비중은 0.13%이다.

에서 과점주주가 된 주주는 기존의 납세 의무 외에도 추가적으로 취득세를 부담해야 하므로, 조세 형평성을 저해할 뿐만 아니라 기업의 경쟁력을 약화시킬 수 있다는 지적도 있다. 따라서 이중과세 문제 해결과 조세 형평성과 실효성을 동시에 고려한 제도 개선이 필요하며, 이를 위해 관련 법령 개정과 과세 대상 조정이 이루어져야 한다(장기용 2010 ; 장상록과 김민수 2015 ; 박승식 2016 ; 박승식과 박상연 2017 ; 임상빈과 이진이 2021).¹⁰⁴⁾

104) 장기용, 앞의 논문, 2010, 123~152면 ; 장상록 · 김민수, 앞의 논문, 2015, 1~17면 ; 박승식, 앞의 논문, 2016, 85~107면 ; 박승식 · 박상연, 앞의 논문, 2017, 71~95면 ; 임상빈 · 이진이, 앞의 논문, 2021, 89~113면.

參 考 文 獻

1. 국내 문헌

- 강석규, “간주취득세와 실질과세의 원칙”, 『대법원 판례해설』 제92호, 법원도서관, 2012.
- 국중호, 『주요국의 조세제도 — 일본편』, 한국조세재정연구원, 2009.
- 김경하 · 김문성, “조세법률주의와 실질과세의 관계에 관한 연구”, 『경영교육연구』 제35권 제2호, 한국경영교육학회, 2020.
- 김 수, 『과점주주의 간주취득세 개편방안에 대한 연구』, 한국지방세연구원, 2023.
- 김영우, “실질과세원칙의 재검토”, 『인권과 정의』 제457권, 대한변호사협회, 2016.
- 김용태, “관세평가상 실질과세 원칙의 적용방안에 관한 연구”, 『관세무역연구』 제1권 제3호, 한국관세무역개발원, 2024.
- 김유찬, 『주요국의 조세제도 — 독일편』, 한국조세재정연구원, 2004.
- 김의석, “법인 과점주주 내 주주 간 주식비율 및 구성원의 변동과 간주취득세 담세력”, 『조세법연구』 제20권 제3호, 한국세법학회, 2014.
- 김종원, “주택 관련 세제의 이중과세에 대한 고찰”, 『부동산분석』 제8권 제1호, 한국부동산연구원, 2022.
- 김현동, “이중과세금지원칙의 의미와 한계”, 『세무학연구』 제34권 제4호, 한국세무학회, 2017.
- 남지윤, “과점주주 간주취득세의 과점주주 판단기준에 관한 판례 법리의 분석과 전망”, 『지방세논집』 제9권 제3호, 한국지방세학회, 2022.
- 박승식, “과점주주의 간주취득세의 과세범위의 개선방안”, 2016 지방재정학회 춘계학술대회 발표논문집, 한국지방재정학회, 2016.
- 박승식 · 박상연, “과점주주 간주취득세 과세제도 개선방안”, 『회계와 정책연구』 제22권 제5호, 한국회계정책학회, 2017.
- 신홍균, “이중부과 부담금의 위법성 기준에 관한 연구”, 『법학논총』 제32권 제1호, 국민대학교 법학연구소, 2019.
- 이상신, “과점주주 간주취득세의 이중과세 여부 및 자진 신고납부행위의 효력 : 대법원 2009. 4. 23. 선고 2006 다 81257 판결을 중심으로”, 『조세연구』 제

- 10권 제3호, 한국조세연구포럼, 2010.
- _____, “주식의 명의신탁과 취득세의 과세에 대한 연구 : 대법원 2010. 3. 11. 선고 2009두21369 판결을 중심으로”, 『조세법연구』 제17권 제3호, 한국세법학회, 2011.
- 이중교, “세법상 과점주주의 지위와 과점주주제도의 개선방안에 관한 연구”, 『토지공법연구』 제44권, 한국토지공법학회, 2009.
- 임규진·정지선·김진영, “지방세법상 과점주주에 대한 취득세 납세의무에 관한 연구 : 대법원 2012. 1. 19. 선고, 2008 두 8499 전원합의체 판결을 중심으로”, 『지방행정연구』 제26권 제4호, 한국지방행정연구원, 2012.
- 임상빈·이진이, “과점주주 취득세의 문제점 및 개선방안 : 과점주주 구성원 변경 문제를 중심으로”, 『지방세논집』 제8권 제1호, 한국지방세학회, 2021.
- 임상빈·차승민, “과점주주 간주취득세 조세회피 방지를 위한지주회사 감면제도 개선방안”, 『세무회계연구』 제50권, 한국세무회계학회, 2016.
- 장근호, 『주요국의 조세제도 — 미국편 (II)』, 한국조세재정연구원, 2011.
- 장기용, “세법상 과점주주제도의 문제점 및 개선방안”, 『세무와 회계저널』 제11권 제3호, 한국세무학회, 2010.
- 장상록, “과점주주 취득세 납세의무 규정의 문제점과 개선방안 (하 (下))”, 『자치발전』 제2015권 제8호, 한국자치발전연구원, 2015.
- 장상록·김민수, “과점주주 취득세 납세의무 규정의 문제점과 개선방안”, 『지방세논집』 제2권 제1호, 한국지방세학회, 2015.
- 전동훈, “최근 과점주주 관련 취득세 납세의무 쟁점 해설”, 『지방재정과 지방세』 제17권, 한국지방재정공제회, 2009.
- 정승영·정송이, 『과점주주 간주취득세의 합리적 적용방안 : 최초 지주회사 간주 취득세 면제 사안을 중심으로』, 한국지방세연구원, 2016.
- 정지선, “무상취득 관련 취득세 과세표준 산정방법의 문제점과 개선방안”, 『조세연구』 제21권 제2호, 한국조세연구포럼, 2021.
- 정지선·최규환, “지방세기본법 개정에 따른 과점주주에 대한 취득세 납세의무에 관한 연구”, 『지방자치법연구』 제15권 제2호, 한국지방자치법학회, 2015.
- 지병근·유호림, “지방세법상 과점주주의 간주취득과세에 관한 연구”, 『세무와 회계저널』 제17권 제3호, 한국세무학회, 2016.
- 최 원, “연대납세의무에 관한 연구”, 서울시립대학교 박사학위논문, 2016.
- 허 철·최원석, “지주회사의 간주취득세 감면에 관한 조세전략사례 연구 : 홈플

리스 인수 사례를 중심으로”, 『회계저널』 제26권 제6호, 한국회계학회, 2017.

대법원 92누11138 판결, 94헌가13 판결, 98두11731 전원합의체 판결, 2003두1165 판결, 2002두1144 판결, 2007두10297 판결, 2006두19501 판결, 2006다81257 판결, 2008두8499 전원합의체 판결, 2011두24842 판결, 2012두12495 판결, 2011두28714 판결, 2015두3591 판결, 2018두49376 판결, 2019두35695 전원합의체 판결.

헌법재판소 89헌마38 전원재판부, 93헌바49, 94헌바38·41, 95헌바64 전원재판부, 2005헌바45 전원재판부, 2006헌바107 전원재판부, 2010헌바377 결정, 2013헌바372 결정, 2017헌바402 전원재판부 결정.

<인터넷 자료>

법제처 국가법령정보, <https://www.law.go.kr/>.

국세법령정보, <https://txsi.hometax.go.kr/docs/main.jsp>.

대법원종합법률정보, <https://glaw.scourt.go.kr/wsjo/intesrch/sjo022.do>.

국립국어원 표준국어대사전, <https://stdict.korean.go.kr/main/main.do>.

2. 국외 문헌

Petersen, Hans-Georg, Taxes, Tax Systems and Economic Growth, *Towards an Explanation of Economic Growth*, JCB Mohr (Paul Siebeck), Tübingen, 1981.

<Abstract>

**Improvement Measures for the Deemed Acquisition Tax
on Controlling Shareholders under Local Taxation Law**

Lim, Jung Gil* & Yoon, Tae Hwa**

The deemed acquisition tax on oligopolistic shareholders raises significant concerns regarding the principle of limited liability and tax equity. While shareholders are generally liable only to the extent of their capital contribution, this tax imposes an additional burden by linking mere shareholding to acquisition tax liability. Although the Constitutional Court and the Supreme Court of Korea have upheld the legitimacy of such taxation under the principle of substantial taxation on the grounds that oligopolistic shareholders can exert substantial influence over a corporation's key decisions scholars continue to criticize the system for issues of double taxation and fairness. Despite ongoing discussions and proposals for reform, this study aims to suggest feasible measures that minimize the burden on taxpayers while maintaining the current system.

The main findings are as follows. First, it is necessary to adjust the scope of joint tax liability for oligopolistic shareholders so that, similar to the secondary tax liability system, they are charged acquisition tax only up to the extent of their shareholding ratio, or exempt minority shareholders below a certain threshold from deemed acquisition tax. Second, even for non-listed corporations, institutional safeguards equivalent to those of listed companies should be established particularly for those subject to external audits to prevent tax avoidance and excessive concentration of control ; in such cases, deemed acquisition tax should be excluded, thereby reducing the disparity between listed and non-listed corporations. Third, the definition of related parties should be restructured so that taxation applies only to shareholders with substantial control over the corporation. Fourth, given that the threshold for oligopolistic shareholding

* Primary Author : Doctoral Student Graduate School of Gachon University

** Corresponding Author : Professor, Gachon University

in Korea is relatively low compared to foreign cases, it is necessary both to raise this threshold and to introduce relief provisions for changes in shareholding ratios.

This study highlights the legal and institutional challenges of the deemed acquisition tax and presents practical suggestions for improvement. In particular, resolving the problem of double taxation and securing tax equity are identified as key policy objectives. Since arbitrary interpretations and excessive burdens may infringe upon taxpayers' property rights, this paper concludes that while the system should be retained, its design and implementation must acknowledge potential constitutional concerns and be refined to strengthen tax equity without unduly hindering corporate activities.

▶ **Key Words** : tax system, oligopolistic stockholders, deemed acquisition tax, principle of substantial taxation, double taxation, tax equity, principle of legality of taxation, joint and several obligation for tax liability, related party, voting shares