

세무학회지
제11권 제3호 2010년 9월 pp.123~152
한국세무학회

세법상 과점주주제도의 문제점 및 개선방안

장기용*

<요 약>

본 연구에서는 현행의 과점주주에 대한 제2차 납세의무와 간주취득세 납세의무 규정이 갖고 있는 문제점을 파악하고 그에 대한 주요 개선방안을 다음과 같이 제시하였다.

첫째, 과점주주에게 제2차 납세의무와 간주취득에 대한 취득세 납세의무를 지우는 법적 정당성의 결여는 자칫 당해 규정에 대한 위헌논란으로 이어질 가능성이 존재하므로 납세의무를 지는 과점주주의 범위를 실질과세원칙에 입각하여 무리가 없는 한도 내에서 요건화하여 수량적 기준 이외에 실질적 기준을 동시에 충족하는 자에 한하여 납세의무를 부담하게 하는 것이 필요하다.

둘째, 명의대여·명의분산·주주의 소급적인 변동 등의 사후조작을 통한 납세의무 면탈을 방지하고 제도의 실효성과 세부담 형평성의 제고를 위해 명의신탁에 대한 과세를 실질적으로 강화하는 것이 필요하다.

셋째, 적용대상 비상장법인 중 코스닥상장법인은 과점주주의 적용대상에서 제외하는 것이 타당하다.

넷째, 국세기본법 제39조 제1항 제2호의 가목과 나목은 폐쇄회사인 비상장법인의 경우 구별의 실익이 크지 않으므로 통합하여 규정하고, 다목은 배우자 및 직계존비속의 재산권을 침해하고 합리적인 이유 없이 불평등을 가하는 규정으로 위헌의 가능성이 크므로 폐지하는 것이 바람직하다.

다섯째, 과점주주에 포함되는 친족범위를 4촌 이내 혈족과 3촌 이내 인척, 배우자(사실상 혼인 관계에 있는 자 포함)로 축소하고, 특수관계인도 '생계를 함께하는 자'로 한정하는 것이 바람직하다.

여섯째, 제2차 납세의무에 대한 법률상 추정규정을 신설함으로써 과세관청에게는 입증책임을 완화해 줌과 동시에 과점주주에게는 반증을 통해 제2차 납세의무의 부담에서 벗어날 기회를 제공하는 것이 바람직하다.

일곱째, 과점주주에 대한 취득세 과세는 상법상 유한책임의 원칙을 깨뜨리고, 제2차 납세의무 이외에 추가적인 조세부담을 강요하여 과잉금지 원칙에 위배된다는 주장이 제기되고 있으므로, 과점주주이었던 자가 주식을 취득함으로써 과점주주가 다시 된 경우 부과체적기간(5년) 경과에 관계없이 증가된 부분 만큼에 대해서만 취득세를 과세하도록 하는 것이 타당하다.

* 협성대학교 세무회계학과 부교수, jangky@uhs.ac.kr, 031-299-0865

여덟째, 비상장법인의 지배구조개선을 위해서는 과점주주에 대해 취득세를 과세하는 것보다는 오히려 비상장법인에 대하여도 상장법인과 마찬가지로 상법상 법인의 재정적 기초를 건실하게 할 수 있는 방안을 마련하여 시행하는 것이 더욱 더 바람직하며, 과점주주에 대한 취득세과세로 징수되는 세수실적이 극히 미미한 상황에서 당해 제도를 계속 유지하는 것은 조세징수권 확보라는 명분에도 부합하지 않는다.

〈주제어〉 과점주주, 제2차 납세의무, 간주취득세 납세의무, 유한책임의 원칙, 과잉금지의 원칙

I. 서 론

국세기본법 제39조 제2항 및 지방세법 제22조 제2호는 “주주 또는 유한책임사원 1인과 그와 친족 기타 특수관계에 있는 자로서 그들의 소유주식의 합계 또는 출자액의 합계가 당해 법인의 발행주식총수 또는 출자총액의 100분의 50을 초과하는 자들”을 과점주주(Oligopolistic Stockholders)로 정의하고, 이러한 과점주주 중 일정한 요건을 충족하는 자에 대하여는 제2차 납세의무(국세기본법 제39조 제1항, 지방세법 제22조)와 간주취득에 따른 취득세의 납세의무(지방세법 제105조 제6항¹⁾)를 지우고 있다.

제2차 납세의무는 조세징수 확보를 위해서는 매우 유용하고 편리한 제도이지만, 조세부담의 행위를 하지 않았음에도 불구하고 조세채권자와 일정한 관계를 유지하고 납부할 조세가 부족하다는 사유만으로 과세물건과 무관한 제3자에게 그 징수부족액에 대한 납부책임을 확장시키는 제도이다. 즉, 제2차 납세의무제도는 본래의 납세자의 재산으로 조세채권의 만족을 얻을 수 없을 때 법소정의 요건이 충족된 경우에 한하여 사법질서의 교란을 최소화하면서 제3자에게까지 그 부족액에 대한 보충적 납부책임을 지우는 조세징수절차상의 예외적 제도라고 그 본질을 이해하여야 한다(최명근 2004, 226). 과점주주에 대한 취득세 부과 역시 민법에 의한 물건의 취득이 이루어지지 않았는데도 불구하고 사실상 소유권자로서의 지위를 획득한 과점주주에게 소유권을 취득한 것으로 의제하여 취득세를 부과하는 것으로, 이는 회사법상의 회사 중 주식회사와 유한회사 및 합자회사의 유한책임사원에 대하여는 유한책임의 법리²⁾에 어긋나는 것이며, 또한 회사법상의 대원칙인 법인격 분리의 원칙³⁾에도 어긋나는 것이다.

1) 2001년 1월 1일부터 시행되는 개정 지방세법에서는 당해 조문의 규정을 제7조 제5항에 규정하고 있다.

2) 이는 주주 또는 사원이 자신이 출자한 지분을 한도로 하여 책임을 지는 것을 말한다.

3) 우리나라 상법은 영리성과 사단성을 갖춘 모든 회사(주식회사·유한회사·합명회사·합자회사)에 법인격을 부여하고 있다(상법 제171조 제1항). 법인격 분리의 원칙이란 “법인은 법인 자체의 명의로 권리를 가지고 의무를 부담하며 법인 자체의 명의로 소송당사자로 될 수 있고 법인 자체에 대한 채무명예에 의해서만 법인재산에 대하여 강제집행을 할 수 있으며, 법인의 채권자에 대하여도 법인 자체의 재산만

과점주주에 대한 제2차 납세의무와 간주취득에 따른 취득세 과세제도는 법적 안정성을 해치고 제3자인 과점주주의 재산권을 침해할 우려(이전오 1997, 854-855)로 인하여 근본적으로 제도 자체에 대한 위헌성 논란이 끊임없이 제기되어 왔으며, 이에 따라 입법적인 개선이 지속적으로 이루어져 왔지만 아직까지도 위헌가능성이 상당한 일부 규정들이 수정·보완되지 않은 상태에서 운용되고 있는 것으로 보인다. 과점주주에 대한 과세제도가 이러한 논란을 불식시키기 위해서는 법적 정당성이 충분히 확보되어야 하고, 그에 대한 구체적인 규정이나 입법 혹은 해석도 정당성이 인정되는 범위 내에서 제한적으로 운영되어야만 한다(이철송 1992, 85, 헌법재판소 1990.9.3. 선고, 89헌가95 결정).⁴⁾

본 연구에서는 과점주주에 대한 제2차 납세의무와 간주취득에 따른 취득세 과세제도의 내용을 개관하고 그 이론적 근거 내지 법적 정당성, 그리고 그간의 입법연혁을 살펴본다. 또한, 양제도에 공통적으로 관련되는 문제점들과 위헌가능성이 있는 규정을 적시하여 그 개선방안과 입법적 보완사항을 제시함과 아울러 각각의 제도에 고유한 추가적인 문제점과 그에 따른 개선방안을 모색해 보고자 한다.

II. 과점주주에 대한 세법상 납세의무에 대한 이론적 근거

1. 과점주주 제2차 납세의무의 이론적 근거

가. 과점주주 제2차 납세의무의 의의

제2차 납세의무란 주된 납세의무자가 조세를 체납한 경우에 그 재산에 대하여 체납처분을 하여도 징수하여야 할 조세에 부족이 있다고 인정되는 경우 그 납세의무자와 일정한 관계에 있는 제3자에 대하여 주된 납세의무자로부터 징수할 수 없는 금액을 한도로 보충적으로 납세의무를 부담하게 하는 제도를 말한다(대법원 1982.12.14. 선고, 82누192 판결). 제2차 납세의무제도는 과세관청의 입장에서 보면 징수회피행위에 신속하고 효과적으로 대처할 수 있어 조세의 징수확보 측면에서 실효성 있는 제도이나, 납세의무자의 입장에서는 타인이 체납한 조세에 대하여 불시에 납부책임을 지게 되어 거래안전을 해칠 우려가 큰 제도이기도 하다.

이 책임재산이 될 뿐 법인의 구성원 개인의 재산이 책임재산으로 되지 않는다.”는 것을 말한다. 따라서 과점주주에 대한 제2차 납세의무의 부여는 회사법상의 법인격 분리의 원칙을 위배하여 법인의 주주 또는 사원에게 추가적인 책임을 지우는 것에 해당한다고 할 수 있다.

4) 인적·물적 특수관계도 없는 제3자로부터 조세를 징수하려면 국민의 법감정에 비추어 그것이 이치에 합당하며 합리적이라고 수긍될 수 있는 객관적인 사정이 있어야만 비로소 그 과세는 공평하다고 할 수 있을 것이다.

제2차 납세의무는 의무부담자를 기준으로 청산인 등의 제2차 납세의무, 출자자의 제2차 납세의무, 법인의 제2차 납세의무, 사업양수인의 제2차 납세의무 등으로 분류된다(국세기본법 제38조 내지 제41조). 과점주주의 제2차 납세의무는 무한책임사원의 제2차 납세의무와 더불어 출자자의 제2차 납세의무의 일종으로 주된 납세의무자인 법인의 재산으로 그 법인에 부과된 세금을 충당하여도 부족한 경우 과점주주 중 일정한 요건을 충족하는 자가 그 부족액을 납부할 의무를 지는 것을 의미한다. 현행 세법상 과점주주의 제2차 납세의무는 주된 납세자가 비상장법인(『자본시장과 금융투자업에 관한 법률』 제9조 제13항 제1호에 따른 유가증권시장에 상장한 법인을 제외한 코스닥 상장법인과 비상장법인을 말함)인 경우에만 적용되는데, 그 이유는 비상장법인은 상장법인과 달리 주로 친척들로 구성된 폐쇄적인 회사들로 법인을 자기의 의사대로 지배·운영하여 회사의 수익과 재산은 주주에게 귀속시키고 손실은 회사에 떠넘기는 방법으로 법인제도를 남용하여 형해화시킬 우려가 있다고 보기 때문이다(임승순 2009, 94).

나. 과점주주 제2차 납세의무의 이론적 근거

주식회사의 주주·유한회사의 사원 및 합자회사의 유한책임사원에 대한 제2차 납세의무제도는 법인에 대한 출자자의무 외에 어떠한 재산적 의무도 지지 않는 법인의 주주 등에게 상법상의 유한책임의 원칙을 침해하면서까지 타인이 납부하여야 할 조세채무를 부담시키는 예외적 조치이며, 따라서 당해 주주의 재산권을 침해할 소지가 높다. 이와 같은 상법상의 유한책임의 원칙과 주주의 재산권 침해 논란에도 불구하고 과점주주에게 제2차 납세의무를 지게 하는 이론적 근거가 무엇인지 대해서는 법인격부인론에서 찾는 견해(박정우·양인욱 2003, 716-718; 박 훈·육윤복 2004, 191-192; 김완석 2005, 290-291, 이진오 2007, 38; 이중교 2009, 290-291), 실질과세의 원칙에서 찾는 견해(박정우·양인욱 2003, 718-719; 박 훈·육윤복 2004, 192-193; 김완석 2005, 291-292; 이진오 2007, 38-39; 이중교 2009, 291)로 나뉘어져 있다.

(1) 법인격부인론에서 찾는 견해

법인격부인론(theory of the disregard of the corporate entity)이란 회사의 독립성을 관철하면 정의와 형평에 반하는 결과로 되는 경우에 그 특정한 사안에 한하여 회사의 법인격을 부인하고 그 배후에 있는 실체를 포착하여 구체적으로 타당한 해결을 꾀하려고 하는 법이론으로, 독일에서는 실체파악이론(Durchgriffslehre)이라고 한다(김동민 2009, 236-237). 법인격부인론에 의하면 과점주주의 제2차 납세의무는 껍데기에 불과한 주된 납세자의 법인격을 부인하고 그 배후에 있는 실체인 과점주주에게 법인이 체납한 조세 등의 납부책임을 지우는 것이 된다.

헌법재판소는 과점주주의 제2차 납세의무제도의 이론적 근거로서 법인격부인의 법리를 들면서 구 국세기본법 제39조 제1항 제2호의 과점주주의 제2차 납세의무와 관련하여 “과점주주에 대한 제2차 납세의무제도의 입법목적은 보면, 우리나라 비상장법인이 대부분 친족, 친지 등을

주주로 하여 구성된 소규모 폐쇄회사들로서 회사의 경영을 사실상 지배하는 실질적인 운영자인 과점주주는 회사의 수익은 자신에게 귀속시키고 그 손실은 회사에 떠넘김으로써 회사의 법인격을 악용하여 이를 형해화 시킬 우려가 크므로 이를 방지하여 실질적인 조세평등을 이루려는데 있으므로 그 합리성이 인정된다.”고 판시한 바 있다(헌법재판소 1997.6.26. 선고, 93헌바49 등 결정).

그러나 과점주주의 제2차 납세의무는 확실적인 요건을 규정하고 그에 해당하는 회사의 과점주주에게 일반적으로 유한책임을 부정하는 것임에 반해, 법인격부인론은 개별적·구체적 사안에 한하여 주주 자신의 거래로 취급하고 법인격부인의 결과 주주가 거래에 관하여 지는 책임은 2차적이고 보충적인 것이 아니라 바로 자기 자신의 책임이 된다는 점에서 차이가 있다(안경봉 1999, 68). 즉, 과점주주의 제2차 납세의무는 법인격부인론과는 적용요건이나 적용으로 인한 법적 효과가 전혀 다르므로 법인격부인론을 과점주주의 제2차 납세의무의 이론적 근거로 삼기는 어렵다고 할 것이다.

(2) 실질과세의 원칙에서 찾는 견해

실질과세의 원칙이란 조세부담의 공평이 이루어지도록 경제적 의의 또는 실질을 기준으로 하여 조세법을 해석하고 과세요건사실을 인정하여야 한다는 견해이다. 이와 같은 실질과세의 원칙은 조세법의 기본원칙인 조세평등주의를 실현하기 위한 실천적 원리로서 조세법에 본원적으로 내재하고 있는 기본원칙으로 보고 있다(이태로·안경봉 2001, 28). 실질과세원칙에 의하면 제2차 납세의무는 형식적인 권리가 귀속되는 법인보다 실질적으로 권리가 귀속되는 과점주주에게 세법상 책임을 지우는 것이 된다.

대법원은 과점주주의 제2차 납세의무제도의 이론적 근거로 실질과세의 원칙을 들면서 “구 국세기본법(1998.12.28. 법률 제5579호로 개정되기 전의 것) 제39조 제1항 소정의 과점주주의 제2차 납세의무는 국세부과 및 세법적용상의 원칙으로서의 실질과세의 원칙을 구현하려는 것으로서, 형식적으로는 제3자에게 재산이 귀속되어 있으나 실질적으로는 주된 납세의무자와 동일한 책임을 인정하더라도 공평을 잃지 않을 특별한 관계에 있는 제3자를 제2차 납세의무자로 하여 보충적인 납세의무를 지게 하여 그 재산의 형식적인 권리귀속을 부인함으로써 그 내용상의 합리성과 타당성 내지 조세형평을 기하는 한편 조세징수의 확보라는 공익을 달성하기 위한 제도”라고 판시한 바 있다(대법원 2004.10.27. 선고, 2003두1165 판결).

그러나 실질과세원칙을 따르면 제2차 납세의무를 지을 필요도 없이 과점주주에 대하여 직접 과세하고 징수하는 것이 마땅하며(김완석 2005, 292), 제2차 납세의무는 조세징수의 편의를 위한 징수절차상의 제도인데 조세징수절차에서 법적 형식을 도외시하고 실질과세의 원칙을 적용하면 제3자에게 예기치 못한 손해를 입히는 등 사법질서에 격심한 교란적인 영향을 미친다는 비판(최명근 1993, 69)이 있다. 물론 이러한 비판에 대하여 실질과세의 원칙은 명문의 규정을 기다려 그 기능을 갖는 것이 아니라고 보는 입장에서 보면 실질과세의 원칙이 명백히 밝히지 않았다고 하여 징수절차에 적용 못할 바는 아니라는 주장도 있다(박 훈·육윤복 2004, 193-194). 그

러나, 이 경우에도 실질과세의 원칙에 따르면 제2차 납세의무를 지을 필요도 없이 과점주주에게 직접 과세하고 이로부터 국세를 징수할 수도 있어야 한다는 비판에 대하여는 타당성을 인정하고 있다 따라서, 실질과세의 원칙 역시 과점주주의 제2차 납세의무에 대한 이론적 근거가 되기에는 부족한 점이 발견된다.

2. 과점주주의 간주취득세 납세의무의 의의 및 이론적 근거

가. 과점주주 간주취득세 납세의무의 의의

과점주주의 간주취득세라 함은 비상장법인의 주식 또는 지분을 취득함으로써 과점주주가 된 때 그 과점주주가 당해 법인의 부동산, 차량 등 취득세 과세대상 물건을 취득한 것으로 의제하여 취득세 납부의무를 부담시키는 것을 의미한다.

일반적으로 비상장법인의 주식 또는 지분을 취득함으로써 과점주주가 된 때에는 그 과점주주는 당해 법인이 소유하는 취득세 과세대상 물건을 취득한 것으로 본다. 다만, 법인설립시에 발행하는 주식 또는 지분을 취득함으로써 과점주주가 된 경우에는 그러하지 아니하다(지방세법 제105조 제6항). 법인설립시의 과점주주는 법인 자산에 대한 사실상 지배력을 취득하게 되어 경제적, 사실적으로 법인과 과점주주는 구분되지 아니하므로 법인에 의한 1회의 취득세 납부로 충분하기 때문이다(헌법재판소 2006.6.29. 선고, 2005헌바45 결정). 따라서 법인설립 후 추가로 주식을 취득하는 경우에는 증가된 부분에 대해서만 취득세를 부담하게 된다.

또한, 법인의 과점주주가 아닌 주주 또는 유한책임사원이 다른 주주 또는 유한책임사원의 주식 또는 지분을 취득함으로써 최초로 과점주주가 된 경우 또는 증자 등으로 인하여 최초로 과점주주가 된 경우에는 최초로 과점주주가 된 날 현재 당해 과점주주가 소유하고 있는 법인의 주식 또는 지분을 모두 취득한 것으로 보아 취득세를 부과한다(지방세법 시행령 제78조 제1항).

구 분		취득비율	지분비율	취득으로 간주되는 지분비율
사례1	① 설립시	—	45%	—
	② 증자 및 취득	15%	60%	60%

이미 과점주주가 된 주주 또는 유한책임사원이 당해 법인의 주식 또는 지분을 취득함으로써 당해 법인의 주식 또는 지분의 총액에 대한 과점주주가 가진 주식 또는 지분의 비율이 증가된 경우에는 그 증가된 분을 취득으로 보아 취득세를 부과한다. 다만, 증가된 후의 주식 또는 지분의 비율이 그 증가된 날을 기준으로 그 이전 5년 이내에 당해 과점주주가 가지고 있던 주식 또는 지분의 최고비율보다 증가되지 아니한 경우에는 그러하지 아니하다(지방세법 시행령 제78조 제2항).

구 분		취득비율	지분비율	취득으로 간주되는 지분비율
사례2	① 설립시	—	60%	—
	② 증자 및 취득	10%	70%	10%
사례3	① 설립시	—	—	—
	② 증자 및 취득	60%	60%	60%
	③ 증자 및 취득	10%	70%	10%

그리고, 과점주주이었던 자가 주식 또는 지분의 양도, 당해 법인의 증자 기타 사유로 인하여 과점주주에 해당되지 아니하는 주주 또는 유한책임사원이 되었다가 다시 당해 법인의 주식 또는 지분을 취득하여 과점주주가 된 경우에는 다시 과점주주가 된 당시의 주식 또는 지분의 비율이 그 이전에 과점주주가 된 당시의 주식 또는 지분의 비율보다 증가된 경우에 한하여 그 증가된 분만을 취득으로 보아 취득세를 부과한다(지방세법 시행령 제78조 제3항).

구 분		취득비율	지분비율	취득으로 간주되는 지분비율
사례4	① 설립시	—	—	—
	② 증자 및 취득	60%	60%	60%
	③ 양 도	△40%	20%	—
	④ 다시 취득	50%	70%	10%
사례5	① 설립시	—	—	—
	② 증자 및 취득	60%	60%	60%
	③ 양 도	△40%	20%	—
	④ 다시 취득	35%	55%	—

나. 과점주주 간주취득세 납세의무의 이론적 근거

1967년 11월 29일 개정 지방세법의 입법이유를 당시의 관련 자료를 통해 확인해 보면, “비공개법인의 재산(부동산 등)을 전부 양도하는 방법의 일환으로 주식 또는 출자지분의 상당부분(현재는 50% 초과)을 양도하는 경우에 그 과세물건의 거래가 일반 개인간 과세물건의 취득행위와 유사하고, 법인의 과점주주가 될 경우 당해 법인의 재산에 대한 관리·처분권을 취득하게 되므로 당해 법인이 소유하고 있는 토지, 건물, 기타 물건을 취득할 목적으로 법인의 주식 또는 지분을 인수하여 과점주주가 되는 경우에는 사실상 개인회사의 토지, 건물 등을 서로 매각하는 것과 다름이 없으므로 공평과세 및 실질과세원칙상 비공개법인(가족법인)의 과점주주에 대하여 간주

취득세 과세제도를 신설하는 것으로 되어 있다(김대영 2001, 40). 이 제도가 도입될 당시만 하더라도 우리나라의 소규모 법인은 상당수가 실질적으로는 1인주주의 주식회사이었으므로, 이러한 1인주주의 주식회사를 정상적인 주식회사 체제로 유도하려는 데에도 그 취지가 있었던 것으로 보인다.

대법원도 같은 취지에서 “지방세법이 법인의 과점주주에 대하여 그 법인의 재산을 취득한 것으로 의제하여 취득세를 부과하는 것은 주식 또는 지분을 취득하여 과점주주가 되면 당해 법인의 재산을 사실상 임의처분하거나 관리·운용할 수 있는 지위에 서게 되어 실질적으로 그 재산을 직접 취득하는 것과 다를 바 없으므로 그 과점주주에게 담세력이 있다고 보는 것”이라고 판시하고 있다(대법원 1994.5.24. 선고, 92누11138 판결).

당초의 입법이유와 대법원의 판결을 살펴 볼 때, 과점주주에 대한 간주취득세 과세는 실질과세원칙에서 그 이론적 근거를 찾고 있다. 즉 실질과세의 원칙에 비추어 과점주주가 소유권이전 등기를 이행하지 않더라도 사실상으로는 당해 법인 소유의 부동산 등을 취득한 것과 같은 지위를 획득하므로 취득한 것으로 의제하여 취득세를 과세하는 것이 타당하다는 것이다. 그러나 취득세는 재화의 이전이라는 사실을 포착하여 거기에 담세력을 인정하고 부과하는 유통세의 일종이므로 실질과세의 원칙은 적용되지 않는다고 하여야 한다. 예컨대, 명의신탁(대법원 1983.7.12. 선고, 83누139 판결), 명의신탁해지(대법원 1990.3.9. 선고, 89누3489 판결)의 경우 판례는 지방세법상 소정의 취득이라고 보고 있는데, 이것은 실질과세원칙이 취득세에 있어서는 적용되지 않는 이유이다. 따라서 과점주주의 간주취득세 납세의무에 대한 과세의 정당성을 뒷받침해 주는 이론적 근거로서 실질과세의 원칙은 일정한 한계를 갖고 있음을 알 수 있다.

3. 과점주주 납세의무의 이론적 근거(종합)

법인격부인론 또는 실질과세의 원칙을 이론적 근거로 과점주주에 대한 제2차 납세의무제도의 법적 타당성을 설명하고자 하는 시도는 모두 단편적이고 부분적인 타당성만을 갖고 있으며, 어느 논리를 따르더라도 과점주주라는 이유만으로 그 법인이 부담하여야 할 조세의 납부책임을 과점주주가 떠맡게 되는 과정에 대한 충분한 이론적 근거 내지 정당성은 제시해 주지 못하고 있다. 특히 실질과세원칙에서 이론적 근거를 찾는 견해는 과점주주에게 소득, 수익, 재산 등이 실질적으로 귀속되지 아니한 경우에도 세법이 규정한 요건을 충족하면 과점주주의 제2차 납세의무가 성립하게 되는 점을 제대로 설명하지 못하는 약점이 있으므로 법리적으로는 법인격부인론에서 근거를 찾는 견해가 보다 우수하다고 할 수 있다(이중교 2009, 291-292). 그러나 법인격부인론도 형식적 권리귀속보다는 실질적 내용을 중시한다는 점에서 실질과세원칙과 다르지 않으므로 그 구별의 실익이 크다고 할 수 없다(안경봉 1999, 60).

과점주주에 대한 간주취득세 납세의무의 이론적 근거로 제시된 실질과세의 원칙 역시 재화의

이전이라는 사실을 포착하여 거기에 담세력을 인정하고 부과하는 유통세인 취득세의 성격상 적 용에 한계가 있음을 알 수 있다.

종합하면, 과점주주에 대한 제2차 납세의무와 간주취득세 납세의무를 이론적으로 정당화시켜 줄 완벽한 논리는 존재하지 않지만, 헌법재판소와 대법원에서도 각각의 논리를 근거로 과점주주에 대한 제2차 납세의무와 간주취득세 납세의무의 법적 정당성을 인정하고 있음을 감안하여, 이론적 근거를 찾기 위한 논의도 중요하지만 오히려 과점주주제도의 입법취지는 살리되, 그 규율 대상이 되는 과점주주(특수관계인 포함) 및 비상장법인의 범위 축소, 제도의 실효성 및 조세부담의 형평성 제고를 위한 방안 마련, 위헌 가능성이 있는 규정의 입법적인 보완 등 현실적이고도 합리적인 개선방안을 강구하는 것이 더 중요한 과제라고 생각한다.

III. 과점주주에 대한 세법상 납세의무의 입법연혁

1. 과점주주에 대한 제2차 납세의무의 입법연혁

과점주주에 대한 제2차 납세의무에 관한 세법상 규정은 과점주주에 대한 제2차 납세의무를 제한하는 쪽으로 변경되어 왔다. 헌법재판소의 결정과 대법원의 판례가 이러한 개정에서 중요한 영향을 미쳤다. 출자자에 대한 제2차 납세의무가 처음 규정되었던 구 국세징수법에서부터 과점주주에 대한 제2차 납세의무에 관한 현행 국세기본법까지의 법령의 경과를 다음과 같다(이전오 2007.8, 40-44, 박 훈·육윤복 2004, 181-184). 지방세법상 과점주주의 제2차 납세의무의 개정연혁과 내용은 국세기본법과 동일하므로 생략하기로 한다.

출자자의 제2차 납세의무는 1951년 6월 22일 국세징수법 제9조의3에 최초로 규정되었는데, 그 당시에는 출자자로서 제2차 납세의무를 지는 자를 무한책임사원에 한정시키고 과점주주는 포함하지 아니하였다. 1961년 12월 8일 개정된 국세징수법에서는 제2차 납세의무자의 범위를 확대하여 무한책임사원뿐만 아니라 과점주주도 포함시켰으나, 본래의 납세의무자는 비상장법인 이든 상장법인이든 구별하지 아니하였다.

1974년 12월 21일 법률 제2679호로 국세기본법이 제정되면서 국세징수법상의 과점주주에 대한 제2차 납세의무 규정이 국세기본법에 규정되게 되었으며, 현행 조세법규를 악용하여 법인의 임의해산, 사무소의 폐쇄 등의 방법으로 법인재산을 주주개인에게 귀속시킴으로써 법인의 조세채무를 면제하는 1인 지배법인에 대한 조세채권 확보책으로서 과점주주(지분율 51% 이상인 자) 또는 법인에 대한 제2차 납세의무 규정을 두었다(총무처 1973, 135-220).

1974년 12월 21일 국세기본법에 도입된 출자자의 제2차 납세의무 규정에 대하여 헌법재판소는 “위 구 국세기본법 제39조 제2호 중 주주에 관한 부분은 “법인의 경영을 사실상 지배하는

자” 또는 “당해 법인의 발행주식총액의 100분의 51 이상의 주식에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자” 이외의 과점주주에 대하여 제2차 납세의무를 부담하게 하는 범위 내에서 헌법에 위반된다.”고 결정하였다(헌법재판소 1997.6.26. 선고, 93헌바49 ; 94헌바38 · 41 ; 95헌바64(병합) 결정). 또한, 대법원은 위 구 국세기본법하에서 “주주에게 제2차 납세의무를 부담시키기 위해서는 과점주주로서 그 법인의 운영을 실질적으로 지배할 수 있는 위치에 있음을 요하고 단지 형식상으로 법인의 주주명부에 주주로 등재되어 있는 사유만으로 곧 과점주주라 하여 납세의무를 부담시킬 수 없다”고 일관적으로 판결하였다(대법원 1985.5.28. 선고, 85누55 판결 ; 대법원 1985.6.11. 선고, 85누63 판결 ; 대법원 1987.2.24. 선고, 86누747 판결 ; 대법원 1991.6.11. 선고, 90누7821 판결 등). 이러한 입장을 반영하여 과점주주에 대한 제2차 납세의무를 제한하는 쪽으로 관련조항을 개정하였다.⁵⁾

1993년 12월 31일 개정된 국세기본법 제39조에 대하여 헌법재판소는 “제1항 제2호 ‘가목’ 중 주주에 관한 부분은 “당해 법인의 발행주식총액의 100분의 51 이상의 주식에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자” 이외의 과점주주에 대하여 제2차 납세의무를 부담하게 하는 범위 내에서 헌법에 위반되며, 제1항 제2호 ‘다목과 라목’ 중 주주에 관한 부분은 모두 헌법에 위반된다.”고 위헌결정하였다(헌법재판소 1998.5.28. 선고, 97헌가13 결정). 이 결정의 취지에 따라 제2차 납세의무를 지는 출자자의 범위를 과점주주 집단에 속하는 자 중 실질적으로 주주권을 행사하는 자 및 법인의 경영을 사실상 지배하는 자로 제한하고, 아울러 보충적 납세의무를 지는 금액의 한도를 두도록 국세기본법 제39조를 개정하였다.⁶⁾

5) 국세기본법 제39조 【출자자의 제2차 납세의무】 ① 법인(주식을 한국증권거래소에 상장한 법인을 제외한다)의 재산으로 그 법인에게 부과되거나 그 법인이 납부할 국세·가산금과 체납처분비에 충당하여도 부족한 경우에는 그 국세의 납세의무의 성립일 현재 다음 각호의 1에 해당하는 자는 그 부족액에 대하여 제2차 납세의무를 진다.

1. 무한책임사원

2. 과점주주 중 다음 각목의 1에 해당하는 자

가. 주식을 가장 많이 소유하거나 출자를 가장 많이 한 자

나. 법인의 경영을 사실상 지배하는 자

다. 가목 및 나목에 규정하는 자와 생계를 함께 하는 자

라. 대통령령이 정하는 임원

② 제1항 제2호에서 “과점주주”라 함은 주주 또는 유한책임사원 1인과 그와 대통령령이 정하는 친족 기타 특수관계에 있는 자로서 그들의 소유주식의 합계 또는 출자액의 합계가 당해 법인의 발행주식총액 또는 출자총액의 100분의 51 이상인 자들을 말한다.

6) 국세기본법 제39조 【출자자의 제2차 납세의무】 ① 법인(주식을 한국증권거래소에 상장한 법인을 제외한다)의 재산으로 그 법인에게 부과되거나 그 법인이 납부할 국세·가산금과 체납처분비에 충당하여도 부족한 경우에는 그 국세의 납세의무의 성립일 현재 다음 각호의 1에 해당하는 자는 그 부족액에 대하여 제2차 납세의무를 진다. 다만, 제2호의 규정에 의한 과점주주의 경우에는 그 부족액을 그 법인의 발행주식총수(의결권이 없는 주식을 제외한다. 이하 이 조에서 같다) 또는 출자총액으로 나눈 금액에 과점주주의 소유주식수(의결권이 없는 주식을 제외한다) 또는 출자액(제2호 가목 및 나목의 과점주주의 경우

2003년 12월 30일 및 2006년 4월 28일 국세기본법 제39조가 형식적으로 개정되었으나, 내용에는 변동이 없었다. 2006년 12월 30일에는 제2차 납세의무를 지는 과점주주의 범위를 ‘법인의 주식지분을 100분의 51 이상 행사하는 자’에서 ‘100분의 50을 초과하는 자’로 변경⁷⁾하였으며, 2008년 12월 26일 개정시 ‘주식을 한국증권거래소에 상장한 법인’을 ‘주식을 『자본시장과 금융투자업에 관한 법률』 제9조 제13항 제1호에 따른 유가증권시장에 상장한 법인’으로 변경하여 오늘에 이르고 있다.

2. 과점주주에 대한 간주취득세 과세규정의 입법연혁

과점주주의 간주취득에 대한 취득세과세와 관련된 지방세법의 규정은 취득세 납세의무자의 범위를 정하고 있는 지방세법 제105조 제6항과 취득으로 간주되는 지분비율의 범위를 규정하고 있는 지방세법시행령 제78조 제1항 내지 제3항이다.

우선, 취득세 납세의무자의 범위를 규정하고 있는 지방세법 제105조 제6항의 입법연혁을 살펴보면, 당해 조문은 1967년 11월 27일에 신설되었으며 이로써 과점주주의 간주취득에 대한 취득세 일과세근거가 마련되게 되었다.

1967년 11월 27일 신설된 조문의 내용 중 ‘당해 법인에 대한 지분의 2분의 1 이상을 과점주주가 일시에 양수한 경우’에 대한 해석상의 논란(대법원 1975.2.10 선고, 72누190 판결)과 더불어 ‘주식 또는 지분의 취득’에는 기발행 주식을 승계취득하는 경우뿐만 아니라 회사의 증자에 따라 신주를 인수취득하는 경우를 포함(대법원 1977.1.8 선고, 77누88 판결)하므로 과점주주가 그 소

에는 당해 과점주주가 실질적으로 권리를 행사하는 주식수 또는 출자액)을 곱하여 산출한 금액을 한도로 한다.

1. 무한책임사원

2. 과점주주 중 다음 각목의 1에 해당하는 자

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

나. 명예회장·회장·사장·부사장·전무·상무·이사 기타 그 명칭에 불구하고 법인의 경영을 사실상 지배하는 자

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

② 제1항 제2호에서 “과점주주”라 함은 주주 또는 유한책임사원 1인과 그와 대통령령이 정하는 친족 기타 특수관계에 있는 자로서 그들의 소유주식의 합계 또는 출자액의 합계가 당해 법인의 발행주식총수 또는 출자총액의 100분의 51 이상인 자들을 말한다.

7) 종전의 범규정에서 51%를 초과하는 과점주주에 대하여 제2차 납세의무를 지운다고 규정한 것은 과반수를 초과하는 주식을 가진 주주에 대하여 제2차 납세의무를 지우려는 의도였다. 그러나, 예컨대 발행주식이 100,000주인 주식회사에서 과반수를 초과하려면 50,001주(50%+1주)이면 충분하지 51,000주(51%)일 필요는 없다. 따라서 입법과오인 종전의 표현 “51%”를 “50%”로 개정할 것이다.

유 부동산을 현물출자하여 법인을 설립한 경우 현물출자한 과점주주가 당해 부동산을 취득할 때 취득세를 납부하고, 현물출자받은 법인이 취득세를 납부하였음에도 불구하고, 법인설립시 과점주주가 다시 취득세를 납부하여야 하는 문제(이중과세)가 발생되어 1973년 3월 12일 “법인의 주식 또는 지분을 취득함으로써 제23조 제3항의 규정에 의한 과점주주가 된 때에는 그 과점주주는 당해 법인의 부동산, 차량, 중기 또는 입목을 취득한 것으로 본다.”로 제6항을 개정하였다.

1973년 3월 12일 개정된 조문의 내용 중 ‘지분을 취득함으로써’는 ‘지분을 주주 또는 사원으로부터 취득함으로써’로 1976년 12월 31일 법률 제2945호로 개정되었으며, 법인이 취득세를 비과세 또는 감면받는 경우에도 과점주주가 취득세를 납부해야 하는 문제가 있어 지방세법 제120조 제6항에 “다만, 이법 및 기타 법령의 규정에 의하여 취득세가 비과세 또는 감면되는 부분에 대해서는 그러하지 아니하다”라는 단서를 신설하였다(1979.12.28. 법률 제3174호).

그러나 대법원 판례(대법원 1995.5.12. 선고, 94누4356 판결)가 회사가 증자에 의해 발행하는 주식을 인수한 경우 “법인의 주식 또는 지분을 주주 또는 사원으로부터 취득”한 것이 아니므로, 그 신주인수로 과점주주가 되더라도 취득세를 과세할 수 없다고 판시하자, 이를 반영하여 제6항을 개정하였다(1997.8.30. 법률 제5406호).⁸⁾

1979년 12월 28일 신설된 단서조항에 의할 경우 당해 법인이 취득할 당시에는 그 비과세 또는 감면기간이 경과하기 전이어서 비과세 또는 감면혜택을 받았다 하더라도 과점주주가 된 때에 그 기간이 경과한 경우 비과세 또는 감면혜택을 받을 수 있는지에 대한 논란이 일자 2000년 12월 29일 제6항의 단서조항을 개정하였다(2000.12.29. 법률 제6312호).⁹⁾

2000년 12월 29일 개정된 단서조항에 대해서도 여전히 비과세 또는 감면 여부를 당해 법인을 기준으로 할 것인지 아니면 과점주주를 기준으로 할 것인지에 대한 문제가 있어 단서조항을 “법인설립시에 발행하는 주식 또는 지분을 취득함으로써 과점주주가 된 경우에는 그러하지 아니하다.”로 개정(2005.12.31. 법률 제7843호)하여 오늘에 이르고 있다.

한편, 취득으로 간주되는 지분비율의 범위를 규정하고 있는 지방세법시행령 제78조 제1항 내지 제3항은 모두 1973년 5월 5일 신설되어 수차례의 개정과정을 거쳐 오늘에 이르고 있다.¹⁰⁾

-
- 8) 지방세법 제105조 제6항 【납세의무자 등】 법인의 주식 또는 지분을 취득함으로써 제22조 제2호의 규정에 의한 과점주주(법인설립시에 발행하는 주식 또는 지분을 취득함으로써 과점주주가 된 경우를 제외한다)가 된 때에는 그 과점주주는 당해 법인의 부동산, 차량, 기계장비·입목·항공기·선박·광업권·어업권·골프회원권·콘도미니엄회원권 또는 종합체육시설이용회원권을 취득한 것으로 본다. 다만, 이법 및 기타 법령의 규정에 의하여 취득세가 비과세 또는 감면되는 부분에 대하여는 그러하지 아니하다.
- 9) 지방세법 제105조 제6항 【납세의무자 등】 법인의 주식 또는 지분을 취득함으로써 과점주주가 된 때에는 그 과점주주는 당해 법인의 부동산, 차량, 기계장비·입목·항공기·선박·광업권·어업권·골프회원권·콘도미니엄회원권 또는 종합체육시설이용회원권을 취득한 것으로 본다. 다만, 법인설립시에 발행하는 주식 또는 지분을 취득함으로써 과점주주가 된 경우 또는 과점주주에 대한 취득세 납세의무성립일 현재 이법 및 기타 법령에 의하여 취득세가 비과세·감면되는 부분에 대하여는 그러하지 아니하다.
- 10) ① 지방세법시행령 제78조 제1항은 1973년 신설되어 1974년 전면 개정되었다가 1993년 조문이 다시

3. 외국의 입법례

우리나라처럼 제2차 납세의무를 규정하고 있는 국가로는 미국, 독일, 일본 등이 있다. 미국은 내국세입법(Internal Revenue Code) 제6901조에 재산양수인 및 수탁자의 책임을 규정하고 있으며, 독일은 조세기본법(Abgabenordnung : AO, 1977)에 법정대리인의 고의 또는 중과실에 대한 책임(제69조), 탈세가담자인 법정대리인의 책임(제70조), 탈세자 또는 조세장물범의 책임(제71조), 계좌진실성 의무위반에 대한 책임(제72조), 기관관계에서의 책임(제73조), 물건 소유자의 책임(제74조), 사업양수인의 책임(제75조)을 규정하고 있다. 일본의 경우 그 유형과 내용이 우리나라와 거의 유사한데, 무한책임사원의 제2차 납세의무, 청산인 등의 제2차 납세의무, 동족회사 출자자의 제2차 납세의무, 법률상 귀속자의 제2차 납세의무, 공동사업자에 대한 제2차 납세의무, 사업양수인의 제2차 납세의무, 무상양수인의 제2차 납세의무, 법인격 없는 사단 등의 제2차 납세의무규정을 두고 있다(박종현 2010, 37-49).

외국의 제2차 납세의무의 유형을 살펴볼 때, 우리나라와 같이 과점주주를 대상으로 제2차 납세의무를 부여하는 국가는 존재하지 않는다. 일본의 경우 동족회사의 출자자의 제2차 납세의무는 동족회사의 행위계산 부인에 의하여 부과된 국세의 징수부족액에 대하여 그 부인된 행위로

신설되었으나, 신설된 조문에 대하여 시행령에서 과세대상을 확장하는 것은 조세법률주의에 위배되는 것으로 무효라는 대법원의 판례(대법원 2000.3.16. 선고, 98두11731 전원합의체 판결)에 따라 다음과 같이 개정(1999.12.31. 개정시 ‘사원’을 ‘유한책임사원’으로 개정)되어 오늘에 이르고 있다.

지방세법시행령 제78조 제1항 【과점주주의 취득 등】 법인의 과점주주가 아닌 주주 또는 유한책임사원이 다른 주주 또는 사원의 주식 또는 지분을 취득함으로써 최초로 과점주주가 된 경우 또는 증자 등으로 인하여 최초로 과점주주가 된 경우에는 최초로 과점주주가 된 날 현재 당해 과점주주가 소유하고 있는 법인의 주식 또는 지분을 모두 취득한 것으로 보아 법 제105조 제6항의 규정에 의하여 취득세를 부과한다.

② 지방세법시행령 제78조 제2항은 1973년 신설되어 1997년과 1999년의 개정과정을 거쳐 오늘에 이르고 있다.

지방세법시행령 제78조 제2항 【과점주주의 취득 등】 이미 과점주주가 된 주주 또는 유한책임사원이 당해 법인의 주식 또는 지분을 취득함으로써 당해 법인의 주식 또는 지분의 총액에 대한 과점주주가 가진 주식 또는 지분의 비율(이하 “주식 또는 지분의 비율”이라 한다)이 증가된 경우에는 그 증가된 분을 취득으로 보아 법 제105조 제6항의 규정에 의하여 취득세를 부과한다. 다만, 증가된 후의 주식 또는 지분의 비율이 그 증가된 날을 기준으로 그 이전 5년 이내에 당해 과점주주가 가지고 있던 주식 또는 지분의 최고비율보다 증가되지 아니한 경우에는 그러하지 아니하다.

③ 지방세법시행령 제78조 제3항은 1973년 신설되었다가 1974년 개정되어 오늘에 이르고 있다.

지방세법시행령 제78조 제3항 【과점주주의 취득 등】 과점주주이었던 자가 주식 또는 지분의 양도, 당해 법인의 증자 기타 사유로 인하여 과점주주에 해당되지 아니하는 주주 또는 유한책임사원이 된 자가 다시 당해 법인의 주식 또는 지분을 취득하여 과점주주가 된 경우에는 다시 과점주주가 된 당시의 주식 또는 지분의 비율이 그 이전에 과점주주가 된 당시의 주식 또는 지분의 비율보다 증가된 경우에 한하여 그 증가된 분만을 취득으로 보아 제2항의 예에 의하여 취득세를 부과한다.

과점주주에 대하여 현행 세법상 부여하고 있는 납세의무로는 국세기본법상 제2차 납세의무(국세기본법 제39조)와 지방세법상 제2차 납세의무(지방세법 제22조) 및 간주취득시의 취득세 과세규정(지방세법 제105조 제5항 및 동법 시행령 제78조)이 있다. 각각에 대한 납세의무의 내용과 입법연혁에서 나타난 것처럼 이들 3가지의 납세의무는 공통적으로 납세의무를 지는 과점주주의 범위 등이 동일하며, 다만 간주취득시의 과세규정에 과점주주의 주식 또는 지분의 취득과 관련하여 납세의무의 범위를 판단하기 위한 개별규정이 추가되어 있을 뿐이다. 따라서, 이하에서는 현행 세법상 과점주주에게 부과된 3가지의 납세의무에 공통적으로 적용되고 있는 제규정의 문제점과 그에 대한 개선방안을 먼저 살펴 본 후, 제2차 납세의무 및 간주취득세와 관련된 개별조항에 대한 문제점과 개선방안을 모색하고자 한다.

과점주주에게 제2차 납세의무와 간주취득에 대한 취득세 납세의무를 지우는 이론적 근거로 법인격부인론 또는 실질과세의 원칙을 들고 있으나, 어떠한 논리도 납세의무 부담의 정당성을 설득력 있게 설명하지 못하고 있다. 법적 정당성이 충분히 확보되지 못하게 되면 자칫 당해 규정에 대한 위헌논란으로 이어질 가능성이 존재하고, 실제로도 제2차 납세의무와 간주취득과세 규정에 대한 위헌시비(헌법재판소 1997.6.26. 93헌바49, 94헌바38·41, 95헌바64(병합) 전원재판부 결정 ; 1998.5.28. 97헌가13 결정 ; 2006.6.29. 2005헌바45 전원재판부 결정)가 있어 온 것도 사실이며, 아직까지도 몇몇 규정에 대하여는 위헌논란의 가능성이 존재하고 있다. 법적 정당성의 미비로 인한 문제를 해결하기 위해서는 납세의무를 지는 과점주주의 범위를 실질과세원칙에 입각하여 무리가 없는 한도 내에서 요건화하여 수량적 기준(주식 또는 지분의 50% 초과 소유) 이외에 실질적 기준을 동시에 충족하는 자에 한하여 납세의무를 부담하게 하는 것이 필요하다. 국세기본법 제39조 및 지방세법 제22조에도 이러한 요건을 충족한 과점주주에 한하여 납세의무를 지우고 있으나, 당해 규정 자체에 대한 많은 논란이 있으므로 이에 대한 개선이 선행되어야 할 것이다. 이와 관련된 자세한 내용은 후술하기로 한다.

나. 명의대여 등에 따른 실효성 및 형평성관련

주식회사의 주주는 성명과 주소, 각 주주가 가진 주식의 종류와 그 수, 각 주식의 취득연월일 등을 주주명부에 기재하게 되어 있으나(상법 제352조 제1항, 법인세법 제118조, 법인세법시행령 제160조), 위와 같은 사항들은 등기사항이 아니므로 과세권자가 법인의 주주현황에 대하여 즉시 파악할 수 있는 방법은 없다. 다만, 사업연도 중에 주식 등의 변동사항이 있으면 법인세 신고기한 내에 주식등 변동상황명세서를 납세지 관할세무서장에게 제출하여야 하고(법인세법 제119조, 법인세법시행령 제161조), 이를 위반한 경우에는 가산세의 제재가 따르므로(법인세법 제76조 제6항) 과세권자는 이에 의하여 주식변동상황을 파악할 수 있을 뿐이다.

따라서 법인에게 주주의 제2차 납세의무 또는 간주취득에 따른 취득세 납세의무의 과세요건이 충족된 때에는 미리 명의대여·명의분산·주주의 소급적인 변동 등의 사후조작을 통해 납세의무를 면탈하는 사례가 적지 않다. 결국 납세의무를 적용받는 과점주주는 대부분 과점주주에 대한 제2차 납세의무 또는 간주취득에 따른 취득세 납부제도가 존재하고 있다는 사실 조차도 알지 못하는 영세법인의 과점주주이거나 돌연한 도산·부도의 발생 등에 따른 도피 등으로 말미암아 이에 대비하지 못한 법인의 과점주주라고 할 수 있다(김완석 2005, 296-297).

이로 말미암아 과점주주에 대한 납세의무제도의 실효성이 떨어지고 있을 뿐만 아니라 실질적으로는 동일한 적용요건을 갖추고 있음에도 불구하고 주주명부 또는 사원명부의 조작여부에 따라 납세의무를 지는 경우와 그렇지 않은 경우로 나뉘어져 세부담의 형평성 깨어지는 등의 문제점이 제기되고 있다.

과점주주의 명의대여 등으로 인한 문제점을 해결하고 과세제도의 실효성 및 형평성 제고를 위해서는 명의신탁에 대한 과세를 실질적으로 강화함으로써 주식명의대여의 효과적인 차단이 필수적으로 요구된다. 주식명의대여는 명의를 차용하는 주주뿐만 아니라 명의를 대여하는 주주에 대하여도 제재를 강화하여야만 효과적으로 방지될 수 있다. 명의를 대여한 주주에 대해서는 현재 상속세법 및 증여세법 제45조의 2에 규정된 명의신탁 증여의제를 적용하여 과세를 대폭 강화할 필요가 있다.¹¹⁾ 명의신탁 증여의제 규정이 당초 과점주주제도를 겨냥하여 마련된 것은 아니지만 결과적으로 과점주주제도를 모면하기 위한 명의대여의 횡행을 견제할 수 있는 제도로서의 기능을 수행할 수 있을 것이다.

한편, 실질과세의 원칙을 내세워 법인의 실질주주가 타인의 명의를 대여하여 법인의 주식을 인수한 경우 명의차용자 뿐만 아니라 명의대여자도 법인의 과점주주로 보고 명의대여자와 명의

11) 명의를 대여한 주주에 대하여는 상속세 및 증여세법 제45조의 2에 규정된 소정의 명의수탁자로서 증여세를 부과할 수 있으며, 조세회피의 목적이 있는 한 조세회피의 대상이 되는 조세는 증여세에 국한하지 않고 모든 조세에 적용될 수 있는 것으로 해석되고 있다(대법원 2006.5.12. 선고, 2004두7733 판결). 따라서, 과점주주가 제2차 납세의무나 간주취득세에 대한 조세부담을 회피하기 위해 명의신탁을 하는 경우 당해 규정에 따라 명의를 대여한 주주에게 증여세를 부과할 수 있는 것이다.

차용자가 연대하여 법인의 체납국세를 납부할 의무를 지워야 한다는 주장(김기섭 1992, 101-103)도 있으나, 명의대여자에 대한 중복과세의 소지가 있으며, 이를 해소하기 위해서는 국세인 증여세와 지방세인 간주취득세에 대한 중복과세의 조정을 하여야 하나 이의 조정이 용이하지 않는 등의 문제가 있어 명의대여자에게 과점주주로서의 책임을 지우는 방안은 채택하기 어렵다고 생각한다.

다. 적용대상법인의 범위관련

과점주주의 제2차 납세의무와 간주취득에 따른 취득세 납세의무는 본래의 납세의무자인 법인이 비상장법인(『자본시장과 금융투자업에 관한 법률』에 따른 유가증권시장에 상장한 법인을 제외한 코스닥시장에 상장한 법인과 비상장법인을 말한다. 이하 같다.)의 과점주주에게만 지워진다. 비상장법인은 상장법인과는 달리 대부분 친족·친지 등을 주주로 하여 구성된 소규모의 폐쇄적 회사로서 회사의 경영을 사실상 지배하는 실질적인 운영자인 과점주주가 회사의 수익은 자신에게 귀속시키고 그 손실은 회사에 떠넘김으로써 회사의 법인격을 악용하여 이를 형해화시킬 우려가 크다는 점과 당해 제도 도입 당시 우리나라의 소규모 법인의 상당수가 실질적으로 1인주주의 주식회사 형태로 이루어져 있어, 이를 정상적인 주식회사 체제로 유도하기 위한 목적에서 비상장법인의 과점주주에 한하여 납세의무를 지운 것으로 보인다. 상장법인의 과점주주에게는 제2차 납세의무와 간주취득에 따른 취득세 납세의무를 부여하지 않고 비상장법인의 과점주주에게만 납세의무를 부과하는 것이 합리적 차별로서 평등의 원칙에 위배되지 않는 가에 대하여 헌법재판소는 합리적 차별로 볼 수 없어 평등의 원칙에 위배되지 않는다고 결정한 바 있다(헌법재판소 1997.6.26. 선고, 93헌바49, 94헌바38·41, 95헌바64(병합) 전원재판부 결정).

적용대상법인을 비상장법인 중에서도 1인회사¹²⁾로 한정해야 한다는 견해(박정우·양인옥 2003, 731)도 있으나, 그렇게 되면 제2차 납세의무 및 간주취득세제도의 적용범위가 너무 좁아져서 그 기능을 발휘하기 어려우므로 합리적인 범위 내에서 적용범위를 축소하는 것이 바람직하다. 상장법인 중 코스닥상장법인은 세법상 상장법인에서 제외되어 비상장법인으로 분류¹³⁾되어 제2차 납세의무 및 간주취득세의 적용대상이 되고 있는데, 자본시장법은 구 증권거래법과 달

12) 1인회사(One Man Company)란 주식 또는 지분의 전부가 1인 소유로 귀속되어 있거나 주식의 일부를 그 가족이나 친지 또는 타인의 명의를 빌려 인수함으로써 복수의 사원을 구성하고 있으나, 실질적으로는 주식의 전부를 1인 주주 또는 사원이 소유하고 있는 회사를 말한다.

13) 세법상 코스닥상장법인을 비상장법인으로 분류하여 당해 법인의 과점주주에게 제2차 납세의무를 부여하고 있는 취지는 코스닥상장법인은 비록 상장은 되었지만 주권상장법인과 비교할 때 상장요건 등이 상대적으로 엄격하지 않아 중소기업이나 벤처기업 등이 주요 대상이며, 이들 기업의 과점주주는 기업 경영을 사실상 지배하여 회사의 수익은 자신에게 귀속시키고 그 손실은 회사에 떠넘김으로써 회사의 법인격을 악용하여 이를 형해화시킬 우려가 크다는 점에서는 비상장법인의 과점주주와 다를 바 없다고 보기 때문인 것으로 보인다.

리 코스닥상장법인도 상장법인으로 구분하고 있는 점, 코스닥상장법인의 주식은 증권시장에서 거래되어 폐쇄법인을 상정하고 있는 과점주주제도의 적용대상으로 삼기에 부적절한 점, 코스닥상장법인은 상장법인에 준하여 미공개 중요정보 이용행위 금지(자본시장법 제174조), 상장규정(자본시장법 제390조), 공시규정(자본시장법 제391조), 금융감독원의 관리감독 적용대상(자본시장법 제440조)이 되는 점 등 대주주 등의 자의적인 법인의 지배 및 그에 따른 조세의 회피 등을 방지하기 위한 제도적 장치를 어느 정도 구비하고 있는 점 등을 고려하여 과점주주의 적용대상에서 제외하는 것이 타당하다(이중교 2009, 303).

라. 과점주주의 범위관련

현행 법규정은 제2차 납세의무와 간주취득에 따른 취득세 납세의무를 지는 주주의 범위를 과점주주 중 ① 당해 법인의 발행주식총수 또는 출자총액의 100분의 50을 초과하는 주식 또는 출자지분에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자(국세기본법 제39조 제1항 제2호 가목), ② 명예회장·회장·사장·부사장·전무·상무·이사 기타 그 명칭에 불구하고 법인의 경영을 사실상 지배하는 자(국세기본법 제39조 제1항 제2호 나목), ③ 가목 및 나목에 규정하는 자의 배우자(사실혼 관계에 있는 자를 포함한다.) 및 그와 생계를 같이하는 직계존비속(국세기본법 제39조 제1항 제2호 다목)으로 한정하고 있다. 국세기본법 제39조 제1항 제2호 가목은 1993.12.31. 법률 제4672호로 개정된 국세기본법 제39조 제1항 제2호 가목의 규정(과점주주 중 ‘주식을 가장 많이 소유하거나 출자를 가장 많이 한 자’)이 헌법재판소에서 위헌결정(헌법재판소 1998.5.28. 선고, 97헌가13 결정)이 남에 따라 개정되어 현재까지 그 근간이 유지되고 있는 규정이다.

본 규정의 해석과 관련하여 제기되고 있는 쟁점들을 살펴보면, 우선 가목이 50%를 초과하는 주식을 보유한 특정주주 1인을 겨냥한 조항인지 아니면 과점주주 집단에 속하는 주주 모두를 겨냥한 조항인지 여부에 대한 문제가 있으나, 문리해석상 국세기본법 제39조 제1항 제2호에 정의된 바와 같이 「과점주주 중 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 자」라고 하여 과점주주 중 가목과 나목 및 다목의 어느 하나에 해당하는 경우에만 납세의무를 진다는 점을 분명히 하고 있는 점을 고려할 때, 합리적인 근거 없이 유추해석이나 확장해석을 함으로써 납세의무를 확장하는 것은 부당하며, 개별적이고도 제한적으로 해석하는 것이 타당하다는 점 등에서 과점주주 중 특정주주 1인을 겨냥한 조항이라고 해석하는 것이 옳다고 생각한다.¹⁴⁾ 또한 「주식에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자」가 의미하는 바에 대한 논란과 관련하여서는 50%를 초과하는 주식을 보유한 주주는 그가 명의주주가 아니고 실질적인 주주라면 현실적으로 주주로서의 권리를 행사하였는지 여부에 관계없이 「주식에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자」라고 보는 것이 타당

14) 이와는 달리 이중교(2009)는 과점주주제도의 입법취지와 1998.12.28. 개정된 국세기본법에서 과점주주의 책임한도를 제한하는 규정의 개정내용 등을 고려할 때, 가목을 과점주주 구성원 전체를 가리키는 것으로 해석하는 것이 타당하다고 주장한다.

하며, 대법원 판례도 견해를 같이 하고 있다(대법원 2003.7.8. 선고, 2001두5354 판결).

국세기본법 제39조 제1항 제2호 나목과 관련하여 「법인의 경영을 사실상 지배하는 자」가 의미하는 바에 대한 논란이 있는 바, 법인의 최종적인 의사결정자에 한하지 않고 이사회 등을 통하여 경영에 관여하는 자 모두를 가리키는 것으로 해석하는 것이 타당하다. 따라서, 「법인의 경영을 사실상 지배하는 자」에 해당하는지 여부는 당해 주주의 직책으로 판단하여서는 안 되고 당해 과점주주 개개인을 기준으로 그 사람이 구체적으로 법인의 경영에 관여하여 이를 사실상 지배하였는지 여부에 따라 가려야 할 것이다(대법원 1998.10.13 선고, 97누 5930 판결 ; 대법원 1998.12.8 선고, 98두12062 판결 등).

국세기본법 제39조 제1항 제2호 다목과 관련하여 가목 및 나목에 규정하는 자의 배우자 및 그와 생계를 같이하는 직계존비속은 실질주주이기만 하면 그 스스로가 법인의 경영에 관여하여 이를 사실상 지배하거나 주식에 관한 권리를 구체적으로 행사하지 않았다 하더라도 납세의무를 지는가에 대한 논란이 있는데, 문언상 그렇게 해석할 수밖에 없고 대법원 판례도 같은 취지이다(대법원 2004.7.9 선고, 2003두1615 판결).

그러나, 다목은 1993년 12월 31일 개정된 국세기본법 제39조 제1항 제2호 다목에 대한 헌법재판소의 위헌결정(헌법재판소 1998.5.28 선고, 97헌가13 결정)¹⁵⁾에 따라 현재의 규정으로 개정되었지만, 위헌성이 모두 제거되지 않았다는 비판이 있다. 즉, 다목은 배우자 또는 그와 생계를 같이하는 직계존비속이 당해 법인의 과반수 주식에 관한 권리를 실질적으로 행사하는지 여부 또는 법인의 경영을 사실상 지배하는지의 여부와 관계없이 가목 및 나목에 규정하는 자의 배우자이거나 그 자 등과 서로 도와서 일상생활비를 공동으로 부담한다는 이유만으로 납세의무를 지우는 것은 조세평등주의와 실질적 조세법률주의에 위반되고 과점주주의 재산권을 침해하는 조항으로서 헌법에 위배된다는 것이다.¹⁶⁾

국세기본법 제39조 제1항 제2호 가목과 나목은 각각 출자 및 소유의 측면과 경영 및 지배의 측면을 각각 고려한 것으로 볼 수 있다. 그러나 소유와 경영이 분리되지 아니하고, 소유자가 경영자의 위치를 차지하고 있는 자기기관을 가지는 것이 일반적인 폐쇄회사인 비상장법인의 경우 양자를 구별할 실익은 크지 않기 때문에(옥무석 2001, 206) 가목과 나목을 통합하여 가목과 나

15) 최근의 헌법재판소 2007.6.28 선고, 2006헌가14 결정은 1993.12.27 법률 제4611호로 개정되고, 1999.12.28. 법률 제6060호로 개정되기 전의 구 지방세법 제22조 제2호 (3)목 규정(국세와 지방세라는 차이가 있을 뿐 그 내용은 1993.12.31. 개정되고 1998.12.28 개정되기 이전의 국세기본법 제39조 제1항 제2호 다목 규정과 같다)에 대하여 헌법재판소 1998.5.28 선고, 97헌가13 결정이유를 그대로 원용하여 위헌결정을 하였다.

16) 배우자나 생계를 같이하는 직계존비속에 대한 과세는 마치 가족 전체를 하나의 과세단위로 삼는 것과 같아 개별단위의 과세를 원칙으로 하는 현행법의 기본원칙과도 상충된다. 더군다나 제3자의 채무로 이해되는 제2차 납세의무를 이들에게까지 확장하여 적용하는 것은 법논리상 상당한 무리가 수반된다. 이러한 점은 위헌의 소지가 다분히 존재하며, 헌법재판소가 자산소득합산과세를 위헌으로 결정(헌법재판소 2002.8.29 선고, 2001헌바82 결정)한 것과 맥을 같이하는 것으로 보인다.

목의 2가지 요건을 모두 충족하는 자, 즉 비상장법인의 과반수 주식을 보유하여 행사하면서 법인의 경영을 사실상 지배하는 자에 한하여 과점주주의 납세의무를 지우는 것이 입법론상 바람직하다고 본다.

또한, 국세기본법 제39조 제1항 제2호 다목은 배우자 및 직계존비속의 재산권을 침해하고 합리적인 이유 없이 불평등을 가하는 규정으로 위헌의 가능성이 크므로 폐지하는 것이 마땅하며, 과점주주 집단에 속하는 배우자 및 직계존비속이 회사의 경영을 사실상 지배하고 있다면 납세의무를 지게 할 필요가 있겠지만, 그런 경우에도 국세기본법 제39조 제1항 제2호 나목을 적용시키면 충분할 것이다.

마. 특수관계자의 범위관련

특수관계자의 유형은 크게 친족관계, 고용관계 및 생계유지관계(경제적 의존관계), 출자관계로 나눌 수 있으며, 주주 또는 유한책임사원이 출가녀인 경우에는 그 남편과의 관계에 따른다. 과점주주의 범위에 포함되는 특수관계자는 6촌 이내의 부계혈족과 4촌 이내의 부계혈족의 아내, 3촌 이내의 부계혈족의 남편 및 자녀, 3촌 이내의 모계혈족과 그 배우자 및 자녀, 아내의 2촌 이내의 부계혈족 및 그 배우자, 배우자(사실상 혼인관계에 있는 사람을 포함한다), 입양자의 생가의 직계존속, 출양자 및 그 배우자와 출양자의 양가의 직계비속, 혼인 외의 출생자의 생모, 사용인이나 그 밖에 고용관계에 있는 자, 주주 등의 금전이나 그 밖의 재산으로 생계를 유지하는 사람과 생계를 함께 하는 사람, 주주 등이 개인인 경우에는 그 주주 등과 그와 특수관계에 있는 자들의 소유주식수 또는 출자액(이하 “소유주식수 등”이라 한다)의 합계가 발행주식총수 또는 출자총액(이하 “발행주식총수 등”이라 한다)의 100분의 50 이상인 법인, 주주 등이 법인인 경우에는 ① 해당 주주 등의 소유주식수 등이 발행주식총수 등의 100분의 50 이상인 법인(정부가 주주인 경우에 정부는 제외한다) 또는 ② 소유주식수 등이 해당 주주 등의 발행주식총수 등의 100분의 50 이상인 법인(정부가 주주인 경우에 정부는 제외한다) 또는 개인, 주주 등 및 그와 특수관계에 있는 사람이 이사의 과반수이거나 그들 중 1명이 설립자인 비영리법인(다만, 그들이 해당 비영리법인의 발행주식총수 등의 100분의 20 이상을 소유하거나 출자한 경우만 해당한다.)이 규정되어 있다(국세기본법시행령 제20조).

과점주주의 범위에 포함되는 친족의 범위가 8촌 이내의 혈족, 4촌 이내의 인척, 배우자를 친족으로 규정하고 있는 민법보다는 좁은 것을 알 수 있다. 그러나 핵가족화 현상에 따른 가족제도의 변화와 과점주주의 엄격한 책임부담 등을 고려해 볼 때, 세법상 과점주주로 인정되는 친족의 범위가 더 좁게 규정되는 것이 바람직하며(김완석 2005, 307),¹⁷⁾ 친족의 범위를 정함에 있어

17) 외국의 세법상 친족의 범위와 비교해 보더라도 그 범위가 지나치게 광범위한 것을 알 수 있는데, 미국의 경우 관련당사자와 인적지주회사 등의 판정기준이 되는 친족 안에 형제자매(이복형제자매와 同母異父형제자매를 포함한다)·배우자·직계존속(부모·조부모) 및 직계비속(자녀·손자녀)을 포함하고 있

남존여비사상, 부계 및 모계 혈통주의에 터 잡아 모계인척보다 부계인척의 범위를 확대함으로써 헌법상 양성평등의 원칙에 위배된다는 비판이 제기되고 있다. 특히 주주 등이 출가한 여자인 경우 그 남편과의 관계를 기준으로 친족에 해당되는지의 여부를 따지는 것은 남존여비사상 또는 부계혈통주의를 따르는 것으로 이 역시 부적절한 것이다.

따라서, 과점주주에 포함되는 친족에 관하여 그 범위를 축소하는 한편 부계와 모계간에 차이를 없애고 4촌 이내의 혈족과 3촌 이내의 인척, 배우자(사실상 혼인관계에 있는 자 포함)로 개정하는 것이 바람직하다. 또한 출가녀의 친족 판단기준은 위헌 소지가 있으므로, 국세기본법시행령 제20의 단서조항은 삭제하여 출가녀인 경우에도 그 자신을 기준으로 친족에 해당되는지의 여부를 판정하도록 개선할 필요가 있다.

그리고, 특수관계자의 범위 안에 주주 등의 금전 기타의 재산에 의하여 생계를 유지하는 자와 그와 생계를 함께하는 자까지 포함시켜 놓고 있는데, 그 범위가 지나치게 넓게 규정되어 있으므로 “주주 또는 유한책임사원의 금전 기타의 재산에 의하여 생계를 유지하는 자와 그와 생계를 함께하는 자”를 “주주 또는 유한책임사원의 금전 기타의 재산에 의하여 생계를 유지하는 자”로 축소할 필요가 있다. “생계를 함께하는 자”를 제외하는 것은 구 지방세법 제22조 제2호 (3)목 규정에 대한 헌법재판소의 위헌결정 내용을 반영하기 위한 것이기도 하다(헌법재판소 2007.6.28. 선고, 2006헌가14 결정).

아울러, 과점주주의 범위에 포함되는 특수관계자 중 출자관계에 의하는 경우 현행 법조항은 직접 소유비율만을 규정하고 있으나, 투자기법이 발달할수록 간접소유 및 지배형태가 증가할 것이므로, 이에 대한 조세채권의 확보측면에서도 간접소유비율에 의한 출자관계를 고려하여 특수관계자 포함여부를 결정할 수 있도록 치밀하게 규정할 필요가 있다(안창남 2004, 71).¹⁸⁾

으며, 영국은 폐쇄회사를 판정함에 있어서 자본참가자와 특수관계에 있는 자의 범위 안에 친족으로 배우자·직계존속·직계비속 및 형제자매만을 포함하고 있다. 또한 독일은 조세기본법(AO)상 친족의 범위에 배우자·약혼자·직계혈족 및 직계인척·형제자매·형제자매의 자·형제자매의 배우자·배우자의 형제자매·양친의 형제자매·장기간의 부양관계에 의하여 친자와 동일하게 주거공동체로 서로 결합되어 있는 자(수양부모 및 수양자)를 포함하고 있다.

- 18) 예를 들면, 국제조세조정에 관한 법률 시행령 제2조에서 규정하고 있는 특수관계의 판단기준인 주식의 간접소유비율 계산방식을 준용하는 것도 하나의 방법으로 보인다.

2. 과점주주에 대한 제2차 납세의무제도의 문제점과 개선방안¹⁹⁾

가. 법률상 추정규정의 신설 주장관련

현행 세법상 과세관청은 ① 본래의 납세의무자가 비상장법인일 것, ② 본래의 납세의무자의 납세의무 성립일 현재 일정요건을 충족한 과점주주일 것, ③ 본래의 납세의무자가 조세를 체납하고 그 재산에 대하여 체납처분을 해도 징수하여야 할 세액에 부족하다고 인정될 것 등의 3가지 사실만 입증되면 과점주주에게 법인의 수익이나 재산이 귀속되었는지 여부에 상관없이 제2차 납세의무를 지울 수 있다. 그러나, 과점주주가 회사의 수익과 재산을 자신에게 귀속시키지 않았다는 사실을 입증하는 경우에는 과점주주의 제2차 납세의무의 부담에서 벗어나게 해 주는 것이 타당할 것이다. 사정에 따라서는 위 3가지 요건을 모두 충족한다 해도 과점주주에게 법인의 수익이나 재산이 귀속되지 않는 경우가 있을 수 있기 때문이다. 그 대안으로 고려할 수 있는 것이 과점주주에 대한 제2차 납세의무의 법률상 추정규정의 신설이다. 과세관청에게 입증책임을 완화해 줌과 동시에 과점주주에게는 반증을 통해 제2차 납세의무의 부담에서 벗어날 기회를 제공한다는 점에서 제2차 납세의무제도의 입법취지에 부합하는 것이라고 본다(이종교 2009, 305).

나. 제2차 납세의무자의 재산매각순위관련

보충적 납세의무자인 제2차 납세의무자의 압류한 재산을 체납처분하는 절차인 공매(환가)에 있어서 우리나라 국세징수법에는 아무런 제한이 없다. 국세징수법 제61조 제1항²⁰⁾에는 대통령령에 위임한다고 되어 있으나, 대통령령인 시행령에는 제2차 납세의무자 등의 재산에 대한 공매에 대하여 아무런 언급이 없다. 다만, 국세징수법 기본통칙 61-0...5에 「제2차 납세의무자 등의

19) 현행의 제2차 납세의무제도의 존속을 전제로 그에 대한 개선방안을 제시하고자 하는 본 연구와는 달리, 김완석(2005)은 폐지를 전제로 제2차 납세의무제도의 개선방안을 논하고 있다. 즉, 현행의 제2차 납세의무를 폐지하고 무한책임사원과 특정한 수익자에 한하여 제2차 납세의무를 지우도록 개선할 것을 주장한다. 여기에서 ‘특정한 수익자’란 법인이 자신에게 귀속시켜야 할 소득 등을 불법적으로 과점주주 중 법정한 자를 포함한 일정한 범위 안의 특수관계자에게 귀속시킴으로써 이익을 분여받았거나, 법인과 거래함에 있어서 부당하게 이익을 분여받은 자를 말한다. 이러한 이익을 분여받은 특정한 수익자를 대상으로, 그 분여한 이익에 대하여 당해 법인이 납부할 국세 등을 체납한 경우, 특정 수익자가 분여받은 이익의 범위 안에서 제2차 납세의무를 지우게 하자는 것이다. 이와 관련된 구체적인 사례와 적용방법은 최홍규(2007, 177-179)의 논문을 참조하기 바란다.

20) 세무서장은 압류한 동산·유가증권·부동산·무체재산권과 제41조 제2항의 규정에 의하여 체납자에게 대위하여 받은 물건(통화를 제외한다)을 대통령령이 정하는 바에 의하여 공매에 붙인다. 다만, 세무서장은 압류한 재산의 공매에 전문지식이 필요하거나 기타 특수한 사정이 있어 직접 공매하기에 적당하지 아니하다고 인정되는 때에는 대통령령이 정하는 바에 따라 「금융기관부실자산 등의 효율적 처리 및 한국자산관리공사의 설립에 관한 법률」에 의하여 설립된 한국자산관리공사(이하 “한국자산관리공사”라 한다)로 하여금 이를 대행하게 할 수 있으며 이 경우의 공매는 세무서장이 한 것으로 본다.

재산에 대한 매각제한』의 규정²¹⁾을 두고 있을 뿐으로 법령이 과도하게 백지위임된 상태에서 법규가 아닌 통칙에 의존하여 시행하는 문제점이 있다. 현재 국세청에서 제정하여 시행하고 있는 기본통칙은 법규가 아니므로 일반국민에 대하여 구속력이 없고, 설사 행정관청이 통칙에 반하는 처분을 했다 하더라도 그것이 취소 또는 무효의 사유가 되지는 않는다. 또한 통칙은 법원성이 인정되지 않기 때문에(대법원 1989.9.12. 선고, 87누564 판결; 대법원 1987.3.10. 선고, 85누349 판결) 법원이 분쟁사건을 재판함에 있어서 적용하는 재판규범이 되지 못한다. 이와 같이 법원성이 인정되지 않는다는 대법원의 판시에도 불구하고 제2차 납세의무자의 압류재산을 공매할 때 국세징수법이나 동법시행령에 의하지 아니하고 통칙에 의한 세무서장의 판단에만 의존하는 상태이므로 조세법률주의 위배되어 위헌의 소지를 안고 있다고 할 수 있다(박정우·양인욱 2003, 728-730).

참고로 채납세액의 공매(환가)에 대해 일본의 경우에는 국세징수법 제32조 제4항에 “제2차 납세의무자의 재산은 그 재산의 가액이 현저하게 감소할 우려가 있는 때를 제외하고는 제1항의 납세의무자(이는 본래의 납세의무자를 지칭한다.)의 재산을 환가한 후가 아니면 환가할 수 없다”고 규정하고 있다. 따라서, 국세징수법 기본통칙 61-0...5의 「제2차 납세의무자 등의 재산에 대한 매각제한」 규정을 조속히 국세징수법이나 국세징수법시행령으로 입법대체하여 조세법률에 의한 징수처분을 함으로써 헌법에서 보장된 조세법률주의를 구현하도록 하여야 할 것이다(최명근 2004, 270).

3. 과점주주에 대한 간주취득세 과세제도의 문제점과 개선방안

가. 이중과세 논란관련

과점주주에 대한 간주취득세 과세제도가 이중과세에 해당하는지에 대한 논란이 있다. 먼저 과점주주에 대한 취득세 과세가 이중과세라는 견해로, 안경봉(2007)은 현행 지방세법 규정에 의하면 주주가 다른 주주의 주식을 취득하거나 증자시에 지분을 추가로 취득하여 과점주주가 된 경우 취득세 납세의무가 성립하고, 법인설립시 과점주주가 된 경우에는 취득세 납세의무가 성립하지 않는 것으로 규정하고 있으나, 증자시에 지분을 추가로 취득하는 경우 상법상 현물출자가 가능하기 때문에 법인과 과점주주의 경제적 이중과세 문제는 여전히 발생한다고 주장한다. 뿐만 아니라 법인이 취득세 과세대상물건을 취득할 당시 이미 취득세 등을 신고·납부하였는데도 과점주주가 되었다는 이유만으로 또 다시 취득세를 과세하는 것은 명백한 경제적 이중과세로서 부당하다는 것이다. 또한, 최명근 등(2001)은 과점주주가 법인의 주식을 취득함으로써 당해 법

21) 제2차 납세의무자, 납세보증인 또는 물적 납세의무자의 재산은 주된 납세자의 재산을 매각한 후에 매각한다. 다만, 주된 납세자의 재산의 매각이 현저히 곤란한 사정이 있거나 제2차 납세의무자 등의 재산의 가액이 현저히 감소할 우려가 있는 경우 기타 세무서장이 부득이하다고 판단하는 경우에는 그러하지 아니하다.

인의 과점주주가 된다고 하여 그 법인의 소유로 되어 있는 부동산 등이 과점주주의 소유로 바뀌는 것도 아니고 당해 부동산 등의 처분이나 관리운용에 따른 이익이 직접적으로 당해 과점주주에게 돌아가는 것도 아니기 때문에 법인의 과점주주에 대한 취득세 과세는 동일한 과세물건에 대한 이중과세에 해당하여 불합리하다고 주장한다. 그리고, 정지선(2006)은 법적 납세의무자는 과점주주이지만 과세표준의 대상은 법인이 주주의 주식취득일 이전에 법인의 명의로 취득한 물건이므로 실제 세 부담은 법인에게 귀착되게 되어 이중과세에 해당한다고 주장한다.

이중과세에 해당하지 않는다는 견해로, 김대영(2001)은 취득세의 조세성격은 거래세 또는 유통세로 보는 것이 타당하므로 거래가 이루어질 때마다 취득세를 부과하는 것은 당연한 것이고, 따라서 법인이 취득세를 납부한 사실이 있었다는 사유로 거래의 주체가 다른 과점주주에게 취득세를 과세하는 것이 이중과세라는 논리는 성립되지 않는다고 주장한다. 즉, 과점주주가 성립된 경우 이미 취득세를 납부한 사실이 있는 당해 법인에게 취득세를 다시 과세한다고 하면 이중과세라고 할 수 있으나 과점주주가 성립된 경우에 과세하는 취득세의 납세의무자는 당해 법인이 아니라 당해 법인의 과점주주가 된 주주이기 때문에 이중과세라고 할 수 없다는 것이다. 다만, 과점주주가 소유주식을 매각함으로써 과점주주가 아닌 일반주주가 되었다가 또 다시 과점주주로 되는 경우에는 이중과세 문제가 발생될 수 있는데, 이 경우에도 5년 이내에 또 다시 과점주주가 되는 경우에는 취득세 납세의무가 배제되도록 규정(지방세법시행령 제78조 제2항 단서)하고, 5년이 경과한 후에 또 다시 과점주주가 되는 경우에만 취득세를 과세하도록 하고 있으므로 과점주주에 대한 취득세 과세는 분명하게 이중과세가 아니라는 주장이다.

취득세는 취득자가 법적인 소유권을 취득하는가의 여부에 관계없이 사실상의 취득행위가 있으면 과세요건이 충족되는 것이므로(대법원 1995.1.24. 선고, 94누10627 판결), 주식취득으로 과점주주가 된 경우 과세대상물건의 형식적인 소유권을 취득하는 것은 아니나 실질적으로는 취득행위가 있었다고 평가할 수 있고, 그와 같이 보는 한 과점주주에게 취득세를 부과한다 하여 법인이 취득세 과세대상물건에 대하여 납부한 취득세와 이중과세가 된다고 할 수는 없다고 본다.

나. 과잉금지의 원칙에 위배된다는 주장관련

과점주주에 대한 취득세 납세의무 규정은 현실적으로 우리나라의 비상장법인 중에는 사실상 1인 주식회사 형태의 법인이 상당수 존재하고 있어 이러한 1인 주식회사의 폐단을 방지하기 위한 방안으로 부과되는 것인데, 그렇다면 이에 대하여는 과점주주에 대한 제2차 납세의무의 부여로 충분한 것이지 과점주주에게 취득세 납세의무까지 지우는 것은 과잉금지의 원칙에 위배되는 것으로 보인다. 또한 과점주주가 소유주식을 매각함으로써 과점주주가 아닌 일반주주가 되었다가 다시 5년 이내에 과점주주가 되는 경우 과점주주가 된 당시의 주식 또는 지분의 비율이 그 이전에 과점주주가 된 당시의 주식 또는 지분의 비율보다 증가된 경우에 한하여 그 증가된 부분만을 취득한 것으로 보게 되어 있으므로, 과점주주에 해당하지 않게 된 날로부터 5년 이후에 다

시 과점주주가 되는 경우에는 주식 또는 지분 전체를 과세대상으로 하여야 한다(지방세법시행령 제78조 제3항). 5년을 기준으로 한 것은 지방세법상 부과제척기간(지방세법 제30조의 4 제1항 제3호)이 원칙적으로 5년이라는 점을 감안한 입법으로 보인다.

그러나, 과점주주에게 법인재산의 취득을 의제하여 취득세를 과세하는 것이 상법상 유한책임의 원칙을 깨뜨리는 것이며, 제2차 납세의무 이외에 추가적인 조세부담을 강요하여 과잉금지의 원칙에 위배된다는 주장이 제기되고 상황에서 과점주주인 자가 주식을 취득함으로써 과점주주의 비율이 증가한 경우 또는 과점주주이었던 자가 주식을 취득함으로써 과점주주가 다시 된 경우 지분 전체에 대해 취득세를 부과한다는 것은 더욱 더 책임을 가중하는 결과가 되므로, 부과제척기간 경과에 관계없이 증가된 부분 만큼에 대해서만 취득세를 과세하도록 하는 것이 타당한 입법이라 판단된다.

다. 기업활동에 장애를 초래한다는 주장관련

과점주주에 대한 간주취득세 과세제도가 기업의 구조조정 등의 대책을 추진하는 과정에서 걸림돌이 되므로 제도 자체를 폐지하여야 한다는 주장이 있다. 이에 대해 김대영(2001)²²⁾은 과점주주에 대한 취득세 과세제도는 이중과세 및 상법이나 민법에 저촉되는 등의 근본적인 측면에서 아무런 문제가 없고, 조세원칙에 비추어 존치의 필요성이 있는 제도이므로 일시적이고 임시적인 기업의 구조조정이 진행되는 과정에서 다소간의 문제가 있다는 이유만으로 제도 자체를 폐지하는 것은 바람직하지 않다고 주장한다. 또한, 상장법인의 과점주주에게는 취득세 과세제도가 적용되지 않으며, 기업이 구조조정과 관련한 특별한 조치를 하게 됨에 따라 불가피하게 일시적이고 임시적으로 과점주주가 되는 경우에는 조세특례제한법에 예외규정을 마련하여 과세대상에서 제외하는 보완장치를 마련²³⁾하고 있으므로 문제가 없다는 것이다. 그러나, 고광복 등(2001)

22) 과점주주에 대한 취득세 과세제도가 상법상의 유한책임의 원칙에 반하는 것이라는 비판에 대해 우리나라의 비상장법인은 소유와 경영이 분리되지 아니한 1인 주식회사의 형태가 대부분이고, 이러한 비상장법인이 부도발생 등으로 어려움에 봉착할 경우 상법상 유한책임의 원칙을 적용한다면, 주식회사의 장점은 전혀 없음에도 상법상의 유한책임이라는 면책특권만을 누리게 됨으로써 부도덕한 경영으로 이어져 사회적 문제가 나타날 수 있기 때문에 과점주주에 대한 취득세 과세제도는 오히려 주식회사제도의 취지에 맞는 주식회사가 육성되도록 촉진하는 제도이지 상법상 주식회사제도의 취지에 어긋나는 제도가 아니라고 주장한다. 또한, 취득세를 과세함에 있어서 과점주주를 납세의무자로 보는 법리는 과점주주에게 당해 소유권을 부여하거나 소유권을 인정하는 것이 아니라 세법의 근본원칙인 실질과세와 공평과세의 원칙에 따라 사실상 소유권자로서의 지위를 획득한 자에게 소유권을 취득한 것으로 의제하여 취득세를 과세하는 것일 뿐 민법에서 규정하고 있는 소유권 관계에 혼동을 초래하거나 민법의 소유권 규정을 부정하는 것은 아니므로 민법에 저촉되는 부분도 없다고 주장한다.

23) 기업의 구조조정과정에서 법인의 주식 또는 지분의 취득으로 인하여 과점주주에 해당하게 되는 경우 당해 과점주주에 대하여는 간주취득세를 면제하는 특례규정을 조세특례제한법 제120조 제6항에서 두고 있으나, 그 적용범위가 극히 제한되어 있어 실효성에 의문이 제기되고 있다.

은 과점주주에 대한 취득세 과세제도는 경제위기 타개를 위해 기업의 구조조정을 하는 과정에서 유상증자를 통한 재무구조 개선, 채무의 출자전환, 지주회사제도의 도입, 기업인수·합병 등 자본거래와 관련한 소유구조의 변화방법이 많이 모색되는데, 이 과정에서 당해 제도가 걸림돌로 작용할 가능성이 있으며, 특히, 유상증자를 하는 경우 현실적으로 일반공모가 아니라 기존 주주들 중 출자능력이 있는 주주가 실권주를 인수하거나 외부투자자의 출자를 받게 되는데, 사업용 고정자산을 많이 소유하는 업종의 회사일수록 과점주주의 간주취득세가 큰 문제로 인식될 수 있다고 주장한다.

정부가 비상장법인의 과점주주에 대하여 취득세를 부과하는 입법취지는 비상장법인의 과점주주에게 취득세를 부과함으로써 비상장법인의 지배구조를 개선하고 아울러 조세징수권을 확보하는데 있다. 그러나, 지배구조개선을 위해서는 과점주주에 대해 취득세를 과세하는 것보다는 오히려 비상장법인에 대하여도 상장법인과 마찬가지로 상법상 법인의 재정적 기초를 건실하게 할 수 있는 방안을 마련하여 시행하는 것이 더욱 더 바람직한 것이라고 생각되며, 또한, 과점주주에 대한 취득세과세로 징수되는 세수실적이 극히 미미한 상황에서 당해 제도를 계속 유지하는 것은 조세징수권 확보라는 명분에도 부합하지 않는 것이라고 판단된다. 참고로, 고팡복·김찬섭의 연구(2001)에 의하면, 1993년에서 1999년간의 과점주주관련 취득세 납부실적은 전체 지방세 대비 0.07%, 취득세 내에서는 0.44%를 차지하고 있어 지방세 세수에 대한 기여도가 극히 미미하며, 과점주주 취득세 전체건수 중에서 자진신고에 의한 건이 1995년도 9.49%에서 1999년도 30.51%로 매년 증가추세이기는 하나 아직도 절반을 넘기지 못하고 있어 대부분이 조사결정에 의해 징수되고 있는 것으로 나타났다. 이는 이 규정에 대한 납세자들의 의식을 엿보게 하는 것이다. 만약 과점주주에 대한 간주취득세 과세제도 폐지의 걸림돌이 세수문제라면 다른 과세대상에서 1%만 보충하더라도 합리적으로 세수결손 없이 개편 가능할 것으로 보인다.

라. 과세표준 계산관련

과점주주는 과점주주가 된 때에 법인의 재산을 취득한 것으로 의제되고, 이에 따른 취득세의 과세표준은 취득의제당시의 그 법인의 결산서, 기타 장부 등에 의하여 확인된 자산의 장부가액을 기초로 과세표준액을 산출하여야 한다. 그런데, 현행 지방세법에는 과점주주가 된 때 당해 법인이 아무런 취득세 과세대상 물건을 소유하지 않은 경우와 과점주주가 된 이후에 당해 법인이 취득한 재산의 경우, 과점주주에게 취득세를 과세하여야 하는지에 대한 규정을 두고 있지 않다. 과점주주의 취득세 과세객체는 과점주주가 된 당시의 당해 법인이 소유하고 있는 취득세 과세대상 물건이므로 이러한 경우 취득세 납세의무가 없다고 새기는 것이 타당하나, 명문의 규정이 없으므로 입법적인 보완이 필요하다(안경봉 2007, 270-271). 따라서, 과점주주가 된 때 당해 법인이 아무런 취득세 과세대상 물건을 소유하지 않은 경우와 과점주주가 된 이후에 당해 법인이 취득한 재산에 대하여는 취득세 납세의무가 없다는 것을 명문으로 규정하여야 할 것이다.

V. 결 론

본 연구에서는 과점주주에 대한 제2차 납세의무와 간주취득에 따른 취득세 과세제도의 내용을 개관하고 그 이론적(논리적) 근거 내지 법적 정당성, 그리고 그간의 입법연혁을 살펴본 후, 양 제도에 공통적으로 관련되는 문제점들과 위험가능성이 있는 규정을 적시하여 그 개선방안과 입법적 보완사항을 제시함과 아울러 각각의 제도에 고유한 추가적인 문제점과 그에 따른 개선 방안을 모색해 보고자 하였다. 과점주주에 대한 제2차 납세의무와 간주취득세 과세제도에 공통적으로 적용되는 문제점과 개선방안을 요약하면 다음과 같다.

첫째, 과점주주에게 제2차 납세의무와 간주취득에 대한 취득세 납세의무를 지우는 법적 정당성의 결여는 자칫 당해 규정에 대한 위헌논란으로 이어질 가능성이 존재하므로 납세의무를 지는 과점주주의 범위를 실질과세원칙에 입각하여 무리가 없는 한도 내에서 요건화하여 수량적 기준(주식 또는 지분의 50% 초과 소유) 이외에 실질적 기준을 동시에 충족하는 자에 한하여 납세의무를 부담하게 하는 것이 필요하다.

둘째, 명의대여·명의분산·주주의 소급적인 변동 등의 사후조작을 통한 납세의무 면탈은 과점주주 납세의무제도의 실효성과 세부담의 형평성을 저해하므로 이를 제고하기 위해 명의신탁에 대한 과세를 실질적으로 강화하는 것이 필요하다.

셋째, 적용대상 비상장법인 중 코스닥상장법인은 상장법인에 준하여 대주주 등의 자의적인 법인의 지배 및 그에 따른 조세의 회피 등을 방지하기 위한 제도적 장치를 어느 정도 구비하고 있으므로 과점주주의 적용대상에서 제외하는 것이 타당하다.

넷째, 국세기본법 제39조 제1항 제2호의 가목과 나목은 폐쇄회사인 비상장법인의 경우 구별의 실익이 크지 않으므로 통합하여 규정하고, 다목은 배우자 및 직계존비속의 재산권을 침해하고 합리적인 이유 없이 불평등을 가하는 규정으로 위헌의 가능성이 크므로 폐지하는 것이 바람직하다.

다섯째, 과점주주에 포함되는 친족범위를 4촌 이내 혈족과 3촌 이내 인척, 배우자(사실상 혼인관계에 있는 자 포함)로 축소하고, 특수관계자도 생계를 함께하는 자로 한정하는 것이 바람직하다.

다음으로, 과점주주의 제2차 납세의무제도와 관련한 문제점과 개선방안을 요약하면,

첫째, 제2차 납세의무에 대한 법률상 추정규정을 신설함으로써 과세관청에게는 입증책임을 완화해 줌과 동시에 과점주주에게는 반증을 통해 제2차 납세의무의 부담에서 벗어날 기회를 제공하는 것이 바람직하다.

둘째, 현재 국세징수법 기본통칙으로 규정되어 있는 「제2차 납세의무자 등의 재산에 대한 매각제한」 규정을 조속히 국세징수법이나 국세징수법시행령으로 입법대체하여 조세법률에 의한 징수처분을 함으로써 헌법에서 보장된 조세법률주의를 구현하도록 하여야 할 것이다.

마지막으로, 과점주주의 간주취득세 납세의무와 관련한 문제점과 개선방안을 요약하면,

첫째, 취득세는 취득자가 법적인 소유권을 취득하는가의 여부에 관계없이 사실상의 취득행위가 있으면 과세요건이 충족되는 것이므로 과점주주에게 취득세를 부과한다 하여 법인이 취득세 과세대상물건에 대하여 납부한 취득세와 이중과세가 된다고 볼 수는 없다.

둘째, 과점주주에 대한 취득세 과세는 상법상 유한책임의 원칙을 깨뜨리는 것이고, 제2차 납세의무 이외에 추가적인 조세부담을 강요하여 과잉금지의 원칙에 위배된다는 주장이 제기되고 있으므로, 과점주주이었던 자가 주식을 취득함으로써 과점주주가 다시 된 경우 부과제척기간 경과에 관계없이 증가된 부분 만큼에 대해서만 취득세를 과세하도록 하는 것이 타당하다.

셋째, 비상장법인의 지배구조개선을 위해서는 과점주주에 대해 취득세를 과세하는 것보다는 오히려 비상장법인에 대하여도 상장법인과 마찬가지로 상법상 법인의 재정적 기초를 건실하게 할 수 있는 방안을 마련하여 시행하는 것이 더욱 더 바람직하며, 과점주주에 대한 취득세과세로 징수되는 세수실적이 극히 미미한 상황에서 당해 제도를 계속 유지하는 것은 조세징수권 확보라는 명분에도 부합하지 않는다.

넷째, 과점주주가 된 때 당해 법인이 취득세 과세대상 물건을 소유하지 않은 경우와 과점주주가 된 이후에 당해 법인이 취득한 재산에 대하여는 과점주주가 취득세 납세의무를 지지 않는다는 것을 명문으로 규정하는 것이 필요하다.

본 연구의 결과가 과점주주에 대한 현행의 납세의무 전반에 대한 틀을 재정립하여 입법적인 보완을 이루는데 기여할 수 있기를 기대한다.

참고문헌

- 고광복 · 김찬섭, 2001.11, “과점주주에 대한 취득세과세의 부당성에 관한 연구”, 세무와 회계저널 제 2권 제1호 : 245 - 247.
- 김기섭, 1992, “과점주주의 제2차 납세의무에 관한 몇 가지 문제점”, 변호사법률실무연구 제22집 : 101 - 103.
- 김대영, 2001, “취득세 중과세의 검토 : 과점주주 과세에 대한 법리적 검토”, 지방세 제6호(통권 제68호) : 40 - 45.
- 김동민, 2009, “법인격 부인이론의 적용에 있어서 법인격의 형해화 내지 남용을 인정하기 위한 요건 - 평석 대상판결 : 대법원 2008.9.11. 선고 2007다90982 판결 -”, 홍익법학 제10권 제1호 : 236 - 237.
- 김완석, 2005.2, “주주의 제2차 납세의무에 관한 연구 - 이론적 근거 및 정당성을 중심으로 -”, 토지공법연구 제25집.
- 대법원 1982.12.14. 선고, 82누192 판결 ; 대법원 2004.10.27. 선고, 2003두1165 판결 ; 대법원 1994.5.24. 선고, 92누11138 판결 ; 대법원 1983.7.12. 선고, 83누139 판결 ; 대법원 1990.3.9. 선고, 89누3489 판결 ; 대법원 1985.5.28. 선고, 85누55 판결 ; 대법원 1985.6.11. 선고, 85누63 판결 ; 대법원 1987.2.24. 선고, 86누747 판결 ; 대법원 1991.6.11. 선고, 90누7821 판결 ; 대법원 1975.2.10. 선고, 72누190 판결 ; 대법원 1977.1.8. 선고, 77누88 판결 ; 대법원 1995.5.12. 선고, 94누4356 판결 ; 대법원 2000.3.16. 선고, 98두11731 전원합의체 판결 ; 대법원 2006.5.12. 선고, 2004두7733 판결 ; 대법원 2003.7.8. 선고, 2001두5354 판결 ; 대법원 1998.10.13. 선고, 97누5930 판결 ; 대법원 1998.12.8. 선고, 98두12062 판결 ; 대법원 2004.7.9. 선고, 2003두1615 판결 ; 대법원 1989.9.12. 선고, 87누564 판결 ; 대법원 1987.3.10. 선고, 85누349 판결 ; 대법원 1995.1.24. 선고, 94누10627 판결.
- 박정우 · 양인옥, 2003, “과점주주의 제2차 납세의무에 관한 연구”, 상사판례연구 제15집 : 728 - 730.
- 박종현, 2010, “출자자의 제2차 납세의무 문제점과 개선방안에 관한 연구”, 고려대학교 정책대학원 석사학위논문 : 37 ~ 49.
- 박 훈 · 육윤복, 2004, “제2차 납세의무자인 과점주주의 요건과 그 제한”, 조세법연구 제10 - 1집 : 193 - 194.
- 안경봉, 1999, “조세법상 법인격부인론”, 사회과학연구 제18집 제2권 : 60 - 68.
- _____, 2007, “과점주주에 대한 취득세 과세제도의 문제점과 개선방안”, 법학논집 제19집.
- 안창남, 2004, “제2차납세의무제도의 위헌요소”, 조세법연구 제10 - 1집.
- 옥무석, 2001, “국세기본법상 과점주주의 제2차 납세의무에 관한 고찰”, 법학논집 제7권 제1호.
- 이전오, 1997, “과점주주의 제2차 납세의무”, 『기업과 법 : 도암 김교창 변호사 화갑기념 논문집』 : 854 - 855.
- 이중교, 2009.5, “세법상 과점주주의 지위와 과점주주제도의 개선방안에 관한 연구”, 토지공법연구 제 44집.

- 이태로 · 안경봉, 2001, 『조세법강의』, 박영사.
- 임승순, 2009, 『조세법』, 박영사.
- 정지선, 2006.8, “취득세의 합리적 개선방안에 관한 연구 : 입법론을 중심으로”, 서울시립대학교 세무대학원 박사학위논문 : 225 - 226.
- 총무처, 1973, 『행정제도제안서 - 1인 지배법인에 대한 조세확보책』 : 135 - 220.
- 최명근, 1992 가을호, “법인격부인의 법리와 주주 등의 보충납세”, 계간 세무사.
- _____, 박정우 · 김완석 · 이인실 · 한경동, 2001, “기업 및 주주과세의 개선방안”, 한국경제연구원 연구보고서.
- _____, 2004, 『세법학총론』, 세경사.
- 최홍규, 2007.2, “제2차 납세의무제도에 관한 연구”, 서울시립대학교 세무대학원 박사학위논문 : 177 - 179.
- 헌법재판소 1990.9.3. 선고, 89헌가95 결정 ; 헌법재판소 1997.6.26. 선고, 93헌바49 ; 94헌바38 · 41 ; 95헌바64(병합) 결정 ; 헌법재판소 2006.6.29. 선고, 2005헌바45 결정 ; 헌법재판소 1998.5.28. 선고, 97헌가13 결정 ; 헌법재판소 2002.8.29. 선고, 2001헌바82 결정 ; 헌법재판소 2007.6.28. 선고, 2006헌가14 결정.

The Problems and Improvement Solutions of Oligopolistic Stockholders System in Tax Law

Jang, Ki Yong*

—〈Abstract〉—

The secondary tax liability and acquisition tax liability of oligopolistic stockholders is against the principle of a stockholder's limited liability—the dominant principle of corporation law— and extends a tax liability to a third party originally irresponsible for the obligation. So the extent of oligopolistic stockholders system should be limited to the minimum as possible.

I think it is necessary to take complimentary measures for improvement of oligopolistic stockholders system

First, KOSDAQ-listed companies should be excluded from oligopolistic stockholders system and the scope of relative who belongs to oligopolistic stockholders should be cut down.

Second, Article 39 (1) (ii) (가) and (나) should be integrated and (다) should be abolished. So oligopolistic stockholders who own in excess of 50% of total issued shares and seize management of companies should held responsible for the secondary liability for tax payment.

Third, the legal presumption clause of the secondary liability for tax payment needs to be enacted to ensure the property of oligopolistic stockholders.

Fourth, the taxation for name lenders should be strengthened by Article 45-2 of the Inheritance and Gift Tax Law.

Fifth, To impose the acquisition tax for oligopolistic stockholders, it should be required that the stockholders can exercise a substantial right over the shares in excess of 50% of the total issued shares.

Sixth, where the equity rates of stockholders, who has been already an oligopolistic stockholders, increase, the acquisition tax should be imposed upon only the increased part, regardless of whether it happened within five years or not.

Finally, it should be provided that where the corporation concerned did not have the articles liable for the acquisition tax at that time the condition for oligopolistic stockholders being satisfied, the acquisition tax may not levied upon the oligopolistic stockholders.

〈Key words〉 the secondary tax liability and acquisition tax liability of oligopolistic stockholders, the principle of a stockholder's limited liability, the legal presumption clause of the secondary liability for tax payment

* Associate Professor, Department of Tax and Accounting, Hyupsung University