

세무와회계저널
제17권 제3호 2016년 6월 pp.231~258
한국세무학회

지방세법상 과점주주의 간주취득과세에 관한 연구

지병근* · 유호림**

<요 약>

현행 지방세법상 과점주주 간주취득과세는 공평과세 및 실질과세의 실현과 비상장법인의 주식분산 유도라는 정책목적에서 그 입법취지의 정당성이 인정될 수 있으나, 다음과 같은 문제점이 존재한다. 첫째, 과점주주 간주취득과세는 기본권 및 재산권의 위헌심사 기준인 비례의 원칙(즉, 목적의 정당성, 방법의 적절성, 피해의 최소성, 법익의 균형성)에 비추어 봤을 때, 그 타당성의 논거가 미약하다. 둘째, 비상장법인의 과점주주에게 법인격을 남용한 것으로 보아 판례법상 법인격부인법리를 적용한다는 것은 법인격부인법리를 너무 과도하게 적용하는 결과를 초래한다. 셋째, 상법상 대원칙인 주주유한책임 원칙을 초월하여 과점주주에게 간주취득과세를 적용한다는 것은 과잉금지의 원칙에 위배된다. 넷째, 우리나라의 조세법에서는 보편적으로 법인실재설에 따라 과세하는 구조를 가지고 있으나 지방세법상 과점주주 간주취득과세는 이러한 법인실재설과 완전히 모순된다. 다섯째, 법인이 이미 취득세 납세의무를 이행했음에도 불구하고, 동일한 취득세 과세대상에 대해 동일한 세목으로 또 다시 취득세 납세의무를 지우는 것은 결과적으로 이중과세에 해당한다. 여섯째, 과점주주 간주취득과세를 운영함으로써 얻는 공익보다 침해되는 공익(취득하지 않았음에도 불구하고 취득세를 납부함으로써 발생하는 기본권 및 재산권 침해, 법인과 개인의 인격을 무시함으로 발생하는 법체계의 혼란, 이중과세문제, 상장법인과 비상장법인의 자의적 차별, 주식분산을 통한 소유관계의 불명확화, 미약한 세수실적과는 달리 다수의 민원발생기 등)이 훨씬 더 크다. 일곱째, 세수기여도 측면에서 간주취득세는 취득세 및 지방세수 전체에서 차지하는 비중이 극히 미약하여 조세징수권 확보라는 명분에도 부합하지 않는다. 따라서, 향후 추가적인 법리적 검토와 실증연구를 통하여 과점주주에 대한 간주취득과세를 폐지하거나 전면적으로 개선해야 할 것으로 생각된다.

<주제어> 과점주주, 간주취득세, 법인격부인론, 실질과세원칙, 주주유한책임원칙

* 본 논문은 주저자의 2014년 강남대학교 세무학 박사학위 청구논문을 수정·보완하여 발표한 것임을 밝혀둔다.

** 세무법인 가감 대표세무사, 세무학박사, gagamtax@hanmail.net, 주저자

*** 강남대학교 세무학과 부교수, 경제학박사, liuhulin@naver.com, 교신저자

I. 서 론

지방세법상 과점주주란 법인의 주주 및 그 주주와 특수한 관계에 있는 자의 소유주식 합계가 해당 법인의 발행주식 총수의 100분의 50을 초과(50%+1주)하여 보유하면서 그 법인에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자를 의미한다.¹⁾

이러한 지방세법상 과점주주는 이론상 상장법인(코스닥 등록법인 포함, 이하 동일)에서든 비상장법인에서든 모두 동일하게 존재할 수 있으나, 상장법인의 경우 대부분의株式가 증권거래소에 유통되면서 지분이 희석되기 때문에 50%+1주를 보유 요건으로 하는 지방세법에서는 거의 찾아보기가 힘들다.

따라서 지방세법에서 규정하고 있는 과점주주는 비상장법인의 대주주 등으로 구성되는 것이 일반적이는데, 이러한 비상장법인의 과점주주는 당해 법인의 경영권을 획득할 수 있는 지위에 있을 뿐 아니라, 그 법인의 재산을 처분·관리할 수 있는 지위를 향유하는 것으로 간주되기 때문에 세법에서는 몇 가지 특수한 납세의무를 부여하고 있다.²⁾

그 중에서도 본고의 연구대상인 지방세법상 과점주주에 대한 간주취득과세는 어떠한 개인 등이 지방세법에서 규정하고 있는 비상장법인의 과점주주 요건을 충족하게 되는 경우, 그 과점주주는 당해 비상장법인의 재산을 사실상 자유롭게 처분하거나 관리할 수 있는 지위를 향유하게 되기 때문에, 당해 과점주주가 그 비상장법인의 재산을 직접 소유하는 것과 실질적으로 동일한 경제적 효과가 나타나는 것으로 간주하여 취득세를 부담하도록 규정한 것을 말한다.

그러나, 어떠한 비상장법인의 주주가 당해 법인의 株式를 취득하여 과점주주의 위치에 서게 된다고 하여, 당해 법인의 소유로 등기되어 있는 부동산 등이 과점주주의 소유로 이전되는 것은 아니다. 또한, 과점주주의 당해 법인의 자산에 대한 처분행위 또는 관리행위에 기인한 경제적 이익이 그 과점주주에게 직접 귀속되는 것으로 볼 수도 없다.

따라서, 어떠한 개인 등이 단순히 과점주주의 지위를 누리고 있거나 누리게 되었다는 이유만으로 그 법인의 자산을 취득한 것으로 보아 취득세를 과세하도록 하는 것은 세법이 과도하게 국민의 재산권을 침해하게 되고, 이는 과잉금지의 원칙에 위배된다고 볼 수 있다. 뿐만 아니라, 법인의 취득행위에 대하여 취득세를 부과하면서도 재차 과점주주에게 취득세 납세의무를 부담지우는 것은 이중과세금지의 원칙에도 위배된다고 볼 수 있다.³⁾

1) 지방세기본법 제47조【출자자의 제2차 납세의무】 제2호.

2) 예컨대, 어떠한 주주 등이 국세기본법에서 규정하고 있는 비상장법인의 과점주주 요건을 만족하는 경우, 당해 법인이 국세 등을 체납한 때에는 그 법인의 체납세액을 한도로 제2차 납세의무를 부담해야 하며, 지방세기본법에서는 어떠한 비상장법인에 과점주주가 존재하는 경우 당해 법인이 취득한 부동산 등에 대해 과점주주로서 다시 한 번 취득세 납세의무(이하 ‘과점주주 간주취득과세’라 한다)를 이행하도록 규정하고 있는 것 등이 그 예에 속한다.

3) 이밖에, 고광복 외(2001), 안경봉(2007), 장기용(2010), 임규진 외(2012)에 의하면 지방세법상 과점주

이러한 이유로 지방세법에서 규정하고 있는 과점주주에 대한 간주취득과세 규정은 1967년 신설된 이래 여러 차례 위헌시비가 있어 왔다. 이에 대하여 헌법재판소와 대법원 모두 과점주주에 대한 간주취득과세의 이론적 타당성과 법적 정당성에 기초하여 합헌결정⁴⁾을 내리거나 당해 규정을 옹호하는 판결⁵⁾로 일관해 왔다.

그러나, 이와 같은 헌법재판소와 대법원의 일관적인 입장에도 불구하고, 학계에서는 과점주주에 대한 간주취득과세가 합리적이고 타당한지에 대하여 여전히 논쟁이 지속되고 있다. 이에 본 연구에서는 지방세법상 과점주주 간주취득과세에 대한 학계와 대법원 및 헌법재판소의 논의와 판결 등을 검토한 후, 조세법의 관련 이론에 근거하여 지방세법상 과점주주에 대한 간주취득과세의 폐지를 위한 논거를 제시하고자 하였다.

본 연구는 모두 4개장으로 구성되었다. 먼저 제 I 장은 서론으로서 지방세법상 과점주주에 대한 간주취득과세의 문제점을 간단히 제기하였다. 제 II 장에서는 현행 지방세법에서 규정하고 있는 간주취득과세의 문제점에 대하여 조세법 이론과 기본원리에 입각하여 문제점을 분석하였으며, 제 III 장에서는 헌법재판소 및 대법원의 결정과 판례를 비판적인 시각에서 검토를 진행하였다. 제 IV 장은 결론부분으로 지방세법상 과점주주에 대한 간주취득과세의 문제점을 중심으로 정리하고 현행 과점주주에 대한 간주취득과세의 폐지에 대한 당위성을 제기하였다.

II. 지방세법상 과점주주 간주취득과세에 대한 이론적 검토

1. 실질과세의 원칙과 과점주주 간주취득과세

지방세법상 과점주주에 대한 간주취득과세를 적용함에 있어 실질과세의 원칙을 적용할 수 있는지의 여부에 대하여는 긍정설과 부정설이 대립되고 있다. ‘긍정설’은 취득에 있어서도 납세의 무자의 판단과 과세표준의 계산 및 중과세율의 적용 등에 있어서는 실질과세의 원칙을 적용하고 있으며, 나아가 현행 지방세기본법에도 실질과세의 원칙을 규정⁶⁾하고 있으므로, 취득세에서

주 간주취득세는 상장법인의 과점주주와 비상장법인의 과점주주에 대하여 뚜렷한 설명 없이 차별적 규정을 두고 있는바, 이는 헌법에 규정하고 있는 평등의 원칙에도 어긋난다고 지적한바 있다.

4) 헌법재판소 2006.6.9. 선고, 2005헌바45 결정.; 헌법재판소 2008.4.24. 선고, 2006헌바107 결정.; 헌법재판소 2012.3.29. 선고, 2010헌바377 결정.

5) 대법원 1980.5.10. 선고, 79누136 판결.; 대법원 1994.5.24. 선고, 92누11138 판결 등.

6) 지방세기본법 제17조【실질과세】

① 과세의 대상이 되는 소득·수익·재산·행위 또는 거래의 귀속이 명의(名義)일 뿐이고 사실상 귀속되는 자가 따로 있을 때에는 사실상 귀속되는 자를 납세의무자로 하여 이 법 또는 지방세관계법을 적용한다.
② 이 법 또는 지방세관계법 중 과세표준 또는 세액의 계산에 관한 규정은 소득·수익·재산·행위 또는 거래의 명칭이나 형식에 관계없이 그 실질내용에 따라 적용한다.

도 당연히 실질과세의 원칙이 적용될 수 있다는 주장이다. 더욱이 과점주주 간주취득과세 신설 당시 입법취지에서 실질과세의 원칙상 과점주주 간주취득과세를 규정하는 것임을 천명하고 있기 때문에 실질과세의 원칙을 적용함에 있어 무리가 없다는 입장이다.⁷⁾

이에 반해 ‘부정설’은 취득세는 재화의 이전이라는 법률상의 거래형식을 그 과세대상으로 하고 있으므로 실질과세의 원칙이 적용될 수 없다는 견해이다.⁸⁾ 즉, 취득세에 있어서 취득여부의 판단은 취득이 있느냐 또는 없느냐 하는 단순한 사실의 판단에 불과하며, 실질과세의 원칙은 단순한 법률상의 형식을 초월한 경제적 사실이 중시되는 조세에 있어서만 적용되기 때문에 취득세와 같이 법률상 거래형식을 과세대상으로 하는 경우에는 적용될 여지가 없다는 것이다.

이처럼 과점주주의 간주취득과세에 대한 견해가 엇갈리는 것은 궁극적으로 ‘취득’의 개념을 경제적 관점(경제적 실질)과 법적 관점(법적 실질) 중 어떠한 관점을 견지하고 있느냐에 따라 달라지는 것으로 판단된다. 즉, 과점주주에 대한 간주취득과세를 긍정하는 견해는 경제적 실질의 관점에서 그 논거를 찾고 있으며, 이를 부정하는 견해는 법적 실질의 관점에서 ‘취득’을 파악하고 있는 것으로 보인다.⁹⁾

그러나, 법적 실질의 관점에서 보면 어떠한 주주가 주식을 취득하여 당해 법인의 과점주주가 된다고 해서 그 법인의 소유로 되어 있는 부동산 등이 과점주주의 명의로 변경되는 것도 아니고, 경제적 실질의 관점에서 보더라도 과점주주는 법인의 주요 의사를 결정하는 지위를 향유할 뿐이지 그 법인의 부동산 등의 처분이나 관리·운용에 따른 이익을 직접 지배하는 것도 아니다.¹⁰⁾

과점주주 간주취득세에 대하여 국세의 경제적 실질 관련 규정인 국세기본법 제14조 제3항을 적용한다면 “어떠한 주주가 지방세법상 과점주주가 되는 경우에는 그 경제적 실질 내용에 따라 당사자가 직접 거래를 한 것으로 보거나 연속된 하나의 행위 또는 거래를 한 것”에 해당되어 경

7) 김태호, 2006. “과점주주에 대한 취득세 과세제도의 문제점과 개선방안”, 지방세포럼 : 2-4.

8) 안경봉, 1995. “직장주택조합 명의로 한 아파트 신축과 취득세 부과”, 판례와 이론 창간호 : 213-215.

9) 이에 대하여 우리나라의 헌법재판소와 대법원에서는 “회사의 주요 의사결정을 결정할 수 있는 지위를 지닌 과점주주는 소유권 이전등기를 이행하지 않더라도 사실상 당해 법인 소유의 부동산 등을 취득한 것과 같은 지위를 획득하게 되므로 결국 이는 그 부동산 등을 취득한 것과 다르없기 때문에 실질과세의 원칙에 부합한다.”고 판시하고 있는바, 이는 우리나라의 헌법재판소와 대법원 모두 ‘취득’의 개념을 경제적 실질의 관점에서 판단하고 있다는 것을 의미한다(헌법재판소 2006.6.29. 선고, 2005헌바45 결정; 헌법재판소 2008.4.24. 선고, 2006헌바107 결정; 헌법재판소 2012.3.29. 선고, 2010헌바377 결정; 대법원 1980.7.22. 선고, 79누136 판결; 대법원 1994.5.24. 선고, 92누11138 판결).

10) 물론, 과점주주가 주식회사제도 내에서 발행주식 총수의 50%를 초과하는 집단을 의미하므로 주주총회를 통하여 처분 등에 영향력을 행사할 수 있는 것은 주지의 사실이다. 다만, 이러한 과점주주의 영향력을 인정하더라도 법인 명의의 자산은 여전히 법인 명의로 존재하게 되는 것이고, 이러한 법인 자산에 대한 권리 의무의 주체 또한 변함없이 그 법인인 것은 부인할 수 없다(谷川久, 1986. 『新版注釋會社法』(5), 有斐閣 : 14.).

제적 실질의 관점에서 그 주주의 주식취득행위를 부동산 등의 처분이나 관리·운용에 따른 이익을 직접 지배하는 것으로 볼 수도 있을 것이다.

그러나, 현행 지방세기본법에서는 국세기본법 제14조 제3항처럼 경제적 실질에 관한 명문의 규정을 두고 있지 아니하므로, 인격이 다른 법인 소유의 부동산 등을 과점주주의 담세력과 연결시켜 과점주주에게 간주취득세를 부과하는 것은 오히려 지방세법상 실질과세의 원칙에 위배될 뿐 아니라 조세법률주의(과세요건 명확주의)를 형해화하는 논리적 흠결이 존재하는 것으로 판단된다.

2. 법인격부인의 법리와 과점주주 간주취득과세

‘법인격부인의 법리’란 회사의 법인격을 인정하면서도 당해 회사의 특정한 법률관계에 한하여 그 고유의 법인격을 부인할 수 있다는 법리이다.¹¹⁾ 이에 대하여 우리나라의 대법원에서는 “외견상 회사의 행위라 할지라도 회사와 그 배후자가 별개의 인격체임을 내세워 회사에게만 그로 인한 법적 효과가 귀속됨을 주장하면서 배후자의 책임을 부정하는 것은 신의성실의 원칙에 위배되는 법인격의 남용으로서 심히 정의와 형평에 반하여 허용될 수 없기 때문에 회사는 물론 그 배후자인 타인에 대하여도 회사의 행위에 관한 책임을 물을 수 있다고 보아야 한다.”고 판시하였고,¹²⁾ 그 적용요건으로 ‘법인격의 형해화(形骸化)’와 ‘법인격의 남용(濫用)’을 전제하였다.¹³⁾

이와 같은 ‘법인격부인의 법리’를 과점주주 간주취득과세의 이론적 논거로 주장하는 이들은 과점주주가 직접 부동산을 취득하지 않고 법인격을 이용하여 부동산을 취득함으로써 취득세를 회피했다는 이유이다.

즉, 이러한 행위는 과점주주가 법인격을 남용한 것에 해당되므로 그 법인격을 부인하고 주주

11) 김완석, 2005. “주주의 제2차 납세의무에 관한 연구”, 한국토지공법학회, 토지공법연구 제25집 :290.

12) 대법원 2001.1.19. 선고, 97다21604 판결.

13) 대법원 2008.9.11. 선고, 2007다90982 판결 :대법원은 본 판결에서 법인격부인의 법리의 적용을 부인하였는데 그 이유를 다음과 같이 설명하고 있다. 첫째, 법인격 형해화에 비추어 볼 때 물품대금 채무의 발생 당시 피고 개인이 소외 2 주식회사라는 법인의 형태를 빌려 개인 사업을 하고 있는 것에 지나지 아니하여 소외 2 주식회사가 완전히 그 법인격의 배후에 있는 피고 개인의 개인 기업에 불과하다고 보기 어렵다. 둘째, 법인격 남용에 비추어 볼 때 주식회사의 물적·유한 책임성에 비추어 채권자를 해하는 경우가 아니라면 영업을 부진한 주식회사를 폐업하고 채권·채무를 청산한 다음 신규자본을 투입하여 새로운 회사를 설립하고 운영하는 것 자체를 위법 하다고는 할 수 없으므로 피고가 그에 대한 법적 책임을 회피하기 위한 수단으로 법인제도를 남용하였다고 보기 부족하다.

이에 관하여 박훈·이상신(2010)에 의하면 ‘법인격의 형해화’를 “회사가 그 법인격의 배후에 있는 사람의 개인 기업에 불과하다고 보려면 회사가 이름뿐이고 실질적으로는 개인영업에 지나지 않는 상태로 될 정도로 형해화 되는 것”으로, ‘법인격 남용’은 “법인격이 형해화 될 정도에 이르지 않더라도 회사의 배후에 있는 사람이 회사를 자기 마음대로 이용할 수 있는 지배적 지위에 있고, 그와 같은 지위를 이용하여 법인 제도를 남용하는 행위”로 설명하고 있다.

에게 취득세를 부과하는 것이 타당하다는 것이다. 그러나, 상술한 대법원의 판례처럼 법인격부인 법리의 적용요건인 ‘법인격의 형해화’ 및 ‘법인격의 남용’을 기준으로 보면, 과점주주에 대한 간주취득과세는 그 논리가 명확하지 않다는 한계를 보인다.

먼저, ‘법인격의 형해화 측면’에서 살펴보면 과점주주에 대한 간주취득과세는 어떠한 주주가 과점주주가 되는 때에 당해 법인의 부동산 등을 취득하는 것으로 간주하는바, 과점주주가 법인의 주식을 취득하는 행위가 “회사가 이름뿐이고 실질적으로 개인영업에 지나지 않는 상태”를 야기하는 것은 아니다. 따라서, 이를 긍정하기 위해서는 과점주주가 법인의 주식을 취득한 이후, 그 법인의 부동산 등을 과점주주가 실질적으로 개인용으로 사용되고 있음이 명확히 밝혀져야 할 것이다.

다음으로 과점주주가 직접 부동산을 취득하지 않고 부동산 등을 소유하고 있는 법인의 주식을 인수함으로써 취득세를 회피한 행위를 법인격부인의 법리의 성립요건인 ‘법인격의 남용’에 해당하는지 여부이다.

만일, 개인이 법인의 부동산을 취득할 목적으로 당해 법인의 주식을 과점주주의 지위에 이를 만큼 취득하였다면, 그 취득시점의 행위는 취득세의 회피를 목적으로 한 것에 해당되므로 ‘법인격의 남용’으로 볼 수 있을 것이다. 그러나, 과점주주 입장에서 법인이 부동산을 취득하고 이후 처분한 후 그 처분이익을 과점주주에게 귀속시킬 때까지 발생하는 조세부담을 비교해 본다면, 전술한 주주의 주식취득행위가 항상 법인격을 남용한 행위에 속한다고 단정할 수는 없다.¹⁴⁾

기존의 대법원 판례도 ‘법인격부인의 법리’를 적용하는 것에 대하여 매우 소극적이어서, 대부분의 판례들에서 채무면탈 등 위법한 목적으로 법인격을 형해화하거나 남용하는 예외적인 경우에 국한하여 법인격부인의 법리를 적용했을 뿐이다.¹⁵⁾

실질과세의 원칙과 과점주주에 대한 간주취득과세에서도 언급한 것처럼 법인소유의 부동산은 과점주주의 소유가 아니라 법인소유로 귀속되는 것이기 때문에 과점주주가 취득세를 회피했

14) 예를 들어, 10억 원의 건물을 취득하여 10년간 보유하다가 20억 원에 처분했다고 가정해 보자. 먼저, 개인 명의로 부동산을 취득하여 처분한 후 그 처분이익을 개인에게 귀속시킬 경우의 세부담을 살펴보면, 취득시 4%의 취득세(40,000,000원)를 부담해야 하고, 처분시에는 6%~38%의 양도소득세 등(258,000,000원)을 부담해야 한다. 따라서, 취득에서 처분이익을 개인에게 귀속시키기까지 총 298,000,000원의 세금을 부담해야 한다.

반면, 법인의 주식을 인수하여 당해 부동산을 취득한 경우에는 주식을 취득했기 때문에 납부해야 할 취득세는 없으나, 처분시 그 처분이익에 대해 10%~22%의 법인세 등(189,000,000원)을 납부해야 하며, 당해 처분이익을 개인 주주에게 귀속시키기 위해서는 6%~38%의 배당소득세 등(227,000,000원)을 납부해야 한다. 즉, 취득에서 처분이익을 개인에게 귀속시키기까지 일련의 과정을 통해 총 416,000,000원의 세금을 부담해야 하는 것이다. 개인 명의로 취득한 경우와 법인의 주식을 인수하여 부동산을 취득한 경우를 비교해 보면 오히려 법인의 주식을 인수하여 부동산을 취득한 경우의 세부담이 더 많아질 수 있다는 것을 알 수 있다.

15) 대법원 1988.11.22. 선고, 87다카1671 판결; 대법원 2008.9.11. 선고, 2007다90982 판결.

다고도 볼 수 없다. 현명한 경제인이라면 과도한 세금을 부담하면서까지 법인격을 남용하는 이상한 법률행위를 기도하지 않을 것이기 때문이다.

따라서, 개인 명의로 부동산 등을 취득하는 것과 주식을 취득하여 비상장법인의 과점주주가 되는 것은 별개의 문제로 보아야 하는바, 이러한 행위는 납세자의 경제적 선택문제이지 이를 법인격부인의 법리와 연계하여 취득하지도 않은 부동산을 취득한 것으로 간주하고 그에 대하여 취득세를 과세하는 것은 법인격부인의 법리를 오인하고 있는 것으로 생각된다.¹⁶⁾

3. 주주유한책임원칙과 과점주주 간주취득과세

주주유한책임원칙이란 “주식회사의 주주는 회사에 대해 주식의 인수가액을 한도로 하는 유한출자의무만을 부담할 뿐 회사채권자에 대하여는 직접적으로 아무런 책임도 지지 아니한다.”는 원칙을 말한다.¹⁷⁾ 이와 관련하여 우리나라의 상법 제331조는 “주주의 책임은 그가 가진 주식의 인수가액을 한도로 책임을 진다.”라고 규정하고 있다. 그런데, 이 규정만 놓고 보면 주주유한책임의 의미를 단순히 “출자의무 외의 그 어떤 부담도 갖지 않는 것”으로 이해해야 할지, 아니면 “회사나 회사의 채권자들에 대한 추가적 부담”으로만 이해해야 할지 서로 이견(異見)이 있을 수 있으며, 이러한 견해에 따라 주주유한책임의 범위가 달라지게 된다.

과점주주 간주취득세와 주주유한책임과의 관계를 살펴 볼 때 주주가 회사의 주식을 취득하여 과점주주가 되었을 때 출자의무 외에 추가적으로 취득세 납부의무를 부여 받게 되는데, 이때 과점주주가 납부하게 되는 취득세의 부담이 주주유한책임원칙의 원칙에 위배되는 것으로 볼 수 있는지가 문제가 된다.

주주유한책임의 의미를 단순히 출자의무 외의 그 어떤 부담도 지지 않는 것으로 폭넓게 해석

16) 김병채(2011년)는 과점주주 간주취득과세와 법인격부인의 법리와와의 관계에 대해 “과점주주 간주취득과세에 있어 외견상의 행위자는 당해 법인의 주식수를 변동시킨 주주인 타인이며 그 행위자인 타인에 대하여 직접적으로 취득세를 부과하는 것이므로, 외형상 법인의 행위에 대하여 그 배후자인 타인에게 책임을 묻고자 하는 법인격부인의 법리는 적용여지가 없다.”라고 주장한 바 있다.

17) 손국호, 2000. “주주유한책임법리에 대한 일고”, 계명대학교산업경영연구소, 경영경제 4 : 16.
주주유한책임(limited liability)원칙은 1807년의 프랑스 상법전에 도입된 이래 주식회사의 가장 본질적인 요소로서 자리 잡아 왔으며, 이는 생산기술의 발달과 함께 기업이 다수의 대리인들의 전문화된 능력과 거액의 자본을 필요로 하면서 본격적으로 도입되었다(Phillip I. Blumberg, 1987. The Law of Corporate Group : Tort, Contract, and Other Common Law Problems in Substantive Law of Parent and Subsidiary Corporation, Boston and Toronto, Little, Brown Company : 653-662.).
우리나라 대법원에서도 이러한 주주유한책임원칙을 긍정하여 “주주유한책임원칙은 주주의 의사에 반하여 주식의 인수가액을 초과하는 새로운 부담을 시킬 수 없다는 취지에 불과하고 주주들의 동의 아래 회사 채무를 주주들이 부담하는 것까지 금하는 취지는 아니다”라고 판시한 바 있다(대법원 1989.9.12. 선고, 89다카890 판결.). 따라서, 정관이나 주주총회의 결의에 의해서도 주주의 책임을 주식인수가액에 대한 출자의무 이상으로 가중시킬 수 없으며, 이를 위반할 때에는 무효가 된다.

한다면 과점주주에 대한 간주취득과세는 주주에게 출자의무 이외에 ‘취득세 납부’라는 또 다른 개인적 의무를 부담하도록 규정하고 있는 것이므로, 과점주주에 대한 간주취득과세는 명백히 주주유한책임원칙의 위배되는 것으로 해석될 수 있다.¹⁸⁾

이에 대하여 일부 학자들은 과점주주 간주취득과세를 주주유한책임원칙의 제한규정으로 이해하여 과점주주 간주취득과세의 유지론(維持論)을 주장하기도 한다.¹⁹⁾ 즉, 주주유한책임만을 강조하면 회사의 재산만으로 채권자의 권리를 충족시킬 수 없고, 주주는 위험한 기업활동을 통하여 발생하는 이익을 모두 얻으면서 그로 인한 비용을 부담하지 않기 때문에 결국 그 비용의 일부를 채권자에게 부담시키는 모순이 발생하게 되므로 주주유한책임의 원칙은 상황에 따라 제한되어 저야 하고, 과점주주 간주취득세 역시 같은 맥락에서 이해해야 한다는 것이다.²⁰⁾

이에 과점주주에 대한 간주취득과세에 관한 규정이 ‘주주유한책임원칙의 제한규정’으로 이해될 수 있는지 살펴보았다.²¹⁾

먼저, 주주유한책임원칙은 주식회사를 성립·발전시키기 위해 만들어진 주식회사의 대표적 특징 중 하나라는 점, 현행 상법(제331조)에서 주주유한책임을 “주식의 인수가액을 한도로 책임을 진다.”라고만 규정하고 있는 점, 주주유한책임원칙의 입법취지가 주주의 납입의무 외에는 그 어떤 부담도 지우지 않게 함으로써 투자자원을 손쉽게 모집하기 위함이라는 점 등을 고려한다

18) 만일, 주주유한책임의 의미를 주주 자신의 행동으로 인한 개인적 추가 부담이 아닌 회사나 회사 채권자들에 대한 추가적 부담으로만 이해를 한다면 주식의 취득은 주주의 행위이고, 이러한 취득행위로 인한 취득세 납부는 회사나 회사 채권자들에 대한 추가적 부담이 아니기 때문에 주주유한책임과는 전혀 무관하게 된다.

19) 김대영(2001년)에 의하면 “과점주주 간주취득세와 주주유한책임원칙과의 관계에 대해 상법상의 유한책임이라는 면책특권을 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 아니다.”라고 주장한 바 있다.

20) William L. Cary & Melvin A. Eisenberg, 1988. Cases and Material on Corporations, 6th. ed., New York, The Foundation Press Inc. : 556.

한편, 우리나라의 헌법재판소와 대법원 모두 “공익을 위한 주주유한책임원칙의 제한”을 긍정하고 있다. 즉, 헌법재판소는 “주주유한책임의 원칙은 회사와 주주의 재산을 분리하여 주주를 보호함으로써 주식회사제도를 발전시키고자 하는 것이나 이러한 주주유한책임의 원칙도 조세형평, 조세징수의 확보라는 공익을 위하여 제한할 수 있다”고 결정하였으며(헌법재판소 1997.6.26. 선고, 93헌바49, 94헌바38·41, 95헌바64(병합) 결정.), 대법원 역시 “주주유한책임원칙은 주식회사와 같은 물적회사에 있어서 회사와 주주의 재산을 분리하여 주주를 보호함으로써 주식의 자유로운 거래를 통하여 거대자본의 형성을 가능케 하여 주식회사제도를 발전시키고자 하는 것으로서, 주주유한책임원칙도 주식회사제도의 활성화를 위한 입법적 고려아래 채택된 제도이므로, 입법자가 공공의 이익 등을 위하여 제한할 수 있는 것”이라고 판시한바 있다(대법원 2004.10.27. 선고, 2003두1165 판결.).

21) 상법에 규정하고 있는 업무집행이사 등의 책임, 채무자 회생 및 파산에 관한 법률에 규정하고 있는 지배주주의 책임, 상호저축은행법에 규정하고 있는 과점주주의 책임, 국세기본법 등에서 규정하고 있는 과점주주의 제2차 납세의무 등에서 주주유한책임의 제한을 허용하는 것으로 새겨진다.

면, 출자의무 외에 추가적으로 취득세를 부과하게 하는 현행 과점주주 간주취득과세는 명백히 상법상 주주유한책임원칙에 위배되는 것으로 해석될 수 있다.

다음으로, 과점주주 간주취득과세를 상법상 ‘주주유한책임원칙의 제한규정’으로 볼 수 있는지의 여부이다. 실정법상 주주유한책임원칙의 제한규정이 성립되기 위해서는 위에서 살펴본 바와 같이 주주의 책임 및 과실로 인하여 회사가 채무불이행 또는 손해배상상태가 되어야 하고, 이러한 채무불이행 또는 손해배상에 대하여 주주가 책임지는 것이 주주유한책임원칙을 고수하는 것보다 공익상 커야한다. 그러나, 과점주주 간주취득과세는 회사가 채무불이행 또는 손해배상 상태에서 회사가 납부해야 할 취득세를 과점주주가 대신하여 부담해 주는 제도가 아니다.

결국, 과점주주 간주취득과세는 헌법재판소나 대법원의 판례에서 설명하고 있는 주주유한책임의 제한규정과 그 함의와 입법취지 등이 본질적으로 상이하여 이를 긍정할 여지가 없는 것으로 보인다.

4. 이중과세금지원칙과 과점주주 간주취득과세

우리나라의 세법에서 이중과세라는 용어를 많이 사용하긴 하지만 그에 대한 정의·구분·범위 등에 대해 명확하게 규정된 바는 없다. 강학(講學)적으로 이중과세를 ‘경제적 이중과세’와 ‘법률적 이중과세’로 구분한다. ‘경제적 이중과세’란 동일한 과세관할권이 서로 다른 납세의무자와의 동일 과세기간 내의 동일 과세물건에 대하여 행사되는 것을 말하며, ‘법률적 이중과세’는 서로 다른 과세관할권이 동일한 납세의무자의 동일 과세기간 내의 동일 과세물건에 대하여 행사되는 것을 말한다.²²⁾

헌법재판소의 경우 동일한 과세대상에 대해 동일한 납세의무자에게 본질이 같은 세목으로 과세하는 것뿐만 아니라,²³⁾ 동일한 과세대상에 대해 서로 다른 납세의무자에 대해 과세하는 것 역시 이중과세에 해당하여 위헌이라 결정한 바 있다.²⁴⁾

22) 박민, 1999. “이중과세의 유형과 그 구체책”, 연세대학교 법학연구원, 연세법학연구 제6집 제2권 : 89-90. 한편, 이중과세에 대한 구체적인 정의와 범위에 대한 견해는 다소 상이하지만, 이중교(2009)에 의하면 첫째, 이중과세의 범위를 좁게 판단하여 동일한 과세대상에 대하여 동일한 납세의무자에게 본질이 같은 세목으로 중복 과세하는 것을 이중과세로 보는 견해(이하, ‘협의설’) 둘째, 이중과세의 범위를 넓게 인정하는 동일한 과세대상에 대하여 중복 과세하는 것을 이중과세로 보는 견해(이하, ‘광의설’) 셋째, 동일한 과세대상에 대하여 본질이 같은 세목으로 중복 과세하는 것을 이중과세로 보는 견해(이하, ‘절충설’)로 구분하고 있다(이중교, 2009. “자산의 저가·고가 양도시 양도소득세·증여세의 이중과세에 관한 연구”, 중앙법학회, 중앙법학 제11집 제2호 통권 제32호.).

23) 헌법재판소 1994.7.29. 선고, 92헌바49 결정 : 토지초과이득세가 부과된 토지를 양도하는 경우 양도소득세에서 토지초과이득세액 전부를 공제하지 아니하는 것은 이중과세에 해당한다는 이유로 토지초과이득세법 전체에 대하여 헌법불합치 결정을 한 바 있다.

24) 헌법재판소 2003.7.24. 선고, 2000헌바28 결정 : 헌법재판소는 “이 사건 법률조항(양도소득에 대한 소득세를 부당하게 감소시키기 위하여 특수관계자에게 자산을 증여한 후 그 자산을 증여받은 자가 그 증여

그런데, 과점주주의 간주취득과세에 대한 이중과세문제는 당해 법인이 부동산 등을 취득하게 됨으로써 1차적으로 취득세를 납부하고, 이후 해당 주주가 해당 법인의 주식·지분을 50% 초과하여 과점주주가 되었을 때 법인이 이미 납부한 부동산 등에 대하여 2차적으로 취득세를 납부하는 과정에서 발생하게 된다.

이에 대하여 헌법재판소에서는 “취득세는 재산의 이전이라는 사실자체를 포착하여 거기에 담세력을 인정하고 세금을 부과하는 유통세로서 재산이전이라는 사실이 발생하는 횟수에 따라 반복적으로 발생 가능한 것이며, 과점주주에 대한 취득세 부과는 법인이 최초로 납부한 취득세와는 별개의 새로운 과세사실에 대한 부과이므로 이중과세금지원칙에 위반되지 않는다.”라고 보아 협의설의 입장을 취하고 있다.²⁵⁾

이에 반대하는 견해는 “법인이 취득세 과세대상을 취득하는 때에 이미 취득세 등을 신고·납부하였음에도 과점주주가 되었다는 이유로 또 다시 취득세를 과세하는 것은 동일 과세대상에 대하여 동일 세목으로 중복하여 과세하는 결과를 초래하므로 이중과세에 해당한다.”라고 주장하면서 광의설 및 절충설의 입장을 취하고 있다.

이처럼 과점주주 간주취득과세에 대한 이중과세 문제는 이중과세를 어떻게 이해하느냐에 따라 그 판단이 달라질 수 있다. 이중과세를 협의설 입장에서 판단한다면, 당해 제도는 동일한 과세대상임에도 불구하고 납세의무자(법인과 개인)가 다르기 때문에 이중과세에 해당하지 않는다고 볼 수 있고, 절충설 또는 광의설 입장에서 판단한다면 납세의무자가 다르다고 할지라도 동일한 과세대상에 해당되기 때문에 이중과세에 해당한다고 볼 수 있다.

생각건대, “납세의무자가 다르더라도 동일한 과세대상에 본질이 같은 세목으로 중복 과세하는 경우(절충설의 입장)를 이중과세로 보는 것이 납세자의 재산권을 보장하면서도 입법형성권 역시 존중할 수 있어 합리적이다.”라는 견해에 찬성한다.²⁶⁾

이밖에도, 과점주주에 대한 간주취득과세 관련 이중과세문제는 법인의 배당소득에 대한 이중과세를 통해서도 생각해 볼 수 있다. 즉, 현행 세법은 법인실제설의 입장을 취하고 있기 때문에 주주의 배당소득에 대해서는 소득의 귀속 주체를 달리하는 독립된 소득으로 보아 법인세와는 별도로 과세하고 있다.²⁷⁾ 그러나, 주주의 배당소득은 실제 투자자의 입장에서 볼 때

일로부터 2년 내에 다시 이를 타인에게 양도한 경우에는 증여자가 그 자산을 직접 양도한 것으로 보는 소득세법 제101조 제2항)은 그 적용요건이 충족되는 경우 증여자의 증여행위나 수증자의 양도행위를 과세요건사실로 삼지 아니하고 오로지 ‘의제된 양도행위’에 따른 과세만을 함으로써 그 입법목적 달성을 할 수 있음에도 불구하고, 세수증대와 과세편의만을 도모한 나머지 ‘부인된 증여행위에 기초한 과세’와 ‘의제된 양도행위에 기초한 과세’를 서로 양립하게 함으로써 입법목적의 달성에 필요한 정도를 과도하게 넘은 이중과세를 하는 것이므로 그 내용이 재산권을 과도하게 침해하는 것이므로 헌법에 위반된다고 보지 않을 수 없다.”라고 결정하였다.

25) 헌법재판소 2005.5.26. 선고, 2004헌바27 결정.

26) 이중교(2009), “앞의 논문” : 535.

27) 김광록·윤여일, “우리나라 소규모 기업의 이중과세문제와 S 주식회사”, 한국기업법학회, 기업법연구

법인과 개인 간의 기업형태의 차이에서 발생하는 이중과세로 이해되므로, 소득세법에서는 세 부담의 형평을 유지하고 이중과세문제를 조정하기 위하여 배당소득 세액공제제도를 채택하고 있다.

따라서, 과점주주 간주취득과세 역시 동일한 과세대상(법인이 취득한 부동산)에 대해 법인과 주주입장에서 동일한 세목인 취득세를 이중적으로 납부하는 것이기 때문에 이에 대한 이중과세 조정방법이 별도 규정되어 있지 않는 한 경제적 이중과세에 해당하는 것으로 새겨진다.

5. 법인실재설과 과점주주 간주취득과세

주지하다시피 법인이 그 법인을 구성하는 주주와 별개의 단체로서의 독자적인 실체를 구성하는지 여부에 관하여 법인의제설과 법인실재설로 대립하여 왔다.²⁸⁾ 법인의제설(法人擬制設)은 법인을 그 구성원인 주주로부터 분리하여 별개의 법인격체로 보는(의제하는) 것을 말하며, 법인실재설(法人實在設)은 법인이 그 구성원인 주주와는 완전히 분리·독립된 법적 실체(legal entity)이기 때문에 법인도 자연인과 마찬가지로 권리의무의 주체가 될 수 있다는 것이다.²⁹⁾

상법상 회사는 법인격이 인정되면서 그 출자자인 주주와 독립되면서 일반적으로 다음과 같은 특성을 갖게 된다.³⁰⁾ 첫째, 회사에 의한 계약의 경우 그 계약상 의무는 주주가 아닌 회사에 귀속된다. 둘째, 회사나 회사의 대리인에 의한 부당행위에 대하여도 그 책임은 주주가 아닌 회사가 부담하게 된다. 셋째, 회사의 재산은 주주가 아닌 회사 자체에 속한 것으로 간주된다. 넷째, 회사는 주주와 분리된 법인격이므로 회사는 주주와 선의의 계약을 체결할 수 있으며, 주주 역시 회사에게 자금을 대여하거나 용역을 제공하는 등 회사의 채권자가 될 수 있다.³¹⁾ 이와 같은 특성에 따르면 상법은 회사에 대하여 법인실재설을 수용하고 있는 것으로 풀이된다.

한편, 우리나라의 세법에서도 일반적으로 법인실재설을 수용하고 있는 것으로 보인다. 즉, 국세에서는 법인을 주주와는 완전히 분리·독립된 법적 실체로 보아 법인세 체계를 규정해 놓고 있어 법인실재설 입장을 취하고 있으며, 지방세에서도 국세와 마찬가지로 법인실재설을 취하여 법체계를 운영하고 있다. 이와 같이 법인의 인격을 그 구성원인 주주와는 완전히 분리·독립된 법적 실체(legal entity)로 보게 된다면, 법인이 취득한 부동산 등은 주주가 아닌 법인 소유로서 인식되는 것이 마땅하다.³²⁾

제26권 제4호 : 141.

28) 김완석·황남석, 2013. 『법인세법론』, (주)광교이텍스 : 25.

29) 고상룡, 2003. 『민법총칙』 제2편, 법문사 : 198.

30) 안경봉, 1999. “조세법상 법인격부인론”, 영남대학교 사회과학연구소, 사회과학연구 제18권 제2호 : 48-49.

31) Hamilton, 1973. The Corporate Entity 49 Texas L Rev 979. ; Stone, 1980. The Place of Enterprise Liability in the Control of Corporate Conduct, 90 Yale L J 1.

32) 박찬주, 2008. “법인의 능력”, 한국법학원, 저스티스 통권 제108호 : 92-95.

따라서, 어떠한 주주가 비상장법인의 주식을 취득하여 당해 법인의 과점주주가 된다고 하여도 엄연히 그 법인 소유로 되어 있는 부동산 등의 자산이 과점주주 개인의 소유로 바뀌는 것으로 볼 수는 없는 것이다. 또한, 과점주주의 등장으로 인하여 법인 자산의 처분이나 관리·운용에 따른 이익이 직접적으로 과점주주 개인에게 돌아가는 것도 아니므로, 법인 자산의 관리·운용에 따른 이익은 여전히 법인 소유로 존재하는 것이다.

결국, 어떠한 주주가 과점주주의 지위를 획득하여 회사의 주요 경영을 결정할 수 있는 위치를 확보한다 할지라도 법인의 소유권 자체가 주주의 것으로 변경된다고도 볼 수 없으며, “법인의 자산=과점주주의 자산”이라는 등식이 허용될 수 있는 것도 아니다. 또한, “비상장법인의 과점주주가 되면 당해 법인의 재산을 사실상 임의처분하거나 관리·운용할 수 있는 지위에 서게 된다.”는 입법취지나 대법원의 견해는 법인실재설을 전제로 하고 있는 세법체계에서는 성립되기 어려운 논리인 것이다.

요컨대, 과점주주 간주취득과세가 공평과세 및 실질과세의 실현과 비상장법인의 주식분산 유도라는 입법취지를 달성하기 위해 만든 정책적 조세라는 점은 십분 긍정한다 할지라도, 현행 법인실재설을 취하고 있는 우리나라의 세법체계와 입법근거까지 무시하면서 해당 규정을 유지할 필요는 없는 것으로 판단된다.³³⁾

Ⅲ. 헌법재판소 결정 및 대법원 판결에 대한 비판적 검토

1. 헌법재판소의 결정 내용

헌법재판소는 지금까지 지방세법상 과점주주 간주취득과세의 위헌여부에 관하여 일관되게 합헌으로 결정한바 있다. 즉, 헌법재판소는 세 차례의 위헌소송³⁴⁾에서 모두 동일한 취지에서 과점주주에 대한 간주취득과세를 규정하고 있는 구 지방세법 제105조 제6항이 헌법의 정신에 위배되지 아니하는 것으로 결정하였다. 이하에서는 그동안 제기된 위헌소송의 주요 쟁점과 결정

33) 현행 우리나라의 세법 체계상 법인의 실제적 존재를 배제하고 법인이 아닌 주주에게 과세하고 있는 제도는 조세특례제한법 제10절의3에 규정하고 있는 ‘동업기업과세특례제도’가 유일하다. 동업기업과세특례제도는 기업과세를 선진화하고 조합 및 인적회사 설립을 통한 공동사업 활성화를 세제측면에서 지원하기 위해 도입되었는데, 동업기업을 도관으로 보아 발생한 소득에 대해 동업기업 단계에서는 과세하지 않고 동업자에게 귀속시켜 동업자 단계에서만 과세하는 제도이다. 하지만, 이러한 동업기업과세특례제도도 조합, 인적회사의 성격을 갖는 합명회사·합자회사 및 전문적 인적용역을 주로 제공하는 일부 유한회사로 한정하여 적용하고 있기 때문에 주식회사에서는 적용될 여지가 없다(권태운, 2011. “동업기업과세특례제도 이용활성화방안에 관한 연구”, 강남대학교 박사학위논문:89).

34) ① 헌법재판소 2006.6.29. 선고, 2005헌바45 결정, ② 헌법재판소 2008.4.24. 선고, 2006헌바107 결정, ③ 헌법재판소 2012.3.29. 선고, 2010헌바377 결정

요지를 중심으로 헌법재판소의 과점주주의 간주취득과세에 대한 입장을 살펴보았다.

가. 쟁점사항

(1) 과점주주에 대한 재산권 침해여부

과점주주에 대한 간주취득과세에 있어서 가장 큰 쟁점이 되는 것은 과점주주에 대한 간주취득과세규정이 주주의 재산권을 침해했는지의 여부이다.

즉, 법인설립 이후에 과점주주가 된 자는 실질적으로 부동산 등을 취득하지 아니하여, 그 주주가 취득한 경제적 실질이 존재하지 아니함에도 세법에서는 당해 법인의 부동산 등을 취득한 것으로 간주하여 취득세의 납세의무를 부담시키고 있는바, 이는 실질과세의 원칙에 위반된다.

또한, 현행 세법상 법인과 그 과점주주는 별개의 인격이고, 그들 사이에 실질적 경제거래가 없음에도 단지 과점주주가 그 법인의 주식을 취득하였다는 이유만으로 당해 법인의 재산을 취득한 것으로 간주하는 것은 인격체가 다른 과점주주의 존엄과 가치 및 그 인격권을 침해하는 결과를 초래한다.

이밖에도, 과점주주에 대한 간주취득과세는 회사의 중요한 재산을 처분하는 경우 등에 있어 과점주주의 의결권을 일정 부분 제한하는 등 보다 완화된 방법으로 동일한 입법목적을 달성할 수 있다는 점에서 그 방법이 적절하지 않으며, 경제적 실질이 없는 곳에 과세한다는 점과 실질적으로 법인의 자산을 사용·수익·처분하는데 관여하지 않거나 법인의 경영에 관여하지 않는 과점주주에게까지 납세의무를 부과한다는 점에서 과잉금지원칙에 위배되어 궁극적으로 납세자의 재산권을 침해한다고 볼 수 있다.

(2) 헌법상 평등의 원칙에 위배되는지 여부

과점주주에 대한 간주취득과세가 헌법상 평등의 원칙을 위반하고 있는지의 여부이다. 현행 과점주주에 대한 간주취득과세 관련 규정에 따르면 법인이 부동산 등을 그 명의로 취득한 때에 이미 취득세를 납부하였음에도 불구하고 위 부동산 등의 취득과 아무런 관련이 없는 과점주주에게 또 다시 취득세를 부과하도록 규정하고 있는바, 전술한 것처럼 이는 넓은 의미에서의 이중과세금지원칙에 위배되는 것으로 해석된다.

이러한 논리에 따르면, 비상장법인의 법인설립 이후에 과점주주가 된 자에 대하여 취득세를 이중과세하는 것은 간주취득과세가 배제되는 법인설립 당시의 과점주주나 상장법인의 과점주주와 비교할 때 별다른 합리적 이유 없이 각각의 과점주주에 대하여 세법상 차별하고 있는 것으로 판단되며, 이는 곧 헌법에 규정하고 있는 평등의 원칙에 위배되는 결과를 초래하게 된다.

나. 결정요지

먼저, 헌법재판소는 과점주주 간주취득과세가 주주의 재산권을 침해하고 있는지 여부에 대해

비례의 원칙(목적의 정당성·방법의 적절성·침해의 최소성·법익의 균형성)을 기준으로 판단하였고, 이러한 비례의 원칙에 비추었을 때 과점주주에 대한 간주취득과세는 주주의 재산권을 침해하지 않는 것으로 결정하였다.

다음으로, 헌법상 평등의 원칙에 위반되는지의 여부에 대해서는 비상장법인의 설립시 과점주주에게 취득세를 부과하지 않는 것과 상장법인의 과점주주만을 과세대상에서 제외하는 것은 입법정책상 의도적으로 제외하는 것이기 때문에 헌법상 평등의 원칙에도 위배되지 않는 것으로 보았다.³⁵⁾

2. 헌법재판소의 결정에 대한 비판적 검토

가. 기본권 침해 여부에 대한 위헌성 심사기준 검토

주지하다시피 헌법재판소는 기본권 침해여부를 판단하는 준거(準據) 또는 기본권 침해의 한계로서 비례의 원칙을 주요 심사기준으로 적용하고 있다.³⁶⁾ 비례의 원칙이란 “국민의 기본권을 제한하는 법률은 ① 목적의 정당성 ② 방법의 적절성 ③ 피해의 최소성 ④ 법익의 균형성을 준수해야 한다.”³⁷⁾는 원칙으로서 일반적인 판례와 학설에 따라 이를 위배할 경우에는 위헌(unconstitutionality)으로 판단하고 있다.

이와 같은 비례의 원칙에 대한 논거는 헌법 제37조 제2항에서 찾을 수 있다. 헌법 제37조 제2항에서는 “국민의 자유와 권리는 국가안전보장, 질서유지 또는 공공복리를 위하여 필요한 경우에 한하여 법률로써 제한할 수 있으며, 그 경우에도 자유와 권리의 본질적인 내용을 침해할 수 없다.”라고 규정하고 있는바, 비례의 원칙이 국가가 국민의 기본권을 제한하는 내용의 입법함에

35) 다만, 소수의견으로 “과점주주에 대한 간주취득과세가 조세행정의 편의만을 위주로 제정된 불합리한 법률”이라는 견해도 제시되었는데, 그 주요 논거를 정리하면 다음과 같다. 첫째, 과점주주 간주취득과세는 우리 법률상 엄연히 독립된 권리의무의 주체로 인정하고 있는 법인과 개인에 대한 구분을 허무는, 세수증대만을 위한 행정편의주의적 입법으로 그 방법의 적절성이 인정될 수 없다. 둘째, 비상장법인의 주식을 취득하여 당해 법인의 과점주주가 된다고 하여도 엄연히 그 법인소유로 되어있는 부동산 등의 자산이 과점주주 개인의 소유로 바뀌는 것이 아니며, 법인 자산의 처분이나 관리·운용에 따른 이익이 직접적으로 과점주주 개인에게 돌아가는 것도 아니므로 법인소유의 특정한 자산이 과점주주의 담세력을 보장해 줄 수는 없다. 셋째, 과점주주가 됨으로써 법인이사의 선임 등 주주권을 행사하여 법인의 의사결정에 직·간접적인 영향력을 행사할 수 있더라도 이러한 영향력의 행사가 엄연히 법인과 분리하여 존재하는 개인의 담세력을 보장해주는 것은 아니다(헌법재판소 2006.6.29. 선고, 2005헌바45 결정).

36) 일반적 의미에서 비례원칙이란 복수의 요소간의 비례성을 심사하는 원칙으로서 비례성을 심사하려면 우선 비교 가능한 최소한 두 가지 이상의 요소가 있어야 하고, 그 요소 중 하나가 다른 것에 비해 우월할 수 있는 이론적 가능성이 있어야 할 것이며 그리고 그 우열관계를 측정할 수 있는 특정된 기준이 있어야만 한다(M. Ch. Jakobs, 1985. “Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit”, DVBI :97).

37) 헌법재판소 1990.9.3. 선고, 89헌가95. 결정.

있어서 준수하여야 할 기본원칙임을 천명하고 있다.

따라서, 국민의 기본권을 제한하는 법률은 그 제한의 방법에 있어서도 일정한 원칙을 준수해야 하는데, 입법목적이 헌법 및 법률의 체제상 그 정당성이 인정되어야 하고, 그 목적의 달성을 위하여 방법이 효과적이고 적절하여야 한다. 또한, 입법권자가 선택한 기본권 제한이 입법목적 달성에 적절하다 할지라도, 보다 완화된 형태나 방법을 모색함으로써 필요한 최소한에 그치도록 하여야 하며, 이를 통하여 보호하려는 공익과 침해되는 사익을 비교 형량(衡量)할 때 보호되는 공익이 더 커야 한다.³⁸⁾

이러한 관점에서 볼 때 세법 역시 국민의 기본권 및 재산권을 일정 부분 제한하는 규정들로 구성되어 있기 때문에, 세법의 해석과 집행에 있어서도 비례의 원칙은 반드시 준수되어야 할 것으로 생각된다.

나. 헌법재판소의 과점주주 간주취득과세의 위헌심사결정에 대한 비판

(1) 목적의 정당성 미약

전술한 것처럼 헌법재판소는 어느 주주가 비상장법인의 과점주주가 되는 경우, 그는 당해 법인의 실질적 지배력을 가지게 되고, 그 법인자산에 대한 관리·처분권을 취득하게 되어 실질적으로 자산을 취득한 것과 다름없기 때문에 공평과세 및 실질과세의 원칙상 과점주주에게 취득세를 과세하는 것이 입법목적상 정당하다고 보았다.³⁹⁾

그러나, 지방세법에 규정하고 있는 취득은 ‘사실상의 취득개념’을 채용하고 있고, 동법 기본통칙⁴⁰⁾에서는 ‘사실상의 취득’에 대하여 “취득자가 소유권이전등기·등록 등 완전한 내용의 소유권을 취득하는가의 여부에 관계없이 사실상의 취득행위(잔금지급, 연부금완납 등) 그 자체를 말하는 것이다.”라고 규정하고 있다.

이를 부동산의 취득과 연계해 보면 “부동산의 취득시점부터 처분시점까지의 모든 사용·수익·취득에 관한 권한이 부동산의 취득자에게 사실상 귀속되어야 하는 것”으로 해석될 수 있다. 그런데, 과점주주에 대한 간주취득은 당해 부동산의 취득자금이 법인에서 지출되었으며, 부동산의 관리·처분으로 인한 모든 수익도 당해 법인에 귀속된다는 점에서 지방세기본법 등에서 규정하고 있는 ‘사실상의 취득’에 포함되는 것으로 보기는 어렵다.

결국, 법인의 과점주주이고 회사의 주요 의결권을 행사할 수 있는 지위에 있다는 이유만으로 어떠한 개인 등이 당해 법인의 부동산 등을 취득한 것으로 간주하는 것은 논리적으로 성립되지 아니하며, 헌법재판소에서 공평과세 및 실질과세의 원칙에 근거하여 과점주주에게 간주취득세를 과세하는 것은 비례의 원칙 중 첫 번째 고려사항인 ‘목적의 정당성’에 있어서 그 논거가 부족

38) 헌법재판소 2000.6.1. 선고, 99헌마553 결정.

39) 헌법재판소 2006.6.29. 선고, 2005헌마45 결정.

40) 지방세법기본통칙 6-8 【취득의 의미】

한 것으로 생각된다.

(2) 방법의 적절성 위배

헌법재판소는 또한 과점주주 간주취득과세는 재산의 이전에 의하여 실질적으로 담세력이 발생한 곳에 과세하는 것으로 공평과세를 기할 수 있어 그 방법의 적절성이 인정된다고 결정하였다.⁴¹⁾ 비상장법인의 경영을 사실상 지배하는 과점주주는 회사의 수익은 자신에게 귀속시키고 그 손실은 회사에 떠넘김으로써 회사의 법인격을 남용하는 사례가 적지 않지만, 그렇다 하더라도 이러한 문제는 헌법재판소의 소수의견처럼 과점주주에 대하여 간주취득세를 부과하여 해결할 사안은 아닌 것으로 판단된다.⁴²⁾

즉, 비상장법인의 과점주주가 주주권을 남용하여 당해 법인자산의 사용·수익·처분에 따르는 배타적인 이익을 향유하게 된다면 횡령이나 배임 등 범죄행위에 대한 형사적 처벌과 실질과세의 원칙·부당행위계산부인·2차 납세의무제도 등과 같은 세법적인 제재를 통해 얼마든지 법적 책임을 추궁할 수 있다. 그럼에도 불구하고 과점주주에 대한 간주취득과세라는 방법을 통해 법인과 개인을 분리하고 있는 법률상 원칙을 침식하면서까지 과점주주에 의한 법인격 남용 행위를 방지하려는 것은 그 입법목적의 달성을 위한 적절한 방법이라 보기 어렵다.

(3) 피해의 최소성 일탈

피해의 최소성은 입법자가 입법 목적을 달성하기 위한 여러 가지 수단 중에서 기본권을 더 제한하는 수단을 채택하였는지를 심사하라는 의미이다.⁴³⁾ 그러나, 현실적으로 각 입법사안에서 보다 덜 제약적이면서 동등한 효과를 초래하는 수단이 존재하는지 여부가 객관적으로 불분명한 경우도 많이 있다.⁴⁴⁾

헌법재판소는 과점주주 간주취득과세에 대해 조세부담이 필요 이상으로 과잉되지 아니한다고 결정하였는데,⁴⁵⁾ 이러한 피해의 최소성에 관한 헌법재판소의 결정 역시 객관적인 판단이라고 볼 수는 없다. 더욱이 주식에 관한 권리나 경영권을 행사하지 않는 단순 투자목적의 과점주주까지 간주취득세를 부담시키는 것은 아무런 권한 없이 의무만 부담시키는 것으로서 이는 합리적인 이유 없이 그 희생만을 강요하는 것이 되어 피해의 최소성 원칙에도 반(反)한다 할 것이다.

즉, 현행 과점주주의 성립요건을 살펴보면 크게 ① 주주 1명과 그의 특수관계에 있는 자들의 보유주식 비율이 50%를 초과할 것(형식적 요건), ② 과점주주로서의 권리를 실질적으로 행사할 것(실질적 요건)을 요한다(지방세기본법 제47조).

41) 헌법재판소 2008.4.24. 선고, 2006헌바107 결정.

42) 헌법재판소 2006.6.29. 선고, 2005헌바45 결정 내용 중 ‘권 성’ 재판관의 반대의견.

43) 성정엽, 2013. “비례원칙과 기본권”, 한국법학원, 저스티스 통권 제136호 : 14.

44) 이명웅, 2004. “비례의 원칙의 2단계 심사론”, 헌법재판소, 헌법논총 제15집 : 515.

45) 헌법재판소 2012.3.29. 선고, 2010헌바377 결정.

여기서 실질적인 지배력을 행사할 수 있는 상태에 대하여 대법원은 “실제 법인의 경영 지배를 통하여 법인의 부동산 등 재산을 사용·수익하거나 처분하는 등 권한을 행사하였을 것을 요구하는 것은 아니고, 소유하고 있는 주식에 관하여 의결권행사 등을 통하여 주주권을 실질적으로 행사할 수 있는 지위에 있으면 족하다.”라고 판시하고 있다.⁴⁶⁾ 결국 주식 보유비율이 50%를 초과하여 의결권을 행사를 할 수 있는 지위에 있기만 하면 주식취득 목적과 관계없이 무조건 과점주주에 대한 간주취득세 납세의무가 성립하는 것으로 볼 수 있는 바, 이는 곧 과점주주의 형식적 요건만 충족한다면 실질적 요건을 충족한 것으로 해석될 수 있다.

과점주주에 대하여 간주취득세를 부과하고자 하는 취지는 과점주주가 되면 실질적으로 그 법인에 대한 지배권을 갖게 되어 그 지배권을 행사할 수 있는 범위 안에서 당해 법인의 과세물건을 취득한 것과 동일한 효과가 있다고 보기 때문이다.⁴⁷⁾

이러한 점을 고려하면 과점주주요건에는 해당하지만 실질적으로 법인의 자산을 사용·수익·처분하는데 관여하지 않았거나, 법인의 경영에 참여하지 않는 과점주주에게까지 납세의무를 부과하도록 하는 과점주주에 대한 간주취득과세는 입법목적의 달성을 위해 필요 이상으로 재산권 및 기본권을 침해할 소지가 있는 것으로 판단된다.

(4) 법익의 균형성 상실

헌법재판소는 과점주주 간주취득과세에 대해 당해 제도가 추구하려는 공익과 비교하여 개인의 재산권 제한은 크지 않으므로 법익의 균형성을 상실하지 아니하는 것으로 보았다.⁴⁸⁾ 그러나, 이러한 규정을 운영함으로써 얻는 공익이 진정 어떠한 것이 있으며 이에 반해 침해당하는 공익은 또한 어떠한 것이 있는지 구체적으로 살펴볼 필요가 있다.

먼저, 과점주주 간주취득세를 운영함으로써 얻는 공익에 대해 헌법재판소는 입법취지인 공평과세 및 실질과세의 실현과 비상장법인의 주식분산 유도를 들고 있다. 그러나, 공평과세 및 실질과세의 실현에 대한 평가는 아직까지 논란이 대립되고 있는 상황으로서 오히려 과점주주에 대한 간주취득과세가 공평과세 및 실질과세의 실현에 위배되고 있다는 견해가 지배적이다.⁴⁹⁾

이밖에도 과점주주 간주취득과세를 통한 비상장법인의 주식분산 유도목적 역시 당해 제도를 통해 실현할 것이 아니라 상법 등 관련법을 통해 실현해야 할 부분이며, 과점주주가 간주취득세를 납부하지 않기 위해 명의대여·명의분산·사후조작을 통해 주식을 분산하고 있는 현실이 지속되고 있다는 사실은 그 방법이 잘못 되었음을 입증하는 예라고 할 수 있다.

다음으로, 과점주주 간주취득세를 운영함으로써 침해당하는 공익을 살펴보자. 취득하지 않았

46) 대법원 2008.10.23. 선고, 2006두19501 판결.

47) 대법원 1994.5.24. 선고, 92누11138 판결.

48) 헌법재판소 2008.4.24. 선고, 2006헌바107 결정.

49) 고광복 외(2001년), 최명근 외(2001년), 정지선(2006년), 안경봉(2007년), 장기용(2010년), 임규진 외(2012년) 등.

음에도 불구하고 취득세를 납부함으로써 발생하는 재산권 침해·법인과 개인의 인격을 무시함으로써 발생하는 법체계의 혼란·이중과세문제·상장법인과 비상장법인의 자의적 차별·주식분산을 통한 소유관계의 불명확화·복잡한 과세 제도를 운용함으로써 발생하는 다수의 민원발생 등으로 인한 과세행정의 복잡화 등등이 거론된다.

헌법재판소는 과점주주 간주취득과세를 운용함으로써 얻는 공익이 더 크다고 결정하고 있으나, 사실 공익과 사익의 비교는 하나의 절대적 기준으로 비교 형량(衡量)할 수 있는 것이 아니라 결국 판단자의 주관에 따라 그 형량의 크기가 결정되는 것이 일반적이다.⁵⁰⁾

즉, 헌법재판소의 위헌심사 결정이 무조건적으로 합리적이라고 할 수는 없는 것이며, 과점주주 간주취득과세를 통한 개인의 재산권 침해의 정도와 실질과세 및 공평과세 실현이라는 입법 목적의 달성정도를 비교해 볼 때 재산권 보장이 실질과세 및 공평과세 실현 목적보다는 상위의 법익이라 할 수 있다.⁵¹⁾

결국, 과점주주에 대한 간주취득과세는 이를 운영함으로써 발생하는 실무적인 효과까지 고려해 본다면, 과점주주에 대한 간주취득과세의 운영으로 인해 창출되는 공익보다 그로 인해 침해되는 공익이 더 크다는 점은 명백하다. 따라서, 과점주주의 간주취득 과세는 법익의 균형성을 현저히 상실한 것으로 볼 수 있다.

(5) 헌법재판소 위헌심사결정에 대한 논리적 모순

헌법재판소의 과점주주 간주취득과세에 대한 결정을 보면 법인과 주주의 관계를 혼동하여 논거를 제시하고 있는 등 그 논리가 일관적이지 못하다는 흠결이 존재한다. 즉, 현행 상법과 세법은 모두 법인과 주주를 별도의 인격체로 인정하여 법을 규정하고 있음에도 헌법재판소에서는 법인과 주주의 관계를 별도의 인격체 또는 동일한 인격체로 혼동하면서 과점주주 간주취득과세에 대한 타당성 논거를 제시하고 있다.

예를 들어, 헌법재판소에서는 법인과 주주에 대한 이중과세에 대한 논거를 제시하면서 “과점주주에 대한 취득세 부과는 법인이 최초로 납부한 취득세와는 별개의 새로운 과세사실에 대한 취득세 부과로 이중과세에 위반되지 않는다.”라고 기술하여 마치 법인과 주주를 별개의 인격체로 판단하고 있는 것으로 보인다.

그러나, 헌법재판소에서는 과점주주에 대한 간주취득과세의 목적 정당성과 관련하여 공평과세의 원칙과 실질과세의 원칙에 대하여 언급하면서 “비상장법인의 과점주주가 된 경우 당해 법인의 자산에 대한 관리·처분권을 취득하게 되므로 실질적으로 당해 법인의 자산을 취득한 것이나 다름없게 되어...”라고 기술하여 ‘비상장법인의 자산=주주의 자산’과 같다는 모순된 논리를 전개하고 있다.

50) B. Schlink, 1984. Freiheit durch Eingriffsabwehr—Rekonstruktion der klassischen Grundrechtsfunktion, EuGRZ : 46.

51) 김영심·박정우, “앞의 논문” : 362.

이밖에도, 헌법재판소는 비상장법인의 설립시 과점주주에게 취득세를 부과하지 않는 것이 평등의 원칙에 위배된다는 주장에 대하여 “법인설립 시의 과점주주는 법인 자산에 대한 사실상 지배력을 취득하게 되어 경제적·사실적으로 법인과 과점주주는 구분되지 아니하여…”라고 표현하였는데, 이 부분에서는 다시 법인과 주주를 동일한 인격체로 판단하고 있는 듯한 태도를 보인다.

요컨대, 헌법재판소는 과점주주 간주취득과세에 대한 위헌시비에 대해 합헌결정을 내리면서 법인과 주주의 관계를 일관적으로 보아 판단하고 논리를 전개한 것이 아니라, 상황에 따라 각각 상반된 논리를 선택하여 사용하는 논리적 오류를 범하고 있는 것으로 판단된다.

3. 대법원의 판결 내용

대법원에서는 과점주주 간주취득과세에 대하여 조세정책 목적의 조세로써, 그리고 실질과세의 원칙을 구현하기 위한 조치로써 의의가 있다고 설명하면서, 과점주주의 간주취득과세에 대하여 일관되게 긍정적인 입장을 견지하고 있다.⁵²⁾

가. 조세정책목적에 부합

일반적으로 조세는 그 추구하는 목적에 따라 재정(財政)목적 조세와 정책(政策)목적 조세로 구분된다. 재정목적 조세는 국가 등이 필요한 재원의 조달을 주된 목적으로 하는 것을 말하며, 정책목적 조세는 올바른 사회의 형성이나 바람직한 경제의 유도를 주된 목적으로 하는 것을 말한다.⁵³⁾

그런데, 대법원에서는 “구 지방세법 제105조 제6항은 주식 또는 지분의 독과점을 억제하고 이를 분산하도록 세제측면에서 규제하는데 그 목적이 있는 것으로서 주주나 출자자의 개인적인 입장에서 볼 때에는 당해 법인 자산의 사실상·법률상 취득이 전혀 이루어지지 아니하였다. 그러나, 과점주주 간주취득과세는 주식 또는 지분을 취득하여 과점주주가 된 경우에 당해 법인의 자산을 임의 처분하거나 관리·운용할 수 있는 지위를 취득한 것으로 보고 그 자산 자체를 취득한 것으로 의제하여 취득세를 부과하는 규정이다.”라고 판시하고 있다.⁵⁴⁾

이에 따르면 대법원은 과점주주의 간주취득과세에 대하여 재정목적이라는 본질적 기능 외에 정책목적으로서 더 큰 의미를 부여하고 있는 것으로 보인다.

52) 대법원 1980.7.22. 선고, 79누136 판결 ; 대법원 1994.5.24. 선고, 92누11138 판결.

53) 민태욱, 2006. “부동산 조세의 현황과 개선방향”, 세법연구 제12-1집, 한국세법학회 : 10.

54) 대법원 1980.7.22. 선고, 79누136 판결.

나. 실질과세의 원칙에 부합

대법원에서는 과점주주 간주취득과세를 실질과세의 원칙에 부합하는 규정으로도 이해하였다. 대법원에서는 “법인의 과점주주에 대하여 그 법인의 재산을 취득한 것으로 보아 취득세를 부과하는 것은 과점주주가 되면 당해 법인의 재산을 사실상 임의처분하거나 관리·운용할 수 있는 지위에 서게 되어 실질적으로 그 재산을 직접 소유하는 것과 크게 다를 바 없으므로 바로 이 점에서 담세력이 나타난다고 보아야 한다.”라고 판시하고 있다.⁵⁵⁾ 결국, 대법원에서는 과점주주 간주취득과세를 실질과세의 원칙을 구현하기 위한 구체적이고 명시적인 규정으로 해석하고 있다.

4. 대법원의 판결에 대한 비판적 검토

가. 과점주주 간주취득과세의 조세정책목적에 대한 검토

과점주주 간주취득과세규정의 입법취지는 1967. 11. 29. 개정 지방세법 관련 자료를 통해 확인된다.⁵⁶⁾ 일반적으로 어떠한 세법규정은 그 입법취지에서 조세정책 목적을 밝히고 있는바, 이러한 관점에서 보면 과점주주에 대한 간주취득과세의 조세정책목적은 결국 전술한 입법취지에서 설명하고 있는 ① 공평과세의 실현, ② 실질과세의 실현, ③ 비상장법인의 주식분산 유도로 구분해 볼 수 있다.

구체적으로 보면 상기자료에서는 과점주주에 대한 간주취득과세의 입법취지에 대하여 “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 공평과세원칙 및 실질과세의 원칙상 비상장법인의 과점주주에 대하여 취득세 납세의무를 부여한 것”이라고 설명하고 있다.

또한, 비상장법인의 주식분산 유도목적과 관련하여서는 과점주주 간주취득과세가 도입될 당시 우리나라의 소규모 법인은 대부분 실질적으로 1인 주주이면서 외형상으로는 다수의 주주로 구성되어 있는 현실이었고, 이에 법인의 주식을 특정인과 그 특수관계자가 독점적으로 소유하는 것을 억제하고 다수인의 기업참여를 유도하고자 당해 제도를 도입한 것으로 설명하고 있다. 결국, 과점주주 간주취득과세가 재정목적 조세로서의 본질적 기능 외에 정책목적의 조세로써 더 큰 의미를 부여하고 있다고 볼 수 있다.⁵⁷⁾

55) 대법원 1994.5.24. 선고, 92누11138 판결.

56) 법률 제1977호, 시행 1968. 1. 1.

57) 김한기, 2011. “과점주주에 대한 취득세 과세관련 주요쟁점 해설”, 한국세무사회, 계간세무사 제28권 제4호 : 119.

나. 조세공평주의 실현목적에 대한 비판

전술한 과점주주에 대한 간주취득과세규정의 입법취지를 살펴보면 “법인의 주식 또는 지분을 인수하여 과점주주가 되는 경우에는 사실상 개인회사의 토지·건물 등을 서로 매각하는 것과 다름이 없으므로 공평과세원칙 및 실질과세의 원칙상 비상장법인의 과점주주에 대하여 취득세 납세의무를 부여한 것”으로 설명하고 있다.

하지만, 현행 지방세법 제7조 제5항에 따르면 “법인의 주식 또는 지분을 취득함으로써 지방세 기본법 제47조 제2호에 따른 과점주주가 되었을 때에는 그 과점주주가 해당 법인의 부동산 등을 취득(법인설립 시에 발행하는 주식 또는 지분을 취득함으로써 과점주주가 된 경우에는 취득으로 보지 아니한다)한 것으로 본다.”라고 규정하고 있다.⁵⁸⁾

이에 따르면 해당 법인의 주식 또는 지분을 원시 또는 승계취득한 과점주주가 납세의무자가 되는 것이며, 최초 법인설립시에 과점주주가 된 경우에는 납세의무를 부여하고 있지 않다. 하지만, 법인설립 당시에 과점주주인 자와 법인설립 이후에 과점주주가 된 자를 비교해 볼 때 과점주주가 된 시점의 차이만 있을 뿐 그 지위나 권한에 있어 전혀 차이가 없음은 명백하다.

그럼에도 불구하고 대법원에서는 “과점주주 간주취득과세는 주식 또는 지분을 취득하여 과점주주가 된 경우에 당해 법인의 자산을 임의 처분하거나 관리·운용할 수 있는 지위를 취득한 것으로 보고 그 자산 자체를 취득한 것으로 의제하여 취득세를 부과하는 규정”으로서 이를 통하여 조세부담의 공평이라는 조세정책목적을 실현하고자 하는 것을 정당화하고 있다.⁵⁹⁾

또한, 현행 지방세기본법 제47조 제2호에서 규정하고 있는 과점주주는 유가증권시장에 상장한 법인을 제외한 모든 법인의 과점주주인 것으로 해석된다. 이에 따르면 유가증권시장이 아닌 코스닥시장에 상장된 법인도 지방세법상 과점주주 간주취득세에 대한 납부의무를 부담해야 한다는 것을 의미한다.

코스닥시장에 상장한 법인도 유가증권시장에 상장한 법인과 크게 다를 바 없이 대주주 등의 자의적인 법인의 지배 및 법인의 형해화와 그에 따른 조세의 회피 또는 면탈 등을 방지하기 위한 제도적 장치를 갖추고 있고,⁶⁰⁾ 상장요건에 있어서도 규모의 차이만 있을 뿐 유가증권시장의

58) 헌법재판소는 “법인설립시의 과점주주는 법인 자산에 대한 사실상 지배력을 취득하게 되어 경제적, 사실적으로 법인과 과점주주는 구분되지 아니하므로 법인에 의한 1회의 취득세 납부로 충분하기 때문에 법인설립 시에 발행하는 주식 또는 지분을 취득함으로써 과점주주가 된 경우에는 취득으로 보지 아니한다.”라고 결정한 바 있다(헌법재판소 2006.6.29. 선고, 2005헌바45 결정).

59) 한편, 헌법재판소에서는 “법인 설립시의 과점주주에게 취득세를 부과한다면, 법인의 설립주체로서 당해 법인과 실질적으로 동일시 할 수 있는 과점주주에게 당해 법인이 이미 납부한 취득세를 다시 납부케 하여 합리적 이유 없이 중복부담을 과하게 될 소지가 있다. 따라서 입법정책상 의도적으로 취득세 과세대상에서 제외한 것으로 합리적인 차별의 이유가 있으므로 조세평등주의에 위반되지 아니한다.”라고 결정한 바 있다(헌법재판소 2008.4.24. 선고, 2006헌바107 결정).

60) 현재 한국거래소는 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」 제390조에 따라 코스닥시장에 상장할 증권

상장요건과 흡사하다. 그렇다면 코스닥시장에 상장한 법인의 주주에 대하여 과점주주의 취득세 납세의무를 지우고 있는 현행 규정은 자의적으로 유가증권시장에 상장한 법인과 코스닥시장에 상장한 법인간에 불공평한 규정을 두고 있는 것으로 해석된다.

요컨대, 현행 과점주주에 대한 간주취득과세 관련 대법원의 판결은 조세공평주의의 실현이라는 조세정책목적에 근거로 그 정당성을 지지하고 있으나, 현행 지방세법 규정과 대법원의 판례는 법인과 주주의 관계를 주식의 취득시점에 따라 달리 보는 논리적 모순을 범하고 있을 뿐 아니라 합리적인 논거 없이 과점주주가 된 시점에 따라 과점주주를 차별하고 있으며, 나아가 유가증권 시장에 상장한 법인과 코스닥 시장에 상장한 법인 간에 차별적 과세를 긍정하고 있어 오히려 조세공평주의의 실현을 저해하고 있는 것으로 판단된다.

주지하다시피 공평과세원칙은 헌법의 평등권을 보장하기 위한 이념을 구체화하는 원리로서 ‘동일한 상황 하에서는 동일하게’ 과세해야 함을 의미한다. 그런데, 과점주주 간주취득과세는 주식의 취득이라는 동일한 상황 하에 해당 법인의 자산 구성 내용에 따라 취득세 납세의무 여부가 달라진다는 점, 과점주주가 된 시점의 차이만 있을 뿐 그 지위나 권한에 있어 전혀 차이가 없음에도 불구하고 법인 설립 당시의 과점주주와 법인 설립 이후의 과점주주를 차별하고 있다는 점, 유가증권시장의 상장요건과 별반 다를 바 없는 코스닥시장의 상장법인은 과세대상에서 포함시키고 있다는 점 등을 고려해 볼 때 오히려 공평과세원칙의 실현을 저해하고 있는 것으로 보아야 할 것이다.

다. 실질과세원칙의 실현목적에 대한 비판

과점주주에 대한 간주취득과세의 이론적 논거를 실질과세원칙에서 찾고 있는 주된 이유는 “회사의 주요 의사결정을 결정할 수 있는 지위를 지닌 과점주주는 소유권 이전등기를 이행하지 않더라도 사실상 해당 법인 소유의 부동산 등을 취득한 것과 같은 지위를 획득하므로 결국 이는 취득한 것과 다름없기 때문에 실질과세원칙에 부합한다.”라는 견해 때문이다. 또한 과점주주에 대한 간주취득과세의 입법취지와 관련 헌법재판소 결정 및 대법원 판결 역시 같은 견해를 취하고 있어 실질과세원칙이 해당 제도의 이론적 논거로 타당한 것으로 여겨지고 있다.

그러나, 앞서 제Ⅱ장에서 검토한 바와 같이 실질과세의 원칙과 법인실재설에 따른다면 주주가 당해 법인의 주식을 취득하여 그 법인의 과점주주가 된다고 해서 그 법인의 소유로 되어 있는 부동산 등이 과점주주의 명의로 이전되는 것도 아니고, 설령 과점주주라는 지위를 통하여 회사의 주요 의사를 결정할 지위를 갖고 있다 할지라도 해당 법인의 부동산 등의 처분이나 관리·운용에 따른 이익이 직접적으로 해당 과점주주에게 귀속되는 것도 아니다.

물론, 과점주주가 주식회사제도 내에서 발행주식 총수의 50%를 초과하는 집단을 의미하므로

의 심사 및 코스닥시장에 상장되어 있는 증권의 관리 등을 위해 「코스닥시장 상장규정(규정 제1089호)」, 「코스닥시장 업무규정(규정 제1116호)」등을 제정하여 운영하고 있다.

주주총회를 통하여 처분 등에 영향력을 행사할 수 있는 것은 사실이다. 그러나, 법인실재설을 따르는 우리나라의 세법 체계 하에서 보면 법인명의의 자산은 여전히 법인 명의로 존재하는 것이며, 이러한 법인 자산에 대한 권리의무의 주체도 그 법인인 것이다. 결국 인격이 다른 법인 소유의 부동산 등을 과점주주의 담세력과 연결시켜 과점주주에게 간주취득세를 부과하려는 그 자체가 오히려 실질과세원칙에 위배됐다고 할 수 있다.

또한, ‘실질’의 의미를 경제적 실질과 관련지어 비상장법인의 과점주주가 되면 그 무언가의 경제적 실질이 과점주주에게 귀속되는 것처럼 주장하기도 하는데, 과점주주는 단지 회사의 주요 의사를 결정할 수 있는 의사결정권만을 확보할 뿐이지 법인 소유의 부동산 등에 대한 경제적 실질이 직접적으로 과점주주에게 귀속된다고 볼 수는 없는 것이다. 따라서, 과점주주에 대한 간주취득과세는 담세력이 아닌 것에 대해 과세하는 결과를 초래하게 되는데, 이러한 결과는 곧 응능 부담의 원칙 및 헌법상의 재산권보장에 위배되는 것으로 볼 수 있다.

라. 비상장법인의 주식분산 유도목적에 대한 비판

과점주주 간주취득세제도를 도입할 당시 우리나라는 1인 주주이면서 외형상으로는 다수의 주주로 구성되어 있는 비상장법인이 상당수 존재하고 있었다. 이에 과점주주 간주취득과세를 통하여 비상장법인의 주식을 분산시키고, 이로써 대중들에게 기업 자본에 참여할 수 있는 기회를 부여함과 동시에 기업의 원활한 자금조달 통해 비상장기업을 상장기업처럼 발전시키고자 하였다. 그러나, 비상장법인의 주식분산 유도목적은 과점주주에 대한 간주취득과세라는 간접적 방법이 아니라 상법 등 관련 법률의 개정을 통하여 직접 해결해야 하는 문제인 것으로 보인다.

즉, 비상장법인의 주식을 분산하기 위한 목적으로 취득하지 않은 법인의 부동산 등을 취득한 것으로 간주하여 과점주주에게 취득세를 부과하는 것은 그 목적을 달성하기 위한 적절한 방법이 될 수도 없을 뿐 아니라, 재산권과 기본권의 위헌심사기준인 방법의 적절성에도 위배될 소지가 있는 것이다. 더욱이 상법상 주식회사의 발기인 관련 규정이 개정되어 발기인 1인에 의해 1인 주식회사의 설립이 허용되고 있다는 현실을 고려하면, 현행 과점주주에 대한 간주취득과세는 상법의 개정취지에도 부합되지 아니하는 것으로 판단되므로 이에 대한 개선이 필요한 것으로 판단된다.⁶¹⁾

61) 상법 제 288조. 한편, 주식회사의 설립에 있어 발기인 수는 1995. 12. 29.(법률 제5053호) 7인에서 3인으로, 2001. 7. 24.(법률 제6488호) 3인에서 1인으로 개정되었다.

IV. 결 론

앞에서 살펴본 것처럼 헌법재판소는 과점주주에 대한 간주취득과세의 이론적 타당성 및 법적 정당성에 대해 일관되게 합헌결정을 내려왔고, 대법원 역시 이에 대한 정당성을 옹호하고 있음이 확인되었다. 그러나, 학계에서는 학자마다 과점주주에 대한 간주취득과세에 내재하고 있는 여러 문제들로 인해 각기 다른 입장을 견지하고 있는바, 그 존재에 대한 견해와 주장이 상이하고 관련 논거 또한 지엽적이기 때문에 이를 현행과 같이 유지해야 할 것인지 아니면 전면적으로 폐지해야 할 것인지에 대하여 학자들간에 심도 있는 논의가 필요하다고 생각된다.

이에 본 연구에서는 납세자의 기본권과 재산권의 보장을 중심으로 지방세법상 과점주주의 간주취득과세에 대한 헌법재판소의 위헌성 심사기준과 관련 규정의 입법취지 및 이론적 논거에 기초하여 그 문제점에 대하여 검토를 진행하였는바, 이를 요약정리하면 다음과 같다.

첫째, 과점주주에 대한 간주취득과세는 헌법적 가치에 비추어 볼 때 위헌의 소지가 크다. 지금까지 헌법재판소는 과점주주 간주취득과세제도의 위헌성 심사에서 해당 제도는 목적의 정당성, 방법의 적절성, 침해의 최소성, 법익의 균형성을 모두 갖추고 있어 합헌이라 결정을 하였다. 그러나 전술한 것처럼 과점주주에 대한 간주취득과세는 그 목적의 정당성이 미약하고 방법의 적절성을 위배하고 있으며, 피해의 최소성을 일탈하고 있을 뿐 아니라 법익의 균형성을 상실하고 있는 것으로 판단된다. 특히, 헌법재판소는 과점주주 간주취득과세에 대한 심리에 있어서 법인과 주주의 관계를 혼동하여 논거를 제시하는 등 논리적 모순을 보이고 있다는 한계를 보인다.

둘째, 과점주주에 대한 간주취득과세는 공평과세 및 실질과세의 실현 및 비상장 법인의 주식분산유도를 정책목적 하여 입법되었으나 그 기능을 제대로 발휘하지 못하고 있다. 즉, 과점주주 간주취득과세에 관한 규정은 주식 취득법인의 자산 유형과 적용대상 법인 및 주식의 취득시점에 대하여 각각 차별적인 규정을 두고 있어 오히려 공평과세원칙의 실현을 저해하고 있을 뿐 아니라, 주주가 실제로 취득하지 아니한 법인의 자산을 취득한 것으로 간주하여 취득세를 부과하고 있기 때문에 실질과세의 원칙에 위배되는 것으로 판단되며, 나아가 비상장법인으로 하여금 주식을 명의신탁하게 하는 유인을 제공하고 있어 주식분산이라는 입법취지에도 부합되지 않는다.

셋째, 이론적 측면에서 보아도 현행 과점주주에 대한 간주취득과세는 중대한 논리적 흠결이 존재하는 것으로 판단된다. 즉, 비상장법인의 과점주주가 단지 취득시점에 취득세를 납부하지 않는다고 하여 이를 법인격부인법리의 적용대상으로 보아서는 안 될 것이며, 상법상 주주유한책임원칙의 제한규정은 회사 또는 회사의 채권자 등과의 관계에 있어 채권자 등에게 피해가 발생한 경우 주주에게 그 책임을 추궁하도록 하는 규정이기 때문에 이를 과점주주에 대한 간주취득과세의 논거로 삼기에는 논리적 비약이 크다. 또한, 우리나라 세법에서 보편적으로 법인실재설을 채용하고 있다는 점에서 보면 과점주주에 대한 간주취득과세는 법인실재설에 대한 중대한 위반이 될 수 있으며, 동일한 과세대상에 대하여 이중과세하게 되는 본질적인 문제가 존재한다.

따라서, 본 연구결과를 바탕으로 과점주주에 대한 간주취득과세의 존폐에 대하여 심도 있는 논의가 지속되어야 할 것으로 생각된다. 특히, 과점주주에 대한 간주취득과세로 인한 조세수입이 취득세 세수에서 차지하는 비중이 0.69%에 불과⁶²⁾하고 지방세수 전체에서 차지하는 비중은 0.18%에⁶³⁾ 지나지 않아 조세징수권 확보라는 명분에도 부합하지 않는다는 점을 고려한다면, 향후 과점주주에 대한 간주취득과세는 폐지하는 것이 타당한 것으로 판단된다.

62) 취득세 대비 과점주주 간주취득세 현황

(단위 : 건, 백만 원, %)

구 분	과점주주 간주취득세		취득세		비 율	
	건수	세액	건수	세액	건수기준	세액기준
2011년	6,716	93,947	6,628,481	14,082,425	0.10	0.66
2012년	7,661	119,399	5,902,047	14,114,892	0.12	0.84
2013년	9,744	75,462	5,856,786	13,497,151	0.16	0.56
평 균	8,040	96,268	6,129,104	13,898,156	0.13	0.69

※ 출처 : 행정자치부, 지방세통계연감, 2012-2014.

63) 지방세 대비 과점주주 간주취득세 현황

(단위 : 백만 원, %)

구 분	과점주주간주취득세수	지방세수	비 율
2011년	93,947	52,300,144	0.18
2012년	119,399	53,938,064	0.22
2013년	75,462	53,778,881	0.14
평 균	96,268	53,339,029	0.18

※ 출처 : 행정자치부, 지방세통계연감, 2012-2014.

참고문헌

- 고상룡. 2003. 『민법총칙』, 제2판, 법문사
- 김광록·윤여일. 2013. “우리나라 소규모 기업의 이중과세문제와 S 주식회사”, 한국기업법학회, 기업법연구 제26권 제4호.
- 김완석·황남석. 2013. 『법인세법론』, (주)광교이텍스.
- 김완석. 2005. “주주의 제2차 납세의무에 관한 연구”, 한국토지공법학회, 토지공법연구 제25집.
- 김영심·박정우. 2011. “재산권 보장과 조세법 : 헌법재판소의 위헌심사기준을 중심으로”, 한국비교사법학회, 비교사법 제18권 제1호 통권 제52호.
- 김태호. 2006. “과점주주에 대한 취득세 과세제도의 문제점과 개선방안”, 지방세포럼.
- 김한기. 2011. “과점주주에 대한 취득세 과세관련 주요쟁점 해설”, 한국세무사회, 계간세무사 제28권 제4호.
- 민태욱. 2006. “부동산 조세의 현황과 개선방향”, 세법연구 제12-1집, 한국세법학회.
- 박찬주. 2008. “법인의 능력”, 한국법학원, 저스티스 통권 제108호.
- 박 훈·이상신. 2010. “세법상 법인격부인의 법리와 실질과세의 원칙의 관계”, 한국세법학회, 세법연구 제16권 제1호.
- 성정엽. 2013. “비례원칙과 기본권”, 한국법학원, 저스티스 통권 제136호.
- 손국호. 2000. “주주유한책임법리에 대한 일고”, 계명대학교산업경영연구소, 경영경제 4.
- 안경봉. 1995. “직장주택조합 명의로 한 아파트 신축과 취득세 부과”, 판례와 이론 창간호.
- _____. 1999. “조세법상 법인격부인론”, 영남대학교 사회과학연구소, 사회과학연구 제18권 제2호.
- _____. 2007. “과점주주에 대한 취득세 과세제도의 문제점과 개선방안”, 국민대학교 법학연구소, 법학논총 제19권.
- 이명웅. 2004. “비례의 원칙의 2단계 심사론”, 헌법재판소, 헌법논총 제15집.
- 이종교. 2009. “자산의 저가·고가 양도시 양도소득세·증여세의 이중과세에 관한 연구”, 중앙법학회, 중앙법학 제11집 제2호 통권 제32호.
- 임규진·정지선·김진영. 2012. “지방세법상 과점주주에 대한 취득세 납세의무에 관한 연구 : 대법원 2012.1.19. 선고 2008두8499 전원합의체 판결을 중심으로”, 한국지방행정연구원, 지방행정연구 제26권 제4호 통권 제91호.
- 장기용. 2010. “세법상 과점주주제도의 문제점 및 개선방안”, 한국세무학회, 세무와 회계저널 제11권 제3호.
- 정지선. 2006. “지방세법상 취득세의 본질규명과 개선방안”, 한국세무학회, 세무학연구 제23권 제2호.
- 정승영. 2013. “실질과세의 원칙과 실질판단에 대한 고찰”, 한국세법학회, 세법연구 제19-1호.
- 최병규. 2013. “법인격부인론, 위법 대표행위와 책임 등”, 국가고시학회, 고시계 통권 제672호.

- 헌법재판소 1990.9.3. 선고, 89헌가95 결정.
- 헌법재판소 1994.7.29. 선고, 92헌바49. 결정.
- 헌법재판소 1997.6.26. 선고, 93헌바49, 94헌바38·41, 95헌바64(병합) 결정.
- 헌법재판소 2000.6.1. 선고, 99헌마553 결정.
- 헌법재판소 2003.7.24. 선고, 2000헌바28 결정.
- 헌법재판소 2005.5.26. 선고, 2004헌바27 결정.
- 헌법재판소 2006.6.29. 선고, 2005헌바45 결정.
- 헌법재판소 2008.4.24. 선고, 2006헌바107 결정.
- 헌법재판소 2012.3.29. 선고, 2010헌바377 결정.
- 대법원 1967.2.7. 선고, 65누91 판결.
- 대법원 1977.9.13. 선고, 74다954 판결.
- 대법원 1980.7.22. 선고, 79누136 판결.
- 대법원 1988.11.22. 선고, 87다카1671 판결.
- 대법원 1989.9.12. 선고, 89다카890 판결.
- 대법원 1994.5.24. 선고, 92누11138 판결.
- 대법원 2001.1.19. 선고, 97다21604 판결.
- 대법원 2004.10.27. 선고, 2003두1165 판결.
- 대법원 2008.9.11. 선고, 2007다90982 판결.
- 대법원 2008.10.23. 선고, 2006두19501 판결.
- 대법원 2009.2.26. 선고, 2006헌바62 판결.
- 서울고법, 1974.5.8. 선고, 72나2582 판결.
- B. Schlink. 1984. *Freiheit durch Eingriffsabwehr—Rekonstruktion der klassischen Grundrechtsfunktion*, *EuGRZ* : 46.
- Hamilton. 1973. The Corporate Entity 49 Texas L Rev 979. ; Stone, 1980. *The Place of Enterprise Liability in the Control of Corporate Conduct*, 90 Yale L J 1.
- Phillip I. Blumberg. 1987. *The Law of Corporate Group : Tort, Contract, and Other Common Law Problems in Substantive Law of Parent and Subsidiary Corporation*, Boston and Toronto : Little, BrownCompany : 653—662.
- Richard M. Lipton. 2011. *Flextronics, Sundrup, and the Application of the Economic Substance Doctrine*, 114 Journal of Taxation 160 : 162.
- William L. Cary & Melvin A. Eisenberg. 1988. *Cases and Material on Corporations* 6th. ed., New York, The Foundation Press Inc : 556.
- 谷川久. 1986. 『新版注釋會社法』(5), 有斐閣 : 14.

A Study on the Deemed Acquisition Tax on Oligopoly Stockholders under the Local Tax Act

Ji, Byung-Geun* · Yoo, Ho-Lim**

—〈Abstract〉—

The deemed acquisition tax may violate basic human rights and property rights of the oligopolistic stockholders. Although a person becomes an oligopolistic stockholder, the company's economic interest does not effectively belong to him/her. The arguments for the abolishment are based on the Constitutional Court's standard of constitutional review, the legislative intents and theoretical basis. The details are as follows. First, if the standard of constitutional review based on the principle of proportionality is applied, the arguments for the deemed acquisition tax is weak. Second, the oligopolistic stockholders of unlisted companies are deemed to have abused the corporate legal entity, hence they are punished by lifting the corporate veil. This is an accessive application of piercing the corporate veil. Third, it is clear that current deemed acquisition tax imposed on the oligopolistic stockholders violates the shareholders' limited liability principle under the commercial laws as it imposes acquisition tax liability in addition to their investment liability. Fourth, the assets acquired by an independent legal corporate entity belong to the corporate and should not be deemed to have been acquired by its shareholders. Fifth, The deemed acquisition tax imposed on the oligopolistic stockholders is also considered as an economic double taxation since it imposes the same taxes, the acquisition taxes, to both of companies and the oligopolistic stockholders. Sixth, considering the negative aspects of the system such as the violations of people's property and basic human rights, confusions in legal structure and legal relationship, and continuous civil complaints, there are bigger damages caused by the system rather than public interests. Seventh, the tax system can't be justified by the increase in tax collection. Therefore, Because of the reasons stated above and various other reasons, current deemed acquisition tax imposed on the oligopolistic stockholders must be abolished.

〈Key words〉 oligopolistic stockholders, deemed acquisition tax, piercing the corporate veil, substance-over-form doctrine, shareholders' limited liability principle

* Tax accountant, Gagam Tax Firm, gagamtax@hanmail.net, First Author

** Professor, Department of Tax Administration, Kangnam University, liuhulin@naver.com, Corresponding Author