



창 원 지 방 법 원

제 1 행 정 부

판 결

사 건 2024구합11004 등록세등부과처분취소
원 고 주식회사 A
소송대리인 법무법인 ○○ 담당변호사 이○○
피 고 ○○군수
소송대리인 법무법인 ○○ 담당변호사 한○
변 론 종 결 2024. 7. 25.
판 결 선 고 2024. 9. 26.

주 문

1. 피고가 2023. 6. 21. 원고에 대하여 한 2017. 11. 28.자 변경등기에 대한 등록면허세 88,303,770원, 지방교육세 17,660,750원 및 2018. 1. 18.자 변경등기에 대한 등록면허세 4,086,020원, 지방교육세 817,200원의 각 부과처분을 각 취소한다.
2. 원고의 나머지 청구를 모두 기각한다.
3. 소송비용 중 45%는 원고가, 나머지는 피고가 각 부담한다.

청 구 취 지



피고가 2023. 6. 21. 원고에 대하여 한 별지1 '부과내역'란 기재 '등록면허세', '지방교육세'의 각 부과처분을 취소한다.

이 유

1. 처분의 경위

가. 원고는 2017. 6. 20. 창원지방법원 2017회합100115 사건에서 회생개시결정을 받았고, 2017. 11. 27. 회생계획인가결정을 받았다. 원고는 2018. 10. 10. 위 법원으로부터 회생절차의 종결 결정을 받고 회생계획을 수행 중이다.

나. 원고는 인가된 회생계획에 따라 아래 표 기재와 같이 신주발행에 의한 출자전환 및 주식병합을 하고 이를 등기하였는데, 2017. 11. 27.자, 2017. 11. 28.자, 2017. 11. 29.자, 2017. 1. 18.자, 2018. 1. 19.자 각 변경등기¹⁾(이하 '이 사건 촉탁등기 등'이라 한다)는 회생법원의 촉탁에 의하여 마쳐졌다.

	변경일	등기일	발행주식(주)	자본금(원)	변동금액(원)
1	2017. 11. 27.	2017. 12. 27.	802,434	401,217,000	
2	2017. 11. 28.		44,954,319	22,477,159,500	(+) 22,075,942,500
3	2017. 11. 29.		4,086,758	2,043,379,000	(-) 20,032,563,500
4	2018. 01. 18.	2018. 01. 26.	6,129,771	3,064,885,500	(+) 1,021,506,500
5	2018. 01. 19.		4,272,487	2,136,243,500	(-) 928,642,000
6	2018. 11. 17.	2018. 12. 06.	20,397,487	10,198,743,518	(+) 8,062,500,018
7	2018. 11. 18.		5,738,396	2,869,198,000	(-) 7,329,545,518
8	2021. 11. 30.	2021. 12. 02.	12,488,396	6,244,198,000	(+) 3,375,000,000
9	2021. 12. 01.		6,352,032	3,176,016,000	(-) 3,068,182,000
10	2022. 05. 17.	2022. 05. 25.	23,598,278	11,799,139,000	(+) 8,623,123,000
11	2022. 05. 18.		7,919,872	3,959,936,000	(-) 7,839,203,000

1) 여러 개의 변경등기가 같은 날 마쳐졌으므로, 변경일로 특정하기로 한다.



다. 원고는 이 사건 촉탁등기 등에 대하여는 등록면허세 및 지방교육세를 신고·납부하지 않았고, 나머지 변경등기에 대하여는 신주발행에 의한 출자전환 및 주식병합에 따라 실질적으로 증가한 자본금²⁾을 과세표준으로 하여 등록면허세 및 지방교육세를 납부하였다.

라. 피고는 2023. 6. 21. 원고에게 등록면허세 및 지방교육세를 신고·납부하지 아니하였다거나 과소신고·납부하였다는 이유로 별지1 '부과내역'란 기재와 같이 경정·고지하였다.

마. 원고는 피고의 위 경정·고지에 불복하여 2023. 9. 15. 조세심판원에 심판청구를 하였고, 조세심판원은 2023. 12. 28. 별지1 '부과내역' 중 가산세 합계 100,866,010원은 제외하는 것으로 세액을 경정하고 나머지 심판청구는 기각하는 결정을 하였다[가산세를 제외한 등록면허세 및 지방교육세(이하 '등록면허세 등'이라 한다) 부과처분을 '이 사건 각 처분'이라 한다].

【인정근거】 다툼 없는 사실, 갑 제1 내지 7, 9호증(가지번호 있는 것은 가지번호 포함)의 각 기재, 변론 전체의 취지

2. 원고의 주장 요지

가. 2017. 11. 28.자 및 2018. 1. 18.자 각 변경등기에 대한 주장

원고는 채무자 회생 및 파산에 관한 법률(이하 '채무자회생법'이라 한다)에 따라 회생계획을 수행하고 있으므로, 개정된 지방세법 제26조 제2항 제1호에 따라 회생법원의 촉탁으로 마쳐진 2017. 11. 28.자 및 2018. 1. 18.자 각 변경등기에 대한 등록면허

2) 원고는 2018. 11. 17.자 및 2018. 11. 18.자 각 변경등기에 의하여 증가된 자본금 732,954,500원(= 2,869,198,000원 - 2,136,243,500원)을, 2021. 11. 30.자 및 2021. 12. 1.자 각 변경등기에 의하여 증가된 자본금 306,818,000원(= 3,176,016,000원 - 2,869,198,000원)을, 2022. 5. 17.자 및 2022. 5. 18.자 각 변경등기에 의하여 증가된 자본금은 783,920,000원(= 3,959,936,000원 - 3,176,016,000원)을 과세표준으로 하여 등록면허세 및 지방교육세를 신고·납부하였다.



세 등은 비과세되어야 한다.

나. 나머지 변경등기에 대한 주장

1) 원고는 회생계획에 따라 신주발행에 의한 출자전환과 동시에 주식을 무상으로 병합하여 자본금을 조정하였는바, 이는 일시적으로 자본금을 증가시키고 감소시키는 하나의 행위에 불과하므로, 실질적으로 증가한 자본금을 과세표준으로 하여 등록면허세 등을 부과하여야 한다. 따라서 변경등기별로 등록면허세 등을 신고·납부하도록 한 것은 실질과세의 원칙에 위반된다.

2) 2017. 11. 28.자 및 2018. 1. 18.자 각 변경등기와 나머지 변경등기는 등기신청의 주체만 다를 뿐 동일한 회생계획안을 수행하는 과정에서 마쳐진 변경등기이므로, 이를 달리 볼 이유가 없다. 따라서 2017. 11. 28.자 및 2018. 1. 18.자 각 변경등기와 달리 나머지 변경등기에 대한 등록면허세 등을 부과하는 것은 조세평등주의에 위배된다.

다. 재량권 일탈·남용

이 사건 각 처분은 회생계획을 수행중인 원고에게는 상당한 재정적 부담인 점, 원고의 경제적 재건을 돕고자 하는 채무자회생법의 취지와 맞지 않는 과세인 점 등을 고려하면, 이 사건 각 처분은 비례의 원칙에 위반하여 재량권을 일탈·남용한 것이다.

3. 관계 법령

별지2 기재와 같다.

4. 이 사건 각 처분의 적법 여부

가. 2017. 11. 28.자 및 2018. 1. 18.자 각 변경등기에 대한 판단

1) 관련 규정의 변경

구 지방세법(2015. 12. 19. 법률 제13636호로 개정되기 전의 것)은 회사의 정리



또는 특별청산에 관하여 법원의 촉탁으로 인한 등록에 대하여는 등록면허세를 부과하지 않도록 규정하다가(제26조 제2항 제1호), 2015. 12. 19. 개정되면서 회사의 정리 또는 특별청산에 관하여 법원의 촉탁으로 인한 등기 또는 등록에 대하여는 등록면허세를 부과하지 않지만 '법인의 자본금 또는 출자금의 납입, 증자 및 출자전환'에 따른 등기 또는 등록은 등록면허세 비과세 대상에서 제외하도록 규정하였다(제26조 제2항 제1호 단서). 이후 지방세법은 2023. 12. 29. 다시 법률 제19860호로 개정되어 법원의 촉탁으로 인한 '회생계획에 따른 채무자의 신주발행 등'에 따른 등기 또는 등록에 대하여는 등록면허세를 부과하지 않는 것으로 규정하면서 등록면허세 비과세 대상 제외 규정을 삭제하였다(제26조 제2항 제1호).

2) 구체적 판단

지방세법 부칙(2023. 12. 29. 법률 제19860호) 제3조(이하 '이 사건 부칙 조항'이라 한다)는 '제26조 제2항 제1호의 개정규정은 이 법 시행 전에 채무자회생법에 따라 법원이 촉탁하여 등기하였으나, 이 법 시행 당시 같은 법에 따라 회생계획을 수행 중인 경우에도 적용한다'고 규정하고 있다.

그리고 앞서 본 바와 같이, 2017. 11. 28.자 및 2018. 1. 18.자 각 변경등기는 채무자회생법에 따라 법원이 촉탁하여 경료된 등기이고, 원고는 2018. 10. 10. 위 법원으로부터 회생절차의 종결 결정을 받고 2027년까지 10년 동안 회생담보권 및 회생채권을 변제하는 등 회생계획을 수행 중이다.

따라서 2017. 11. 28.자 및 2018. 1. 18.자 각 변경등기와 관련하여서는 이 사건 부칙 조항에 따라 등록면허세 등을 비과세하도록 규정한 지방세법 제26조 제2항 제1호의 개정규정이 적용된다고 할 것이므로, 이 사건 각 처분 중 2017. 11. 28.자 변경등



기에 대한 등록면허세 88,303,770원, 지방교육세 17,660,750원 및 2018. 1. 18.자 변경 등기에 대한 등록면허세 4,086,020원, 지방교육세 817,200원에 대한 부과처분은 취소되어야 한다.

나. 나머지 변경등기에 대한 판단

1) 실질과세의 원칙 위반 여부에 관한 판단

가) 관련 법리

실질과세의 원칙은 헌법상의 기본이념인 평등의 원칙을 조세법률 관계에 구현하기 위한 실천적 원리로서, 조세의 부담을 회피할 목적으로 과세요건사실에 관하여 실질과 괴리되는 비합리적인 형식이나 외관을 취하는 경우에 그 형식이나 외관에도 불구하고 실질에 따라 담세력이 있는 곳에 과세함으로써 부당한 조세회피행위를 규제하고 과세의 형평을 제고하여 조세정의를 실현하고자 하는 데 주된 목적이 있다(대법원 2012. 1. 19. 선고 2008두8499 전원합의체 판결 등 참조).

나) 관련 법리

앞서 본 증거들에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정들을 종합해 보면, 피고가 변경등기별로 등록면허세 등을 부과하였다는 사정만으로는 실질과세의 원칙을 위반한 것이라고 볼 수 없으므로, 원고의 이 부분 주장은 이유 없다.

(1) 법인의 자본금 변경등기에 대한 등록면허세는 등기행위 자체에 대하여 부과되는 조세로 실질적인 주금납입 등 자본금 증가 여부와 무관하게 법인 등기사항전부증명서상 기재된 자본금 증감이 발생하게 되면, 법인은 등록면허세 등을 신고·납부할 의무가 발생한다.

(2) 원고가 회생계획에 따라 기존 채권자들의 채권을 출자전환한 다음 주식을



병합하였다 하더라도, 채무자회생법에서 출자전환으로 발행된 주식을 반드시 병합하도록 규정하고 있지 않으므로, 이를 하나의 행위라고 인정하기 어렵다.

(3) 2017. 11. 28.자 및 2018. 1. 18.자 각 변경등기와 나머지 변경등기는 회생계획에 따라 자본금이 증가, 감소된 부분을 등기한 것으로 조세의 부담을 회피할 목적으로 비합리적인 형식이나 외관을 취한 것이 아닌바, 부당한 조세회피행위를 규제하고 과세의 형평을 제고하여 조세정의를 실현하고자 하는 실질과세의 원칙이 적용될 여지가 없다.

2) 조세평등주의 원칙 위반 여부에 관한 판단

가) 관련 법리

조세 법률에 있어서 그 과세요건과 이에 대한 예외적 규정인 비과세 내지 면세요건을 규정하는 것은 그 규정이 현저히 불합리하지 아니하는 한 입법자의 입법재량에 속한다(대법원 2001. 5. 29. 선고 99두7265 판결 등 참조).

신법이 피적용자에게 유리한 경우에는 이른바 시혜적인 소급입법이 가능하지만 이는 입법재량의 문제로서 국민의 권리를 제한하거나 새로운 의무를 부과하는 경우와는 달리 입법자에게 보다 광범위한 입법형성의 자유가 인정된다고 할 것이다. 따라서 입법자는 입법목적, 사회실정이나 국민의 법 감정, 법률의 개정이유나 경위 등을 참작하여 시혜적 소급입법을 할 것인가 여부를 결정할 수 있고, 그 판단은 존중되어야 한다(헌법재판소 1995. 12. 28. 선고 95헌마196 결정 참조).

나) 구체적 판단

위와 같은 법리에 비추어 이 사건에 관하여 살피건대, 지방세법 제26조 제2항 제1호는 등록면허세 비과세 대상의 범위를 확대한 것으로 정책적 목적으로 국민에게



수익과 혜택을 주는 것이므로, 이러한 시혜적인 입법의 소급적용 범위는 입법자에게 광범위한 입법형성의 자유가 인정되는 입법재량의 영역에 속한다고 봄이 상당한 점, 나아가 입법자는 도산절차에서의 촉탁등기 등록면허세 비과세를 규정한 구 채무자회생법(2024. 2. 13. 법률 제20264호로 개정되기 전의 것) 제25조 제4항과 촉탁등기 중 자본금 납입, 증자 및 출자전환에 따른 등기의 경우 과세대상으로 본 구 지방세법 제26조 제2항 제1호의 법률간 충돌 상황을 해소하고 법인 회생절차 중인 기업의 경제적 재건 지원을 위하여 지방세법 제26조 제2항 제1호를 개정한 것인바, 법원, 법원사무관등이 촉탁하여 이루어진 등기만을 이 사건 부칙규정으로 소급하여 비과세하도록 한 입법자의 입법형성권의 행사가 합리적인 재량의 범위를 벗어나 현저히 불합리하다거나 불공정하다고 볼 수 없는 점 등을 고려해 보면, 법인의 촉탁이 아닌 납세의무자에 의하여 종료된 등기를 비과세 대상에서 제외한 이 사건 부칙조항이 입법재량을 벗어나 자의적으로 차별하였다고 볼 수 없다. 따라서 원고의 이 부분 주장도 이유 없다.

3) 비례의 원칙 위반 여부에 관한 판단

가) 관련 법리

행정행위가 재량성의 유무 및 범위와 관련하여 이른바 기속행위 내지 기속재량행위와 재량행위 내지 자유재량행위로 구분된다고 할 때, 그 구분은 당해 행위의 근거가 된 법규의 체제·형식과 문언, 당해 행위가 속하는 행정 분야의 주된 목적과 특성, 당해 행위 자체의 개별적 성질과 유형 등을 모두 고려하여 판단하여야 한다(대법원 2001. 2. 9. 선고 98두17593 판결, 대법원 2018. 10. 4. 선고 2014두37702 판결 등 참조).

나) 구체적 판단

지방세법 제23조는 등록면허세에서 사용하는 등록이란 용어의 뜻은 재산권과 그



밖의 권리의 설정·변경 또는 소멸에 관한 사항을 공부에 등기하거나 등록하는 것을 말한다고 규정하고 있고, 같은 법 제24조는 등록을 하는 자 또는 면허를 받은 자는 등록면허세를 납부할 의무를 진다고 규정하고 있다. 즉 재산권과 그 밖의 권리의 설정·변경 또는 소멸에 관한 사항을 공부에 등기하거나 등록을 하는 자는 등록면허세를 납부할 의무가 있고, 과세관청은 지방세법 제28조에서 정한 세율에 따라 등록면허세를 부과할 수밖에 없으므로, 등록면허세 부과는 기속행위에 해당한다. 따라서 나머지 변경등기에 대한 등록면허세 등 부과처분이 재량행위임을 전제로 한 원고의 이 부분 주장도 이유 없다.

5. 결론

그렇다면 원고의 청구는 위 인정범위 내에서 이유 있어 이를 인용하고, 나머지 청구는 이유 없으므로 이를 기각하기로 하여, 주문과 같이 판결한다.

재판장 판사 곽○○

판사 백○○

판사 강○○



별지1

과세대상	부과내역 ³⁾		
	등록면허세	지방교육세	가산세
2017. 11. 28.자 변경등기	88,303,770원	17,660,750원	71,139,970원
2018. 01. 18.자 변경등기	4,086,020원	817,200원	3,247,660원
2018. 11. 17.자 변경등기	29,318,180원	5,863,630원	17,056,940원
2018. 11. 18.자 변경등기	40,200원	8,040원	27,390원
2021. 11. 30.자 변경등기	12,272,720원	2,454,540원	3,101,160원
2021. 12. 01.자 변경등기	40,200원	8,040원	14,170원
2022. 05. 17.자 변경등기	31,356,810원	6,271,360원	6,286,650원
2022. 05. 18.자 변경등기	40,200원	8,040원	12,070원

3) 2017. 11. 28.자 변경등기에 대한 과세표준은 22,075,942,500원으로, 2018. 1. 18.자 변경등기에 대한 과세표준은 1,021,506,500원으로, 2018. 11. 17.자 변경등기에 대한 과세표준은 7,329,545,518원(= 변동금액 8,062,500,018원 - 기 신고된 732,954,500원)으로, 2021. 11. 30.자 변경등기에 대한 과세표준은 3,068,182,000원(= 변동금액 3,375,000,000원 - 기 신고된 306,818,000원)으로, 2022. 5. 17.자 변경등기에 대한 과세표준은 7,839,203,000원(= 변동금액 8,623,123,000원 - 기 신고된 783,920,000원)으로 하여 등록면허세 및 지방교육세가 각 부과되었다.



별지2

■ 구 지방세법(2023. 12. 29. 법률 제19860호로 개정되기 전의 것)

제26조(비과세)

- ① 국가, 지방자치단체, 지방자치단체조합, 외국정부 및 주한국제기구가 자기를 위하여 받는 등록 또는 면허에 대하여는 등록면허세를 부과하지 아니한다. 다만, 대한민국 정부기관의 등록 또는 면허에 대하여 과세하는 외국정부의 등록 또는 면허의 경우에는 등록면허세를 부과한다.
- ② 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 등기·등록 또는 면허에 대하여는 등록면허세를 부과하지 아니한다.
 1. 회사의 정리 또는 특별청산에 관하여 법원의 촉탁으로 인한 등기 또는 등록. 다만, 법인의 자본금 또는 출자금의 납입, 증자 및 출자전환에 따른 등기 또는 등록은 제외한다.

■ 지방세법

제24조(납세의무자)

다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 자는 등록면허세를 납부할 의무를 진다.

1. 등록을 하는 자
2. 면허를 받는 자(변경면허를 받는 자를 포함한다). 이 경우 납세의무자는 그 면허의 종류마다 등록면허세를 납부하여야 한다.

제26조(비과세)

- ① 국가, 지방자치단체, 지방자치단체조합, 외국정부 및 주한국제기구가 자기를 위하여 받는 등록 또는 면허에 대하여는 등록면허세를 부과하지 아니한다. 다만, 대한민국 정부기관의 등록 또는 면허에 대하여 과세하는 외국정부의 등록 또는 면허의 경우에는 등록면허세를 부과한다.
- ② 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 등기·등록 또는 면허에 대하여는 등록면허세를 부과하지 아니한다.
 1. 「채무자 회생 및 파산에 관한 법률」 제6조 제3항, 제25조 제1항부터 제3항까지, 제26조 제1항, 같은 조 제3항, 제27조, 제76조 제4항, 제362조 제3항, 제578조의5 제3항, 제578조의8



제3항 및 제578조의9 제3항에 따른 등기 또는 등록

제28조(세율)

- ① 등록면허세는 등록에 대하여 제27조의 과세표준에 다음 각 호에서 정하는 세율을 적용하여 계산한 금액을 그 세액으로 한다.

6. 법인 등기

가. 상사회사, 그 밖의 영리법인의 설립 또는 합병으로 인한 존속법인 1) 설립과 납입: 납입한 주식금액이나 출자금액 또는 현금 외의 출자가액의 1천분의 4(세액이 11만2천5백원 미만인 때에는 11만2천5백원으로 한다. 이하 이 목부터 다목까지에서 같다) 2) 자본증가 또는 출자증가: 납입한 금액 또는 현금 외의 출자가액의 1천분의 4

제30조(신고 및 납부)

- ① 등록을 하려는 자는 제27조에 따른 과세표준에 제28조에 따른 세율을 적용하여 산출한 세액을 대통령령으로 정하는 바에 따라 등록을 하기 전까지 납세지를 관할하는 지방자치단체의 장에게 신고하고 납부하여야 한다.
- ② 등록면허세 과세물건을 등록한 후에 해당 과세물건이 제28조 제2항에 따른 세율의 적용대상이 되었을 때에는 대통령령으로 정하는 날부터 30일 이내에 제28조 제2항에 따른 세율을 적용하여 산출한 세액에서 이미 납부한 세액(가산세는 제외한다)을 공제한 금액을 세액으로 하여 납세지를 관할하는 지방자치단체의 장에게 대통령령으로 정하는 바에 따라 신고하고 납부하여야 한다.
- ③ 이 법 또는 다른 법령에 따라 등록면허세를 비과세, 과세면제 또는 경감받은 후에 해당 과세물건이 등록면허세 부과대상 또는 추정대상이 되었을 때에는 제1항에도 불구하고 그 사유 발생일부터 30일 이내에 해당 과세표준에 제28조에 따른 세율을 적용하여 산출한 세액 [경감받은 경우에는 이미 납부한 세액(가산세는 제외한다)을 공제한 세액을 말한다]을 납세지를 관할하는 지방자치단체의 장에게 대통령령으로 정하는 바에 따라 신고하고 납부하여야 한다.
- ④ 제1항부터 제3항까지의 규정에 따른 신고의무를 다하지 아니한 경우에도 등록면허세 산출세액을 등록을 하기 전까지(제2항 또는 제3항의 경우에는 해당 항에 따른 신고기한까지) 납부하였을 때에는 제1항부터 제3항까지의 규정에 따라 신고를 하고 납부한 것으로 본다. 이 경우 제32조에도 불구하고 「지방세기본법」 제53조의2 및 제53조의3에 따른 가산세를 부과하지 아니한다.



부칙 <제19860호, 2023.12.29>

제3조(법원의 촉탁에 따른 등록면허세 비과세에 관한 적용례)

제26조 제2항 제1호의 개정규정은 이 법 시행 전에 「채무자 회생 및 파산에 관한 법률」에 따라 법원이 촉탁하여 등기 또는 등록을 하였으나 이 법 시행 당시 같은 법에 따라 회생절차·간이회생절차가 진행 중이거나 회생계획·간이회생계획을 수행 중인 경우에도 적용한다.

■ 구 채무자 회생 및 파산에 관한 법률(2024. 2. 13. 법률 제20264호로 개정되기 전의 것)

제25조(등기소의 직무 및 등록세 면제)

- ① 등기소는 제23조 또는 제24조의 규정에 의한 등기의 촉탁을 받은 때에는 지체 없이 그 등기를 하여야 한다.
- ② 등기소는 회생계획인가의 등기를 하는 경우 채무자에 대하여 파산등기가 있는 때에는 직권으로 그 등기를 말소하여야 한다.
- ③ 등기소는 회생계획인가취소의 등기를 하는 경우 제2항의 규정에 의하여 말소한 등기가 있는 때에는 직권으로 그 등기를 회복하여야 한다.
- ④ 제1항 내지 제3항의 규정에 의한 등기에 관하여는 등록세를 부과하지 아니한다.

■ 채무자 회생 및 파산에 관한 법률

제25조(등기소의 직무)

- ① 등기소는 제23조 또는 제24조의 규정에 의한 등기의 촉탁을 받은 때에는 지체 없이 그 등기를 하여야 한다.
- ② 등기소는 회생계획인가의 등기를 하는 경우 채무자에 대하여 파산등기가 있는 때에는 직권으로 그 등기를 말소하여야 한다.
- ③ 등기소는 회생계획인가취소의 등기를 하는 경우 제2항의 규정에 의하여 말소한 등기가 있는 때에는 직권으로 그 등기를 회복하여야 한다.
- ④ 삭제