

독일의 부동산신탁 관련 조세제도와 시사점

- 부동산취득세를 중심으로 -

신청기관 ▶ 한국지방세연구원

I. 시작하는 글

현재 우리나라에는 신탁에 대한 일반법으로서 신탁법이 존재한다.¹⁾ 신탁제도는 사법상 거래의 한 유형이지만, 이것이 세법에서는 어떻게 취급되는지는 나라마다 조금씩 다르다.²⁾ 신탁관계를 세법상 어떻게 해석하고 적용할 것인가에 대한 연구³⁾는 이미 우리나라에서도 많이 이루어진 상황이다. 특히 지방세와 관련된 연구가 주류를 이루고 있으며, 관련 판례⁴⁾도 나오고 있는 현실이다. 그렇지만 아직 독일의 제도가 구체적으로 소개된 바는 없다. 독일의 경우에 신탁법이라는 개별법이 존재하지 않지만, 신탁의 경우에 세법상 어떻게 처리를 해야 하는지를 일반규정의 기능을 하는 ‘독일 조

- 1) 김동수/마영민, “신탁과 세법”, BFL 제17호, 2006, 46면.
- 2) 신탁에 있어서 세법을 어떻게 적용할 것인가에 대한 물음은 우선적으로 ‘세법과 사법의 관계’를 규명하면서 시작해야 할 것이다. 그러나 지면관계상 이 글에서는 생략하기로 한다. 상세한 것은 이동식, “세법의 사법에서의 의미”, 조세법연구 제11집 제1호, 2005, 7-25면.
- 3) 김상훈, “신탁재산에 대한 재산세 납세의무자”, 저스티스 제149호, 2015, 136-164면; 전병욱, “부동산신탁 간주취득세의 문제점과 개선방안”, 법학논총 제33권 제3호, 2013, 351-371면; 정지선/권형기, “신탁재산에 대한 재산세 납세의무자”, 세무학연구 제40권 제4호, 2013, 311-340면; 이재호, “신탁부동산의 양도와 부가가치세법상 납세의무자”, 홍익법학 제13권 제1호, 2012, 797-830면; 김동수/마영민, 앞의 글, 46-59면.
- 4) 대법원 2012.5.10. 선고 2010두26223 판결.

세기본법'에서 규정하고 있다. 최근에는 부동산투자회사를 통해서 수익을 창출하는 경우가 많다. 이 경우에 독일에서는 부동산투자회사와 투자자와의 관계를 신탁관계로 보고 있다. 그러므로 신탁관계에서 부동산은 투자회사의 형식적 소유권에 속하지만, 경제적으로 소유권자는 투자자(지분권자)가 된다.⁵⁾ 투자회사는 투자자를 위한 펀드매니저와 수탁자로서 기능을 한다.⁶⁾ 경제적 소유권자는 아니지만 형식적 소유권자로서 투자회사는 법률과 계약에서 정하는 바에 따라서 부동산을 처분할 수 있다.⁷⁾ 그리고 개별 세법 중에서는 독일 부동산취득세법⁸⁾이 신탁관계를 규정하고 있다. 이 글에서는 부동산신탁과 관련된 독일의 부동산취득세제도를 살펴보고 우리나라에 시사하는 바를 찾고자 한다.

II. 독일 사법상 신탁에 관한 일반법리 - 권리귀속

1. 근거규정

독일에서는 신탁(Treuhand)에 관한 일반적인 법령은 존재하지 않는다.⁹⁾ 그리고 민법상 전형적인 신탁계약도 존재하지 않는다.¹⁰⁾ 굳이 민법에서 그 연원을 찾는다면 독일민법

5) Zeller in Brinkhaus/Scherer, KAGG, § 6 Rn. 7.

6) Zeller, *op. cit.*, § 6 Rn. 7.

7) Zeller, *op. cit.*, § 6 Rn. 7.

8) 독일 부동산취득세법 제1조에 규정된 과세대상에서 언급된 '부동산'은 독일 국내에 소재하는 부동산만을 의미한다. 그리고 동법 제2조에 따른 '부동산'에 대한 개념정의에서는 민법이 가장 중요한 의미를 갖는다. 그러므로 동 규정에 따른 부동산에는 토지와 그 정착물 및 건축물도 포함한다. 그 외에도 지상권, 타인의 토지위에 있는 건축물도 포함된다. 다만 기계, 영업설비에 속하는 모든 종류의 장치나 기구, 광물채굴권과 기타 사업권한, 지상권에서 발생하는 이자에 대한 부동산소유자의 권리는 포함되지 않는다.

9) MüKoBGB/Schubert, BGB, § 164 Rn. 50. 또한 신탁에 대한 일반적인 개념도 존재하지 않는다; Martin in Sölch/Ringleb, UStG, § 3 Rn. 424.

10) Fischer in Boruttau, GrEStG, § 1 Rn. 199.

제675조 제1항¹¹⁾을 들 수 있을 것이다.¹²⁾ 특별한 규정이 없거나 이익대변이 유상¹³⁾인 경우에 신탁계약은 민법상 사무처리계약(Geschäftsbesorgungsvetrag)에 해당한다. 신탁계약과 사무처리계약은 서로 관련성이 있으며, 신탁계약은 전체 계약적 신탁관계를 포함하는 광의의 개념으로 본다.

2. 신탁관계의 유형

일반적인 신탁관계는 다음과 같은 방법으로 발생될 수 있다.¹⁴⁾

- 부동산의 소유자가 수탁자에게 소유권을 양도하는 경우(양도신탁(Übertragungstreuhand))
- 위탁자의 위임으로 수탁자가 부동산의 소유권을 제3자로부터 취득하는 경우(취득신탁(Erwerbstreuhand))¹⁵⁾
- 민법상 소유자가 장래에 제3자의 수탁자가 될 것을 내용으로 하는 귀속결정을 약정하는 경우(약정신탁(Vereinbarungstreuhand)).

신탁관계는 다음의 경우에 소멸될 수 있다.¹⁶⁾

- 수탁자가 부동산에 대한 소유권을 위탁자에게 반환하는 경우
- 위탁자가 장래에 수탁자에게 부동산에 대한 사용권한을 수여한 경우
- 위탁자와의 합의하에 수탁자가 제3자에게 부동산을 양도한 경우

11) 사무처리(Geschäftsbesorgung)를 목적으로 하는 고용계약(Dienstvertrag)이나 도급계약(Werkvertrag)에 대해서는 ① 이 장에서 달리 규정하고 있지 않는다면, ② 해약기간에 대한 제한 없이 해약권이 채무자에게 있다면, 제663조, 제665조 내지 제670조, 제672조 내지 제674조 및 제672조 제2항의 규정들이 유추 적용된다.

12) Martin Löhnig, Treuhand, 2006, S. 135.

13) 위임에서는 무상성을 요한다.

14) Fischer, *op. cit.*, § 1 Rn. 198.

15) Ratschow in Klein, AO, § 39 Rn. 62.

16) Fischer, *op. cit.*, § 1 Rn. 198.

그리고 위탁자가 자신의 법적 지위를 타인에게 양도하거나 위탁자와의 합의하에 수탁자가 부동산을 타인에게 양도하는 경우에 신탁관계는 타인(전자: 위탁자로서, 후자: 수탁자로서)에게 이전될 수 있다.¹⁷⁾

3. 권리귀속

독일법상 신탁에 관한 일반적인 이론에 따르면 신탁대상물의 소유권은 수탁자에게 전권 양도된다. 그러나 이러한 권리양도는 수탁자가 목적에 반하는 처분을 하거나 사망 또는 파산한 경우에 소유권이 자연히(von Selbst) 위탁자에게 원상회복된다. 따라서 해제조건부(auflösend bedingt) 권리양도라고 볼 수 있다.¹⁸⁾ 독일법 문헌에서 수탁자는 신탁재산에 대해서 ‘법률적으로 형식적 소유권’을 가지지만 ‘경제적으로는’ 그 소유권이 위탁자에게 있는 것으로 설명하고 있다.¹⁹⁾ 이 부분은 세법에서 신탁재산에서 발생한 수익에 대한 과세와 관련하여 중요한 의미를 가진다.

또한 수탁자는 자신의 재산과 신탁재산을 엄격하게 구별해야 할 의무를 갖는다. 수탁자는 제3자에 대해서 자신의 이름과 권리로 자유롭게 신탁재산을 처분할 수 있다. 수탁자는 내부관계에서 채권법적으로 구속된다.

Ⅲ. 세법상 신탁에 관한 법리

1. 세법에 있어서 신탁의 의미

독일 조세기본법 제39조 제2항 제1호 제2문은 신탁에 있어서 권리귀속을 규정하고

17) Fischer, *op. cit.*, § 1 Rn. 198.

18) Kai Schulte-Bunert, *Das Vertragsstatut der Treuhand im internationalen Privatrecht*, Peter Lang, 2005, S. 17.

19) Zeller, *op. cit.*, § 6 Rn. 2.

있다. 그렇지만 동 규정은 신탁관계의 개념을 규정하고 있지는 않다. 그렇다면 독일 조세기본법상 신탁의 의미는 어떻게 이해하여야 할 것이냐가 문제된다. 신탁의 의미를 넓게 본다면 법적 거래, 법률, 사법(司法)적 처분이나 행정기관의 처분을 근거로 타인의 이익을 대변하는 모든 경우가 될 수 있을 것이다.²⁰⁾ 예를 들면 파산, 화해, 강제집행절차, 유산관리와 유언집행이 여기에 해당될 수 있다. 그러나 좁은 의미에서의 신탁은 위탁자가 신탁재산에 대한 자신의 처분권한을 수탁자에게 양도하는 경우를 말한다.²¹⁾ 이러한 신탁에 기초한 신탁의 본질은 수탁자가 외부적으로 신탁재산의 소유자가 되고, 소유로 인한 권리와 의무는 수탁자의 계산이 아니라 위탁자의 계산과 지시로 행사하게 된다.²²⁾ 따라서 소유권은 내부적으로 수탁자가 아니라 위탁자에게 귀속된다.²³⁾

세법적 의미에서 수탁자는 신탁을 목적으로 경제재를 유상 또는 무상으로 양도받는 자 또는 위탁자를 위해서 신탁을 목적으로 경제재를 취득하는 자를 말한다.²⁴⁾ 제국법원과 연방법원은 어떤 법적 거래가 “진정한(echt)” 신탁이 되기 위해서는 위탁자가 직접적으로 자신의 재산에서 나오는 신탁재산을 수탁자에게 양도해야 한다고 판시하였다.²⁵⁾ 이러한 ‘직접성 원칙’은 사법 영역에서는 논란이 되지만, 세법에서는 아무런 의미가 없다.²⁶⁾ 물권적 효력을 갖는 신탁적 소유는 경제재의 소유자와 타인이 다른 계약의 일부를 위해서 단순히 경제재를 점유할 것을 합의하는 것만으로 발생하는 것은 아니라고 연방재정법원은 판결하였다.²⁷⁾

20) Fischer in H/H/P, AO, § 39 Rn. 161.

21) Fischer, *op. cit.*, § 39 Rn. 161.

22) *Ibid.*

23) BFH v. 21.05.1971 – III R 125/70, III R 126/70, III R 127/70, III R 125–127/70, BFHE 102, 555, BStBl II 1971, 721.

24) Fischer, *op. cit.*, § 39 Rn. 162.

25) *Ibid.*

26) *Ibid.*

27) BFH v. 25.09.1968 – I 52/64, BStBl. II 1969. 18, BeckRS 1968, 21000895.

2. 신탁관계의 존부에 대한 판단기준

독일 조세기본법 제41조 제1항 제1문에 따라서 무효의(unwirksam) 신탁행위는 과세에 있어서 아주 중요하다.²⁸⁾ 왜냐하면 원칙적으로 무효의 법률행위는 과세에 영향을 미치지 않기 때문이다. 따라서 어떤 법률관계가 실질적으로 신탁관계에 해당하는지에 대한 심사는 엄격한 잣대를 기준으로 삼아야 한다.²⁹⁾ 수탁자의 행위가 사법상의 소유와 다른 귀속으로 인해서 타인의 이익을 위한 것이라는 것이 일견 명백해야 한다. 신탁에 대한 합의의 진정성(Ernsthaftigkeit)도 간접적으로 증명될 수 있어야 한다. 즉, 경제적 소유권이 납세의무자에게 유리하게 결정되려면 신탁에 대한 진정성이 있어야 하고, 그것이 증명되어야 한다.

3. 조세기본법 제39조에 따른 신탁재산의 귀속문제

세법에서 과세물건 및 경제재가 누구의 재산에 귀속되는지에 대한 문제가 자주 일어난다. 이러한 인적 귀속 및 이와 관련된 귀속의 변경은 종종 경제적 지불능력과 간접적으로 연결되고 과세주체를 특정하는 것과도 관련성이 있다.³⁰⁾ 독일 조세기본법 제39조는 경제재의 귀속에 대한 일반규정으로서 기능하므로 다른 개별 규정에서 달리 정하고 있지 않다면 모든 세목에 적용될 수 있다.³¹⁾ 독일 조세기본법 제39조를 통해서 소득, 취득비용, 매상 등의 귀속이 직접적으로 규정되는 것은 아니기 때문에 과세상 중요한 행위를 위해서 사용된 경제재가 누구에게 귀속될 것인지에 대한 것은 개별 규정들을 종합적으로 해석하고 규명해야 할 것이다. 독일 조세기본법 제39조의 법적 의미에 있어서는 경제적 처분권한이 적용될 수 있다. 따라서 일반적으로 사법

28) Fischer, *op. cit.*, § 39 Rn. 168.

29) Ratschow, *op. cit.*, § 39 Rn. 65.

30) Englisch in Tipke/Lang, *Steuerrecht*, § 5 Rn. 140.

31) Englisch, *op. cit.*, § 5 Rn. 141.

상 소유자의 포괄적인 처분권한은 경제적 처분권한을 포함한다. 그러므로 독일 조세기본법 제39조는 경제재의 귀속에 있어서 우선적으로 사법상 소유와 연결되고, 동법 동조 제1항에 따라서 경제재는 기본적으로 소유자에게 귀속될 수 있는 것이다. 그러나 독일 조세기본법 제39조상 소유자의 개념은 사법상의 개념과 일치할 수 없다. 왜냐하면 경제재의 개념이 순수하게 사법적 개념으로 정의되지 않기 때문이다.³²⁾

독일 조세기본법 제39조 제2항에서는 사법과 다른 세법상의 귀속을 별도로 규정하고 있다. 특히 신탁관계에 있어서 경제재는 위탁자에게 귀속된다.³³⁾

신탁에 있어서 독일은 기본적으로 독일 조세기본법 제39조 제2항 제1호 제2문을 근거로 위탁자에게 납세의무가 귀속된다고 보고 있다. 그 외에 부동산취득세법을 제외한 개별 세법에서는 신탁(Treuhand)이라는 용어자체를 사용하지 않으며, 신탁을 통해서 발생하는 조세법률관계를 별도로 규정하고 있지도 않다. 결국 독일에서는 독일 조세기본법 제39조 제2항 제1호 제2문이 신탁에 의해서 비롯되는 귀속문제를 해결하기 위한 일반규정으로 기능한다고 볼 수 있다. 그리고 신탁관계에서 경제재가 위탁자에게 귀속된다는 규정의 내용에 비추어보면, 신탁관계에서 비롯되는 조세법률관계를 실질과세의 원칙에 따라서 해결하는 것으로 이해한다고 볼 수 있다.³⁴⁾

4. 구체적인 신탁사례: 부동산취득세법상 과세대상인 취득에 해당하는지 여부

독일 부동산취득세법에 있어서는 독일 조세기본법 제39조의 귀속에 관한 규정이 적용되지 않고, 귀속에 대해서는 독일 부동산취득세법 제1조가 적용된다. 왜냐하면 동 규정의 과세요건은 사법인 민법과 밀접한 연관이 있기 때문이다.³⁵⁾

32) Englisch, *op. cit.*, § 5 Rn. 142.

33) Englisch, *op. cit.*, § 5 Rn. 144.

34) 여기에 대해서 우리나라는 실질과세원칙과 결부하여 신탁재산의 실질적 소유자인 위탁자가 과세주체가 된다면 신탁과세를 설명하는 신탁도관설과 신탁재산의 독립성을 근거로 수탁자 또는 신탁재산 자체를 과세주체로 하여야 한다는 신탁실체설로 나누어지고 있다; 정지선/권형기, 앞의글, 319면.

35) Fischer, *op. cit.*, § 1 Rn. 200.

(1) 매매계약과 다른 채권법상 계약에 의한 취득

위탁자에서 수탁자로 소유권이 이전되는 경우에 독일 부동산취득세법 제1조 제1항 제1호의 자구의 확장해석으로 수탁자의 취득은 부동산취득세에 해당한다.³⁶⁾ 이러한 취득세는 수탁자가 자신의 경제적 이용을 위해서 부동산을 직접 소유하지 않더라도 납부해야 한다. 부동산의 소유권이 위탁자에게 반환되는 경우에 독일 부동산취득세법 제1조 제1항 제2호에 따라서 과세될 수도 있지만³⁷⁾, 동법 제3조 제8호에 의해서 비과세된다.

그리고 이른바 사무처리계약(Geschäftsbesorgungsvetrag)에 근거하여 수탁자가 제3자로부터 부동산을 취득하는 경우에, 독일 부동산취득세법 제1조 제1항 제1호에 따른 수탁자를 통한 취득과 동법 제1조 제2항에 따른 위탁자의 사용권한취득은 취득세의 과세대상에 해당한다.³⁸⁾

(2) 지분결합에 따른 부동산 간주취득

회사의 지분결합은 신탁관계를 통해서도 발생할 수 있고,³⁹⁾ 이러한 신탁관계를 통한 회사지분결합이 취득에 해당하는지 여부는 독일 부동산취득세법 제1조 제3항이 규정하고 있다. 내국 부동산을 재산으로 하는 회사의 지분의 최소 95%⁴⁰⁾가 직접 또는 간접적으로 일인에게 결합되는 경우에 부동산의 간주취득으로서 부동산취득세

36) Englisch, *op. cit.*, § 18 Rn. 14.

37) 이 경우에는 독일 부동산취득세법 제16조 제2항 제1호에 해당하지 않아야 한다. 즉 이전의 취득에 대한 납세의무가 성립된 이후부터 2년 안에 반환되는 경우에는 과세처분을 하지 않거나 과세처분이 취소된다.

38) Englisch, *op. cit.*, § 18 Rn. 15.

39) Englisch, *op. cit.*, § 18 Rn. 34.

40) 95%의 지분은 처음부터 취득한 경우뿐만 아니라, 추가적으로 지분을 취득하여 달성한 경우도 포함된다; Englisch, *op. cit.*, § 18 Rn. 33.

의 과세대상인 취득에 해당한다.⁴¹⁾ 독일 부동산취득세법 제1조 제3항은 조세회피방지를 위한 특별규정으로서 기능한다.⁴²⁾

1) 양도신탁(Übertragungstreuhand)

회사의 사원(Gesellschafter)이 최소한 그 회사 지분의 95%를 수탁자에게 양도한다. 타익 양도신탁에서는 부동산취득세의 납세의무는 부동산취득세법 제1조 제3항 제4호를 근거로 하고 자익 양도신탁에서는 동 규정 제3호를 근거로 한다. 지분이 수탁자에게 양도되면서 양도신탁이 성립하고, 신탁계약을 종료하면서 위탁자가 민법 제667조에 따라서 지분에 대한 반환청구권을 행사하게 되면 또 하나의 양도가 생기는 것이다. 이런 경우들에는 두 번의 부동산취득세가 부과될 수 있다. 그러나 부동산취득세법 제3조 제8호⁴³⁾에 유추적용을 통해서 지분을 반환받는 경우에는 부동산취득세가 비과세된다.⁴⁴⁾ 위탁자의 입장에서 반환청구권을 양도한 경우에 경제적 관점에서 위탁자가 변경되는 것으로서 부동산취득세 납세의무가 발생한다. 최소한 지분의 95%가 양도되는 경우에 한해서 수탁자가 변경되는 경우에도 부동산취득세는 납부해야 한다.

2) 약정신탁(Vereinbarungstreuhand)

약정신탁은 사원이 제3자에게 위탁자의 지위를 수여하는 경우를 말한다.⁴⁵⁾ 제3자는 민법 제667조에 따른 이전청구권(Übertragungsanspruch)을 취득한다. 여기에서 부동산취득세법 제1조 제3항 제3호에 따른 부동산취득세 납세의무가 있다. 다만 약정이 회사에 대한 최소 지분의 95%이어야 한다.

41) Leistikow in Römermann, Münchener Anwaltshandbuch GmbH-Recht 3. Auflage, 2014, § 11 Rn. 98.

42) Englisch, *op. cit.*, § 18 Rn. 33.

43) 신탁관계가 청산될 때에 위탁자가 부동산을 반환받으면 부동산취득세는 비과세 된다.

44) Leistikow, *op. cit.*, § 11 Rn. 99.

45) Leistikow, *op. cit.*, § 11 Rn. 101.

3) 취득신탁(Erwerbstreuhand)

신탁계약의 종료나 지분의 취득으로 위탁자가 민법 제667조에 따라서 지분이전을 청구한다. 이러한 지분취득은 부동산취득세법 제1조 제3항 제3호에 의해서 과세된다.⁴⁶⁾ 물론 이 경우에도 지분이 최소한 95%가 되어야 한다.

4) 기타 - 소득세

신탁재산을 통해서 발생한 모든 소득은 위탁자에게 귀속된다.⁴⁷⁾ 감가상각도 마찬가지로 위탁자에게 귀속된다. 위탁자를 위한 수탁자의 지출도 위탁자에게 귀속되므로 위탁자가 그러한 지출을 필요경비로 주장할 수 있다. 독일 소득세법 제17조에 따른 지분의 양도에 있어서도 지분은 수탁자가 아니라 위탁자에게 귀속된다. 수탁자에서 다른 수탁자로의 양도는 세법적으로 다른 수탁자에 대한 위탁자의 양도에 해당한다. 결론적으로 여기에서 발생하는 소득도 위탁자에게 귀속되고 수탁자에게 귀속되는 것은 아니다.

5. 납세의무자

독일 부동산취득세법 제13조는 납세의무자를 규정하고 있다. 동법 제1호에 따르면 원칙적으로 양당사자(취득자(Erwerber)와 양도자(Veräußerer))가 납세의무를 부담한다. 양당사자는 법률거래상 의무자로서, 부동산소유자로서, 해당 부동산에 대한 사용권한의 귀속주체로서 고려되어야 한다.⁴⁸⁾ 그리고 법적 지위가 자연인인지, 법인인지 인적회사(Personengesellschaft)⁴⁹⁾인지, 조합인지는 중요하지 않다.⁵⁰⁾ 법률행위를

46) Leistikow, *op. cit.*, § 11 Rn. 102.

47) Leistikow, *op. cit.*, § 11 Rn. 96.

48) Englisch, *op. cit.*, § 18 Rn. 53.

49) 독일 세법상 인적 회사는 법인세의 적용을 받은 법인이 아니다.

50) Englisch, *Ibid.*, § 18 Rn. 53.

통한 취득에 있어서 양 당사자는 연대납세의무자(Gesamtschuldnerische Steuerschuldner)가 된다. 이에 반하여 독일 부동산취득세법 제13조 제2호 내지 제6호에서는 예외적인 납세의무자를 규정하고 있다. 이를테면 동 규정 제5호에 따르면, 95%의 지분결합으로 인한 간주취득의 경우에는 '취득자'가 납세의무자가 된다. 게다가 납세의무자를 포착하기 위해서 법원, 행정청, 공증인 및 양당사자는 고지의무가 있다(동법 제18조 및 제 19조).

IV. 맺음말

독일에서는 우리나라와 같이 사법의 영역에 해당하는 신탁법이 없다. 그리고 민법에서도 직접적으로 신탁관계를 규정하고 있지 않으며, 사무처리에 관한 규정을 유추 적용하고 있다. 신탁에 관한 사법의 영역에서는 우리나라가 독일보다는 좀 더 우수한 법제를 갖고 있다고 생각한다. 그러나 세법의 영역에서는 우리나라와 독일이 서로 다른 법제를 갖고 있다. 독일의 경우에는 독일 조세기본법 제39조에서 귀속에 관한 규정을 두면서 모든 세법에 적용될 수 있는 신탁에 관한 귀속문제를 입법적으로 해결을 해놓았다. 따라서 개별 세법에서 달리 규정하고 있지 않는 한, 신탁관계에서 귀속의 문제는 딱히 일어나지 않는다고 볼 수 있다. 특히 신탁관계에서 귀속의 문제는 원칙적으로 위탁자에게 경제재가 귀속된다고 보고 있으므로, 사실상 경제적 실질에 입각하여 실질과세의 원칙을 충실히 반영하고 있다고 볼 수 있다는 점이다. 신탁관계에 관한 개별 세법 규정으로는 독일 부동산취득세법이 있다. 독일 부동산취득세법 제1조가 어떤 행위가 과세대상인 취득에 해당하는지를 규정하고 있으며, 동법 제13조가 취득세의 납세의무자를 규정하고 있다. 특히 신탁에 따른 취득에 있어서 납세의무자가 누가 될 것인지에 대해서 독일은 입법적으로 해결을 하였는데, 원칙적으로 취득자와 양도자가 연대납세의무를 지도록 한 것이다. 이 부분은 구체적으로 신탁에 대한 귀속의 문제를 원천적·입법적으로 해결하였으며, 징수의 편의도 고려된 것으로 판단된다. 다만, 독일 부동산취득세법 제1조 제3항에 의한 회사지분결합에 의

한 간주취득에 있어서는 취득자만이 납세의무자가 된다. 이는 조세회피행위를 방지하기 위한 규정으로서 기능을 한다.

이와 같은 부동산취득세에 관한 독일의 법제가 우리에게 주는 시사점은 다음과 같이 정리할 수 있을 것이다. 첫째, 신탁관계에서 귀속의 문제를 일반법으로 해결하고 있다는 점, 둘째, 신탁관계에서 귀속의 문제를 실질과세의 원칙에 입각하여 판단하고 있다는 점, 셋째, 부동산취득세에 있어서 원칙적으로 양도자와 취득자가 연대납세의무를 진다는 점, 넷째, 회사지분결합에 의한 간주취득에 있어서 조세회피행위방지를 위한 특별 규정의 측면에서 접근하고 있다는 점이다.

김 무 열

(경북대학교 법학전문대학원 강사, 법학박사)

참고문헌

- 김상훈, “신탁재산에 대한 재산세 납세의무자”, 저스티스 제149호, 2015.
 김동수/마영민, “신탁과 세법”, BFL 제17호, 2006.
 이동식, “세법의 사법에서의 의미”, 조세법연구 제11집 제1호, 2005.
 이재호, “신탁부동산의 양도와 부가가치세법상 납세의무자”, 홍익법학 제13권 제1호, 2012.
 전병욱, “부동산신탁 간주취득세의 문제점과 개선방안”, 법학논총 제33권 제3호, 2013.
 정지선/권형기, “신탁재산에 대한 재산세 납세의무자”, 세무학연구 제30권 제4호, 2013.
 Boruttau, Ernst Paul, Grunderwerbsteuergesetz, 17. Auflage, 2011.
 Brinkhaus/Scherer, KAGG Kommentar, 2003.
 Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung Kommentar, 1999.
 Kein, Franz, Abgabenordnung, 13. Auflage 2016.
 Löhnig, Martin, Treuhand, 2006.
 MüKoBGB/Schubert BGB.
 Römermann, Volker, Münchener Anwaltshandbuch GmbH-Recht, 3. Auflage, 2014.
 Schulte-Bunert, Kai, Das Vertragsstatut der Treuhand im internationalen Privatrecht, Peter Lang, 2005.
 Sölch/Ringleb, UStG Kommentar, 76. Auflage, 2016.
 Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Auflage, 2015.