▌예산정책연구 제8권 제1호 2019. 5. pp.123-148 https://doi.org/10.35525/nabo.2019.8.1.005

「협동조합기본법」에 따라 설립된 협동조합의 등록면허세 과세완화 방안*

이한우**

국문초록

협동조합이 출자금을 등기하는 경우에는 등록면허세를 납부하여야 한다. 등록면허세가 112,500원에 미달하는 경우에는 등록면허세 최저한세로 112,500원(대도시는 337,500원)을 부담하여야 한다. 협동조합은 조합원의 가입과 탈퇴가 자유롭기 때문에 출자금 증·감이 계속적·반복적으로 이루어져 거의 매년 출자금 등기를 하여야 하는데, 등록면허세 최저한세는 협동조합에게 많은 부담을 주고 있다. 협동조합의 재무 상태는 소상공인이나 창업 중소기업보다 열악하지만 매년 등록면허세 최저한세로 112,500원(대도시는 337,500원)을 납부한다. 이는 소상공인이나 창업 중소기업보다 협동조합이 등록면허세를 더 많이 납부하는 문제점이 있다. 이러한 문제점을 개선하고 협동조합의 부담을 완화하기 위해서는 등록면허세 과세를 완화해야 할 필요성이 있다.

협동조합의 등록면허세 과세완화 방안은 대도시에서 협동조합을 설립하는 경우에 부담하는 등록면허세 중과세에 대한 완화방안과 협동조합의 출자금 등기에 대한 등록면허세 과세완화 방안이 있다. 대도시에서 협동조합 및 사회적 협동조합을 설립하는 경우에는 「지방세법」 제28조 제2항을 개정하여 등록면허세가 중과세되지 않도록 하여야 할 것이다. 협동조합의 출자금 등기에 대해서는 단기적인 측면에서는 기타 등록면허세율로 과세하고 중·장기적인 측면에서는 「지방세법」을 개정하여 등록면허세 과세를 완화하여야 할 것이다.

□ 주제어: 협동조합, 출자금, 등록면허세, 등록면허세 최저한세, 변경등기

투고일: 2019. 2. 25. 수정일: 2019. 3. 18. 게재확정일: 2019. 3. 22.
* 본 논문은 2017.7.3. 서울시 협동조합 지원센터에서 주최한 “협동조합 법·제도 개선 정상화 프로젝트”에서 발표한 자료를 수정·보완해서 작성하였다.
** 세무법인 화우, 세무사 (koreacow1998@hanmail.net)

I. 서 론

협동조합이라 함은 「농업협동조합법」 등 8개의 개별법에 따라 설립된 농업협동조합 등과 「협동조합기본법」에 따라 설립된 협동조합으로 구분할 수 있다. 「협동조합기본법」이 제정되기 전에 개별법에 따라 설립된 농업협동조합 등에 대해서는 담보물 등기에 대한 등록면허세 75% 감면 등 많은 조세혜택이 있지만, 「협동조합기본법」에 따라 설립된 협동조합(이하 "협동조합"이라고 한다)에 대한 조세혜택은 거의 없는 실정이다.

협동조합은 출자금의 납입이 끝난 날로부터 14일 이내에 주된 사무소의 소재지에서 설립등기를 하여야 하고, 출자금이 변경되는 경우에는 회계연도가 끝난 후 3개월 이내에 변경등기를 하여야 한다. 조합원의 가입과 탈퇴가 자유로워 출자금 등의 변동이 수시로 발생하기 때문에 협동조합은 실질적으로 매년 변경등기를 하여야 한다.

협동조합이 설립등기 및 변경등기를 하는 경우에는 출자금 및 출자금 증가액에 1,000분의 4를 등록면허세로 납부하여야 하는데, 등록면허세가 112,500원 이하인 경우에는 등록면허세 최소 납부세액으로 112,500원을 납부하여야 한다. 즉, 협동조합의 출자금 및 출자금 증가액이 28,125,000원 이하이면 무조건 112,500원을 등록면허세로 납부하어야 한다. 협동조합을 대도시에 설립하는 경우에는 설립등기시점 및 설립 후 5년 이내에 변경등기를 하는 시점에 등록면허세가 3배 중과된다. 등록면허세 최소 납부세액도 3배로 중과되기 때문에 협동조합의 출자금 등이 28,125,000원 이하인 경우에는 등록면허세로 337,500원을 납부하여야 한다.

출자금을 28,125,000원 이하로 출자하여 설립하는 소규모 협동조합은 설립시점 또는 매년 변경등기 시점에 납부하여야 하는 등록면허세가 큰 부담이라고 할 수 있다. 이러한 부담을 줄이기 위해서는 협동조합에 대한 등록면허세 과세완화 방안을 모색할 필요성이 있다. 이에 본 논문에서는 협동조합의 설립등기 시점 및 변경등기 시점에 부담하여야 하는 등록면허세를 살펴보고(Ⅱ), 협동조합에 대한 등록면허세 과세의 문제점을 검토(Ⅲ)한 후, 협동조합에 대한 등록면허세 과세완화 방안을 제시(Ⅳ)하고자 한다.

Ⅱ. 협동조합의 설립·변경등기와 등록면허세

1. 협동조합의 설립·변경등기

협동조합은 조합원의 복리를 증진하고 지역사회에 공헌하기 위한 사업조직으로 경제·사회·문화 등 모든 분야에서 설립이 가능하며 「협동조합」과 「협동조합연합회」는 각각 법인으로 하고, 영리를 목적으로 하지 않는 「사회적협동조합」과 「사회적협동조합연합회」는 비영리법인(이하 "사회적협동조합"이라 한다)으로 한다.[1)]

협동조합을 설립하려는 경우에는 5인 이상의 조합원 자격을 가진 자가 발기인이 되어 정관을 작성하고 창립총회의 의결을 거친 후 주된 사무소의 소재지를 관할하는 시·도지사에게 신고하여야 한다.[2)] 설립신고를 받은 시·도지사는 그 설립신고를 반려하거나 보완을 요구하는 경우를 제외하고는 신고확인증을 발급하여야 한다.[3)] 발기인은 신고확인증을 발급받으면 지체 없이 설립사무를 이사장에게 인계하여야 하고, 이사장이 설립사무를 인수하면 기일을 정하여 조합원이 되려는 자에게 출자금을 납입하게 하여야 한다.[4)] 협동조합은 출자금의 납입이 끝난 날로부터 14일 이내에 주된 사무소의 소재지에서 설립등기를 하여야 하고, 출자금이 변경되는 경우에는 회계연도가 끝난 후 3개월 이내에 변경등기를 하여야 한다.[5)] 협동조합의 자본금은 조합원이 납입한 출자금의 총액으로 한다.[6)]

사회적협동조합을 설립하고자 하는 때에는 5인 이상의 조합원 자격을 가진 자가 발기인이 되어 정관을 작성하고 창립총회의 의결을 거친 후 기획재정부장관에게 인가를 받아야 한다.[7)] 발기인은 기획재정부장관의 설립인가를 받으면 지체 없이 설립사무를 이사장에게 인계하여야 하고, 이사장이 설립사무를 인수하면 기일을 정하여 조합원이 되려는 자에게 출자금을 납입하게 하여야 한다.[8)] 사회적협동조합은 설립인가를 받은 날로부터

---

1) 「협동조합기본법」 제2조 및 제4조.
2) 「협동조합기본법」 제15조.
3) 「협동조합기본법」 제15조의 2.
4) 「협동조합기본법」 제18조.
5) 「협동조합기본법」 제61조 및 제64조.
6) 「협동조합기본법」 제18조 제4항.
7) 「협동조합기본법」 제85조.
8) 「협동조합기본법」 제87조.

60일 이내에 주된 사무소의 소재지에서 설립등기를 하여야 하고, 출자금이 변경되는 경우에는 회계연도가 끝난 후 3개월 이내에 변경등기를 하여야 한다.[9] 사회적협동조합의 자본금은 조합원이 납입한 출자금의 총액으로 한다.[10]

협동조합과 사회적협동조합의 설립 등을 표로 정리하면 다음과 같다.

[표 1] 협동조합과 사회적협동조합의 설립

구분	협동조합	사회적협동조합
법인격	법인[11]	비영리법인
설립	시·도지사 신고	기획재정부 인가
사업	업종 및 분야 제한 없음[12]	공익사업을 40% 이상 수행[13]
설립등기	출자금 납입 후 14일 이내	설립인가일로부터 60일 이내
변경등기	회계연도 종료 후 3개월 이내	회계연도 종료 후 3개월 이내

자료: 「협동조합기본법」

9) 「협동조합기본법」 제106조.
10) 「협동조합기본법」 제87조 제4항.
11) 개별법 체계 하에서는 협동조합의 설립에 많은 제약이 따랐다. 그래서 협동조합 방식으로 조직을 운영하고자 하는 조직들은 다른 기존의 법제(민법과 상법)에 따라 운영될 수밖에 없었다. 그러나 개인사업자의 경우에는 사업자의 무한책임·대표교체가 어려워 민주적 운영의 어려움·공신력 약화 등의 문제가 발생하며, 주식회사의 경우에도 출자비례의결권(1주 1표)에 따른 저소득층 등의 사업 참여 어려움·지분거래를 통한 경영권 문제 등으로 인해 협동조합 방식으로의 조직운영에 많은 어려움을 겪을 수밖에 없었다. 이런 상황에서 「협동조합기본법」의 제정은 '협동조합'이라는 법인격을 부여하여, 기존의 법제(상법과 민법)가 충족시키지 못했던 새로운 경제 사회적 수요를 반영하고, 다양한 분야에서 새로운 협동조합을 설립 및 운영을 자유롭게 하여 서민과 지역경제를 활성화하고 지역단위의 새로운 일자리를 창출하여 국민경제 발전에 기여할 것이다(기획재정부, "협동조합 설립운영 안내서", 2012, 52쪽).
12) 금융 및 보험업은 제외한다.
13) 공익사업이란 ①지역사회 재생, 주민의 권익증진 등, ②취약계층 사회서비스 및 일자리 제공, ③국가·지자체 위탁사업, ④그 밖의 공익증진사업을 말한다(「협동조합기본법」 제93조).

2. 협동조합의 설립·변경 등기에 따른 등록면허세

가. 등록면허세 과세연혁

등록세는 각종 재산권이나 기타 권리를 공부에 등록하거나 등기하는 행위에 대해 과세하는 세목이다. 등록세는 일제 식민지 시대인 1911년 국세의 하나로 신설되었는데, 당시에는 회사의 등록에 대해서만 과세하였으나, 1913년부터 부동산에 대한 등기와 상법 또는 민법 규정의 각 사항을 등기하는 경우에도 과세하게 되었다. 우리나라 정부가 수립된 이후에도 등록세는 계속 국세로 남아있었는데, 1976년 국세로 부가가치세가 신설되고, 지방세에서 비중이 컸던 유흥음식세가 부가가치세로 편입됨에 따라 그에 대한 대체 세목으로 등록세가 지방세로 편입되었다.

국세이었던 등록세는 과세당국이 국세청이었음도 불구하고 그 주요 과세대상이었던 부동산 평가 업무는 지방자치단체가 관장하여 업무상의 혼란이 있었다. 정부는 부가가치세 실시를 계기로 세무행정의 효율성을 높이고 지방재정의 위축을 방지하기 위해 유흥음식세와 등록세를 맞바꾸었던 것이다.[14]

2011년부터 취득을 원인으로 하여 과세하는 취득세(2%)와 등록세(2%)를 취득세(4%)로 통합하고, 취득을 원인으로 하지 않는 등록세(법인등기, 기타등록세 등)와 면허세는 등록면허세로 통합되었다.

나. 법인등기에 대한 등록면허세

등록면허세는 재산의 등록과 면허라는 행정행위에 부과되는 조세인데, 「등록에 대한 등록면허세」와 「면허에 대한 등록면허세」로 구분된다. 등록에 대한 등록면허세의 과세원인이 되는 등록이란 취득을 원인으로 하지 않는 재산권과 그 밖의 권리의 설정·변경·소멸에 관한 사항을 공부에 등기하거나 등재하는 것을 말한다. 면허에 대한 등록면허세의 과세원인이 되는 면허란 면허·허가·인가·등록·지정검사·검열·심사 등 특정한 영업설비 또는 행위에 대한 권리의 설정이나 금지의 해제 등 행정청의 행위를 의미한다.[15]

---

14) 국가기록원, 재정/금융
〈www.archives.go.kr/next/search/listSubjectDescription.do?id=008144〉
(검색일 : 2019.03.16).

15) 「지방세법」 제23조.

법인을 설립하기 위하여 주식금액이나 출자금액을 납입하거나, 자본금 또는 출자금이 증가하는 경우에는 [표 2]와 같은 등록면허세를 납부하여야 한다.

[표 2] 출자금 납입 및 출자금 증가에 따른 등록면허세

구분	등록면허세	
	출자금 납입	출자금 증가
영리법인	출자가액의 1,000분의 4	납입한 출자액의 1,000분의 4
비영리법인	출자가액의 1,000분의 2	납입한 출자액의 1,000분의 2

자료:「지방세법」

출자금을 납입하거나 출자금을 증가시키는 경우에 영리법인은 출자액의 1,000분의 4를, 비영리법인은 출자액의 1,000분의 2를 등록면허세로 신고·납부하여야 한다. 다만, 출자금의 납입 및 출자금 증가에 대한 등록면허세가 112,500원에 미달하는 경우에는 112,500원을 등록면허세로 납부(이하 "등록면허세 최저한세"라 한다)하여야 한다.

1976년에 유흥음식세를 국세인 등록세와 상호교환하면서 등록면허세 최저한세를 9,000원으로 설정하였고[16], 1979년에 경제변동에 부합하는 과세정책의 구현을 위하여 일부 정액세율을 정률화 하는 한편 정액세율을 일부 조정하는 것으로 「지방세법」을 개정하면서 등록면허세 최저한세를 50,000원으로 인상하였다.[17] 1991년에 장기간 고정된 주민세 및 등록세의 정액세율 체계를 조정하기 위해 「지방세법」을 개정하면서 등록면허세 최저한세를 75,000원으로 인상하였고[18], 2014년에는 물가상승률 및 등록면허세의 정액세율 현실화 등을 감안하여 등록면허세 최저한세를 112,500원으로 상향조정[19]하여 현재에 이르고 있다.

대도시[20]에서 법인을 설립하거나 설립 후 5년 이내에 자본 또는 출자액을 증가시키는

16) 구 「지방세법」 제137조(법률 제2945호, 1977.1.1. 시행).
17) 구 「지방세법」 제137조(법률 제3174호, 1980.1.1. 시행).
18) 구 「지방세법」 제137조(법률 제4415호, 1992.1.1. 시행).
19) 구 「지방세법」 제28조(법률 제12153호, 2014.1.1. 시행).
20) 대도시란 「수도권정비계획법」 제6조에 따른 과밀억제권역을 말하는 것으로써 서울시, 인천광역시(강화군, 옹진구, 서구 대곡동·불로동·마전동·금곡동·오류동·왕길동·당하동·원당동, 인천경제자유구역 및 남동 국가산업단지는 제외한다), 의정부시, 구리시, 남양주시(호평동, 평내동, 금곡동, 일패동, 이패동, 삼패동, 가운동, 수석동, 지금동 및 도농동만 해당한다), 하남시, 고양시, 수원시, 성남시, 안양시, 부천시, 광명시, 과천시, 의왕시, 군포시, 시흥시[반월특수지역(반월특수지역에서 해제된 지역을 포함한다)

경우에는 등록면허세의 3배를 중과한다.[21] 이는 등록면허세 최저한세에도 적용하는 규정으로써 대도시 내의 법인은 등록면허세 최저한세도 3배 중과되므로 337,500원을 등록면허세 최저한세로 부담하여야 한다.

다. 협동조합의 설립·변경등기에 따른 등록면허세

협동조합을 설립하는 경우에는 출자금의 납입이 끝난 날로부터 14일 이내에 주된 사무소의 소재지에서 설립등기를 하여야 하고, 협동조합을 설립한 이후에 출자금을 변경하는 경우에는 회계연도가 끝난 후 3개월 이내에 변경등기를 하여야 한다.

협동조합 및 사회적협동조합이 설립등기 또는 변경등기를 하는 경우에는 출자금의 1,000분의 4 및 1,000분의 2를 각각 등록면허세로 신고·납부하여야 한다. 협동조합의 출자금 또는 출자금의 증가액에 대한 등록면허세가 112,500만원에 미달하는 경우에는 등록면허세 최저한세로 112,500원을 부담하여야 한다. 대도시에서 협동조합 및 사회적협동조합을 설립하거나 출자금을 증가하는 경우에는 출자금 또는 출자금의 증가액에 대한 등록면허세를 3배로 중과한다. 등록면허세 최저한세도 3배 중과되므로 등록면허세가 337,500원에 미달하는 경우에는 등록면허세 최저한세로 337,500원을 부담하여야 한다.

은 제외한다]를 말한다.

21) 「지방세법」 제28조 제2항.

Ⅲ. 협동조합에 대한 등록면허세 과세의 문제점

1. 법인등기에 따른 현행 세율체계의 문제

출자금 납입 및 출자금 증가에 따른 법인등기의 세율은 영리법인과 비영리법인으로 구분하여 정률세[22]와 정액세[23]로 과세하고 있다. 출자금 납입액 또는 출자금 증가액이 28,125,000원(사회적협동조합은 56,250,000원, 이하 "출자금 최소금액"이라 한다) 이하인 경우에는 112,000원으로 정액세로 과세하고, 출자금 최소금액을 초과하는 경우에는 1,000분의 4(사회적협동조합은 1,000분의 2)의 정률세로 과세한다. 이와 같은 과세체계는 다음과 같은 두 가지 문제점을 내포하고 있다.

첫째, 새로운 기업과 단체가 출현하고 있는데, 법인등기의 주체를 영리법인과 비영리법인의 두 가지 형태로 획일적으로 구분하여 과세하는 문제가 있다.

「민법」상의 조합과 같이 설립·운영·해산에 사적자치를 폭넓게 인정하면서 「상법」상 주식회사와 같은 유한책임을 인정하고자 유한책임회사와 비법인 단체인 합자조합이 2011년 상법개정[24]을 통해서 도입되었다. 이는 인적자산의 중요성을 감안하여 인적자산을 효율적으로 사용할 수 있는 새로운 기업 형태의 수요를 반영한 것이다.

일반적인 기업조직 형태인 회사의 대안으로 협동조합이라는 새로운 법인 형태가 「협동조합기본법」을 통하여 도입되었다.[25] 협동조합은 금융 및 보험업을 제외한 모든 사업을 할 수 있는 법인 형태인데, 2016년 말 10,615개가 설립되어 운영될 정도로 널리 활용되고 있다.[26]

---

22) 정률세는 가격에 일정률로 과세하는 것을 의미한다. 정률세의 과세물건은 화폐단위로 그 크기를 측정한다. 정률세의 과세표준은 금액으로 표시되며, 세율은 백분비(또는 천분비)로 나타난다.

23) 정액세는 단위당 일정액을 부과하는 것을 말한다. 과세물건이 화폐단위 이외의 단위로 표시되는 조세이다. 정액세의 과세표준은 수량으로 표시되고, 세율은 금액으로 표시된다.

24) 「상법」이 2011. 4. 14.에 개정되어 2012. 4. 15.부터 시행되었다.

25) 새로운 경제사회 발전의 대안으로 인식되고 있는 협동조합을 활성화하기 위하여 「농업협동조합법」 등 기존 8개의 개별법 체제에 포괄되지 못하거나 「상법」에 의한 회사설립이 어려운 경우 생산자 또는 소비자 중심의 "협동조합"을 설립하여 경제적 활동이 가능하도록 하고, 취약계층에 대한 사회서비스 또는 일자리 제공, 지역사회 공헌활동 등을 주로 수행하는 "사회적협동조합"을 별도로 도입하며, 협동조합 등의 설립·운영에 관한 기본적인 사항을 정함으로써 자주·자립·자치적인 협동조합의 활동을 촉진하고, 사회통합과 국민경제의 균형 있는 발전에 기여하려는 것이 「협동조합기본법」의 제정이유이다. 2012.1.26.에 제정되어 2012.12.1.에 시행되었다.

「신탁법」 개정(2012.7.26 시행)을 통해 기업 활동에 활용될 수 있는 새로운 제도가 다수 도입되었는데, 그 중 하나인 유한책임신탁 제도는 영업을 신탁재산으로 하는 경우에 법인격은 없지만 물적 회사(주식회사 등)와 거의 유사하게 기업이 운영될 수 있는 도구를 제공한다.[27]

이상과 같이 다양한 형태의 기업과 단체들이 출현하는데 법인등기의 주체를 영리법인과 비영리법인 두 가지로 획일적으로 구분하여 과세하는 것은 문제라고 할 수 있다.

둘째, 출자금 최소금액 이하에 대해서는 정액세로 과세하는 문제점이다.

현행 등록면허세 세율체계는 1976년에 등록세가 국세에서 지방세로 전환된 이후 현재까지 유지하고 있다. 법인등기에 따른 세율은 출자금 납입액 및 출자금 증가액에 대해서 영리법인은 1,000분의 4, 비영리법인은 1,000분의 2로 1976년의 세율을 현재까지 유지하면서 등록면허세 최소세액만 9,000원에서 112,500원으로 상향조정하였다.[28] 40년 동안 정률세는 그대로 유지하면서 정액세만 인상한 것인데, 등록면허세 최소세액은 12.5배가 인상되었지만 이에 대한 근거 및 타당성은 미약하다고 할 수 있다.[29] 그동안 경제적·사회적으로 많은 변화가 있었고, 이로 인해 새로운 기업형태들이 출현하였는데도 정률세는 그대로 유지하고 정액세만 인상한 것은 문제라고 할 수 있다.

정액세는 운영방식의 간편성, 그에 따른 세제의 간소화, 징세비용을 절약한다는 측면에서 장점을 가지고 있지만 가격 수준과 관계없이 일정한 세액을 부과하는 방식이기 때문에 불공평을 초래한다. 그 이유는 높은 가격이 형성되든 낮은 가격이 형성되든 단위당 동일한 세액을 부과하는 것은 높은 가격을 부담할 수 있는 주체와 낮은 가격만을 부담할 수 있는 주체에게 동일한 세 부담을 요구하고 있기 때문이다.[30]

---

26) 기획재정부, "제3차 협동조합 실태조사 결과 발표," 2018, 1쪽. 협동조합은 9,954개, 사회적협동조합은 604개, 연합회는 57개로서 도소매업(23.6%) 및 교육서비스업(13.7%) 비중이 높고 농림어업(10.3%), 제조업(8.7%), 예술·스포츠업(8.6%) 순으로 업종을 영위하고 있다.

27) 법무법인 율촌, 〈https://www.yulchon.com/download.asp?f_Name=/upload/20140428/YULCHON〉 (검색일 : 2019.3.16).

28) 등록면허세 최소세액은 등록세가 1976년에 국세에서 지방세로 전환될 당시에는 9,000원이었으나 1979년 개정을 통해서 50,000원, 1991년 개정을 통해서 75,000원, 2014년 개정을 통해서 112,500원이다.

29) 등록면허세 최소납부세액에 대한 개정이유에 대해서는 법령의 개정이유에 명확히 나타나지 않고 있으며, 개정 이유에서는 단지 정액세율을 조정한다고만 나타나고 있고 구체적인 개정 근거 및 등록면허세 최소세액 인상에 대한 근거도 나타나 있지 않다.

30) 유태현, 「재정학」, 상경사, 2011, 276~277쪽.

출자금 최소금액 이하에 대해서는 112,500원 등록면허세를 부담하여야 하므로 출자금의 납입금액 및 증가액이 100,000원이든 또는 출자금 최소금액인 28,125,000원이든 간에 상관없이 동일하게 등록면허세를 부담하여야 한다. 이는 공평성 측면에서 문제가 있다고 할 수 있다. 공평성은 동일한 조건하에 있는 각자(같은 경제력을 가진 주체)는 동일한 금액의 조세를 부담해야 하는 수평적 공평과 높은 경제력을 가진 주체가 무거운 조세부담을, 낮은 경제력을 가진 주체가 보다 가벼운 조세부담을 부담하여야 한다는 수직적 공평으로 구분할 수 있다.[31] 출자금 최소금액 이하에 대해서는 출자금의 납입금액 및 증가금액에 관계없이 112,500원의 정액세를 부담하고, 출자금 최소금액을 초과하는 경우에도 출자금의 납입금액 및 증가액에 관계없이 1,000분의 4(비영리법인은 1,000분의 2)로 동일하게 과세하는 것은 수직적 공평성 측면에서 문제가 있다고 할 수 있다.

2. 등록면허세 중과[32]

대도시에서 협동조합을 설립하여 출자금을 납입하거나 협동조합을 설립한 후 5년 이내에 출자금을 증가시키는 경우에는 등록면허세가 3배 중과된다. 이는 대도시 내로의 인구유입에 따른 인구 팽창을 막고 대도시의 인구 분산을 기하는데 그 목적이 있다. 그렇지만 일단 법률에서 정한 요건 사실이 충족되면 일률적으로 법률규정을 적용하는 것이 원칙이고, 구체적인 사안에서 그 입법 목적과의 배치 여부를 따져 그 적용여부를 결정할 수 없다.[33] 협동조합의 설립이 대도시 내로의 인구유입과 관련이 없다고 하더라도 대도시에 협동조합을 설립하는 경우에는 등록면허세가 중과된다.

협동조합은 조합원의 복리를 증진하고 지역사회에 공헌하기 위한 사업조직으로 경제·사회·문화 등 모든 분야에서 설립이 가능하다. 협동조합은 조합원의 동의를 얻은 정책을 통해 조합이 속한 지역사회의 지속 가능한 발전을 위해 노력하고 특정한 지역공간에서 조합원과의 강한 결합력을 갖기 때문에 지역사회와 밀접한 관계를 갖고 있다.[34] 영리기업에게 지역사회는 영리추구의 대상이기 때문에 대도시에 법인을 설립하는 경우에는 등

---

31) 최명근, 「세법학총론」, 세경사, 2007, 111쪽.
32) 협동조합의 등록면허세 중과문제에 대해서는 이한우, “협동조합 과세제도의 문제점과 개선방안,” 「(재)iCOOP협동조합연구소」, 2017, 157~158쪽에서 발췌하였다.
33) 대법원, 2008두18496 판결, 2011.06.10. 선고 ; 대법원, 2012두13511 판결, 2015.03.26. 선고.
34) 기획재정부, 전게논문, 2012, 17쪽.

록면허세를 중과하는 것이 일견 타당성이 있다고 할 수 있지만, 협동조합에게 지역사회는 조합원이 살아가는 생활공간 그 자체인데 지역생활공간이 대도시라는 이유만으로 대도시에 협동조합을 설립하는 경우에 등록면허세를 중과세하는 것은 문제라고 할 수 있다.[35]

3. 변경등기에 따른 등록면허세 과세[36]

협동조합 및 사회적 협동조합은 출자 총좌수와 납입한 출자금의 총액이 변경되었을 경우에는 회계연도 말을 기준으로 그 회계연도가 끝난 후 3개월 이내에 등기하여야 한다.[37] 그러나 협동조합 및 사회적 협동조합은 법인격의 특성상 조합원의 가입과 탈퇴가 자유로워 출자금 등의 변동이 수시로 발생하기 때문에 실질적으로 매년 거의 모든 협동조합이 변경등기를 해야 하는 상황이며 변경등기에 관한 비용 지출은 신설 협동조합에 부담을 주고 있는 실정이다.[38]

등록면허세는 등록면허세 최소세액으로 112,500원을 납부하여야 하는데, 출자금 또는 출자금으로 증가하는 금액이 28,125,000원 미만이면 무조건 112,500원을 납부하여야 한다. 이는 협동조합당 출자금은 40,690,00원 인 점, 당기순이익이 1,923,000원 인 점을 고려[39]하면 일반 협동조합으로서는 과도한 부담이라고 할 수 있다. 매년 10,000원의 출자금만 증가하더라도 등록면허세 최소세액으로 112,500원을 납부하여야 하는 바, 이는 당기순이익의 5.8%에 해당하는 금액이다.

협동조합의 평균 자산 등 전반적인 투자규모는 소상공인[40]이나 창업 중소기업[41] 보다 매우 열악한 실정이다. 협동조합의 평균 자산(5,577만원)은 소상공인(1억 6,226만

---

35) 물론 생활공간이 대도시라서 과세하는 것은 영리기업도 동일하다고 할 수 있다. 그러나 협동조합은 대도시에서 영리만을 추구하는 것이 아니라 대도시 내 조합원들의 복리를 증진하고 대도시를 위한 공익활동을 수행하는 점 등을 고려하면 영리기업과 동일하게 중과세하는 것은 문제라고 할 수 있다.
36) 변경등기에 따른 등록면허세 과세 문제는 이한우, 전게논문, 160~162쪽에서 발췌하였다.
37) 「협동조합기본법」 제64조 제1항 및 제2항.
38) 류환민, “협동조합기본법 일부개정법률안 검토보고,” 「국회입법조사처」, 2015, 1쪽.
39) 기획재정부, “제2차 협동조합 실태조사 결과 발표,” 2015, 2쪽.
40) 소상공인이란 소기업 중 상시근로자수 5인 미만(도· 소매업, 음식업, 숙박업, 서비스업 등) 혹은 10인 미만(제조업, 건설업 및 운수업)인 사업자를 말한다.
41) 창업기업이란 중소기업 중 창업에서 제외되는 업종 이외의 전 산업을 영위하는 기업체로서 사업을 개시한 날부터 7년이 지나지 아니한 기업을 의미한다.

원) 및 창업 중소기업(1억 6,364만원)보다 낮고, 평균 자본(3,929만원)은 소상공인(5,308만원)의 1/3 수준이고 창업 중소기업(7,559만원)의 1/5 수준이다. 협동조합의 평균 부채액(1,648만원)은 소상공인(5,308만원)의 1/3 수준이고 창업 중소기업(7,559만원)의 1/5 수준이다. 현금출자금(3,049만원)은 소상공인(7,257만원)의 약 42% 수준이고 창업 중소기업(2억 1,804만원)의 약 14% 수준이다. 이와 같이 협동조합의 재무 상태는 소상공인이나 창업 중소기업 보다 열악하지만 매년 등록면허세 최저한세로 112,500원을 납부하므로 소상공인이나 창업 중소기업보다 등록면허세를 더 많이 납부하는 문제가 있다.[42]

42) 소상공인 및 창업 중소기업은 개인과 법인이 있을 수 있는데, 개인은 등기에 대한 등록면허세를 납부하지 않고, 법인의 경우에도 보통은 설립시점 또는 자본금을 증가하거나 감소시키는 시점에 등록면허세를 납부한다. 소상공인 및 창업 중소기업의 자본금 증감은 매년 이루어지는 것이 아니고 어쩌다 가끔 발생하므로 거의 법인 설립시점에만 등록면허세를 납부한다고 할 수 있다.

Ⅳ. 협동조합의 등록면허세 과세완화 방안

1. 협동조합의 등록면허세 과세완화의 타당성

가. 공익적인 측면

협동조합의 다음과 같은 점을 고려하면 협동조합은 본질적으로 공익성을 내재화하고 있는 조직으로 파악할 수 있다.[43]

첫째, 협동조합은 협동조합의 활성화를 통해 사회통합과 국민경제의 균형 있는 발전에 기여하는 공익의 실현을 궁극적인 목적으로 하고 있음을 선언하고 있다.[44]

둘째 협동조합은 조합원의 권익을 향상시키고 지역사회 공헌을 목적으로 하고 있다. 또한, 실무적으로도 설립신고 등을 하는 경우에 사업계획서에 지역사회에 대한 공헌사업을 필수적으로 기재하여야 한다.[45]

셋째, 국가와 공공단체는 협동조합의 사업에 적극적으로 협조해야 하고 자금, 경영 및 교육훈련 등을 지원할 수 있도록 규정하고 있다.[46] 이는 협동조합이 사회통합과 국민경제의 균형발전이라는 공익성을 가진다는 것을 전제하기 때문이다.

넷째, 협동조합은 시가와 원가 차이를 통한 이익추구를 지양하고 조합원의 이익을 위해 운영되어야 한다. 주로 소규모의 생산자나 소비자 등이 조합원이기 때문에 협동조합의 이익은 국민경제의 균형발전이라는 공익으로 이어진다.

기획재정부의 "제2차 협동조합 실태조사 결과 발표"에 따르면 협동조합 전체의 49.4%가 지역사회에 공헌활동을 하고 있으며, 지역사회 공헌은 자원봉사 등 노동력 제공(27.6%), 생산물품 기부(19.5%), 현금기부(13.6%) 등으로 하고 있다.[47] 이러한 점을 고려하면 협동조합은 공익성을 내재하고 있기 때문에 협동조합의 출자금 증가 또는 감소에 대해서는 등록면허세 과세를 완화하는 것이 타당하다고 할 수 있다.

---

43) 변철환, "이른바 '일반협동조합'의 공익성에 관한 법이론적 소고", 「생협평론」 2016년 겨울호, 2016, pp.142-144.
44) 「협동조합기본법」 제1조.
45) 「협동조합기본법」 제2조 제1호, 동법 제4조 제1항 제3호.
46) 「협동조합기본법」 제10조 제2항, 동법 제10조의 2 및 동법 제10조의 3 제1조.
47) 2014년 1년간 지역사회 재투자 활동을 금액으로 환산하면 약 90억7,795만원으로 추정된다.

사회적 협동조합은 일정비율 이상 공익사업을 수행하여야 하는 의무가 있고 조합원에게 배당이 금지되어 있다. 사회적 협동조합을 청산하는 경우에는 잔여재산을 조합원에게 분배하지 않고 다른 비영리법인 또는 국고 등으로 귀속시켜야 한다. 이는 사회적 협동조합이 공익성과 함께 비영리성도 내포한다고 할 수 있다.

사회적 협동조합은 지역복지서비스 제공을 설립목적으로 하여야 하고 주 사업[48]이 협동조합 전체 사업량의 40% 이상이어야 한다. 이러한 점을 고려하면 사회적 협동조합도 공익성을 내포하고 있기 때문에 등록면허세 과세완화에 대한 타당성은 충분하다고 할 수 있다.

나. 사회적경제 조직으로서의 협동조합

사회적경제란 구성원들 간의 협력 및 자조를 바탕으로 재화 또는 용역을 생산하거나 판매하는 활동을 통해 사회적 가치를 창출하는 경제활동을 의미한다.[49] 사회적경제에 대한 정의는 국가 및 시대별로 다양한데, 사회적경제에 대한 다양한 정의를 정리하면 [표 3]과 같다.

[표 3] 사회적경제의 다양한 정의

OECD	EU	캐나다 퀘벡
국가와 시장 간에 존재하는 조직으로서 사회적 요소 및 경제적 요소를 동시에 추구하는 것을 말한다.	상호공제조합, 사단, 협동조합, 재단 등 조직원들의 참여적 경영 시스템을 갖춘 조직으로서 사회적 목적을 추구하기 위한 경제활동을 의미한다.	사회적 목적을 실현하기 위하여 구성원의 필요충족, 자율성, 민주적 지배구조 등에 따라 운영되는 기업의 경제활동을 의미한다.

자료: 기획재정부, “사회적경제 활성화 방안,” 2017, 3쪽.

48) 주 사업은 유형에 따라 5가지로 분류가 가능하다. 첫째, 지역사업형은 지역경제 활성화, 지역주민의 복리증진사업 등을 하는 경우, 둘째, 취약계층 사회서비스 제공형은 취약계층에게 복지· 의료· 환경 등의 분야에서 사회서비스를 제공하는 경우, 셋째, 취약계층 고용형은 취약계층에게 일자리를 제공하는 경우, 넷째, 위탁사업형은 국가나 지자체의 위탁사업을 수행하는 경우, 마지막으로 기타 공익증진형은 앞의 4가지 이외의 공익증진사업을 말한다.

49) 기획재정부, “사회적경제 활성화 방안,” 2017, 3쪽.

협동조합은 단기적인 이윤보다는 장기적인 이익을 추구하여 안정적인 경영이 가능한 이용자 소유 기업이다. 인적자원 위주로 운영되기 때문에 일자리 확충[50] 및 고용안정에 기여할 수 있는 점을 고려하여 협동조합은 사회적경제 조직 중 하나의 유형으로 분류되고 있다.[51] 또한 사회 양극화, 빈부격차 등 사회적 갈등요인을 치유하는 대안적 기업모델로 인식되어 왔다.[52] 이와 같은 점을 고려하면 협동조합에 대한 등록면허세 과세완화에 대한 필요성 및 타당성은 충분하다고 할 수 있다.[53]

2. 협동조합의 등록면허세 과세완화 사례(서울시)

서울시는 새로운 경제주체로 등장한 협동조합의 활성화를 위해 공공성이 강한 사회적 협동조합의 등록면허세 경감을 추진하였다. 사회적 협동조합에 대한 등록면허세 경감을 위해서는 구세 감면 조례를 개정하여야 한다. 2016년 11월 기준 3개 자치구에서 조례개정이 완료[54](영등포, 성북, 강서)되었고 22개 자치구에서 조례개정을 추진하고 있다.[55] 사회적 협동조합에 대한 등록면허세 경감은 등록면허세 최저한세 112,500원을 '기타 등록면허세'수준인 42,000원으로 인하하는 것이다. 대도시의 등록면허세 중과를 고려하면 사회적 협동조합은 약 26만원의 등록면허세를 절감할 수 있다.[56]

---

50) 산출액 10억원 당 취업유발계수는 전산업이 12.9명인데 비하여 협동조합은 38.2명이다. 또한 택시 협동조합의 근로일수 대비 수입(월평균)은 일반 택시회사의 1.7배이다(기획재정부, 앞의 논문, 4쪽).

51) 기획재정부, 앞의 논문, 6쪽.

52) 김민창·김재환·정도영, "「협동조합 기본법」의 입법영향 분석," 「국회입법조사처」, 2018, 1쪽.

53) 물론 대규모 협동조합 또는 공익목적 등이 아닌 사적인 목적으로 협동조합을 활용하는 경우까지 모두 등록면허세에 대한 경감혜택을 부여할 필요성은 없을 것이다. 따라서 등록면허세 경감에 대해서 어떠한 특정 요건을 충족한 협동조합에 대해서만 적용할 것인지 또는 출자금 규모에 따라 차등 적용할 것인지는 입법적으로 고려할 필요성이 있다.

54) 서울특별시 성북구 구세 감면 조례 제11조(사회적협동조합에 대한 감면) 「협동조합기본법」 제85조에 따라 인가를 받은 사회적협동조합의 설립 및 출자총액 또는 재산총액의 증가에 따른 등기에 대하여 등록면허세의 납부세액이 11만2천5백원 미만인 경우는 4만2백원으로 한다.

55) 서울시에 대한 협동조합 등록면허세 과세완화 사례는 김운규, "(사회적)협동조합에 대한 세정지원 방안 - 서울시 사례를 중심으로 -," 제5회 지방세 콜로키움 발표자료, 한국지방세학회, 2016을 발췌하여 정리하였다.

56) 서울시에 설립하는 협동조합의 경우에는 등록면허세 중과에 따라 등록면허세 최저한세로 400,500원(지방교육세 포함)을 납부하여야 했지만, 조례 개정으로 144,720원(지방교육세 포함)만 납부하면 되므로 262,800원의 등록면허세가 절감된다. 추후 조례개정을 통해 협동조합에 대해서도 동일하게 적용할 예정이다.

3. 협동조합의 등록면허세 과세완화 방안

가. 등록면허세 중과 배제

협동조합은 친근한 사람들로 구성된 인적 결합체이자 상부상조하는 단체이다. 상부상조의 인간관계는 지역적 사회성이 요청되기 때문에 협동조합은 지역적인 조직으로서의 특성을 가진다. 이러한 특성으로 인해 협동조합은 원칙적으로 동일 지역에 거주하는 사람들로 구성된 인적 결합체이다. 대도시에서 협동조합을 설립하고자 하는 경우에는 조합원들이 주로 대도시에서 거주할 것이다.[57]

대도시에서의 등록면허세 중과에 대한 입법취지는 대도시의 인구팽창의 억제, 환경의 순화보존 및 지역 간의 균형적 발전 등을 도모하기 위한 것이다.[58] 대도시에서 협동조합을 설립하는 경우에는 조합원들 대부분이 대도시에서 거주하기 때문에 대도시의 인구팽창과는 관련이 없다고 할 것이다. 따라서 협동조합 및 사회적 협동조합을 대도시에서 설립하는 경우에는 등록면허세가 중과되지 않도록 「지방세법」 제28조 제2항을 개정하는 것이 타당하다고 할 수 있다.

[표 4] 출자금 납입 및 출자금 증가에 따른 등록면허세

현행	개정
「지방세법」 제28조【세율】 ② 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 등기를 할 때에는 그 세율을 제1항 제1호 및 제6호에 규정한 해당 세율(제1항 제1호 가목부터 라목까지의 세율을 적용하여 산정된 세액이 6천원 미만일 때에는 6천원을, 제1항 제6호 가목부터 다목까지의 세율을 적용하여 산정된 세액이 11만2천500원 미만일 때에는 11만2천500원으로 한다)의 100분의 300으로 한다.	「지방세법」 제28조【세율】 ② 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 등기를 할 때에는 그 세율을 제1항 제1호 및 제6호에 규정한 해당 세율(제1항 제1호 가목부터 라목까지의 세율을 적용하여 산정된 세액이 6천원 미만일 때에는 6천원을, 제1항 제6호 가목부터 다목까지의 세율을 적용하여 산정된 세액이 11만2천500원 미만일 때에는 11만2천500원으로 한다)의 100분의 300으로 한다.
1. 대도시에서 법인을 설립(설립 후 또는 휴면법인을 인수한 후 5년 이내에 자본 또는 출자액을 증가하는 경우를 포함한다)하거나 지점이나 분사무소를 설치함에 따른 등기	1. 대도시에서 법인(**「협동조합기본법」에 따라 설립된 협동조합 및 사회적 협동조합은 제외한다**)을 설립(설립 후 또는 휴면법인을 인수한 후 5년 이내에 자본 또는 출자액을 증가하는 경우를 포함한다)하거나 지점이나 분사무소를 설치함에 따른 등기

자료: 「지방세법」

57) 농협대학교 협동조합경영연구소, 「협동조합학원론」, 청목출판사, 2013, 38쪽.
58) 대법원, 2006두2503판결, 2006.06.15.선고.

나. 설립·변경등기에 따른 등록면허세

(1) 등기의무 면제

협동조합의 조합원은 가입과 탈퇴가 자유롭기 때문에 출자금의 증가 또는 감소가 계속적·반복적으로 발생된다. 협동조합의 출자금이 변경된 경우에는 회계연도 말을 기준으로 그 회계연도가 종료된 후 3개월 이내에 변경등기를 하여야 한다. 등록면허세는 출자금의 등기가 전제인 바, 협동조합의 출자금 변동에 대해서는 변경등기를 하지 않도록 「협동조합기본법」 제64조 제2항을 개정하면 등록면허세를 부담하지 않을 수 있다.

[표 5] 출자금 변경등기 면제

현행	개정
「협동조합기본법」 제64조 【변경등기】 ② 제61조제2항제2호의 사항에 관한 변경등기는 제1항에도 불구하고 회계연도 말을 기준으로 그 회계연도가 끝난 후 3개월 이내에 등기하여야 한다.	「협동조합기본법」 제64조 【변경등기】 ② 제61조제2항제2호의 사항에 관한 변경등기는 제1항에도 불구하고 **등기하지 아니할 수 있다.**

자료: 「협동조합기본법」

「유럽연합 협동조합법 원칙[59]」에 따르면 협동조합은 법 또는 정관에 별도의 규정이 없는 한 최소자본에 대한 제한 없이 설립이 가능하다. 협동조합은 가변자본을 가진 집단인데[60], 협동조합의 자본은 조합원이 가입하면 출자금 납입으로 자본이 증가하고 탈퇴하면 출자금 환급으로 인해 자본이 감소한다.[61] 조합원이 증가하는 경우 또는 감소하는 경우로 인한 자본의 변동은 협동조합 정관의 개정이나 공시를 요구하지 않는다.[62] 즉,

59) 유럽협동조합법이 2003년에 제정되어 2006년 8월에 시행되었는데, 유럽연합 협동조합법 원칙(The Principles of European Cooperative Laws)은 유럽협동조합법 및 유럽연합의 협동조합 관련법 개정시 기준이 될 수 있는 원칙이다. 4년간의 작업을 통해 2017년 9월에 발간되었다. 유럽연합 협동조합법 원칙(The Principles of European Cooperative Laws)은 법적 효력을 갖는 것은 아니지만 유럽연합 집행위원회에 보고되고 「유럽 협동조합법 연구 그룹」의 권위 있는 법학자들이 연구·발표한 보고서이다((재)아이쿱협동조합연구소, "유럽연합 협동조합법 공통원칙 리뷰 보고서", 2018, 2쪽).

60) 박광동, "이탈리아 협동조합에 관한 연구," 「법과 정책」, 경주대학교 법과정책연구소 제19권 제1호, 2013, 170쪽.

61) 박기영, "협동조합의 효율적 도산과 재기를 위한 법제개선 연구," 「현안분석 2013-14」, 한국법제연구원, 2013, 61쪽.

62) (재)아이쿱협동조합연구소, 앞의 논문, 22쪽.

협동조합을 설립하는 경우에는 법인격을 얻기 위해서 설립등기를 하여야 하지만 출자금 증·감에 대해서는 변경등기를 하지 않아도 된다.

협동조합의 자본은 조합원의 가입과 탈퇴가 자유롭기 때문에 출자금이 증가하거나 또는 감소하는 가변자본의 형태를 취하고 있다. 가변자본은 필연적으로 출자금의 증가 또는 감소가 계속적·반복적으로 발생되는데, 이러한 가변자본에 대한 등기 여부는 각 나라의 입법정책에 따라 달라진다고 할 수 있다.[63] 등록면허세는 출자금의 등기가 전제인 바, 협동조합의 출자금 변동에 대해서는 변경등기에서 제외하도록 하는 것도 등록면허세 과세를 완화하는 하나의 방안이 될 수도 있을 것이다.

(2) 세율 적용 변경

협동조합 등이 설립등기 및 변경등기를 하는 경우에는 등록면허세를 납부하여야 하는데, 등록면허세 세율을 「지방세법」 제28조 제1항 제6호 가목 및 나목의 세율을 적용하는 것이 아니라 「지방세법」 제28조 제1항 제6호 바목의 세율을 적용하는 것이다. 즉, 최소 출자금액 이하인 경우에는 등록면허세 최저한세를 적용하는 것이 아니라 42,000원의 정액세를 적용(이하 "기타 등록면허세율"이라 한다)하는 것이다. 이는 현행 서울시 자치구에서 구세 감면 조례를 통해 사회적협동조합에 대해서만 시행하고 있는 제도로써 법령 개정 없이 조례개정을 통해 쉽게 변경할 수 있는 이점이 있다.

(3) 등록면허세 최저한세 적용 배제

협동조합은 일반법인과 달리 출자금 증·감이 계속적으로 이루어지기 때문에 매년 변경등기를 하여야 한다. 일반법인은 출자금의 증·감이 필요한 경우[64]에만 이루어지지만 협동조합은 조합원의 가입·탈퇴의 자유로 인해 출자금 증·감이 매년 이루어진다.

협동조합은 소상공인이나 창업 중소기업보다 재무상태가 열악하지만 등록면허세는 더

---

63) 유럽연합은 협동조합의 출자금 변동에 대해서 등기를 하는 나라도 있고 등기를 하지 않는 나라도 있다. 유럽연합 중 이탈리아의 협동조합은 출자금 변동에 대해서 등기를 하지 않아도 된다. 이는 협동조합의 자본이 채권자 보호에 관한 기능을 하지 않을 수도 있다는 것이다. 출자금 변동을 등기하지 않음에 따라 발생되는 채권자 보호 등의 문제들을 해결하기 위해서 이탈리아의 협동조합은 연간 전체 이익의 30% 이상을 법정 준비금으로 적립하여야 한다(박광동, 앞의 논문, 171쪽).

64) 주식회사의 경우에는 자금이 필요한 경우에 자본금이 증가되고 자본감소는 일정한 요건을 충족하고 채권보호절차 등 엄격한 절차를 통해서만 이루어진다.

많이 납부하는 문제가 있다.[65] 또한 협동조합을 새롭게 시작하는 경우에는 재정상태가 열악한 경우가 대부분인데[66], 출자금이 최소 출자금액 이하인 경우에는 등록면허세 최소세액으로 112,500원을 납부하여야 하는 문제가 발생한다. 이러한 문제를 해결하기 위해서 협동조합 및 사회적 협동조합에 대해서는 등록면허세 최소세액을 과세하지 않는 것으로 「지방세법」 제28조 제1항 제6호를 개정하는 입법개선이 이루어져야 할 것이다.

[표 6] 협동조합 및 사회적 협동조합에 대한 등록면허세 최소세액 폐지

현행	개정
「지방세법」 제28조 【세율】 ① 등록면허세는 등록에 대하여 제27조의 과세표준에 다음 각 호에서 정하는 세율을 적용하여 계산한 금액을 그 세액으로 한다. 다만, 제1호부터 제5호까지 및 제5호의2의 규정에 따라 산출한 세액이 해당 각 호의 그 밖의 등기 또는 등록 세율보다 적을 때에는 그 밖의 등기 또는 등록 세율을 적용한다. 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)	「지방세법」 제28조 【세율】 ① 등록면허세는 등록에 대하여 제27조의 과세표준에 다음 각 호에서 정하는 세율을 적용하여 계산한 금액을 그 세액으로 한다. 다만, 제1호부터 제5호까지 및 제5호의2의 규정에 따라 산출한 세액이 해당 각 호의 그 밖의 등기 또는 등록 세율보다 적을 때에는 그 밖의 등기 또는 등록 세율을 적용한다. 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, **다만 「협동조합기본법」 제15조 및 제85조에 따라 설립된 협동조합 및 사회적 협동조합은 제외한다**)

자료: 「지방세법」

65) 협동조합은 출자금 증·감이 수시로 발생하기 때문에 매년 변경등기를 하여야 하지만 창업 중소기업 등은 필요한 경우에만 자본금 증·감이 일어나기 때문에 변경등기도 필요한 시점에서만 이루진다.

66) 서울에서 돌봄 협동조합의 설립사례에 대한 예를 들어 보고자 한다. 조합원의 출자금은 조합원 1인당 50,000원으로 해서 500,000원이다. 그런데 협동조합에 대한 설립등기를 하는 과정에서 등록면허세로 납부한 금액은 405,000원(교육세 포함)이다. 이는 협동조합 출자금의 81%를 등록면허세를 납부하는데 사용한 것이다(조영자, "협동조합 법·제도개선 정상화 르포젝트," 서울시협동조합지원센터, 2017, 60쪽).

(4) 협동조합의 출자금 규모에 따른 차등세율 적용 방안

현행 등록면허세 세율체계는 1976년에 등록세가 국세에서 지방세로 전환된 이후 현재까지 유지하고 있다. 법인등기에 따른 세율은 출자금 납입액 및 출자금 증가액에 대해서 영리법인은 1,000분의 4, 비영리법인은 1,000분의 2로 1976년부터 현재까지 유지한 반면 등록면허세 최소세액은 9,000원에서 112,500원으로 상향조정하였다. 이는 40년 동안 정률세는 그대로 유지하면서 정액세만 인상한 것이다.

출자금 최소금액 이하에 대해서는 112,500원의 등록면허세를 부담하여야 하므로 출자금의 납입금액 및 증가액이 100,000원이든 또는 출자금 최소금액인 28,125,000원이든 간에 상관없이 동일하게 112,500원의 등록면허세를 부담하여야 한다. 출자금 최소금액을 초과하는 경우에도 출자금의 납입금액 및 증가액에 관계없이 1,000분의 4(비영리법인은 1,000분의 2)로 동일하게 과세한다. 이는 공평(公平)의 원칙[67] 측면에서 문제가 있다고 할 수 있다. 따라서 법인 등기에 따른 등록면허세 세율은 출자금의 규모에 따라 차등적으로 적용하는 것이 타당하다고 할 수 있다. 즉, 협동조합의 규모에 따라 등록면허세 세율을 차등적용하는 것이다. 예를 들어 협동조합의 출자금 납입금액 및 출자금 증가액의 규모에 따라 [표 7]과 같은 차등세율을 적용하는 것이다.

[표 7] 등록면허세 차등세율 예시

구분	등록면허세율
출자금액 500만원 이하	1,000분의 1
출자금액 500만원 초과 1,500만원 이하	1,000분의 2
출자금액 1,500만원 초과 5,000만원 이하	1,000분의 3
출자금액 5,000만원 초과 1억원 이하	1,000분의 4
출자금액 1억원 초과	1,000분의 5

67) 재정학이론에서는 조세부담의 공평(公平)을 매우 중요시한다. 이 공평의 내용을 수평적 공평과 수직적 공평으로 나누어 보는 관점은 현재 거의 정설이나 다름없다. 수평적 공평은 같은 것들을 서로 동일하게 취급하는 것을 의미한다. 수직적 공평은 경제적 능력이 상대적으로 더 큰 사람은 그만큼 더 많은 세금을 내야 한다는 원칙인데, 다른 것들을 서로 다르게 취급하는 것을 의미한다(송쌍종, 「조세법학총론」, 한림당, 2013, 170~171쪽).

(5) 소결론

협동조합의 등기에 대한 등록면허세 과세완화 방안은 다음과 같다.

첫째, 협동조합의 출자금 변동에 대해서는 변경등기 의무를 면제하는 것이다(이하"방안1"이라고 한다).

둘째, 출자금이 최소 출자금액 이하인 경우에는「지방세법」제28조 제1항 제6호 바목의 세율을 적용(기타 등록면허세율)을 적용하는 것이다.(이하 "방안2"라 한다).

셋째, 협동조합 및 사회적협동조합에 대해서는 등록면허세 최저한세를 폐지하는 것이다(이하 "방안3"이라고 한다).

넷째, 협동조합의 등록면허세는 출자금의 규모에 따라 차등세율을 적용하는 것이다(이하 "방안4"라고 한다).

출자금 등기에 대한 등록면허세 과세완화 방안은 두 가지 방법이 있는데, 하나는「협동조합기본법」을 개정하는 것이고 다른 하나는「지방세법」을 개정하는 것이다. 방안1은「협동조합기본법」을 개정하는 것이고 방안2부터 방안4까지는「지방세법」을 개정하는 것이다.

등기는 이해관계자의 이해를 조정하고 거래의 안전을 확보하기 위하여 기업의 내용을 공시하는 것이다. 이는 기업과 이해관계자와의 사이에서 발생하는 정보의 비대칭[68]을 완화하기 위한 제도이다.[69] 출자금은 거래와 투자에 있어서 필수적인데 출자금의 실체와 등기가 일치하지 않는 경우에는 거래의 혼란을 초래할 수 있다. 또한「상법」상 회사,「민법」상 법인, 개별법에 의한 협동조합 등 다른 법인을 규율하는 법령에는 변경등기를 생략하는 규정이 없기 때문에 법령의 정합성 측면에서도 문제라고 할 수 있다.[70] 협동조합과 이해관계자 등과의 거래의 안정성, 다른 법령과의 정합성 등을 고려한다면 방안1은 타당하지 않다고 할 수 있다. 그렇다면 출자금 등기에 대한 등록면허세 과세완화 방안에 대해서는「지방세법」을 개정할 수 있는 방안을 검토하는 것이 타당하다고 할 수 있다.

출자금 등기에 대한 등록면허세 과세완화 방안으로써 방안3 및 방안4는「지방세법」

---

68) 정보의 비대칭이란 거래관계에서 한쪽이 다른 쪽보다 더 많은 정보를 가지고 있는 정보의 편재(偏在)현상을 말한다.

69) 권재열, "상업등기를 둘러싼 사법부의 독특한 입장 -경제적 분석의 일례-,"「홍익법학」제18권 제1호, 2017, 456쪽.

70) 류환민, 앞의 논문, 3쪽.

개정 등 입법개선이 필요하므로 단기간 내에 실현하기는 어렵지만, 방안2는 지방자치단체의 조례 개정을 통해 비교적 쉽게 적용할 수 있다. 따라서 단기적인 측면에서는 방안2를 적용하여 협동조합 등의 출자금 등기에 대한 등록면허세 과세를 완화하는 것이 타당하고, 중·장기적인 검토와 입법개선을 통해 방안3 또는 방안4을 적용하는 것이 타당하다고 할 수 있다.

V. 결 론

협동조합의 출자금 또는 출자금의 증가액에 대한 등록면허세가 112,500원에 미달하는 경우에는 등록면허세 최저한세로 112,500원을 부담하여야 하고, 대도시의 경우에는 등록면허세가 3배로 중과되므로 등록면허세 최저한세로 337,500원을 부담하여야 한다. 협동조합의 조합원은 가입과 탈퇴가 자유롭기 때문에 출자금의 증가 또는 감소가 계속적·반복적으로 발생하는 바, 등록면허세 최저한세는 협동조합에게 많은 부담을 주고 있다. 협동조합에 대한 등록면허세 최저한세로 인해 발생되는 여러 가지 문제점을 개선하고 협동조합의 부담을 완화하기 위해서는 등록면허세 과세를 완화해야 할 필요성이 있다.

협동조합의 출자금 등기에 대한 등록면허세 과세완화 방안을 제시하면 다음과 같다.

첫째, 대도시에서 협동조합 및 사회적 협동조합을 설립하는 경우에는 등록면허세가 중과세되는데, 협동조합 및 사회적 협동조합은 지역주민들의 공동출자, 지역주민들의 권리증진 등과 같은 협동조합의 특성을 고려하여 중과세되지 않도록 「지방세법」 제28조 제2항을 개정하여야 할 것이다.

둘째, 협동조합의 출자금 등기에 대한 등록면허세 과세완화 방안으로는 방안2, 방안3, 방안4로 세 가지 방안을 생각해 볼 수 있다. 방안3 및 방안4는 「지방세법」 개정 등 입법 개선이 필요하므로 단기간 내에 실현하기는 어렵지만, 방안2는 지방자치단체의 조례 개정을 통해 비교적 쉽게 적용할 수 있다. 따라서 단기적인 측면에서는 방안2을 적용하고 중·장기적인 측면에서는 「지방세법」의 개정을 통해 방안3 또는 방안4을 적용하는 것이 타당하다고 할 수 있다.

참고문헌

기획재정부, 「협동조합 설립운영 안내서」, 기획재정부 2012.

_____, “제2차 협동조합 실태조사 결과 발표,” 기획재정부 보도자료, 2015.12.31. 〈http://www.moef.go.kr/nw/nes/detailNesDtaView.do?menuNo=4010100&searchNttId1=OLD_4097101&searchBbsId1=MOSFBBS_000000000028, 접속: 2019.4.26.〉

_____, “제3차 협동조합 실태조사 결과 발표,” 기획재정부 보도자료, 2018.2.13. 〈http://www.moef.go.kr/nw/nes/detailNesDtaView.do?searchBbsId1=MOSFBBS_000000000028&searchNttId1=MOSF_000000000015663&menuNo=4010100, 접속: 2019.4.26.〉

김민창·김재환·정도영, 「(NARS 입법영향분석보고서 제34호)「협동조합 기본법」의 입법영향분석」, 국회입법조사처, 2018.

김운규, “(사회적)협동조합에 대한 세정지원 방안 -서울시 사례를 중심으로-,” 제5회 지방세 콜로키움 발표자료, 한국지방세학회, 2016.

국가기록원, 재정/금융 〈www.archives.go.kr/next/search/listSubjectDescription.do?id=008144, 접속: 2019.3.16.〉

권재열, “상업등기를 둘러싼 사법부의 독특한 입장 -경제적 분석의 일례-,” 「홍익법학」, 제18권 제1호, 2017, 453~477쪽.

농협대학교 협동조합경영연구소, 「협동조합학원론」, 청목출판사, 2013.

류환민, 「협동조합기본법 일부개정법률안 김기준의원 대표발의 검토보고」, 기획재정위원회, 2015.

박광동, “이탈리아 협동조합에 관한 연구,” 「법과 정책」, 제19권 제1호, 2013, 157~185쪽.

박기영, 「(현안분석 2013-14) 협동조합의 효율적 도산과 재기를 위한 법제개선 연구」, 한국법제연구원, 2013.

변철환, “이른바 ‘일반협동조합’의 공익성에 관한 법이론적 소고,” 「생협평론」, 2016년 겨울 25호, 2016. 130~147쪽.

송쌍종, 「조세법학총론」, 한림당, 2013.

이한우, “협동조합 과세제도의 문제점과 개선방안,” 「공동포럼 〈한국 협동조합 법제도 개선연구〉 자료집」, (재)iCOOP협동조합연구소, 2017.

일자리위원회 관계부처 합동, “사회적경제 활성화 방안,” 기획재정부, 2017.

유태현, 「재정학」, 4판, 상경사, 2011.

조영자, “협동조합 법·제도개선 정상화 프로젝트,” 「2017년 상반기 협동조합 제도개선 토론회 자료집」, 서울시협동조합지원센터, 2017.

(재)아이쿱협동조합연구소, 「공동포럼 〈유럽연합 협동조합법 공통원칙을 통해서 보는 한국 협동조합 제도 개선 방향〉 자료집」, 2018.

최명근, 「세법학총론」, 세경사, 2007.

Methods for Reduction of Registration License Tax of a Cooperative Association Established under "Framework Act on Cooperatives"

Lee, Hanwoo*

Abstract

In case a cooperative association registers investments, it shall pay registration license tax. In case registration license tax is less than 112,500 won, the association shall bear, as the minimum tax, registration license tax of 112,500 won(in case of a large city, 337,500 won). Because, in a cooperative association, members can freely join and leave the association and thus increase and decrease in investments continuously and repetitively arise, the minimum registration license tax gives lots of burdens to a cooperative association. Though the financial position of cooperation associations is poor compared with that of small businesses or small & medium enterprises, they pay every year the registration license tax of 112,500(in case of a large city, 337,500 won) under the minimum tax. Therefore, cooperative associates pay more registration license tax than small businesses or small & medium enterprises. In order to improve such problems and reduce the burden of cooperative association, it is needed to reduce registration license tax.

Methods for reducing registration & license tax of a cooperative association include 1) a method of reducing the heavy registration license tax that must be paid when establishing a cooperative association in a large city and 2) a method of reducing registration license tax that must be paid when registering investments. In case a cooperative association or social cooperative association is established in a large city, paragraph 2, Article 28 of Local Tax Act shall be amended so as for heavy registration license tax may not be imposed. With respect to registration of investments of a cooperative association, it is required that, from a short-term aspect, other registration license tax is imposed and, from a long-term aspect, Local Tax Act is amended for reducing registration license tax.

□ Keywords: Cooperative association, Investments, Registration license tax, The minimum tax, Registration for change

* Whawoo Tax Service Company, Tax Accountant