

계약의 효력과 취득세 납세의무해설(I)

전 동 훈

행정자치부 세정담당관실 취득세담당

I. 의 의

통상적인 거래에 있어서는 물건의 매도와 매수자와의 계약에 의거 거래되는 것이므로 거래의 전제는 거래대상물건을 거래 목적물로 하여 양거래 당사자의 계약에 의거 이루어지는 것이다. 여기서 계약은 거래의 당사자가 서로 대립하는 수개의 의사표시의 합치(합의)가 있어야 이루어지므로 의사표시의 합치를 계약의 성립요건으로 볼 수가 있는 것이다. 그리고 계약의 성립과 효력의 발생은 먼저 계약의 존부가 있어 성립되고 이를 전제로 그 계약이 목적인 대로의 효과가 생기느냐 여부에 따라 계약의 효력이 발생하는 것이다.

이와 같은 계약에는 민법제3편 제2장에 규정되어 있는 14종의 계약으로서 법률상의 각각 특별한 이름이 있는 전형계약(유

명계약)과 그 밖의 특별한 이름이 없는 비전형계약(무명계약)으로 구분되고, 계약에 의거 각 상대방 서로의 대가적 의미를 가지는 채무부담여부에 따라서 쌍무계약과 편무계약으로 나누어지고, 쌍무계약은 계약당사자가 상대방으로 하여금 일정한 급부를 할 것을 약속하게 함과 동시에 자기도 그 대가로서 교환적으로 급부를 할 것을 약속하는 계약이므로 대가성이 있느냐에 따른 구분이라 하겠다. 이에 반하여 당사자의 일방만이 채무를 부담하거나 그 채무의 대가성이 없는 경우에는 편무계약이 되는 것이다. 이와 유사한 구분으로서 유상계약과 무상계약이 있는데 유상계약은 쌍무계약과 달리 계약의 당사자가 서로 대가적인 의미가 있는 재산상의 출연을 하는 계약으로서 이러한 재산상 출연의 상호의존관계는 각 당사자가 서로의 채무를 부담하는 것이며 무상계약은 일방만이 급부를 하게

하거나 쌍방이 급부를 하더라도 그 급부사에 대가성이 없는 것이다. 이밖에도 무수한 종류로 계약의 형태를 구분할 수 있다.

이와 같이 계약이 거래 당사자의 의사합치에 의거 성립되기 위해서는 당사자의 적격성, 사회적 타당성, 계약목적의 합리성 등을 감안하여야 하는 바, 그와 같은 계약의 내용이 사회적 타당성이 없어 반사회적이거나 무효 취소사유에 해당하는 경우 그 계약의 효력에는 하자가 있는 것이므로 비록 외형상 계약이 성립되고 그에 따른 효과가 발생된 후라 하더라도 소급적으로 효력이 무효되어 없어지게 되는 것이다.

또한 거래계약 당시에 유효하게 성립된 계약이 계약내용 불이행 등의 사유로 인하여 잔금을 지급한 이후에 계약이 해제되거나 잔금을 지급하기 이전이라도 미리 등기·등록을 한 이후에 계약을 해제하는 경우에는 취득세 납세문제가 발생하는 것이나 실질적인 측면에서 보면 당해 물건에 대한 배타적인 지배권을 행사하지 못하는 상태가 되는 것이므로 납세자의 입장에서 보면 취득이 없는 데도 납세의무를 부담하게 한다면 법감정에 맞지 아니하여 조세반발을 야기시키게 되는 것이다. 더욱이 구 지방세법시행령 제73조 제1항에서 개인간의 거래시 취득시기는 계약상 잔금지급일을 취득일로 보고 있으므로 미리 검인계약서를 검인받았으나 실제로 잔금을 주지 아니하였음에도 취득일로 간주하고 있어 취득세를 과세하기 때문에 납세자의 반발을 야기하게 된 것이다.

2. 취득의 의미

(1) 「취득」에 대한 인식

과세권자가 어떤 과세대상 물건을 납세자가 취득한 것으로 본다면 어느 시점에 취득되었지를 판단하기 이전에 그 전제가 되는 「취득」이 되었는가를 판단하여야 하며, 『취득의 상태』를 어떻게 인식할 것인가?

지방세법에서는 취득이라 함은 매매, 교환, 상속, 증여, 기부, 법인에 대한 현물출자, 건축, 공유수면의 매립, 간척에 의한 토지의 조성 등과 기타 이와 유사한 취득으로서 원시취득, 승계취득 또는 유상·무상을 불문한 일체의 취득을 말한다(법 §104제8호).

취득세에 있어서의 취득의 범위는 매우 광범위하여 과세대상물건의 소유권을 취득하는 일체의 행위를 포함할 뿐만 아니라 과세대상의 가액이 증가되는 경우와 과세대상물건과 특수한 연관성을 가지게 되는 경우에도 취득의 개념에 포함되는 경우도 있다.

(가) 지방세법에서 규정한 의미

현행 지방세법 제104조 제8호에서는 과세대상물건의 취득방법을 열거 설명하면서 그 방법의 결과로 얻는 법적인 효과를 취득할 때 그 상태를 「취득의 지위」에 있는 것으로 규정하고 있다.

즉, 매매, 교환, 증여, 상속, 공유수면매립 등에 의한 취득방법을 통하여 과세대상물

건에 대하여 소유권 등을 가질 때에 그 상태를 취득으로 정의하고 있는 것이다. 즉, 지방세법에서의 규정은 취득방법 및 유형을 통한 취득의미를 명시하여 그와 같은 방법만을 설명하고 있어 취득의 본질에 대하여는 언급되지 아니하는 것이다.

(나) 취득의 본질적인 의미

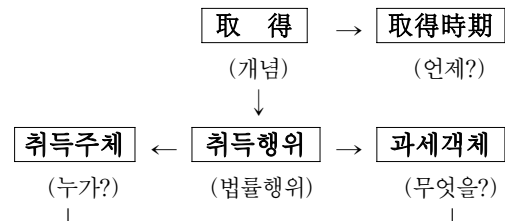
취득의 본질에 있어서 보면 취득의 상태라는 것도 과세대상물건에 대한 배타권인 지배력을 행사할수 있는 지위를 취득하는 것으로 보고 있기 때문에 궁극적으로 소유권의 취득이 되어야 할 것이다.

그러나, 지방세법상의 규정은 각종의 채권행위의 결과로 물권변동을 발생시킨다고 보고 있으나, 취득의 본질은 취득에 따른 법적 효력이 취득자에게 귀속되는 것이므로, 과세대상물건에 대한 소유권 등의 권리로서의 특성을 구비한 시점에 취득의 상태에 있게 되는 것이다. 그러므로 소유권의 특성인 포괄적, 배타적 지배력을 행사할 수 있는 상태를 취득의 상태라고 볼 수 있으며, 그 상태에서 배타적 사용·수익권능은 물론 처분권을 가질 수 있어야 하며 단순히 과세대상물건을 사실상 점유하고 있는 상태를 의미하지는 아니한다.

따라서 『취득은 과세대상물건과 취득 주체와의 어떤 연관성을 가지게 되는 상태에서 그 상태는 취득주체가 취득물건에 대한 배타적인 지배력을 행사하는 지위』가 되는 것이다. 그러나, 그와 같은 취득의 상태를

과세권자나 취득자가 인식하는 시점은 서로 상이함으로 통일적인 적용이 필요함으로 『취득시기』가 중요하다.

[취득의 개념과의 관련사항 흐름표]



<연관관계 : 배타적 지배관계>

(다) 추상적 납세의무와 취득

지방세의 채무는 지방세법 제29조에서 규정하고 있는 과세요건을 구성하는 사실에 의하여 충족하는 때에 발생(성립)하며, 납세의무는 그 성립을 위한 과세관청이나 납세의무자의 특별한 행위가 필요없이 자동적으로 발생하는 것으로서 이와 같은 과세요건의 충족에 의하여 성립한 납세의무를 추상적 납세의무 또는 조세채무라고 한다.

따라서 취득세의 추상적인 납세의무는 과세대상물건을 취득한 때에 성립하는 것이므로 그 시점에서 『취득의 상태』를 상정할 수 있는 것이다. 즉, 취득여부를 판단하는 시점은 취득의 유형에 따라 그 판단하는 방법이 상이하나 취득의 상태를 판단하는 것은 결국 취득시기를 기준으로 판단하여야 하는 것이다. 추상적 납세의무의 성립은 취득의 상태를 전제로 하여 판단하는 것이고 취득이 되었을 때 비로서 추상

적인 납세의무가 성립되는 연관성을 가지고 있는 것이다. (취득과 매각의 비교)

<취득과 추상적 납세의무와의 관계>	
[추상적 납세의무]	↔ [취득의 성립]
(表裏 關係)	

(라) 법인의 변경이나 조직변경시
취득여부판단

법인은 그 근거법률에 의하여 설립되는 것이므로 법률의 개폐로 인하여 종전법인은 소멸되고 새로운 법인이 설립되는 경우 종전 소멸되는 법인의 부동산이 새로이 신설되는 법인으로 이전되는 경우에는 이를 취득으로 볼 수 있는 것인가?

예를 들면, 최근 금융감독기구설치등에 관한 법률 부칙 제3조의 규정에 의거 종전의 4개 은행 감독기관의 소유재산을 금융감독원으로 이전함에 따라 이를 취득으로 보아 취득세가 과세되는지 여부와 등록세의 적용세율(부동산 이전시 기타 등기 3,000원 또는 이전등기 3%인지)은 어떻게 하여야 하는가?

지방세법 제104조 제8호의 규정에서 매매, 교환, 증여, 건축 등과 기타 이와 유사한 취득으로서 원시취득·승계취득 또는 유상무상을 불문한 일체의 취득에 대하여 취득세를 과세하며 『일체의 취득의 범위』에 법률의 개폐로 인하여 종전법인은 소멸되고 새로운 법인이 설립되는 경우 종전 소멸되는 법인의 부동산이 새로이 신설되는 법인으로 이전되는 경우라도 일체의 취

득으로 볼 수 있으나 한편으로는 비록 법률의 개폐로 새로운 법인격을 구비한 법인에게 이전되는 것이 아니라 법인의 존립근거의 법률에서 신설법인이 소멸법인의 모든 권리와 의무를 포괄승계하면서 종전법인의 지위를 그대로 유지하는 것이라면 비록 외형상 법인의 설립으로 인한 것이라도 취득주체의 변경이 없기 때문에 별도의 취득행위가 없는 것이므로 취득세 납세의무가 없는 결과를 도출하게 되는 것이다.

따라서 금융감독기구설치등에 관한 법률 부칙 제6조 제1항의 규정에는 금융감독원은 그 설립과 동시에 은행감독원 등의 직원의 고용관계등 금융감독원에 속하는 “모든 권리·의무와 재산을 포괄승계”하도록 규정되어 있어서 은행감독원, 증권감독원, 보험감독원 및 신용관리기금의 소유부동산을 금융감독기구설치등에 관한 법률에 의하여 설립된 금융감독원이 이전받는 경우라고 하더라도 실질과세의 원칙에 입각할 때 소유권 자체의 이전으로 볼 수 없고 단순한 명의 변경에 불과하므로 취득세 과세대상을 할 수 없는 것이다.

또한 금융감독원의 이전받는 부동산등기의 세율 적용도 통상적으로 법인은 해산등기→청산절차를 거쳐 소멸하지만 은행감독원 등의 4개 기관 경우 별도의 청산절차를 거치지 아니하며, 금융감독기구설치등에 관한 법률 규정에 따라 금융감독원의 신설등기를 하더라도 종전 은행감독원 등 4개 금융감독기관의 모든 권리·의무를 포괄적으로 승계하는 경우라면 조직변경의 일종으로 볼 수 있으며, 금융감독원도 종전 증권거래

법등 개별법령의 규정에 의하여 설립된 증권감독원 등의 업무를 그대로 영위하는 점을 볼 때 법률상 법인격의 동일성을 유지하는 것이므로 부동산등기절차상 이전등기의 형식으로 등기가 되더라도 실질적인 이전등기라고 볼 수 없으므로 이에 따른 등록세 세율은 지방세법 제131조 제8호(매 건당 3000원)로 적용하는 것이 타당하다.

[사례] 「사단법인 한국증권업협회」를 증권거래법 개정으로 소멸하고, 「한국증권업협회」를 법인설립등기의 부동산 이전등기시 등록세율 명칭변경전 법인 소유의 부동산을 당해 법인의 변경후에 변경된 법인 명의로 변경등기하는 경우에는 지방세법 제131조제1항제8호(기타 등기: 매건당 3,000원)의 세율이 적용됨(내무부 세정13407-108, '98. 2. 12).

[사례] 법인 명의 변경시 취득세 과세대상 여부
재단법인이 사립학교법 제50조의 규정에 따라 조직변경하여 학교법인이 됨에 따라 다른 사항의 변경없이 종래의 재단법인의 재산을 학교법인 명의로 변경 등기하는 경우에는 이를 취득으로 볼 수 없음(내무부 세정22670-331, '86. 1. 14).

[사례] 한국증권대체결제(주)가 증권거래법의 개정으로 증권예탁원으로 변경 등기시 등록세 적용세율
증권거래법에 의하여 설립된 한국증권대체결제(주)가 동법의 개정에 따라 별도의 해산 및 청산절차를 거치지 아니하고, 법인격의 동일성을 유지하면서 증권예탁원으로

명의변경하여 변경등기를 하는 경우에는 지방세법 제137조제1항제6호의 세율이 전자 명의의 부동산 및 차량을 후자 명의로 소유권 표시변경 등기등록은 지방세법 제131조제1항제8호의 세율 및 제132조제1항제3호의 세율이 적용됨(내무부 도세13421-4328, '94. 4. 20).

[사례] 보험공사가 보험감독원으로 변경됨에 따른 취득세 과세여부
보험업법의 규정에 의하여 보험공사가 감독원으로 개편됨에 따라 보험공사로부터 승계하는 사업용 재산에 대하여는 취득세가 비과세되며, 부동산 등기에 대한 등록세는 지방세법 제131조 제1항 제8호의 세율(매 건당 2천원)을 적용하는 것임(내무부 세정12670- 1818, '89. 5. 27)

[사례] 조직변경등의 경우 부동산 등기 세율
인천국제공항공사법의 제정으로 인하여 설립된 인천국제공항공사는 동법 부칙 제5조의 규정에 의하여 수도권신공항건설공단으로부터 모든 재산과 권리·의무를 포괄승계하도록 규정하고 있는 바, 수도권신공항건설공단의 부동산에 대한 등기부상의 명의를 공사의 명의로 변경하는 경우 등록세는 지방세법 제131조제1항제8호의 세율(매 1건당 3000원)이 적용됨(행자부 세정13430- 285, 2001. 3. 17)

[재정경제부 해석사례] 성업공사와 조직변경 여부
『금융기관부실자산등의효율적처리및성업공사설립에관한법률』에 의거 설립된 성업

공사와 '97. 11. 24자로 해산한 한국산업은행법 제53조의3에 의해 설립된 성업공사는 법인격의 동일성을 유지한 조직변경이라 판단됨(재정부 금정41210-207, '97. 7. 18).

[사례] 조직변경등의 경우 부동산 등기 세율

인천국제공항공사법의 제정으로 인하여 설립된 인천국제공항공사는 동법 부칙 제5조의 규정에 의하여 수도권신공항건설공단으로부터 모든 재산과 권리·의무를 포괄승계하도록 규정하고 있는 바, 수도권신공항건설공단의 부동산에 대한 등기부상의 명의를 공사의 명의로 변경하는 경우 등록세는 지방세법 제131조제1항제8호의 세율(매1건당 3000원)이 적용됨(행자부 세정13430-285, 2001. 3. 17).

(2) 실질과세 원칙과 취득문제

(가) 실질과세원칙과 지방세

국세기본법 제14조에 의하면 귀속주체(납세주체)를 파악하는데 실질에 따라 판단하도록 하고 있는 바, 과세의 대상이 되는 소득, 수익, 재산, 행위 또는 거래의 귀속이 명의일 뿐 사실상의 귀속되는 자가 따로 있는 때에 사실상의 귀속되는 자를 기준으로 하여 납세의무를 판단하고, 과세객체(거래내용)을 파악하는데도 실질기준에 입각하여 명칭이나 형식에 불구하고 그 실질내용에 따라 과세하여야 한다는 원칙을 말하며, 조세관계에서 형식과 표현의 차이가 있는 경우에는 실질

에 의하여 과세하는 것이 공평과세를 실현하는데 기여함으로 세법에 내재된 선언적·확정적인 규정에 해당하는 것이다.

(나) 법적 실질설과 경제적 실질설과의 관계

실질에 대한 의미는 경제적 실질설과 법적 실질설이 대립되고 있으며 그 이론적인 근거는 다음과 같이 설명된다.

① 法的 實質說

조세법률주의가 지배하는 조세법하에서의 실질의 개념은 법적인 실질을 기준으로 판단하는 것이다. 법형식과 법실질이 차이가 있을 경우 실질에 따라 적용하여야 한다는 것으로 조세법의 해석, 법적용에 있어 과세물건의 귀속, 존부 판정등은 법령의 형식, 명의, 외관에 구애되지 말고 숨겨진 “실제의 법률관계”를 기준으로 하여야 한다. 경제적 실질설을 치중하게 되면 조세법률주의를 무시할 수가 있으며 경제적 이익이라는 불확정적인 용어를 사용하므로써 과세관청의 자의적인 과세를 용인하는 결과를 초래하여 납세자의 권익을 침해할 우려가 있으므로 실질의 의미를 소극적, 제한적으로 파악하여 법적인 실질에 입각하여 과세하여야 한다는 것이다.

② 經濟的 實質說

세법의 해석 및 과세요건 사실인정에 있어서 법형식(법실질)과 경제적 사실이 대립하는 경우 경제적 실질에 따라야 한다는

견해로서 이는 조세가 경제적 담세력이 있는 곳에 과세하는 것이 타당하기 때문에 경제적인 귀속자에 과세함으로써 공평과세를 추구할 수 있기 때문이다. 현재의 다수설에 해당한다. 또한 위법소득은 과세소득을 구성하지 아니한다는 견해(소극설)은 위법소득을 인정하면 위법행위를 시인하여 법질서를 문란하게 되고 위법행위로 인한 과실배분에 국가가 참가한다는 것은 부도덕적인 행위로 사법상 무효행위이나 대부분 범죄행위로서 처벌을 받게 되고 여기에 과세함은 2중으로 불이익을 받게 되어 조세법률주의에 위배되는 것이다.

위법소득에 과세할 수 있다는 견해(적극설)는 위법소득에 과세하지 아니하면 위법소득을 적법한 소득보다도 우선하는 결과가 되기 때문에 경제적 실질설에 입각하여 경제적 이익을 현실적으로 지배하고 관리하고 있다면 담세력이 있는 것으로 판단하여 과세함이 타당하며 이는 현재의 통설이며 판례의 태도이다.

③ 지방세와의 관계

지방세법 제82조의 규정에 의거 지방세의 부과와 징수에 관하여 이 법 및 기타 법령에서 규정한 것을 제외하고는 국세기본법과 국세징수법을 준용하도록 규정하고 있으며, 동법시행령 제77조(취득당시의 현황부과), 제89조 제2항(농지의 지목판단시 현황지목 판단: 종합토지세 과세대상상의 지목), 제139조(재산세의 현황부과)등에서 사실상의 현황에 따라 과세하도록 규정하고 있다.

따라서 취득의 지위를 판단할 때에도 실

질에 입각하여 판단하되 그 기준은 법적인 실질과 경제적인 실질이 경합하는 경우에는 경제적인 실질에 따라 해석하는 것이 타당하다 할 것이나 그 경우는 법적인 실질과 경제적 실질이 경합하는 경우라 할 것이다.

예를 들면 국토이용관리법상의 토지거래허가구역안에 있는 토지에 관한 매매계약 등 거래계약은 관할 관청의 허가를 받아야만 효력이 발생하며, 허가를 받기 전에는 물권적 효력은 물론 채권적인 효력도 발생하지 못하여 무효라고 할 것이며 토지거래허가를 받지 아니한 상태에서 매수인이 매매대금을 전액 지급하였다고 하더라도 매수인이 취득을 하였다고 볼 수가 없어서 취득의 상태에 있다고 볼 수가 없는 것이다. 이와 같이 법적인 실질에 입각하여 볼 때에 『잔금 지급일』에 취득이 성립되었으므로 납세의무가 발생이 되는 것이나, 경제적인 실질에서 본다면 그 이익이 없으므로 취득의 상태에 있다고 볼 수 없는 것이다. (대판 97다 8427, 97. 11. 11 참조)의 입장은 경제적인 실질에 입각하여 판시하고 있어서 유의하여야 한다.

(3) 地方稅法上 取得擬制

사회통념상의 취득은 과세대상물건이나 그 밖의 권리에 대한 이전이나 신규로 취득하는 경우에 취득으로 보고 있어 소유재산의 가치가 증대되거나 개선되는 경우에는 취득으로 보고 있지 아니하나 지방세법상 취득으로 의제하고 있는 경우에는 취득세의 납세의무를 발생시키는 취득에 해당되

는 것이다. 즉, 토지의 지목을 변경한 때, 건축물을 개축·대수선한 때, 과점주주가 주식 또는 지분을 취득한 때 등의 경우에는 비록 사회통념상으로는 취득이라고 보지 아니 하지만 지방세법상 취득으로 보기 때문에 취득세 납세의무가 발생하는 것이다.

그리고 소유권의 이전이나 건축 등에 의하여 취득하는 것이 아니라 토지의 지목변경, 건축물의 개축, 차량, 기계장비, 선박의 종류변경, 과점주주의 주식취득 등도 취득으로 간주하여 취득세의 과세대상으로 하고 있으므로 그로 인하여 개량 또는 개선되는 부분은 당해 물건의 가치를 취득한 것으로 의제하기 때문이다.

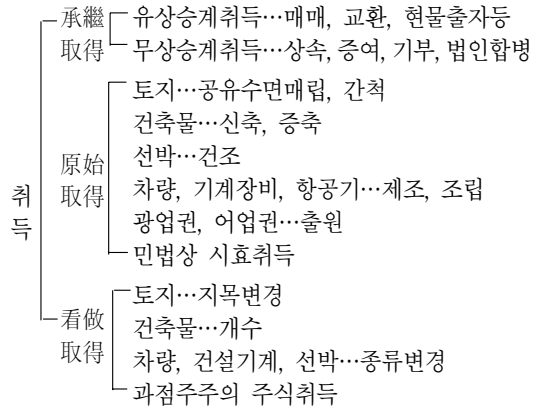
나. 取得의 類型

취득은 일반적으로 과세대상물건에 대한 소유권을 취득하는 것으로 인식하고 있는 것이므로 이는 과세대상물건을 직접적이고 배타적인 지배권을 가지게 되는 상태를 의미하는 것이다.

즉, 타인의 행위를 매개시키지 아니하고 직접 그 물건으로부터 이익을 얻을 수가 있고, 그 물건위에는 1물 1권주의가 성립되기 때문에 동일 내용의 다른 권리가 배타적으로 양립할 수가 없게 되는 것이다.

이 경우 취득의 원인에 따라 그 취득의 유형을 살펴보면 과세대상물건의 전소유자가 있느냐의 여부에 따라서 원시취득과 승계취득으로 나눌 수 있는 것이며, 승계취득의 경우에도 매도자에게 그 대가를 지불하

[取得의 類型과 內容]



느냐의 여부에 따라서 유상취득인지 무상취득인지 구분되는 것이다. 그리고 사회통념상으로는 취득이 아니지만 지방세법상 취득으로 의제하는 취득의 형태로 크게 구분할 수가 있겠다. 취득세에서 취득의 유형을 구별하는 실익은 없으나 등록세를 부과할 때에는 그 구별에 따른 실익이 있는 것이다. 왜냐하면 취득의 유형에 따른 등기를 할 때 그 적용하는 세율이 차이가 있기 때문이다.

(예) 부동산취득과 부동산등기와의 관계

<취득세(2%)>	<등록세세율>
원시취득: 건물 신축, 증축등	보존등기: 0.8%
승계취득: 유상-매매, 교환	이전등기: 0.3%
무상-증여, 상속	이전등기: 1.5%
간주취득: 지목변경, 개수	기타등기: 3000원

다. 登記와 取得과의 關係

(1) 등기제도와 취득문제

① 등기의 효력

등기는 등기부라는 일정한 공적장부에

일정한 사항을 기재하는 것으로서 등기부에 부동산에 관한 사실과 권리관계를 공시함으로서 거래의 안전과 신속을 도모하려는 공시제도의 일종이다. 등기의 효력에 대하여는 권리변동의 효력, 등기의 추정력, 등기의 공신력문제에 관한 사항이 검토될 수가 있는 바 세부적인 내용을 보면, 물건 행위에 대응하고 그에 부합하는 등기가 있으면 부동산에 관한 물권의 변동효력이 생기는 『권리변동의 효력』이 생기고, 등기를 한 때에는 그 등기의 내용으로서 기재된 일정한 사항을 가지고 제3자에 대하여 『대항력』을 가지게 되며 동일 부동산에 설정된 수개의 권리의 순위관계는 법률에 다른 규정이 없으면 등기의 전후에 의하여 정하여진다.

또한 어떤 등기가 있으면 그에 대응하는 실제적인 권리관계가 존재하는 것으로 추정함으로 이를 등기의 추정력이라고 하는데 명문의 규정이 없으나 판례는 이를 모두 인정(대판 72다 1352)하고 있으며, 그 추정의 효과는 등기부상의 법률관계가 일용 진정한 것으로 취급될 뿐이지 그 반대 증거가 있으면 등기의 추정력을 뒤집을 수 있는 것이다. 그리고 등기의 공신력은 민법에 특별한 규정이 없고 판례도 인정하고

있지 아니한다(대판63다199참조).

② 등기와 부동산취득과의 관계

현행 부동산 등기제도는 공신력만 있고 공신력을 인정하지 아니하더라도 부동산 등기의 내용과 사실의 실제관계가 일치하여야 한다는 것을 전제로 등기의 추정력에 의거 부동산소유권에 대한 변동의 효력이 발생하는 것이다. 지방세법시행령 제73조 제3항의 규정에 의거 취득일전에 등기·등록한 경우에는 그 등기일 또는 등록일에 취득한 것으로 보고 있는 것이므로 이는 잔금을 지급하지 아니하였다고 하더라도 등기의 추정력에 의거 취득이 이루어진 것이다.

지방세법상 사실상의 취득은 소유권의 완전한 이전여부에 불구하고 소유권 이전 등기뿐만 아니라 그 밖의 소유권 이전형식의 경우를 모두 포함하여 포괄적으로 부동산을 취득하는 경우를 의미하고 있는 것이다. 따라서 취득의 개념은 소유권 변동형식이 등기에 의하여 변경이 되었거나 등기를 요하지 아니한 경우(상속,공용정수,판결, 경매, 회사합병, 귀속재산취득 등)를 불문하고 「배타적 지위에 있는 상태」를 취득으로 보는 것이다.

민법(제186조, 188조)	지방세법(제104조)
-부동산에 관한 법률행위로 인하여 물권의 득실, 변경은 등기하여야 그 효력이 발생 -동산에 관한 물권의 변동은 그 동산을 인도하여야 효력 발생	-모든 사실상의 취득: 취득시기와 연계하여 취득여부를 판단 ※ 취득여부는 지방세법시행령 제73조에 의거 취득시기, 납세의무판단기준으로 연관되어 있음.

[취득시기 판단기준 비교]

구 분	지방세법	민 법	기업회계기준	법 인 세 법
부동산	잔금지급일 또는 등기일 중 빠른날	등기일	대금청산일, 이전등기일 사용가능	대금청산일, 소유권이전등 기일, 인도일 중 빠른날
동 산	잔금지급일 또는 인도일	인도일	대금청산일, 인도일	상 동

③ 등기와 동산의 취득관계

동산의 물권변동은 그 물건을 인도하므로써 물권변동의 효력이 발생되나, 지방세에 있어서는 차량, 기계장비 등의 취득시기를 보면 취득상대방에게 잔금을 지급하였거나, 사실상 인도받는 경우에 취득시기로 보고 있기 때문에 취득의 판단을 민법과 같이 「인도 기준」을 함께 사용하고 있다.

(나) 형식주의

취득여부를 판단함에 있어서 취득을 구성하는 요건인 형식을 기준으로 판단하는 견해로서 여기서 취득의 형식이라 함은 유상승계취득의 경우라도 사실상의 잔금을 지급한 날을 기준으로 판단하는 것이 아니라 등기·등록하여 대외적으로 취득사실을 알릴 수 있는 때를 기준으로 판단하는 것이다

(2) 實質主義와 形式主義

취득여부를 사실 판단하는 인식기준으로서 실질에 의거 판단할 것인지, 아니면 형식에 의거 판단할 것인지에 대하여는 그 견해가 대립되고 있으나, 지방세법상에서는 취득여부를 판단하는 기준으로서 실질과 형식을 모두 절충하여 사용하고 있다고 보아야 한다.

(가) 실질주의

취득여부를 판단함에 있어서 취득을 구성하는 요건인 사실을 기준으로 판단하는 견해로서 여기서 취득의 사실이라 함은 유상승계취득의 경우 사실상의 잔금을 지급하는 사실에 의거 판단하는 것이다.

3. 계약의 효력과 취득문제

계약이 유효하게 성립되고 그에 따라 잔금을 지급하는 등 취득이 성립되면 취득세 납세의무가 발생하는 것이나 잔금을 지급하지 아니하는 경우에는 취득세 납세의무가 발생되지 아니함으로 취득세와는 관계가 없겠으나 잔금을 지급하는 등 유효하게 납세의무가 성립된 이후에 첫째로 계약이 무효되거나 취소되어 처음부터 취득이 불성립되는 경우, 둘째로 거래 당사자의 합의 해제 의사로 소급하여 계약을 해제하는 경우, 셋째로 당사자의 일방이 형성권인 해제권을 행사하여 그 계약을 소급적으로 소멸하게 하는 경우가 있으므로 그에 따라 취득세의 납세의무는 유효한 것인가?

가. 계약이 무효 또는 취소되는 경우

계약당사자가 행위무능력자(미성년자, 금치산자 등)이거나 반사회적 행위 및 강행규정의 위반으로 당해 계약이 무효가 되거나 취소된 경우에는 비록 계약의 이행으로 잔금이 지급되었다고 하더라도 과세객체인 취득행위 자체가 처음부터 존재하지 않는 것으로 되어 납세의무는 당연히 소멸되는 것이다.

제103조 (반사회질서의 법률행위) 선량한 풍속 기타 사회질서에 위반한 사항을 내용으로 하는 법률행위는 무효로 한다.

제104조 (불공정한 법률행위) 당사자의 공박, 경솔 또는 무경험으로 인하여 현저하게 공정을 잃은 법률행위는 무효로 한다

제107조 (진의아닌 의사표시) ①의사표시는 표의자가 진의아님을 알고 한 것이라도 그 효력이 있다. 그러나 상대방이 표의자의 진의아님을 알았거나 이를 알 수 있었을 경우에는 무효로 한다.

제108조 (통정한 허위의 의사표시) ① 상대방과 통정한 허위의 의사표시는 무효로 한다.

제109조 (착오로 인한 의사표시) ①의사표시는 법률행위의 내용의 중요부분에 착오가 있는 때에는 취소할 수 있다. 그러나 그 착오가 표의자의 중대한 과실로 인한 때에는 취소하지 못한다.

제110조 (사기, 강박에 의한 의사표시) ① 사기나 강박에 의한 의사표시는 취소할 수 있다. ②상대방있는 의사표시에 관하여 제

삼자가 사기나 강박을 행한 경우에는 상대방이 그 사실을 알았거나 알 수 있었을 경우에 한하여 그 의사표시를 취소할 수 있다.

나. 계약이 합의해제되는 경우

(1) 계약 체결이후 잔금지급이전에 당사자와 합의해제하는 경우

지방세법시행령에서 증여계약의 경우 증여계약 체결일에 취득세 납세의무가 성립되고 유상승계취득의 경우에는 법인과외의 거래시 사실상 잔금지급일이 되나 개인간의 거래시에는 계약상 잔금지급일에 취득한 것으로 보는 것이므로 취득세납세의무 성립일 이전에 잔금을 지급하지 아니하고 소유권이전등기도 하기 이전에 계약 당사자의 합의에 의해 해제하는 경우에는 과세물건의 취득행위가 있다고 볼 수가 없기 때문에 취득세 납세의무 문제가 발생되지 아니하는 것이다.

그런데 잔금을 지급하지 아니하였다는 사실을 납세자가 입증하여야 하는 것이나, 검인계약서상에서 잔금지급일이 명시되어 있으면 취득일로 간주되기 때문에 취득세납세 문제가 발생하는 것이다. 이와같이 실제 잔금을 지급하지 아니하였지만 지방세법시행령 제73조제1항에서 잔금지급일이 취득일로 간주하는 이상 취득이 아니라는 반증을 하여도 간주하는 규정이므로 취득세 납세의무가 성립되는 것이다. 납세자의 입장에서 보면 실제 잔금을 지급하지 아니하여 취득이

아니지만 취득으로 확일적으로 보게됨으로 민원이 발생하는 것이다.

따라서 취득이 아니라는 사실을 납세자는 실제 잔금을 지급하지 아니하였다는 것을 주장하지만 과세관청에서 개인간 거래에 있어서는 잔금지급여부를 확인하기는 어려움이 많기 때문에 일정한 경우에 한정하여 예외를 인정할 수밖에 없는 것이다.

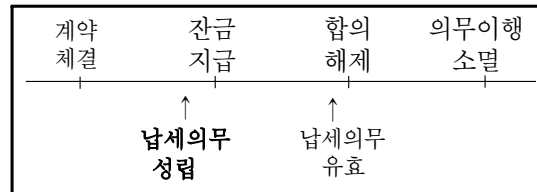
(2) 잔금지급일 이후에 합의해제한 경우

실제로 잔금을 지급하여 적법하게 취득세 납세의무가 성립되었다고 하더라도 그 성립일 이후에 등기의무불이행 등의 사유로 합의해제를 하여 그 계약을 하기 이전에 맺었던 상태로 되는 경우가 있다. 즉 계약의 해제를 하는 경우에는 각 당사자는 그 상대방에 대하여 원상회복의 의무가 발생하는 것(민법 제548조 제1항)이기 때문에 계약체결시점에 소급하여 효력이 소멸되는 것이며 또한 계약 당사자 일방이 계약을 해지한 때에는 그 계약의 효력은 장래에 대하여 효력을 잃어버리게 되는 것이다(민법 제550조 제1항).

따라서 민법상으로는 계약을 해제한 경우에는 계약 당사자가 서로 원상회복의 의무가 발생하고 계약의 내용을 소급하여 소멸하므로 취득세 납세의무가 유효하게 성립한 후에 계약을 해제하여 취득이 없게 되는 결과를 초래하게 되는 것이다. 그러므로 적법한 취득세 납세의무가 성립한 이후에 계약 당사자가 계약을 합의 해제하였다고 하더라도

합의해제는 전에 체결한 계약을 체결하지 아니한 것과 같은 효과를 발생하는 새로운 계약이 되는 것이고 이미 성립한 취득세 납세의무를 소급적으로 소멸된 것으로 보게 된다면 취득세 납세의무는 당초부터 의미가 없게 되는 것이다.

그러나 계약당사자가 합의해제하였다고 하더라도 지방세법상 취득세 납세의무는 유효하게 납세의무가 발생된 이상 소급하여 조세채권을 소멸시킬 수 없는 것으로 보는 것이 판례의 입장이다.



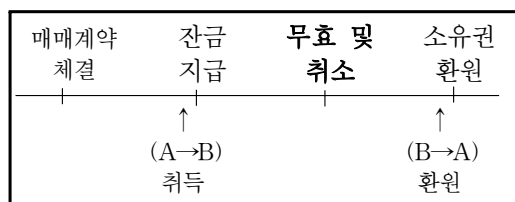
[판례] 조세채권의 성립과 계약의 실효

취득세의 납세의무를 규정한 지방세법 제105조 제1항에서 말하는 부동산의 취득이란 부동산의 취득자가 실질적으로 완전한 내용의 소유권을 취득하는가의 여부에 관계없이 소유권이전의 형식에 의한 부동산 취득의 모든 경우를 포함하는 것이고, 부동산 취득세는 부동산의 취득행위를 과세객체로 하여 부과하는 행위세이므로 그에 대한 조세채권은 그 취득행위라는 과세요건사실이 존재함으로써 당연히 발생하고, 일단 적법하게 취득한 다음에는 이미 성립한 조세채권의 행사에 영향을 줄 수는 없다 하겠음(대판95누7970, '95. 9. 15).

다. 해제권유보에 기한 해제의 경우

민법에서는 채무불이행에 있거나 당사자 간의 해제권을 유보한 경우에는 채권자나 계약의 일방이 당초의 계약을 해제할 수 있는 해제권을 인정하고 있는 바 법정해제권에 기한 해제는 부동산 매매계약체결후 매수인이 잔금을 지급하지 아니하여 매도인이 일정기간 최고를 하였음에도 채무를 이행하지 아니하여 일방적으로 해제하는 경우가 이에 해당하는 것이다. 약정해제권은 일단 취득이 발생한 후에 약정해제권을 행사하는 것이 대부분임으로 그 법률상의 효과는 합의해제와 동일하여 이미 취득한 납세의무가 성립한 이상 약정해제권에 기하여 당초의 계약이 해제되었다고 하더라도 이미 성립한 조세채권에는 영향을 줄 수 없는 것이다.

는 것이다. 그러나 과세권자가 보아 외형상으로는 유효하게 납세의무가 성립된 것처럼 보이지만 그 실질적인 효과에는 반사회적행위, 통정허위의 의사표시, 불법행위 등의 원인에 기하여 이루어진 만큼 당연히 처음부터 그 효력이 없게되는 것이다.



따라서, 계약체결로 외형적으로 유효하게 성립한 계약이 성립하였으나 그 계약내용의 위법부당성, 당사자부적격 등의 원인에 기하여 그 계약이 무효되거나 취소되는 경우에는 비록 그 계약에 기하여 이행되었다고 하더라도 그 계약의 효력은 발생되지 아니하는 것이므로 취득의 문제가 발생되지 아니하게 된다.

그런데 등록세는 등기 또는 등록의 행위에 따라서 과세하는 세금인 만큼, 그 등기의 근원이 적법여부에 불구하고 형식적으로 판단하게 되는 바 비록 등기가 된 이후에 그 등기가 말소되었다고 하더라도 그 등기의 효력은 일응 유효한 것이므로 등록세의 납세의무의 영향에는 미치지 아니하는 것이다.

4. 계약의 실효와 납세의무판단

가. 계약의 무효 및 취소된 경우

(1) 당초 매수자의 취득판단

계약의 무효와 취소의 효과는 당초 계약 체결 당시부터 효력자체에 흠이 있어 계약 자체의 불성립 내지 흠있는 법률행위가 되어 효력자체가 발생되지 아니하는 것이므로 계약체결이후 계약의 내용을 이행하여 지방세법 상 납세의무 성립요건을 구비하였다고 하더라도 납세의무가 발생되지 아니하

[사례] 사해행위에 의한 취득과 환부대상판단

지방세법시행령 제73조제2항의 규정에 의거 증여로 취득한 부동산에 대해 법원이 사해행위를 원인으로한 증여계약 취소판결

로 인하여 증여취득자의 소유권 등기가 말소되고 원래의 소유자에게 환원되었다면 취득한 것으로 볼 수 없어 증여취득으로 기 납부한 취득세는 지방세법 제45조의 규정에 의하여 환부대상임(행자부 세정 13407-183, 2001. 2. 15).

[판례] 등기가 원인무효 등 사유로 말소 등록세 부과 처분의 효력

재산권 기타 권리의 취득, 이전, 변경 또는 소멸에 관한 사항을 공부에 등기 또는 등록하는 경우에 등기 또는 등록이라는 단순한 사실의 존재를 과세물건으로 하여 등기 또는 등록명의자와 실질적인 권리귀속 주체가 다르거나 일단 공부에 등재되었던 등기 또는 등록이 뒤에 원인무효로 말소되었다 하더라도 위와 같은 사유는 그 등기 또는 등록이 뒤에 원인무효로 말소되었다 하더라도 위와 같은 사유는 그 등기 또는 등록에 따른 등록세 부과처분의 효력에 아무런 영향이 없다(대판 85누858 86. 2. 25, 82누509 '83. 2. 22).

[사례] 원인무효와 납세의무의 환부문제

재산세는 지방세법 제182조 제2항 규정에 의거 소유권의 귀속이 분명하지 아니하여 소유권자를 알 수 없는 경우에는 그 사용자에게 재산세 납세의무가 있고, 동법 제234조의9 제3항 규정에 의거 종합토지세 과세기준일 현재 소유권의 귀속이 분명하지 아니하여 사실상의 소유자를 확인할 수 없는 경우에는 그 사용자에게 종합토지세 납세의무가 있는 것이므로 과세부과처분의

위법성은 없다고 보는것이 타당하다. 또한, 지방세법 제30조의5 제2항 규정에 의거 지방자치단체의 징수금의 과오납으로 인하여 생긴 지방자치단체에 대한 청구권은 그 권리를 행사할 수 있는 때로부터 5년간 행사하지 아니한 때에는 시효로 인하여 소멸하지만, 대법원 판결에 따라 원인무효로 소유권이 말소된 경우에 취득세 환부여부는 대법원의 확정판결내용, 시효중단여부 및 과세처분의 당연무효여부(대판94다35787 참조) 등에 관해 과세권자가 사실조사후 판단할 사항임(행자부 세정13407- 25, 2001. 1. 8).

(2) 매도자제로의 환원시 취득판단

매수자등 취득자로부터 원인무효등의 사유로 처음부터 거래가 없는 것으로 되어 당초 소유자에게도 다시 환원되었다고 하더라도 취득의 문제가 발생되지 아니하는 것이다. 이때, 소유권의 환원으로 등기를 하게되는 경우에는 비록 이전형식을 취하게 되더라도 등기부상의 등기는 소유권말소등기에 기인하게 됨으로 이 경우 적용하는 등록세의 세율은 기타등기(예: 부동산의 경우 3,000원)에 해당하는 것이다.

[사례] 소유권의 원상회복시 취득여부 판단

매도자와 매수인 사이에 대금지급 없이 부동산 매매계약 및 소유권 이전등기가 경료된 상태에서 매매계약서상 조건이 성립되지 않아 계약이 해제되고 소유권이 원래의 소유자에게 환원되는 것이 명백한 경우라면 소유권을 회복하는 원래의 소유자는

취득세 납세의무가 없다고 판단됨(행자부 세정130407 - 828, 2000. 06. 27).

[사례] 등록세의 등록세율적용

소유권이전 말소등기시에는 지방세법 제 131조 제1항 제8호의 규정에 의거 매1건당 3,000원의 등록세를 납부하면 되는 것이며, 취득세 납세의무는 없음(행자부 세정 13407-423, 1999. 4. 12).

[판례] 원상회복과 취득세 납세의무 판단

소유권이전등기의 원인이었던 양도계약을 소급적으로 실효시키는 합의해제약정에 기초하여 소유권이전등기를 말소하는 원상회복 조치의 결과로 그 소유권을 취득한 것은 지방세법 제104조 제8호 소정의 취득세 과세대상이 되는 부동산취득에 해당되지 아니한다(대판 93누11319, 1993. 9. 14.).

[사례] 취득여부 판단

청구인이 이 건 전체토지에 대해 계약금만 수령한 상태에서 소유권 이전등기를 하였다가 그 소유권 이전등기를 말소한 경우 취득세 납세의무가 있는지 여부에 대하여 보면, 취득세 납세의무가 성립되는 취득이 되기 위해서는 원칙적으로 당해 부동산에 대한 매매대금을 지불하고 소유권자로서의 지위를 취득한 경우이어야 할 것인데, 청구인은 회사정리절차 개시결정으로 이 건 전체토지를 매각하기 위하여 매매계약을 체결하고, 계약금만 수령한 상태에서 소유권 이전등기를 해주었다가 이를 말소한 사실이 법인장부 등에 의하여 입증되며, 대법원

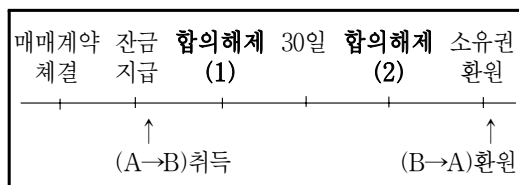
판결(1993. 9. 14, 93누 11319 및 1986. 3. 25, 85누 1008)에서도 소유권 이전등기의 원인이었던 양도계약을 소급적으로 실효시키는 합의해제 약정에 기초하여 소유권 이전등기를 말소하는 원상회복 조치의 결과로 그 소유권을 취득한 것은 지방세법 제 104조 제8호 소정의 취득세 과세대상이 되는 부동산취득에 해당되지 아니한다는 취지로 판결하고 있는 점을 종합해 보면, 청구인이 매매계약을 체결하고 계약금만 수령한 상태에서 소유권 이전등기를 해주었다가 매매계약 체결일로부터 10일이 되는 날에 계약을 합의해지하고, 계약금을 반환한 것을 이 건 토지를 매각하였다가 다시 취득한 것으로 보아 취득세 등을 부과지한 처분은 잘못이라 하겠다(지방세심사 2000-520, 2000. 06. 27).

[사례] 소유권말소등기로 환원된 경우 취득세 납세의무 판단

취득세는 그 부동산 등의 취득행위를 과세객체로 하여 부과하는 것이므로 그에 대한 조세채권은 그 취득행위라는 과세요건 사실이 존재함으로써 발생한다. 위 지방세법 제104조 및 같은법 시행령 제73조의 규정에 비추어 볼 때 지방세법에 있어서 취득은 원시취득을 제외하고는 법률의 규정이나 과세대상물건의 소유권을 이전하겠다는 당사자 쌍방의 의사 합치라는 행위를 전제로 하여 무상승계 취득의 경우에는 계약일 당시에, 유상승계 취득의 경우에는 잔금지급에 의하여 취득이 이루어지는 것이고 다만 그 취득의 시기만을 계약상 또는 사실상

의 잔금지급일, 등기경료일로 의제하고 있는 것이다. 그런데, 청구인은 이 사건 부동산에 설정되어 있는 교환계약 당사자인 청구 외 ○○○ 명의의 가등기를 말소하는 조건으로 이 사건 부동산을 교환취득하여 1995. 11. 27 이 사건 부동산의 소유권이전등기를 하였다. 한편 청구 외 ○○○은 계약내용에 따라 이 사건 부동산상의 자기 명의의 가등기를 말소할 의무가 있음에도 불구하고, 1998. 4. 8 자기 앞으로 소유권이전등기청구권의 가등기가 되어 있음을 이용하여 본등기를 하여 청구인 명의의 위 소유권이전등기를 직권 말소되게 하는 임무에 위배되는 행위를 하였다. 따라서 청구인이 1999. 10. 2 이 사건 부동산에 대해서 한 소유권이전등기는 교환계약의 상대방 당사자인 위 ○○○의 배임적 행위로 일시 상실한 이 사건 부동산 소유권을 이 사건 판결로 회복한 것에 불과하다고 할 것이므로 이를 새로운 취득으로 보아 취득세를 부과한 것은 부당하다(감심2000-257, 2000. 08. 29)

나. 계약의 합의해제한 경우



계약체결로 외형적으로 유효하게 성립한 계약이 성립하였으나 향후 계약 당사자의 합의에 의한 계약을 해제한 경우에는 새로운 계약에 의거 당초의 계약 내용을 소급

적으로 새로이 법률효과를 의도하는 것으로 보아야 하는 것이므로 이미 계약내용을 이행한 경우라면 조세 채권으로의 요건(성립요건)이 발생되어 취득세의 납세의무가 발생하는 것이라고 하겠다. 다만, 그 해제약정에 기하여 당초 소유자에게 소유권이 환원된 경우에는 취득의 문제가 발생되지 아니함으로 취득세 납세의무자체가 발생되지 아니하는 것이다.

(1) 당초 매수자의 취득판단

취득세의 납세의무를 규정한 지방세법 제 105조 제1항에서 말하는 부동산의 취득이란, 부동산의 취득자가 실질적으로 완전한 내용의 소유권을 취득하는가의 여부에 관계없이 소유권이전의 형식에 의한 부동산 취득의 모든 경우를 포함하는 것이다. 따라서 이미 유효하게 성립된 납세의무가 합의해제 약정 등에 의하여 해제한다고 하더라도 지방세 조세채권에는 영향을 주지 못함으로 당초 매수자의 취득에는 유효한 것이다.

[판례] 합의해제와 취득세 납세의무판단

부동산취득세는 부동산의 취득행위를 과세객체로 하여 부과하는 행위세이므로, 그에 대한 조세채권은 그 취득행위라는 과세요건사실이 존재함으로써 당연히 발생하고, 일단 적법하게 취득한 다음에는 그 후 합의에 의하여 계약을 해제하고 그 재산을 반환하는 경우에도 이미 성립한 조세채권의 행사에 영향을 줄 수는 없다(대판95누

7970, 1995.9.15.).

[사례] 취득판단과 납세의무

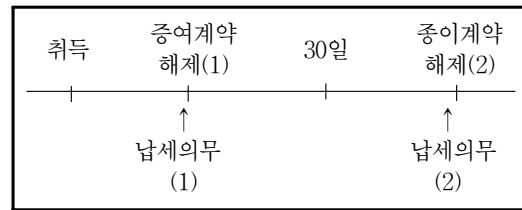
개인간의 유상승계취득의 경우 계약상의 잔금지급일이 취득시기이나 계약상의 잔금지급일이후에 동 매매계약을 해제하였다고 하더라도 이미 성립한 취득세납세의무에는 영향이 없음(행자부 세정 13407-440, 1999. 4. 14).

(가) 취득이후 30일 이내에 합의해제 등을 한 경우

취득세 과세요건의 성립은 지방세법 제29조의 규정에 의거 판단하는 만큼 일단 취득이 성립하면 그 취득의 원인이 되는 법률사실과 법률행위가 원인무효가 되어 원천적으로 효력이 발생되지 아니한 경우에는 취득의 효력이 발생되지 아니하는 것이다.

일단 유효하게 성립된 법률행위에 기인하여 취득이 성립되면 그에 따른 효력도 발생되기 때문에 효력이 발생한 이후에 소급하여 무효화시키는 합의해제하는 경우에는 계약당시부터 취득이 되지 아니한 결과를 초래하는 것이다. 그러나, 합의해제계약을 추후에 하였다고 하더라도 이미 취득이 유효하게 성립된 이상 그 취득이 발생한 상태에서 취득이 소멸된 것으로 보아야 하는 것이다.

그러하다면 납세자에게 매매계약이나 증여계약이후 30일 이내에 당초의 계약을 해제한 경우에는 납세의무가 없는 것인가? 즉, 취득일로부터 신고납부기한인 30일 이내에 당초 계약을 해제하고 소급적으로 소멸



시킨 경우에도 취득이 없는 것으로 보아 취득세 납세의무가 없는 것인가?

지방세법 제105조 제2항은 취득세의 과세객체가 되는 부동산취득에 관하여 민법 기타 관계 법령에 의한 등기·등록 등을 이행하지 아니한 경우라도 사실상으로 취득한 때에 취득한 것으로 보도록 규정하고 있으며, 같은 법 제111조 제7항의 위임규정에 터잡은 같은법시행령 제73조에 취득의 시기를 판단하도록 규정하고 있다.

따라서 유상승계취득의 경우 법인과외의 거래에 있어서는 사실상의 잔금지급일이 취득일에 해당하는 것이나, 개인간의 거래에 있어서는 그 계약상의 잔금지급일(계약상 잔금지급일이 명시되지 아니한 경우에는 계약일로부터 30일이 경과되는 날)이 취득일이 되며, 취득후 30일 이내 민법 제543조 내지 제546조의 규정에 의한 원인으로 계약이 해제된 사실이 화해조서·인낙조서·공정증서 등에 의하여 입증되는 경우에는 그러하지 아니하다(지방세법시행령 제73조제1항).

무상승계취득의 경우에는 그 계약일(상속으로 인한 취득의 경우 상속개시일)에 취득한 것으로 보는 것이나, 권리의 이전이나 그 행사에 등기·등록을 요하는 재산의 경우에는 등기·등록을 하지 아니하고 30일 이내에 계약이 해제된 사실이 화해조서·인

낙조서·공정증서 등에 의하여 입증되는 경우에는 취득한 것으로 보지 아니한다(지방세법시행령 제73조제2항).

따라서, 매매나 증여등에 의거 취득하는 경우에는 취득여부의 판단은 취득일로부터 30일 이내에 해제사실여부를 입증하는 지 여부에 따라 취득여부를 판단하게 되며 만약, 그 30일내에 해제한 사실이 입증되는 경우라면 취득으로 보지 아니하게 되어 취득세 납세의무가 발생되지 아니하게 되는 것이다.

① 유상승계취득의 취득시기와 등기와와의 관계

법인등과의 거래에 있어서는 사실상의 잔금지급일이 취득일이고, 개인간의 거래에 있어서는 계약상 잔금지급일을 취득일로 보도록 규정되어 있어 일반적으로 검인계약서상의 잔금지급일이 취득일이나, 30일 이내에 계약해제사실이 공증증서 등에 의하여 해약되는 사실을 입증하는 경우에는 취득으로 보지 아니하도록 2001. 1. 1이후부터 개정·시행되었다.

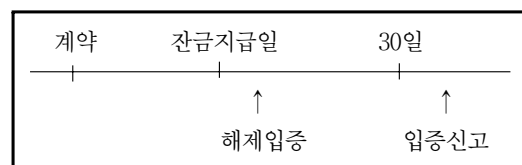
그런데, 소유권이전등기를 한후 계약해제로 다시 말소등기를 한 경우에는 비록 공증증서 등에 의거 입증이 된다고 하더라도 소유권이전등기를 하게 되면 등기의 효력에 따라 대항력을 갖추게 되어 재판에 의거 원인무효판결을 받지 아니하는 한 등기명의자가 사실상 소유자로 「추정력」을 갖게 되며, 물론 사기강박, 무효 등의 원인으로 이전등기가 된 경우에는 그러하지 아니하나 지방세법시행령 제73조제3항의 규정에 의하면 취득일 이전에 등기·등록을 한

경우에는 「등기·등록일」을 취득일로 보고 있으므로 계약이 해제되거나 잔금 등을 주지 아니하였다고 하더라도 등기·등록일에 취득하게 되는 것이다.

따라서 등기등록을 하게 되면 비록 취득후 30일 이내에 취득사실을 해제하였다고 하더라도 취득으로 간주하게 되는 것이고 무상승계취득의 경우에는 명확히 등기·등록을 하는 경우에는 비록 증여계약 등이 해제되었다고 하더라도 계약일에 취득한 것으로 보도록 규정하고 있는 것이다. 그러므로 유상승계취득의 경우 계약상 잔금지급일 이후 30일 이내에 계약을 해제하였다는 사실을 공증증서 등에 의거 입증하더라도 그 이전에 등기·등록이 된 경우에는 유효하게 취득한 것으로 보아 취득세 납세의무를 부여하게 된다.

② 계약해제 입증시기와 신고

지방세법시행령 제73조제1항제2호 단서 규정에서 「취득후 30일 이내에 계약이 민법 제543조 내지 제546조의 원인에 의거 해제된 사실을 화해조서 등에 의하여 입증되는 경우」에 취득으로 보지 아니함으로 화해조서 등에 의하여 잔금지급일 이후 30일 이내에 계약의 해제사실이 입증되면 입증신고를 취득후 30일이 경과하여 신고하더라도 취득세 납세의무가 없으나, 취득후 30일이 경과된 후에 공증증서 등에 의하여 해약을 입증하는 때에는는 취득세를 과세하게 되



<민법 제543조 내지 제546조의 원인으로 계약의 해제사유>

- 계약 또는 법률의 규정에 의하여 당사자의 일방이나 쌍방이 해지 또는 해제의 권리가 있는 때에는 그 해지 또는 해제는 상대방에 대한 의사표시로 함 (제543조)
- 당사자 일방이 그 채무를 이행하지 아니하는 때에는 상대방은 상당한 기간을 정하여 그 이행을 최고하고 그 기간내에 이행하지 아니한 때에는 계약을 해제할 수 있음 (제544조)
- 계약의 성질 또는 당사자의 의사표시에 의하여 일정한 시일 또는 일정한 기간내에 이행하지 아니하면 계약의 목적을 달성할 수 없을 경우에 당사자 일방이 그 시기에 이행하지 아니한 때에는 상대방은 계약을 해제할 수 있음 (제545조)
- 채무자의 책임있는 사유로 이행이 불능하게 된 때에는 채권자는 계약을 해제함 (제546조)

는 것이다. 이는 30일이내에 취득해제사실을 입증만 하면 되는 것이고 그 해제사실을 30일이내에 과세관청에 신고하여야 한다는 것은 아니고 30일이후에 신고하더라도 유효한 것이다.

③ 계약해제 입증서류의 범위

계약해제사실을 입증하는 입증서류와 범위는 「화해조서·인락조서·공증증서 등」이므로 공증증서·화해조서·인락조서 이외에도 계약해제사실을 입증할 수 있는 서류 일체를 포함하여 입증서류로 보아야 하는 것이다.

여기에는 화해조서 등 3개 이외의 입증서류로 볼 수 있는 것은 거래 당사자가 검인받은 기관에 법정기간(30일)내에 검인제

약서취하원을 제출한 것이 입증되는 경우 등을 말하며, 단순히 거래 당사자의 합의서 등은 과세관청에서 객관적으로 해제사실을 알 수 없기 때문에 계약해제 사실을 입증하는 서류의 범위를 포함할 수 없는 것이다. 그리고 비록 계약을 해제한 사실이 있다고 하더라도 검인받은 기관에 법정기간(30일)내에 검인계약서취하원을 제출한 것이 입증되지 아니하는 경우라면 당사자간의 계약은 해제되었지만 지방세법상의 납세의무의 성립요건은 구성되었으므로 취득세 납세의무와 조세채권에는 아무런 영향이 없는 것이다.

결과적으로 계약상 잔금지급일 이후 소유권이전등기를 한 다음 30일이내에 공증증

- 화해조서: 당사자가 서로 양보하여 그들사이의 분쟁을 해결하고 중지할 것을 약정함으로써 성립하는 소송상의 화해, 제소전의 화해에 있어서 그 내용이 기재된 문서 (민사소송법 제143조)
- 인락조서: 청구의 인락을 기재한 문서로서 청구를 이유있다고 인정한 청구인의 확정판결과 동일한 효력을 가짐 (민사소송법 제206)
- 공증증서: 특정한 사실이나 법률관계의 존부를 공적으로 증명하는 인식표시를 하기 위하여 작성한 문서 (공증인법)

서 등에 의거 계약해제사실이 입증되더라도 취득세 납세의무가 발생되며, 법인과의 거래시에는 사실상 잔금지급일이 취득일이 됨으로 30일이내에 계약을 해제하더라도 납세의무에는 영향이 없는 것이다. 또한 취득일로부터 30일이내에 계약해제사실이 입증되면 그 해제입증사실의 신고는 30일 이후에 하더라도 취득세 납세의무가 없으며 계약해제 입증서류의 범위는 화해조서·인락조서·공증증서 이외의 검인계약서취하에 의거 해약사실을 객관적으로 입증하는 경우를 말한다.

그러므로 부동산에 관한 매매, 증여계약이 성립하면 동 계약이 무효이거나 취소되지 아니한 이상 그 자체로 취득세의 과세객체가 되는 사실상의 취득행위가 존재하게 되어 그에 대한 조세채권이 당연히 발생하고, 증여계약으로 인하여 수증자가 일단 부동산을 적법하게 취득한 다음에는 그 후 합의에 의하여 계약을 해제하고 그 부동산을 반환하는 경우에도 이미 성립한 지방세 조세채권의 행사에 영향이 없기 때문에 과세할 수 있다고 보나, 신고납부기한내에 계약해제신고를 한 경우에는 이를 치유한 것으로 볼 수도 있는 것이다.

[행심] 증여계약이후 해제시 취득여부판단

지방세법 제105조 제1항에서 취득세는 부동산 등의 취득에 대하여 그 취득자에게 부과한다고 규정하고 있고, 같은조 제2항에서 부동산의 취득에 있어서는 등기를 하지 아니한 경우라도 "사실상으로" 취득한 때에는 취득한 것으로 본다고 규정하고 있는

바, 청구인의 경우 청구외 ○○○(청구인의 남편)로부터 이건 부동산을 증여받기로 하고 1998.1.22. 증여계약을 체결하여 1998.1.23. 처분청에 취득신고를 한 사실은 증여계약서에서 알 수 있으나, 증여계약일(1998.1.22.)에 증여계약을 합의해제한 사실과 이 건 부동산의 등기부상 소유자가 현재까지 청구인의 남편인 ○○○명의로 되어 있는 사실이 제출된 증여계약취소약정서 및 등기부등본에 의거 확인되고 있으므로 청구인이 이 건 부동산을 "사실상으로" 취득하였다고 볼 수 없다(같은취지의 행정자치부심사 결정 1998.8.31. 제98-386호) 할 것이므로 처분청이 이 건 부동산의 취득이 성립되었다고 보아 취득세 등을 부과고지한 처분은 잘못이 있다(행심제98-468, 1998. 9.30).

[행심] 증여계약에 의한 취득일로부터 30일 이후에 해제시 취득여부판단

청구인의 경우 이 건 부동산을 ○○○으로부터 취득하기로 1998.2.4. 매매계약을 체결하면서 매매대금 36,000,000원을 일시불로 지급키로 하였고 1998.2.11. 그 매매계약서에 검인을 받은 후 같은날 취득신고를 한 사실이 제출된 부동산매매계약서 및 취득신고 겸 자진납부세액계산서에서 명백히 입증되고 있는 이상, 청구인이 이 건 부동산을 잔금지급일(1998.2.4.)에 적법하게 취득한 것으로 보아야 할 것이다. 그후에도 청구인은 취득세신고납부기한인 30일 이내에 합의해제사실을 처분청에 신고한 사실이 없고, 취득일로부터 6개월이 경과하여 작성(1998.8.)한 법무사(○○○)의 매매계약이 해약되었다는

내용의 사실확인서만을 제출하고 있으나, 이는 이미 성립한 조세채권에 영향을 줄 수 없다 하겠으므로 청구인의 주장은 받아들일 수 없다(행심제99-7, 1999. 1. 27).

(나) 취득이후 30일이후에 합의해제 등을 한 경우

매매계약등을 한후 잔금을 지급하여 유효한 취득이 되었다고 하더라도 합의해제를 하게되면 합의해제시 당초 계약시에 소급하여 그 효력에 영향을 주게 되는 것이다. 그런데 조세채권은 그 계약자체가 무효가 되거나 취소사유에 해당되지 아니하고 유효한 이상 납세의무가 발생하는 것이다. 다만, 지방세법시행령에서 30일 이내에 합의해제 등이 입증되는 경우에 취득으로 보지 아니하도록 간주규정을 두고 있기 때문에 취득세 납세의무가 발생하지 아니하는 것이지 30일이후에 합의해제한 사실을 입증하게되는 경우에는 당연히 납세의무가 발생하는 것이다.

[판례] 증여계약해제로 인한 반환취득

1. 취득세는 본래 재화의 이전이라는 사실 자체를 포착하여 거기에 담세력을 인정하고 부과하는 유통세의 일종으로 취득자가 재화를 사용·수익·처분함으로써 얻을 수 있는 이익을 포착하여 부과하는 것이 아니어서 취득자가 실질적으로 완전한 내용의 소유권을 취득하는가의 여부에 관계없이 사실상의 취득행위 자체를 과세객체로 한다.

2. 지방세법 제105조 제2항은 취득세의

과세객체가 되는 부동산취득에 관하여 민법 기타 관계 법령에 의한 등기·등록 등을 이행하지 아니한 경우라도 사실상으로 취득한 때에 취득한 것으로 보도록 규정하고 있으며, 같은 법 제111조 제7항의 위임규정에 터잡은 같은법시행령 제73조 제2항은 무상승계취득의 경우에는 그 계약일(상속으로 인한 취득의 경우에는 상속개시일)에 취득한 것으로 보도록 규정하고 있으므로, 부동산에 관한 증여계약이 성립하면 동계약이 무효이거나 취소되지 아니한 이상 그 자체로 취득세의 과세객체가 되는 사실상의 취득행위가 존재하게 되어 그에 대한 조세채권이 당연히 발생하고, 증여계약으로 인하여 수증자가 일단 부동산을 적법하게 취득한 다음에는 그 후 합의에 의하여 계약을 해제하고 그 부동산을 반환하는 경우에도 이미 성립한 조세채권의 행사에 영향을 줄 수 없다(대판 98두14228, 1998. 12. 8).

(2) 매도자제로의 환원시 취득판단

매수자가 당초 매도자와 합의해제약정 등의 사유로 처음부터 거래가 없는 것으로 되어 당초 소유자에게도 다시 환원되었다고 하더라도 취득의 문제가 발생되지 아니하는 것이다. 이때, 소유권의 환원으로 등기를 하게되는 경우에는 비록 이전형식을 취하게 되더라도 등기부상의 등기는 소유권말소등기에 기인하게 됨으로 이 경우 적용하는 등록세의 세율은 기타등기(예: 부동산의 경우 3,000원)에 해당하는 것이다.

[판례] 원상회복과 취득세 납세의무 판단

소유권이전등기의 원인이었던 양도계약을 소급적으로 실효시키는 합의해제약정에 기초하여 소유권이전등기를 말소하는 원상회복 조치의 결과로 그 소유권을 취득한 것은 지방세법 제104조 제8호 소정의 취득세 과세대상이 되는 부동산취득에 해당되지 아니한다(대판 93누11319, 1993. 9. 14.).

합의약정에 따라 이 사건 부동산에 관하여 경료된 소외인 앞으로의 소유권이전등기가 말소된 사실을 확정된 다음, 원고와 소외인 사이에서 위 소유권이전등기의 원인이 되었던 당초의 양도계약을 소급적으로 실효시키는 합의해제의 약정을 함에 따라 그 약정에 기초하여 소외인 앞으로 경

료된 이 사건 부동산에 관한 위 소유권이전등기를 말소하는 원상회복 조치의 결과로 원고가 그 소유권을 취득한 이상, 이는 지방세법 제104조 제8호 소정의 취득세 과세대상이 되는 부동산취득에 해당되지 아니한다

[사례] 취득시기에 대한 판단

지방세법 제111조제5항제3호 및 동법시행령 제73조의 규정에 의한 취득의 시기는 민사소송 및 행정소송에 의한 확정된 판결문에 의하여 입증되는 경우에는 확정판결일이 취득시기가 되는 것이므로 취득일은 대법원의 확정판결일(2001.1.9)이 되는 것이다(행정부 세정13407-316, 2001. 3. 22).



시사용어 해설

◆코덱스

우리의 전통음식 김치가 국제식품규격위원회(CAC) 제24차 총회에서 코덱스(Codex) 국제식품규격으로 확정됐다. 공식 영문표기는 'kimchi'. 코덱스는 유엔식량농업기구(FAO)와 세계보건기구(WHO)가 공동 운영하는 국제식품규격위원회에서 식품의 국제교육 촉진과 소비자의 건강보호를 목적으로 제정되는 국제식품규격이다.