

분양주택의 원시취득에 대한 취득세 과세문제의 재검토

한 병 식
변 호 사

I. 序 論

1. 문제의 제기

타인의 권리에 기하지 않고 독립하여 완전히 새로운 권리를 취득하는 것을 원시취득이라고 하는데 住宅의 경우에는 건축주가 자기의 노력과 재료를 들여서 주택을 신축하는 것이 그 대표적인 예일 것이다. 또한 대법원 판례에 의하면, 사회 통념상 독립한 건물이라고 볼 수 있는 미완성 건물을 인도받아 나머지 공사를 마치고 완공한 경우, 그 원시취득자는 원래의 건축주이고¹⁾ 공정이 30%정도 진척된 건축

물을 인수하여 준공한 경우는 그 인수자가 원시취득자이며²⁾ 건축주가 타인 명의의 건축허가로 건축을 하여 준공된 경우라도 그 원시취득자는 건축허가명의자가 아니라 그 실제건축주가 원시취득자이고³⁾ 시효취득은 원시취득이며⁴⁾ 주택조합이 신축한 주택건물은 그중 일반분양분 및 복리시설 등을 제외하고는 당해조합원들이 원시취득자라는 것이다.⁵⁾

한편 현행 지방세법 제105조 제1항, 제2항에 의하면 부동산을 취득하는 자는 그

1) 대법원 1993. 4. 23. 93다1527, 1534; 1998. 9. 22. 98다26194 각 판결.

2) 대법원 1984. 6. 26. 83다카1659 판결.

3) 대법원 1985. 7. 9. 84다카2452; 1991. 2. 12. 90다15174 각 판결.

4) 대법원 1992. 2. 25. 91다9312; 1994. 12. 22. 92다3489 판결.

5) 대법원 1995. 12. 4. 94다47797; 1996. 4. 12. 96다3807 각 판결.

취득의 방식이 원시취득에 의한 것인지, 승계취득에 의한 것인지를 불문하고 취득세를 납부하여야 하는 것으로 규정하고 있으므로 주택의 원시취득의 경우에도 위 지방세법이나 그 위임을 받은 각 지방자치단체의 조례에 의하여 비과세, 감면대상에 해당되지 않는 한 당연히 취득세를 부담하여야 하는 것이다.

그런데 우리나라에서 주택을 취득하는 유형은 주택조합에 가입하여 주택을 배정받는 방법도 있을 수 있고 주택조합의 일반분양이나 건설회사의 일반분양을 통하여 주택을 분양받는 방법도 있을 수 있으며 자기 자신이 직접 건축주가 되어 주택을 신축하여 이를 취득하는 방법도 있을 수 있을 것이고 기존의 주택(신규분양주택 제외)을 승계취득(매수, 상속, 증여등) 하는 방법도 있을 것이다.

그리고 위 각 경우의 원시취득자는 주택조합의 경우, 일반분양분 및 복리시설을 제외한 조합원 배정분에 대해서는 주택조합원이고⁶⁾ 주택조합이나 건설회사의 일반분양의 경우에는 주택조합 또는 당해 건설회사이며, 자가건축의 경우에는 그 건축주이고 기존의 주택을 승계취득하는 경우에는 당해 주택의 건축주가 될 것으로서 위 각 원시취득자는 위 지방세법규정에 따라 원칙상 모두 취득세를 부담하여야 할 것이고 위 주택의 승계취득자들 역시 그 자신의

주택취득에 대하여 그 취득세를 부담하여야 할 것이다.

여기서 문제되는 것은 건설회사의 일반분양주택이나 주택조합의 일반분양분 주택의 경우, 건설회사 등은 그 판매 내지 분양과정에서 그 의사와 무관하게 당해 아파트의 소유권을 일시적으로 보유(원시취득)하게 된 것이고 이를 사용·수익함이 없이 거의 곧바로 수분양자에게 그 소유권을 이전하게 되는 것인데, 위 건설회사 등에게 원시취득자라 하여 취득세를 부과하고 다시 그 수분양자들에게 승계취득자라 하여 취득세를 부과하게 되면 결국 위 건설회사 등의 취득세부담액은 사실상 건축비 내지 분양가액에 포함되어 그 수분양자들에게 전가될 것이고 이에 따라 수분양자들은 취득세를 실질적으로는 이중부담하는 결과가 초래되지 않는가 하는 점이며, 건설회사 등의 입장에서 볼 때에도 위와 같이 분양의 과정에서 그 의사와 무관하게 아파트의 소유권을 일시적으로 보유하게 되는 경우에는 동 주택을 당초부터 사용·수익목적으로 취득하는 경우와는 다른 취급을 받아야 하지 않는가 하는 점이다. 그리하여 위와 같은 취득세의 과세가 현행법상 형식적으로는 적법한 것이라 하더라도 과연 조세이론이나 조세정책적 차원에서도 그 정당성을 인정받을 수 있는 것인가 하는 의문이 생기는 것이다.

2. 논의의 대상과 실의

오늘날 우리들 대부분의 서민들에게 있

6) 주 5)에서 인용한 대법원 판례 및 지방세법 제 105조 제10항. 주택조합의 경우, 조합원이 당해주택의 원시취득자라는 위 판결 및 위 105조 제10항에 대해서는 뒤에서 다시 언급하고자 함.

어서 주택은 재산목록 제1호에 해당할 것으로서 우리사회에서 주택을 장만한다는 것은 안정된 생활기반확보 내지 안정된 생활계층에의 진입, 또는 재산증식수단의 확보가 되는 것이 현실이다. 따라서 주택문제는 거의 모든 사람에게 이해관계가 있게 되는 것이고 그 중요 관심사가 되는 것이다. 우리가 위와 같은 주택을 취득하는 방법은 앞서도 언급한 바 있듯이 일반분양을 받을 수도 있고 주택조합을 결성하여 그 조합원으로서 주택을 배정받을 수도 있을 것이며 자가건축을 하거나 기존의 주택(신규분양주택 제외)을 승계취득할 수도 있을 것이다. 그러나 위 주택조합원으로서 주택을 취득하는 경우에는 앞서 인용한 대법원 판례가 거듭하여 조합주택의 경우, 그 원시취득자는 조합원이기 때문에 조합주택에 대한 취득세부과처분은 위법하다고 판시하였고 이에 따라 1997. 8. 30. 지방세법 제105조 제10항이 신설됨으로써 조합주택의 경우에는 적어도 그 조합원이 실질적으로 취득세를 이중부담한다는 문제는 입법적으로 해결된 셈이고 위 자가건축의 경우나 신규분양주택이 아닌 기존주택을 취득하는 경우에는 당초부터 그 소유자로서 사용·수익목적으로 취득하는 것이 대부분일 것이기 때문에 취득세를 실질적으로 이중부담한다는 문제가 제도적으로 생길 여지는 거의 없다고 할 것이다. 그러므로 결국 여기서 논의하고자 하는 대상은 위 일반분양의 경우(주택조합에서 그 일부주택을 일반분양하는 경우도 포함)가 그 중심이 될 것이다. 그리고 실제에 있어서 우리나라에

서는 대부분의 사람들이 한두번 이상 일반분양의 방법으로 주택을 신규취득하는 경우가 많을 것이기 때문에 일반분양의 경우를 여기서 논의의 대상으로 삼는 것은 이점에서도 그 의의가 있다고 여겨지는 것이다.

그런데 일반분양에 의한 취득의 경우라 하더라도 지방세법 제106내지 110조의 적용을 받아 비과세된다는가 각 시도의 지방세 감면조례에 의거 감면되는 경우, 예컨대, 건축주가 전용면적 60㎡ 이하의 공동주택을 건축취득하는 경우 동 건축주에 대하여 취득세를 면제하고(경기도에서는 60~85㎡ 이하의 경우, 25%를 한시적으로 경감), 입주자가 신축공동주택을 최초로 분양받는 경우로서 1세대 1주택 등 일정한 요건을 충족시키는 때에는 40㎡ 이하 주택은 전액면제하고 40~60㎡ 이하는 50%를 경감해주며, 60~80㎡는 한시적으로 25%를 경감해주고 있는바⁷⁾ 위와같이 비과세 내지 감면규정을 적용받아 비과세내지 감면받도록 되어 있는 경우에도 여기서의 논의의 대상이 아니거나 그 논의의 실익은 줄어든다고 할 수 있다. 다만, 위와 같은 비과세 내지 감면은 그 대상이 제한되어 있거나 한시적인 것에 불과하여 그 혜택이 국민대다수에게 일반적으로 적용되는 것이 아니라 한계가 있으며 따라서 이는 분양주택의 원시취득에 대한 취득세 과세문제에 대한 근본적인 해결책은 되지 못하는 것이고

7) 위 조례에 의한 감면내용에 대해서는 김태호, 지방세의 이론과 실무(2001 개정증보판), 세경사 2001. 3, P.1127 이하 및 www.uniasset.com의 재테크칼럼 기사를 참조하였음.

분양주택의 원시취득에 대한 취득세 과세 문제가 근본적인 차원에서 해결되는 경우에는 위와 같은 감면조례나 지방세법 제 105조 제10항(조합주택에 대한 조합원의 원시취득 간주 조항)은 오히려 불필요한 것이 되거나 그 의미가 대폭 감소될 것이어서 본 논의는 이러한 측면에서도 그 실익이 있다고 하겠다.

그렇다면 본稿에서는 위와 같은 전제와 문제의식하에, 분양주택의 원시취득에 대한 취득세 문제를 취득세의 본질적 측면, 이중과세금지 원칙의 측면, 조세 공평주의와 실질과세원칙의 측면, 비교법적 측면, 지방재정정책적 측면에서 그 당부를 살펴본 다음 마지막으로 맺는말로서 그 개선방안에 대하여 언급하고자 한다.

II. 취득세의 本質的 側面에 서의 검토

1. 取得稅의 本質

취득세는 1909. 4. 1. 법률 제12호 지방비법에 의하여 최초로 신설되고 1927년도에 부동산취득세로, 1952년도에는 취득세로 명칭을 바꾸었으며 그 과세대상도 당초의 부동산에서 선박, 항공기, 자동차, 골프회원권, 콘도미니엄회원권 등으로 점차 확대되어 오늘에 이르렀다고 한다.⁸⁾

8) 김태호, 전거서, P.87-88; 권강웅, 축조지방세법해설, (주)조세통람사 2001. 2, P.343-344; 김의효, 지방세실무, 한국지방세연구회, 1997. 1, P.379-

그리하여 현재의 취득세는 지방세 중 道稅로 과세되는데 地方稅 稅收에서의 비중을 볼 때 1999년도에는 16.49%로서 등록세(23.27%) 다음으로 많고 2000년도에는 15.28%로서 등록세(21.97%), 주민세(16.63%) 다음으로 많다.⁹⁾

위와 같은 취득세의 본질이 무엇인가에 대해서는 재산의 이전이라는 사실자체를 포착하여 거기에 담세력을 인정하고 세금을 부과하는 流通稅이자 취득행위를 과세객체로 하는 행위세라고 설명하는 것이 일반적이다.¹⁰⁾ 대법원 판결도 같은 설명을 하고 있다.¹¹⁾ 여기서 다시 流通稅의 본질이 무엇인가 하는 점이 문제되는데, 이에 대해서는 유통세는 가치의 유통·이전이라고 하는 현상의 배후에 담세력(소득)이 있다고 추정하여 부과되는 조세로서 이는 所得稅(소득세, 수익세, 매상세, 거래세 등 수입 또는 경제가치의 취득에 담세력을 인정하여 과세하는 조세)에 의하여 포착되지 아니하는 소득을 가치의 유통·이전이라고 하는 측면에서 추정해서 과세하는 것이고 따라서 소득세의 보완적 성격을 가지고 있다고 설명되고 있다.¹²⁾ 다른 한편으로 위

380

9) 지방세정연감(2000년), 행정자치부, P.26

10) 김태호, 전거서, P.87; 권강웅, 전거서, P.345; 김의효, 전거서, P.381-382; 임승순, 조세법, 박영사, 2001. 2, P.11

11) 대법원 1978. 9. 26. 78누204; 1984. 11. 27. 84누52; 1993. 9. 28. 92누16843; 1995. 2. 17. 94다35787 각 판결.

12) 北野弘久, 現代稅法講義(三訂版), 法律文化社, 2000. 1, P.268

首藤重幸, 流通稅の 諸向題, 租稅法研究 第16

와 같은 성격의 유통세가 조세로서의 존재의의나 조세로서의 정당성이 있는지 하는 점에 대해서 ① 유통세가 소득세의 보완적 성격의 조세라면, 소득세의 체계가 완비되어진 현재에는 유통세의 존재의의는 없는 것이라든가 ② 유통세는 각 개별실정법으로부터 당해 유통세의 성격을 귀납적으로 도출해 내야지 유통세에 관한 일반적·공통적 성격규명은 어렵다라든가 ③ 유통세는 조세체계상 가장 애매한 성격의 조세로서 폐지·정리되는 것이 바람직하다든가 하는 논의가 있기도 한 것이다.¹³⁾

그렇다면 취득세는 동 과세의 정당성이나 존재의의가 조세법적으로 반드시 확립되었거나 지지를 받는 것은 아니며 이는 국가의 필요 내지 정책적 차원에서 생성·유지되어 온 조세이고 따라서 가급적이면 과세대상을 축소하여 운용하는 것이 바람직하다 하겠으며 취득세 자체를 폐지하더라도 조세법적 측면에서만 본다면 전혀 무리가 없는 것이라 하겠다.

2. 取得稅의 과세물건(과세대상)

조세법에서 과세물건이라 함은 과세의 대상이 되는 물건·행위 또는 사실을 의미하는 것이고 과세물건은 과세의 객체 또는 대상이라고 하기도 한다. 그리하여 입법자는 담세력을 추정할 수 있는 물건·행위 또는 사실을 과세의 대상으로 삼게 되는데 무엇이 개별조세의 과세물건인가 하는 것

은 각 개별조세법에서 정하고 있다.¹⁴⁾ 취득세의 과세물건에 대해서는 지방세법 제104호 제8호와 제105조 제2항에서 규정하고 있다고 할 수 있는바, 위 104조 제8호는 “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 취득”을 그 과세대상으로 규정하고 있고, 다시 위 105조 제2항은 “...등기, 등록 등을 이행하지 아니한 경우라도 사실상으로 취득한 때에는 각각 취득한 것으로 보고 ...” 라고 규정하고 있는 것이다. 그러므로 위 규정내용에 의하면 민법 등에 의하여 그 소유권의 이전에 등기나 등록이 필수적인 부동산이나 차량 등의 경우에 등기나 등록이 이루어지지 아니했다 하더라도 사실상의 취득만 이루어지면 취득세의 과세대상으로 삼겠다는 것이다. 또한 위 규정에 의하면 등기나 등록이 이루어지면 더 말할 나위도 없이 취득세의 과세대상이 되는 것이다. 따라서 취득세 과세여부 결정에 있어서 등기·등록은 취득에 대한 징표의 의미만 있는 것으로 이해된다. 그런데 민법 제186조에 의하면 “부동산에 관한 법률행위로 인한 물권의 득실변경은 등기하여야 그 효력이 생긴다” 라고 규정하여 물권변동에 관한 이른바 형식주의를 취하고 있는 것이다. 그 반면에 일본민법(제177조)은 물권의 변동은 “당사자의 의사표시만으로 그 효력이 생긴다”라

號, 租稅法學會, 1988. 10, P.50

13) 首藤重幸, 전계논문, P.53 이하

14) 임승순, 전계서 P.102

고 규정하여 이른바 의사주의를 취하고 있는 것이다.¹⁵⁾ 그리고 일본지방세법 제73조의 2이하에서는 부동산취득세에 관하여 규정하고 있는바, 위 일본의 부동산취득세는 그 본질적 성격에 있어서는 우리나라의 취득세와 같은 것으로 여겨지는 것이다.¹⁶⁾

그렇다면 일본지방세법상의 부동산취득세의 경우에는 사실상의 취득을 부동산의 취득으로 보아 취득세를 부과하더라도 일본민법이 채택하고 있는 의사주의와 배치되는 것이 아니라 하겠으나 우리나라의 경우에는 위 민법 제186조의 규정내용과는 부합하지 않는 것이다. 물론 민법에 있어서의 중심적인 과제는 채권자나 재산권자의 권리의 범위와 내용을 확정하거나 확정된 권리를 보호하려는 것임에 반하여 조세법은 납세자의 경제적 담세능력을 밝혀 내려는데 있는 것이어서¹⁷⁾ 세법상의 규정이나 의미를 반드시 민법과 동일하게 규정할 필요는 없다 할 것이지만, 세법이 민법 등의 기본 법률체계와 다른 규정을 두기 위해서는 그 합목적성과 정당성이 인정되어야 할 것이며 필요한 최소한에 그쳐야 할 것이다. 왜냐하면 세법에서 그 편의에 따라 일반기본법에 대한 광범위한 예외규정을 둔다면 이는 국가법 체계의 통일성 유지나 국민의 안정적 법생활보호유지에 지장을 줄 것임은 물론 무엇보다도 자칫 과세권이 남용되

어 국민의 재산권을 침해할 여지가 많기 때문이다. 따라서 위 지방세법이 사실상 취득을 취득세의 과세대상으로 삼은 것은 우리나라의 민법 등 기본법의 체계와 맞지 않는 것으로서 세수확보의 편의만 생각한 규정이라는 입법론적 비판이 있을 수 있고, 나아가 이는 등록세와 취득세를 통합하여 하나의 세목으로 하여야 한다는 주장¹⁸⁾에 대한 유력한 논거로 작용할 소지도 있는 것이다.

그런데 우리나라 대법원 판결은 취득세가 유통세이고 행위세라는 논거하에 명의신탁에 의한 부동산취득¹⁹⁾, 명의신탁해지에 의한 소유권회복²⁰⁾, 양도담보²¹⁾, 양도담보로 제공한 부동산의 소유권을 회복한 경우²²⁾, 매매계약이나 증여계약에 의해 부동산 취득행위가 있었으나 그후 합의 해제된 경우의 매도 또는 증여²³⁾ 등에 대해서 이를 취득세의 과세대상인 취득으로 보고 있는 반면 합의해제로 인한 원상회복에 의해 소유권을 이전받은 경우²⁴⁾ 증여를 원인으로 하는 과세처분을 하기 전에 증여계약이 해제되어 그 해제에 의한 말소등기가 이루어

15) 고상용, 물권법, 법문사, 2001. 7, P.53 이하.

16) 일본에서는 부동산취득세는 지방세로 과세하고 등록면허세(우리나라의 등록세에 해당)는 국세로서 과세한다. 北野弘久, 전거서, P.268 참조.

17) 김성수, 실질과세의 원칙, 경제관찰방법, 균제양승두 교수 화갑논문집(I), 1994, P.595

18) 최명근, 지방세연구, 세학사, 1997. 3, P.34

19) 대법원 1988. 4. 25. 88누919; 1990. 3. 9. 선고, 89누3489 각 판결 등.

20) 대법원 1983. 3. 8. 81누212; 1991. 6. 11. 90누8114; 1999. 9. 3. 98다12171 각 판결 등.

21) 대법원 1980. 1. 29. 79누305 판결.

22) 대법원 1987. 10. 13. 87누581; 1999. 10. 8. 98두11496 각 판결.

23) 대법원 1996. 2. 9. 95누12750; 1998. 12. 8. 98두14228 각 판결.

24) 대법원 1986. 3. 25. 85누1008; 1993. 9. 14. 93누11319 각 판결.

어진 경우의 수증행위,²⁵⁾ 원인무효의 행위로 소유권을 이전받은 경우²⁶⁾에는 이를 취득세의 과세대상으로 보지 아니하고 있는 것이다. 위와 같은 대법원 판결들을 분석해 볼 때 대법원은 당해 소유권취득의 목적이나 실질적 취득여부에 관계없이 형식적·외형적으로라도 소유권의 취득 내지 이전 행위가 있는 경우에는 여지없이 이를 취득세 과세대상으로 보고 있음을 알 수 있는 것이다. 대법원의 위와 같은 판결내용이 현행 실정법의 규정상 부득이한 측면이 있다 하더라도 앞서 유통세의 본질에서 지적한 바와 같이 유통세가 소득세의 보완적 성격의 조세이고, 재화의 이전이라는 사실자체를 포착하여 거기에 담세력을 인정하는 것이라면, 소유권의 취득을 과세원인으로 하여 부과하는 취득세에 있어서 그 담세력이라는 것은 적어도 당해 소유권에 상응하는 값어치수준으로 표출되는 것이 요구된다 할 것이고 그렇다면 당해 소유권의 값어치수준에 상응하는 가치이전이나 취득이 아닌 경우에는 비록 형식적·외형적으로 소유권의 이전이나 취득이 이루어졌다 하더라도 이는 지방세법 제105조 제2항에서 정하는 사실상 취득에 해당하지 않는다고 보아야 할 것이다. 적어도 위 사실상 취득의 범위는 제한적으로 해석되어야 하는 것이다. 일본에서도 종래 양도담보에 의한 소유권이전이 부동산취득세의 과세대상으로서의 취득에 해당하느냐 하는 문제로 논의

가 있어 왔고 판례는 긍정설을 취하였는데²⁷⁾ 그후 지방세법을 개정하여 양도담보설정일로부터 2년 이내에 양도담보채권의 소멸을 원인으로 양도담보설정자에게 재산이 이전된 경우에는 양도담보권자나 양도담보설정자 모두 부동산취득세를 비과세하고 이미 취득세를 징수한 경우에는 이를 환부하도록 규정하고 있는바(일본지방세법 제73조의 7 제8호, 제73조의 27의 3 제1항, 제4항), 일본의 위와 같은 입법조치는 부동산취득세가 유통세라는 점만을 강조하여 소유권이전이 형식적으로만 이루어지면 모두 과세의 대상으로 여겨왔던 종래의 입장에 대한 중대한 수정이고²⁸⁾ 변화라 할 것으로서 우리나라의 경우에도 그 시사하는 바가 적지 않다 할 것이다.

3. 取得稅의 本質과 분양주택의 原始取得

서론에서 언급한 바와 같이 여기서의 논의 대상은 분양주택의 원시취득(신축)인데, 동 주택은 건축주가 건축과정에서 그 의사와 무관하게 소유권을 취득하고 임시적·일시적으로 그 소유권을 보유하는 것이므로 그 소유권의 취득이 당해 소유권의 가치에 상응하는 수준의 담세력의 표출이라고 할 수 있는지는 의문인 것이다. 적어도 현행법상 위 주택의 원시취득에 대한 취득

25) 대법원 1991. 3. 22. 90누8220 판결.

26) 대법원 1964. 11. 24. 64누84 판결.

27) 昭和 56. 9. 3. 神戸地判, 判例体系(第二期版) 第15卷, 租税法, P.6917; 昭和 48. 11. 16. 最高裁, 北野弘久, 전거서 P.273

28) 北野弘久, 전거서, P.277

세 과세가 합법적인 것이라고는 하더라도 그 정당성이 당연히 인정된다고 볼 수 없으며 위 원시취득자에게 부과된 취득세는 그 수분양자에게 전가되어 수분양자가 취득세를 이중부담하게 된다는 문제를 야기하게 되는 것이다.

Ⅲ. 二重課稅 側面에서의 검토

1. 이중과세의 의의

이중과세란 동일한 所得의 전부 또는 일부에 대하여 중복적으로 과세관할권이 행사되는 것을 말하는데 그 유형으로서는 동일한 과세관할권이 서로 다른 납세의무자의 동일과세기간내의 동일과세물건에 대하여 행사되는 경우와 서로 다른 과세관할권이 동일한 납세의무자의 동일과세기간내의 동일과세물건에 대하여 행사되는 경우가 있다. 전자를 經濟的 二重課稅 또는 國內 二重課稅라 하고 후자를 法律的 二重課稅 또는 國際二重課稅라고 한다.²⁹⁾ 經濟的 二重課稅의 例로서 거론되는 대표적인 것은 法人稅이다. 법인인 기업에 소득이 발생하는 경우에 법인은 법인세를 납부하게 되고, 법인세를 납부하고 남은 소득중 일정부분을 주주 또는 출자자에게 배당하게 되며, 그 경우 주주나 출자자는 다시 배당소득세를 부담하게 되므로 법인의 소득에 대하여 중복적으로 과세가 이루어지는 결과가 된

다는 것이다. 그리하여 위 시정책으로 법인세 또는 배당소득세의 폐지론도 등장하고 있는 것이다.³⁰⁾ 그리고 法律的 二重課稅의 예는 국가간에 과세관할권이 경합되어 납세의무자가 이중으로 과세당하는 경우를 들 수 있는데, 이를 해결하기 위하여 국가간에 이중과세방지를 위한 조세조약이 체결되고 있다.

그런데 본 주제와 관련하여 검토하고자 하는 것은 經濟的 二重課稅 해당여부이다.

2. 수분양자의 취득세이중부담여부

앞에서 언급한 경제적 이중과세란 법률적·형식적으로 볼 때는 이중과세라고 할 수 없지만, 경제적 효과면에서 볼 때는 실질적으로 두번 과세당하는 결과가 되는 경우를 지칭한다고 할 것이다. 그렇다면 주택의 분양시 이를 원시취득하는 건축주(건설회사등)가 취득세를 부담하고 그 후 수분양자가 소유권을 이전받으면서 다시 취득세를 납부하는 경우는 어떠한가. 위 경우를 법률적 이중과세라고는 할 수 없을 것이다. 그렇지만 기업회계기준상 취득세와 등록세는 부동산의 취득원가에 산입하도록 공인되어 있고 취득세나 등록세는 부동산가격에 포함되어 전가된다는 것이 학자들의 다수견해이며,³¹⁾ 특히 신규주택 수분양자들의 경우에는 원시취득과 승계취득의 시차가 짧고 우리사회 관념상으로도 위 수분양자가 위 주택의 첫소유자로 취급되고 있으며

29) 박민, 이중과세의 유형과 그 구제책, 연세법학연구 제6집 제2권, 연세법학연구회, 1999, P.89

30) 박민, 전제논문, P.94-97

31) 최명근, 전제서, P.29-30

본인자신도 그와 같이 알고 있다는 점 등을 감안해 볼 때 어떠한 명목으로든 건축주(원시취득자)가 자신이 부담한 취득세를 건축대금내지 분양가격에 포함하여 수분양자에게 전가시키고 그 후 수분양자가 다시 취득세를 부담한 경우에는 이는 경제적 이중과세에 해당한다 하겠다.

이와 관련하여 언급하고자 하는 것이 조합주택에 대한 취득세과세의 문제이다. 종래 과세당국에서는 주택조합의 조합원 배정분 주택에 대하여서도 당해조합은 원시취득자라 하여 취득세를 부과하였고, 그 조합원은 승계취득자라 하여 조합과는 별도의 취득세를 납부하도록 하여왔다. 그러자 조합 또는 조합원들은 주택조합이라는 것은 조합원들이 주택을 소유하기 위한 방편으로 설립된 데에 지나지 않고 그리하여 조합주택은 조합원들이 낸 돈으로 완공된 것으로서 처음부터 조합원들이 취득한 것으로 보아야 하므로 조합과 조합원으로 하여금 각각 별도의 취득세를 부담하도록 하는 것은 이중과세에 해당하는 것이라고 다투면서 그 취소를 구하는 행정소송을 제기하는 경우가 많았다. 위와 같은 다툼에 대하여 하급심에서는 주택조합이 그 조합원들과는 별개의 독립된 권리주체로서 당해주택을 원시취득한 것(조합 원시취득설)이라는 이유로 위 별도과세를 적법한 것이라는 판결도 있었고³²⁾ 위 주택의 원시취득자는 실제건축비를 부담한 조합원이기 때문

에(조합원 원시취득설) 주택조합에 대한 취득세부과는 위법된 것이라는 판결도 있었다.³³⁾³⁴⁾

이에 대하여 대법원은 조합원원시취득설을 취하여 판시하였고 이는 대법원의 확립된 입장이 되었다.³⁵⁾ 그러므로 결국 당국에서는 1997. 8. 30. 법률제5406호 의한 개정으로 주택조합이 당해조합원용으로 취득하는 조합주택용 부동산(공동주택과 부대복리시설 및 그 부속토지)은 그 조합원이 취득한 것으로 간주하는 내용의 지방세법 제105조 제10항을 신설한 것이고 이에 따라 적어도 조합주택에 대한 취득세이중과세 시비는 입법적 해결을 보았다고 할 것이다.

여기서, 일반분양의 경우로 다시 돌아와 살펴보면, 조합원원시취득설을 취하는 위 하급심 판결이나 대법원 판결들의 논거는 주택조합은 그 소유자금으로 조합원의 건물을 신축분양하는 것이 아니라 공정에 따라 조합원으로부터 각자 부담할 건축자금을 제공받아 조합원의 자금으로 건축하는 것이므로 위 건물의 소유권은 건축자금제공자인 조합원들이 원시취득한 것으로 보아야 한데 있다. 그렇다면 일반분양의 경우는 어떠한가. 물론 일반분양의 경우에도 여러가지 유형이 있을 수 있겠으나 주된 유형은 수분양자가 건설회사의 주택(대

32) 서울지법 1993. 7. 20. 93가합26743 판결, 서울고법 1993. 3. 6. 92구29209 판결.

33) 서울고법 1993. 4. 14. 92나56096 판결.

34) 위 판결들에 대한 평석으로는, 안경봉, 직장주택조합명의로 한 아파트신축과 취득세부과, 판례와 이론 창간호, 영남대학교 출판부, 1995. 2, P.199-216이 있다.

35) 대법원 1994. 6. 24. 93누18839; 1994. 9. 9. 93누16369; 1995. 1. 24. 94다47797 판결 등.

표적인 것이 아파트이므로 이하 아파트를 중심으로 설명함) 분양공모에 응모하여 당첨되면 당첨된 당해주택에 대하여 먼저 계약금을 내고 그후 순차적으로 중도금을 분납해 나가다가 건물완공후 잔금을 치루고 등기이전을 받는 형태일 것이다. 그러므로 경제적 실질의 측면에서 보면 위 건설회사의 경우에도 수분양자의 자금을 받아서 건축을 한다는 점에서 위 주택조합의 경우와 크게 다르다고 할 수 없다. 또한 수분양자는 당초부터 건설회사로부터 아파트의 호수를 배정받은 다음 당해 아파트에 대한 계약금, 중도금 등을 순차로 지급해 나가는 것으로서 위 분양받은 주택은 당연히 처음부터 자신의 소유라고 생각한다. 이 점에서도 위 조합주택의 경우와 대동소이하다. 물론 건설회사와 일반 수분양자와의 관계와 조합주택과 그 조합원과의 관계는 그 법적 성격이나 긴밀도 등에서 서로 다르다. 하지만 주택공급의 경제적 구조면에서는 앞에서 언급한 바와 같이 유사한 점도 많다고 여겨지는 것이다. 그렇다면 조합주택에 대해서 제기되었던 취득세이중과세의 시비는 일반분양주택에 대해서는 그대로 남아 있는 것이라 하겠고 지방세법 제105조 제10항에 의한 입법조치로 조합주택과 일반 분양주택을 차별하는 것은 과세형평에 어긋나지 않는가 하는 또다른 시비거리만 제공하게 된 것이다.

취득세이중과세문제와 관련하여 또 한가지 언급하고자 하는 것은 차량, 기계장비, 항공기 및 주물에 의하여 건조하는 선박에 대한 취득세이다. 위 물건들은 지방세법 제

105조 제2항 단서에서 승계취득에 한하여 취득세를 부담하도록 규정하고 있는바, 위 규정의 주요 취지중의 하나는 원시취득자인 제조회사들에 대하여 원시취득자로서 취득세를 부담시키게 되면 당해 취득세가 제품원가에 포함되어 그 승계취득자에게 전가되는 결과, 승계취득자가 실질적으로 이중과세 당하는 것을 막고자 함에 있는 것일 것이다. 그리고 차량 등의 원시취득의 경우에는 취득세를 비과세하면서 일반분양주택의 경우에는 취득세를 과세하는 것은 역시 조세형평에 어긋난다는 비판을 받을 소지도 충분한 것이다.

IV. 실질과세원칙 및 조세공평주의의 측면에서의 검토

1. 실질과세원칙과 조세공평주의

租稅法の 二大基本原則은 租稅法律主義와 租稅公平主義라고 할 수 있다. 주지하다시피 租稅法律主義는 法治行政原理의 租稅法에서의 발현이라고 할 수 있는데 헌법 제96조에서 이를 선언하고 있다. 조세법률주의의 요청에 의하여 조세에 관한 법령의 해석은 엄격하여야 하고 유추해석이나 확장해석은 허용되지 않는 것이다.³⁶⁾ 그리하여 조세법률주의는 국민에게 경제생활의 법적 안정성과 예측가능성을 보장하는 기능을 하고 있는 것이다.³⁷⁾

36) 대법원 2000. 3. 16. 98두11731; 2000. 12. 26. 98두1192 각 판결.

한편, 조세공평주의는 개개의 국민은 각 종의 조세법률관계에 있어서 평등하게 취급되지 않으면 안되고 조세의 부담은 그 담세력에 따라 공평하게 배분되어야 한다는 원칙을 말하는데³⁷⁾ 이는 헌법 제11조 제1항이 규정하는 평등원칙의 조세측면에서의 발현이라고 할 것이다. 그리고 실질과세원칙은 과세에 있어서 법형식·명의 또는 외관과 진실·실태 또는 경제적 실질 등이 일치하지 않는 경우에 법형식·명의 또는 외관에 구애됨이 진실·실태 또는 경제적 실질 등에 따라야 한다는 법원칙으로서 국세기본법 제14조가 이를 선언하고 있고 각 개별세법에서 다시 그 구체적인 규정을 두고 있다.³⁹⁾ 그런데 조세부담이 공평하게 이루어지기 위해서는 과세의 대상이 되는 과세물건의 실현 및 귀속에 관하여 그 형식 또는 명의에 구애됨이 없이 그 경제적 실질에 착안하여 현실적으로 담세력이 있다고 인정되는 자에게 과세되어야 하는 것이기 때문에 실질과세원칙은 조세공평의 원칙을 실현하기 위한 실천적 원리인 것이다. 그렇다면 조세법률 주의는 국민의 재산권 보호를 위하여 행정권의 자의적 조세권 행사를 막으려는 것이고 조세공평주의는 조세의 부담을 개개국민의 담세력에 따라 공평하게 분담시키려는 것이라 하겠는데 조세의 공평한 분담이 실현되기 위해서는 조세법률주의가 관철되어야 하는 것

이고 조세법률주의가 실질적으로 실현되기 위해서는 조세공평주의가 관철되어야 하는 것이기에 위 양자는 조세법의 두 날개로서 서로 보완관계에 있는 것이라 하겠으며 이러한 맥락에서 볼 때 실질과세원칙도 결국에는 위와 같은 조세법률주의와 조세공평주의의 실현에 봉사하는 관점에서 해석되고 적용되어야 할 것으로 여겨진다.

2. 취득세와 실질과세원칙

취득세의 부과·징수에 실질과세원칙이 적용되는지 여부에 대해서는 ① 취득세는 재화의 이전이라는 사실자체를 포착하여 거기에 담세력을 인정하고 부과하는 유통세의 일종으로서 법률상의 거래형식을 그 과세대상으로 하고 있는 것이므로 실질과세 원칙이 적용될 수 없다는 입장(부정설)⁴⁰⁾과 ② 국세기본법 제14조 제1항의 실질과세원칙은 지방세법 제82조(국세기본법 등의 준용)에 의하여 지방세의 부과·징수에도 적용되는 것이므로 취득세의 부과·징수에도 당연히 실질과세원칙이 적용되어야 한다는 입장(긍정설)⁴¹⁾이 대립되어 있다.

생각컨대, 취득세는 유통세의 일종이고 유통세는 거래행위자체를 과세객체로 하는 것이라는 전통적 입장(앞에서 인용한 대법원 판례등)에 서는 한 형식 논리적으로는 부정설이 옳다고 여겨진다. 그렇다면 지방세법 제105조 제2항은 실질과세원칙에 대

37) 김완석, 조세법상 실질과세원칙에 관한 연구(상), 세무사 4권2호(통권38호), 86. 2, P.49
38) 임승순, 전거서, P.40
39) 김완석, 전거논문, P.51

40) 안경봉, 전거논문, P.213~215
41) 김백영, 주택조합의 주택건축과 취득세부과여부, 세무사 12권 2호(통권 69호), 1994, P.92

한 예외규정이 되는 셈이다. 그런데 앞에서도 지적하였듯이 실질과세원칙은 결국에는 조세의 공평분담 나아가 조세법률주의의 실질적 실현을 위한 실천원리라고 할 것으로서 그에 대한 예외를 인정하는 경우라도 그 예외는 조세의 공평분담과 조세법률주의의 실질적 실현을 위한 것이 되어야 할 것이다. 따라서 합리적 이유도 없이 실질과세 원칙의 예외를 인정하는 것은 행정권의 편의적인 조세권행사를 허용하는 것이 되는 것이며 이는 조세공평주의와 조세법률주의의 원리에 어긋나는 것일 것이다. 결국 지방세법 제105조 제2항의 규정은 조세공평주의와 실질적 조세법률주의에 위반되어 무효라는 비판의 소지가 있는 것이다.

3. 분양주택의 원시취득에 대한 취득세 과세와 실질과세원칙

앞에서도 언급하였듯이 일반주택분양의 경우에 있어서 그 건축자인 원시취득자는 그 분양목적으로 건축을 하다보니 그 의사와 무관하게 법률상 임시적·일시적으로 주택을 취득하게 되는 것일 뿐이고 그 실질소유자는 당해주택을 분양받은 수분양자인 것이다. 그러므로 위 건축업자(건설회사)에 대하여 그 소유권자라 하여 취득세를 부담시키는 것은 실질과세원칙이나 공평분담의 원칙에 어긋나는 것이다.

또한 위 원시취득자가 부담한 취득세는 결국 그 수분양자에게 전가될 것으로서 실질과세원칙의 측면에서 보더라도 원시취득자에 대한 취득세과세는 수분양자의 취득

세 이중부담의 직접원인이 되는 것이다.

한가지 더 언급하고자 하는 것은 앞에서도 지적한바 있듯이 조합주택의 취득세 부담의 경우나 차량 등의 취득세부담의 경우와 비교해 볼 때에 분양주택에 대한 취득세 부담은 조세공평의 원칙에도 배치된다는 점이다.

V. 比較法的 側面에서의 검토

부동산 취득에 대하여 과세하는 나라는 독일, 일본, 대만 등이 있는데, 취득세와 등록세의 두가지나 세금을 부과하는 나라는 일본과 우리나라밖에 없다고 한다.⁴²⁾ 그런데 각국의 법체계는 그 나라의 역사나 사회구조 등에 따라 각기 다를 수 있겠으나 우리나라의 취득세제도는 그 연혁 등에 있어서 일본의 부동산취득세와 유사한 점이 많다고 하겠으므로 주택의 원시취득에 대한 취득세과세제도도 일본의 경우를 소개하고자 한다.

일본의 지방세법에 의하면 신축 주택에 대한 취득세에 대하여는 당해 주택이 최초로 사용 또는 양도가 이루어진 날에 그 취득이 된 것으로 보고 그 시점에서의 당해 주택의 소유자 또는 양수인을 취득자로 하여 취득세를 부과하는 것으로 규정하고 있다. 다만, 주택이 신축된 날로부터 6개월을 경과하여도 그 사용 또는 양도가 이루어지지 않는 경우에는 당해주택이 신축되어진

42) 최명근, 전거서, P.30, 토지과세제도의 재정비 방향, 한국조세연구, 세경사, 1985. 12, P.74

날로부터 6개월을 경과한 날에 주택의 취득이 이루어진 것으로 보아 그 시점에서의 주택의 소유자를 취득자로 간주하도록 하고 있는 것이다(동법 제73조의 2 제1항).

일본의 지방세법이 위와같이 신축주택의 원시취득에 대하여는 일정한 요건하에 취득세과세대상에서 제외한 이유도 신규주택의 승계취득자(수분양자)에 대한 취득세 이중부담을 막으려는데 있는 것으로서⁴³⁾ 일본의 위와 같은 입법례는 우리나라의 경우에도 많은 참고가 될 수 있다 하겠다.

VI. 地方財政政策 側面에서의 검토

지방세 수입중에서 취득세가 차지하는 비중에 대하여는 앞에서 언급한바 있다.⁴⁴⁾ 그런데, 지방세제도의 개선을 주장하는 학자들은 우리나라의 취득세·등록세 제도에 대하여 다음과 같은 문제점을 지적한다.

첫째, 우리나라 취득세와 등록세 수입의 70~80%이상이 부동산거래에서 발생하고 있고 따라서 위 수입의 다과는 부동산거래가 활발한가 아니면 침체하는가의 여부에 달려 있는 반면 우리나라의 중요정책과제 중의 하나는 부동산의 투기억제에 있는 것이어서 취득세와 등록세는 안정적인 재정 조달수단이 되지 못하고 지방재정을 취득세와 등록세에 의존하는 것은 위 정책과제

와도 모순된다.⁴⁵⁾

둘째, 부동산취득에 대하여 취득세와 등록세를 별도로 부과하는 나라는 우리나라와 일본뿐으로서, 이는 소유권취득이라는 사실상 동일한 행위에 대하여 취득세와 등록세의 이중적인 부담을 지우는 것이 되어 불합리하다.⁴⁶⁾

셋째, 취득세와 등록세는 부동산의 취득 원가에 산입되어 양수인에게 전가된다는 것이 대다수 학자들의 견해인데 그렇다면 이는 부동산가격을 상승시키는 주요요인이 될 것으로서 우리가 추구하는 부동산가격 안정정책과 조화되지 않는다.⁴⁷⁾

그렇다면 주택의 원시취득에 대한 취득세부과에 대하여서도 위와같은 지적이 타당할 것은 당연하다. 그리하여 취득세나 등록세를 당장 통합하거나 폐지하는 것이 지방재정수급형편상 어렵다면, 일반분양주택의 원시취득에 대해서만이라도 취득세과세대상에서 제외하는 입법조치가 필요할 것이다. 그 경우, 지방세수입이 어느 정도 감소될 것이지만 이는 우리나라 지방재정제도가 가지고 있는 근본적인 문제점의 개선, 즉, 중앙정부와의 세원배분의 적정화, 재산보유세제도의 개선, 새로운 세원의 연구개발 등⁴⁸⁾을 통하여 장·단기적으로 해

43) 平成 7(1995) 9. 8. 名古屋地民九判, 判例体系(二期版) 第15卷, P.6919

44) 1999년도 16.49%, 2000년도 15.28%

45) 최명근, 전게서, P.29

46) 최명근, 전게서, P.30; 김경환, 부동산관련 지방세제의 기능강화방안, 한국조세연구 제7권, 한국조세학회 1991, P.190

47) 최명근, 전게서, P.30

48) 위 구체적 방법에 대해서는 학자들의 연구가 되어 있으므로(최명근, 전게서, P.25 이하; 김경환, 전게논문, P.186 이하; 이성욱, 현행재산세제의

결해 나가야 할 것이다.

나가야 할 것으로 여겨진다. 

VII. 맺는말

이상에서 분양주택의 원시취득에 대한 취득세과세문제를, 그 수분양자에 대한 취득세 과세가 이중과세에 해당하는지 여부의 관점에서 살펴보기 위하여, 취득세의 본질적 측면, 이중과세의 측면, 실질과세원칙 및 조세공평주의의 측면, 비교법적 측면, 지방재정정책적 측면에서 차례로 검토해 보았다. 결론적으로 말해서 분양주택의 원시취득에 대한 취득세과세는 동 취득세가 수분양자에게 전가되는 경우, 수분양자로 하여금 취득세를 이중으로 부담하게 하는 직접적 원인이 되는 것이고 그리하여 수분양자에 대한 취득세과세는 이른바, 경제적 이중과세에 해당된다 하겠다. 따라서 그 개선이 요망되고 나아가 국민의 주거생활안정과 건축경기진작 등의 정책적 측면에서 보더라도 역시 개선의 실익이 충분하다 하겠으므로 분양주택의 원시취득은 취득세과세대상에서 제외함이 타당하다 하겠다. 다만, 그 걸림돌이 되는 것은 지방재정수입의 감소인데, 이는 현행 우리나라의 지방재정 제도가 안고 있는 근본적인 문제점의 개선, 즉 중앙정부와의 세원분배의 적정화, 재산보유세제도의 개선, 새로운 세원의 연구개발 등을 통하여 근원적인 측면에서 해결해

운용실태와 개선방향, 지방세, 통권 제52호, 한국지방재정공제회, 1999. 4, P.26 이하 각 참조) 여기서는 언급하지 않는다.

참 고 문 헌

<단행본>

- 고상용, 物權法, 법문사, 2001. 7.
권강웅, 축조 지방세법해설, 조세통람사, 2001. 2.
김의효, 지방세실무, 한국지방세연구회, 1997. 1.
김태호, 지방세의 이론과 실무 (2001년 개정증보판) 세경사, 2001. 3.
임승순, 조세법, 박영사, 2001. 2.
최명근, 지방세연구, 세학사, 1997. 3.
北野弘久, 現代稅法講義(三訂版), 法律文化社, 2000. 1.

<논 문>

- 김경환, 부동산 관련 지방세제의 기능 강화 방안, 한국조세연구 제7권, 한국조세학회, 1991.
김백영, 조합주택의 주택건축과 취득세 부과여부, 세무사 제12권 제2호(통권 제69호), 1994.
김성수, 실질과세의 원칙, 경제적 관찰법, 균제양승두 교수 화갑논문집(I), 1994.
김완석, 조세법상 실질과세원칙에 관한 연구(상), 세무사 제4권 제2호(통권38호), 86. 2.
박 민, 이중과세의 유형과 그 구제책, 연세법학연구 제6집 제12권, 연세법학

연구회, 1999.
안경봉, 직장주택조합 명의로 한 아파트 신
축과 취득세 부과, 판례와 이론 창간
호, 영남대학교 출판부, 1995. 2.
최명근, 토지과세제도의 재정비방향, 한국
조세연구 제1권, 세경사, 1985. 12.
首藤重幸, 流通税の諸問題, 租税法 研究
第16號, 租税法學會, 1988. 10.

<기타자료>

법고을 LX 7.8, 판례공보, 우리나라 세법
전, 일본세법전, 일본판례체계(제2기
판) 제15권, www.uniasset.com

