



1. 의 의

과세권자가 어떤 과세대상물건을 납세자가 취득한 것으로 보려면 어느 시점에 취득되었지를 판단하기 이전에 그 전제가 되는 「취득」이 되었는가를 판단하여야 한다.

그렇다면 「취득의 상태」를 어떻게 인식할 것인가?

지방세법에서 취득이라 함은 매매, 교환, 상속, 증여, 기부, 법인에 대한 현물출자, 건축, 개수, 공유수면의 매립, 간척에 의한 토지의 조성 등과 기타 이와 유사한 취득으로서 원시취득, 승계취득 또는 유상·무상의 모든 취득을 말한다(지방세기본법 제6조 제8호)고 규정하고 있다.

취득세에 있어서의 취득의 범위는 대단히 광범위하여 과세대상물건의 소유권을 취득하는 일체의 행위를 포함할 뿐만 아니라 과세대상이 효용가치가 증가되는 경우와 과세대상 물건과 특수한 연관성

을 가지게 되는 경우에도 취득의 개념에 포함되는 경우도 있다.

부동산 등 취득한 후 그 취득행위 자체가 무효인 경우 종전의 취득세는 민법 기타 관계 법령에 의한 등기·등록 등을 이행하지 아니한 경우라도 사실상으로 취득한 때에 과세하므로 그 취득자체가 당연 무효일 경우 등에는 부과취소대상인데 반하여 종전 등록세의 경우 형식적인 등기·등록에 의하여 과세되므로 그 등기가 원인무효로 말소되었다 하더라도 그 등록세 부과처분의 효력에는 영향이 없다.

그러나 통합된 취득세의 경우 부동산 등 취득한 후 그 취득행위 자체가 무효인 경우 취득세 과세 객체인 취득행위는 없지만 등기를 한 때에는 과세객체인 등기 행위가 발생함으로 취득세를 과세할 것인가?

즉, 소유권 이전등기를 한 후에 당초의 계약 등이 무효가 되어 취득행위가 없게 된 경우 등기 또는 등록이라는 사실을 취득행위로 보아 과세할 것인지 여부가 쟁점사항이다.

2. 취득의 개념

가. 이론 정립

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

1) 실질주의

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

|| 판례 || 취득여부와 사실상의 미잔금 지급범위

분양대금 할인약정에 따라 재건축조합으로부터 분양대금을 할인받기 위하여 이 사건 아파트 분

양대금의 중도금과 잔금 일부 합계 7억 5,880만 원을 6회에 걸쳐 약정된 지급기일 이전에 미리 지급하였고, 그 결과 재건축조합으로부터 2005. 3. 17.까지 합계 53,469,764원을 할인받음으로써 잔금 67,040,000원 중 13,570,236원만 남게 된 것인 점, 위 미지급 잔금 13,570,236원은 거래관행상 대금이 모두 지급된 것으로 볼 수 있을 정도로 적은 금액이라고 보기 어려운 점 등 제반 사정을 종합하여 보면, 이 사건 아파트의 사용승인일인 2006. 6. 26.에 원고가 사회통념상 이 사건 아파트 분양대금의 거의 전부를 지급한 것으로 볼 만한 정도의 대금지급이 이행된 것은 아니라고 봄이 상당하다. 그럼에도 원심은 이 사건 아파트의 사용승인일 당시 미지급 잔금이 전체 분양대금의 1.478%에 불과하다는 사정만을 들어 아파트를 사실상 취득한 것으로 판단하였으니, 이러한 원심판결에는 취득세 납세의무 성립요건으로서의 사실상의 취득에 관한 법리를 오해하여 판결에 영향을 미친 위법이 있다(대법원 2008두8147, 2010. 10. 14.)

2) 형식주의

취득 여부를 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.

|| 판례 || 명의신탁과 입증책임

부동산에 관하여 그 소유자로 등기되어 있는 자는 적법한 절차와 원인에 의하여 소유권을 취득한 것으로 추정되므로 그 등기가 명의신탁에 기한 것이라는 사실은 이를 주장하는 자에게 입증책임이 있다고 할 것이다(대법원 2008. 4. 24. 선고 2007다90883 판결 등 참조).

3) 절충주의

통합된 취득세의 경우 취득세의 개념은 종전과 동일하게 매매, 교환 등과 기타 이와 유사한 취득으로서 원시취득, 승계취득 또는 유상·무상의 모든 취득이라고 정의하고 있으나 취득의 본질을 적극적으로 설명하고 있지 아니하는 입법형식을 취하고 있는 것이다. 반면에 등기·등록이라는 형식에 의거 그 등기가 원인무효로 말소되었다 하더라도 그 형식에 의한 취득에는 영향이 없으므로 등기·등록의

따라서 잔금지급일에 취득이 성립되었으나 그 취득이 무효가 됨으로서 당초의 취득이 무효가 된 것으로 볼 수가 있으나 이전등기가 된 것이라면 등기라는 형식에 의거 완전한 소유권의 취득이 이루어진 것이다.

||판례|| 잔금 지급 여부와 등기시 취득 판단

구지방세법시행령 제73조 제1항 제2호 단서는 그 규정취지가 계약상 잔금지급일(계약상 잔금지급일이 명시되지 아니한 경우에는 계약일로부터 30일이 경과되는 날)에 실제로 잔금이 지급되지 않은 상태에서 계약이 해제되어 사실상 취득하였다고 보기 어려운 경우까지 계약상 잔금지급일에 취득한 것으로 보아 취득세를 과세하게 되는 불합리한 점을 보완하기 위한 것인 점에 비추어 같은법 시행령 제73조 제1항 제1호에 의한 사실상의 잔금지급이 이루어지거나 같은조 제3항에 의한 등기를 마침으로써 취득이 이루어진 경우에는 그 적용이 없음.(대법원 2005두4212, 2006.2.9.)

||판례|| 연부취득의 사실상의 취득시기

연부로 취득하는 경우의 취득시기를 규정한 구지방세법시행령(1996.12.31. 대통령령 제15211호로 개정되기 전의 것) 제73조 제5항은 조세채권의 조기인식을 위하여 특례를 둔 것으로서 함부로 확장해석할 수 없고 토지의 성질상 연부금에 상응하는 부분으로 분할하여 사용할 수는 없으며 전체를 일괄적으로 사용하여야 하는 점을 감안하면, 연부취득 중인 토지에 관한 비업무용 토지의 유예기간 기산일은, 원칙적으로 연부대금을 완납한 때이고, 그 대금완납 전에 소유권이전등기를 한 때에는 그 등기일이라고 봄이 상당함.(대법원 2003두3857, 2005.6.24.)

둘째, 취득은 잔금 지급하는 경우 취득으로 볼 수가 있지만 등기가 된 경우에도 취득으로 볼 수가 있는 것인가?

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 하는 것이나 등기라는 형식으로 대항력을 갖춘 경우에는 사실상 잔금이 지급되지 아니하였다고 하더라도 취득에 해당하는 것이다.

지방세법상 사실상의 취득은 소유권의 완전한 이전 여부에 불구하고 소유권이전등기뿐만 아니라 그밖의 소유권이전형식의 경우를 모두 포함하여 포괄적으로 부동산을 취득하는 경우를 의미하고 있는 것이다. 따라서 취득의 개념은 소유권 변동형식이 등기에 의하여 변경이 되었거나 등기를 요하지 아니한 경우(상속, 공용징수, 판결, 경매, 회사합병, 귀속재산 취득 등)를 불문하고 「배타적 지위에 있는 상태」를 취득으로 보는 것이다.

|| 판례 || 진정명의회복등기에 의한 취득시 취득세 납세의무 판단

부동산은 청구 외 법인이 이미 부도가 발생 하는 등 대금지급 능력이 없으면서도 신청인을 기망하여 매매계약을 체결하고 소유권 이전등기를 마쳤으므로 위 매매계약을 취소하고 진정명의 회복을 원인으로 한 소유권 이전등기 절차를 이행하라는 청구인의 신청을 법원이 받아들여 조정결정을 함에 따라 청구인에 게 소유권 이전등기가 경료되었다. 따라서 이 사건 부동산의 소유권을 취득한 것이 아니라 이 사건 부동산에 대한 매매계약을 소급적으로 실효시키는 취소에 기초하여 이 사건 부동산에 대한 소유권이전등기를 말소하는 원상회복 조치의 결과로 이 사건 부동산의 등기가 경료된 것이므로 이는 지방세법 제104조 제8호 소정의 취득세 과세대상이 되는 부동산의 취득에 해당되지 않는다. (감심 제66호, 2009.4.9.)

1) 지방세법에서 규정한 취득의 의미

지방세기본법 제6조 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 등의 취득방법을 통하여 과세대상물건에 대한 소유권 등을 가질 때의 상태를 취득으로 정의하고 있는 것이다. 이 규정은 취득방법 및 유형을 통한 취득의 의미를 설명하고 있을 뿐, 취득의 본질에 대하여는 언급하지 아니하고 있다.

2) 취득의 본질적인 의미

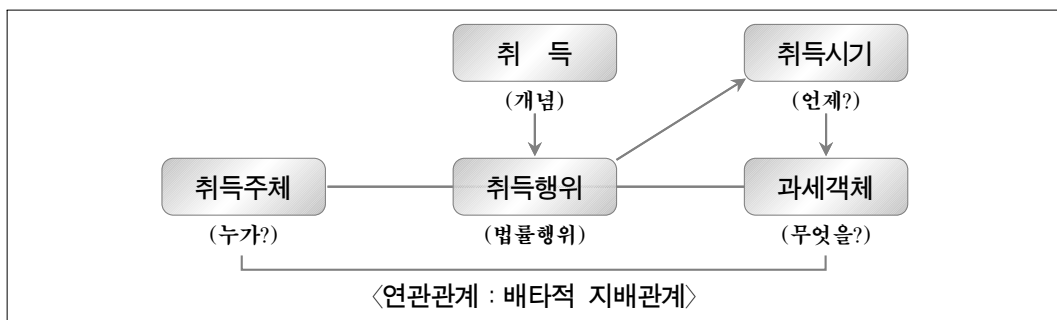
취득의 본질에 있어서 보면 취득의 상태라는 것도 과세대상물건에 대한 배타적인 지배력을 행사할

수 있는 지위를 취득하는 것으로 보고 있기 때문에 궁극적으로 소유권의 취득이 되어야 할 것이다.

그러나 지방세법상의 규정은 각종의 채권행위의 결과로 물권변동을 발생시킨다고 보고, 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 관념성, 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 취득주체와의 어떤 연관성을 가지게 되는 상태로서 그 상태는 취득주체가 취득물건에 대한 배타적인 지배력을 행사하는 지위」가 되는 것이다. 그러나 그와 같은 취득의 상태를 과세권자나 취득자가 인식하는 시점은 서로 상이할 수 있으므로 그 통일적인 적용을 위하여 「취득시기」가 중요한 요소가 된다.

[취득의 개념과의 관련 사항 흐름표]



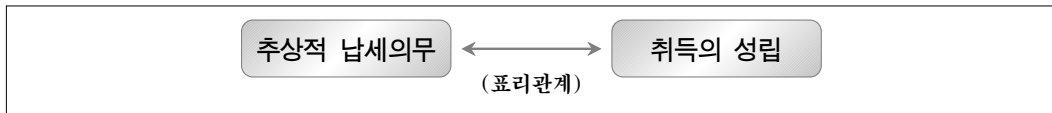
3) 추상적 납세의무와 취득

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

따라서 취득세의 추상적인 납세의무는 과세대상물건을 취득한 때에 성립하는 것이므로 그 시점에서 「취득의 상태」를 상정할 수가 있는 것이다. 즉 취득 여부를 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 완료되었을 때 비로소 추상적인 납세의무가 성립하는 연관성을 가지고 있는 것이다(취득과 매각의 비교).

[취득과 추상적 납세의무와의 관계]



다. 취득의 관점

1) 취득주체 기준

취득을 인식하기 위하여 우선 취득의 주체를 기준으로 보면 과세대상물건을 매매 등의 방법으로 배타적인 지배력을 행사할 수 있는 상태에 있는 경우에 취득 주체관점에서 보면 과세대상물건을 독점적, 배타적인 지배상태에 있는 되는 것이다.

따라서 매매 등으로 과세대상물건을 이전하게 되면 주체입장에서 보면 배타적인 지배력을 상실하게 되는 결과를 초래하게 되는 것이므로 과세대상물건은 변동없지만 소유의 주체가 변동하게 되는 점에서 볼 때 취득은 결국 주체의 변동을 초래하게 되고 소유주체의 변동이 발생하는 경우 이를 취득으로 인식하는 관점이다.

그러므로 조직변경 등으로 주체의 변동이 없는 경우 실질적인 과세대상물건의 소유자 변동이 없으므로 취득의 문제가 전혀 발생되지 아니하는 것이다.

2) 과세대상 기준

과세대상의 관점에서 보면 소유의 주체 변동이 있을 때에 취득행위가 발생하는 것이므로 부동산 등 과세대상물건의 소유자 변동이 있는 경우 취득으로 인식하는 관점이다. 과세대상을 기준으로 소유자의 변동이 없는 경우에는 취득이 발생되지 아니하기 때문에 취득세 과세문제가 원천적으로 발생되지 아니하게 되는 것이다. 예를 들면 매매계약 등으로 취득등기를 하였으나 그 취득이 무효등이 되어 원상회복등기를 하여 다시 취득하는 경우 과세대상물건을 기준으로 보면 주체의 원상으로 회복되기 때문에 취득의 문제가 발생되지 아니한다.

3. 실질과세원칙과 형식과세원칙

가. 실질과세원칙과 지방세

국세기본법 제14조에 의하면 귀속주체(납세주체)를 파악하는 데 실질에 따라 판단하도록 하고 있는 바, 과세의 대상이 되는 소득, 수익, 재산, 행위 또는 거래의 귀속이 명의일 뿐 사실상의 귀속자가 따로 있는 때에 사실상의 귀속자를 기준으로 하여 납세의무를 판단하고, 과세객체(거래내용)를 파악하는 데도 실질기준에 입각하여 명칭이나 형식에 불구하고 그 실질내용에 따라 과세하여야 한다는 원칙을 말하며, 조세관계에서 형식과 실질이 차이가 있는 경우에는 실질적인 내용에 의하여 과세하는 것이 공평과세를 실현하는데 기여함으로써 세법에 내재된 선언적 · 확정적인 규정에 해당하는 것이다.

나. 법적 실질설과 경제적 실질설과의 관계

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

1) 법적 실질설

조세법률주의하에서 실질의 개념은 법적인 실질을 기준으로 판단하는 것으로 법형식과 법실질이 차이가 있을 경우 실질에 따라 판단하여야 한다는 것이며, 조세법의 해석 · 적용에 있어 과세물건의 귀

속, 존부 판정 등은 법령의 형식, 명의, 외관이 아닌 숨겨진 「실제의 법률관계」를 기준으로 하여야 한다. 경제적 실질설에 치중하게 되면 조세법률주의를 무시할 수가 있으며 경제적 이익이라는 불확정적인 용어를 사용함으로써 과세관청의 자의적인 과세를 용인하는 결과를 초래하여 납세자의 권익을 침해할 우려가 있으므로 실질의 의미를 소극적·제한적으로 파악하여 법적인 실질에 입각하여 과세하여야 한다는 것이다.

2) 경제적 실질설

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 수가 있기 때문이다.

가령 「위법소득」을 예를 들어볼 경우 위법소득은 과세소득을 구성하지 아니한다는 견해(소극설)는 위법소득을 인정하면 위법행위를 시인하여 법질서는 문란하게 되고, 위법행위로 인한 과실배분에 국가가 참가한다는 것은 부도덕적인 행위로 사법상 무효행위이고 대부분 범죄행위로서 처벌을 받기 때문에 여기에 과세를 하게 되면 2중으로 불이익을 주게 되어서 조세법률주의에 위배된다는 입장이다.

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

지방세는 구지방세법 제82조의 규정에 의거 지방세의 부과와 징수에 관하여 이 법 및 기타 법령에서 규정한 것을 제외하고는 국세기본법과 국세징수법을 준용하도록 규정하고 있으며, 동법 시행령 제77조(취득당시의 현황부과), 제89조 제2항(공부상 농지로서 실제의 토지현상이 농지로 이용되는 토지), 제143조(재산세의 현황부과) 등에서 사실상의 현황에 따라 과세하도록 규정하고 있다. 따라서 취득의 지위를 판단할 때에도 실질에 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 국토의계획및이용에관한법률상의 토지거래허가구역 안에 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 「잔금지급일」에 취득이 성립 되었으므로 납세의무가 발생이 되는 것이나, 경제적인 실질에서 본다면 그 이익이 없으므로 취득의 상태에 있다고 볼 수 없는 것(대법원 97다8427, 1997.11.11.)이라는 입장은 경제적인 실질에 입각하여 판시하고 있음에 유의하여야 한다.

다. 지방세법상 취득의제

사회통념상의 취득은 과세대상물건이나 그밖의 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 해당되는 것이다. 즉 토지의 지목을 변경한 때, 건축물을 개수한 때, 과점주주가 주식 또는 지분을 취득한 때 등의 경우에는 비록 사회통념상으로는 취득이라고 보지 아니하지만 지방세법상 취득으로 보기 때문에 취득세납세의무가 발생하는 것이다.

4. 취득과 등기와의 관계

가. 등기와 취득과의 관계

민법(§ 186-§ 188)	지방세법(§ 6)
• 부동산에 관한 법률행위로 인한 물권의 득실·변경은 등기하여야 그 효력이 발생 • 동산에 관한 물권의 변동은 그 동산을 인도하여야 효력 발생	• 모든 사실상의 취득 : 취득시기와 연계하여 취득 여부를 판단 ※취득 여부는 지방세법시행령 제73조에 의거 취득 시기, 납세의무판단기준으로 연관되어 있음.

1) 등기제도와 취득문제

(가) 등기의 효력

등기는 등기부라는 일정한 공적장부에 일정한 사항을 기재하는 것으로서 등기부에 부동산에 관한 사실과 권리관계를 공시함으로써 거래의 안전과 신속을 도모하려는 공시제도의 일종이다.

등기의 효력에 대하여는 권리변동의 효력, 등기의 추정력, 등기의 공신력문제에 관한 사항이 검토될 수가 있는바, 세부적인 내용을 보면 물건행위에 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, 동일부동산에 설정된 수개의 권리의 순위관계는 법률에 다른 규정이 없으면 등기의 전후에 의하여 정하여진다.

또한 어떤 등기가 있으면 그에 대응하는 실체적인 권리관계가 존재하는 것으로 추정하는데 이를 등기의 추정력이라고 한다. 명문의 규정은 없으나 판례는 이를 모두 인정(대법원 72다1352 참조)하고 있으며, 그 추정의 효과는 등기부상의 법률관계가 일응 진정한 것으로 취급될 뿐이지 그 반대증거가 있으면 등기의 추정력을 뒤집을 수가 있는 것이다. 그리고 등기의 공신력은 민법에 특별한 규정이 없고 판례도 인정하고 있지 아니하다(대법원 63다199 참조).

(나) 등기와 부동산취득과의 관계

현행 부동산등기제도는 공시력만 있고 공신력을 인정하지 아니하더라도 부동산등기의 내용과 사실의 실체관계가 일치하여야 한다는 것을 전제로 등기의 추정력에 의거 부동산소유권에 대한 변동의 효력이 발생하는 것이다.

지방세법시행령 제73조 제3항의 규정에 의거 취득일 전에 등기·등록한 경우에는 그 등기일 또는 등록일에 취득한 것으로 보고 있는 것이므로 이는 잔금을 지급하지 아니하였다고 하더라도 등기추정력에 의거 취득이 이루어진 것이다.

지방세법상 사실상의 취득은 소유권의 완전한 이전 여부에 불구하고 소유권이전등기뿐만 아니라 그밖의 소유권이전형식의 경우를 모두 포함하여 포괄적으로 부동산을 취득하는 경우를 의미하고 있

는 것이다. 따라서 취득의 개념은 소유권 변동형식이 등기에 의하여 변경이 되었거나 등기를 요하지 아니한 경우(상속, 공용징수, 판결, 경매, 회사합병, 귀속재산 취득 등)를 불문하고 「배타적 지위에 있는 상태」를 취득으로 보는 것이다.

(다) 등기와 동산의 취득관계

동산의 물권변동은 그 물건을 인도함으로써 물권변동의 효력이 발생하나, 지방세에 있어서는 차량, 기계장비 등의 취득시기를 보면 취득 상대방에게 잔금을 지급하였거나, 사실상 인도받는 경우에 취득 시기로 보고 있기 때문에 취득의 판단을 민법과 같이 「인도기준」을 함께 사용하고 있다.

[취득시기 판단기준 비교]

구 분	지방세법	민 법	기업회계기준	법인세법
부동산	잔금지급일 또는 등기일 중 빠른 날	등기일	대금청산일, 이전등기일, 사용가능일 중 빠른 날	대금청산일, 소유권이전등기일, 인도일 중 빠른 날
등 산	잔금지급일 또는 인도일	인도일	대금청산일, 인도일	상동

2) 실질주의와 형식주의

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

(가) 실질주의

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

(나) 형식주의

취득 여부를 판단함에 있어서 취득을 구성하는 요건인 형식을 기준으로 판단하는 견해로서, 여기서 취득의 형식이라 함은 유상승계취득의 경우라도 사실상의 잔금을 지급한 날을 기준으로 판단하는 것

이 아니라 등기·등록하여 대외적으로 취득사실을 알릴 수 있는 때를 기준으로 판단하는 것이다.

|| 판례 || 동호수 추첨무효와 취득행위 준부 판단(대법원 2008두23191, 2009.3.12.)

납세의무부존재확인 소는 공법상의 법률관계 그 자체를 다투는 소송으로서 당사자소송이라 할 것이므로 행정소송법 제3조 제2호, 제39조에 의하여 그 법률관계의 한쪽 당사자인 국가·공공단체 그 밖의 권리주체가 피고적격을 가진다고 할 것이고(대법원 99두2765, 2000.9.8.), 특별시세에 대한 부과징수에 대한 사무가 당해 과세객체의 소재지를 관할하는 구청장에게 위임되어 있다고 하여 달리 볼 것은 아니다. 동·호수추첨결과에 따른 동·호수를 취득하였다고 보기 어려운 점, 도정법 제54조 제1항에 의하면 재건축의 경우에도 소유권이전고시에 의하여 정비사업의 결과 조성된 새로운 대지 및 건축물 등의 소유권이 분양받을 자에게 이전되게 되어 있어 일반건축물에 있어서 자신이 건축주로서 어떤 건축물을 신축하는 경우 그 취득자나 취득대상이 특정되어 있는 것과는 달리 신축 중인 재건축아파트의 경우 관리처분계획에 의하여 일용 권리의 내용이 정하여졌다 하더라도 이는 변경이 가능한 것이어서 극단적으로는 분양처분의 내용에서 종전에 정해진 동, 호수가 당해 조합원의 소유로 확정된다고 할 수도 없으므로 취득시기에 관한 지방세법시행령 제73조의 일반규정에 의하여 건축물의 사용승인시에 당해 조합원이 이를 취득한다고 보기는 어려운 점, 일반 민영아파트의 경우를 보더라도 건설회사가 아파트를 완공하기 이전에 동, 호수와 분양대금이 결정되어 수분양자가 이를 납부하였더라도 완공 후 건설회사 명의의 보존등기를 경료한 다음 수분양자들에게 이전등기를 하기 이전에는 수분양자들이 해당 동·호수를 바로 취득하였다고 할 수 없는 것인바, 이는 조합원이 재건축아파트를 취득하는 경우라 하여 달리 볼 것은 아닌 점 등에 비추어 보면, ○○재건축조합이 이 사건 신축아파트를 완공하여 피고 ○○구청장으로부터 임시사용승인을 얻었다 하더라도 그 무렵 원고들이 이 사건 동·호수추첨결과에 따른 동·호수를 사실상 취득하였다고 볼 수는 없다.

|| 판례 || 승계주택조합원의 명의변경신청 반려와 취득 판단

지역주택조합원 변경에 따른 당사자간 매매계약서를 작성하고 잔금을 지급하여 매매가 완료되었을 경우에는 추후에 주택법에 의한 조합원자격의 결격사유로 주택조합구성원이 될 수 없어 명의변경신청이 반려되었다고 하더라도 매매계약은 유효하므로 취득세납세의무가 있음.(행자부 세정-456, 2004.2.3.)

|| 판례 || 계약당사자의 계약해제로 인한 소유권이전과 취득

1. 납세의무자가 제3자로부터 부동산을 이혼위자료조로 취득한 것이라면 그 취득에 대한 조세채권은 당연히 발생하고 그 뒤 납세의무자가 제3자에게 그 부동산을 반환하기로 약정하고 원인무효를 원인으로 한 소유권이전등기 소멸청구소송의 형식을 취하여 자기명의로의 소유권이전등기를 소멸하였다 하여 이미 성립한 조세채권의 행사에 영향을 줄 수 없음(대법원 94누910, 1995.2.3.).
2. 양도계약의 합의해제로 인한 소유권이전등기의 말소로 소유권을 회복시 소유권이전등기의 원인이었던 양도계약을 소급적으로 실효시키는 합의해제약정에 기초하여 소유권이전등기를 말소하는 원상회복조치의 결과로 그 소유권을 취득한 것은 지방세법 제104조 제8호 소정의 취득세 과세대상이 되는 부동산취득에 해당되지 아니함(대법원 93누11319, 1993.9.14.).

|| 판례 || 취득의 의미와 조세채권의 효력

취득세의 납세의무를 규정한 지방세법 제105조 제1항에서 말하는 부동산의 취득이란 부동산의 취득자가 실질적으로 완전한 내용의 소유권을 취득하는가의 여부에 관계없이 소유권이전의 형식에 의한 부동산취득의 모든 경우를 포함하는 것임. 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 없음.(대법원 95누7970, 1995.9.15.)

|| 판례 || 소유권이전등기 후 말소시 취득세부과처분효력

1. 과세처분이 당연무효라고 하기 위하여는 그 처분에 위법사유가 있다는 것만으로는 부족하고 그 하자가 중요한 법규에 위반한 것이고 객관적으로 명백한 것이어야 하며, 하자가 중대하고도 명백한 것인가의 여부를 판별함에 있어서는 당해 과세처분의 근거가 되는 법규의 목적, 의미, 기능 등을 목적인적으로 고찰함과 동시에 구체적 사안 자체의 특수성에 관하여도 합리적으로 고찰함을 요함.
2. 과세대상이 되는 법률관계나 사실관계(소득 또는 행위)가 전혀 없는 사람에게 한 과세처분은 그 하자가 중대하고도 명백하다고 할 것이나 과세대상이 되지 아니하는 어떤 법률관계나 사실관계에 대하여 이를 과세대상이 되는 것으로 오인할 만한 객관적인 사정이 있는 경우에 그것이 과세대상이 되

는지의 여부가 그 사실관계를 정확히 조사하여야 비로소 밝혀질 수 있는 경우라면 그 하자가 중대한 경우라도 외관상 명백하다고 할 수 없어 위와 같이 과세요건사실을 오인한 위법의 과세처분을 당연무효라고는 볼 수 없음.

3. 채권담보를 목적으로 부동산에 관하여 가등기가 마쳐진 다음 위 가등기에 기하여 소유권이전등기가 되었다면 그 후 위 가등기에 기한 소유권이전등기가 말소되어야 할 것이었다 할지라도 그것이 쟁송 끝에 대법원 판결로써 비로소 확정되었다는 점 등을 고려할 때 부동산취득세과세처분을 당연무효라고 볼 수 없음. (대법원 94다35787, 1995.2.17.)

5. 취득의 요건과 범위

가. 취득의 요건

- ① 취득물건에 대한 사실상 배타적 지배력을 행사할 수 있는 지위에 있을 것
- ② 취득에 따른 경제적 이익이 존재할 것
- ③ 지방세법상 취득으로 의제할 것

첫째, 취득의 요건으로 취득의 인식의 전제가 되는 것은 과세대상 물건에 대한 배타적인 지배력을 행사할 수 있는 상태가 되어야만 취득으로 볼수가 있는 것이므로 취득물건에 대한 사실상 배타적 지배력을 행사할 수 있는 지위에 있을 것을 전제로 한다. 이는 소유권의 특성인 관념성, 포괄적·배타적 지배력을 행사할 수 있는 상태를 취득의 상태로 볼 수가 있는 것이다.

둘째, 취득에 따른 경제적 이익이 존재할 것을 전제로 한다. 취득의 실질적인 관점에서 보면 과세대상물건을 취득하는 것은 취득의 주체 입장에서 보아 과세대상물건을 취득하는 것이기 때문에 경제적 이익이 존재하게 되는 것이다.

셋째, 물권의 변동이 없다고 하더라도 지방세법상의 취득의제하는 경우 예를 들면 지목변경, 개수, 차량등의 종류변경 및 과점주주의 주식 취득 등이 이에 해당한다. 이와 같은 의제취득은 비록 부동산

등의 소유권 변동이 없음에도 불구하고 당해 물건의 경제적인 이익을 취득하는 것으로 의제되기 때문에 그 이익의 취득행위를 과세객체로 하는 점이다.

나. 취득의 범위문제

1) 부동산 등 취득한 후 그 취득행위 자체가 무효인 경우

취득세는 민법 기타 관계 법령에 의한 등기·등록 등을 이행하지 아니한 경우라도 사실상으로 취득한 때에 과세하므로 그 취득자체가 당연무효일 경우 등에는 부과취소대상에 해당한다. 반면 형식적인 등기·등록에 의하여 취득하는 경우에는 그 등기가 원인무효로 말소되었다 하더라도 그 등기 또는 등록행위는 무효가 되지 아니하기 때문에 등기 또는 등록이라는 과세객체의 변동이 없는 한 취득세 부과처분의 효력에는 영향이 없는 것이다.

2) 부동산 착오등기에 따라 취득자와 등기자가 상이한 경우

부동산 소유자 과실이 아닌 행정기관의 명백한 행정착오로 인하여 정정등기된 경우라면 당해 부동산 취득세 납세의무는 사실상 취득자가 취득세 납세의무자가 해당된다. 반면 부동산 착오등기에 따라 등록명의자와 실질적인 권리귀속 주체가 다르게 등기되었다고 하더라도 납세자는 부동산 등록 명의자가 되는 것이다. 등기의 유·무효나 실질적인 권리귀속 여부와는 관계가 없는 것이므로 등기명의자와 실질적인 권리귀속 주체가 다르다거나 일단 공부에 등재되었던 등기가 뒤에 원인무효로 말소되었다 하더라도 그 등기에 따른 등록세 부과처분의 효력에는 영향이 없는 것이다. (대판2002두7896, 2002.6.28 참조)

3) 취득 후 부과제척기간 경과 후 부동산 등기시

취득세 부과제척기간(5년)이 경과 후 등기를 하면 취득세 납세의무는 없고 등록세는 그 등기시점과 표로 과세하여야 하나 통합 취득세에 있어서 등기시점에 종전의 부동산에 관한 점유취득시효가 완성되면 취득자는 유상승계취득에 있어 잔금이 청산된 경우와 같이 등기명의인에 대하여 소유권이전등기 청구권을 가지게 되는 등 그 자체로 취득세의 과세 객체가 되는 사실상의 취득행위가 존재한다고 보아야 한다. (대판2003두13342, 2004.11.25참조)

4) 잔금일부 미납상태에서 전매한 경우 과세객체인 취득행위의 존재판단

예를 들면 甲이 해당토지 분양대금 120억원 중 1백만원을 미납한 상태에서 乙에게 전매한 경우 甲이 해당토지 분양대금 120억원 납부한 시기에 해당토지를 “사실상 취득”한 것으로 볼 수 있는가?

취득세는 본래 재화의 이전이라는 사실자체를 포착하여 거기에 담세력을 인정하고 부과하는 유통세의 일종으로서 취득자가 재화를 사용·수익·처분함으로써 얻을 수 있는 이익을 포착하여 부과하는 것이 아니어서 취득자가 실질적으로 완전한 내용의 소유권을 취득하는가의 여부에 관계없이 사실상의 취득자체를 과세객체로 할 것이다. (대판 98두14428, 1998.12.8. 참조)

지방세법 제7조제2항에서 부동산의 취득에 있어서 민법 등 관계법령의 등기 등을 이행하지 아니한 경우라도 사실상으로 취득한 때에는 각각 취득한 것으로 보고 있고 여기서 말하는 사실상의 취득이란 등기와 같은 소유권 취득의 형식적 요건을 갖추지 못하였어도 대금의 잔금과 같은 소유권 취득의 실질적 요건을 갖춘 경우를 말한다고 할 것이므로 (대판 2002두5115, 2003.10.23 참조) 부동산을 유상승계 취득하는 경우에 있어서 그 취득의 시기는 사실상의 잔금지급일이라 할 것이고 이는 원칙적으로 잔금청산일을 가르키는 것이다.

따라서 취득세 자체가 사실상의 취득행위를 과세대상으로 하고 있고 사실상의 취득행위는 비록 잔금지급이 모두 완결되지 아니하였더라도 거의 대부분의 잔금이 지급되고 극히 미미한 금액의 잔금만이 형식상 미지급 되고 있을 뿐이어서 그와 같은 미미한 금액의 형식상의 지체를 이유로 계약해제를 주장하는 것이 신의칙상 허용되지 아니한다고 해석되는 경우라면 거래관념상 잔금을 모두 납부한 경우와 마찬가지로 취득하여 소유권의 실질적 요건을 갖추었다고 할 것이다. (대판 2006두15301, 2006.12.21 참조) 따라서 토지를 분양계약 체결하고 분양대금을 완납하기 전 전매한 경우라도 거래관념상 잔금을 모두 납부한 경우라면 사실상 취득이 이루어 졌다고 볼 수 있는 것이다. (감심 2005-109, 2005.1.3. 참조)

|| 판례 || 취득의 전제와 취득시기 판단

택지개발사업구역내의 분양계약자가 사업준공전 분양대금 106백만원 중 2백만원(분양대금의 1.6%) 미납한 상태에서 미등기 전매한 경우에도 사실상 취득한 것으로 봄 (대판 2006두15301,

2006.12.21.) 이 경우 “사실상 취득”에 해당되어 甲에게 취득세 부과 후 乙에게 해당토지에 대한 취득세를 다시 부과하는 것이 이중과세인지에 대하여 보면 지방세법 제7조제1항에서 취득세는 부동산을 취득하는 자에게 부과한다고 규정하고 있고 甲은 사실상 취득이 이루어졌고 甲과 별개의 납세자인 乙은 권리의무 승계 계약 및 부동산매매 계약 등으로 甲으로부터 유상승계 취득하였으므로 甲과 乙은 각각 별개의 취득행위에 따른 별개의 납세의무가 성립되었으므로 이중과세라고 볼 수 없는 것이다. (조심 2009지746, 2010.2.18 참조)

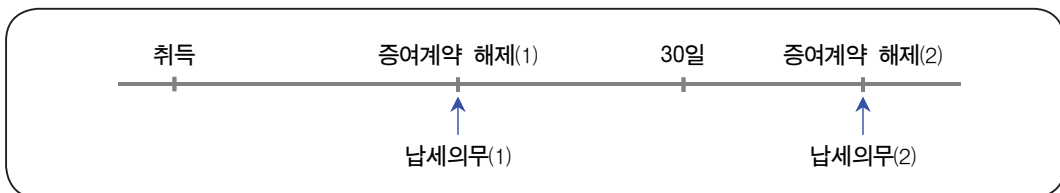
6. 취득유형과 납세의무

가. 합의계약 해제와 취득판단

취득세납세의무의 성립은 지방세기본법 제34조의 규정에 의거 판단하는 만큼 일단 취득이 성립하여도 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 발생된 이후에 소급하여 무효화시키는 합의해제를 하는 경우에도 계약당시부터 취득은 무효로 되지 아니하는 것이다. 그러므로 합의계약해제를 추후에 한 경우에는 이미 취득이 유효하게 성립된 이상 그 취득이 발생된 상태에서 취득의 효력에는 아무런 영향이 없는 것이다.

그러나 납세자에게 증여계약 이후 30일 이내에 증여계약을 해제한 경우에는 납세의무가 있는 것인가?



취득일로부터 신고납부기한인 30일 이내에 당초 계약을 해제하고 소급적으로 소멸시킨 경우에도 취득이 없는 것으로 보아 취득세납세의무가 없는 것인가?

지방세법 제7조 제2항은 취득세의 과세객체가 되는 부동산취득에 관하여 민법 기타 관계법령에 의한 등기·등록 등을 이행하지 아니한 경우라도 사실상으로 취득한 때에 취득한 것으로 보도록 규정하고 있으며, 같은법 제10조 제7항의 위임규정에 터잡은 같은법 시행령에서 무상승계취득의 경우에는 그 계약일(상속으로 인한 취득의 경우에는 상속개시일)에 취득한 것으로 보도록 규정하고 있으므로, 부동산에 관한 증여계약이 성립하면 동 계약이 무효이거나 취소되지 아니한 이상 그 자체로 취득세의 과세객체가 되는 사실상의 취득행위가 존재하게 되어 그에 대한 조세채권이 당연히 발생된다.

증여계약으로 인하여 수증자가 일단 부동산을 적법하게 취득한 다음에는 그 후 합의에 의하여 계약을 해제하고 그 부동산을 반환하는 경우에도 이미 성립한 지방세조세채권의 행사에 영향이 없기 때문에 과세할 수 있다고 보나, 신고납부기한 내에 계약해제신고를 한 경우에는 이를 치유한 것으로 볼 수도 있는 것이다.

그래서 권리의 이전이나 그 행사에 등기·등록을 요하는 재산의 경우에는 등기·등록을 하지 않고 30일 이내에 계약이 해제된 사실이 화해조서·인낙조서·공정증서 등에 의하여 입증되는 경우에는 취득한 것으로 보지 아니한다.

|| 판례 || 증여계약 해제로 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 함.
2. 지방세법 제105조 제2항은 취득세의 과세객체가 되는 부동산취득에 관하여 민법 기타 관계법령에 의한 등기·등록 등을 이행하지 아니한 경우라도 사실상으로 취득한 때에 취득한 것으로 보도록 규정하고 있으며, 같은법 제111조 제7항의 위임규정에 터잡은 같은법 시행령 제73조 제2항은 무상승계취득의 경우에는 그 계약일(상속으로 인한 취득의 경우에는 상속개시일)에 취득한 것으로 보도록 규정하고 있으므로, 부동산에 관한 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 조세채권의 행사에 영향을 줄 수 없음. (대법원 98두14228, 1998.12.8.)

나. 명의신탁해지로 취득시 취득판단

사실상의 취득자가 따로 있음에도 명의자를 달리하고 있는 경우로서 명의수탁자로부터 진실된 사실상의 소유자인 위탁자에게 명의신탁해지방법으로 이전하는 경우에는 이를 취득으로 보아 취득세납세의무가 있는 것인가?

명의신탁에 의하여 신탁자로부터 수탁자에게로 경료된 부동산에 관한 소유권이전등기를 그 해지를 원인으로 하여 말소하는 경우 명의신탁에 의하여 대외관계에 있어서 수탁자에게 이전되었던 당해 부동산의 소유권이 다시 신탁자에게로 회복되어 신탁자는 그 소유권을 새로이 취득하는 것이라 할 것이고 명의자의 종전 취득도 유효한 취득에 해당되는 것이다.

이 경우 취득의 인식시점은 확정판결일이 아니라 소유권이전등기일로 보아야 한다.

|| 판례 || 명의신탁해지로 소유권을 이전한 경우 새로운 취득판단

명의신탁에 의하여 신탁자로부터 수탁자에게로 경료된 부동산에 관한 소유권이전등기를 그 해지를 원인으로 하여 말소하는 경우는 이로써 명의신탁에 의하여 대외관계에 있어서 수탁자에게 이전되었던 당해 부동산의 소유권이 다시 신탁자에게로 회복되어 신탁자는 그 소유권을 새로이 취득하는 것이라 할 것이므로 이는 구지방세법(1997. 8.30., 법률 제5406호로 개정되기 전의 것) 제105조 제1항 및 제104조 제8호의 규정에서 말하는 부동산의 취득에 해당함. (대법원 98다12171, 1999.9.3.) ☺