



I. 의의

지방세법의 분법으로 종전의 취득세와 등록세를 합하면서 취득관련분은 취득세 과세대상으로 하고 취득을 원인으로 이루지 아니하는 등기 또는 등록에 한하여 등록면허세의 과세대상으로 구분하고 있으며 등록면허세의 과세대상은 등록행위를 과세대상으로 하고 있다. 등록면허세의 과세범위에는 지방세법 제23조 제1호의 규정에 의거 재산권과 그 밖의 권리의 설정·변경 또는 소멸에 관한 사항을 공부에 등기하거나 등록하는 것으로 하되, 제2장에 따른 취득을 원인으로 이루어지는 등기 또는 등록을 제외하고 있다. 다만, 광업권 및 어업권의 취득에 따른 등록과 외국인 소유의 취득세 과세 대상 물건(차량, 기계장비, 항공기 및 선박만 해당한다)의 연부 취득에 따른 등기 또는 등록의 경우에는 비록 취득을 원인으로 등록이 이루어지더라도 등록면허세의 과세 대상으로 하고 있는 것이다.

이와 같이 취득을 원인으로 이루어지는 등록행위가 있는 경우에는 비록 그 등록행위가 있더라도 취득세가 과세되나 취득을 원인으로 이루어 지지 아니하는 등록행위의 경우에는 등록면허세의 과세대

상으로 하고 있는 것이다. 따라서 취득세 과세대상과 등록면허세의 과세대상을 어떻게 구분하는지 여부에 따라 취득세만 과세하는 것인지 아니면 등록면허세만 과세하는 것인지 여부와 관련되는 것이다. 이에 대하여 지방세법에서는 제2장에 따른 취득을 원인으로 이루어지는 등록에 한하여 취득세를 과세하고 그 외의 부분에 대하여는 등록면허세를 과세하도록 하고 있는 것이다.

그러하더라도 취득세 과세대상은 취득을 원인으로 이루어지는 등록행위가 있다고 하더라도 취득세만을 과세대상으로 하여야 하는데 이 경우 제2장에 따른 취득을 기준으로 과세구분하여야 하는바, 제2장 중 제6조 제1호의 규정에서 취득이란 매매, 교환, 상속, 증여, 기부, 법인에 대한 현물출자, 건축, 개수(改修), 공유수면의 매립, 간척에 의한 토지의 조성 등과 그 밖에 이와 유사한 취득으로서 원시취득, 승계취득 또는 유상·무상의 모든 취득을 말한다고 규정하고 있어서 이를 기준으로 취득세와 등록면허세의 과세대상여부를 판단하여야 할 것이다. 그러하다면 취득행위와 등록행위가 각각의 별개의 과세대상임에도 취득을 원인으로 이루어지는 경우 취득세를 과세하고 취득을 원인으로 하지 아니하는 경우에는 등록면허세만을 과세할 수가 있는 것인가?

II. 취득의 본질

1. 취득의 본질

지방세법 제6조 제1호의 규정에 의거 “취득”이란 매매, 교환, 상속, 증여, 기부, 법인에 대한 현물출자, 건축, 개수(改修), 공유수면의 매립, 간척에 의한 토지의 조성 등과 그 밖에 이와 유사한 취득으로서 원시취득, 승계취득 또는 유상·무상의 모든 취득을 말한다고 규정하고 있다. 따라서 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 경우에도 비록 사회통념상으로는 취득이라고 보지 아니하지만 지방세법상 취득으로 보기 때문에 취득세납세의무가 발생하는 것이다. 따라서 취득세는 본래 재화의 이전이라는 사실 자체를 포착하여 거

기에 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 것인 바(대법원 98두14228, '98.12.8 참조) “사실상의 취득”이란 등기와 같은 소유권 취득의 형식적 요건을 갖추지 못하였어도 대금의 잔금과 같은 소유권 취득의 실질적 요건을 갖춘 경우를 말한다고 할 것이다(대법원 2002두5115, '03.10.23 참조)

따라서 취득세에 있어서 취득의 요건은 다음과 같다.

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

[사례] 교환취득여부 판단과 교환취득세 과세표준의 범위

① 조합이 「주택법」 제30조 및 「국토의 계획 및 이용에 관한 법률」 제65조에 따라 기존의 공공시설을 무상으로 양도 받는 경우 무상취득인지, 유상취득인지 여부에 대하여 보면 「지방세법」 제104조 제8호에서 취득이라 함은 교환 등과 기타 이와 유사한 취득으로서 원시·승계취득 또는 유상·무상을 불문한 일체의 취득을 말한다고 규정하고 있고, 여기서 교환이라 함은 당사자 쌍방이 금전이외에 재산권을 서로 이전할 것을 약정함으로써 성립하는 계약으로 이에 기초해서 두 개의 양도행위가 행하여지며 양자는 서로 상환성, 대가성을 갖는다고 할 것이며, 「주택법」 제30조 및 「국토의 계획 및 이용에 관한 법률」 제65조에 따라 그 사업시행자가 새로 설치한 공공시설의 비용에 상당하는 범위안에서 주택건설사업시행으로 용도가 폐지되는 공공시설부지를 무상으로 양도받은 경우에는 그 사업시행자의 재산상의 손실을 합리적인 범위안에서 보전하기 위한 것으로, 국공유지무상협약의 내용상 조합이 「주택법」 제30조 및 「국토의 계획 및 이용에 관한 법률」 제65조에 따라 폐지되는 공공시설에 대한 무상귀속을 관리청에 요청했고, 조합이 새로이 설치한 공공시설을 처분청에 기부채납하기로 한 경우라면 조합이 취득하는 신설 공공시설 토지는 대가관계가 있는 교환에 의한 유상취득으로 보는 것임.(조심 2009지147, '10.3.22 참조)

② 조합의 취득세 과세표준을 관리청에 기부채납 할 신설 공공시설의 가액으로 볼 것인지, 관리청이 조합에 양도할 폐지 공공시설의 가액으로 볼 것인지 여부에 대하여 보면 「지방세법」 제111조제1항에서 취득세의 과세표준은 취득당시의 가액으로 한다고 규정하고 있고, 같은법 시행령 제82조에서 법 제111조 제5항제1호 부터 제4호까지의 규정에 따른 취득가격은 취득의 시기를 기준으로 그 이전에 해당 물건을 취득하기 위하여 거래 상대방 또는 제3자에게 지급하거나 지급하여 할 직·간접비용의 합계액을 말한다고 규정하고 있으므로 취득세의 과세표준이 되는 취득가액은 취득자가 당해 과세대상 물건을 취득하기 지급하였거나 지급하여야 할 일체의 비용이 되는 것이고, 교환 취득은 당초 자기 소유의 재산을 타인에게 인도하는 대신 타인 소유의 재산을 인수받아 취득하는 것이어서, 상호 교환에 의하여 새로이 취득하는 과세대상 물건에 대한 취득세의 과세표준은 취득자가 당초 소유하고 있던 재산의 가액이 되는 것이므로 조합이 상호 교환에 의하여 새로이 취득하는 과세대상 물건에 대한 취득세 과세표준은 교환 할 당시 취득자가 당초 소유하고 있던 신설 공공시설의 가액으로 적용하는 것이 타당함.(조심2009지5, '09.8.11.참조)(행안부 지방세운영-324, 2011. 1. 18)

2. 등기와 관계

현행 부동산등기제도는 공시력만 있고 공신력을 인정하지 아니하더라도 부동산등기의 내용과 사실의 실제관계가 일치하여야 한다는 것을 전제로 등기의 추정력에 의거 부동산소유권에 대한 변동의 효력이 발생하는 것이다. 지방세법시행령 제20조 제11항의 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 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.¹⁾

따라서 우리 민법 제186조에서는 부동산에 관한 법률행위로 인한 물권의 득실변경은 등기를 하여야 그 효력이 발생한다고 규정하고 있으며 제187조에서는 상속, 공용징수, 판결, 경매, 기타 법률의 규정에 의한 부동산에 관한 물권의 취득은 등기를 요하지 아니한다고 규정하고 있다. 따라서 매매에 의한 매수자가 잔금을 지급하였으나 등기를 하지 아니한 경우에는 그 매수자의 지위는 민법 제186조의 규정을 보건데 형식주의 원칙상 채권자에 있을 뿐 당해 물권을 취득하였다고 볼수는 없는 것이다.(대법원 2006다49000, 2006. 10. 27판결 참조)

그러나 지방세 법상 취득의 경우 “원시취득, 승계취득 또는 유상·무상의 모든 취득”으로 규정하

1) [판례] 명의신탁과 취득판단(대법원 2010두10549, 2010. 9. 9) 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 것이고(대법원 2004. 11. 25. 선고 2003두13342 판결 등 참조), 2자간 명의신탁의 경우 법률상 처분권은 여전히 소유권자에게 있지만 명의수탁자가 제3자에게 부동산을 처분하는 경우 제3자는 유효하게 소유권을 취득하므로 명의수탁자 또한 사실상 부동산은 유효하게 처분할 수 있는 지위에 있어, 명의수탁자의 경우에도 취득세의 납부의무가 성립된다 할 것이다.

[판례] 명의신탁과 입증책임(대법원 2008. 4. 24. 선고 2007다90883 판결 등 참조) 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.

고 있어서 등기행위가 없더라도 사실상의 취득을 인식하고 있으므로 취득세 납세의무를 발생하게 하는 취득은 등기라는 형식요건이라기 보다는 사실상의 취득상태가 되는 경우라면 취득에 해당하는 것이다. 따라서 잔금지급후 미등기 상태의 매수자의 지위는 사실상 소유자의 지위에 있는 것으로 인식되는 것이다. (대법원 98다55659, 2000. 10. 13판결 참조)

[사례] 사실상 취득의 개념 범위

당초 토지 취득에 따른 잔금은 등기완료 후 지급키로 하고 소유권이전등기절차상의 문제로 등기가 이행되지 아니한 때에는 계약을 원인무효로 한다는 내용의 계약서를 작성하였고, 이와는 별도로 계약상 잔금지급일에 토지 취득에 따른 잔금을 완납한 것으로 계약서를 작성하고 이를 처분청으로부터 검인받아 취득신고를 하였으나 실제 잔금을 지급하지 아니하였을 뿐만 아니라 등기불능사유로 등기신청이 각하된 경우 사실상 취득이 이루어진 것으로 볼 수 있는지 여부에 대하여 보면 구 지방세법 제105조 제2항 소정의 “사실상 취득”이라 함은 일반적으로 등기와 같은 소유권취득의 형식적 요건을 갖추지는 못하였으나 대금의 지급과 같은 소유권 취득의 실질적 요건을 갖춘 경우를 말한다(대법원 2001.2.9. 선고 99두5955) 할 것으로, 등기불능사유를 원인으로 등기관서에서 등기신청을 각하하였다고 하여 검인계약서상 잔금을 완납한 것으로 된 이상 이를 취득이 성립되지 아니한다고 할 수 없음.(행정자치부 지방세정팀-898, 2007.3.28)

Ⅲ. 취득세와 등록면허세의 과세객체

1. 취득세의 과세객체(사실상의 취득행위)

지방세법 제7조 제1항의 규정에 의거 취득세는 부동산, 차량, 기계장비, 항공기, 선박, 입목, 광업권, 어업권, 골프회원권, 승마회원권, 콘도미니엄 회원권 또는 종합체육시설 이용회원권(“부동산등”이라 한다)을 취득한 자에게 부과하며 부동산등의 취득은 「민법」, 「자동차관리법」, 「건설기계관리법」, 「항공법」, 「선박법」, 「입목에 관한 법률」, 「광업법」 또는 「수산업법」 등 관계 법령에 따른 등기·등록 등을 하지 아니한 경우라도 사실상 취득하면 각각 취득한 것으로 보고 해당 취득물건의

소유자 또는 양수인을 각각 취득자로 한다.²⁾ 다만, 차량, 기계장비, 항공기 및 주문을 받아 건조하는 선박은 승계취득인 경우에만 해당한다. 이 경우 차량, 선박 등을 제조하는 경우 원시취득에 해당하지만 취득세 납세의무는 발생되지 아니하는 것이다. 그러므로 차량등을 실수요자가 취득하는 경우에 납세의무자가 되는 것이다.³⁾

따라서 취득세를 부담하는 납세의무의 귀속주체는 취득의 지위에 있는 자로서 매매, 교환 등 권리변동의 원인에 따라 과세대상물건을 독점적·배타적으로 사용, 수익, 처분할 수 있는 지위에 있는 자가 된다. 즉 취득이라는 행위를 원인으로 하여 성립한 취득세의 납세의무를 당해 물건의 취득자가 부담하게 되는 것이다.⁴⁾

|| 판례 || 취득여부와 사실상의 미잔금 지급범위

분양대금 할인약정에 따라 재건축조합으로부터 분양대금을 할인받기 위하여 이 사건 아파트 분양대금의 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

2) [사례] 리콜제 콘도미니엄에 대한 취득세 과세 판단(행자부 세정13430 - 337, 2001. 9. 15)콘도미니엄을 이용할 수 있는 권리를 취득함에 있어 입회계약서상 계약금 - 중도금 - 잔금 순으로 2년 이상에 걸쳐 입회금이 지급되도록 연부취득형식의 계약을 하고 계약금만 납부한 상태에서 그 계약자가 당해 콘도미니엄을 입회계약서상의 시설의 관리 및 이용, 회원권의 양도 등을 아무런 제약 없이 10년간 사용하다 계약금을 되돌려 받거나 잔금을 지급하는 리콜제 콘도미니엄회원권, 승마 회원권을 취득한 경우라면, 비록 잔금이나 중도금을 지급하지 아니하였다 하여 회원권의 본질인 특정시설물의 배타적 이용, 수익권을 취득하지 아니하였다고 볼 수 없다 하겠으므로 당해 콘도미니엄회원권 계약서를 연부취득으로 보아 그 계약금을 과세표준으로 하여 취득세를 부과함이 타당함

3) 실수요자의 범위(대법원 2004두6426, 2005.6.9.) 지방세법 제105조 제2항 단서 및 같은법 시행령 제73조 제6항, 제9항의 규정은 차량을 도로에서 운행할 용도가 아닌 다른 용도로 취득하는 모든 경우에 실수요자에 의한 취득이 아닌 것으로 보아 취득세의 과세객체에서 제외한다는 취지의 규정이 아니라 자동차 제조회사가 차량을 제작하여 자동차 판매회사나 실수요자에게 판매하는 경우 또는 자동차 판매회사가 자동차 제조회사로부터 차량을 구입하거나 외국에서 차량을 수입하여 실수요자에게 판매하는 경우에 자동차 제조회사의 차량 제조에 따른 차량취득 또는 자동차 판매회사의 판매를 위한 차량취득을 취득세의 과세객체에서 제외한다는 취지의 규정으로서 위 시행령 제73조 제6항, 제9항에서 말하는 「실수요자」란 자동차 제조회사나 판매회사에 대응하는 소비자 내지는 수요자를 가리키는 것에 불과하여 판매목적으로 차량을 취득한 것이 아닌 이상 그 취득목적에 관계없이 위 시행령의 규정에서 말하는 「실수요자」에 해당함.

4) [사례] 실거래신고 취하지 지방세 납세의무 (행자부 세정-2994, 2006. 8. 28) 매매계약서상 잔금지급일인 2006.7.24일자로 주택 취득에 따른 취득세 등을 신고하고 취득세 신고납부기한(취득일부터 30일) 내인 2006.8.16일자로 주택 매매계약을 해제하고 실거래 신고를 취하(부동산거래계약해제등확인서 교부)한 경우까지 취득이 이루어진 것으로 보아 취득세를 부과하는 것은 무리가 있다고 판단됨(행정자치부 지방세심사청구 2006-333, 2006.7.31 참조)

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. 등록세의 과세객체(형식적인 등기행위)

재산권과 그 밖의 권리의 설정·변경 또는 소멸에 관한 사항을 공부에 등기하거나 등록할 때 과세하는 것으로 권리를 보호해 주는 행정행위에 대하여 부과하기 때문에 조세분류상 거래세의 일종에 해당한다. 다만, 취득을 원인으로 이루어지는 등기 또는 등록은 제외하되, 다음에 해당하는 등기나 등록은 취득을 원인으로 이루어지더라도 등록면허세의 과세대상에 포함한다.

가. 광업권 및 어업권의 취득에 따른 등록

나. 외국인 소유의 취득세 과세 대상 물건(차량, 기계장비, 항공기 및 선박만 해당한다)의 연부 취득에 따른 등기 또는 등록

등록면허세의 과세대상이 재산권의 등기 또는 등록과 권리의 설정·이전변경 또는 소멸 등 이동사항을 공부에 등기 또는 등록하는 행위를 과세대상으로 하기 때문에 이때의 등기 또는 등록은 그 등기 또는 등록을 하게 된 권원의 실질적인 정당성 여부나 그 경위의 합법성 여부와 관계없이 외형상 등기 또는 등록의 형식적 요건으로 과세대상을 판단하는데 충분하다.⁵⁾

즉 취득세는 상대방과 통정한 허위의 의사표시 등의 경우로 인해 원인행위 자체가 무효되는 경우 실

5) [사례] 준설선의 등록세 과세 대상 판단 (행정안전부 지방세운영-1072, 2009. 3. 12)등록세는 재산권 기타 권리의 이동사항을 행정기관의 공부에 등기 또는 등록 및 등재하는 행위를 과세객체로 하여 부과하는 행위세적 조세이기 때문에 등기·등록행위는 내부의 실질적인 권리자의 유무 또는 정당성·합법성 여부는 따지지 않고 외형적으로 정당한 절차에 의거하여 등기·등록을 한 외형적 요건만 갖추면 등록세를 부과하는 법률적 요건이 충족되는 것이므로, 귀 법인이 선박법 개정 이전의 법률 규정에 따라 준설선을 선박등기 하고 건설기계관리법 제3조 규정에 따라 건설기계로 등록하였다면 동일한 과세물건이라 하더라도 등록세 과세객체가 선박과 건설기계이고 이들의 등기·등록행위가 다르므로 건설기계로 등록에 따른 서울(지방세법 제132조의3 제1항) 및 선박에 따른 서울(지방세법 제132조 제1항)을 적용한 등록세를 각각 납부하여야 하는 것임.

질과세의 원칙에 의해 그 과세행위가 무효처리 되나, 등록세의 경우 등록세의 외형·형식주의 성격상 일단 공부에 등기된 경우에는 그 과세행위에 영향이 없는 것이다.(대판85누858, '86.2.25 등) 따라서 등록면허세의 법리인 외형·형식주의라는 기본원리에 의거 과세되는 것이다.⁶⁾

재산권의 범위에는 유체물인 토지나 건물 등을 비롯하여 용익물권이나 담보물권도 포함하는 개념이다. 따라서 등록면허세의 재산권 범위는 열거된 재산권의 범위내에서만 과세대상에 해당한다. 또한 “부동산”이란 지방세법 제6조제3호 및 제4호에 따른 토지와 건축물을 말하고 “선박”이란 법 제6조제10호에 따른 선박을 말하기 때문에 취득세 과세대상인 부동산과 선박을 인용하고 있다. 여기서 취득세인 과세대상과 등록면허세의 과세대상간에 중복적용되는 부분이 발생하게 되는데 그 구분기준은 취득을 원인으로 이루어지는 지 여부를 기준으로 과세대상을 구분하여야 할 것이다. 현행 규정상 취득을 원인으로 이루어지는지 여부가 분명하게 구분되지 아니하여 해석의 여지가 있다.

IV. 과세구분 기준

취득세	등록면허세
-원시취득, 승계취득 또는 유상·무상의 모든 취득(지목변경 등 간주취득도 포함) -취득을 원인으로 이루어지는 등기 또는 등록	-취득을 원인으로 이루어지지 아니하는 등기 또는 등록

취득세와 등록면허세의 과세구분의 기준은 「취득」이라는 사실을 기준으로 취득행위가 있는지 또는 없는지 여부를 기준으로 판단하는 것으로 취득의 대상이 무엇인지에 대하여는 필요적 요건이 아닌 것이다. 그러하더라도 지목변경 등의 경우 취득이라는 행위와 토지의 지목변경을 하는 기타등기는 있지만 취득세만 과세하여야 하는 것인가?

예를 들면 지목변경의 경우 「제2장에 따른 취득을 원인으로 이루어지는 등기」에 해당되는 것이지만 아니면 취득을 원인으로 이루어지지 아니하는 등기인지가 쟁점사항이다. 왜냐하면 지방세법상 취득

6) [판례] 외형주의와 등록세 과세대상(대판 82누 509, 1983.2.27 등) 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 권리귀속주체가 다르거나 일단 공부에 등재되었던 등기 또는 등록이 뒤에 원인무효로 말소되었다 하더라도 위와 같은 사유는 그 등기 또는 등록에 따른 등록세부과처분의 효력에 아무런 영향이 없음

의 개념에는 지목변경도 취득의 범위에 포함하고 있으므로 지목변경이라는 취득행위가 있는 이상 등록면허세의 과세대상에서 제외되는 것으로 볼수가 있는 것이다. 이와 같이 간주취득의 경우 등록면허세를 과세할 것인지 아니면 취득세를 과세할것인지가 개념적으로 명확하게 구분을 하고 있지 아니하고 있는 부분이 있다.

왜냐하면 지목변경의 경우 지방세법 제7조 제4항의 규정에 의거 취득세 납세의무가 발생하며 동법 제28조 제1항 제1호 마목의 규정에 의거 등록면허세 납세의무가 발생하는 것으로 규정하고 있어서 지목변경으로 인한 기타등기의 경우 「제2장에 따른 취득을 원인으로 이루어지는 등기」에 포함되는 경우라면 등록면허세는 부과할수 없다는 결과가 발생한다.

구분	취득세	등록면허세
근거규정	제15조 제2항 제2호(세율의 특례)	제28조 제1항 제1호 마목
적용세율	2%	건당 3000원
取得擬制時	2% 과세	※ 과세시 이중 과세 문제발생

1. 취득의 대상(객체)

등록면허세 과세대상에는 「제2장에 따른 취득을 원인으로 이루어지는 등기」을 제외하도록 하고 있어서 취득세 과세대상인 취득을 원인으로하는 등기 또는 등록이 있다고 하더라도 등록면허세 과세대상과 취득세의 과세대상을 구분하기 위해서는 취득의 대상을 고려하여야 하는 것이다. 그럼 현재의 지방세법 제25조 제1호의 규정에 따라 상기 지목변경 사례에서 보는 바와 같이 취득세와 등록면허세를 중복적으로 과세를 할 수가 있는 것인가?

이와 같은 문제를 해결하기 위해서는 「제2장에 따른 취득을 원인으로 이루어지는 등기」의 범위에 는 소유권 취득을 전제로 판단하여야 할 것이다. 등록면허세의 과세대상에는 「제2장에 따른 소유권의 취득을 원인으로 이루어지는 등기」에 한하여 취득세 과세 대상으로 판단하여야 하고 그 이외에는 등록면허세의 과세대상으로 판단하여야 할 것이다.

이와 같이 「제2장에 따른 취득을 원인으로 이루어지는 등기」에 대한 해석을 축소하여 소유권의 취득에 한하여 해석을 한다면 취득세도 과세하고 등록면허세도 과세할 수 있으나 취득의 대상을 한정하

지 아니하는 경우에는 등록면허세를 부과할수 없는 문제가 발생될 수가 있는 것이다.

2. 구분의 실익

「제2장에 따른 취득을 원인으로 이루어지는 등기」에 대한 해석의 범위는 어떻게 보느냐에 따라 취득세와 등록면허세를 과세할 수가 있는지 여부를 판단할 수가 있다.

V. 지방세법상 세율적용

1. 부동산의 경우

구분(원인별)			취득세	등록면허세	비고
소유권	상속	농지	2.3%	0.8%	취득세 부과제척 기간경과 후 등기 시 등록면허세 과세문제발생
		농지외	2.8%		
	무상		3.5%(비영리사업자2.8%)	1.5%	상동
	원시		2.8%	0.8%	-
	신탁수익자		3.0%(비영리사업자2.5%)	-	-
	공유물분할		2.3%	-	-
	합유물,총유물		2.3%	-	-
	유상	농지	3.0%	2.0%	취득세 부과제척 기간경과 후 등기 시 등록면허세 과세문제발생
		농지외	4.0%		
소유권 이외	지상권		-	0.2%	※ 소유권이외의 물건(용익물권, 담보물권)이나 임차권 등에 대하여는 취득세 과세대상이 아니므로 취득 문제가 발생되지 아니하기 때문에 등록면허세 과세대상으로 한정할수 있음.
	저당권		-	0.2%	
	지역권		-	0.2%	
	전세권		-	0.2%	
	임차권		-	0.2%	
	경매신청		-	0.2%	
	가압류		-	0.2%	
	가처분		-	0.2%	
	가등기		-	0.2%	
	기타		-	3000원	지목변경, 개수의 경우 취득의제하기 때문에 중복과세문제발생

등록면허세는 등록에 대하여 과세표준에 다음에서 정하는 세율을 적용하여 계산한 금액을 그 세액으로 한다. 따라서 세율을 적용함에 있어서 각각의 과세대상 물건에 대한 취득과 관련된 경우에는 취득세가 과세되나 취득과 관련되지 아니한 경우에는 등록면허세가 과세되는 점을 유의하여야 한다.

부동산 등기중 소유권에 관련된 등기 즉, 소유권의 보존등기와 소유권이전등기의 경우 취득세 과세대상인지여부를 구분하여야 한다. 그 전제가 되는 것이 취득과 무관한 것인지 여부가 쟁점사항이다. 그리고 어느 부분까지 취득과 연계된 것인지 여부와도 관련이 있는 것이다. 그러하다면 취득을 원인으로 이루어지는 등기나 등록의 범위는 결국 취득의 개념을 기준으로 판단할 수밖에 없는 것이다.

(1) 승계(상속·무상·유상) 취득

승계(상속·무상·유상)취득시 등록면허세만 과세되는 경우는 통상적으로 취득세 부과제척기간(예 : 5년간)경과 후 등기시 등록면허세만 과세할 수가 있을 것이다. 이 경우도 등기의 원인은 취득을 원인으로 이전등기를 하는 것이기 때문에 지방세법 제23조 제1호의 규정에서 「제2장에 따른 취득을 원인으로 이루어지는 등기」에 해당하는지 여부가 쟁점이다. 이 경우에는 취득의 원인이 상속, 증여 등 무상취득이나 유상취득이지만 부과제척기간이 경과되어 취득세를 부과할 수가 없음에도 불구하고 부동산 등기를 하는 경우에는 등록면허세를 부과할 수가 있는 것인가?

조세법의 엄격해석 법리상 제2장에 따른 취득을 원인으로 한 이상 상속, 무상 및 유상거래를 통하여 취득한 경우라면 등록면허세의 과세대상이 아닌 것이다. 다만, 지방세법 부칙 제6조의 규정에 따라 이법 시행 전에 이 법에 규정된 취득세 과세물건을 취득한 자로서 이 법 시행후에 그 물건을 등기하거나 등록하는 자는 종전의 규정에 따른 등록세 및 지방교육세의 납세의무를 진다라고 규정하고 있어서 2011년 1월 1일 이전에 취득한 경우로서 취득세의 부과제척기간이 경과되어 취득세를 부과하지 못한 것으로 보더라도 등록세 및 지방교육세를 신고납부하여야 하는 것이다.

(2) 원시 취득

부동산등기법 제66조 제1항의 규정에 의거 등기관이 미등기부동산에 대하여 법원의 촉탁에 따라 소유권의 처분제한의 등기를 할 때에는 직권으로 소유권보전등기를 하고 처분제한의 등기를 명하는 법

원의 재판에 따라 소유권의 등기를 한다는 뜻을 기록하여야 한다라고 규정하고 있다. 또한 동조 제2항의 규정에서는 등기관이 제1항에 따라 건물에 대한 소유권보존등기를 하는 경우에는 제65조를 적용하지 아니한다. 다만, 그 건물이 건축법상 사용승인을 받아야 할 건물임에도 사용승인을 받지 아니하였다면 그 사실을 표제부에 기록하여야 하며 동조 제3항에서는 제2항 단서에 따라 등기된 건물에 대하여 건축법상 사용승인이 이루어진 경우에는 그 건물소유권의 등기명의인은 1개월 이내에 제2항 단서의 기록에 대한 말소등기를 신청하여야 한다.

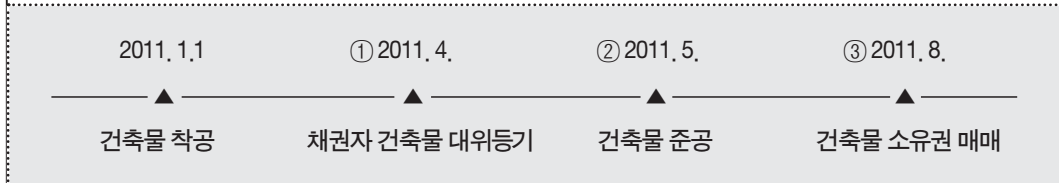
미준공건축물에 대한 보존등기시에는 취득이 이루어지지 아니하였기 때문에 취득세는 과세대상이 아니나 등록면허세의 과세대상에 해당되어 적용될 것이다. A법인이 소유권보존등기된 미준공 건축물과 토지를 함께 공매 취득한 경우, 미준공 건축물에 대하여는 취득의 시기가 도래하지 않아 취득세가 과세되지 아니므로(지방세운영과-1231, 2010.3.24 참조)

공매취득가액에서 미준공 건축물에 해당하는 가액은 취득세 과세표준에서 제외되고, 건축물을 신축하는 경우 신축공사가 완료되어 사용승인서가 교부된 시점에 사실상 지목이 변경되고 A법인이 미준공 건축물과 그 부속토지를 공매 받은 경우, 종전 소유자인 대한주택보증에 지목변경을 기 신청하였다 하더라도 건축중인 건축물이어서 지목이 사실상으로 변경된 것이 아니며 A법인이 미준공 건축물에 대한 나머지 공사를 진행한 후 사용승인 받는다면 A법인이 취득세 납세의무가 발생하는 것이다. 이 경우 취득세의 과세특례가 적용된다.⁷⁾

7) [사례] 미준공아파트의 취득세 납세의무 판단(행안부 지방세운영과-1701, 2010. 4. 26) A법인이 소유권보존등기된 미준공 건축물과 토지를 함께 공매 취득한 경우, 미준공 건축물에 대하여는 취득의 시기가 도래하지 않아 취득세가 과세되지 아니므로(지방세운영과-1231, 2010.3.24 참조), 공매 취득가액에서 미준공 건축물에 해당하는 가액은 취득세 과세표준에서 제외되는 것이고, A법인이 미준공 건축물과 그 부속토지를 공매 받은 후 미준공 건축물에 대한 나머지 공사를 진행한 후 사용승인 받는다면 지목이 사실상 변경된 시점의 소유자인 A법인이 지목변경에 따른 취득세 납세의무자이며, 지목변경에 따른 취득세 과세표준은 법인장부에 의하여 지목변경에 소요된 비용이 입증되는 경우에는 그 비용을 과세표준으로 하여야 할 것임

[사례] 농지의 범위와 등록세 적용세율(행안부 지방세운영과-4712, 2010. 10. 7) 「지방세법」 상 농지란 등기 당시 공부상 지목이 전, 답 또는 과수원인 토지로서 실제 농작물의 경작이나 다년생식물의 재배지로 이용되는 토지라고 규정하고 있고 “실제 농작물의 경작이나 다년생식물의 재배지로 이용되는 토지”란 농작물 등의 경작, 재배 즉 “땅을 갈아서 농사를 짓는 것”에 이용되는 토지를 말하는 것으로 일시적·잠정적으로 토지에 농작물 등을 심어 둔 것만으로 농사를 짓는다고 할 수 없고, 일정기간 동안 농작물 등에 농작물 경작자의 노동력 등을 투입하여 농작물이 성장할 수 있도록 당해 토지를 이용하는 경우를 뜻함으로 도·소매업 사업자등록을 한 자가 i) 다른 농장에서 채배된 농작물 또는 다년생식물을 매입하여 ii) 판매목적으로 공부상 지목이 답인 토지에 비닐하우스 판매시설을 갖추고 판매사업장으로 이용하면서 iii) 판매전 일시적으로 화분, 가식상태로 이용되는 비닐하우스내 토지는 농지에 해당되지 아니함(법제처 법령해석총괄과-4628, 2010. 10. 1참조)

[사례] 채권자가 채권확보를 위하여 건축중인 건축물을 대위등기 하는 경우 등에 대한 적용세율?



① 건축물 대위등기시 : 등록면허세 0.8%

② 건축물 준공시 : 취득세 2%

③ 건축물 소유권이전 : 취득세 4%

2. 선박의 경우

구분(원인별)			취득세	등록면허세	비고
소유권	등기대상선박	상속	2.5%	-	
		무상	3.0%	-	
		원시	2.02%	0.02%	리스이용자
		수입, 주문 건조	2.02%	-	
		신탁수익자	3.0%	-	
		유상	3.0%	-	
	소형선박	선박법상	2.5%	-	
		동력수상레저	2.5%	-	
	기타선박	기타선박	2.5%	-	
기타		모든 선박	-	75,000원	저당권, 임차권

선박의 경우 등기·등록대상은 총톤수가 20톤이상의 기선 및 범선과 총톤수 100톤 이상의 부선이 다. 그러나 선박법 제1조의2 제2항에 따른 소형선박은 총톤수가 20톤미만의 기선 및 범선과 총톤수 100톤미만의 부선을 말한다. 수상레저안전법 제30조에 따른 동력수상레저기구도 등록을 하는 경우에도 취득세 과세대상이다. 기타등기는 소유권이의 등기를 말하기 때문에 선박저당권, 임차권, 변경등기 등이 이에 해당한다.

선박의 보전등기를 하는 경우에는 등록면허세를 부과하는 것이나 「제2장에 따른 취득을 원인으로 이루어지는 등기」하는 경우에는 취득세를 부과하는 것이므로 등록면허세를 부과하는 경우에는 어느 경우에 발생하는 것인가?

역시 이 부분도 취득세 부과제척기간이 경과되어 취득세를 부과할 수가 없음에도 불구하고 선박등기를 하는 경우에는 등록면허세를 부과할 수가 있을 것이다 그러나 이 것도 조세법의 엄격해석 법리를 적용하는 경우 취득을 전제로 하기 때문에 취득세를 부과하고 등록면허세는 부과할 수가 없는 것이다.

부동산 등기와 같이 미준공 건물에 대하여 취득을 하지 아니한 상태에서 보전등기를 하는 경우라면 취득을 원인으로 하지 아니한 등기로 볼수가 있으나 선박의 경우 원시취득이 되지 아니할 수가 없는 것이다. 따라서 사실상의 취득이 이루어 지지아니하고 등기가 되지 아니함으로 실제 발생되지 아니하는 선박등기라고 할 것이고 나아가 등록면허세 과세대상인 소유권에 관한 선박등기는 리스선박을 제외하고는 취득세만 과세될 것이다.

3. 차량의 경우

구분(원인별)			취득세	등록면허세	비고
소유권	비영업용 승용차	경차이외	7.0%	5.0%	리스이용자
		경차	4.0%	2.0%	
	승용차외	비영업용	5.0%(경:4%)	3.0%(경:2%)	
		영업용	4.0%	2.0%	
	이륜차(125cc초과)		2.0%	-	
	기타 차량		2.0%	-	
저당권 등록			-	0.2%	채권금액
그밖의 등록			-	7,500원	

자동차 취득에 대하여 과세하는 경우 그 전제는 취득을 원인으로 등기가 되는 것이므로 등록면허세 중 리스이용자가 신규 등록하는 경우에 대하여는 적용될수 있는 규정이 될 것이다.

[지침] 자동차등록관련 운영기준(행안부 지방세운영-559, 2011. 2. 7)

(1) 배기량 125cc이하인 소형이륜자동차에 대하여는 분법 전부터 일반서민의 경제활동에 활용되는 점 등을 고려하여 등록세 과세대상에서 제외하였고, 「지방세법」 제24조에서 등록면허세 납세의무자를 등기·등록하는자로 한정하고 있으며, 「자동차관리법」 제5조에서 이륜차는 자동차 등록대상에서 제외하고 있고, 「자동차관리법」 제48조 및 같은법 시행규칙 제99조에서 신고에 따른 이륜차대장 기재대상이라고 규정하고 있으므로 125cc이하 이륜자동차 변경등록(예:사용폐지,재사용) 등은 등록대상에 해당되지 않아 등록면허세 과세대상이 아님

(2) 「지방세법」 제26조에서 주민등록번호의 변경, 지적소관청의 지번 변경 등의 사유로 인한 변경 등 단순한 표시변경·회복 또는 경정 등록에 대하여는 등록면허세를 비과세한다고 규정하고 있고, 자동차 사용본거지 변경등록은 납세자의 주소지나 주사무소소재지가 단순히 변경된 것으로 볼 수 있으므로 납세자의 주소지 변경 및 사업장본거지 변경에 따른 등록변경은 단순한 표시변경으로 보아 비과세대상에 해당됨

[4 례] 시설대여사업자에 대한 분할 납부 적용 판단**① 자동차대여사업자(법인)의 취득세 신고·납부기간 관련**

「지방세법」 제20조 제1항에서 취득세 과세물건을 취득한 자는 그 취득한 날부터 60일 이내에 신고·납부하도록 규정하고 있고, 제4항에서 재산권과 그 밖의 권리의 취득·이전에 관한 사항을 공부에 등록하려는 경우에는 그 등록전까지 취득세를 신고·납부하여야 한다고 규정하고 있으며, 조세의 과세요건이나 비과세요건 또는 감면 요건을 막론하고 조세법률의 해석은 특별한 사정이 없는 법문대로 해석 될 것이고 합리적 이유없이 확장해석하거나 유추해석 할 수 없으므로(대판2008두15350, '09.12.24 등 참조) 자동차대여사업자(법인)가 자동차 취득 후 60일 이내 자동차를 등록하는 경우라면 자동차 등록전까지 취득세를 신고·납부하여야 할 것임

② 자동차대여사업자(법인)가 취득세 분할납부 대상 해당여부

개인이 차량을 2013년12월31일까지 취득하고 취득일로부터 30일 이내에 등록을 하는 경우에는 그 취득일로부터 등록을 하기 전까지 취득세의 50%를 납부하고, 그 나머지 50%는 그 취득일로부터 60일 이내에 분할납부할 수 있다고 규정하고 있고, 취득세에서 법인이라 함은 법령에 특별한 규정이 없는 한 법률에 의하여 성립한 법인격 있는 사단·재단 기타 단체를 의미하므로(법제처 법령해석지원 팀-142, '06.1.27 참조) 자동차대여사업자(법인)가 개인 및 법인격 없는 단체가 아니라면 취득세 분할납부 대상에 해당 되지 아니하는 것으로 판단함(행안부 지방세운영-655, 2011. 2. 14)

4. 기계장비의 경우

구분(원인별)		취득세	등록면허세	비고
소유권	등록대상	3.0%	1.0%	리스이용자
	비등록대상	2.0%		
저당권		-	0.2%	
그밖의 등록		-	5,000원	

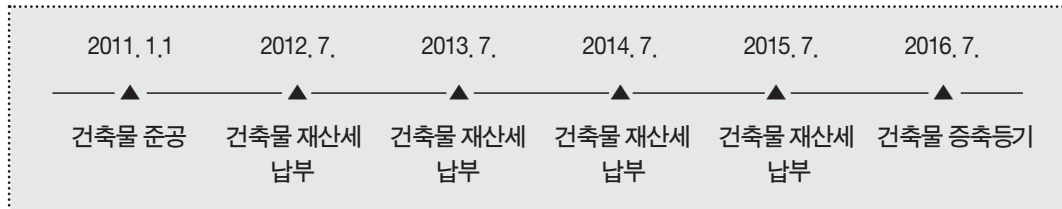
기계장비 취득에 대하여 과세하는 경우 그 전제는 취득을 원인으로 등기가 되는 것이므로 등록면허세중 리스이용자가 신규 등록하는 경우에 대하여는 적용될수 있는 규정이 될 것이다.

VI. 쟁점별 과세기준의 적용

1. 「제2장에 따른 취득을 원인으로 이루어지는 등기」 해석기준

분법이 되면서 기존 취득관련 등록세가 취득세로 통합되었고, 「지방세기본법」 제38조제1항제3호에서 납세자가 사기나 그밖의 부정한 행위로 지방세를 포탈한 경우가 아니라면 취득세 부과체척기간은 5년으로 규정하고 있으며, 그 부과체척기간이 만료되는 경우에는 취득세를 부과 할 수 없다고 규정하고 있으므로 상속, 건축물 신·증축 등으로 과세대상물건 취득 후 부과체척기간이 경과한 경우라면 취득세를 과세 할 수 없고, 아울러 등록면허세 과세대상은 취득과 무관한 등기가 과세대상이므로 등록면허세도 과세대상이 아닌 것이다.

예를 들면 건축물 증축 후 5년이 경과한 후에 증축관련 등기시 취득세 및 등록면허세 과세대상인지 여부를 살펴보면 「지방세기본법」 제38조에서 취득세의 부과제척기간은 취득세 신고기한의 다음날부터 5년이 경과한 때 종료되므로 이 경우에는 취득세 부과제척기간이 경과되어 취득세를 과세할 수 없고 아울러 취득과 관련한 등기에 해당되므로 등록면허세 과세대상에도 해당되지 아니한다.



2. 상속에 따른 명의변경시

상속개시일부터 6개월이내 상속협의를 하지 않은 상태에서 취득(6개월이내 상속협의 후 상속등기)한 후, 상속(상속 재협의분할)을 원인으로 상속(다른 상속인명으로 소유권경정)등기를 하는 경우 납부할 취득·등록면허세(가산세 포함)에 대하여 살펴보면 첫째, 상속개시일부터 6개월이내 상속협의를 하지 않은 경우 분법에 의하여 기존 등록세가 취득세로 통합되고, 기존 등록세 납세의무 성립시점이 현행 취득세 납세의무성립시 발생되며, 상속협의를 6개월이내 이루어지지 않은 경우에는 상속인들이 연대납세의무를 지어 취득세를 납부하도록 규정하고 있으므로 분법이후 상속개시 되어 상속협의를 6개월 이내에 이루어지지 않은 경우라고 하더라도 기존 등록세와 취득세가 통합된 현행 취득세율(2.8%)을 적용하여 부과하여야 한다.

둘째, 취득세 납부 후 다른 상속인으로 상속(다른 상속인명으로 소유권경정)등기 하는 경우 취득세 납부 후 다른 상속인으로 상속(소유권경정)등기 하는 경우라고 하더라도 「민법」 제1013조제1항에서 공동상속인(상속인)은 언제든지 그 협의에 의하여 상속재산을 분할(다른 상속인 명의로 상속재산 재분할)할 수 있고, 「민법」 제1015조에서는 상속재산분할의 효과는 상속개시된 때에 소급하여 그 효력이 발생되며, 상속재산에 대하여 협의분할이 이루어지지 않은(협의분할되어 상속등기 된) 상태에서 상속인 공동명의로(상속인 단독명의로)로 취득세를 납부한 후 공동상속인 상호간에 상속재산에 관하여 협의분할(재협의분할)이 이루어짐으로써 공동상속인 중 1인이 당초 상속분을 초과하는(상속인이 변경되어) 재산을 취득하게 되었다고 하여도 이는 다른 공동상속인(상속인)으로부터 증여받은 것이 아

닌 상속개시 당시에 피상속인으로부터 승계 받은 것으로 보아야 한다. 따라서 취득세 납부후 다른 상속인으로 등기를 하는 경우라고 하더라도 가산세는 부과대상이 아님. 또한 상속재산 분할협의를 원인으로 상속등기 후 재분할협의 하여 다른 상속인 명의로 소유권경정등기를 하는 경우라고 하더라도 달리 볼 것은 아닌 것이다.(행안부 세정-1707, '07.5.11 참조)

【 사례 】 후순위 상속인의 상속포기의 경우 취득세 납세의무 판단

「민법」 제1019조 제1항에서 규정하고 있는 “상속개시 있음을 안 날”로부터 3개월 이내에 가정법원에 상속포기 신고를 하여 법원으로부터 상속 포기 결정을 받은 경우 상속인은 민법 제1042조 규정에 의거 상속 개시된 때에 소급하여 처음부터 상속인의 지위는 소멸되며, 비록 채권자 대위등기에 의하여 상속인으로 소유권이 변경되었다 하더라도 취득세의 납세의무는 없다 할 것임. 지방세법에 있어서 부동산 취득이란 취득자가 실질적으로 완전한 내용의 소유권을 취득하는가의 여부에는 관계없이 소유권 이전의 형식에 의한 부동산 취득의 모든 경우를 포함한다 할 것인바 상속재산이 채권자 대위등기 후 경매로 매각되어 상속재산에 대하여 재산권을 행사 할 수 없다 하더라도 민법에서 규정하고 있는 기간 이내에 상속을 포기하지 않았다면 등기여부에 관계없이 상속으로 인하여 성립한 취득세 납세의무에는 영향을 줄 수 없으며, 선순위 상속인의 상속포기는 민법 제1019조에 의한 상속포기를 말하는 것으로서 지방세법에서는 별도의 상속포기의 적법성을 판단하지 아니하므로 민법 또는 법원의 결정에 따라 차순위 상속권자에 대한 취득세 납세의무 성립여부를 판단하여야 할 것으로, 과세관청에서는 상속포기에 대한 법원결정 등 사실관계를 확인하여 납세의무 여부를 판단함(행안부 지방세운영467, 2011. 1. 27)

3. 세율의 특례 적용

(1) 형식적인 취득으로 등기 또는 등록하는 경우

환매등기를 병행하는 부동산의 매매로서 환매기간 내에 매도자가 환매한 경우의 그 매도자와 매수자의 취득에 대한 취득세는 표준세율에서 중과기준세율(2%)을 뺀 세율로 산출한 금액을 그 세액으로 한다. 다만, 취득물건이 대도시내 법인신설에 따른 부동산 취득에 해당하는 경우에는 산출한 세율의 3

배를 적용한다.

$$\text{세율특례 적용세율} = \text{표준세율} - \text{중과기준세율}(2\%)$$

예를 들면 환매등기를 병행하는 부동산의 매매(매매대금 100억원)로서 환매기간(3년)내에 매도자가 환매한 경우의 그 매도자와 매수자의 취득에 대한 취득세의 중과세 적용세율과 세액은 다음과 같이 산정되는 것이다.

$$\text{중과세세액} = \text{과표}(100\text{억원}) \times [4\% - 2\%] = 100\text{억원} \times 2\% = 2\text{억원}$$

다만, 중과세 대상에 해당하는 경우에 취득세는 표준세율의 3배에서 중과기준세율(2%)의 2배를 공제한 세율을 적용하기 때문에 8억원 $[100\text{억원} \times (4\% \times 3\text{배} - 2\% \times 2\text{배})]$ 이 산출세액이 된다.

이 경우 취득세의 세율 특례를 적용함에 있어서 종전 취득세는 형식적인 취득으로 보아 비과세 대상이었으나 구 등록세는 과세대상인 경우에는 표준세율에서 중과기준세율(2%)을 공제한 세율을 적용하는 것이다. 종전에는 취득으로 보았기 때문에 비과세처분을 한 것이며 등록세는 과세대상인 것이다. 따라서 취득을 원인으로 한 등기 또는 등록이 이루어지는 것인지 여부를 판단하여야 할 것이다. 이와 같은 등기 또는 등록이 이루어 지는 경우에는 등록면허세를 과세할 수가 없는 것이며 취득세로 과세하여야 한다.

형식적인 취득의 유형은 다음과 같다.

환매등기를 병행하는 부동산 매매로서 환매기간내에 매도자가 환매하는 경우의 그 매도자와 매수자의 취득, 상속에 의한 취득(1가구 1주택 및 자경 농지), 법인의 합병으로 인한 취득, 공유물의 분할 또는 부동산 공유권 해소를 위한 지분이전으로 인한 취득, 건축물의 이전으로 인한 취득, 재산분할로 인한 취득의 경우에는 이에 해당한다.

(2) 간주취득 등의 세율 특례적용

개수로 인한 취득 등 간주취득에 대한 취득세는 중과기준세율을 적용하여 계산한 금액을 그 세액으

로 한다. 다만, 취득물건이 과밀억제권역내 본점사업소용 부동산 중과세에 해당하는 경우에는 중과기준세율의 3배를, 사치성재산에 해당하는 경우에는 중과기준세율의 5배를 각각 적용한다. 이는 종전 지방세법상에서는 등록세가 과세되지 아니하기 때문이다.

$$\text{서울특례 적용세율} = \text{중과기준세율}(2\%)$$

예를 들면 대형 건축물을 대수선했으므로 대수선 비용이 100억원인 경우의 취득에 대한 취득세의 특례적용 세율과 세액은 다음과 같이 산정되는 것이다.

$$\text{중과세세액} = \text{과표}(100\text{억원}) \times 2\% = 2\text{억원}$$

다만, 사치성중과세 대상에 해당하는 경우에 취득세는 표준세율의 5배의 세율을 적용하기 때문에 10억원[100억원 $\times$ 2% $\times$ 5배]이 산출세액이 된다.

여기서는 ①간주취득(지목변경, 개수, 차량등의 종류변경, 과점주주의 주식 취득)과 같이 종전에 등록세가 과세되지 아니하고 취득세만 과세된 경우와 ②실질과세 구현을 위하여 취득세만 과세되는 경우(외국인 소유의 취득세 과세대상물건(차량, 기계장비, 항공기 및 선박)을 임차하여 수입하는 경우로서 연부 취득, 시설대여사업자의 건설기계 또는 차량 취득, 지입차주의 차량 취득) 및 ③종전 지방세법에 의하여 취득세만 과세대상 물건을 취득하는 경우(시설물의 취득, 임시건축물의 취득, 대여시설이용자가 시설대여사업자로부터 취득, 등록면허세 납세의무 성립후 준공되는 건축물 취득, 지적공부상 묘지)에 대하여는 취득세의 중과기준세율(2%)를 적용하는 것이다.

따라서 리스이용자가 리스차량을 이용하기 위해서 신규등록을 하는 경우 등록면허세만 납부하고 리스회사는 중과기준세율을 적용한 취득세를 납부하게 되며 리스종료후에는 리스회사로부터 리스이용자가 자동차를 취득하는 경우 리스이용자는 중과기준세율(2%)을 적용한 취득세만을 납부하는 것이다. 