

## I. 의의

지방세법상 취득이란 매매, 교환, 상속, 증여, 기부, 법인에 대한 현물출자, 건축, 개수, 공유수면의 매립, 간척에 의한 토지의 조성 등과 그밖에 이와 유사한 취득으로서 원시취득, 승계취득 또는 유상·무상의 모든 취득을 말한다라고 규정하고 있는바(법 제6조 제1항 제1호), 여기서 모든 취득의 범위에는 일시 취득의 지위에 있었다는 사실만으로 취득세 납세의무를 부담하여야 하는 것인가?

즉, 지방세법 제7조 제2항은 부동산 등의 취득에 있어서는 민법 등 관계 법령의 규정에 의한 등기 등을 이행하지 아니한 경우라도 사실상으로 취득한 때에는 취득한 것으로 본다고 규정하고 있으며, 여기에서 사실상의 취득이라 함은 일반적으로 등기와 같은 소유권 취득의 형식적 요건을 갖추지는 못하였으나 대금의 지급과 같은 소유권 취득의 실질적 요건을 갖춘 경우를 말하는 것이다(대법원 2001. 6. 12. 선고 2000두499 판결 참조).

그러하다면 소유권 이전등기와 같이 외형적인 취득이 이루어 지는 경우 대외적으로 대항력을 구비하는 한 취득을 부인할 수가 없는 것이다. 그런데 그 소유권 이전등기의 형식이 실질적인 취득을 원인으로 이루어 지지 아니하고 등기형식에 불과하는 경우에는 그 취득이라는 실질이 내재하지 아니한 상태에서 등기이전에 불과한 것이므로 그 등기의 형식은 진정한 실체와 등기와의 불일치부분을 일치시키도록 하는데 불과한 것이다.

이와 같이 취득이라는 형식을 통하여 발생하는 취득세 납세의무를 판단함에 있어서 진정한 소유자와 등기소유자의 불일치부분을 해소하기 위하여 등기과정에서 발생하는 이전등기의 형식은 일종의 도관(導管 conduit theory)에 불과한 것이다. 따라서 그 이전등기형식을 취한 도관을 통하여 이루어 지는 취득의 경우 취득으로 볼 수가 있는 것인가? 나아가 이를 실질적인 취득의 범위에 포함된다고 보아야 하는 것인가 여부가 쟁점이다.

## II. 실체이론과 도관이론

실체이론은 개인이나 법인을 독립된 실체이고 이에 따라 과세하여야 한다는 것이다. 신탁의 경우 이와 같은 실체이론을 근거하고 있으며 논리의 근거는 첫째, 신탁에 있어서는 법률상의 권리는 수탁자가 소유하게 된다는 점이고 둘째, 신탁재산에 귀속하게 되는 모든 수입과 지출은 외형상 수탁자에게 귀속되는 것으로 보인다는 점이며 셋째, 법인의 구성원인 주주나 사원에게 법인의 이익을 분배하여 주는 법인도 사실상 경제적인 관점에서 보면 도관에 불과하다는 점이고 넷째, 외부에서 나타나는 법적인 형식에 따른 과세이기 때문에 과세처리 자체도 간명하게 된다는 점이다.

이와 같이 실체이론이 신탁재산을 독립된 과세대상으로 보고 있는 이유는 신탁제도의 사회적 경제적인 역할을 고려하고 있기 때문이다. 신탁소득이 최종적으로 귀속자인 수익자에게 귀속되기까지는 일단, 여러 가지 형태의 소득이 독립된 사회적, 경제적 제도로서의 신탁재산에 혼입되었다가 일정기간 후에 하나의 과세소득으로 여과되는 과정을 거치게 된다는 것이다.

실체이론도 신탁재산 그 자체를 하나의 독립된 주체로 인정하는 견해와 신탁재산이 아닌 수탁자를 과세주체로 하여 과세논리를 전개하지는 견해가 있다. 지방세법상 신탁재산의 경우 수탁자를 과세주

체로 보고 세법상의 논리를 전개하고 있다. 왜냐하면 지방세법 제9조 제3항의 규정에 의거 신탁재산을 신탁에 의거 위탁자로부터 수탁자가 취득하는 경우 취득세를 비과세하고 있기 때문이다.

이와 같이 신탁재산 그자체를 법적인 주체로 취하는 입장은 신탁재산 법주체설이 기인한 것이고 수탁자를 과세주체로 보는 견해는 신탁재산이 수탁자에게 완전히 귀속된다는 신탁행위에 관한 채권설의 영향으로 보는 견해이다. 지방세의 경우 신탁재산에 대하여는 신탁재산을 수탁자의 고유재산과는 분리하여 독립된 실체가 된다는 점을 근거로 수탁자의 재산이라고 보는 것이나 다만, 수탁자의 신탁재산의 취득은 사실상의 취득이라기 보다는 위탁자의 신탁계약 범위내에서만 가능한 것이기 때문에 외형상 취득의 형식을 갖춘것에 불과한 것이다.

## 2. 도관이론

도관이론은 신탁재산을 독립적인 실체로 인정하지 아니하고 단순히 수익자에게 신탁수익을 분배하기 위한 수단이나 도관으로 보아 과세한다는 논리이다. 이 견해에 따르면 신탁재산을 과세상의 실체로 인정하지 아니하기 때문에 만약 신탁 수익에 대하여 각각의 수익자에게 그 지분비율에 따라 분배한 것으로 보아야 하는 것이다.

이와 같은 도관이론은 경제적인 관점에서 실질과세를 충실히 적용한 이론인 반면에 지방세법상에서는 도관이론을 적용하는 데는 한계가 발생하게 된다. 왜냐하면 부동산을 신탁자가 수탁자에게 신탁을 원인으로 이전하게 되면 그 부동산의 소유권이 이전되는 형식을 갖추어 취득이라는 형태를 구비할 수밖에 없는 결과가 된다.

그러나 신탁재산에 있어서 도관이론은 수탁자에게는 신탁재산의 형식적인 소유자에 불과하고 수익자가 진정한 신탁재산의 소유자가 되는 것이기 때문에 수익자의 실질 소유권을 가진다고 보는 견해이다. 즉, 신탁법에 의하여 위탁자의 특별한 신임관계에 기하여 수탁자명의로 등기된 신탁재산을 소유하고 있는 자에 대하여 보면, “신탁”이라 함은 신탁법 제1조에서 “신탁설정자(위탁자)와 신탁을 인수하는자(수탁자)와 특별한 신임관계에 기하여 위탁자가 특정의 재산권을 수탁자에게 형식적으로 이전하거나 기타 처분을 하고 수탁자로 하여금 수익자의 이익을 위하여 또는 특정목적을 위하여 그 재산권을 관리처분하게 하는 법률관계”를 말한다고 규정하고 있고, 동법 제3조에서 등기하여야 할 재산권에 관한 신탁은 등

기함으로써 제3자에게 대항할 수 있도록 규정하고 있어 신탁등기를 마친 재산에 대하여만 위탁자를 재산세 납세의무자로 보아야 하며, 신탁재산은 수탁자의 고유재산으로부터 구별되어 관리되기도 하지만 위탁자의 재산권으로부터도 분리되어 독립성을 갖게 되고, 신탁재산에 대하여는 강제집행이 금지하고 있으며, 신탁해지시 소유권은 위탁자에게 귀속되는 점 등(대법원 2004두8767, 2005.7.28 참조)이다.

### Ⅲ. 도관이론과 취득세 납세의무 범위

도관이론은 신탁재산을 일종의 도관으로 보고 있기 때문에 실질적인 소유자가 취득하는 경우에 한하여 취득으로 보는 입장이다. 따라서 취득세의 경우 부동산 소유권의 이전행위 자체에 담세력이 있다고 보아 과세하는 대인행위과세로서, 신탁법에 의하여 소유권이 위탁자로부터 수탁자에게 이전되어 수탁자가 형식적으로 소유권을 취득하는 행위 자체도 취득세를 부과하는 “취득” 행위에 해당되지만 수탁자는 형식적으로 소유권을 취득할 뿐, 실질적 소유권은 여전히 위탁자에게 있을 뿐만 아니라 신탁해지함으로써 인하여 소유권은 본래 위탁자에게 회귀되는 점 등을 고려하여 수탁자의 형식적 취득에 대하여는 취득세를 비과세하고 있는 것이다.

그런데 지방세법이 2011년부터 분법으로 인하여 종전의 취득세와 등록세가 통합되면서 취득관련분은 취득세로 과세하고 취득무관분은 등록면허세를 과세하도록 세목 구분이 되도록 하고 있어서 취득과 관련분에 해당되면 취득세를 과세하면 되지만 취득이 아니 일종의 도관을 거치는 형태라면 취득세가 과세되지 아니하고 등록면허세가 과세되는 이론을 정립할 수가 있을 것이다.

그러하다면 부동산의 경우 부동산 등기중 소유권에 관련된 등기 즉, 소유권의 보존등기와 소유권이전등기의 경우 취득세 과세대상인지 여부를 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.

따라서 세율을 적용함에 있어서 각각의 과세대상 물건에 대한 취득과 관련된 경우에는 취득세가 과세되거나 취득과 관련되지 아니한 경우에는 등록면허세가 과세되는 점을 유의하여야 한다. 그러하다면 취득을

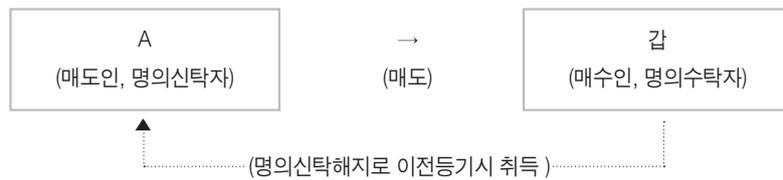
원인으로 이루어지는 등기나 등록은의 범위는 결국 취득의 개념을 기준으로 판단할 수밖에 없는 것이다. 여기서 취득은 지방세법 제6조 제1호의 규정에 의거 “취득”이란 매매, 교환, 상속, 증여, 기부, 법인에 대한 현물출자, 건축, 개수(改修), 공유수면의 매립, 간척에 의한 토지의 조성 등과 그 밖에 이와 유사한 취득으로서 원시취득, 승계취득 또는 유상·무상의 모든 취득을 말한다라고 규정되어 있어서 원시취득은 물론 승계취득을 포함하는 개념이기 때문에 취득의 원인이나 방식에 불구하고 모든 취득을 의미하고 있다.

#### IV. 명의신탁과 취득세 납세의무

##### 1. 명의신탁의 유형

##### 가. 2자간 명의신탁

2자간의 명의신탁은 신탁자와 수탁자가 명의신탁 약정을 하고 신탁자의 명의로 되어 있던 부동산 드을의 소유권을 수탁자의 명의로 이전등기하는 것으로 가장 전형적인 유형이다.



이 경우 「부동산 실권리자명의 등기에 관한 법률」 제3조 제1항의 규정에서 누구든지 부동산에 관한 물권을 명의신탁약정에 따라 명의수탁자의 명의로 등기하여서는 아니 되고 동법 제4조제1항에서는 명의신탁약정은 무효로 한다라고 규정하고 있어서 명의신탁약정에 따른 등기로 이루어진 부동산에 관한 물권변동은 무효로 한다. 다만, 부동산에 관한 물권을 취득하기 위한 계약에서 명의수탁자가 어느 한쪽 당사자가 되고 상대방 당사자는 명의신탁약정이 있다는 사실을 알지 못한 경우에는 그러하지 아니하다. 또한 그 무효는 제3자에게 대항하지 못한다.

이러한 명의신탁의 경우 명의수탁자 명의로 되어 있는 소유권이전등기의 말소를 청구할 수 있으며

명의신탁자에게는 부당이득반환청구권이 있게 된다. 한편 부동산 소유권 보전등기를 다른 사람의 명의로 등기한 것도 명의신탁약정과 명의신탁등기에 해당함으로 그러한 등기도 무효에 해당한다.

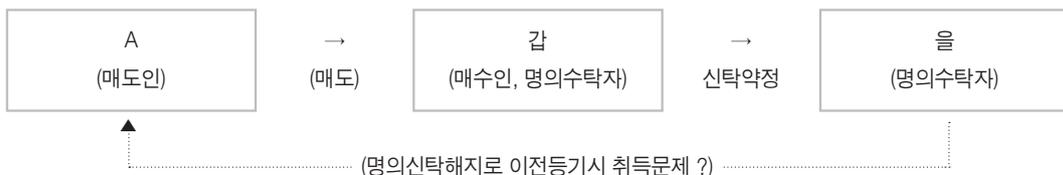
따라서 2자간의 명의신탁의 경우에는 명의신탁을 통하여 형식적인 소유권이전이 발생되었다고 할지라도 명의신탁을 설정한 자가 소유권이전등기 말소청구소를 통하여 해당거래를 언제든지 무효화할 수가 있게되는 형태이다. 그러나 지방세법상의 경우 2자간의 명의신탁의 경우 그와 같은 거래로 인하여 발생된 취득은 유효한 것이고 그에 따라 취득세 납세의무는 발생하는 것이다.

### || 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.)

#### 나. 3자간 명의신탁

제3자 명의신탁은 매도자와 매수자간의 부동산 매매계약을 체결하고 매수인이 제3의 명의수탁자와의 명의신탁약정을 한 다음 매도인으로부터 소유권이전등기를 제3의 명의수탁자 명의로 경료하는 행위는 명의신탁의 일종이다. 즉, 매수인이 매매계약의 대상인 부동산에 대하여 매도인으로부터 자신의 명의로 소유권 이전등기를 하지 아니하고 매도인으로부터 바로 명의수탁자인 제3자에게 소유권이전등기를 하는 것으로서 일종의 중간생략등기에 해당하는 것이다. 그 결과 매수인은 소유권을 취득함이 없이 신탁자의 지위를 갖게 되는 것이다.



이러한 3간간 명의신탁에서는 원소유자로부터 수탁자 앞으로 소유권이전은 명의신탁약정을 그 원인으로 하여 행하여 진는 것이다. 이 경우 명의신탁자와 명의수탁자간의 신탁약정은 무효가 되며 따라서 매도자는 명의수탁자로서의 등기이더 불구하고 여전히 부동산 소유권에 관 권리를 보유하게 되므로 명의수탁자에게 소유권이전등기말소를 구하거나 진정명의회복을 원인으로 한 소유권이전등기를 구할수 있게 되는 것이다.

그런데 「부동산 실권리자명의 등기에 관한 법률」에서는 매도인과 매수자인 명의신탁자간의 매매계약의 효력을 부인하는 규정을 두고 있지 아니하기 때문에 매도인과 매수자인 명의신탁자간의 매매계약은 유효하므로 명의신탁자는 그 매매계약에 기한 매도인에대한 소유권이전등기청구권을 보전하기 위하여 매도인을 대위하여 명의수탁자에게 무효인 명의수탁자 등기의 말소를 구할 수가 있게 되는 것이다.(대법원 2002. 3. 15, 2001다61654 참조)

## 2. 부동산 명의신탁

### 가. 일반적인 2자간 명의신탁과 취득세 납세의무

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

「부동산 실권리자명의 등기에 관한 법률」 제3조 제1항의 규정에서 누구든지 부동산에 관한 물권을 명의신탁약정에 따라 명의수탁자의 명의로 등기하여서는 아니 되고 동법 제4조제1항에서는 명의신탁약정은 무효로 한다라고 규정하고 있어서 그와 같은 규정과 충돌하는 문제가 발생된다.

이는 취득세가 지방세법상 취득이란 매매, 교환, 상속, 증여, 기부, 법인에 대한 현물출자, 건축, 개수, 공유수면의 매립, 간척에 의한 토지의 조성 등과 그밖에 이와 유사한 취득으로서 원시취득, 승계취득 또는 유상·무상의 모든 취득을 말한다라고 규정하고 있어서 명의신탁자로부터 명의수탁자가 소유권이전등기를 경료한 경우라면 대외적으로 사실상 소유권이 이전되어 사실상의 취득이 이루어진 것으로 보아야 한다.

또한 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 확정관결일이 아니라 소유권이전등기일로 보아야 한다.

### [ 사례 ] 명의신탁해지시 취득세 납세의무

① 부동산 명의신탁관계에 있는 A법인(명의신탁자)과 B개인(명의수탁자)이 각각 별개의 취득세 납세의무가 성립되는지 여부에 대하여 부동산을 취득하고 부동산명의를 명의수탁자 명의로 소유권이전등기를 경료하지 않았지만 명의수탁자 명의로 소유권이전등기를 경료하기에 앞서 명의신탁자가 당해 부동산의 매매대금을 매도인에게 전부 지급한 경우라면 그 사실상 잔금지급일에 해당 부동산을 사실상 취득하였다고 할 것이고, 이는 명의수탁자가 소유권이전등기를 경료함으로써 해당 부동산을 취득한 것과는 구별되는 별개의 취득행위라 할 것이므로(대판2005두13360, '07.5.11 참조) 명의신탁관계에 있는 A법인(명의신탁자)이 부동산 매도인으로부터 해당 부동산을 취득하고 매매대금 지급한 후 B개인(명의수탁자) 명의로 소유권 이전등기한 경우라면 A법인(명의신탁자)과 B개인(명의수탁자)은 각각 별개의 취득세 납세의무가 성립됨

② A법인(명의신탁자)가 해당 부동산을 실질 소유하기 위하여 B개인(명의수탁자)과 해당 부동산에 대하여 실질소유자 변경합의를 하고 사실상 취득한 경우 취득세 납세의무가 성립하는지 여부에 대하여 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 사실상 취득행위 자체를 과세객체로 하는 것이고(대판2003두13342, '04.11.25 참조) 지방세법 제105조 제2항은 취득세의 과세객체가 되는 부동산 취득에 관하여 「민법」 기타 관계 법령에 의한 등기·등록 등을 이행하지 아니한 경우라도 사실상 취득한 때에는 이를 취득한 것으로 보고 있으며, 여기서 사실상의 취득이라 함은 등기와 같은 소유권 취득의 형식적 요건을 갖추지는 못하였으나 대금의 지급과 같은 소유권 취득의 실질적요건을 갖춘 경우를 말한다고 할 것이므로(대판2003두10343, '05.1.13 등 참조) A법인( 명의신탁자)가 해당 부동산을 실질 소유하기 위하여 B개인(명의수탁자)과 해당 부동산에

대하여 실질소유자 변경합의를 하고 사실상 취득한 경우라면 취득세 납세의무가 발생됨(지방세운영과-5779, 2010. 12. 8)

그리고 명의수탁자로부터 거래로 취득하는 제3자의 경우 그 취득에 대하여 취득세 납세의무가 발생하는것인가?

왜냐하면 명의수탁자의 취득은 언제든지 명의신탁자의 요구에 의하여 명의신탁을 설정한 자가 소유권이전등기 말소청구소를 통하여 해당거래를 언제든지 무효화 할 수가 있기 때문이다.

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 취득판단

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. (대법원 2010두 10549, 2010. 9. 9)

### || 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)

#### [ 사례 ] 명의신탁시 재산세 납세의무 판단

지방세법 관련 규정에 따라 매매 등으로 재산의 소유권에 변동이 있었음에도, 매수인 등이 이전등기 등을 이행하지 아니한 경우 공부상 소유자인 매도인 등은 소유권 변경의 증빙자료를 갖추어 납세자 변경사실을 신고할 경우 재산세 납세의무자가 경정될 수 있으나, 명의신탁 관계에 있어서는 「부동산 실권리자명의 등기에 관한 법률」 제4조에 따라 그 계약의 효력이 무효이나 등기관계를 믿은 선의의 제3자에 대하여는 대항하지 못하고, 명의신탁이 해지되고 소유권이전등기 절차가 이루어지기 전까지는 명의수탁자가 법률적 소유권을 행사하고 있는 점을 고려할 때, A와 B간의 '소유권 이전'에 관한 판결도 아닌 「부동산 실권리자 명의에 관한 법률」을 위반했다는 형사판결문은 재산세 납세의무자를 변경할 만한 입증 자료가 될 수 없고, 설사 소유권이전에 대한 판결이더라도 확정판결 자체만으로 취득을 인정할 수 없고, 소유권이전등기까지 완료되어야 취득(소유권 변동)으로 인정할 수 있을 것임(대법원 2002. 7. 12. 선고 2000두9311) 따라서 '부동산실권리자명의 등기에 관한 법률' 위반에 따른 형사판결문은 재산세 납세의무자 변경 사유가 될 수 없고, 공부상 소유자인 명의수탁자가 재산세 납세의무자임(행안부 지방세운영과-4132, 2010. 9. 7)

#### [ 사례 ] 구분소유권공유관계와 공유물분할

공유물 분할이라 함은 법률상으로는 공유자 상호간 지분의 교환 또는 매매로서 소유권 취득에 해당한다고 할 수 있으나, 공유자들의 협의에 의한 공유물분할은 원래의 공유지분에 따라 분할 한 것으로서 공유물분할에 해당한다고 보아야 할 것이고, 이는 실질적으로 공유물에 분산되어 있는 지분을 분할로 인하여 취득하는 특정부분에 집중시켜 그 소유형태를 변경한 것에 불과한 것(대법원 1999.12.24. 선고 98두10387 판결 참조)이며 또한, 구분소유적 공유관계는 어떤 토지에 관하여 그 위치와 면적을 특정하여 여러 사람이 구분소유하기로 하는 약정이 있어야만 적법하게 성립할 수 있고, 공유자들 사이에 그 공유물을 분할하기로 약정하고 그 때부터 각자의 소유로 분할된 부분을 특정하여 각자 점유·사용하여 온 경우에도 구분소유적 공유관계가 성립하는 것(대법원 2007.4.13. 선고 2005다55930 판결)이라 할 것입니다. 따라서 귀문이 「부동산 실권리자명의 등기에 관한 법률」 제2조제1호나목에 따른 구

분소유적 공유관계를 해소하는 경우로서 관결·화해권고 등에 따른 명의신탁 해지방식의 지분이전이 아닌 공유자 합의에 의한 공유권 분할형식의 지분이전이라면, 당초 지분을 초과하지 아니하는 범위는 「지방세법」 제110조 제4호에 따른 공유권 분할에 해당한다고 보는 것임(행안부 지방세운영과-1372, 2010. 4. 5)

### 나. 3자간 명의신탁과 취득세 납세의무

#### ① 취득의 범위에 있어서 도관이론의 적용 가능성

지방세법 제105조 제2항은 부동산의 취득에 있어서는 민법 등 관계 법령의 규정에 의한 등기 등을 이행하지 아니한 경우라도 사실상으로 취득한 때에는 취득한 것으로 본다고 규정하고 있으며, 여기에서 사실상의 취득이라 함은 일반적으로 등기와 같은 소유권 취득의 형식적 요건을 갖추지는 못하였으나 대금의 지급과 같은 소유권 취득의 실질적 요건을 갖춘 경우를 말하는 것이다(대법원 2001. 6. 12. 선고 2000두499 판결 참조).

그러하다면 소유권이전과 같은 형식적인 취득이 있는 경우에는 취득이 아닌 것인가? 또한 등기의 원인이 다른 사람의 소유권 등기를 위하여 거치는 과정에 있어서 이전등기가 이루어 지는 경우에도 취득이라고 볼수가 있는 것인가?

지방세법상의 취득에 있어서 소유권 취득의 실질적인 요건을 구비하는 경우에 취득이라고 볼 수가 있는 것이라면 여기서 요구하는 실질적인 요건은 결국 소유권의 속성에 비추어 판단을 할 수가 있을 것이다. 즉 소유권의 속성이란 것은 당해 물건에 대한 배타적·전면적 지배력을 행사할 수 있는 지위를 의미한다고 볼수 있고, 나아가 그와 같은 상태에 있는 경우에는 취득의 지위에 있다고 보아야 할 것이다.

또한 소유권 이전등기와 같이 외형적인 취득이 이루어 지는 경우 대외적으로 대항력을 구비하는 한 취득을 부인할 수가 없는 것이다. 그런데 그 소유권 이전등기의 형식이 실질적인 취득을 원인으로 이루어 지지 아니하고 등기형식에 불과하는 경우에는 그 취득이라는 실질이 내재하지 아니한 상태에서

등기이전에 불과한 것이므로 그 등기의 형식은 진정한 실체와 등기와의 불일치부분을 일치시키도록 하는데 불과한 것이다.

진정한 소유자와 등기소유자의 불일치부분을 해소하기 위하여 등기과정에서 발생하는 등기의 형식은 일종의 도관(導管 conduit theory)에 불과한 것이다. 따라서 그 등기형식을 취한 도관을 취득으로 볼 수가 없는 것이고 나아가 실질적인 취득에도 포함되지 아니한다고 보아야 한다.

### ② 명의신탁의 무효성 적용 범위

「부동산 실권리자명의 등기에 관한 법률」 제3조 제1항의 규정에서 누구든지 부동산에 관한 물권을 명의신탁약정에 따라 명의수탁자의 명의로 등기하여서는 아니 되고 동법 제4조제1항에서는 명의신탁약정은 무효로 한다라고 규정하고 있어서 명의신탁약정에 따른 등기로 이루어진 부동산에 관한 물권 변동은 무효로 한다. 다만, 부동산에 관한 물권을 취득하기 위한 계약에서 명의수탁자가 어느 한쪽 당사자가 되고 상대방 당사자는 명의신탁약정이 있다는 사실을 알지 못한 경우에는 그러하지 아니하다. 또한 그 무효는 제3자에게 대항하지 못한다.

취득세와 등록세의 비과세는 신탁법에 의한 신탁등기가 병행되는 것에 한하여 비과세 대상이 되는 것이므로 청구인과 같이 명의신탁해지에 따른 부동산 소유권 이전은 취득세 등의 비과세 대상에 해당되지 않는 것이다(대법원 1992.5.12. 선고 91누10411 판결 참조).

따라서 명의신탁에 의하여 등기가 이루어진 경우에는 무효가 되고 나아가 그에 터 잡아 이전등기를 하는 경우에도 무효가 되는 이상 취득이 있다고 볼수가 없고 소유권이전등기를 반환받는 것은 원상회복에 불과한 것으로 보아야 한다.

### ③ 명의신탁해지로 인한 취득과 납세의무

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 실질로 완전한 내용의 소유권을 취득하는가의 여부에 관계없이 사실상 취득

행위 자체를 과세객체로 하는 것이고, 구 「지방세법」 제105조 제2항은 취득세의 과세객체가 되는 부동산 취득에 관하여 「민법」 기타 관계 법령에 의한 등기·등록 등을 이행하지 아니한 경우라도 사실상 취득한 때에는 이를 취득한 것으로 본다고 규정하고 있는데, 여기에서 사실상의 취득이라 함은 일반적으로 등기와 같은 소유권 취득의 형식적 요건을 갖추지는 못하였으나 대금의 지급과 같은 실질적 요건을 갖춘 경우를 말한다고 할 것이고 그 사실상의 취득자가 3자간 등기명의신탁 약정에 의하여 수탁자 명의로 소유권이전등기를 경료하고 자신의 명의로는 소유권이전등기를 경료하지 않았다고 하여 달리 볼 것은 아니라고 할 것이다.(조심 2009지314, 2009.11.19.참조)

#### ④ 진정등기 명의회복에 의한 취득과 취득세 납세의무

「지방세법」 제105조 1항에서 부동산 취득자는 취득세를 납부할 의무가 있도록 규정하고, 여기서 “부동산 취득”이란 부동산 취득자가 실질적으로 완전한 내용의 소유권을 취득하는지 여부와 관계없이 소유권이전의 형식에 의한 부동산 취득의 모든 경우를 말하는 것(대법원 2007.4.12. 선고, 2005두9491 판결 참조)인 바, 취득자의 의사나 행위와는 무관하게 진정명의회복을 원인으로 한 소유권등기가 이전되었더라도 부동산등기부상 취득자의 명의로 소유권이전등기가 되어 있는 이상, 이는 「지방세법」상 취득에 해당하여 취득세 납세의무가 있는 것이다.

또한, 법원의 진정명의회복을 등기원인으로 한 소유권이전등기 절차의 이행을 명하는 판결을 받아 소유권이전등기를 하는 경우 진정한 등기명의의 회복을 위한 소유권이전등기청구는 이미 자기 앞으로 소유권을 표상하는 등기가 되어 있었거나 법률에 의하여 소유권을 취득한자가 진정한 등기명의를 회복하기 위한 것으로(대법원 2001.9.20. 선고 99다37894 판결 참조) 그 대가를 지급하지 아니하고 소유권이전등기를 이행하는 것이므로 무상으로 인한 소유권 등기에 해당되어 취득·등록세 과세표준은 시가표준액이 되는 것이고, 등록세 세율은 「지방세법」 제131조 제1항 제2호의 세율을 적용하는 것이므로 이 건 취득세 등 부과처분은 적법하다.

그러나 법원에서 진정명의회복을 원인으로 상대방으로부터 소유권이전등기 청구소송을 제기한 데 따른 것으로, 동 판결에 따라 이루어진 소유권이전등기도 소유권이전에 관한 청구인의 주관적 의사나 행위와는 무관하게 형식상 소유권이전등기가 경료된 경우에는 「지방세법」 제104조 제8호에서 규정하는 취득에 해당하지 아니한다.

또한, 소유권이전등기는 명의수탁자에게서 명의위탁자로의 이전을 위한 것으로서 명의위탁자만이 취득세 과세대상자라고 할 것이므로 당초 명의위탁자와 거래한 매도인에게 취득세를 부과하는 것은 부당하며, 또한 취득세 등 부과처분에 대한 처분청의 과세근거가 무상증여인데 증여는 당사자의 일방이 대가없이 무상으로 재산을 상대방에게 준다는 의사를 표시하고 상대방은 이를 승낙함으로써 성립하는 쌍무계약이므로 청구인의 승낙의 의사표시가 존재하지 않는 한 무상증여라 할 수 없는 것이다.

#### [ 사례 ] 제3자 명의신탁에 의한 취득시 취득세 납세의무 판단

청구인은 2002.6.27. 이 건 토지를 (갑)와 3인에게 매도하고, (갑)의 요청에 의해 2002.10.29. (을)에게 그 소유권을 이전등기하였으며 그 후 (갑)이 (을)에게 이 건 토지를 명의신탁하였다고 주장하면서 2004.9.22. 지방법원에 소유권이전등기 청구소송을 제기하여, 2005.8.9. 위 법원에서 명의신탁약정에 따라 (을)명의로 한 2002.10.29.자 이 건 토지에 관한 소유권이전등기는 「부동산실권리자 명의등기에 관한 법률」 제4조 제1항 및 제2항에 의거 무효라는 점을 들어 (을)이 청구인에게 진정명의회복을 원인으로 이 건 토지에 관한 소유권이전등기를 이행하라는 판결이 선고됨에 따라, 2010.1.28. 진정한 등기 명의의 회복을 원인으로 이 건 소유권이전등기가 청구인 명의로 경료되었고, 같은 날 2002.6.27.자 매매를 원인으로 하여 이 건 토지의 소유권이 청구인으로부터 (갑)에게로 이전등기되었다.

이 건 소유권이전등기는 청구인의 의사와 무관하게 이 건 토지의 실제 매수인이자 명의신탁자인 (갑)이 명의수탁자인 (을)을 상대로 제기한 이 건 토지의 소유권이전등기 청구소송에서 승소함에 따라 2002.6.27.자 매매를 원인으로 2002.10.29. 청구인으로부터(을)에게로 경료된 명의신탁의 소유권이전등기를 말소하는 원상회복 조치의 결과이고, 관련법령에 따라 부동산 명의신탁은 무효이므로 궁극적으로 이 건 토지의 소유권을 명의수탁자인 (을)로부터 실제 매수인인 (갑)에게로 이전하기 위한 과정의 일환으로 청구인 앞으로 소유권이전등기된 것에 불과하므로, 이를 「지방세법」 제104조 제8호에서 규정하는 취득세 과세대상이 되는 부동산의 취득으로 볼 수는 없다 할 것이다. (조심 2010지535, 2011. 6. 3 결정)

**[ 사례 ] 체비지에 대한 명의신탁시 취득세 납세의무 판단**

「지방세법시행령」 제73조 제1항에서 유상승계취득의 경우에는 그 사실상의 잔금지급일에 취득하는 것으로 규정하고 있고, 「신탁법」 제1조에서 「신탁법」에 의한 신탁이란 위탁자가 특정의 재산권을 수탁자에게 이전하거나 기타의 처분을 하는 것을 말한다고 규정하고 있으므로 乙이 비록 그 사실상의 잔금을 남겨 놓고 丙이 잔금을 납부 하였다고 하더라도, 당초 체비지 매매계약서상 변경계약이 이루어지지 않았다면 제3자에 의한 잔금납부로 판단되며 또한 「신탁법」에서 위탁자는 자신의 명의로 소유 재산을 취득·확보한 후 신탁할 수 있으므로 乙과 丙간의 명의변경은 乙과 丙간의 내부계약에 불과한 것으로 실질적인 법률효력이 있는 행위에는 해당 되지 아니함. 따라서, 도시개발사업시행자인 자치단체로부터 체비지를 매수한 乙이 그 체비지 매수잔금 중 일부를 남겨놓고, 신탁회사인 丙과 신탁계약을 체결하여 명의 변경 할 경우, 체비지 원매수자인 乙이 취득세 납세의무가 있음(행안부 지방세운영과-4572, 2010. 9. 30)

**3. 주식의 명의신탁**

부동산 명의신탁해지로 인한 부동산 취득시 취득세 납세의무가 발생하는 것과는 달리 주식을 명의신탁 해지로 인하여 취득하는 경우에는 주주명부상 주식의 소유 명의를 차용하여 등재하였다가 실질 주주 명의로 개서한 것으로서 주주명부상 주식의 소유 명의자로 기재되어 있던 차명인은 명의상의 주주에 불과하므로 주식의 실질주주가 당해 주식에 관한 주주명부상의 주식의 소유 명의를 자기 명의로 개서하였다고 하더라도 이는 실질주주가 주주명부상의 명의를 회복한 것에 불과하여 지방세법 제105조 제6항에서 정한 주식을 취득한 경우에 해당하지 아니한다는 것이다.

그러하다면 부동산 명의신탁의 경우에는 취득세를 과세하면서 주식의 명의신탁에 대하여 별도로 판단하는 이유는 무엇인가?

우선 부동산 명의신탁에 대하여는 부동산실권리자명의등기에 관한 법률에 제4조 제1항의 규정에서 「명의신탁약정은 무효로 한다.」라고 규정하고 있는 이상 명의신탁에 관한 효력은 절대적으로 무효가 되며 명의신탁해지로 인한 소유 명의를 자기 명의로 변경하였다고 하더라도 이는 실질 소유자

가가 부동산 등기부상의 명부상의 명의를 회복한 것으로 볼 수가 없고 실질적으로 명의가 이전된 것이므로 취득행위가 발생된 이상 취득세 납세의무가 발생하는 것이다.

그러나 주식을 명의신탁해지로 취득하는 경우에는 주식 명의신탁은 법률로서 금지를 하거나 불인정을 하지 아니하고 있기 때문에 부동산 명의신탁과는 달리 판단하여야 하고 「주식의 취득행위」는 그 자체가 취득세의 과세대상이 되는 것이 아니어서 취득세의 과세대상이 되는 취득행위와 동일선상에서 그 개념을 파악할 수 없다는 논리이다.

### || 판례 || 명의신탁에 의한 과점주주 납세의무 판단

주주명부상 주식의 소유명의를 차명하여 등재하였다가 실질 주주 명의로 개서한 경우, 주주명부상 주식의 소유 명의자로 기재되어 있던 차명인은 명의상의 주주에 불과하므로 주식의 실질주주가 위 주식에 관한 주주명부상의 주주 명의를 자기 명의로 개서하였다고 하더라도 이는 실질주주가 주주명부상의 명의를 회복한 것에 불과하여 지방세법에서 규정하는 취득세의 부과대상인 주식을 취득한 경우에 해당하지 않는다(대법원 1999. 12. 28. 선고 98두7619 판결 참조). 증여의제 규정은 명의신탁 제도를 이용한 조세회피를 방지할 목적에서 실질과세의 원칙의 예외를 인정한 것으로서, 위와 같은 예외 규정은 최대한 엄격하게 해석해야 하는 것인데 이는 실제 소유자와 명의자가 다른 경우 그 등기 등을 한 날에 그 재산의 '가액'을 증여받은 것으로 간주하여 '증여세'를 부과한다는 것에 불과할 뿐 그 '재산' 자체에 대해 증여의 법률효과를 의제하겠다는 것으로까지는 해석할 수 없는 점, 지방세법에 이와 같은 증여 의제 규정이 없는 이상 위 조항을 '취득세'와 관련하여서까지 적용하여 그 '재산'을 증여받은 것으로 볼 수는 없는 점, 과점주주에 대한 취득세 과세의 근거규정인 지방세법 제105조 제6항은 주식의 명의신탁 해지에 따른 주식의 취득자체에 대한 과세가 아니라 특정회사가 발행한 주식을 취득함으로써 과점주주가 되거나 기존의 과점주주가 가진 주식의 비율이 증가되어 법인의 실질적인 지배권을 취득하게 된 특정 주주에 대하여 법인 소유 재산에 대한 취득세를 과세하는 데 그 취지가 있는 점 등을 고려하여야 한다(대법원 2009두21369, 2010. 3. 11)

### [ 사례 ] 과점주주의 명의신탁해지로 취득시 취득세 납세의무 판단

주식 명의신탁자가 명의신탁해지시 새로이 주식을 취득한 것으로 볼 수 있는지 여부관련 하여 주주

명부에 주식을 실질소유자 명의가 아닌 차명으로 등재한 경우 과세관청은 단지 그 명의만으로 주주에 해당한다고 볼 수는 없지만, 주식을 명의신탁으로 취득한 경우 이를 공시하거나 주주명부에 등재하지 않으면 과세관청이 실제소유자를 알 수 없어 과세할 수 없는 결과가 발생할 수 있으나(조심2008지1017, '09.6.30 참조) 다만, 주주명부에 개재된 명의상의 주주는 실질적권리를 증명하지 않아도 주주의 권리를 행사할 수 있게한 자격수여적 효력만을 인정한 것 뿐이지 주주명부의 기재에 창설적효력을 인정하는 것은 아니고,(대판89다카5345, '89.7.11 참조) 실질적인 주주가 주주명부에 명의대여자 명의로 등재하였다고 하여도 주식을 인수하고 대금을 납부한 실질소유자가 주주가 되지 단순히 명의를 대여한자는 명의만을 대여한 것에 불과하며, 주주명부의 등재가 주주의 권리를 대외적으로 공시하는 방법도 아니어서 본래의미의 명의신탁이 인정되지 않으므로 주주명부에 명의대여자를 주주로 볼 수 없습니다.(대판97다50619, '98.4.10 참조) 따라서, 명의신탁자가 실질적으로 주식의 소유자가 아닌 명의수탁자로부터 주주명부상의 명의만 회복하는 명의신탁해지는 주식을 취득한 것으로 볼 수 없으므로 (대판2009두8601, '98.8.27 참조) 명의신탁해지로 주식 명의를 회복하여 과점주주가 된 경우 과점주주 간주취득세 과세대상인지 여부와 관련하여 「지방세법」 제105조제6항에서 법인의 주식 또는 지분을 취득함으로써 과점주주가 된 경우에 과점주주 간주취득세 납세의무가 성립된다고 규정하고 있고, 명의신탁 해지로 인하여 주식 명의를 회복하는 것은 주식의 취득에 해당되지 않으므로, 그에 따라 과점주주가 되는 경우는 과점주주 간주취득세 납세의무가 성립되었다고 볼 수 없다(행안부 지방세운영과-3127, 2010. 7. 22)

### || 판례 || 과점주주의 명의신탁자에 대한 과세의 적법성과 추정방법

① 원고 박○○은 2003. 유상증자과정에서 주식 16,000주를 양수받았고, 원고 탁○○은 2004.3.23. 박○○로부터 ○○주택(주)의 주식 24,000주를, 원고 김○○은 2005.11.30. ○○로부터 ○○주택(주)의 주식 15,750주를 각 양수하면서 그 양도양수계약서에 날인하는 등(을6호증의 1, 2) 본인들의 의사에 따라 주식을 양수한 점, ② 위 각 주식의 전 소유자들은 회사의 직원들에 불과했으나 원고들은 김○○의 친척들인 점에 비추어 비록 주식양수대금을 부담하지 않았더라도 김○○로부터 증여를 받는 등 실질적으로 주식을 취득한 것으로 볼 여지가 충분한 점, ③ ○○주택(주)의 법인등기부상 원고 박○○은 2005.3.17.부터 감사로, 원고 탁○○은 2004.3.22.부터 2007.8.1.까지 대표이사로 등재되어 있었으며, 원고 김○○은 김○○이 설립한 ○○종합건설(주)의 법인등기부상 2004.4.29.부터 2005.3.7.까지 대표이사로 등재되

어 있었을 뿐 아니라(을 3), 원고 박OO은 OO주택(주)의 관련회사인 (주)OO주택(대표이사 원고 탁OO)에서 2003.1.14.부터 2007.2.14. 현재까지 근무하고 있고, 김OO은 OO종합건설(주)에서 2000.7.1.부터 2005.12.28.까지 근무하는 등(갑 5, 6-1) 김OO이 설립한 회사에 실제 임직원으로 근무한 점에 비추어 주식취득이 그에 대한 대가로 볼 수도 있는 점, ④ 원고 박OO은 OO주택(주)의 회사자금을 개인명의통장으로 관리하였고, OO주택(주) 소유의 순천시 소재 OO아파트를 자신의 명의로 변경하는 등 위 회사의 경영에 적극 참여한 것으로 보이는 점(원고 박OO이 인정하는 사실), ⑤ 상장회사가 아닌한 이익배당을 하는 회사가 거의 없는 현실에 비추어 보면 원고들이 이익배당을 받지 않았다는 점은 원고들의 주장에 대한 합당한 이유가 될 수 없는 점 등에 비추어 보면 원고들은 (주)OO주택의 실질적 주주로서 김OO, 국OO과 더불어 위 회사의 과점주주임이 분명하다.(대법원 2009두41, 2009.3.26.)

## V. 상속에 의한 제3자 소유권이전등기와 취득세납세의무

명의신탁해제를 원인으로 명의신탁자에게 소유권이 회복되는 과정에서 소유권이전등기(상속)가 된 경우 취득세 등의 납세의무가 있는가?

취득세는 재화의 이전이라는 사실 자체를 포착하여 거기에 담세력을 인정하고 부과하는 유통세의 일종으로서 부동산의 취득자가 그 부동산을 사용·수익·처분함으로써 얻어질 이익을 포착하여 부과하는 것이 아니므로, 취득세의 납세의무를 규정한 지방세법 제105조 제2항의 「부동산의 취득」이라 함은 부동산의 취득자가 실질적으로 완전한 내용의 소유권을 취득하는가의 여부에 관계없이 소유권이전의 형식에 의한 부동산취득의 모든 경우를 포함한다 할 것이다(대법원 2003두4331, 2003.8.19.; 대법원 2000두7896, 2002.6.28. 참조).

상속인이 한정승인을 한 경우에도 책임이 제한된 상태로 피상속인의 재산에 관한 권리?의무를 포괄적으로 승계하는 것이므로, 상속에 의하여 취득한 부동산이 취득세 비과세대상을 한정적으로 규정한 지방세법 제110조 제3호 소정의 「1가구1주택」 또는 「자경농지」에 해당하지 않는 한 상속인에게 그 부동산에 관한 취득세 납부의무가 있다고 할 것임(대법원 2005두9491, 2007.4.12. 참조). 나아가 이러한 법리는 상속 부동산에 대한 근저당권자가 임의경매 개시결정을 받은 후 상속인을 대위하여 상속인들 명의로 상속등기를 마친 경우에도 마찬가지라고 할 것이다(대법원 2006두1982, 2007.5.10.)

### || 판례 || 한정상속승인에 의한 부동산 취득과 취득세 납세의무

민법 제1019조 제3항에 의한 이른바 특별한정승인의 경우 비록 상속채무가 상속재산을 초과한다 하더라도 상속으로 취득하게 될 재산의 한도로 상속채무에 대한 책임이 제한되는 점에서 민법 제1028조에 의한 통상의 한정승인과 다를 바 없고, 상속인이 한정승인을 할 경우 책임이 제한된 상태로 피상속인의 재산에 관한 권리·의무를 포괄적으로 승계하는 것임.(대법원 2005두9491, 2007.4.12.)

### || 판례 || 상속대위등기시 취득세 납세의무 판단

부동산을 진OO으로부터 상속받은 이상, 원고들 명의로 소유권이전등기를 마쳤는지에 상관없이 원고들이 지방세법 제105조 제2항의 「부동산의 취득」을 한 경우에 해당한다고 할 것이고, 원고들의 주장과 같이 위 장OO 등과 강OO가 채권을 회수하기 위하여 형식상 상속인들인 원고들을 대위하여 원고들 명의의 각 소유권이전등기를 마친 후 경매를 진행한 것이라고 하더라도, 구지방세법 제110조(형식상 소유권의 취득 등에 대한 비과세) 제3호 소정의 각 목이 정한 「1가구1주택」 또는 「자경농지의 농지상속」 등에 해당하지 아니하는 이상 원고들은 이에 대한 취득세 등을 납부할 의무가 있음(대법원 2007재두202, 2007.11.15.).

### 【 사례 】 채권자대위권행사에 기인한 상속이전등기시 취득세 납세의무 판단

쟁점토지의 소유권이 상속을 원인으로 청구인들에게 이전등기된 것은 채권자대위권 행사에 의한 것에 불과하고, 실제로는 피상속인이 쟁점토지를 최동희에게 매도하고 잔금청산하였으므로 청구인들은 쟁점토지를 상속받을 수 없다고 주장하지만, 부동산 취득세는 재화의 이전이라는 사실 자체를 포착하여 거기에 담세력을 인정하고 부과하는 유통세의 일종으로서 부동산의 취득자가 그 부동산을 사용·수익·처분함으로써 얻어질 이익을 포착하여 부과하는 것이 아니므로 「지방세법」 제105조 제1항의 ‘부동산의 취득’이라 부동산 취득자가 실질적으로 완전한 내용의 소유권을 취득하는지 여부와 관계없이 소유권이전의 형식에 의한 부동산 취득의 모든 경우를 포함하는 것으로 해석되는 것인 점(대법원 2007.4.12. 선고 2005두9491 판결 참조), 부동산등기는 그것이 형식적으로 존재하는 자체로부터 적법한 등기원인에 의하여 마쳐진 것으로 추정되는 반면, 청구인들 명의로 그 소유권이 대위등기된 것이 말소되거나 무효라고 확정적으로 판결된 사실이 없는 점 등을 종합하여 볼 때, 비록 채권자대위권

행사에 의한 것이기는 하지만 쟁점토지의 소유권이 상속을 원인으로 청구인들에게 이전등기된 이상, 청구인들은 상속개시일(2008.5.8.)에 각자의 상속지분만큼 쟁점토지를 취득한 것이므로 취득세 납세 의무자에 해당된다 할 것이다.(조심 2010지283, 2010.11.3.)

#### [ 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 납세 의무에는 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)

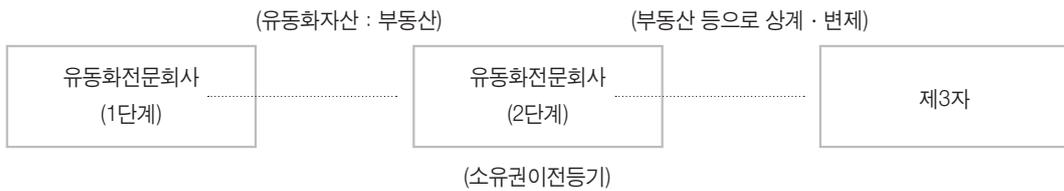
## VI. 조세특례제한법상의 도관이론 적용 범위

조세특례제한법 제120조 제1항 제9호의 규정의 의거 자산유동화에관한법률 제2조 제5호에 따른 유동화전문회사가 같은 법 제3조에 따라 등록된 자산유동화계획에 따라 같은 법 제2조 제2호에 따른 자산보유자 또는 다른 유동화전문회사로부터 유동화자산을 취득하는 부동산에 대하여 취득세를 면제하도록 규정하고 있다.

이 경우 유동화전문회사(2단계)가 다른 유동화전문회사(1단계)로부터 자산유동화계획에 의거 유동화자산(부동산)을 취득하는 경우 취득세 등 감면대상이 되는 것인가?

먼저 자산보유자로부터 유동화전문회사가 취득하는 경우에 취득세 등이 감면대상에 해당되는 것이나, 여기서 자산보유자의 범위는 「자산유동화에관한법률 제2조 제2호의 규정에 해당하는 법인 등」을 의미할 수 있겠으나, 사전적인 의미도 볼 수 있으므로 사실상의 자산보유자로 보아야 한다는 견해도 있는 것이다. 이 경우 자산보유자의 범위를 자산유동화에관한법률 제2조 제2호에 규정된 법인으로 볼 경우 유동화전문회사(1단계)는 이에 해당되지 아니하며, 유동화전문회사(2단계)가 유동화전문회사(1단계)로부터 취득하는 경우 자산보유자로부터 취득하는 것이 아니기 때문에 감면요건에 해당되지 아니한다고 볼 수는 있다.

〈부동산소유권이전형태〉



그런데 자산유동화사업을 할 수 있는 유동화전문회사 중 「신탁회사(1단계)가 신탁회사(2단계)」로 유동화자산을 이전하는 경우에는 신탁회사는 「자산보유자」에 포함되어 있기 때문에 감면적용을 받을 수 있고, 신탁회사 이외의 유동화전문회사의 경우 유동화전문회사(1단계)가 유동화전문회사(2단계)로 이전하는 경우 실제상 자산보유자이면서 자산유동화에관한법률에 자산보유자로 명기되지 아니하였다는 사실만으로 감면적용이 안되는 것은 「실질과세원칙」에 비추어 과세형평에 위배되며, 또한 유동화전문회사간의 유동화자산 이전을 통한 행위도 자산유동화에관한법률 제2조 제4호의 규정에 의거 「자산유동화」 행위로 보고 있음에도 「자산보유자」의 범위에 신탁회사 이외의 유동화전문회사간의 유동화자산이전은 「자산유동화행위」로 보지 아니한다면 동조 규정에 위배되는 것으로 사료되는 것이다. 자산유동화회사간의 유동화자산의 이전에 대한 재경부의 해석 견해도 특수목적을 위한 수단인 도관(conduit)에 불과한 것으로 보아 감면대상으로 봄이 타당하다.

**[ 사례 ] 유동화자산에 대한 감면 판단**

1. 조세특례제한법 제119조 제1항 제13호 및 제120조 제1항 제12호의 규정에 의거 유동화전문회사가 자산유동화에관한법률 제3조의 규정에 의하여 등록된 자산유동화계획에 따라 자산보유자로부터 2001년 12월 31일까지 유동화자산을 양수하거나 양수한 유동화자산을 관리·운용·처분하는 경우로서 그 부동산의 소유권이전을 하는 경우에 취득세 등을 감면하는 것이므로 유동화전문회사가 금융감독위원회에 자산유동화계획을 등록한 후 유동화자산(채권)에 담보물권을 설정한 다음, 법원 경매에 응찰하여 부동산을 경락 취득하거나, 채무자의 부동산으로 대물변제받아 취득하는 경우에도 감면대상에 해당되는 것이나 이에 해당 여부는 과세권자가 사실조사 후 판단할 사항임(행자부 세정 13407-692, 2001.6.22.).
2. 조세특례제한법 제119조 제1항 제13호 및 제120조 제1항 제12호의 규정에 의거 유동화전문회사가 자산유동화에관한법률 제3조의 규정에 의거 등록된 자산유동화계획에 따라 자산보유자로부터 2001년 12월 31일까지 유동화자산을 양수하거나 양수한 유동화자산을 관리·운용·처분하는 경우로서 부동산의 소유권이전에 관한 취득·등기에 대하여 취득세 등을 면제하는 것이므로 자산보유자로부터 양수한 유동화자산을 관리·운영하는 과정에서 채권을 회수할 목적으로 법원 경매에 응찰하여 담보부동산을 취득하는 경우에도 취득세 등이 감면되는 것임(행자부 세정 13407-606, 2001.6.5.).

**[ 사례 ] 유동화전문회사의 감면**

1. 조세특례제한법 제119조 제1항 제13호 및 제120조 제1항 제12호의 규정에 의거 유동화전문회사가 자산유동화에관한법률 제3조의 규정에 의하여 등록된 자산유동화계획에 따라 자산보유자로부터 2001년 12월 31일까지 유동화자산을 양수하거나 양수한 유동화자산을 관리·운용·처분하는 경우로서 부동산소유권 취득시 취득세 등을 면제하는 것임. 유동화전문회사(갑)가 자산보유자(을 : 내국법인)로부터 유동화자산(공사대금채권)을 관리·운용·처분할 목적으로 내국법인(병)으로부터 부동산을 취득하는 경우에도 취득세 등이 면제되는 것임(행자부 세정 13407-553, 2001.5.23.).
2. 조세특례제한법 제119조 제1항 제13호 및 제120조 제1항 제12호의 규정에 의거 유동화전문회사가 자산유동화에관한법률 제3조의 규정에 의하여 등록된 자산유동화계획에 따라 자산보유자로부터 2001년 12월 31일까지 유동화자산을 양수하거나 양수한 유동화자산을 관리·운용·처분하기 위하여

취득하는 재산에 대하여 취득세와 등록세를 감면하는 것이므로 귀문과 같이 1단계 유동화전문회사가 2단계 유동화전문회사로 부동산 등을 이전하는 경우에는 취득세와 등록세가 감면되는 것임(행자부 세정 13407-376, 2001.4.6.).

## VII. 도관이론의 취득세 납세의무관련 적용과 한계

도관이론은 신탁재산을 독립적인 실체로 인정하지 아니하고 단순히 수익자에게 신탁수익을 분배하기 위한 수단이나 도관으로 보아 과세한다는 논리이다. 이와 같은 도관이론은 경제적인 관점에서 실질과세를 충실히 적용한 이론인 반면에 지방세법상에서는 도관이론을 적용하는 데는 한계가 발생하게 된다. 왜냐하면 부동산을 신탁자가 수탁자에게 신탁을 원인으로 이전하게 되면 그 부동산의 소유권이 이전되는 형식을 갖추어 취득이라는 형태를 구비할 수 밖에 없는 결과가 된다.

취득세에 있어서 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 말한다라고 규정되어 있어서 원시취득은 물론 승계취득을 포함하는 개념이기 때문에 취득의 원인이나 방식에 불구하고 모든 취득을 의미하고 있기 때문이다.

따라서 도관이론을 확대 적용하는 경우에는 취득의 개념을 형해화하는 결과를 초래할 수가 있는 것이다. 다만, 취득의 형식이 사실상의 취득이라고 볼수 없는 경우까지 취득으로 보아 과세하는 것은 실질과세원칙에 위배되는 측면이 있으므로 도관이론은 그와 같은 범위내에서 한정적으로 적용하는 것이 오히려 타당할 것으로 보인다. ☺