



지방세법상 사실상의 취득가액 적용 범위

전 동 흔

행정안전부 운영과장

1. 의의

지방세법상 취득세 과세표준의 범위인 취득가액의 범위에 대하여는 지방세법시행령 제82조의3 제1항의 규정에 의거 그 과세표준의 범위를 판단하도록 규정하고 있다. 여기서 취득세의 과세표준이 되는 취득가격은 과세대상물건의 취득의 시기를 기준으로 그 이전에 당해 물건을 취득하기 위하여 거래상대방 또는 제3자에게 지급하였거나 지급하여야 할 일체의 비용[소개수수료, 설계비, 연체료, 할부이자 및 건설자금에 충당한 금액의 이자등 취득에 소요된 직접·간접비용(부가가치세를 제외한다)을 포함하도록 규정하고 있다.

사실상의 취득가액의 범위에 대하여는 일체의 비용을 취득가액으로 규정하고 있는 이상, 현행 사실상 취득가액의 범위를 정하고 있는 지방세법시행령 제84조의3제1항 규정은 포괄적으로 규정되어 있어 모든 비용이 포함되는 것처럼 되어 있으나 대법원판례(95누4155) 등에서는 취득과 관련성이 있는 부분만을 과세표준으로 삼도록 하고 있기 때문에 이 규정에 관한 과세권자와 납세자와의 이해에 차이가 많이 발생하고 있는 부분이라고 할 것이다.

또한 동법시행령 제82의3제1항 규정은 '95.12.30 이전까지는 동법 제111조제5항에 해당하는 경우에는 적용토록 규정되었으나 그 후 개정된 규정을 살펴보면 예는 모든 취득 경우에도 적용하도록 확대되어 과세시 시행상 애로부분도 발생하고 있는 부분이라고 할 것이다. 즉, 동 규정이 모호하여

사실상 취득가액의 범위에 대하여 많은 해석사례, 민원이 발생되고 있으며 당해물건 취득과 관련된 일체의 비용 중에 준조세적비용(각종부담금 등)에 대하여 취득세를 과세하는 부분에 대하여 문제를 제기하고 있는 것이라고 할 것이다.

특히, 지방세법상 취득세 과세대상물건(예 : 부동산)에 대한 취득비용을 과세표준으로 하여야 함에도 동규정상 일체의 비용을 포함하도록 확대하고 있다는 비판의 소지가 발생하고 있을 뿐만 아니라 건설자금이자도 기업에서는 금융기관 차입금이자로 비용 처리함에도 과세표준에 포함함에 따른 민원이 빈발하게 제기되고 있는 부분이라 할 것이다.

이와 같이 취득세 과세표준인 사실상 취득가액의 범위에 대한 적용상 혼선 이 초래되고 사실상 취득비용의 범위에는 당해물건 취득과 관련된 일체의 비용을 과세표준에 포함하도록 하고 있어 적용상 납세자·과세권자와의 마찰 상존하는 문제를 어떻게 조화를 할 것인가? 특히, 각종부담금 등이 최근에 신설됨에 따라 과표 포함여부가 항상 문제로 제기되고 있음을 감안할 때 취득세 과세표준에 범위에 대한 재정립이 필요한 실정이다.

2. 과세표준과 취득가액의 적용 법리

(1) 『취득행위 완성설』과 취득가액의 구성

‘취득가격’에는 과세대상물건의 취득 시기 이전에 거래상대방 또는 제3자에게 지급원인이 발생 또는 확정된 것으로서 당해물건 자체의 가격은 물론 그 이외에 실제로 당해물건 자체의 가격으로 지급되었다고 볼 수 있거나 그에 준하는 취득절차비용도 간접비용으로서 이에 포함된다 할 것이라는 대법원 판례의 내용을 비추어 볼 때, 다음과 같이 구성되어 있음을 분석할 수가 있는 것이다.

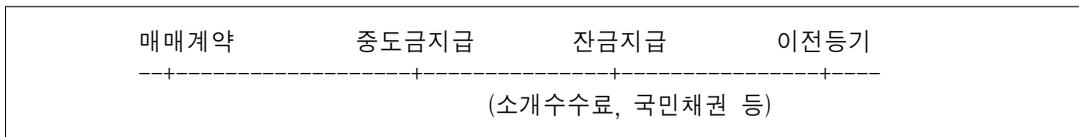
- ① 지급원인이 발생 또는 확정된 당해물건 자체의 가격
- ② 그 자체의 가격으로 지급의제 비용
- ③ 취득절차적 간접 비용

첫째, 취득가액의 구성은 당해 물건을 취득하기 위하여 거래 상대방 또는 제3자에게 취득하여야 하거나 지급한 비용중에서 그 취득물건의 자체 가액을 의미하는 것으로 이는 부동산 거래를 통하여 취득하는 경우에는 부동산 매매가액이 이에 해당하는 가액이라 할 것이다 즉, 이 부분은 거래 상대방에게 지급원인인 매매라는 원인에 의거 하여 채무가 확정된 당해 부동산 거래 가액이 이에 해당하기 때문이다.

둘째, 취득가액을 구성하는 취득가액에는 그 부동산 자체의 가격으로 지급의제 비용도 포함하는 것이다. 이는 취득과 관련된 간접비용의 일부 부분으로서 실제로 당해물건 자체의 가격으로 지급되었다고 볼 수 있는 비용이 이에 해당하는 것이다. 예를 들면 취득시 당해 물건을 취득하기 위하여 지급되었다고 볼 수가 있는 부분에는 취득과 관련된 각종 부담금 등이 이에 해당할 것이다.

셋째, 취득가액중에 취득절차상 소요되는 취득절차적 간접 비용을 포함하여 취득가액의 범위에 포함하여야 하는 것이다. 이는 취득시 취득단계는 여러 과정을 거치게 되는 것이다. 예를 들면 취득단계에는 계약단계, 중도금지급단계, 잔금지급단계, 이전등기단계 등을 거쳐서 취득행위가 완성되기 때문에 취득이라는 행위는 그 과정상에서 보면 1회성이라고 볼 수가 있지만 그 행위를 세부적으로 보면 각각의 취득단계가 있어서 단순한 취득행위만으로 이루어지지 아니하는 것이라고 본다.

그렇다면 취득행위는 취득세 과세표준과 연계하여 볼 때 단순한 취득행위가 아니라 여러 단계의 취득단계를 거쳐서 취득행위가 완성된다는 측면에서 본다면 그 완성에 소요되는 절차적 비용도 취득가액에 포함되어야 하는 것은 타당성이 있는 것이다. 따라서 매매단계에 있어서 소요되는 절차적 비용의 범위에 포함되는 소개수수료, 국민채권 등이 이에 해당할 것이다.



따라서 취득가액의 범위는 취득행위가 완성될 때 까지 소요되는 비용을 전부 포함하여야 한다는 논리하에서 취득가액을 말하는바, 납세자 측면에서는 취득가액은 당해 물건을 취득하기 위하여 그 자체 물건 가액만을 취득가액으로 판단하는 경향이 있어 취득가액을 어떻게 보아야 하는가에 대한 범위에 대하여 차이가 발생되고 있다.

물론 이 부분에 대하여 어디까지 취득세 과세표준으로 정하여야 하는 문제에 대하여는 별도로 검토되어야 하겠지만 기업이나 법인 등에서 취득가액의 범위를 산정하고 적용함에 있어서 취득이 완성될 때 까지 소요되는 비용을 모두 합산하여 취득원가로 보고 있는 점을 종합적으로 고려할 때 단순한 그 물건의 자체 가격이외에 절차적 비용도 포함되어야 할 것이다.

다만 취득세 과세표준으로 삼는 범위에 대하여는 입법상의 문제로 해결하여야 하나 통상적으로 취득가액은 『**취득행위가 완성될 때 까지 소요되는 비용**』으로 보는 이상 취득세 과세표준도 이에 맞추어서 취득세 과세표준으로 하여야 할 것이다.

(2) 취득가액의 적용 법리

취득가액의 범위에 대하여 취득행위가 완성될 때까지 소용되는 비용 일체를 취득세 과세표준으로 보아야 하는 부분에 대하여도 취득행위를 한 자에게 과세하는 취득세의 과세근거에 비추어 볼 때 취득세 과세표준은 어디까지 과세표준으로 하여야 하는가?

이에 대하여 취득자를 취득하기 위하여 지급하는 비용을 기준으로 할 것인지 아니면 거래의 상대방이 그 취득의 댓가로 수령받는 비용을 취득세 과세표준으로 할 것인지에 대하여 그 취득세 과세표준의 범위가 달리 구분될 수가 있는 것이다.

즉, 취득세 과세표준의 범위를 적용함에 있어서 먼저 선행적으로 확정하여야 할 사항은 누구를 기준으로 하는가? 이에 대하여 그 여부를 먼저 확정하여야 할 것이다. 지방세법시행령 제82조의3 제1항의 규정에서 “취득세의 과세표준이 되는 취득가격은 과세대상물건의 취득의 시기를 기준으로 그 이전에 당해 물건을 취득하기 위하여 거래상대방 또는 제3자에게 지급하였거나 지급하여야 할 일체의 비용[소개수수료, 설계비, 연체료, 할부이자 및 건설자금에 충당한 금액의 이자등 취득에 소요된 직접·간접비용(부가가치세를 제외한다)을 포함하되, 법인이 아닌 자가 취득하는 경우에는 연체료 및 할부이자를 제외한다]을 말한다.”라는 규정을 살펴보면 본문 전단에는 취득의 주체에 대하여 별도의 규정을 두고 있지 아니하지만 후단의 규정에서는 『**법인이 아닌 자**』가 취득하는 경우에는 어떠한다는 식의 규정을 두고 있는 이상 취득자를 기준으로 취득세 과세표준의 범위를 판단하여야 할 것이다.

① 비용설(취득자 기준)

사실상의 취득가격이라 함은 과세대상 물건의 취득자가 그 취득을 위하여 실질적으로 투자하는 직접, 간접의 모든 소요금액을 말한다고 해석함이 상당하다 할 것인바, 매매대금 지급의 지체로 인한 연체료도 이권 토지의 취득을 위하여 간접적으로 투자한 금액으로서 위 사실상의 취득가격의 일부를 이루는 것이라 할 것이고, 따라서 위 연체료를 이권 토지의 취득에 따른 등록세의 과세표준에 포함하여야 함 에도 불구하고 지방세법상의 사실상의 취득가격은 이 사건 매매계약서상 매매대금으로 정하여진 매각대금을 가리키는 것이고 매각대금 납부의 지체로 인한 연체료는 사실상의 취득가격의 일부를 이루는 것이 아니라고 판단하는 것은 지방세법상의 사실상의 취득가격에 관한 법리를 오해한 위법이 있다(대법원 1984.2.28. 선고 82누94 판결)라는 판례에 비추어 보면 취득세 과세표준의 범위에 대하여 비용설을 취하여 판결한 것을 분석 할 수가 있다.

이는 취득세 과세표준을 적용함에 있어서 취득자의 입장에서 거래 상대방이나 제3자에게 취득하거나 지급하여야 할 일체의 비용을 과세표준으로 하는 이상 그 과세표준에 포함되어야 할 부분은 그 취득과 관련하여 소요되는 일체의 비용이 이에 해당하는 것이라 할 것이다. 따라서

취득과 관련된 비용이었다고 하더라도 취득이후에 발생한 비용 등은 과세표준의 범위에서 제외된다고 할 것이다.

[판례] 취득일 이후의 소송비용과 사실상의 취득가액의 범위

법인장부 등에 의하여 취득가격이 입증되는 취득에 대한 등록세의 과세표준은 등기 등록 당시의 장부상 가격이 아니라 취득당시의 가격인 사실상의 취득가격에 의하는 것으로 보아야 하므로, 임야를 유상승계취득한 후 대지조성 공사를 하여 그 지목을 대지로 변경한 다음 소유권이전등기를 경료한 경우 그 공사비는 당해 토지의 취득시기 이전에 이를 취득하기 위하여 지급하였거나 지급하여야 할 비용에 해당하지 않으므로 토지의 취득에 대한 등록세과세표준인 사실상의 취득가격에 위 공사비를 산입할 수 없다.(대법원 1993.12.14. 선고 93누17010 판결)

② 댕가설(거래 상대방 기준)

취득의 다른 측면에는 양도 행위라는 것이 있는바, 이는 취득자의 상대방은 양도자가 이에 해당할 것이다. 즉, 취득행위가 있기 위해서는 양도자의 양도행위가 선행되어야 할 것이고 그 양도 행위를 기반으로 취득행위가 발생 할 것이다. 그러 하다면 취득행위의 취득세 과세표준은 양도자의 입장에서 보면 취득자가 그래 상대방인 양도자에게 취득과 관련한 제반 당해 물건의 가액을 지급받은 비용이 이에 해당할 것이다.

이 경우 취득세 과세표준을 양도자가 취득자로부터 지급받거나 지급받아야 할 일체의 비용은 취득의 댕가인 그 비용을 취득세 과세표준인 취득가액으로 하여야 하는 견해이다. 그러나 이 견해에 대하여 보면 취득세 과세표준으로 삼아야 하는 경우 취득가액의 범위는 『**지급원인이 발생 또는 확정된 당해물건 자체의 가격**』에 한정하여 취득가액으로 보는 것이기 때문에 통상적으로 취득가액은 『취득행위가 완성될 때 까지 소요되는 비용』으로 보는 이상 이 견해를 취하기는 현행 규정상 다소 적용하는데 어려움이 있는 것이다.

양도소득세의 양도소득을 산출하기 위하여 취득가액에 대하여 소득세법 제96조 제1항의 규정에 의거 자산의 양도가액은 당해 자산의 양도 당시의 양도자와 양수자간에 실제로 거래한 가액(“실지거래가액”이라 한다)에 의한다라고 규정하고 있다.

또한 소득세법시행령 제163조 제1항의 규정에서 취득에 소요된 실지거래가액은 취득원가에 상당하는 가액으로 하고 현재가치할인차금을 포함하되 부당행위계산에 의한 시가초과액을 제외하며, 당사자 약정에 의한 대금지급방법에 따라 취득원가에 이자상당액을 가산하여 거래가액을 확정하는 경우 당해 이자상당액은 취득원가에 포함한다라고 규정하고 있어서

취득가액의 범위에 대하여 취득가액은 양도자 취득할 때 소요된 비용을 전부 포함하고 있다고 보고 있는 것이다.

이와 같은 양도소득세의 관점에서 보면 취득가액은 양도자의 양도가액과는 차이가 발생할 수가 있으므로 양도자의 입장에서 거래상대방으로부터 지급받은 가액을 취득가액으로 할 수는 없는 것이며 나아가 취득가액의 범위에 대하여 취득자의 입장에서 취득에 소요된 일체의 비용을 과세표준으로 삼아야 하고 따라서 지급하였거나 지급하여야 할 일체의 비용의 범위에 대하여 취득자 기준설에 입장을 취할 경우 취득세 과세표준도 비용설에 입각하여 판단하여야 할 것이다.

3. 지방세법상 취득가액 범위 기준

< 개정 연혁 >

<p>'85. 8.26 신설</p>	<p>제82조의3(취득가격의 적용예) ①법 제111조제5항각호의 규정에 의한 취득가격이 서로 다른 경우에는 그 중 높은 가격을 적용한다. ②제1항의 규정에 의한 취득가격은 과세대상물건의 취득의 시기를 기준으로 그 이전에 당해 물건을 취득하기 위하여 거래상대방 또는 제3자에게 지급하였거나 지급하여야 할 일체의 비용(부대비용을 포함한다)을 말한다. 다만, 매매계약서상의 약정금액을 일시급 등의 조건으로 할인한 경우에는 그 할인된 금액으로 한다.</p>
<p>'93.12.31 개정</p>	<p>②제1항의 규정에 의한 취득가격은 과세대상물건의 취득의 시기를 기준으로 그 이전에 당해 물건을 취득하기 위하여 거래상대방 또는 제3자에게 지급하였거나 지급하여야 할 일체의 비용(법인세법 제16조제11호의 규정에 의한 건설자금에 총당한 금액의 이자, 소개수수료, 설계비 등 취득에 소요된 직접·간접비용을 포함하고, 법인이 아닌 자가 취득하는 경우에는 연체료·할부이자 및 부가가치세를 제외한다)을 말한다. (단서 생략)</p>
<p>'95.12.30 개정</p>	<p>①취득세의 과세표준이 되는 취득가격은 과세대상물건의 취득의 시기를 기준으로 그 이전에 당해 물건을 취득하기 위하여 거래상대방 또는 제3자에게 지급하였거나 지급하여야 할 일체의 비용[소개수수료, 설계비, 연체료, 할부이자 및 법인세법 제16조제11호의 규정에 의한 건설자금에 총당한 금액의 이자 등 취득에 소요된 직접·간접비용(부가가치세를 제외한다)을 포함하되, 법인이 아닌 자가 취득하는 경우에는 연체료 및 할부이자를 제외한다]을 말한다. (단서 생략)</p>
<p>2000.12. 29 개정</p>	<p>①취득세의 과세표준이 되는 취득가격은 과세대상물건의 취득의 시기를 기준으로 그 이전에 당해 물건을 취득하기 위하여 거래상대방 또는 제3자에게 지급하였거나 지급하여야 할 일체의 비용[소개수수료, 설계비, 연체료, 할부이자 및 건설자금에 총당한 금액의 이자 등 취득에 소요된 직접·간접비용(부가가치세를 제외한다)을 포함하되, 법인이 아닌 자가 취득하는 경우에는 연체료 및 할부이자를 제외한다]을 말한다. (단서 생략)</p>

지방세법상 취득가액 범위에 관련하여 사실상 취득가격과 과세표준의 범위를 판단하는 기준으로 보면 다음과 같은 기준으로 나누어 볼 수가 있다.

- | | |
|------------|------------------|
| ① 법인과의 거래 | ② 취득일기준 |
| ③ 지급원인행위기준 | ④ 직·간접비 등 일체의 비용 |
| ⑤ 대가성과 견련성 | ⑥ 취득물건과의 관계성 |
| ⑦ 유사성 | ⑧ 신고납부와 관련성 |

(1) 법인과의 거래

법인과 거래를 하는 경우에 법인은 객관적으로 법인의 체계적인 장부 등에 의거 과세대상물건의 취득사실과 사실상의 거래가액 등을 기재하고 있으므로 취득자인 법인은 물론 법인과 거래한 개인이나 단체의 경우도 상대방이 법인이므로 그 사실상의 취득가액을 명확히 알 수가 있는 것이라 하겠다. 물론 법인과의 거래가 아닌 법인격없는 단체의 경우에는 비록 장부를 기재한다고 하더라도 사실상의 취득가액을 객관적으로 입증하기에는 어려운 점이 있기 때문에 적용하기가 곤란하다.

또한 법인의 장부가액을 사실상의 취득가액으로 보고 이를 과세표준으로 한 취지는 객관화된 조직체로서 거래가액을 조작할 염려가 적은 법인의 장부가액은 특별히 취득가액을 조작하였다고 인정되지 않는 한 원칙적으로 실제의 취득가격에 부합하는 것으로 볼 수 있는 신빙성이 있음을 전제로 하는 것이므로 법인의 장부가액이 사실상의 취득가격에 부합되는지 여부에 관계없이 무조건 법인의 장부가액을 취득세와 등록세의 과세표준으로 하여야 하는 것은 아니고 장부를 조작하거나 사실상의 취득가액으로 기장하지 않은 경우라면 이를 인정하기는 곤란한 것이다.

[사례] 법인격 없는 단체의 사실상 취득가격의 적용 요건

지방세법 제111조 제5항 및 시행령 제82조의 2에서 사실상 취득가격이 입증되는 법인장부를 법인이 작성한 원장·보조장·출납전표, 결산서로 규정하고 있으며, 법인이라 함은 자연인 이외에 법률상 권리의무의 주체가 되는 자로서 법률에 의하여 법인격이 부여된 것을 말하며, 민법 제31조에서 법인은 법률의 규정에 의하여서만 설립되고, 동법 제33조에 의거 법인은 그 주된 사무소의 소재지에서 설립등기를 함으로써 성립한다고 규정하고 있어 국세의 부과징수와 관련하여 국세기본법 제13조에서 법인격이 없는 사단·재단 기타 단체중 다음 각호의 1에 해당하는 것에 대하여는 이를 법인으로 보아 이 법과 세법을 적용한다고 규정하고 있고, 법인세법 제1조 제2호 다목에 국세기본법 제13조 제4항의 규정에 의한 법인으로 보는 법인격이 없는 단체(이하 “법인으로 보는 단체”라 한다)를 비영리내국법인으로 보고 있으나, 지방세법에서 법인에 「법인으로 보는

단체」를 포함한다는 명문의 규정이 없는 한 지방세법 제111조 제5항 및 시행령 제82조의 2에서 규정하고 있는 법인이라 함은 법인격 있는 법인만을 의미하는 것이며, 법인격 없는 단체는 해당되지 않는 것임.(행자부 세정-3288, 2005.10.18.)

[사례] 사실상 장부가액의 변경이 있는 경우 입증방법

법인의 장부가액을 사실상의 취득가액으로 보고 이를 과세표준으로 한 취지는 객관화된 조직체로서 거래가액을 조작할 염려가 적은 법인의 장부가액은 원칙적으로 실제의 취득가격에 부합하는 것으로 볼 수 있는 신빙성이 있음을 전제로 하는 것이므로 법인의 장부가액이 사실상의 취득가격에 부합되는지 여부에 관계없이 무조건 법인의 장부가액을 취득세와 등록세의 과세표준으로 하여야 하는 것은 아니라고 판시(대법원 92누15895, 1993. 4.27.)하고 있으므로 (주)○○건설이 대물변제로 인한 취득을 할 당시에 장부기장상 오류된 금액으로 취득세를 신고납부하였다도 2005년도 회계에서 실제 대물변제가액으로 정정처리한 것이 서울지방법원 판사의 승인서 및 장부로 볼 수 있는 원장 등에서 입증된다면 이를 정당한 취득세 과세표준으로 봄.(행자부 세정-3604, 2005.11.4.)

- 사실상의 장부가액이 오류 등으로 수정되었다면 이를 인정하여야 할 범위는 정정사실이 객관적으로 확인되는 경우에 한정하여 판단하여야 할 것임.

[사례] 사실상 취득가액의 적용범위

구주택건설촉진법 제44조의 규정에 의하여 설립되었기 때문에 법인이라는 주장은 같은법 시행령 제42조 주택조합의 설립에 법인 여부에 대해 아무런 제약요건을 두지 않고 있고, 또 청구인이 제출한 등록번호등록증명서(유성구청장, 2514-00140, 2000.3.28.)에서도 법인이 아닌 사단·재단으로 등록번호가 부여되었고 또 청구인이 별도로 동 조합이 법인임을 입증하지 못하고 있는 이상 지방세법 제111조 제5항에서 규정하고 있는 사실상의 취득가격의 적용을 할 수 없다 할 것임.(행자부 심사 2000-834, 2000.11.28.)

[판례] 사실상의 취득가액의 적용범위

1. 법인의 장부가액을 사실상의 취득가액으로 보고 이를 과세표준으로 한 취지는 객관화된 조직체로서 거래가액을 조작할 염려가 적은 법인의 장부가액은 특별히 취득가액을 조작하였다고 인정되지 않는 한 원칙적으로 실제의 취득가격에 부합하는 것으로 볼 수 있는 신빙성이 있음을 전제로 하는 것이므로 법인의 장부가액이 사실상의 취득가격에 부합되는지 여부에 관계 없이 무조건 법인의 장부가액을 취득세와 등록세의 과세표준으로 하여야 하는 것은 아님.

2. 지방세법 제111조 제5항 제3호 및 제130조 제3항에 따라 법인장부상의 취득가액을 사실상의 취득가격으로 인정하는 경우에도 취득당시의 장부가액을 과세표준으로 하여 1회에 한하여 취득세와 등록세를 부과하는 것이고, 그 후 자산재평가 등 방법에 의하여 법인의 장부가액이 증감 변동된다고 하여 취득세와 등록세를 추징하거나 환부하는 문제가 생기는 것은 아님.(대법원 92누15895, 1993. 4. 27.)
- － 법인 장부의 신뢰범위는 실제 취득가액에 부합함을 전제로 하는 것이기 때문에 이를 전제로 하지 아니하는 경우에는 신뢰를 할 수가 없는 것임.

(2) 취득일 기준

취득세의 과세표준을 판단하는 범위는 지방세법 제29조 제1항의 규정에 의거 취득세과세물건을 취득하는 때에 납세의무가 성립하는 것이므로 이때 「사실상 취득」의 의미는 법률상 취득은 물론이고, 법률상 등기·등록을 아니한 사실상의 취득에 대하여도 납세의무가 있는 것이다. 따라서 사실상 취득이란 그 부동산에 대한 배타적 처분·관리의 권한을 행사할 수 있다고 인정되는 지위의 취득을 의미한다.

그러므로 부동산의 구입과정을 살펴보면 통상 부동산구입에 있어서 매도자와 매수자가 계약을 하게 되면 계약금을 매수자가 매도자에게 지급하고, 그 후 중도금을 납부한 다음 최종적으로 잔금을 지급하게 되는 것이다. 그리고 그 부동산에 대한 권리보전을 위하여 부동산등기를 하게 되면 부동산 등기비용(등록세, 등기수수료 등)이 소요되고, 각종 소개수수료 등 부대비용이 발생하는 것이다. 또한 제때에 대금을 지급하지 아니하는 경우 지체에 따른 지체(연체)이자를 부담하여야 한다.

건축물신축의 경우에도 먼저 건물 신축시 설계용역을 의뢰하고 시공설계가 완료되면 시공자와 공사도급계약에 의하여 건축공사를 실시하게 되는데 공사가 완성되면 공사대금을 지급하게 된다. 이때 건축물신축을 위하여 은행으로부터 차입을 하는 경우 건설자금이자가 발생하며, 추후 완공시 그 건축물에 대한 권리보전을 위하여 부동산등기를 하게 되는 것이다. 이때 건축물 신축비용은 그 건축물로서 보는 취득시점에 따라 달라질 것이다.

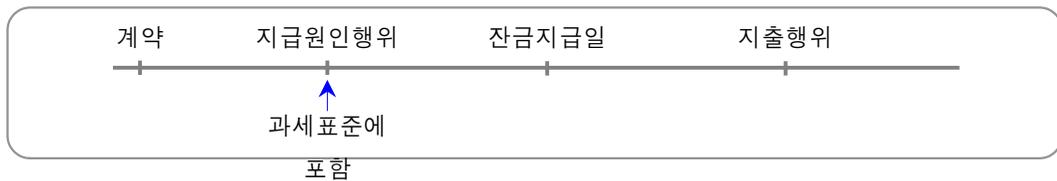
[사례] 토지취득시 건설자금이자의 과세표준 범위

토지를 취득하면서 금융기관으로부터 차입하여 토지취득 비용에 충당한 경우 건설자금이자는 토지의 취득 시점까지 발생한 이자만을 포함하는 것이고, 토지취득일 이후에 발생한 건설자금이자는 토지취득에 따른 취득세 과세표준에 포함되지 아니하는 것임(행안부 세정-577, 2008. 2. 13)

(3) 지급원인행위기준

취득가액은 당해 물건을 취득하기 위하여 거래상대방 또는 제3자에게 지급하였거나 지급하여야 할 일체의 비용이 취득가액에 해당하는 것이므로 취득시기를 기준으로 그 물건을 취득하기 위해 이미 지급한 비용은 물론 향후 지급하여야 할 일체의 비용도 포함하여 판단하기 때문에 지출원인행위가 먼저 이루어지고 나중에 실제적인 지출행위가 발생하는 것이라도 취득가액에 포함하여야 하는 것이다.

또한 취득시기를 어느 기준으로 보느냐에 따라 과세표준이 달라지기 때문에 취득시기를 분명히 하기 위하여 이에 대하여 지방세법시행령 제73조에서 규정하고 있다. 왜냐하면 취득가격의 범위를 동법 시행령 제82조의 3 제1항의 규정에 의거 취득시기를 기준으로 그 이전에 당해 물건을 취득하기 위하여 거래상대방 또는 제3자에게 지급하였거나 지급하여야 할 일체의 비용을 포함하기 때문이다. 따라서 취득시기의 판단이 중요하며 이를 기준으로 소요된 일체의 비용을 과세표준으로 포함하여야 하기 때문에 취득시기 이전에 거래상대방 또는 제3자에게 「지급하였거나 지급하여야 할 일체의 비용」이라는 것은 취득일 현재 지급할 채무가 발생한 것으로 그 이후 현금이 지급되었다고 하더라도 취득가격에 포함되어야 하는 것이다(발생주의 회계원칙의 적용).



[사례] 건설자금이자에 대한 과세표준 적용 판단

기업회계 기준서 제7호 제6조에 따르면 금융비용은 기간비용으로 처리함을 원칙으로 하되 자본화대상자산의 취득을 위한 자금에 차입금이 포함된다면 이러한 차입금에 대한 금융비용은 자본화대상자산의 취득에 소요되는 비용으로 볼 수 있고 자본화 대상자산의 취득원가를 구성한다고 규정하고 있는바, 위 『지방세법시행령 관련 규정』에서 취득세의 과세표준이 되는 취득가격에 포함되는 직·간접 비용으로 “건설자금에 충당한 금액의 이자”라고만 규정하고 있을 뿐 회계처리방법에 따라 차이를 두고 있지 않으므로 기간비용으로 회계처리한 건설자금이자는 과세표준에서 제외되는 것으로 제한적으로 해석할 이유가 없다 할 것이다. 더욱이 건설자금이자에 해당하는 경우 이에 대한 회계처리방법에 불구하고 동일하게 취득세 등의 과세표준에 포함시키는 것으로 해석하는 것이 조세형평에도 부합함(감사원 2008 감심제224호, 2008. 7. 17)

[사례] 새시의 취득시기와 과세 대상 판단기준

취득일 이전에 새시를 설치하는 경우 취득세 과세표준에 포함하고 취득일 이후에 설치한 경우 제외하는 것은 형평에 어긋난다고 주장하지만 취득세는 과세대상 물건의 취득행위에 대하여 담세력을 포착하여 과세하는 행위세이므로 그 취득행위가 이루어진 시점에서 그 과세표준과 세액을 확정하여야 하는 것으로서 취득행위 가 완성된 시점에서 그 취득행위의 유형에 따라 그 과세표준이 변동될 수 밖에 없다 하겠으며, 취득세의 본질을 고려할 때 아파트의 취득이후에 추가로 계약을 체결하여 새시공사를 한 것과 취득 이전에 이미 계약을 체결하여 지급원인이 발생한 경우는 그 취득행위가 차이가 있으므로 그 후 결과적으로 동일한 유형의 과세 대상물건을 취득한 결과가 되었다 하여 이를 동일하게 과세하여야 한다는 청구인의 주장은 취득세의 특성에 비추어 받아들일 수 없다.(감사원 2008감심제252호, 2008.10. 1)

(4) 직·간접비용 등 일체의 비용

취득가액의 범위는 취득시기를 기준으로 그 이전에 발생된 당해 과세대상물건의 취득과 관련하여 일체의 비용을 의미하기 때문에 소개수수료, 설계비, 연체료, 할부이자 및 건설자금에 충당한 금액의 이자 등 취득에 소요된 직접·간접비용을 모두 포함하여야 하는 것이나 유통과정에서 발생하는 부가가치세는 제외된다. 이는 최종소비자에 귀착하는 비용인 만큼 매입부가가치세만은 포함하여서는 아니되는 것이므로 취득과정단계에서 발생하는 제세공과금(면허세, 재산세, 각종부담금 등)은 모두 과세표준에 포함되는 것이다. 그리고 예외적으로 법인이 아닌 자(개인 또는 단체)가 취득하는 경우에는 비록 사실상의 취득가액 범위에는 포함되는 것임에도 불구하고 연체료 및 할부이자는 과세표준에서 제외하지만 법인의 경우에는 연체료 및 할부이자도 모두 포함되는 것이다.

[사례] 국민주택채권의 취득시 과세표준 포함 판단

취득세 과세물건을 취득하면서 관계법령에 의하여 의무적으로 국민주택채권을 매입하고 매각시점의 시세에 따라 매각하여 그 매입비용의 일부를 회수한 경우에 채권의 액면 가액과 매각당시의 시가와 차액인 매각차손은 취득세 등 과세표준에 포함하여야 할 것(감심제2007-168, 2007.12.20 참조)으로 사료되며, 건설자금이자의 경우 지방세법 시행령 관련 규정에서 취득세의 과세표준이 되는 취득가격에 포함되는 직·간접 비용으로 “건설자금에 충당한 금액의 이자”라고만 규정하고 있을 뿐 회계처리방법에 따라 차이를 두고 있지 않으므로 기간비용으로 회계처리 한 건설자금이자는 과세표준에서 제외되는 것으로 제한적으로 해석할 이유가 없다 할 것이므로 회계처리방법에 불구하고 취득세 과세표준에 포함시키는 것이 타당하다고

결정하고 있으므로(감심 제2008-224, 20 08.7.17 참조), 건설자금이자를 금융비용으로 자본화하지 않았다 하더라도 건설자금에 충당함으로써 발생된 이자가 법인장부에 의하여 입증된다면 취득가격에 포함하여야 할 것임(행안부 지방세운영-2246, 2008. 11. 21)

[사례] 주택분양수수료의 취득세 과세표준 포함 적용 판단

주택분양보증수수료는 주택법 시행령 제106조의 규정에 의하여 공동주택 사업주체가 분양보증을 받는 대가로 부담하는 비용인바, 주택분양보증은 공동주택을 건설하는 사업주체가 부도·파산 등으로 선분양된 공동주택의 공사를 하지 못하는 경우 주택보증회사가 분양대금을 반환하거나 분양이행을 하는 것인데, 분양이행은 주택보증약관 제8조 제2항에 따라 대한주택보증(주)가 선정하는 등록업자가 당해 공사를 승계시공하여 준공하는 것을 뜻하는 점 등으로 미루어 보아, 주택분양보증은 판매가 아닌 시공과 관련된 것으로 보아야 할 것이고, 공동주택을 선분양하는 경우 주택분양보증수수료는 『주택공급에관한규칙』 제7조 제1항에 의하여 공동주택의 건설시 의무적으로 부담해야 하는 보험료 성격의 비용이라고 할 것이다. 통상 건물의 신축에 있어 공사비 외에 법령상 이행 또는 부담하여야 할 환경·교통영향평가 등의 용역비·부담금 등을 취득가격에 포함시키고 있음을 볼 때, 주택분양보증수수료는 공동주택의 판매촉진을 위한 판매비가 아니라 공동주택의 건설에 따른 간접비(보험료)로서 취득가격에 포함시키는 것이 타당하다고 할 것이다. (감사원 2008감심 제186호, 2008. 6. 19)

[사례] 아파트 새시의 취득세 과세표준 적용

청구인이 발코니 새시를 아파트의 일체로서 취득하였다는 점, 이 사건 아파트의 분양계약한 날에 발코니 새시설치계약을 체결하고, 이 사건 아파트 취득일 이전에 발코니 새시 설치를 완료하였으며 그 설치비용을 지급한 점 등을 종합적으로 볼 때 아파트 발코니 새시의 설치비용을 이 사건 아파트 취득가격에 포함하여 취득세 등을 부과하는 것이 타당하다. (감사원 2008감심 제174호, 2008. 6. 5)

[사례] 연부취득종의 금융비용분 취득세 과세표준에 포함

한국토지공사가 조성하는 토지를 선수금 납부를 조건으로 공급받기로 2007.6.27.에 선수협약계약을 체결한 경우 선수협약 체결 당시 공급대상토지는 정부의 인허가 및 각종 영향평가 협의에 따라 위치·면적 등이 변경될 수 있는 잠정적인 것이고, 공급가격은 선수금의 수납기준을 정하기 위한 추정가액이며, 토지매매계약은 실시계획승인 후 체결하기로 하면서 이미 납부한 선수금은 토지매매계약의 보증금 및 매매대금의 일부를 대체하기로 하는 점을 고려하여 볼 때, 계약의 내용은 선수협약에 해당되는 것으로서 본 계약이 체결되지 않은 상태에서 2008.7.에 선수대금을 완납하였다 하더라도 본 계약을 체결하기 이전에는 택지매매계약을 체결할 것을 예약한 것에

불과하므로 당해 토지에 대한 취득의 시기는 본 계약체결 이후 잔금지급일(잔금지급일전에 등기를 한 경우에는 소유권이전등기일)이 취득의 시기가 되는 것이고,

경기지방공사에서 분양하는 토지를 2007.10.30 용지매매계약에 의하여 연부로 취득하면서 매회 토지대금을 중도금대출에 의하여 지급하는 경우 발생된 금융비용은 당해 토지를 취득하기 위하여 소요된 비용이므로 연부취득에 따른 취득세 과세표준에 포함되는 것이며, 신고납부 당시 건설자금의 이자계산을 할 수 없는 경우에는 지방세법 제71조 제1항의 규정에 의한 수정신고 대상에 해당되는 것이므로 건설자금이자를 기업회계기준에 따라 장부에 기장한 날로부터 60일 이내에 수정신고 납부하여야 할 것임(행안부 지방세운영-712, 2008. 8. 20)

[사례] 취득세과세표준의 범위

1. 지방세법 제111조 제5항 제4호 및 동법 제130조 제3항의 규정에 의거 법원으로부터 경락 취득하는 경우에는 부가가치세를 제외한 경락가액이 취득세·등록세의 과세표준이 되는 것임(행자부 세정 13407-612, 2001.6.4.).
2. 부동산을 경락으로 취득한 경우에는 매입부가가치세를 제외한 장부상 취득가액이 취득세과세표준임(행자부 세정 13407-24, 2001.1.8.).

[사례] 신축건물비용에 종합토지세의 포함 판단

신축건물의 부속토지에 대한 종합토지세는 토지보유에 관한 세금이므로 그 건축물의 신축가액에 포함되지 아니함.(행자부 세정 13407-1279, 2000.11.7.)

[사례] 부가가치세와 과세표준의 범위

개정된 지방세법시행령(대통령령 제14753호, 1995.8.21.) 제82조의 3 제1항 규정에 의하여 1995.8.21. 이후 발생한 매입세액불공제 등 모든 부가가치세액은 취득세과세표준에서 제외됨.(행자부 세정 13407-1157, 2000.10.2.)

- 부가가치세법에서 매입부가가치세를 불공제하더라도 이는 정책적으로 배제하는 것이므로 문제가 없는 것임.

[사례] 매입불공제 부가가치세의 과표범위

1995년 8월 21일 개정된 지방세법시행령 제82조의 3 제1항의 규정에 의하여 1995년 8월 21일 이후 발생한 매입세액불공제액 등 모든 부가가치세액은 취득세과세표준에서 제외됨.(행자부 세정 13407-846, 2000.7.1.)

- 부가가치세법상에서는 정책목적으로 비영업용승용자동차에 대하여는 매입부가가치세를 공제하지 아니하나, 지방세법상에서는 과표에서 제외하여야 함.

[사례] 취득세과세표준 범위

법인이 자동차를 취득하는 경우 할부이자는 취득세과세표준에 포함됨. (행자부 세정 13430-50, 2000.1.14.)

또한 할부이자는 개인이 취득하는 거래에서는 과세표준에서 제외하는바 할부이자의 범위는 연부취득 중에 발생하는 연부이자와는 구분되어야 할 것이다. 즉 할부거래에관한법률 제2조에 의거 할부계약의 범위는 계약의 명칭·형식 여하를 불구하고 동산 또는 용역(일정한 시설을 이용하거나 용역의 제공을 받을 권리를 포함)에 관한 다음의 계약에 적용하기 때문에 연부취득과 구분하여야 하고, 부동산의 경우에는 이를 적용할 수가 없는 것이다.

- ① 동산의 매수인 또는 용역을 제공받는 자(매수인)가 동산의 매도인 또는 용역을 제공하는 자(매도인)에게 동산의 대금 또는 용역의 대가(목적물의 대금)를 2월 이상의 기간에 걸쳐 3회 이상 분할하여 지급하고, 목적물대금의 완납 전에 동산의 인도 또는 용역의 제공(목적물의 인도 등)을 받기로 하는 계약
- ② 매수인이 신용제공자(매도인·매수인과의 각 약정에 따라 목적물의 대금에 총당하기 위하여 신용을 제공 하는 자를 말함)에게 목적물의 대금을 2월 이상의 기간에 걸쳐 3회 이상 분할하여 지급하고, 그 대금의 완납 전에 매도인으로부터 목적물의 인도 등을 받기로 하는 계약

(5) 대가성과 견련성

지방세법시행령 제82조의 3에서 말하는 「취득가격」에는 과세대상물건의 취득시기 이전에 거래 상대방 또는 제3자에게 지급원인이 발생 또는 확정된 것으로서 당해 물건 자체의 가격(직접비용)은 물론 그 이외에 실제로 당해 물건 자체의 가격으로 지급되었다고 볼 수 있거나(취득자금이자, 설계비 등) 그에 준하는 취득절차비용(소개수수료, 준공검사비용)도 간접비용으로서 이에 포함된다 할 것이나, 그것이 취득의 대상이 아닌 물건이나 권리에 관한 것이어서 당해 물건 자체의 가격이라고 볼 수 없는 것이라면 과세대상물건을 취득하기 위하여 당해 물건의 취득시기 이전에 그 지급원인이 발생 또는 확정된 것이라도 이를 당해 물건의 취득가격에 포함된다고 보아 취득세과세표준으로 삼을 수 없는 것이라 하겠다.

즉 당해 물건의 취득가격에 포함되기 위해서는 우선 취득가격과의 관련성이 있어야 하는 것이므로 당해 물건과는 다른 성질의 것이어서 관련이 없는 것이라면 취득세과세표준으로 삼기는 어려운 것이다. 따라서 대가성과 견련성이 있는 경우에 한정하여 판단하여야 하는 것이므로, 당해 물건취득

과 관계가 없다면 이를 수용하기가 곤란한 것이라 하겠다. 실무적으로 취득가액은 그 물건을 취득하기 위하여 소요된 직접 또는 간접비용이 이에 해당한다. 그러나 간접비용의 범위는 판단하기 어렵기 때문에 당해 물건과 권리와의 구분, 시설물의 취득과 분담금의 구분 등을 고려하여 판단하여야 하는 것이다.

[사례] 골프장 조성시 묘지기부금에 대한 취득세 과세표준

묘지관련기부금을 토지의 과세표준에 포함시킨 것이 아니고 지목변경에 의한 간주취득의 과세표준에 포함시킨 것인바, 『지방세법』 제 111조 제3항과 같은법 시행령 제82조 및 제82조의3 제1항의 규정에 따라 골프장 건설공사로 인하여 기존의 전, 답, 임야 등이 체육용지로 지목이 사실상 변경된 경우에는 그로 인하여 증가한 가액을 과세표준으로 하여야 하고 그 증가한 가액은 지목변경에 소요된 일체의 비용을 포함하여야 하므로, 청구인이 골프장 건설공사를 하기 위하여 지장물에 해당하는 묘지를 이장할 목적으로 지급한 위 묘지관련기부금은 지목변경 공사에 소요된 간접비용으로서 취득세 과세표준에 포함된다(감사원 2008감심 제188호, 2008. 6. 19)

- 묘지이전비용이 지목변경에 소요되는 비용에 해당되는지 여부의 판단

[사례] 기부채납용 토지의 지목변경시 농지전용부담금 등의 과세표준 적용

개발행위허가에 따른 농지전용부담금, 대체산림자원조성비, 대체초지조성비는 농지조성비, 산림전용부담금, 대체조림비, 허가관련 면허세는 지목변경을 수반한 경우라면 지목변경에 따른 취득세 과세표준에 포함되는 것이고 지목변경 허가조건에 따라 지방자치단체에 무상으로 기부채납하는 도시계획도로가 지방세법 제106조 제2항의 요건에 충족하는 기부채납을 조건으로 취득하는 부동산에 해당되는 것이라면 당해 도로를 조성하면서 발생된 농지전용부담금등 투입비용에 대하여는 기부채납을 위하여 소요된 비용이므로 취득세 과세표준에서 제외되는 것임(행안부 지방세운영-207, 2008. 7. 10)

[사례] 건축물의 증물에 대한 취득시기와 납부시기

건축물을 신축취득 하면서 신축건물의 부합물 내지 증물에 해당하는 경우에도 이를 건물의 일부로 보아 그 가액을 포함하여 취득세 과세표준액으로 하여 취득신고 납부하여야 할 것인 바, 귀문의 경우 공사비의 정산 등으로 수정신고 납부하였다 하더라도 수정신고는 신고납부 기한 내에 지방세를 신고납부한자가 신고납부당시에 과세근거가 되는 면적, 가액 등이 확정되지 않아 부득이하게 정확하게 세액계산을 할 수 없는 경우에 가능한날로부터 60일 이내에 수정신고를 할 수 있도록 하고 수정신고로 인하여 추가납부세액이 있는 경우에도 가산세를 적용하지 아니하겠다는 것이지 신고납부 의무불이행에 따른 가산세를 기산하는 기준이 되는 것은 아니라 하겠으므로, 신축건물의

부합물 내지 종물에 해당하여 당초 취득신고 당시 과세표준에 포함하여야 할 부분을 누락하여 신고하였다면 납부불성실 가산세는 신축건물의 취득일로부터 30일이 경과한 날로부터 기산되는 것임(행안부 지방세운영-1720, 2008. 10. 8)

[사례] 학교용지부담금의 취득세 과표 산정

개인이 공동주택을 취득하는 경우 학교용지확보에관한특례법 제5조에 의거 공동주택 등을 분양받는 자에게 부과되는 학교용지부담금은 지방세법시행령 제82조의 3 제1항에서 규정한 취득시기 이전에 거래상대방 또는 제3자에게 지급하였거나 지급하여야 할 취득가격이 아니라, 취득의 대상이 아닌 물건(학교용지)에 대한 비용을 분담한 것이므로 취득시기 이전에 제3자에게 지급한 것이라 하더라도 이는 취·등록세 과세표준에서 제외하는 것이 타당함.(행자부 세정-429, 2005.1.26.)

[사례] 취득세 과세표준의 범위

지방세법시행령 제82조의 3 제1항의 규정에 의거 취득세과세표준이 되는 취득가격은 과세대상물건의 취득시기를 기준으로 그 이전에 당해 물건을 취득하기 위하여 거래상대방 또는 제3자에게 지급하였거나 지급하여야 할 일체의 비용이므로 영화관을 신축하면서 영화관람용 객석의자를 설치하였다 하더라도 이는 주체구조부와 수시이동·분리가능한 것으로서 취득세과세표준에 포함될 수가 없는 것임.(행자부 세정 13407-493, 2001.5.4.)

- 극장용의자의 경우 신축시 부착되면 과세표준에 포함하는 것으로 판단하기 쉬우나 수시이동 가능한 것이기 때문에 과세대상에서 제외하여야 하는 것임.

[사례] 지목변경과 납세의무 판단

지방세법 제105조 제5항 및 동법 시행령 제82조의 규정에 의거 토지의 지목을 사실상 변경함으로써 그 가액이 증가한 경우에 이를 취득으로 보아 취득세를 과세하는 것이나, 토지의 사실상 지목변경 없이 성토 및 옹벽을 설치하는 경우라면 취득세과세대상이 아니나 이의 해당 여부는 과세권자가 현황지목 등 사실관계를 감안하여 판단할 사항임.(행자부 세정 13407-33, 2001.1.9.)

[사례] 취득세 과세표준의 범위 판단

지방세법시행령 제82조의 3 제1항의 규정에 의하여 취득세의 과세표준이 되는 취득가격은 과세대상물건의 취득시기를 기준으로 그 이전에 당해 물건을 취득하기 위하여 거래 상대방 또는 제3자에게 지급하였거나 지급하여야 할 일체의 비용을 말하므로 2개 회사가 공동사업주체로서 공동으로 공사를 하였으므로 2개 회사의 공사원가 모두가 취득세과세표준이 됨.(행자부 세정 13407-826, 2000.6.27.)

[사례] 재평가액과 과세표준의 범위

지방세법 제111조 제5항 제3호 규정에 의거 법인장부에 의하여 취득가격이 입증되는 취득(증여·기부 기타 무상취득 제외)에 대하여는 사실상의 취득가격이 취득세의 과세표준이며, 자산재평가법 제8조의 규정에 의하여 재평가차액이 발생하더라도 재평가차액에 대하여는 취득세납세의무가 없음.(행자부 세정 13407-161, 1999.2.3.)

[사례] 보상금과 과세표준의 범위

부동산의 매매계약서상 매매대금 중 일부를 개인사물 피해보상금으로 지급한 금액이라고 달리 구분하지 아니하였다 하더라도 그 사실이 법인장부 등에서 명백히 입증되고 있으므로 이권 부동산의 취득가격으로 삼을 수는 없다 할 것인바, 처분청이 이권 부동산의 취득가격에 법인장부 등에서 입증되고 있는 화재로 인하여 지급된 개인사물 피해보상금까지 포함하여 이권 취득세 등을 부과지한 처분은 일부 잘못이 있음.(행자부 심사 98-170, 1998.4.29.)

[판례] 사실상의 취득가액의 범위와 견련성

사실상의 취득가격의 범위에 관하여 규정하고 있는 구지방세법시행령(1995.8.21. 대통령령 제14753호로 개정되기 전의 것) 제82조의 3 제2항에서 말하는 「취득가격」에는 과세대상물건의 취득시기 이전에 지급원인이 발생 또는 확정된 것으로서 당해 물건 자체의 가격은 물론 그 이외에 실제로 당해 물건 자체의 가격으로 지급되었다고 볼 수 있거나 그에 준하는 취득절차비용도 간접비용으로서 이에 포함된다 할 것이나, 다만 그것이 과세대상물건이 아닌 다른 물건이나 권리에 관하여 지급된 것이라면 이는 「취득가격」에 포함되지 아니한다 할 것인바, 부동산의 매각입찰절차에 참가하여 이를 낙찰받기 위하여 다른 입찰자와 담합하면서 지급한 비용, 이른바 담합입찰비는 그 낙찰가격을 저감시키는 데에 지급 목적이 있는 것으로서 실질적으로는 위 부동산의 취득대가의 일부에 해당하는 것이고, 위 부동산 아닌 다른 물건이나 권리에 관하여 지급된 것은 아니라고 보아야 할 것이므로 위 부동산의 취득세과세표준인 사실상의 취득가격에 포함됨.(대법원 97누10178, 1997.12.26.)

[판례] 과세표준과 견련성

구공공용지의취득및손실보상에관한특례법 내지 토지수용법에 의한 토지취득시 지출한 지장물보상금 및 이주비 등 보상금은 설혹 취득대상인 토지의 취득을 위하여 거래상대방인 주민 등에게 토지의 취득시기 이전에 지급하였거나 지급하기로 한 것이라 할지라도 과세대상물건인 토지를 취득함에 있어서 토지 자체의 가격으로 지급되는 것이 아니라 취득의 대상이 아닌 물건이나 권리에 관하여 그 지급원인이 발생 또는 확정된 것이므로 토지에 대한 취득세의 과세표준인 취득가격에 포함되지 아니함. (대법원 95누4155, 1996.1.26.)

[사례] 취득세 과세표준 범위

토지를 취득하면서 토지보상협의 및 물건조사 등 당해 토지의 취득과 관련된 출장여비를 지급한 경우라면 동 토지의 취득과정에 소요된 비용으로서 취득세 등 과세표준에 포함되어야 할 것임(행정안전부 지방세운영-111, 2009. 1. 6)

(6) 유상성

사실상의 취득가액을 적용할 수가 있는 거래는 법인장부상에서 그 취득의 대가를 확인할 수 있는 경우라고 할 것이므로 비록 법인장부상에 기재된 것이라고 하더라도 사실상의 취득가액이 아닌 법인이 대가없이 취득한 물건을 평가한 경우 그 평가액은 「사실상의 취득가액」으로 볼 수가 없고, 단지 법인 내부에서 취득한 부동산 등을 일정한 기준에 따라 평가한 금액에 불과한 것이라 하겠다. 따라서 유상성이 없이 무상으로 취득한 경우에는 대가성이 없고 법인 내부에서 일정기준으로 취득한 부동산을 임의로 평가한 가격자료에 불과하고 현행 지방세법 제111조 제5항에서도 법인합병·중여 등 무상취득의 경우에는 사실상의 취득가액의 적용을 배제하고 있으므로 장부가액을 과세표준으로 삼을 수가 없는 것이라 할 것이다. 따라서 유상취득의 경우와 사실상의 취득가액은 서로 상호관계가 있을 때 의미가 있는 것이지 무상취득의 경우에는 이를 적용할 수가 전혀 없는 것이다.

[사례] 무상취득시 취득세 과세표준 적용

무상취득은 양도·양수자간 아무런 대가를 지불하지 아니하고 과세대상 물건을 취득하는 것으로서, 귀문의 경우 중여 등의 무상취득에 있어서 설령 취득자가 취득가액을 시가표준액보다 높게 기재하여 신고하였다 하더라도 무상취득은 취득가액 자체가 존재할 수 없으므로, 당해 물건에 대한 시가표준액에 의하여 과세표준을 산정하여야 할 것임.(대법원 98두 19193, 참조)(행안부 도세-273, 2008. 4. 1)

[사례] 진정명의회복 등기시 취득세 납세의무 및 과세표준 적용

법원의 진정명의회복을 등기원인으로 한 소유권이전등기 절차의 이행을 명하는 판결을 받아 소유권이전등기를 하는 경우 진정한 등기명의를 회복을 위한 소유권이전등기청구는 이미 자기 앞으로 소유권을 표상하는 등기가 되어 있었거나 법률에 의하여 소유권을 취득한 자가 진정한 등기명의를 회복하기 위한 것으로(대법원 99다37894, 2001. 9. 20.) 그 대가를 지급하지 아니하고 소유권이전등기를 이행하는 것이므로 무상으로 인한 소유권 등기(대법원 등기예규 1182호, 2007. 4. 27 참조)에 해당되어 취득·등록세 과세표준은 시가표준액이 되는 것이고, 등록세 세율은 지방세법 제131조 제1항 제2호의 세율을 적용하여야 할 것임(행안부 지방세운영-553, 2008. 8. 8)

[사례] 명의신탁해지와 취득세납세의무 판단

지방세법 제110조 제4호의 규정에 의거 공유권의 분할로 인한 취득의 경우 취득세가 비과세되는 것이나 법원판결에 의거 명의신탁해지로 인한 취득인 경우에는 과세대상이며, 지방세법운용세칙 제131-1조 제1호의 규정에 의거 명의신탁해지의 판결에 의하여 소유권을 이전한 경우 취득대가로 법원의 반대급부지급명령을 받거나 사실상 반대급부를 지급한 사실이 입증되는 경우에는 1,000분의 30의 세율이 적용되며, 반대급부를 지급하지 않은 경우에는 1,000분의 15의 세율이 적용됨.(행자부 세정 13407-61, 2001.7.9.)

[사례] 부담부증여의 경우 등록세의 세율 적용

부동산취득시 일부는 유상으로 취득하고 일부는 증여로 취득하는 부담부증여의 경우 유상부분에 대한 등록세는 지방세법 제131조 제1항 제3호에 따른 부동산가액의 1,000분의 30을, 무상부분에 대한 등록세는 지방세법 제131조 제1항 제2호에 따른 부동산가액의 1,000분의 15를 적용함.(행자부 세정 13407-555, 2001.5.23.)

[판례] 법인의 합병취득시의 과세표준 적용

법인의 합병으로 인하여 취득한 토지가 법인의 비업무용 토지로 되어 그 합병으로 인한 취득이 취득세증과대상인 취득에 해당한다고 하더라도 이때의 취득은 무상취득으로 봄이 상당하므로, 구지방세법(1997.8.30. 법률 제5406호로 개정되기 전의 것) 제111조 제5항 제3호의 규정에 따라 합병당시 법인장부에 기재된 당해 토지의 가격을 사실상의 취득가격으로 보아 취득세의 과세표준으로 삼을 수는 없음.(대법원 98두19193, 2000.10.13.)

- 합병은 무상승계취득의 일종이며, 과세표준은 신고가액이나 장부상의 가액이라도 그 자체는 사실상의 취득가액이 아니므로 시가표준액으로 과세표준을 판단하여야 하는 것임.

(7) 신고납부와의 관련

취득세는 취득자가 신고납부하는 세목이므로 신고를 하지 아니하는 경우에는 과세권자가 보통고 지방방법으로 과세를 하게 되는 것이다. 이때 과세하는 경우 과세표준은 신고를 하지 아니하였기 때문에 시가표준액으로 하는 것인가?

법인과의 거래가 아닌 개인간의 거래에 있어서 취득자가 신고납부를 하지 아니하는 경우에는 시가표준액으로 하는 것이지만 법인간의 거래의 경우에는 사실상의 취득가액을 과세표준으로 하여야 하는 것이므로 비록 그 가액이 시가표준액에 미달된다고 하더라도 장부가액으로 하여야 하며 시가표준액을 적용하여서는 아니되는 것이다. 즉 지방세법 제111조 제5항은 법인장부 등

소정의 문서에 의하여 사실상의 취득가액이 명백하게 드러나는 경우 취득자의 신고에 관계없이 그 사실상의 취득가액을 과세표준으로 한다는 규정으로서, 취득자의 신고 또는 신고가액의 표시가 없거나 그 신고가액이 시가표준액에 미달한 경우에 한하여 적용되는 것이라고는 할 수 없으므로(당원 1996.12.6. 선고, 95누1491 판결 참조; 대법원 97누5121, 1998.11.27.) 반드시 법인장부가액을 과세표준으로 삼아야 하는 것이다.

[판례] 사실상의 취득가격의 적용 범위

취득세 및 등록세의 과세표준에 관한 구 지방세법 제111조, 제130조의 취지는 납세의무자가 사실상 취득가액으로 신고한 금액을 원칙적인 과세표준으로 하고, 신고를 하지 아니한 경우 또는 신고를 하더라도 신고가액이 시가표준액에 미달하는 경우에는 시가표준액을 과세표준으로 하되, 구 지방세법 제111조 제5항의 요건이 충족된 경우에만 납세의무자의 신고 유무 및 금액 등에 관계없이 입증된 사실상의 취득가격으로 과세표준을 정한다는 것이고, 구 지방세법 제111조 제5항에 열거된 사유는 사실상의 취득가격에 의할 수 있는 제한적, 한정적 요건에 해당하며, 그에 열거된 요건을 갖추지 못한 경우에는 당사자가 주장하는 사실상의 취득가격을 과세표준으로 삼을 수는 없다.(대법원 2006. 7. 6. 선고 2005두11128 판결 참조).(대법원 2008두2008두14753, 2008. 11.23)

(8) 물건별 과세표준의 안분

토지와 건축물 등을 일괄취득함으로써 토지 또는 건축물에 대한 취득가격이 구분되지 아니하는 경우에는 일괄취득한 가격을 토지 또는 건물가액비율로 안분한 금액을 토지·건축물 및 기타물건의 취득가액으로 하되, 시가표준액이 없는 기타물건이 포함되어 있는 경우에는 토지·건축물 및 기타물건의 감정가액 등을 고려하여 시장·군수가 결정한 비율로 안분한 금액을 토지·건축물 또는 기타물건의 취득가액으로 한다. 따라서 법원으로부터 취득하는 제시 외 물건의 경우 등기대상이나 과세대상물건만을 과세표준의 범위에 전체 경락가액을 안분하여 과세표준으로 삼아야 하는 것이며 이때 안분기준은 토지 또는 건물가액비율이나 감정가액을 기준으로 안분하는 것이다.

또한 법원의 경락 등으로 여러 종류의 과세대상물건을 일괄취득하는 경우에는 그 취득물건 전체가 과세대상인 경우와 과세대상이 아닌 기계장치 등을 함께 취득하는 경우에는 이를 구분하여야 하는바, 그 구분의 실익은 취득세는 별 문제가 없으나 등록세의 경우 세율에 차이가 있기 때문에 이를 구분하여야 한다. 이 경우 과세물건의 과세표준을 안분하는 기준은 토지 또는 건물가액비율이나 감정가액으로 하는바, 토지와 건축물 등을 일괄취득함으로써 인하여 토지 또는 건축물에 대한 취득가격이 구분되지 아니하는 경우에는 일괄취득한 가격을 토지 또는 건물가액비율로 안분한

금액을 토지·건축물 및 기타물건의 취득가액으로 한다. 이 경우 시가표준액이 없는 기타물건이 포함되어 있는 경우에는 토지·건축물 및 기타물건의 감정가액 등을 고려하여 시장·군수가 결정한 비율로 안분한 금액을 토지·건축물 또는 기타물건의 취득가액으로 한다.

[사례] 보상금의 취득세 과세표준적용 및 기부채납용 부동산의 공사비 적용

토지취득 시 지출한 이주비 등 보상금은 설혹 취득대상인 토지의 취득을 위하여 거래상대방인 주민 등에게 토지의 취득시기 이전에 지급하였거나 지급하기로 한 것이라 할지라도 과세대상물건인 토지를 취득함에 있어서 토지 자체의 가격으로 지급되는 것이 아니라 취득의 대상이 아닌 물건이나 권리에 관하여 그 지급원인이 발생 또는 확정된 것이므로 토지에 대한 취득세의 과세표준인 취득가액에 포함되지 아니한다는 대법원 판례(95누4155, 1996. 1.26)에 비추어 볼 때, 귀문의 경우와 같이 항만건설공사를 함에 있어 공사의 원활한 수행을 위하여 어업권 손실에 대한 보상금을 관련법률 및 피해어민들과 체결한 약정서에 의거하여 지급하는 경우 어업권피해에 따른 보상금은 취득의 대상이 아닌 물건이나 권리에 관하여 그 지급원인이 발생된 것으로 보아야 할 것이므로 취득세 과세표준에 포함되기 어렵고, 항만공사 사업시행 승인조건에 따라 준공과 동시에 그 소유권이 국가로 귀속되는 조건으로 하는 수역시설(정박지, 선회장)이 지방세법 제106조 제2항의 요건에 충족하는 기부채납을 조건으로 취득하는 부동산에 해당되는 것이라면 당해수역시설을 조성하는데 투입된 공사비는 기부채납을 위하여 소요된 비용이므로 법인장부상에 공사원가로 계상되었다 하더라도 취득세 과세표준에서 제외되는 것임(행안부 지방세운영-23, 2008. 5. 26)

[사례] 취득세과세표준과 비과세 판단

지방세법 제107조 제2호 및 제127조 제2호에서 마을회 등 주민공동체의 주민공동소유를 위한 부동산의 취득의 경우에는 취득세와 등록세를 비과세하도록 규정하고 있음. 따라서 저유소 건축과 별도로 마을회관을 건축토록 그 비용을 지원하고 마을주민 공동명의로 소유권보존등기를 하였다면 비록 그 마을회관 건축비용이 저유소 건축물 건설원가에 포함하여 계상되었다 할지라도 별도의 과세대상물건인 마을회관 건축에 소요된 비용은 당해 법인의 저유소 건설원가에서의 공제대상에 해당됨. 또한 마을회 등이 주민공동체의 주민공동소유로 마을회관을 취득하였다면 이에 따른 취득세와 등록세는 비과세함.(행자부 세정 13407-210, 2001.2.26.)

[사례] 과세표준의 안분방법

지방세법 제106조 제2항 규정에 의하여 국가 또는 지방자치단체에 귀속 또는 기부채납을 조건으로 취득하는 부동산에 대하여 취득세가 비과세하는 것이므로 기부채납시설을 별도로 취득한 것이 아니라 전체 공유수면매립공사 중 일부에 해당된다 할 것이므로 전체 매립토지에 소요된 총공사비에

서 기부채납한 토지에 소요된 비용만을 별도로 구분 산출할 수 없으므로 총공사비를 당해 면적별로 안분하여야 함.(행자부 세정 13407-22, 2001.1.8.)

[사례] 취득세과세범위와 과세표준의 구분

당해 법인소유의 임야를 절토하여 공유수면을 매립한 경우 그 총공사비에 임야의 지목변경과 공유수면매립토지의 원시취득비용 모두가 포함되고 그 총공사비에 대하여 취득세를 납부하였다면, 그 임야에 대한 절토비용을 총공사비와 별도로 지목변경에 따른 취득세를 추가로 부과할 수 없으며, 호안공사는 공유수면매립공사의 필수적인 절차이므로 호안공사완공 후 그 호안용 토지를 국가에 귀속 또는 기부채납한다고 하더라도 호안공사비 중 총매립토지면적대비 호안토지면적 비율을 제외한 공사비는 공유수면매립토지 공사비에 해당되어 취득세과세대상임. (행자부 세정 13430-1276, 2000.11.6.)

4. 최근 사실상 취득가액 적용과 관련한 쟁점사항

(1) 대항력있는 임차권등이 설정된 부동산 경락취득시 과세표준 범위

(가) 쟁점사항

부동산 경매취득시 경락인이 경락금액 이외에 대항력 있는 임차인에게 지급한 임차금과 유치권 해소를 위해 유치권자에게 지급한 금액이 취득세 과세표준에 포함되는지 여부로서 법원으로부터 민사집행법등의 규정에 의거 부동산을 경매취득시 경락인이 경락금액을 완불하는 경우 부동산을 취득할 수가 있으나 경락 부동산에 임차권등이 설정된 경우 대항력 있는 임차인에게 지급한 임차금과 유치권 해소를 위해 유치권자에게 지급한 금액이 취득세 과세표준에 포함되는지 아니면 경락대금을 완납하는 경우 경락대금을 과세표준으로 하여야 하는지 여부가 쟁점사항이다.

(나) 관련 규정

[지방세법시행령]

제82조의3 (취득가격의 범위) ①취득세의 과세표준이 되는 취득가격은 과세대상물건의 취득의 시기를 기준으로 그 이전에 당해 물건을 취득하기 위하여 거래상대방 또는 제3자에게 지급하였거나 지급하여야 할 일체의 비용[소개수수료, 설계비, 연체료, 할부이자 및 건설자금에 상당한

금액의 이자등 취득에 소요된 직접·간접비용(부가가치세를 제외한다)을 포함하되, 법인이 아닌 자가 취득하는 경우에는 연체료 및 할부이자를 제외한다을 말한다. 다만, 매매계약서상의 약정금액을 일시급등의 조건으로 할인한 경우에는 그 할인된 금액으로 한다.

[상가건물임대차보호법]

제3조 (대항력 등) ①임대차는 그 등기가 없는 경우에도 임차인이 건물의 인도와 부가가치세법 제5조, 소득세법 제168조 또는 법인세법 제111조의 규정에 의한 사업자등록을 신청한 때에는 그 다음 날부터 제3자에 대하여 효력이 생긴다.

②임차건물의 양수인(그 밖에 임대할 권리를 승계한 자를 포함한다)은 임대인의 지위를 승계한 것으로 본다.

③민법 제575조제1항·제3항 및 제578조의 규정은 이 법에 의하여 임대차의 목적이 된 건물에 매매 또는 경매의 목적물이 된 경우에 이를 준용한다.

④민법 제536조의 규정은 제3항의 경우에 이를 준용한다.

(다) 과세표준의 범위 문제

① 취득가액의 범위

지방세법시행령 제82조의3제1항에서 취득세의 과세표준인 취득가격은 과세대상 물건의 취득시기를 기준으로 그 이전에 당해 물건을 취득하기 위하여 거래상대방 또는 제3자에게 지급하였거나 지급하여야 할 일체의 비용을 말한다라고 규정하고 있다.

또한 상가건물임대차보호법 제3조제1항에서 임대차는 그 등기가 없는 경우에도 임차인이 건물의 인도와 부가가치세법 제5조, 소득세법 제168조 또는 법인세법 제11조의 규정에 의한 사업자등록을 신청한 때에는 그 다음 날부터 제3자에 대하여 효력이 생긴다고 하면서, 그 제2항에서 임차건물의 양수인은 임대인의 지위를 승계한 것으로 본다고 규정하고 있으며, 같은 법 제5조제2항에서 제3조제1항의 대항요건을 갖추고 관할 세무서장으로부터 임대차계약증서상의 확정일자를 갖춘 임차인은 민사집행법에 의한 경매 또는 국세징수법에 의한 공매시 임차건물(임대인 소유의 대지 포함)의 환가대금에서 후순위권리자 기타 채권자보다 우선하여 보증금을 변제받을 권리가 있다고 하면서, 그 제3항에서 임차인은 임차건물을 양수인에게 인도하지 아니하면 제2항의 규정에 의한 보증금을 수령할 수 없다고 규정하고 있고, 같은 법 제9조제2항에서 임대차가 종료한 경우에도 임차인이 보증금을 반환받을 때까지는 임대차관계는 존속하는 것으로 본다고 규정하고 있다.

취득가격은 취득시기를 기준으로 그 이전에 거래상대방 또는 제3자에게 지급하였거나 지급하여야 할 일체의 비용을 말하는 것으로서 취득 이후에 지출된 비용이 취득을 위하여 소요된 비용임이

확인되는 경우에는 이를 과세표준에 포함하여야 할 것이므로 따라서 취득시기를 기준으로 그 이전에 거래 상대방 또는 제3자에게 지급하거나 지급하여야 할 비용에 해당되는지 여부가 취득가액의 포함여부를 결정하는 중요한 요소가 된다 할 것이다.

② 임차권 등 소요비용의 취득가격 포함여부

상가건물임대차보호법 제3조제1항·제2항과 제5조제2항·제3항 및 제9조제2항의 규정을 종합하여 볼 때, 임차건물의 양수인은 소유권을 취득함과 동시에 임대인의 지위를 승계하게 되어 임차권자에게 보증금을 반환할 의무도 승계되고, 대항력을 갖춘 임차인은 경락대금에 불구하고 보증금 전액을 변제받기 전에는 임차건물을 양수인에게 인도하지 아니할 수 있는바,

따라서, 부동산을 경매 취득함에 있어서 경락인이 매각대금을 전부 납부한 이후에도 대항력 있는 임차인에게 지급하는 임차보증금은 당해 물건을 취득하는데 거래상대방 또는 제3자에게 지급하여야 할 일체의 소요된 비용으로 보아야 하기 때문에 취득가격에 포함하여 과세표준의 범위로 삼아야 한다.

[사례] 임차보증금의 과세표준 산입

지방세법 제111조제5항제4호에서 공매방법에 의한 취득에 대하여는 사실상의 취득가격 또는 연부금액에 의한다고 규정하고 있고, 같은법시행령 제82조의3제1항 본문에서 취득세의 과세표준이 되는 취득가격은 과세대상 물건의 취득시기를 기준으로 그 이전에 당해 물건을 취득하기 위하여 거래 상대방 또는 제3자에게 지급하였거나 지급하여야 할 일체의 비용을 말한다고 규정하고 있는 한편, 같은법시행령 제73조제1항제1호에서 법 제111조제5항제4호에 해당하는 유상승계취득의 경우에는 그 사실상의 잔금지급일에 취득한 것으로 본다고 규정하고 있고, 민사집행법 제135조에서 매수인은 매각대금을 다 낸 때에 매각의 목적인 권리를 취득한다고 규정하고 있습니다. 위 규정에서 말하는 ‘취득가격’에는 과세대상물건의 취득 시기 이전에 거래상대방 또는 제3자에게 지급원인이 발생 또는 확정된 것으로서 당해물건 자체의 가격은 물론 그 이외에 실제로 당해물건 자체의 가격으로 지급되었다고 볼 수 있거나 그에 준하는 취득절차비용도 간접비용으로서 이에 포함된다(대법원 판결 95누4155, 1996.1.16. 참조) 하겠으므로,

취득시점 이후에 지출된 비용이 취득을 위하여 소요된 비용임이 확인되는 경우에는 이를 과세표준에 포함함이 타당하다 할 것으로, 상가건물임대차보호법상 임차건물의 양수인은 소유권을 취득함과 동시에 임대인의 지위를 승계하게 되어 임차권자에게 보증금을 반환할 의무도 승계되고, 대항력을 갖춘 임차인은 경락대금에 불구하고 보증금 전액을 변제받기 전에는 임차건물을 양수인에게 인도하지 아니할 수 있으며, 한편 유치권은 타인의 물건을 점유한 자가 당해 물건에 관하여 생긴 채권을

가지는 경우 그 변제를 받을 때까지 당해 물건을 유치할 수 있는 권리(물권)로서, 민사집행법상 채권의 변제를 받을 때까지 채무자 뿐만 아니라 제3자에 대하여 당해 물건의 점유를 계속하고 인도를 거절할 수 있고, 경락인은 유치권자에게 그 유치권으로 담보하는 채권을 변제할 책임을 진다는 점에 비추어 볼 때, 경락인이 경락금액 이외에 별도로 대항력 있는 임차인에게 임차금을 지급하거나 유치권 해소를 위해 유치권자에게 금액을 지급한 경우라면 이는 취득을 위하여 소요된 비용으로 보아야 하겠으므로(행정자치부 지방세정팀-4521, 2007.11.1. ; 행정자치부 심사결정 제2005-441호, 2005.9.26. ; 심사결정 제2004-135호, 2004.5.31. 참조), 귀 문의 경우 경락인이 당해 부동산을 취득(경락대금 완납)한 이후 이를 지급하였다 하더라도 취득세와 등록세의 과세표준에 포함하여야 할 것이고, 경락인이 임차금 등을 포함한 가액으로 취득세 등을 신고하는 경우 경매과정에서 채권자가 제출한 배당요구서, 유치권자가 제출한 유치권 신고서 또는 경락인과 유치권자간 유치권에 대한 양도양수 합의서 등을 첨부하여 제출하면 될 것임(행자부 세정-4716, 2007. 11. 12)

[판례] 취득가격의 범위 판단

- [1] 구 지방세법시행령(1993. 12. 31. 대통령령 제14041호로 개정되기 전의 것) 제82조의3에서 말하는 '취득가격'에는 과세대상물건의 취득 시기 이전에 거래상대방 또는 제3자에게 지급원인이 발생 또는 확정된 것으로서 당해물건 자체의 가격(직접비용)은 물론 그 이외에 실제로 당해물건 자체의 가격으로 지급되었다고 볼 수 있거나(취득자금이자, 설계비 등) 그에 준하는 취득절차비용(소개수수료, 준공검사비용 등)도 간접비용으로서 이에 포함된다 할 것이나, 그것이 취득의 대상이 아닌 물건이나 권리에 관한 것이어서 당해물건 자체의 가격이라고 볼 수 없는 것이라면 과세대상물건을 취득하기 위하여 당해물건의 취득시기 이전에 그 지급원인이 발생 또는 확정된 것이라도 이를 당해물건의 취득가격에 포함된다고 보아 취득세과세표준으로 삼을 수 없다.
- [2] 공공용지의취득및손실보상에관한특례법 내지 토지수용법에 의한 토지취득시 지출한 지장물보상금 및 이주비 등 보상금은 설혹 취득대상인 토지의 취득을 위하여 거래상대방인 주민 등에게 토지의 취득시기 이전에 지급하였거나 지급하기로 한 것이라 할지라도 과세대상물건인 토지를 취득함에 있어서 토지 자체의 가격으로 지급되는 것이 아니라 취득의 대상이 아닌 물건이나 권리에 관하여 그 지급원인이 발생 또는 확정된 것이므로 토지에 대한 취득세의 과세표준인 취득가격에 포함되지 아니한다.(대법원 판결 95누4155, 1996.1.16.)

사실상의 취득가격의 범위에 관하여 규정하고 있는 구 지방세법시행령(1995. 8. 21. 대통령령 제14753호로 개정되기 전의 것) 제82조의3 제2항에서 말하는 '취득가격'에는 과세대상 물건의

취득 시기 이전에 지급원인이 발생 또는 확정된 것으로서 당해 물건 자체의 가격은 물론 그 이외에 실제로 당해 물건 자체의 가격으로 지급되었다고 볼 수 있거나 그에 준하는 취득절차비용도 간접비용으로서 이에 포함된다 할 것이나, 다만 그것이 과세대상 물건이 아닌 다른 물건이나 권리에 관하여 지급된 것이라면 이는 ‘취득가격’에 포함되지 아니한다 할 것인바, 부동산의 매각 입찰절차에 참가하여 이를 낙찰받기 위하여 다른 입찰자와 담합하면서 지급한 비용 이른바 담합입찰비는 그 낙찰가격을 저감시키는 데에 지급 목적이 있는 것으로서 실질적으로는 위 부동산의 취득 대가의 일부에 해당하는 것이고, 위 부동산 아닌 다른 물건이나 권리에 관하여 지급된 것은 아니라고 보아야 할 것이므로 위 부동산의 취득세 과세표준인 사실상의 취득가격에 포함된다.(대법원 1997. 12. 26. 선고 97누10178 판결)

[사례] 유치권 등의 취득세 과세표준 범위

유치권자는 피담보채권의 변제를 청구할 수는 없지만, 피담보채권의 변제가 있을 때까지 유치목적 물인 이 사건 부동산의 인도를 거절할 수 있기 때문에 인도를 받기 위하여 지불한 유치권 포기에 대한 합의금은 이 사건 부동산을 취득하기 위하여 제3자에게 지급한 일체의 비용에 해당되는 것으로 보아야 하므로 유치권 포기에 대한 합의금은 취득세 등의 과세표준에 포함되어야 하고 또한 청구인은 이 사건 부동산의 취득가액이 ○○지방법원에서 발행한 경락대금 완납증명원에서 입증되고 있음에도 법인장부 상 착오로 기재된 유치권 포기 대가가 이 사건 부동산가액에 포함되어 있다는 사유로 이를 취득세 등의 과세표준에 포함한 것은 부당하다고 주장하고 있지만, 지방세법 제111조제5항제3호 및 같은법시행령 제82조의2제1항제2호에서 법인이 부동산 등을 취득하는 경우에는 법인장부 상 가액을 취득세 등의 과세표준으로 하도록 규정하고 있는 것은 법인의 장부가액은 특별히 취득가액을 조작하였다고 인정되지 않는 한 원칙적으로 실제의 취득가격에 부합하는 것으로 볼 수 있는 신빙성이 있음을 전제로 하는 것이므로(대법원 92누15895, 1993.4.27.) 청구인의 경우 이 사건 부동산을 청구의 신○○과 공유로 1,115,000,000원에 경락을 받았으면 청구인의 법인장부 상 취득가액이 557,500,000원으로 등재되어 있어야 함에도 취득가액 557,500,000원에 유치권 포기 대가로 지급한 가액 287,500,000원을 포함한 845,000,000원(토지 : 482,000,000원, 건축물 363,000,000원)으로 등재되어 있는 이상 유치권 포기 대가로 지급한 가액도 취득하기 위하여 소요된 비용에 해당된다고 보아야 함으로 처분청에서 이 사건 취득세 등을 부과 고지한 것은 적법한 부과 처분이라고 판단된다. (행자부 심사 제2005-441호, 2005.9.26.)

[사례] 명의신탁해지판결로 인한 취득과 과세표준 적용

명의신탁관계를 해지한 단계이거나 명의신탁해지를 원인으로 한 소유권이전등기의 소에서 승소판결을 받고 그로 인한 소유권이전등기를 마치지 아니한 경우에는 “부동산 취득”에 해당되지 아니함은

물론, 소유권 취득의 실질적 요건을 갖추었다고 볼 수도 없어 “사실상 취득”을 하였다고도 할 수 없다(대법원 2002.7.12. 선고 2000두9311) 하겠으므로, 명의신탁해지를 원인으로 한 소유권이 전등기를 경료하는 때에 취득세 및 등록세 납세의무가 성립된다할 것이며, 명의신탁해지로 인한 소유권이전등기시에는 새로운 무상취득으로 보아야 하는 것이므로, 지방세법 제111조제2항의 규정에 의한 시가표준액(「부동산가격공시 및 감정평가에 관한 법률」에 의하여 가격이 공시되는 토지는 동법에 의하여 공시된 가액)이 취득세와 등록세의 과세표준이 되는 것임(행자부 세정-1232, 2007. 4. 17)

- 명의신탁해지판결에 의한 경우 소유권 취득시기는 이전등기일에 해당되며 과세표준은 무상 취득에 해당되어 시가표준액을 적용함.

(2) 부동산 교환 취득시 과세표준 적용 범위

(가) 쟁점사항

甲과 乙 간의 소유하고 있는 토지를 서로 토지를 교환에 의하여 각각 상대방의 소유 토지를 취득하는 경우 적용되는 취득세 과세표준에 대하여 면적이나 개별공시지가가 다음과 같은 경우로서 상호간의 보충금을 지급하였다면 갑과 을이 취득세 과세표준의 적용은 무엇으로 하여야 하는가?

- 甲소유 부동산 : A 토지 262㎡ 시가표준액 16,370천원
- 乙소유 부동산 : B 토지 22㎡ 시가표준액 1,287천원
- 乙은 甲에게 면적차이로 인한 보충금을 43,200천원을 지급

부동산을 개인 간 교환에 의거 거래하는 경우에는 대금의 거래가 아닌 현물인 부동산으로 거래되는 것이기 때문에 매매대금이 없으므로 취득세 과세표준으로 적용하는 경우 과세표준의 범위를 부동산 시가표준액으로 적용하여야 하는 문제가 발생하는 것이다.

이 경우 개인간에 상호 교환하는 부동산의 시가표준액인 개별공시지가나 공동주택가격, 개별주택가격이 서로 상이한 경우에는 취득자가 취득하는 부동산의 시가표준액으로 하여야 하는지 아니면 취득하기 위한 비용을 과세표준으로 하여야 하는지?

또한 교환 거래의 경우 교환하는 부동산의 가격이 동일한 경우가 거의 없기 때문에 보충금을 지불하게 되는 것이다. 이 경우 교환하는 부동산의 취득가격의 비용을 보충금을 포함하여 과세표준으로 하여야 하는 지 여부가 쟁점사항이다.

(나) 관련 규정

[지방세법]

제111조 (과세표준) ①취득세의 과세표준은 취득당시의 가액으로 한다. 다만, 연부로 취득하는 경우에는 연부금액으로 한다.

②제1항의 규정에 의한 취득당시의 가액은 취득자가 신고한 가액에 의한다. 다만, 신고 또는 신고가액의 표시가 없거나 그 신고가액이 다음 각호에 정하는 시가표준액에 미달하는 때에는 그 시가표준액에 의한다.

1. 「부동산 가격공시 및 감정평가에 관한 법률」에 의하여 가격이 공시되는 토지 및 주택에 대하여는 동법에 의하여 공시된 가액. 다만, 개별공시지가 또는 개별주택가격이 공시되지 아니한 경우에는 시장·군수가 동법의 규정에 의하여 국토해양부장관이 제공한 토지가격비준표 또는 주택가격비준표를 사용하여 산정한 가액으로 하고, 공동주택가격이 공시되지 아니한 경우에는 대통령령이 정하는 기준에 따라 시장·군수가 산정한 가액으로 한다.
2. 제1호외의 건축물(새로 건축함으로써 건축당시 개별주택가격 또는 공동주택가격이 공시되지 아니한 주택으로서 토지부분을 제외한 건축물을 포함한다)과 선박·항공기 그 밖의 과세대상에 대하여는 거래가격, 수입가격, 신축·건조·제조가격 등을 참작하여 정한 기준가격에 종류·구조·용도·경과연수 등 과세대상별 특성을 감안하여 대통령령이 정하는 기준에 따라 지방자치단체의 장이 결정한 가액

[지방세법시행령]

제80조의2 (토지 또는 주택가액의 적용) 법 제111조제2항제1호에 따른 개별공시지가·개별주택가격 또는 공동주택가격은 취득일 현재의 개별공시지가·개별주택가격 또는 공동주택가격으로 한다. 다만, 취득일 현재 해당 연도에 적용할 개별공시지가·개별주택가격 또는 공동주택가격이 결정·공시되지 아니한 때에는 직전 연도에 적용되던 개별공시지가·개별주택가격 또는 공동주택가격으로 한다.

[민법]

제596조 (교환의 의의) 교환은 당사자쌍방이 금전이외의 재산권을 상호이전할 것을 약정함으로써 그 효력이 생긴다.

제597조 (금전의 보충지급의 경우) 당사자 일방이 전조의 재산권이전과 금전의 보충지급을 약정한 때에는 그 금전에 대하여는 매매대금에 관한 규정을 준용한다.

(다) 교환취득시 과세표준 적용 범위**(1) 교환 취득과 보충금 성격**

교환은 당사자가 서로 금전 이외의 재산을 이전하기로 약정함으로써 성립하는 계약이다(민법 제596조). 매매에서는 재산권의 양도에 대한 반대급부가 대금인 데 반하여, 교환에서는 반대급부도 역시 재산권의 양도이다. 그러므로 교환계약에 기초해서 두 개의 양도행위가 행하여지며 양자는 서로 상환성·대가성을 갖는다.

매매에서는 당사자의 일방은 금전을 지급하나 양당사자가 서로 금전 이외의 재산을 이전시키는 점이 매매와 다른 점이다. 금전의 보충지급을 약정한 때 매매대금에 관한 규정이 준용되게 된다(민법 제567조). 교환 계약은 유상계약, 쌍무계약, 일시적 계약이다.

또한 당사자 쌍방이 금전이외의 재산을 서로 이전할 것을 약정하면서 아울러 일방 당사자가 일정액의 금전을 보충지급할 것을 약정하는 경우가 있는바, 쌍방이 서로 교환하는 목적물 내지 재산권의 가격이 균등하지 아니할 경우에 그 차액을 보충할 필요가 있는 것이다.

따라서 교환하는 부동산의 가격이 차이가 있는 경우 이를 보충하기 위하여 지급되는 금액을 보충금이라고 하며 보충금 지급에 관한 특약이 있는 경우 매매대금에 관한 규정이 준용되는 것이다. (민법 제567조)

지방세법시행령 제82조의3 제1항의 규정에 의거 취득세의 과세표준이 되는 취득가격은 과세대상 물건의 취득의 시기를 기준으로 그 이전에 당해 물건을 취득하기 위하여 거래상대방 또는 제3자에게 지급하였거나 지급하여야 할 일체의 비용[소개수수료, 설계비, 연체료, 할부이자 및 건설자금에 상당한 금액의 이자등 취득에 소요된 직접·간접비용(부가가치세를 제외한다)을 포함하되, 법인이 아닌 자가 취득하는 경우에는 연체료 및 할부이자를 제외한다]을 말한다라고 규정하고 있으므로 교환거래시 거래 상대방에게 보충금이 지급된 경우 그 보충금은 매매대금의 일종으로 보아야 함으로 거래 상대방에 지급된 일체의 비용에 해당되므로 취득세 과세표준의 일부분이 되는 것이다.

(2) 교환 거래시 취득가액의 등가성

개인간 부동산 거래시 매매계약서를 체결하고 그에 상응하는 대금을 지급하게 되면 타방에서는 부동산을 양도하게 되는 것이다. 마찬가지로 교환 거래시에도 교환계약서를 체결하고 교환목적물을 상호 취득하게 되는 것이다. 이 경우 서로 취득하는 교환 부동산의 가격이 동일하여야 하는 것인가?

교환하는 부동산 가격이 주관적으로 보면 교환 양 당사자의 주관적인 측면에서는 동일할 수가 있으며 만약 교환계약서를 체결한다면 교환가액은 동일하나 객관적인 가격(예를 들면 토지의 경우 개별공시지가, 주택의 경우 개별주택가격, 공동주택가격 등)은 다를 수밖에 없고 일치되는 경우는 거의 드물 것이다.

이 경우 교환 부동산가격 차이에 대한 금액을 지급하게 되는데, 즉 보충금이 지급되는 것이다. 그러므로 부동산 교환시 개인간 부동산의 취득가격이 증가성을 가지는 것은 경험칙상 당연한 논리가 되는 것이다. 다만, 상호 교환받는 부동산의 가격이 차이가 있는 경우 객관적인 가격의 차이가 발생할 수 밖에 없으며 설령 그 차이에 대한 금액인 보충금을 지급한다고 하더라도 그 차이는 발생하게 되는 것이다. 그러므로 교환거래시 발생하는 교환 목적물의 가격 차이는 발생하는 것이며 상호 교환 목적물의 시가표준액은 증가성이 성립하지 아니한다고 할 것이다.

(3) 교환거래시 과세표준 적용기준

① 보충금이 없는 경우

취득세의 과세표준은 원칙적으로 취득당시의 취득가액이 되나 예외적으로 취득가격을 알 수 없거나 과소신고한 경우에는 시가표준액을 적용하도록 하고 있는 것이다.

또한 취득가격은 과세대상물건의 취득의 시기를 기준으로 그 이전에 당해 물건을 취득하기 위하여 거래상대방 또는 제3자에게 지급하였거나 지급하여야 할 일체의 비용[소개수수료, 설계비, 연체료, 할부이자 및 건설자금에 충당한 금액의 이자등 취득에 소요된 직접·간접비용(부가가치세를 제외한다)을 포함하되, 법인이 아닌 자가 취득하는 경우에는 연체료 및 할부이자를 제외한다]을 말하기 때문에 취득세 과세표준은 취득시 거래상대방에게 지급하였거나 지급하여야 할 일체의 비용을 말하게 되는 것이다. 법인과의 교환 거래시 신고가격이 과세표준이며 이는 거래상대방에 지급하였거나 지급하여야 할 일체의 비용이 되는 것이므로 그 비용이 과세표준이 되는 것이나 그 지급한 비용이 부동산인 경우에는 시가표준액을 기준으로 과세표준으로 삼아야 하는 것이다.

<사례 1>

甲 법인 소유 토지(장부가액 10억원, 개별공시지가 5억원)와 乙 법인이 소유 토지(장부가액 11억원, 개별공시지가 8억원)을 상호 교환한 경우 甲, 乙의 취득세 과세표준은? (甲 신고가격 8억원, 乙 신고가격 8억원)

구 분	취득하는 토지	교환하는 토지	취득세 과세표준
甲 법인	-장부가액 11억원, -개별공시지가 8억원	-장부가액 10억원, -개별공시지가 5억원	8억원
乙 법인	-장부가액 10억원, -개별공시지가 5억원	-장부가액 11억원, -개별공시지가 8억원	8억원

첫째, 사실상의 취득가격은 법인은 법인 장부에 의거 입증될 수가 있으나 교환당시의 취득가격으로 볼 수가 없는 것이다 설령, 교환으로 취득하는 부동산 가격이 상대방 법인 장부상의 기장되어 있는 금액이지만 이는 상대방 법인의 취득당시의 가격이지 이를 교환으로 취득하는 취득비용으로 볼 수는 없는 것이다. 따라서 교환으로 취득하는 부동산 가격으로 상대방 법인 장부상에 등재된 장부가액을 과세표준으로 적용할 수가 없는 것이다.

둘째, 취득가격을 법인 장부가가격으로 적용할 수가 없고 비록 법인장부상의 가액이라고 하더라도 교환 당시 사실상 취득가격으로 입증된 가액으로 볼 수가 없기 때문에 장부가가격을 과세표준으로 적용할 수가 없지만 시가표준액을 적용함에 있어서 취득하는 부동산의 시가표준액을 과세표준으로 적용하여야 하는지, 아니면 이를 취득하기 위하여 당해 법인이 상대방에게 교환한 당해 법인 소유의 부동산 시가표준액을 과세표준으로 삼아야 하는지 여부가 쟁점사항에 해당한다.

이 경우 취득가격이 취득 부동산의 가액이 되나 이는 거래를 통하여 취득하는 경우에는 그 취득가격은 거래상대방 등에게 지급된 가격이 되는 것이나 교환 취득의 경우에는 거래상대방에게 교환한 부동산의 가액이 되며 이는 개관적인 가치인 시가표준액(개별공시지가, 개별주택가격 등)이 이에 해당되는 것이다. 따라서 교환시 취득세 과세표준은 교환으로 취득하는 부동산 시가표준액이 아닌 교환을 위하여 거래상대방에게 교환한 자기 소유의 부동산 시가표준액이 과세표준으로 적용하여야 하는 것이다.

만약 교환시 보충금이 있다면 보충금과 거래상대방에게 교환하여준 자기 소유의 부동산 시가표준액을 합산한 가액이 과세표준이 되는 것이다. 그러므로 취득세 과세표준은 대 원칙인 취득당시의 신고가액이 되나 그 신고가액이 시가표준액 보다 낮은 경우에는 시가표준액으로 하여야 하고 그 시가표준액은 교환취득당시의 교환하는 부동산의 시가표준액이 되는 것이다.

<사례2>

甲 법인 소유 토지(장부가액 10억원, 개별공시지가 5억원)와 乙 개인이 소유 토지(8억원)을 상호 교환 한 경우 甲, 乙의 취득세 과세표준은?

(갑 법인 신고가액 8억원, 을 개인 신고가액 8억원)

구분	취득하는 토지	교환하는 토지	취득세 과세표준
甲 법인	-개별공시지가 8억원	-개별공시지가 5억원	8억원
乙 개인	-개별공시지가 5억원	-개별공시지가 8억원	8억원

② 보충금이 있는 경우

교환으로 취득하는 부동산의 경우 거래 상대방에게 교환 차액인 보충금을 지급하는 경우에는 거래 상대방에게 지급하여야 비용은 자기 소유의 교환하는 부동산과 보충금의 합계액이 거래 상대방에게 지급된 총 비용이 되는 것이며 이를 과세표준으로 하여야 할 것이나 거래 상대방은 보충금을 지급하는 타방에게 별도의 보충금이 없이 부동산만 교환하는 경우라면 부동산 시가표준액이 과세표준에 해당하는 것이다.

<사례3>

甲 법인 소유 토지(보충금 2억원, 개별공시지가 5억원)와 乙 개인이 소유 토지(8억원)을 상호 교환 한 경우 甲, 乙의 취득세 과세표준은?

(갑 법인 신고가액 7억원, 을 개인 신고가액 7억원)

구분	취득하는 토지	교환하는 토지	취득세 과세표준
甲 법인	-개별공시지가 8억원	-개별공시지가 5억원 + 보충금 2억원	7억원
乙 개인	-개별공시지가 5억원	-개별공시지가 8억원	8억원

[사례] 교환 취득시 과세표준 적용

갑회사와 지방자치단체가 갑회사소유의 토지와 지방자치단체소유의 토지를 상호취득하되 각 토지의 평가차액을 보충금으로 지급하기로 약정하고 이에 따라 갑회사가 지방자치단체에게 위 두 토지의 평가차액을 보충금으로 지급하였고 원고는 갑회사로부터 갑회사와 위 지방자치단체간에 체결된 위 계약상의 지위를 승계하였다면 원고의 위 토지취득은 교환에 의한 취득이라 할 것이므로 원고는 지방세법 제111조 제1항, 제2항의 규정에 따라 그 토지의 취득당시의 시가표준액을 과세표준으로 하여 취득세를 납부할 의무가 있다. (대법원 1989.10.10. 선고 89누3960 판결)

- 이 경우 당시 취득세 과세표준을 적용함에 있어서 교환은 무상 취득으로 의제하고 있었기 때문에 사실상의 취득가액을 적용할 수 없음

[사례] 교환취득시 과세표준의 적용판단

甲과 乙이 교환에 의하여 토지를 취득하면서 乙은 甲에게 면적차이로 인한 보충금을 지급하였다면 甲은 당초 자기물건가액으로 신고한 가액과 그 부동산의 취득 당시의 지방세법 제111조 제1항, 제2항의 규정에 따른 시가표준액 중 높은 가액을 적용하고 乙은 당초 자기물건 가액에 보충금을 포함한 가액으로 신고한 가액과 시가표준액 중 높은 가액을 취득세 등 과세표준으로 하여야 할 것임(행안부 지방세운영-2372, 2008. 12. 2)

[판례] 교환 취득과 소유권 이전등기

- [1] 교환계약에서 당사자의 일방이 교환 목적물인 각 재산권의 차액에 해당하는 금원인 보충금의 지급에 갈음하여 상대방으로부터 이전받을 목적물에 관한 근저당권의 피담보채무를 인수하기로 약정한 경우, 특별한 사정이 없는 한 채무를 인수한 일방은 위 보충금을 제외한 나머지 재산권을 상대방에게 이전하여 줌으로써 교환계약상의 의무를 다한 것이 된다.
- [2] 위 [1]항의 피담보채무를 인수한 교환계약의 당사자 일방이 인수채무인 근저당권의 피담보채무의 변제를 게을리함으로써 교환 목적물에 관하여 설정된 근저당권의 실행으로 임의경매절차가 개시되었거나 개시될 염려가 있어 상대방이 이를 막기 위하여 부득이 피담보채무를 변제한 경우 등 채무를 인수한 일방이 보충금을 지급하지 아니한 것으로 평가할 수 있는 특별한 사정이 있는 경우에는, 상대방은 채무인수인에 대하여 동액 상당의 손해배상채권 또는 구상채권을 갖게 되는 것이며, 한편 이와 같은 특별한 사정이 있다는 사유를 들어 교환계약을 해제할 수도 있다.
- [3] 교환계약의 당사자 일방이 교환 목적물의 차액의 지급에 갈음하여 상대방으로부터 인수한 대출원리금지급의무와 상대방의 소유권이전등기의무가 모두 각각의 이행기에 이행되지 않은 채 계약이 해제되지 않은 상태에서 이행기가 도과하였다면 쌍무계약인 교환계약에 기한 위 대출원리금지급의무와 소유권이전등기의무는 동시이행의 관계에 있다고 할 것이고, 따라서 상대방이 해제권유보약정에 따라 해제통고를 함에 있어서는 그 최고기간까지 자기의 반대채무인 소유권이전등기의무의 이행 또는 그 이행의 제공을 하여야 약정해제권을 적법하게 취득하고 최고기간의 만료로 해제의 효력이 발생한다.(대법원 1998. 7. 24. 선고 98다13877 판결) 

