

계약의 효력과 취득세 납세의무해설(Ⅱ)

전 동 훈

행정자치부 세정담당관실 취득세담당

5. 특수한 취득의 유형과 취득시기

가. 주체구조부에 부착한 특수부대설비의 취득

임대부동산에 설치한 특수부대설비가 건축물의 주체구조부와 일체가 되어 주체구조부의 경제적 가치를 증가시킬 때에는 비록 임대부동산에 임차인이 설치한 특수부대설비라도 특수부대설비의 취득세 납세의무는 임대인인 건물소유가 취득한 것으로 의제하는 것이다.

이는 은행이 건축물에 금고를 설치하거나, 리스대여회사로부터 엘리베이터를 리스하여 설치한 경우라도 그 소유주가 취득한 것으로 보아 취득세납세의무를 부여하는 것이 아니라 취득의 의제는 임대건물의 소유자나 리스물건을 건축물에 부착하는

건물주가 납세의무를 지게 되고 나아가 취득의 시기는 잔금지급일이 아니라 원시취득시기인 사실상 사용일 등이 이에 해당하는 것이다.

나. 연부취득

연부취득도 매매계약에 의한 유상승계취득의 일종으로 원칙적으로 잔금을 지급하여야 비로소 취득에 해당하는 것이나 지방세법상에서 매 연부금을 지급시마다 취득한 것으로 보아 매 연부금을 지급한 때에 지방세 납세의무가 발생되어 취득세 납세의무가 발생하게 되는 것이다. 그러나, 연부금을 지급하는 도중에 해약이 된 경우에는 중도금지급중에 해약된 것과 같이 취득이 이루어지지 아니한 상태가 되므로 기납부한 취득세는 환부하게 되는 것이다. 그

러므로 지방세법시행령제73조 제1항의 유상승계취득과는 달리 연부취득의 취득시기는 매년부금지급일에 취득으로 보고 있으나 계약을 합의 해제하게 되면 년부금지급도중이라고 하더라도 처음부터 취득이 없는 결과와 동일하게 되는 것이다.

다. 생산되는 상품과 각종 동산(차량·기계장비·선박·항공기등)의 취득

상품을 제조하는 공장에서는 여러 공정을 거쳐서 과세대상이 되는 물건인 각종의 동산(차량 등)을 생산하여 출고하는 즉시 원시취득이 되나 비록 원시취득이 되었다고 하더라도 납세의무를 부담하지 아니하는 것은 별개의 문제가 되는 것이다.

또한, 주택건설업자가 주택을 건설하여 실수요자에게 분양하기 위하여 원시취득하는 경우에는 차량 등을 원시취득하여 동일하게 상품을 생산하여 판매하는 것과는 동일한 논리인 것이다. 이 또한 공동주택에 대한 감면문제와 같은 조세정책의 문제로 남게 되는 것이다. 그리하여 차량 등 동산에 대한 취득세 과세문제는 실수요자가 승계취득하는 경우에 한정하여 과세대상으로 하고 있으며, 주택의 문제도 시도세감면조례에 의거 전용면적 60제곱미터이하의 주택에 대하여 과세감면을 하고 있고 그 이상의 면적규모에 대하여는 과세하고 있는 것이다.

지방세 과세대상으로서 부동산의 범위는 취득 후 이를 어떤 사용목적으로 활용되는

지 여부를 판단하는 것이 아니라 과세객체가 과세물건으로서 부동산에 해당되는냐를 판단하여 과세하는 것이므로 이에 대하여 공동주택은 비록 부동산이지만 실제 거주할 목적으로 취득하는 자에 대하여만 과세하고 중복과세하여서는 아니된다는 견해는 분양하기 위하여 공동주택을 신축하는 주택건설사업자는 제조업체의 경우와 같이 상품(예: 자동차 생산)을 생산하여 판매하는 것이므로 상품에 대하여는 제조업체에 대하여 과세하지 아니하는 것처럼, 실수요자에 대하여 과세하고 공동주택의 제조업체인 주택건설사업자에 대하여 과세하는 것은 중복 과세에 해당된다는 것이다.

※ 지방세법시행령 제73조 제6항

차량·기계장비 및 선박에 있어서는 그 제조·조립·건조 등이 완성되어 실수요자가 인도받거나 계약상의 잔금을 지급하는 날을 최초의 승계취득일로 본다

따라서 공동주택을 주택건설사업자가 분양용으로 신축하는 것은 실제 거주할 목적으로 사용하지 아니하기 때문에 주택건설사업자에 대하여 과세하고 실제 거주할 목적으로 취득하는 자에 대하여만 과세하여야 한다는 것이나, 공동주택사업자가 분양용으로 취득한 공동주택은 거주목적의 실수요자가 아니더라도 실수요자에게 공급하는 공동주택은 상품용 부동산에 해당되며 공동주택이 상품용 부동산이라고 하더라도 사회통념상의 부동산(민법 제99조 참조)에 해당되기 때문에 상품 등과 같이 동산으로 보아 이를 지방세 과세대상인 부동산에 해당되지

아니한다고는 볼 수가 없는 것이다.

※ 민법 제99조 제1항 : 토지 및 그 정착물은 부동산이다.

지방세법 제104조 제1호에서 부동산은 토지 및 건축물을 말하는 것이므로 여기서 건축물은 상품용 부동산이던 실수요자용 부동산이던 불문하고 모두 포함하고 있는 것인가?

공동주택인 건물은 주거용에 공여하는 과세대상물건으로서 지방세법상 과세대상인 건물은 용도에 불문하고 건물구조를 기준(지붕과 벽 또는 기둥)으로 과세대상 여부를 판단하는 것이기 때문에 상품용 주택이라고 하더라도 부동산의 범위에 포함되는 것이다.

따라서 분양용 공동주택은 상품용 부동산이던 실수요자용 부동산이던 불문하고 모두 건물에 포함하여 지방세 과세대상으로 보아 주택건설사업자와 분양자에게 각각 과세하는 것이 타당할 것으로 사료되나, 상품용 공동주택에 과세되는 지방세 세 부담이 분양자에게 전가되는 문제가 있으므로 소형주택에 대하여 시도세 감면조례에 의거 감면하는 것은 이중과세와는 별개 문제이다.

기업회계기준에서는 기업이 소유하고 있는 자산을 구분할 때에 판매목적의 영업활동에 공여되는 자산을 재고자산으로 구분하며 장기간의 정상적인 자가사용에 공여되는 자산을 고정자산으로 구분하는 바, 재고자산은 유형의 자산으로서 정상적인 영업활동과정에서 판매를 목적으로 소유하고

있는 자산이기 때문에 판매과정을 거쳐야 현금화된다는 점에서 당좌자산과 구분되고 건설업 법인의 분양용 건물의 신축과 부동산 매매업 법인의 매매용토지 취득시에는 자가사용 목적이 아니기 때문에 이를 재고자산으로 분류하여 처리하고 있다(건설업 법인의 판매용 토지는 재고자산, 제조업 법인의 공장용 토지는 유형자산으로 분류).

따라서 상품용 공동주택을 제조법인의 상품과 같이 재고자산으로 분류를 하고 있더라도 이는 회계정보의 이용자가 기업실체와 관련하여 합리적인 의사결정을 할 수가 있도록 하는데 있는 만큼, 기업의 소유부동산 중에는 조기에 매매하여 현금화하거나 장기간 보유하는 부동산의 범위를 구분하여 관리하여야 하기 때문에 1년 이내 현금화대상이 되는 부동산을 재고자산으로 관리를 할 뿐이며 그 자체가 과세대상인 부동산이 아니라는 규정을 한 것은 아닌 것이다.

라. 명의상의 취득과 사실상의 취득

지방세법상 등기·등록에 의한 형식상의 취득도 당연히 취득으로 인정되며 사실상의 취득을 한 경우에도 등기·등록여부에 불구하고 취득으로 인정되는 것이다. 이때, 시설대여업자로부터 차량, 기계장비, 선박, 항공기를 대여받은 경우는 등록명의로 불구하고 사실상의 취득자를 납세의무자로 하고 있으나 다만, 비영업용승용자동차는 등록명의로, 외국인소유의 시설대여물건을 국내의 대여시설이용자에게 대여하기 위하

여 수입하는 경우에는 수입하는 자가 납세의무가 있는 것이다.

운수업체, 건설기계대여업체의 명의등록 차량중 사실상 소유자가 입증되는 경우에는 사실상 소유자가 사실상의 취득자로 보아 과세하고, 국가·지방자치단체·지방자치단체조합에 귀속 또는 기부채납 조건으로 취득하는 부동산에 대하여 그 취득자의 경우는 사실상의 취득 또는 등기·등록 여부에 불구하고 비과세하나 취득이후 기부채납시에는 비과세 대상이 아닌 것이다.

마. 명의신탁해지로 취득시 취득판단

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

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 것이고 명의자의 종전 취득도 유효한 취득에 해당되는 것이다.

[판례] 명의신탁해지로 소유권을 이전한 경우 새로운 취득판단

취득세는 재화의 취득행위라는 사실 자체를 포착하여 거기에 담세능력을 인정하여 부과하는 유통세의 일종이고, 취득세의 과세대상이 되는 부동산의 취득이란 당해 부동산 소유권 취득의 실질적 요건을 갖추므로써 사실상 취득하는 일체의 경우를 말하는 것으로, 그 소유권을 취득함에 있어 반드시 소유권이전등기의 형식을 거치는 경우만을 말하는 것이 아니며, 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 구 지방세법(1997. 8. 30. 법률 제5406호로 개정되기 전의 것) 제105조 제1항 및 제104조 제8호의 규정에서 말하는 부동산의 취득에 해당한다(대판 98다12171 1999. 9. 3.).

[사례] 취득세 납세의무판단

부동산실권리자명의등기에관한법률제13조와 지방세법제104조 제8호 및 동법제110조 제1호의 규정에 의하여 부동산의 취득은 부동산의 취득자가 실질적으로 완전한 내용의 소유권을 취득하는가의 여부에 관계없이 소유권이전 형식에 의한 부동산 취득의 모든 경우를 의미하는 것이므로 명의신탁 해지로 소유권을 이전하는 경우에는

취득세 납세의무가 있음(행자부 세정 13407-207, 2000.2.24).

토지를 매매계약하고 계약금만 수령한 상태에서 소유권 이전등기를 해주었다가 매매계약을 합의해제하여 계약금만 반환하고 말소등기한 것은 소유권 원상회복으로서 '취득'에 해당되지 않음(지방세심사2000-520, 2000. 06. 27).

[사례] 명의 변경시 취득세 납세의무 판단

부동산실권리자명의변경등기에관한법률 제13조와 지방세법 제104조제8호의 규정에 의한 부동산 취득은 취득자가 실질적으로 완전한 내용의 소유권을 취득하는가의 여부에 관계없이 소유권이전형식에 의한 부동산 취득의 모든 경우를 의미하므로 귀문의 경우 명의신탁해지로 소유권을 이전하는 경우에는 취득세 등의 납세의무가 있음(행자부 세정13407-317, 2001. 3. 22).

바. 자기소유물건을 경락에 의한 취득

이미 취득자가 소유하고 있는 부동산을 법원의 경매등으로 경락을 받는 경우에도 취득이 존재하는 것인가?

취득은 매매 등 유상, 무상을 불문한 일체의 취득으로서 경매에 의한 취득은 민법 제 187조의 규정에 의거 등기를 물권변동의 요건으로 하지 아니하나 처분을 하지 못하는 것이므로 비록 자기 소유의 물건을 경락에 의하여 취득한 경우라고 하더라도 법원으로부터의 취득에 해당되는 것인 만

큼 새로운 취득에 해당하는 것이나 새로운 취득아니라고 해석이 변경되었다(행자심 제2000-884, 2000. 12. 26).

[사례] 법원경락에 의한 취득

법원의 경매에 참여하여 경락취득한 경우에는 비록 경락이전에 당해 법인이 소유하였다고 하더라도 새로운 취득에 해당되는 것이며 취득가액은 지방세법 제111조제5항의 규정에 의한 법원의 낙찰금액이 되는 것임(내무부 세정13407-1149, 96. 10. 8) - 해석사례가 변경되었음을 유의하여야 함.

사. 수입에 의한 취득

외국으로부터 국내로 수입하는 경우 수입에 의한 취득은 원시취득인가 아니면 승계취득인가로 판단하는 데 따라서 취득의 의미가 달라지게 되는 것이다. 즉, 외국에서 이미 존재하는 물건이 국내에 유입된 것이기 때문에 전소유자로부터 이전형식으로 취득하는 형태는 승계취득에 해당하는 것으로 볼 수도 있고, 반면에 비록 외국으로부터 국내로 유입되지만 국내에서는 처음 생성되는 것이므로 수입자의 입장에서 보면 새로운 원시 취득에 해당하는 것이다.

이에 대하여 지방세법상의 명확한 구분 규정은 없으나 판례의 경우 이를 승계취득의 일종으로 구분하고 있는 것이다.

[판례] 영주귀국자의 재외재산반입이 승계취득에 해당되는지의 여부

지방세법 제104조 제8호 소정의 취득이란 소유권의 변동을 전제로 한 재산권의 취득을 예시하고 있으므로 영주귀국자의 자기 소유 재외재산반입으로 인정되는 것으로서 무역거래법시행령 제46조 제23호에 해당되는 물건은 지방세법시행령 제73조 제9항의 수입에 의한 승계취득이라 볼 수 없다(대판 78누 64 78.6.13).

아. 취득시효 판결에 기한 취득시기

<사실관계>

- '97.12. 9: 사망일 (피상속인: 최정엽)
- '98. 5. 4: 상속등기(접수일)에 기한 소유권이전 (최정엽→최균외 8인)
- '99. 5.29: 취득세 납부 (최균외 8인)
- 2000.11.24: 취득시효를 원인으로 한 소유권이전등기절차 이행 판결(최균외 7인→최균) ※ 1994. 3.18: 취득시효 완성시점
- 2000.12.27: 확정판결일

민법 제245조 제2항의 규정에서 부동산의 소유자로 등기한 자가 10년간 소유의 의사로 평온·공연하게 선의이며 과실없이 그 부동산을 점유한 때에는 소유권을 취득하게 되고 동법제247조 제1항에서는 전2조의 규정에 의한 소유권 취득의 효력은 점

'94.3.18	'97.12.9	'98.5.4	'99.5.29	'2000.11.24
취득시효 완성	사망	상속등기 (취득)	취득세 납부	취득시효 판결

유를 개시한 때에 소급하도록 규정하고 있다. 그러하다면 취득시효완성 이후 전 소유자인 피상속인으로부터 상속인에게 이전등기하고 취득세를 납부한 경우로서 그이후에 취득시효 완성에 의거 당해 부동산을 취득한 것이라면 이미 상속에 기하여 취득한 경우 취득세의 납세의무가 발생하는 것인가?

지방세법 제104조 제8호에서는 취득은 매매·교환·증여·건축 등 유상·무상취득 및 원시·승계취득을 불문한 일체의 취득을 말하며 제105조 제9항에서는 상속으로 인하여 취득하는 경우에는 각자 상속받은 과세물건을 취득한 것으로 보게되는 것이다.

취득시효에 의하여 소유권을 취득한 자가 그 앞으로 소유권이전등기를 경료하기 이전에 그것이 제3자에게 매도되었다면 시효취득자는 이 제3자에게 대하여 자기가 상대방보다 먼저 그 소유권을 취득하였다는 사실을 주장할 수 없을 뿐이고 그 취득한 소유권이 소멸하는 것은 아니며, 이 제3자로부터 다시 그 부동산이 전매되어 취득시효가 완성될 당시의 소유자에게 그 소유권이 돌아왔다면 시효취득자는 시효취득의 효과를 계속하여 주장할 수 있다(1965. 4. 13, 대판65다157·158 참조).

또한, 취득세의 납세의무를 규정한 지방세법 제105조 제1항에서 말하는 부동산의 취득이란 부동산의 취득자가 실질적으로 완전한 내용의 소유권을 취득하는가의 여부에 관계없이 소유권이전의 형식에 의한 부동산 취득의 모든 경우를 포함하는 것이고, 부동산 취득세는 부동산의 취득행위를

과세객체로 하여 부과하는 행위세이므로 그에 대한 조세채권은 그 취득행위라는 과세요건사실이 존재함으로써 당연히 발생하고, 일단 적법하게 취득한 다음에는 이미 성립한 조세채권의 행사에 영향을 줄 수는 없다 하겠음(대판95누7970, '95. 9. 15 참조)으로 상속에 기인한 취득의 경우 유효하게 취득되었으므로 납세의무가 발생하는 것이다.

다만, 민법 제247조 제1항의 규정은 취득시효의 효력은 점유를 개시한 때에 소급하는 것이기 때문에 취득시효 완성 이후 상속으로 취득함은 원인무효에 가까운 것이므로 취득이 아니라고 볼 수 있으나, 상속으로 인한 취득은 유효하고 명백한 원인무효가 아닌 이상 유효한 취득이고, 취득시효에 기한 등기는 부동산등기부상 승계취득 형식을 취하는 점, 판결에서 피고인이 원고에게 이전절차(승계취득)를 이행판결을 한 점을 고려한 때 「납세의무가 있다」고 보는 것이 타당한 것이다(같은 취지 : 행자부 세정 13407- 226, 2001. 2. 27 참조).

[사례] 시효취득이후 상속등기시 취득세 납세의무 판단

상속으로 인하여 상속인이 부동산을 취득한 것은 유효한 취득이고, 유효한 취득행위를 과세객체로 하여 취득세를 부과처분한 것은 적법하므로 “을설(환부대상이 아님)”이 타당함(행자부 세정13407-226, 2001. 2. 27).

자. 재개발사업에 다른 취득시기

재개발사업이 완료됨에 따라 종전의 토지가 새로운 토지로 환지처분을 받을 경우 새로운 토지의 취득시기는 언제로 보아야 하는 것인가?

취득의 시기는 지방세법시행령 제73조(취득의 시기 등)제1항에서 유상승계취득의 경우 그 계약상의 잔금지급일, 법 제111조 제5항각호의1에 해당하는 경우 사실상 잔금지급일에 취득한 것으로 보며 도시재개발법 제39조제1항에서는 대지 또는 건축시설을 분양받은 자는 분양처분의 고시가 있는 날의 다음날 그 대지 또는 건축시설에 대한 소유권을 취득한다라고 규정하고 있는 것이다.

재개발사업 추진절차를 먼저 살펴보면 “재개발사업”이라 함은 재개발구역안에서 토지의 합리적이고 효율적인 고도이용과 도시기능을 회복하기 위하여 도시재개발법에 의하여 시행하는 건축물 및 그 부지의 정비와 대지의 조성 및 공공시설의 정비에 관한 사업과 이에 부대되는 사업을 말하며, 3가지 유형의 재개발사업으로 구분한다.

'79.8.28	'79.11.23	2000.5.6	2000.11.16	2001이후
사업실시 계획인가	관리처분계 확인가일	공사완료 공고	분양처분 고시일	청산

- 도심재개발사업 : 도심지 또는 부도심지와 간선도로변의 기능이 쇠퇴해진 시가지를 대상으로 그 기능을 회복 또는 전환하기 위하여 시행하는 재개발사업

- 주택재개발사업: 노후·불량한 주택이 밀집되어 있거나 공공시설의 정비가 불량한 지역의 주거환경을 개선하기 위하여 시행하는 재개발사업
- 공장재개발사업: 노후·불량한 공장 등이 있는 공업지역의 기능을 회복하기 위하여 시행하는 재개발사업
- ※ 자력재개발사업은 구청장인 사업시행자가 사업시행계획에 의하여 공공시설을 정비하고 관리처분계획으로 환지 또는 분양지를 지정하여 토지 등의 소유자는 관리처분계획이 정하는 바에 따라 건축물을 정비하는 사업방법임.

따라서 재개발사업은 「토지소유자(재개발조합), 지방자치단체, 제3개발자」가 사업을 시행하며 다음과 같은 절차를 취하게 된다.

재개발사업으로 그 공사가 완료되면 종전 토지는 새로운 토지로 변환되는 것이며, 새로운 토지의 취득시기는 도시재개발법 제39조제1항의 규정에 의거 「분양처분의 고시가 있는 날의 다음날」을 취득일로 보고 있으나, 분양처분고시 익일을 취득일로 보게 되면 그 시점에서는 청산이 완료되지 아니하였기 때문에 납부하여야 할 과세표준을 출할 수 없고, 관리처분계획인가일이

- ① 사업계획인가
-시행을 위한 각종 조치 병행 (손실보상·수용 등 임시수용시설 설치)
- ② 관리처분계획 인가 시행을 위한 조치
- ③ 재개발사업의 시행 및 준공
- ④ 준공검사 및 분양처분 공고
- ⑤ 대지 및 건축시설의 확정, 청산금 부과·징수

당해 면적에 대한 사용·수익·건축이 가능하고, 구 토지구획정리사업법에 환지에정지 지정일과 그 성격이 유사함으로 이를 새로운 토지취득일로 보는 것이 타당함으로 「관리처분계획인가일」을 취득일로도 할 수 있으나, 환지에정지가 지정된 경우에는 종전의 토지에 관한 토지소유자 및 임차권자 등은 환지에정지의 지정의 효력발생일로부터 환지처분공고가 있는 날까지 환지에정지 또는 그 부분에 대하여 종전과 동일한 내용의 권리를 행사할 수 있으며, 종전의 토지에 대하여는 이를 사용·수익할 수 없는 것이다. 따라서 그 취득의 성격을 우선 검토한 다음 이에 대한 취득의 시기를 구분하여 보는 것이 타당하다 하겠다.

재개발조합원의 취득시기는 재개발사업의 시행 후 공사가 완료된 때 재개발조합은 대지 또는 건축시설에 대하여 취득을 하게 되고 조합원은 재개발조합으로부터 분양받게 되므로 조합원의 취득은 조합으로부터 취득하는 형식을 갖추게 되는 것이나, 재개발조합이 대지 등을 취득하더라도 조합계약에 의하여 조합원이 출자한 자산을 출자자의 개인재산과는 별개의 조합재산을 이루어 조합원의 합유로 되거나(대판 84누545 참조), 조합원 전원의 총유로 귀속되는 것(대판93누51591 참조)이며, 건축절차의 편의상 조합명의로 건축허가나 준공검사를 받았다고 하더라도 건축시설의 소유권은 건축자금 제공자인 조합원들이 원시취득한 것(대판 93누9170 참조)으로 의제하고 있기 때문에 재개발조합의 취득시에도 그 조합원이 취득한 것으로 보는 것

이 논리적으로 타당한 것이다.

※ 지방세법 제105조제10항: 주택건설촉진법 제44조의 규정에 의한 주택조합(지역조합, 직장조합, 재건축조합)이 당해 조합원용으로 취득하는 조합주택용 부동산(공동주택과 부대·복리시설 및 그 부속토지를 말한다)은 그 조합원이 취득한 것으로 봄.

또한, 건축물관리대장이나 토지대장상에서도 비록 사업시행자가 재개발조합이라도 조합원이 건축주 또는 최초 소유자로 등재되고 부동산 등기도 보전등기가 되는 것(토지의 경우 환지등기)이며, 따라서 관리처분계획인가일에 종전과 동일한 내용의 권리를 사용·수익할 수 있을뿐 당해 대지등을 배타적으로 취득하는 취득처분일로 볼 수 없고, 「조합이 취득한 날에 조합원이 취득한 것으로 보는 것」이므로 청산금 지급일을 취득시기로 볼 수 없는 것이다. 그리하여 재개발조합법 제39조제1항의 규정에 의거 조합원의 취득시기는 「분양처분의 고시가 있는 날의 다음날」에 취득한 것으로 보아야 타당하나 다만, 건축물의 취득시기는 지방세법시행령 제73조제4항에 의거 판단하여야 한다.

다만, 「분양처분의 고시가 있는 날의 다음날」에는 취득세 과세표준이 되는 청산금이 확정이 되지 아니하기 때문에 청산금 납부일에 납세의무를 이행할 수 있는 始期가 되는 것일 뿐, 당초 취득당시에 과표 불확정 등의 사유로 신고납부가 어려운 경우 지방세의 수정신고제도를 활용하여 추후 청산금 등이 확정되는 때로부터 60일 이내

에 수정신고를 하여 가산세 등 불이익을 해소할 수가 있다.

※ 지방세법 제71조제1항: 이 법에 의한 신고납부기한내에 지방세를 신고납부한 자가 다음 각호의 1에 해당하는 사유가 발생한 경우에는 60일 이내에 수정신고를 할 수 있음.

1. 신고납부한 후에 과세표준액 및 세액 계산의 근거가 되는 면적·가액 등이 공사비의 정산, 건설자금의 이자계산, 확정판결 등에 의하여 변경되거나 확정된 경우

또한, 금년부터 개정된 지방세법 제109조제3항의 규정에 의하여 사업시행인가일 이후 환지이전까지 승계조합원의 경우도 비과세 대상에 포함되도록 개선됨에 따라 승계조합원의 범위도 환지처분일(분양처분고시일)이전까지 승계한 자로 한정하도록 규정하고 있으며, 당초 조합원의 취득시기는 분양처분고시일 익일을 취득일로 하고 승계조합원은 「청산금 납부일」로 달리 판단·운영할 경우 동일 물건에 대하여도 취득시기가 달라지며, 재개발조합이 취득하는 취득시기는 조합원이 취득한 것으로 의제하라는 대법원판결의 취지와는 모순이 발생한다.

종전에는 승계조합원에 대하여는 비과세되지 아니함으로 취득시기도 재개발조합으로부터 새로이 승계취득한 것으로 보아 「청산금 납부일」을 취득시기로 운영(행자부 심사결정 제99-633호 참조)하고 있으나, 결과적으로 재개발사업으로 인한 재개발조합원의 대지나 건축시설의 취득시기는 당

초조합원, 승계조합원 구분없이 「분양처분의 고시일의 익일」로 함이 타당하다.

그리고 재개발조합 승계조합원의 과세표준에 대하여 함께 검토하여 보면 재개발조합의 당초조합원은 「그 청산금에 상당하는 부동산에 대하여만 과세」하는 것이나, 금번 개정된 지방세법 제109조제3항제2호의 규정에 의거 환지계획 등에 의한 취득부동산의 가액의 합계액이 종전의 부동산 가액의 합계액을 초과하는 경우, 그 초과액에 상당하는 부동산만 승계조합원에 대하여 취득세를 과세하는 것이나, 승계조합원의 경우도 재개발조합의 일원으로서 재개발조합이 취득할 때 조합원이 취득한 것으로 의제되어 비과세의 적용대상이며, 승계조합원이 취득하는 경우라고 하더라도 청산금 부담 절차도 동일하게 적용되는 것이므로 당초조합원이 취득하는 것과 동일하게 취급되어야 하고 과세기준을 달리 정하는 것은 불합리한 결과를 초래하게 되는 것이다.

승계조합원(사업시행인가이후 환지이전에 부동산을 승계취득한 자에 한정)의 과세부분에 대하여 검토하면, 첫째, 승계조합원의 범위도 당초조합원으로부터 최초승계조합원, 그로부터 재승계조합원... 등이 있으므로 재승계조합원도 「당초 조합원의 지위를 승계」한 만큼 이에 포함하고, 둘째, 승계조합원에게 과세되는 범위는 「환지처분 등에 의해 취득하는 부동산의 가액 - 종전 부동산의 가액 = 그 초과액」을 과세표준으로 하여 과세하나, 승계조합원이 당초에 취득한 종전 부동산 가액의 범위를 보면 「①취득당시 신고 가액 ②시가표준액

③사실상 취득 가액」이 되나, 환지처분 등에 의해 취득하는 부동산 가액은 「사실상 취득가액」이 되어 상호대응·비교하는 것은 불합리한 점이 있고, 통상, 재개발사업이 장기간에 걸쳐서 시행되기 때문에 승계조합원은 당초 취득한 가액이 오래전에 취득한 것이어서 취득당시 가액을 알 수 없거나 신뢰성이 없는 경우가 발생되며 셋째, 종전 부동산 가액이 환지 후 분양대금보다 과다한 경우에는 「초과액」이 발생되지 아니하고 (-)가 되는 경우가 발생된다. 즉 예를 들면 다음과 같은 사례를 고려하여 볼 수가 있는 것이다.

사업계획 인가일	관리처분 계획인가	승계 (A)	건물 별실	재승계 (B)	준공	재승계 (C)	분양 처분
(1억원)	(1.2억원)			(1.4억원)		(1.7억원)	1.5억원 (청산금 5천만원 추가부담)

승계조합원(A)는 당초조합원으로부터 1.2억원을 취득하였지만 청산금 5천만원을 별도 사업시행자에게 납부하여야 함으로 청산금(5천만원) 부분만큼 새로이 취득한 것으로 볼 수 있으나, 분양처분이전 이후 부동산 가액 대비로 그 초과금을 과세표준으로 하는 경우라면 3천만원 만큼만 부담하는 것이나, 승계조합원(C)의 경우에는 1.7억원에 취득하였으므로 초과액이 없고 오히려 (-)가 되는 것임. 이 경우 동일한 승계조합원이라도 과세되는 납세자와 과세되지 아니하는 납세자와의 과세불형평이 초래되는 것이다.

※ 도시재개발법에 의한 재개발사업의

「최초 시행인가일 현재 부동산을 소유한 자」가 사업시행자로부터 취득하는 전용면적 85제곱미터 이하의 주거용 부동산(도시재개발법에 의하여 청산금을 부담하는 경우 그 청산금에 상당하는 부동산을 포함)에 대하여는 취득세·등록세를 면제(예 : 서울특별시세감면조례 제16조제3호 참조)

승계조합원의 과세범위는 「중전 부동산가액의 초과액 범위」로 산정해야 하나, 취득가액과 분양가액의 비교곤란, 취득가액의 신뢰성, 청산금 부담에 있어서 당초 조합원과 동일한 절차에 의거 청산됨으로 청산금을 과세표준으로 함이 타당하며 승계조합원에 대한 과세범위도 환지처분 이후 취득 부동산 가액 - 중전 부동산 가액을 초과하는 경우 그 초과액에 상당하는 부동산의 범위를 「청산금」으로 하여야 할 것이다.

그리고 승계조합원에 대한 비과세 적용시기도 개정 지방세법 부칙 제5조에서 이 법 시행전에 중전의 제109조제3항 본문의 규정에 사업시행인가 당시의 소유자(상속인을 포함)로부터 부동산을 승계취득한 자가 환지계획 등으로 이 법 시행 후에 「취득하는 부동산」에 대하여도 이를 적용하도록 하고 있으므로 이 법 시행일(2001. 1. 1)이후에 취득하는 부동산의 범위를 판단함에 있어서 「취득일」이 관건이라 할 것이므로 이때 취득일을 「분양처분고시일」로 볼 것인가, 「청산금 납부일」로 볼 것인가에 따라 감면대상 여부가 결정되어지는 것이다.

구 지방세법 제103조제3항에서는 사업시행인가 당시의 소유자에 한정하여 비과세

하며, 승계조합원(대지나 건축시설 자체를 멸실 이후에 취득하는 경우에 한정함)은 이에 해당되지 아니하는 바(대판95누5172, '95. 8. 25 참조), 개정된 지방세법 제109조제3항 및 제105조제10항의 규정을 종합하여 볼 때 승계조합원의 취득시기를 당초조합원의 취득시기와 같게 보게 함으로서 동일물건에 대한 취득시기도 획일적으로 적용할 수가 있는 것이므로 승계조합원에 대한 비과세 적용대상은 2001. 1. 1 이후에 취득하는 부동산에 대하여 적용하되, 이때 취득일은 「분양처분고시일의 익일」을 기준으로 하여 대상 판단하여야 하는 것이다.

그러므로 재개발관련 조합원의 취득시기에 대하여 재개발조합으로부터 조합원(승계조합원도 포함)이 취득하는 부동산의 취득일은 「분양처분고시일의 익일」로 하되, 건축물의 경우 분양처분고시일 이전에 사용승인이 되었거나 사실상 사용하는 경우에는 지방세법시행령제73조제4항에 따라 별도로 취득일로 판단하고 「분양처분고시일의 익일」까지 청산이 완료되지 아니한 경우에는 지방세법 제71조의 규정에 의거 수정신고기산일(공사비의 정산일)로부터 60일 이내 수정신고토록 하여야 하는 것이다.

※ 승계조합원의 범위 : 사업시행인가일 이후 분양처분(환지처분)일 이전까지의 승계조합원으로 한정함

조합원에 대한 과세범위도 당초조합원의 경우 도시재개발법 등 관계법령에 의하여 청산금을 부담하는 경우에는 그 청산금에 상당하는 부동산 부분은 과세하고 승계조

합원의 경우에는 환지처분 등으로 취득하는 부동산 가액의 합계액에서 종전의 부동산 가액의 합계액을 공제하여 초과액이 있는 경우 그 초과액에 상당한 부동산을 과세대상으로 하되, 그 초과액에 상당하는 부동산 가액의 범위를 「청산금」으로 하여야 하는 것이다. 적용시기는 2001. 1. 1이후 취득하는 분(분양처분고시일 익일)부터 적용하면 무리가 없다고 사료된다(같은 취지: 행자부 세정 13407-280, 2001. 3. 16).

6. 계약의 실효와 법인의 비업무용 토지중과세

구 지방세법시행령 제84조의4제1항의 규정에 의거 법인의 비업무용 토지는 당해 법인이 토지를 취득한 후 유예기간내에 당해 법인의 고유업무로 정하여진 업무에 직접사용하지 아니하는 경우에는 법인의 비업무용 토지에 해당하는 것이며, 사용을 하였다고 하더라도 2년이상 고유업무에 직접 사용하여야 법인의 비업무용 토지에서 제외되는 것이다. 그런데 법인이 유효하게 매각한 후에 거래상대방의 해제권에 기하여 다시 소유권을 환원하게 되는 경우에는 종전의 취득과는 달리 새로운 취득에 해당되고 그에 기하여 다시 취득이 되었다고 보아 취득세 납세의무와 동시에 법인의 비업무용 토지의 문제가 발생하는 지 여부를 검토하여 보면 우선 소유권의 환원에 기하여 새로이 취득한 것은 지방세법 제104조 제8호에서 규정하는 취득으로 볼 수가

없는 것이고 나아가 취득행위가 없는 이상 이를 터잡아 새로운 취득이라고 보아 법인의 비업무용 토지라고 판단할 필요가 없게 되는 것이다.

[사례] 취득여부와 법인의 비업무용 토지의 판단

1. 등록세는 재산권 기타권리의 취득·이전·변경 또는 소멸에 관한 사항을 공부에 등기 또는 등록하는 경우 그 등기 또는 등록행위 자체를 과세대상으로 하는 조세로서 소유권이전등기에 대한 말소등기를 하는 경우에는 지방세법 제131조 제1항 제8호의 규정에 의한 세율(매건당 3,000원)이 적용된다.

2. 구 지방세법시행령(1998.12.31 대통령령 제15982호) 제84조의4 제1항 제2호 본문 규정에 의거 법인이 토지를 취득한후 목적사업에 직접 사용한 날을 합한 기간이 2년을 초과하지 아니한 토지로서 취득일로부터 3년내에 정당한 사유없이 매각한 토지는 법인의 비업무용 토지로서 중과세 되는 것이나, 소유권이전등기의 원인이었던 매매계약을 소급적으로 실효시키는 합의해계약정에 기초하여 소유권이전등기를 말소하는 원상회복조치로 그 소유권을 취득한 것은 동법 제104조 제8호 규정의 「취득」에 해당되지 아니함(대판93누11319, '93.9.14 및 행정자치부 심사2000-520, 2000.6.27 참조)으로 별도의 새로운 취득행위가 없는 이상 법인의 비업무용 토지에 관한 문제는 발생되지 아니하는 것임(행자부 세정 세정13407-72, 2001. 1. 16).

7. 환매취득과 비과세적용

거래계약을 체결함과 동시에 환매특약을 하는 경우에는 그 환매특약등기에 기인하여 환매기간내에 환매권을 행사할 수 있는 것이다. 따라서 환매권의 행사를 하게 되면 취득의 효력이 소급하여 없어지게 되고 그로 인하여 소유권을 다시 취득하게 됨으로 취득의 문제가 발생하게 되는 것이다. 그러면 이와 같이 환매권의 행사로 유효하게 취득한 소유권이 소급하여 되돌아가 가게 되면 취득의 문제가 원천적으로 발생되지 아니하나 실제로는 CNLER의 문제가 발생하게 되어 납세의무 문제가 발생하게 되는 것이다.

그리하여 지방세법 제110조에서는 환매권의 행사등으로 인한 취득을 형식적인 소유권의 취득으로 보아 취득세를 부과하지 아니하고 있는 것이다.

가. 환매등기를 병행하는 부동산의 매매로서 환매기간내에 매도자가 환매한 경우의 그 매도자와 매수자의 취득

나. 토지수용법 또는 공공용지의취득및손실보상에관한특별법의 규정에 의한 환매권의 행사로 매수하는 부동산의 취득

다. 징발재산정리에관한특별조치법 또는 국가보위에관한특별조치법폐지법률 부칙 제2항의 규정에 의한 동원대상지역내의 토지의 수용·사용에 관한 환매권의 행사로 매수하는 부동산의 취득

[사례] 환매권행사와 취득세 비과세판단

지방세법 제110조는 일단 적법하게 매도한 부동산을 환매권의 행사로 재취득하는 경우 이를 형식적인 취득으로 보아 매도자나 매수자 모두에게 취득세를 부과하지 않는다는 규정으로, 여기에서의 환매권이란 환매요건이 구비된 때에 환매권자가 환매기간내에 약정한 대금을 지급하고 일방적으로 매수(환매)의 의사표시를 함으로서 성립하는 것(같은 취지의 대법원 판결 86다324, 1987. 4. 14)인 바, 청구인의 경우 환매기간으로 약정한 계약일로부터 3년(1994. 9. 30)이내인 1994. 9. 16 환매권 행사를 통보하였고, 주택조합이 환매에 불응하자 1994. 9. 28 환매대금을 공탁하였으며, 그 후 이를 원인으로 소유권 이전등기가 이루어진 이상 비록 그 등기의 시기가 환매기간이 경과된 뒤라 하더라도 지방세법 소정의 요건을 일탈한 것으로 볼 수 없음에도 이 건 취득세 등을 부과 고지한 처분청의 행위에는 환매권과 변제공탁의 법리를 오해한 잘못이 있다(행자부 지방세심사98-548, 1998. 10. 29).

[사례] 환매등기여부와 비과세 판단

구지방세법 제110조 제1항 제7호에서 환매등기를 병행하는 부동산의 매매로서 환매기간내에 매도자가 환매한 경우의 그 매도자와 매수자의 취득은 형식적인 취득으로 보아 취득세를 비과세하도록 규정하고 있으나, 환매는 원래 특정한 매매계약에 있어서 당해 물건에 존재하는 매도자의 일방적인 매도 목적을 관철시키기 위한 권리적

보장책으로서 환매라는 말자체가 매도자를 위한 용어이므로 매수자 입장에서는 해제청구권이라고 보는 것이 타당하며, 매수자가 환매권을 행사할 수 없는 것이므로 환매권은 매도자만이 행사하는 것으로 볼 때, 매수자의 요청에 의하여 환매되는 경우에는 합의해제 청구에 해당되어 비과세대상으로 볼 수 없다 할 것이므로 청구인이 1993. 11. 30 취득한 이 건 토지가 환매로 인한 취득세 비과세대상이 되려면, 매도자(부산광역시)의 환매권 행사로 환매기간(1995. 8. 28~1998. 8. 27)내에 환매가 이루어진 경우에만 가능하다 할 것인데, 이 건 토지는 청구인의 요구에 의하여 환매를 추진해 왔으며, 환매기간 만료일(1998. 8. 27)이 경과된 현재까지 환매가 이루어지지 아니하였으므로 취득세 비과세대상으로 볼 수 없다(행정부 지방세심사98-511, 1998. 9. 30).

8. 수정신고납부와의 관계

수정신고납부제도는 지방세를 신고납부한 후의 사정변경으로 당초 신고내용에 대한 변경이 불가피한 경우 납세자 스스로 수정할 수 있는 기회를 부여함으로써 신고납부로 인한 불이익을 배제하고 자진신고납세풍토의 정착을 유도하기 위하여 당초 신고내용에 대한 수정이 가능하도록 하려는 제도이다. 취득세·등록세·주민세 등을 세법에 규정된 신고납부기한까지 신고납부를 함에 있어서 납부할 과세표준액 또는 세액이 확정되지 아니함으로 인하여 정당

세액을 신고납부할 수가 없어서 불가피하게 과소 또는 과다 신고납부한 납세자에게 사후에 수정신고 납부할 수 있는 기회를 부여하여 본의 아니게 불이익이 초래되는 일이 없도록 하는 것이다.

지방세법제71조제1항의 규정에 의거 수정신고는 지방세법에 의한 신고납부기한내에 지방세를 신고납부한 자가 다음 각호의 1에 해당하는 사유가 발생한 경우에는 대통령령이 정하는 날부터 60일 이내에 수정신고를 할 수 있으며, 그 사유로는 신고납부 당시에 있어서 증빙서류의 압수 또는 법인의 청산 기타 부득이한 사유로 인하여 과세표준액 및 세액을 정확하게 계산할 수 없었으나 그 후 당해 사유가 소멸한 경우 이 이에 해당하는 것이다.

그런데 취득이후 사정변경으로 합의계약 해제약정을 체결하는 것이 수정신고납부사유에 해당하는 것인가?

수정신고납부는 이미 납세의무가 성립한 부분에 대하여 구체적으로 납세의무를 확정하기 위한 것이므로 납세의무의 확정과 관련된 사항이다. 따라서 합의계약해제로 소유권의 취득 및 박탈은 납세의무의 성립과 관련된 것이므로 확정과는 달리 판단하여야 하기 때문에 수정신고납부사유에 합의계약해제는 이에 해당되지 아니하는 것이다.

[판례] 수정신고의 범위와 취득판단

1. 지방세법 제72조 제1항은 "이 법에 의한 처분(신고납부 또는 수정신고납부를 한 경우에는 그 신고납부를 한 때에 처분이 있었던 것으로 본다.)으로서 위법 또는

부당한 처분을 받았거나 필요한 처분을 받지 못함으로써 권리 또는 이익의 침해를 당한 자는 이의신청 및 심사청구를 할 수 있다.”고 규정하고 있는바, 이 규정 중 괄호 부분은 처분의 범위를 확대하여 납세의무자의 권리구제기회를 확대하고자 함에 그 취지가 있는 만큼, 세액을 납부하지 아니한 채 신고 또는 수정신고만을 한 납세의무자에게도 권리구제의 기회를 열어 줄 필요성이 있고, 지방세법상 신고납부방식의 조세의 경우 원칙적으로 납세의무자가 스스로 과세표준과 세액을 정하여 신고하는 행위에 의하여 조세채무가 구체적으로 확정되고 그 납부행위는 신고에 의하여 확정된 구체적 조세채무의 이행으로 하는 것에 불과한 점 등에 비추어 지방세법 제72조 제1항 괄호 부분의 신고납부 또는 수정신고납부에 납부가 수반되지 아니하는 신고 또는 수정신고도 포함되는 것으로 보아야 한다.

2. 지방세법 제29조 제1항 제1호는, 취득세는 취득세 과세물건을 취득하는 때에 그 납세의무가 성립한다고 규정하고, 지방세법 제105조 제2항은 부동산의 취득에 관하여 민법 등 관계 법령의 규정에 의한 등기 등을 이행하지 아니한 경우라도 사실상으로 취득한 때에는 취득한 것으로 본다고 규정하고 있으며, 여기에서 사실상의 취득이란 일반적으론 등기와 같은 소유권 취득의 형식적 요건을 갖추지는 못하였으나 대금의 지급과 같은 소유권 취득의 실질적 요건을 갖춘 경우를 말한다.

3. 부동산 매매계약을 체결하면서 계약금을 지급하고 중도금은 기존의 세입자 임대차 보증금으로 대체하며 잔금은 대출받아 지급하기로 약정을 하였다가 그 매매계약이 해제된 경우, 그 부동산을 사실상으로 취득하지 못하였다(대판 99두5955, 2001. 2. 9.).

