

[판례평석] 건물의 건축으로 인한 취득세 납세의무 성립시기

(대법원 2023. 12. 28. 선고 2020두49997 판결)

유철형 변호사

1. 사실관계

가. 주식회사 OO빌딩과 OO주택 주식회사(이하 모두 ‘소외 회사’라 한다)가 건축주로서 신축 중이던 통영시 (지번 생략) 지상 공동주택(이하 ‘이 사건 건축물’이라 한다)에 관하여 2017. 4. 17. 가압류등기촉탁에 따른 소외 회사 명의의 소유권보존등기가 마쳐졌다.

나. 소외 회사는 2017. 3. 31. 피고에게 이 사건 건축물에 대하여 사용승인을 신청한 다음 2017. 4. 21. 원고와 이 사건 건축물에 관한 신탁계약을 체결하고 같은 날 원고에게 소유권이전등기 및 신탁등기를 마쳐주었다.

다. 피고는 2017. 6. 26. 이 사건 건축물에 대한 사용승인을 하였다.

라. 원고는 2017. 8. 24. 피고에게 이 사건 건축물에 대하여 취득세, 지방교육세 및 농어촌특별세(이하 ‘취득세 등’이라 한다)를 신고하고, 2017. 10. 24. 납부불성실 가산세와 함께 납부하였다.

마. 원고는 2017. 12. 15. 이 사건 건축물의 취득세 등 납세의무자는 원고가 아니라 소외 회사라는 이유로 취득세 등에 대한 경정청구를 하였으나 피고는 2018. 1. 3. 이를 거부하였다(이하 ‘이 사건 처분’이라 한다).

2. 쟁점

이 사건의 쟁점은 건물의 건축으로 인한 취득세 납세의무 성립시기이다.

3. 원심 판결의 요지[부산고등법원 2020. 9. 2. 선고 (창원)2019누12237 판결]

가. 당사자들의 주장

(1) 원고 주장

소외 회사가 자신의 비용과 노력으로 이 사건 건축물을 완공하여 그 소유권을 원시취득하였고, 원고는 이미 완성된 건축물을 소외 회사와의 신탁계약에 따라 승계취득하였을 뿐이다. 따라서 원고가 이 사건 건축물을 원시취득하였음을 전제로 하는 이 사건 처분은 위법하다.

(2) 피고 주장

원고는 2017. 4. 21. 소외 회사로부터 미완공 상태의 이 사건 건축물을 양수한 다음 나머지 공사를 진행하여 2017. 6. 26. 피고로부터 사용승인을 받았다. 따라서 이 사건 건축물의 원시취득자는 원고로 보아야 하고, 나아가 구 지방세법 시행령(2018. 2. 9. 대통령령 제28627호로 개정되어 시행되기 전의 것, 이하 같다) 제20조 제6항은 건축물을 건축하여 취득하는 경우 사용승인서를 내주는 날과 사실상의 사용일 중 빠른 날을 취득일로 본다고 규정하고 있으므로, 사법상 원시취득자가 누구인지와 무관하게 원고가 이 사건 건축물의 원시취득자로 간주된다. 따라서 이 사건 처분은 적법하다.

나. 이 사건 처분의 적법 여부

(1) 이 사건 건축물의 원시취득자

건축주의 사정으로 건축공사가 중단되었던 미완성의 건물을 인도받아 나머지 공사를 마치고 완공한 경우, 그 건물이 공사가 중단된 시점에서 이미 사회통념상 독립한 건물이라고 볼 수 있는 형태와 구조를 갖추고 있었다면 원래의 건축주가 그 건물의 소유권을 원시취득하고, 최소한의 기둥과 지붕 그리고 주벽이 이루어지면 독립한 부동산으로서의 건물의 요건을 갖춘 것이라고 보아야 한다(대법원 2002. 4. 26. 선고 2000다16350 판결 등 참조).

갑 제12호증, 을 제1 내지 10호증(각 가지번호 포함)의 각 기재 및 영상, 이 법원의 서성덕에 대한 사실조회결과 및 변론 전체의 취지에 의하면, 소외 회사가 이 사건 건축물에 관한 사용검사를 신청한 2017. 3. 31. 당시 개별 세대 내장공사 및 일부 공용시설·설비에 관한 마무리 공사만을 남겨두고 있었을 뿐 기초공사 및 골조·외장공사 등 건물 주요 부분에 관한 공사는 대부분 완료되어 있었던 사실, 감리인 역시 그 직후인 2017. 4.경에 공사가 완료되었다는 공사감리보고서를 제출한 사실을 알 수 있다. 그렇다면, 이 사건 건축물은 소외 회사가 피고에게 사용검사를 신청한 2017. 3.말에서 2017. 4. 17. 소외 회사 앞으로 소유권보존등기가 이루어지기 전에 이미 독립한 건물로서의 요건을 모두 갖추고 있었다 할 것이므로, 소외 회사가 그 소유권을 원시취득하였다고 봄이 상당하다.

(2) 원고가 구 지방세법상 이 사건 건축물의 원시취득자로 간주되는지 여부

구 지방세법 제7조 제1항은 부동산 등을 취득한 자에게 취득세를 부과한다고 정하고

있고, 같은 법 제6조 제1호는 ‘건축에 의한 원시취득’을 취득세에서의 ‘취득’의 개념에 포함시키면서도 ‘원시취득’의 의미에 대해서 별도로 규정하거나 하위법에서 그 의미를 구체화하도록 위임하고 있지도 않다. 그러므로 위 ‘원시취득’의 의미는 지방세법의 취지와 입법 목적, 관련 규정의 문언 내용과 체계 등을 종합하여 해석하여야 하고, 상위법의 해석상 도출되는 ‘원시취득’의 의미를 하위법에서 임의로 변경·확장할 수는 없다.

그런데 취득세는 본래 재화의 이전이라는 사실 자체를 포착하여 거기에 담세력을 인정하고 부과하는 유통세의 일종으로 사실상의 취득행위 자체를 과세객체로 하는 것인 점(대법원 1998. 12. 8. 선고 98두14228 판결 등 참조), 구 지방세법(2019. 8. 27. 법률 제 16568호로 개정되기 전의 것) 제7조 제2항은 부동산 등의 취득은 민법에 따라 등기를 하지 아니한 경우라도 사실상 취득하면 취득한 것으로 본다고 규정하고 있는 점 등에 비추어 보면, 지방세법이 정한 ‘원시취득’의 의미를 사법상의 ‘원시취득’의 의미와 달리 보아야 할 아무런 이유가 없다.

나아가 구 지방세법 시행령 제20조 제6항을 이 사건과 같이 사법상의 원시취득자와 사용승인서 수령자가 다른 경우 사용승인서 수령자를 원시취득자로 의제하는 의미로 해석하면, 건축물을 원시취득하여 담세력을 갖춘 건축주는 취득세 납세의무를 면하게 되어 오히려 실질과세의 원칙 및 조세평등의 원칙에 반하는 부당한 결과가 초래된다. 따라서 이와 다른 전제에 선 피고의 이 부분 주장은 이유 없다.

(3) 결론

따라서 이 사건 건축물의 원시취득으로 인한 취득세 납세의무자는 소외 회사라고 보아야 할 것인바, 이와 달리 원고가 이 사건 건축물의 원시취득자임을 전제로 하는 이 사

건 처분은 위법하여 취소되어야 한다.

4. 대상 판결의 요지

가. 관련 규정

구 지방세기본법(2019. 12. 31. 법률 제16854호로 개정되기 전의 것) 제34조 제1항 제1호는 취득세를 납부할 의무는 ‘과세물건을 취득하는 때’ 성립한다고 규정하고 있다. 그리고 구 지방세법(2017. 12. 26. 법률 제15292호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제6조 제1호는 ‘취득’을 ‘건축 등과 그 밖에 이와 유사한 취득으로서 원시취득, 승계취득 또는 유상·무상의 모든 취득’으로 정의하면서 그 괄호에서 ‘수용재결로 취득한 경우 등 과세대상이 이미 존재하는 상태에서 취득하는 경우’를 원시취득에서 제외하는 한편, 제7조 제1항에서 “취득세는 부동산, 차량, 기계장비, 항공기, 선박, 임목, 광업권, 어업권, 골프회원권, 승마회원권, 콘도미니엄 회원권, 종합체육시설 이용회원권 또는 요트회원권(이하 ‘부동산등’이라 한다)을 취득한 자에게 부과한다.”라고 규정하고, 같은 조 제2항 본문에서 ‘부동산등의 취득은 민법 등 관계 법령에 따른 등기·등록을 하지 아니한 경우라도 사실상 취득하면 각각 취득한 것으로 보고 해당 취득물건의 소유자 또는 양수인을 각각 취득자로 한다.’고 규정하고 있다.

구 지방세법 제10조 제7항은 ‘취득세의 과세표준이 되는 가액, 가격 또는 연부금액의 범위 및 그 적용과 취득시기에 관하여는 대통령령으로 정한다.’고 규정하고, 그 위임에 따른 구 지방세법 시행령(2018. 2. 9. 대통령령 제28627호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제20조 제6항 본문은 건축물을 건축하여 취득하는 경우의 취득시기에 관하여 ‘사용승인서를 내주는 날(사용승인서를 내주기 전에 임시사용승인을 받은 경우에는 그 임시사용승인일을 말하고, 사용승인서 또는 임시사용승인서를 받을 수 없는 건축물의 경우에는 사실상 사용이 가능한

날을 말한다)과 사실상의 사용일 중 빠른 날을 취득일로 본다.’ 고 규정하고 있다. 한편 같은 조 제13항은 ‘제1항, 제2항 및 제5항에 따른 취득일 전에 등기 또는 등록을 한 경우에는 그 등기일 또는 등록일에 취득한 것으로 본다.’ 고 규정하면서도 건축물을 건축하여 취득하는 경우에 관한 제6항을 그 적용대상에서 제외하고 있다.

나. 판단

1) 이러한 관련 규정의 체계와 문언 및 그 내용 등에 비추어 보면, 건축물을 건축하여 취득하는 경우에는 사용승인일과 사실상의 사용일 중 빠른 날이 그 건축물의 취득일이 되고, 당시의 건축물 소유자가 취득세 등의 납세의무자에 해당한다고 보아야 한다. 이와 같은 건축물의 취득시기가 도래하기 전까지는, 비록 사회통념상 독립한 건물이라고 볼 수 있는 형태와 구조를 갖추었고 그 건물에 대하여 사용승인을 신청하였다거나 소유권보존등기를 마쳤더라도 그 건물에 대하여 취득세 등 납세의무가 성립하였다고 볼 수 없다.

2) 그런데도 원심은 건축물을 신축하는 경우 사회통념상 독립한 부동산으로서 건물의 요건을 갖춘 시점에 취득세 등 납세의무가 성립한다는 잘못된 전제에서, 이 사건 건축물의 신축에 따른 취득세 등 납세의무자를 소외 회사라고 판단하였다. 이러한 원심의 판단에는 취득세 등 납세의무의 성립요건 및 납세의무자 등에 관한 법리를 오해하여 판결에 영향을 미친 잘못이 있다.

5. 대상 판결에 대하여

가. 취득 관련 법리

취득세 과세대상은 지방세법에 열거된 과세대상 물건(부동산, 차량, 기계장비, 항공기,

선박, 입목, 광업권, 어업권, 골프회원권, 승마회원권, 콘도미니엄 회원권, 종합체육시설 이용회원권 또는 요트회원권. 지방세법 제7조 제1항)의 취득행위이다. 여기에서의 “취득”은 매매, 교환, 상속, 증여, 기부, 법인에 대한 현물출자, 건축, 개수, 공유수면의 매립, 간척에 의한 토지의 조성 등과 기타 이와 유사한 취득으로서 원시취득, 승계취득, 유상·무상의 모든 취득을 말한다(지방세법 제6조 제1호).

취득세에서의 취득은 법률상 취득 외에 ‘사실상 취득’을 포함한다. 즉, 등기·등록 등과 같은 소유권 취득의 형식적 요건을 갖추지 못하였다라도 대금의 지급과 같은 소유권 취득의 실질적 요건을 갖춘 사실상의 취득을 포함한다(지방세법 제7조 제2항. 대법원 2009. 4. 23. 선고 2009다5001 판결 등).

건축의 경우 취득세 납세의무가 성립하는 취득시기는 사용승인서 교부일(사용승인서를 내주기 전에 임시사용승인을 받은 경우에는 그 임시사용승인일을 말하고, 사용승인서 또는 임시사용승인서를 받을 수 없는 건축물의 경우에는 사실상 사용이 가능한 날을 말한다)과 사실상의 사용일 중 빠른 날이다(지방세법 시행령 제20조 제6항). 대법원은 아파트 준공검사를 받기 전에 일부 세대만 사실상 입주하여 사용한 경우 건축업자가 부담하는 취득세 납세의무는 입주한 건물 부분에 한하여 성립한다는 입장이다(대법원 1997. 12. 12. 선고 97다42687 판결).

나. 대상 판결의 의의

구 지방세법 시행령 제20조 제1항, 제2항, 제5항은 무상취득과 유상취득, 연부취득의 취득시기에 대하여 규정하고 있고, 같은 조 제13항은 위 제1, 2, 5항에 따른 취득일과 등기 또는 등록일 중 빠른 날을 취득일로 규정하고 있다. 한편, 같은 조 제6항은 건축물의 취득시기를 사용승인서 교부일과 사실상의 사용일 중 빠른 날로 규정하고 있는데, 위 제13항은 제6항을

제외하고 있으므로, 건축물의 경우에는 등기 또는 등록일을 취득일로 보지 않고, 위 제6항에 따른 날을 취득일로 보는 것이다.

대상 판결 사안의 경우 소외 회사는 건축주로서 이 사건 건축물에 대한 사용승인을 받기 이전에 신탁회사인 원고에게 이 사건 건축물을 신탁하였고, 원고에게로 이 사건 건축물에 대한 소유권이전등기 및 신탁등기가 마쳐진 이후에 이 사건 건축물에 대한 사용승인이 나왔다. 따라서 이 사건 건축물의 취득일은 위 사용승인일이 되고, 그 당시 소유자인 원고가 이 사건 건축물의 취득세 납세의무자가 된다. 다만, 대상 판결과 같이 사법상의 원시취득자와 사용승인서 수령자가 다른 경우 사용승인서 수령자를 원시취득자로 해석하면, 건축물을 원시취득하여 담세력을 갖춘 건축주는 취득세 납세의무를 면하게 되어 실질과세의 원칙 및 조세평등의 원칙에 반하는 부당한 결과가 초래되므로, 이에 대한 입법적인 보완이 필요하다.