



원금보장제에 따라 환급조정 금액을 후발적 사유에 의한 경정사유로 볼 수 있나?

김해철_법무법인 광장 전문위원

부산지방법원	2015년 6월 5일 선고	(원고 패소)	(2014가합3311 판결)
부산고등법원	2015년 11월 4일 선고	(원고 패소)	(2015누21582 판결)
대 법 원	2018년 9월 13일 선고	(원고 패소)	(2015두57345 판결)

[관련조문] 구 지방세기본법(2015.5.18. 법률 제13293호로 개정되기 전의 것) 제51조 제1항 제1호, 같은 법 시행령(2017.3.27. 대통령령 제27958호로 전부 개정되기 전의 것) 제30조 제2호

I_ 서언

최근 건설사들이 아파트 등을 분양하면서 분양 촉진을 위하여 분양가보다 가격이 하락하면 이를 보장한다는 원금보장제, 안심보장제 등 다양한 명칭과 형태로 분양함에 따라 아파트 가격이 적정가격을 유지하였을 때는 문제가 없지만 당초 분양가보다 아파트 가격이 하락하는 경우 분양사와 분양자, 분양자와 과세관청 간에 다툼이 발생하고 있다. 전자의 경우 입주 이후 아파트 가격이 하락하더라도 실거래가액에 대한 산정과 관련하여 다툼이 발생하고 있고, 후자의 경우에

이번 소송과 같이 분양사가 아파트 가격 하락에 따라 분양가격을 환급해 주었다 하더라도 이미 성립된 납세의무에는 변동이 없다는 주장과 후발적 사유에 의한 경정청구의 대상이 된다는 주장이 대립되고 있다.

이에 대하여 최근의 대법원 2018.9.13. 선고 2015두57345 판결에서는 매매계약에 따른 소유권이전등기가 마쳐진 이후 매매계약에서 정한 조건이 사후에 성취되어 대금감액이 이루어졌다 하더라도, 당초의 취득가액을 기준으로 한 적법한 취득행위가 존재하는 이상 위와 같은 사유는 특



세무판례해설

별한 사정이 없는 한 취득행위 당시의 과세표준을 기준으로 성립한 조세채권의 행사에 아무런 영향을 줄 수 없고, 따라서 위와 같은 사유만을 이유로 통상적인 경정청구나 후발적 경정청구를 할 수도 없다는 판결을 내렸다. 이하에서는 이 판결의 배경이 되는 지방세기본법에서 정하고 있는 경정청구와 후발적 사유의 기본 법리를 먼저 짚어본 후 판례에서 나타나고 있는 논리를 검토해 보기로 한다.

II_ 사실관계

원고들은 주식회사 00건설이 신축한 부산 00구 00길 이 사건 아파트를 분양받으면서 분양가격 미만으로 시세 하락 시 원금 보장제를 적용하기 위하여 잔금 납부 시 분양대금의 10%를 2년간 납부유예하는 공급계약 특약서를 작성하여 2011년 11월 경 아파트 공급계약서 및 00건설로부터 제출받은 분양금 납부확인서를 첨부하여 취득세를 신고·납부한 후 아파트에 관한 소유권이전 등기를 각 경료하였다. 이후 이 사건 특약에 따라 입주지정 만료일로부터 2년이 지난 시점인 2013.6.30. 기준으로 이 사건 아파트의 동·호수별 시가감정을 의뢰한 결과 876세대의 시세가 10% 이상 하락된 것으로, 145세대의 시세가 6.225% 하락된 것으로 각 평가되었다.

이에 원고들은 00건설과 사이에 위 특약에 따라 잔금 납부 유예분을 시세하락분(6.225%~10%)과 각 상계처리하였으며, 원고들은 2013.11.14. 피고에게 기납부 취득세의 과세표준액에서 상계처리된 금액 상당의 취득세 환급을 요청하였으나, 피고는 2013.11.21. 이 사건 특약에 따른 분양대금의 상계처리가 이미 성립한 취득세의 효력에 영향을 미치지 않음을 이유로 취득세 환

급이 불가하다는 회신을 하였다.

III_ 이 사건의 쟁점

이 사건의 쟁점은 아파트를 분양받으면서 분양가격 미만으로 시세 하락 시 원금 보장제를 적용하기 위하여 잔금 납부 시 분양대금의 10%를 2년간 납부유예 하는 공급계약 특약에 따라 분양자가 일부 환급을 받은 경우 후발적 사유 등에 의한 경정 등의 청구 대상으로 볼 수 있는지 여부이다.

IV_ 법원의 판단

취득세는 본래 재화의 이전이라는 사실 자체를 포착하여 거기에 담세력을 인정하고 부과하는 유통세의 일종으로 취득자가 재화를 사용·수

조세채권은 그 취득행위라는 과세요건 사실이 존재함으로써 당연히 발생하고, 일단 적법하게 취득한 이상 그 이후에 계약이 합의해제되거나, 해제조건의 성취 또는 해제권의 행사 등에 의하여 소급적으로 실효되었다 하더라도 이는 이미 성립한 조세채권의 행사에 아무런 영향을 줄 수 없다.





익·처분함으로써 얻을 수 있는 이익을 포착하여 부과하는 것이 아니다(대법원 2017.6.8. 선고 2015두49696 판결 등 참조). 이처럼 부동산 취득세는 부동산의 취득행위를 과세객체로 하는 행위세이므로, 그에 대한 조세채권은 그 취득행위라는 과세요건 사실이 존재함으로써 당연히 발생하고, 일단 적법하게 취득한 이상 그 이후에 계약이 합의해제되거나, 해제조건의 성취 또는 해제권의 행사 등에 의하여 소급적으로 실효되었다 하더라도 이는 이미 성립한 조세채권의 행사에 아무런 영향을 줄 수 없다(대법원 2001.4.10. 선고 99두6651 판결 등 참조).

이러한 취득세의 성격과 본질 등에 비추어 보면, 매매계약에 따른 소유권이전등기가 마쳐진 이후 매매계약에서 정한 조건이 사후에 성취되어 대금감액이 이루어졌다 하더라도, 당초의 취득가액을 기준으로 한 적법한 취득행위가 존재하는 이상 위와 같은 사유는 특별한 사정이 없는 한 취득행위 당시의 과세표준을 기준으로 성립한 조세채권의 행사에 아무런 영향을 줄 수 없고, 따라서 위와 같은 사유만을 이유로 구 「지방세기본법」(2015.5.18. 법률 제13293호로 개정되기 전의 것) 제51조 제1항 제1호에 따른 통상의 경정청구나 같은 조 제2항 제3호, 구 「지방세기본법 시행령」(2017.3.27. 대통령령 제27958호로 전부 개정되기 전의 것) 제30조 제2호 등에 따른 후발적 경정청구를 할 수도 없다고 판시하였다.

V_ 대상 판결에 대하여

가. 후발적 사유 등에 의한 경정 등의 청구

경정청구제도는 객관적으로 존재하는 진실한 세액을 초과하여 착오 등으로 과다신고·납부한 경우에 이를 시정하거나 일정한 후발적 사유의 발

생으로 말미암아 과세표준 및 세액 등의 산정기초에 변동이 생긴 경우에 납세의무자의 이익을 위하여 그러한 사정을 반영하여 시정하게 하는 법적 장치이다.

경정청구 등에 대한 규정은 1997.8.30. 법률 제 5406호로 개정된 지방세법에서 제72조를 신설하여 수정신고하는 제도가 최초로 도입되었는데, 현행 국세기본법과는 달리 감액수정신고도 가능하고, 후발적 사유로 인한 수정신고도 규정하고 있어, 사실상 국세의 경정청구제도를 일부 포함하는 제도로 운영하다가 지방세법을 분법하면서 현재의 경정 등의 청구에 관한 규정을 설치하였다. 이와 같은 경정처분은 추상적으로 성립한 납세의무를 구체적으로 확정하는 행정처분으로서 그 법률적 성질은 당초 처분과 마찬가지로 과세요건사실을 파악하여 이를 확인하는 것을 내용으로 하는 확인행위(確認行爲)로 보는 것이 통설이다.

여기에서 경정 등의 청구 대상 및 기한은 법정 신고기한내 과세표준 신고서를 제출한 자의 경정 등의 청구와 후발적 사유 등에 의한 경정 등의 청구로 구분된다. 법정신고기한내 과세표준 신고서를 제출한 자의 경정 등의 청구는 지방세기본법 또는 지방세관계법에 따른 과세표준 신고서를 법정신고기한까지 제출한 자는, 과세표준 신고서에 기재된 과세표준 및 세액이 지방세법에 따라 신고하여야 할 과세표준 및 세액을 초과할 때 과세표준 신고서에 기재된 환급세액이 지방세법에 따라 신고하여야 할 환급세액보다 적을 때에는 법정신고기한이 지난 후 5년 이내[지방세법에 따른 결정 또는 경정이 있는 경우에는 그 결정 또는 경정이 있음을 안 날(결정 또는 경정의 통지를 받은 때에는 그 통지를 받은 날)부터 60일



세무판례해설

이내¹⁾(법정신고기한이 지난 후 5년 이내로 한정한다)를 말한다]에 최초 신고 및 수정신고한 지방세의 과세표준 및 세액의 결정 또는 경정을 지방자치단체의 장에게 청구할 수 있다.

한편 후발적 사유 등에 의한 경정 등의 청구는 과세표준 신고서를 법정신고기한까지 제출한 자 또는 지방세의 과세표준 및 세액의 결정을 받은 자는, △첫째, 최초의 신고, 결정 또는 경정에서 과세표준 및 세액의 계산근거가 된 거래 또는 행위 등이 그에 관한 소송에 대한 판결(판결과 동일한 효력을 가지는 화해나 그 밖의 행위를 포함한다.)에 따라 다른 것으로 확정되었을 때 △둘째, 조세조약에 따른 상호합의가 최초의 신고·결정 또는 경정의 내용과 다르게 이루어졌을 때 △셋째, 이와 유사한 사유로서 대통령령으로 정하는 사유가 해당 지방세의 법정신고기한이 지난 후에 발생하였을 때에는 위의 경정청구에서 규정하는 기간에도 불구하고 그 사유가 발생한 것을 안 날부터 2개월 이내에 결정 또는 경정을 청구할 수 있다고 규정하고 있다.

여기에서 “대통령령으로 정하는 사유가 해당 지방세의 법정신고기한이 지난 후에 발생하였을 때”라 함은, ① 최초의 신고·결정 또는 경정을 할 때 과세표준 및 세액의 계산근거가 된 거래 또는 행위 등의 효력과 관계되는 관청의 허가 그 밖의 처분이 취소된 경우 ② 최초의 신고·결정 또는 경정을 할 때 과세표준 및 세액의 계산근거가 된 거래 또는 행위 등의 효력과 관계되는 계약이 해당 계약의 성립 후 발생한 부득이한 사유로 해제되거나 취소된 경우 ③ 최초의 신고·결정 또는

경정을 할 때 장부 또는 증명 서류의 압수, 그 밖의 부득이한 사유로 과세표준 및 세액을 계산할 수 없었으나 그 후 해당 사유가 소멸한 때 ④ 위의 이와 같은 규정에 준하는 사유가 있는 경우를 말한다.

나. 그간 후발적 사유 등에 관한 판례의 태도

그간 대법원은 필지 분할을 전제로 부동산에 대한 취득신고를 한 후, 필지 분할상의 문제로 인하여 법원의 조정에 의하여 당초 계약금액을 감액 지급하기로 한 경우, 원고는 이 사건 각 부동산을 매수하기로 하는 계약을 체결하였다가 2011.11.7. 필지 분할 등의 문제로 다시 이 사건 매매계약을 체결하게 되었고, 이에 따라 이 사건 매매 계약에서는 그 목적물 중 00구 00동 00토지를 필지 분할하는 것을 전제로 잔금 지급 시기 등을 정한 점, 민사소송의 소속법원이 사건을 조정에 회부하여 이 사건 각 부동산의 매매대금을 당초의 20억원에서 19억원으로 감액하는 등의 내용으로 이 사건 조정이 성립되었는데, 「민사조정법」 제29조에 의하면 조정은 재판상의 화해와 동일한 효력이 있고, 이와 같이 감액된 매매대금은 여전히 이 사건 각 부동산의 시가표준액보다 많은 금액인 점 등을 종합하여 보면, 이 사건 조정에서 이 사건 각 부동산의 매매대금이 감액된 것은 지방세기본법 제51조 제2항 제1호에서 정한 후발적 경정 청구사유에 해당한다고 봄이 옳다는 이유로, 원고가 당초 이 사건 각 부동산의 취득가액을 20억원으로 하여 신고·납부하였던 취득세 등에 대하여 한 경정청구를 거부한 피고의 이 사건 처분은 위법하다고 후발적 경정청구 사유인 ‘소송에 대한 판결에 따라 다른 것으로 확정되었을 때’까지는 인정하였다(대법 2014두39272, 2014.11.27.).

주1 2018.1.1.부터는 지방세기본법 개정으로 90일 이내로 변경되었다



다. 대상판결의 의의

부동산 취득세는 부동산의 취득자가 실질적으로 완전한 내용의 소유권을 취득하는가의 여부에 관계없이 소유권이전의 형식에 의한 부동산 취득의 모든 경우를 포함하는 것이고, 부동산 취득세는 부동산의 취득 행위를 과세객체로 하여 부과하는 행위세로 보는 것이 일반적인 입장이다.

2011.1.1.부터 시행된 「지방세기본법」은 기존의 국세기본법상 경정청구의 형태를 그대로 받아들이며, 과세표준신고서에 과세표준 등이나 세액 등을 잘못 기재한 경우에 하는 통상의 경정청구제도(제51조 제1항)와 후발적 사유에 의하여 과세표준 등이나 세액 등의 계산의 기초에 변동이 생긴 경우에 하는 후발적 경정청구제도(제51조 제2항)를 두고 있는데, 제1항은 제2항과 달리 당초의 신고내용에 오류나 탈루가 있어 과대 신고된 경우에 경정청구를 할 수 있도록 한 규정으로서, 과대신고된 사유는 지방세법의 규정에 어긋나는 일체의 사유를 의미한다.

위와 같은 「지방세기본법」 제51조 제2항은 당초의 사실관계를 기준으로 했을 때는 당초 과세액이 적정하였으나 이후 사정변경이 발생하여 더 이상 기존의 과세액이 적정하지 않게 되었을 경우의 경정청구를, 같은 조 제1항은 이러한 사

“당초의 사실관계를 기준으로 했을 때는 당해 과세액이 적정하였으나 이후 사실관계가 변경된 경우에 해당한다고 보이는 점을 들어 총 분양대금을 취득가격으로 하여 취득세를 신고한 것이 세법의 규정에 어긋난다거나, 신고내용에 오류나 탈루가 있었던 경우라고는 볼 수 없다고 판시하고 있다.

정 변경이 없이 당초의 사실관계를 기준으로 하더라도 오류·탈루 등으로 인하여 당초 과세액이 적정하지 않은 경우의 경정청구를 규정한 것으로 보아야 하는 점을 들어 이 사건의 경우, 분양대금의 10%에 대한 납부 의무의 이행기를 2년간 유예하기는 하였지만 당초 이를 잔금의 일부로 포함하여 총 분양대금을 산정하여 분양계약이 체결되었고, 그 후 이 사건 아파트의 시세가 하락하여 그 시세 하락분 만큼을 총 분양대금의 10% 범위 내에서 공제하였는바, 이는 당초의 사실관계를 기준으로 했을 때는 당해 과세액이 적정하였으나 이후 사실관계가 변경된 경우에 해당한다고 보이는 점을 들어 총 분양대금을 취득가격으로 하여 취득세를 신고한 것이 세법의 규정에 어긋난다거나, 신고내용에 오류나 탈루가 있었던 경우라고는 볼 수 없다고 판시하고 있다.

금번 판례는 무릇 조세라 함은 국가의 일반적 과세수행에 필요한 재정수요를 국민 각자의 경제적 능력에 따라 반대급부 없이 엄출하는 것이어서 국민의 재산권 등 경제적 이해관계와 밀접한 관계에 놓여 있다. 그리하여 헌법 제38조는 “모든 국민은 법률이 정하는 바에 의하여 납세의 의무를 진다”고 규정하고, 헌법 제59조는 “조세의 종목과 세율은 법률로 정한다”고 규정하고 있



세무판례해설



고, 조세법률주의를 천명하여 조세징수로부터 국민의 재산권을 보호하고 법적 생활의 안전을 도모하고 있다.

조세법률주의는 과세요건법정주의와 과세요건명확주의를 그 핵심적 내용으로 하는 것이지만, 오늘날의 법치주의는 실질적 법치주의를 의미하므로 헌법상의 조세법률주의도 과세요건이 형식적 의미의 법률로 명확히 정해질 것을 요구할 뿐 아니라, 나아가 조세법의 목적이나 내용이 기본권보장의 헌법이념과 이를 뒷받침하는 헌법상의 여러 원칙에 합치될 것을 요구한다(헌재 1997.10.30. 96헌바14, 판례집 9-2,454,462; 1994.6.30. 93헌바9, 판례집 6-1,631,639).

이러한 실질적 조세법률주의의 정신에 비추어 볼 때, 조세법규에서 정한 과세요건이 충족됨으로써 일단 조세채무가 성립·확정되어 납세자가 세액을 납부하였다 하더라도 후발적 사유의 발생으로 과세의 기초가 해소되거나 감축되었다면 결과적으로 조세채무의 전부 또는 일부가 실제

적으로 존재하지 않은 것으로 되고 이미 납부된 세액은 아무런 근거가 없는 것이 되므로 국가는 그러한 납부세액을 납세자에게 반환할 의무가 있다고 보아야 하고, 이에 대응하여 납세자는 그 납부세액의 반환을 청구할 권리가 있다고 하여야 한다.

이를 부인한다면 실제적으로 존재하지도 않는 납세의무를 국민에게 부담시키는 결과가 되고, 이는 결국 아무런 근거 없이 국민의 재산을 빼앗는 것이 되어 조세법률주의 및 재산권을 보장하고 있는 헌법규정에 위배되기 때문이다. 이러한 결정청구권은 납세자주권의 관점에서도 이를 인정하지 않을 수 없다. 조세채권자인 국가 또는 지방자치단체는 조세채무자의 신고내용에 오류·탈루가 있는 등의 경우 부과권의 제척기간 내에서 회수의 제한 없이 경정할 수 있는 바, 이에 대응하여 조세채무자에게도 결과적으로 잘못된 조세법률 관계로 인한 재산적 손실을 회복할 수 있는 길이 열려 있어야 한다.



납세자로서는 국가 또는 지방자치단체의 직권경정에 대하여 불복함으로써 소극적으로 대응할 수 있는 길이 있다고 하지만, 그것만으로는 충분하다고 할 수 없으며 납세자에게도 적극적으로 정당한 세액의 결정 또는 경정을 구할 기회를 부여하는 것이 공평하다. 조세의 본질상 조세법률관계에서 국가가 어느 정도 우월적 지위에 서는 것 자체를 부정할 수는 없다 하더라도 조세채권자와 조세채무자간의 법적 지위에 현저한 불균형이 존재하는 것은 국민주권의 원리와 조세법률주의, 민주적 과세제도의 요청상 지양되지 않으면 안 된다.

따라서 이 사건에서 대법원이 지방세기본법 및 지방세관계법 규정에 따라 후발적 사유에 대한 부동산 취득세 과세요건 등을 고려하여 아파트의 시세가 하락하여 그 시세 하락분 만큼을 총 분양대금의 10% 범위 내에서 공제하였다 하더라도 당해 과세액이 적정하고 이후 사실관계가 변경된 경우에 해당한다고 보이는 점을 들어 총 분양대금을 취득가격으로 하여 취득세를 신고한 것이 세법의 규정에 어긋난다거나, 신고내용에 오류나 탈루가 있었던 경우라고는 볼 수 없다고 판단한 것은 타당하다고 생각한다.

그러나 기존에 확립된 여러 법리가 충돌하고 있으므로 이는 입법적 측면에서 납세자간의 과세형평성, 이해관계인과의 형평, 조세 징수권 확보 등에서 오는 취득세 시점과세의 부정적인 측

면과 취득세의 성격과 본질에 비추어 조건성취에 의한 매매대금의 사후감액은 취득행위 당시의 과세표준을 기준으로 성립한 조세채권의 행사에 아무런 영향을 주지 않는다고 하였으나, 국세인 부가가치세, 증권거래세에 대해서도 경정청구가 허용된다는 확립된 판례에 비추어 볼 때 취득세의 성격이 유통세라는 점은 경정청구를 부인할 근거가 될 수 없다는 측면과 이미 성립한 조세채권이라고 하더라도 법률에서 명문으로 경정청구를 제한하고 있는 경우 외에는 경정청구를 제한할 근거가 없다는 점을 감안할 때 납세자주권 관점 및 지방세의 발전을 통해 국민들에게 한걸음 더 나아가기 위해서는 입법적으로 연구 검토가 필요한 사항이라고 본다.

한편, 「지방세기본법」 제51조 제2항 제3호의 후발적 경정 사유에 해당한다고 하더라도, 후발적 경정사유 각 호의 어느 하나에 해당하는 사유가 발생하였을 때에는 그 사유가 발생한 것을 안 날로부터 2개월 이내에 경정을 청구할 수 있다고 할 것인데(지방세기본법 제51조 제2항), 이 사건의 경우 경정청구를 법령에서 정한 2개월이 경과한 후에 하였으므로 원고들의 경정청구는 「지방세기본법」 제51조 제2항의 기간을 도과하여 부적법하고, 결국 위 각 경정청구를 거부한 이 사건 처분은 적법하다고 판시하고 있어 경정청구를 법정기일인 60일 내에 청구를 하였다면 「지방세기본법」 제51조 제2항 제3호, 같은 법 시행령 제30조 제2호에서 정한 '과세표준 및 세액의 계산근거가 된 거래 또는 행위 등의 효력과 관계되는 계약이 해당 계약의 성립 후 발생한 부득이한 사유로 해제되거나 취소된 경우'로 볼 수 있다는 판단의 여지는 두고 있어 쟁점사항을 검토할 필요가 있다. ①

‘과세표준 및 세액의 계산근거가 된 거래 또는 행위 등의 효력과 관계되는 계약이 해당 계약의 성립 후 발생한 부득이한 사유로 해제되거나 취소된 경우’로 볼 수 있다는 판단의 여지는 두고 있어 쟁점사항을 검토할 필요가 있다.