

재정법제 자료 07-04

국가재정과 조세정책

2007. 8. 25.



한국법제연구원
KOREA LEGISLATION RESEARCH INSTITUTE

워크샵일정

- ◇ 일 시 : 2007년 8월 25일(토) 14:00 ~ 17:00
- ◇ 장 소 : 강원도 홍천 대명비발디파크
- ◇ 주 최 : 한국법제연구원 · 한국조세연구포럼
- ◇ 후 원 : 법무법인 율촌
- ◇ 구 성
 - 등 록 (14:00 ~ 15:00)
 - 사 회 : 곽관훈(한국법제연구원 부연구위원)
 - 회장인사
 - 축 사
 - 학술발표
 - ▶ 제1주제 발표 (15:10 ~ 15:40)
 - 주 제 : 재건축주택조합이 조합원들로부터 신탁받은 토지에 대한 취득세 과세여부
 - 발 표 자 : 이종혁(법무법인 율촌 변호사)
 - ▶ Coffee break (15:40 ~ 15:50)
 - ▶ 제2주제 발표 (15:50 ~ 16:20)
 - 주 제 : 조세법률주의와 지방세조례주의
 - 발 표 자 : 최철호(청주대학교 법과대학 전임강사)
 - ▶ 종합토론 (16:20 ~ 17:00)
 - 사 회 자 : 나성길(재정경제부 박사)
 - 제1주제 토론자 : 박종수(고려대 법대 교수)
 - 제2주제 토론자 : 정평조(홍천세무서 박사)

목 차

■ 제 1 주제 재건축주택조합이 조합원들로부터 신탁받은 토지에 대한 취득세 과세여부(이중혁)

I. 서 론	9
1. 연구의 배경	9
2. 연구의 방향	10
II. 조합이 일반분양용 토지를 대지권등기에 의하여 취득한 것이 취득세 과세대상인지 여부	41
1. 쟁점의 정리	11
2. 주택재건축 사업의 일반적인 절차	12
3. 대지권 취득이 취득세의 과세대상이라는 주장에 대한 검토	13
4. 조합이 대지권등기를 경료함으로써 일반분양용 토지를 조합원으로부터 승계취득한다는 주장에 대한 검토	15
III. 조합이 일반분양용 토지를 신탁에 의하여 취득한 것이 취득세 과세대상인지 여부	81
1. 쟁점의 정리	18
2. 취득세의 과세대상인 취득의 의미	19
3. 조합이 일반분양용 토지를 신탁에 의하여 취득한 것이 취득세의 과세대상이라는 논리	19
4. 위 논리의 검토	21
IV. 조합이 일반분양용 토지를 신탁에 의하여 취득한 것이 취득세 과세대상이라고 할 경우 그 취득시기를 언제로 볼 것인지 여부	82

1. 쟁점의 정리	28
2. 조합이 신탁받은 토지의 취득시기	29
3. 판결례에 나타난 취득시기의 기준들	30
4. 취득시기를 신탁등기 이후로 이연하는 태도에 대한 검토	32
V. 결 론	34

▣ 제 2 주제 조세법률주의와 지방세조례주의(최철호)

I. 서 론	39
II. 조세법률주의와 과세자주권	44
1. 헌법상의 조세법률주의의 해석	40
2. 과세자주권의 내용과 한계	43
III. 조세법률주의와 지방세조례주의	44
1. 조세법률주의에서의 조세와 법률의 의미	46
2. 지방세법과 지방세조례의 관계	51
IV. 법정의세	8
1. 의 의	58
2. 법정의세의 도입의 요건(총무대신의 동의)	59
3. 동의의 법적 성질	59
4. 법정의세의 평가	60
V. 결 론	61
◎ 지정토론(정평조)	36

제 1 주제

**재건축주택조합이 조합원들로부터 신탁받은
토지에 대한 취득세 과세여부**

이 종 혁

(법무법인 율촌 변호사)

I. 서론

1. 연구의 배경

주택재건축 사업은 한정된 도시 공간 속에서 새로운 주거 공간 창출을 위한 핵심적인 역할을 하고 있으며, 현재도 전국 각지에서 활발하게 진행 중에 있다. 주택재건축 사업에는 관련된 당사자들의 이해관계가 매우 복잡하게 얽혀있기 때문에 분쟁의 가능성이 상존한다.¹⁾ 특히 세무상 문제로 인한 분쟁이 많이 발생하는데, 많은 경우가 세법의 규정이 명확하지 않은 데에서 기인한다.

대표적인 예로 최근에 주택재건축조합²⁾이 조합원들로부터 신탁받은 토지에 대하여 취득세를 과세할 수 있는지 여부에 대한 문제가 불거지고 있다. 주택재건축 사업과정에서 통상 조합원들은 자신들의 토지를 조합에 신탁하는 방법을 이용하는데, 이러한 신탁행위를 취득세의 과세대상으로 삼을 수 있는지 여부가 문제되는 것이다. 이와 관련한 규정으로서, 지방세법³⁾ 제110조 제1호 단서는 조합과 조합원간의 신탁재산의 취득을 취득세의 비과세대상에서 제외하면서, 제105조 제10항은 조합이 당해 조합원용으로 취득하는 조합주택용 부동산은 그 조합원이 취득한 것으로 보고 있다.⁴⁾

위 규정들의 해석과 관련하여, 과세관청과 법원은 매우 혼란스러운 태도를 보이고 있다. 과세관청은 취득세의 부과대상조차 혼동하고 있으며, 이에 대한 법원의 판단은 재판부마다 각양각색이다. 현재 이와 관련한 소송사건은 전국 법원에서 동시다발적으로 진행되고 있으나,

1) 홍성욱, “주택재개발·재건축사업 관련 제반 세법 문제에 관한 연구”, 서울대학교 석사학위논문(2006. 2.), 1면.
2) 이하에서는 줄여서 “조합”이라고 칭한다.
3) 이하에서는 줄여서 “법”이라고 칭한다.
4) 결국 법 제105조 제10항은 조합의 취득세 납세의무를 배제하는 규정으로 해석된다.

일선 법원에서는 선뜻 판단을 내리지 못한 채 대법원 판결만을 기다리고 있는 경우가 많다.⁵⁾ 그럼에도 불구하고 그동안 이 문제에 대한 연구는 거의 이루어지지 않았다.⁶⁾

2. 연구의 방향

과세관청은 조합이 일반분양 주택에 제공된 토지를 취득하는 것은 법 제105조 제10항이 적용될 수 없으므로, 원칙으로 돌아가 취득세의 과세대상이라는 태도를 취하고 있다. 주택재건축 사업은 통상 기존 주택 수 이상의 주택을 건축하여 그 잉여분을 일반분양하는 방법을 취하는데, 법 제105조 제10항은 조합이 “조합원용”으로 취득하는 부동산만을 그 적용대상으로 규정하고 있으므로, 조합원들로부터 신탁받은 토지 중 일반분양 주택에 제공된 부분⁷⁾은 위 규정의 적용대상이 아니라는 것이다.

다만, 과세관청은 위의 경우에 취득세의 과세대상을 대지권등기에 의한 취득으로 보는 것인지 아니면 신탁등기로 인한 취득으로 보는 것인지 그 태도가 분명하지 않다. 한편, 신탁등기를 경로하는 행위를 취득세의 과세대상으로 본다면, 그 취득시기를 언제로 볼 것인가가 문제된다. 왜냐하면, 조합이 조합원들로부터 토지를 신탁받을 당시에 그 토지가 조합원용인지 아니면 일반분양용인지 구별하기 어렵기 때문이다.

따라서 이하의 연구는 다음의 순서를 따르기로 한다.⁸⁾

-
- 5) 현재 대법원에서 2005두9320 사건이 진행 중에 있다.
 - 6) 최근에 들어 법원에서 본 주제와 관련한 연구가 있었던 것으로 보이는데, 대표적으로 김명섭, “주택재건축 관련 취득세 논의”, 사법논집 제42집(2006. 12.)을 들 수 있다.
 - 7) 이하에서는 줄여서 “일반분양용 토지”라고 칭한다.
 - 8) 구체적인 논의에 앞서, 재건축조합이 납세의무를 부담하는 주체가 될 수 있는지에 대하여 그 법적 성격과 관련한 논의가 있을 수 있다. 이와 관련하여 대법원은 “주택건설촉진법에 의한 인가를 받아 설립된 주택조합이 건축한 주택을 일반분양하여

첫째, 조합이 일반분양용 토지를 대지권등기에 의하여 취득한 것이 취득세의 과세대상이라는 주장에 대하여 살피기로 한다.

둘째, 조합이 일반분양용 토지를 신탁등기에 의하여 취득한 것이 취득세의 과세대상이라는 주장에 대하여 살피기로 한다.

셋째, 조합이 일반분양용 토지를 신탁등기로 취득한 것이 취득세의 과세대상이라고 할 경우, 그 취득시기를 언제로 볼 것인지 살피기로 한다.

Ⅱ. 조합이 일반분양용 토지를 대지권등기에 의하여 취득한 것이 취득세 과세대상인지 여부

1. 쟁점의 정리

과세관청은 조합의 일반분양용 토지의 취득에 대하여 예외없이 취득세를 과세하고 있으나, 그 과세대상을 대지권등기에 의한 취득으로 삼은 것인지, 신탁등기에 의한 취득으로 삼은 것인지 분명하지 않은 경우가 많다.⁹⁾ 하지만, 전자의 경우는 조합이 대지권등기 시에 일반분양용 토지를 새로 취득하는 것으로 볼 수 있는지가 문제되는 반면, 후자의 경우는 법 제110조 제1호 단서 및 제105조 제10항의 해석론이 문제되기 때문에, 양자의 경우를 나누어서 검토할 필요가 있다.

소득이 발생한 경우, 주택조합은 국세기본법상 법인으로 보는 법인격이 없는 단체로서 법인세법상 비영리내국법인에 해당하고, 위 소득은 비영리법인의 사업소득으로 법인세 부과대상이 되므로, 주택조합이 위 소득에 대한 법인세 납세의무자가 된다”라고 판시하여 국세기본법 제13조 제1항의 의제법인으로 보고 있다. 이 부분에 대한 논의는 본 논문의 주된 논의대상이 아니므로, 구체적인 논의는 김명섭(주6) 244면 내지 257면을 참조하기 바란다.

9) 본 주제가 문제되는 거의 모든 소송사건에서, 과세관청은 그 태도를 명확하게 밝히지 않거나 소송 중에 그 태도를 변경하는 등 애매한 태도를 취하고 있다. 단, 과세관청은 이중과세를 의식해서인지 양자 모두를 과세대상으로 삼는 처분을 하지는 않고 있다.

헌법재판소는 서울행정법원이 법 제110조 제1호 단서가 주택재건축 조합과 조합원간의 신탁을 불합리하게 차별하고 있다는 이유로 위헌 제청신청을 한 사건에서, 처분청은 조합이 일반분양용 토지를 신탁등기가 아닌 대지권등기에 의하여 취득한 것을 취득세의 과세대상으로 삼고 있으므로, 법 제110조 제1호는 재판의 전제성이 없다고 각하결정을 하였다.¹⁰⁾ 즉, 헌법재판소도 취득세의 과세대상을 무엇으로 삼느냐에 따라 전혀 다른 논리가 적용된다는 이유로 양자를 명확하게 구별해야 함을 밝힌 것이다.

따라서 이하에서는 우선 조합이 대지권등기 시에 일반분양용 토지를 새로 취득하는 것으로 볼 수 있는지 여부를 살피기로 한다. 애초에 과세관청은 조합이 대지권을 취득한 것이 취득세의 과세대상이라는 주장을 하였다가, 최근에는 조합이 대지권등기를 경로함으로써 일반분양용 토지를 조합원으로부터 승계취득한다는 주장을 하고 있으므로, 이러한 주장들의 당부를 차례로 살피기로 한다. 다만, 구체적인 논의에 앞서 주택재건축의 일반적인 절차를 설명하기로 한다.

2. 주택재건축 사업의 일반적인 절차

산업화·도시화 과정에서 대량 공급된 노후·불량 주택들을 체계적·효율적으로 정비하기 위하여 도시재개발법·도시저소득주민의주거환경개선을위한임시조치법 및 주택건설촉진법 중 재건축관련규정을 통합하는 도시 및 주거환경정비법¹¹⁾이 제정되어 2003. 7. 1.부터 시행되고 있다.

도정법에 따른 주택재건축 사업의 일반적인 절차는 ① 도시·주거환경정비기본계획의 수립(제3조), ② 정비계획의 수립 및 정비구역의 지정(제4조), ③ 조합의 설립 및 추진위원회의 구성(제13조), ④ 정비사업시행계획작성 및 인가(제28조), ⑤ 분양신청(제46조), ⑥ 관리처분계

10) 헌법재판소 2005. 6. 30. 선고 2003헌가19.

11) 이하에서는 줄여서 “도정법”이라고 칭한다.

획의 수립 및 인가(제48조), ⑦ 이전고시(제54조), ⑧ 청산(제57조)의 순서로 진행된다.¹²⁾

주택재건축 사업의 경우 다수의 조합원들이 주체가 되어 건축허가를 받고 공사도급계약을 체결하여 준공인가를 받는 법률관계를 단체적으로 간명하게 처리하여 위하여 조합이라는 도구가 이용된다. 즉, 조합은 다수의 조합원들로부터 그 소유의 부동산을 신탁받아 조합 명의로 건축허가를 받고 공사도급계약을 체결하여 준공인가를 받은 후 신축한 건물을 조합원들에게 이전하는 것이다. 다만, 조합원용 건물 이외에 일반분양용 건물도 원칙적으로는 건축 후 조합원들에게 그 지분 비율대로 등기를 할 것인데, 장차 건축비 충당 목적으로 매각이 예정되어 있고 조합원들에게 지분비율대로 이전했다가 다시 처분하는 것이 법률관계만 복잡하게 하기 때문에 일반분양용 건물에 대해서는 조합명의로 보존등기를 한 후, 일반 수분양자들에게 이전등기를 하는 절차를 따른다.

3. 대지권 취득이 취득세의 과세대상이라는 주장에 대한 검토

가. 대지권의 성질

부동산등기법 제42조 제4항은 대지권은 ‘집합건물의 소유 및 관리에 관한 법률 제2조 제6호의 대지사용권으로서 건물과 분리하여 처분할 수 없는 것’을 가리킨다고 규정하고, 집합건물의 소유 및 관리에 관한 법률 제2조 제6호는 대지사용권은 ‘집합건물의 구분소유자가 전유부분을 소유하기 위하여 건물의 대지에 대하여 가지는 권리’를 가리킨다고 규정하고, 같은 법률 제20조 제1항은 “구분소유자의 대지사용권은 그가 가지는 전유부분의 처분에 따른다”고 규정하고 있다.

대지권 등기에 관한 부동산등기법의 규정을 보면, 부동산등기법 제57조 제1항은 “표시란에 등기를 함에는 신청서접수의 연월일, 신청서

12) 홍성욱(주1), 5면.

에 기재된 사항으로서 부동산의 표시에 관한 사항을 기재하여야 하며 구분건물에 대지권이 있을 때에는 그 권리의 표시에 관한 사항을 기재하고 등기관이 날인하여야 한다”고 규정하고 있으며, 제57조의2 제1항은 “건물의 등기용지에 대지권의 등기를 한 때에는 그 권리의 목적인 토지의 등기용지 중 해당 구 사항란에 대지권인 취지를 등기하여야 한다”고 규정하고 있다.

위와 같은 법 규정에 의하면, 대지권은 위 법률 규정에 의하여 창설된 별개의 물권이 아니고 집합건물의 대지에 관하여 구분소유자들이 갖고 있는 소유권, 지상권, 전세권, 임차권 등 권리를 가리키는 것이 되, 어떤 토지가 집합건물의 소유 및 관리에 관한 법률 소정의 대지권 성립 요건을 갖추면 그 때부터는 그 권리의 처분을 전유부분과 분리할 수 없도록 하고 이를 등기부에 공시하기 위하여 대지권이라는 별도의 이름으로 부르는 것이라고 보아야 한다.

나. 대지권 취득의 취득세 과세대상 여부

토지 위에 집합건물이 존재하고 구분소유자가 당해 토지를 사용할 수 있는 권리가 있으며 건물과 분리하여 처분할 수 없다는 일체 분가분성을 갖추면 토지 소유권 등이 대지권으로 성립하는 것이지, 대지권등기에 의하여 토지 소유권 등으로부터 분리된 별개의 권리로서의 대지권이 취득되는 것이 아니다. 따라서 대지권등기를 한 경우를 가리켜 새로이 법 제105조 제1항, 제2항에서 규정한 ‘부동산의 취득’에 해당한다고 할 수 없다.

조합이 조합원들로부터 신탁받은 토지의 소유권을 갖고 있다가 그 위에 집합건물이 완성되어 일반분양용 토지가 집합건물 구분소유자들의 전유부분 소유를 위한 대지권의 대상이 되었고 그 후 일반분양분에 대하여 조합으로부터 일반 수분양자에게 이전등기가 되었다고 하더라도, 취득세 과세대상이 될 여지가 있는 것은 조합에 대해서는 조

재건축주택조합이 조합원들로부터 신탁받은 토지에 대한 취득세 과세여부(이종혁)

합원들로부터 신탁받은 토지의 취득¹³⁾과 집합건물의 완공으로 인한 건물 취득이고, 일반 수분양자에 대해서는 건물과 대지권에 해당하는 일반분양용 토지의 취득일뿐이다. 여기에서 신탁재산으로서 대지에 대한 소유권을 갖고 있던 조합이 그 자신으로부터 본질적으로 소유권과 다름없는 대지권을 승계취득한다거나 법률의 규정에 의하여 원시 취득한다고 볼 수 없음은 당연하다고 할 것이므로, 조합에게 대지권과 관련한 어떠한 취득세 과세원인 행위도 있다고 볼 수 없다.¹⁴⁾

4. 조합이 대지권등기를 경료함으로써 일반분양용 토지를 조합원으로부터 승계취득한다는 주장에 대한 검토

가. 과세관청의 논리

과세관청은 최근에 태도를 바꾸어 조합이 주택을 재건축한 후 준공인가를 받게 되면 조합원과의 신탁관계가 종료하게 되는데, 이 때 조합원용 토지는 조합원에게 반환되지만, 일반분양용 토지는 조합 명의로 대지권등기를 함으로써 신탁종료 전에 신탁재산이었던 일반분양용 토지의 소유권을 조합이 조합원으로부터 승계취득한 것으로 구성하고 있다.

나. 검 토

(1) 신탁법리에 위배되는 논리

신탁이 종료된 경우에 신탁재산이 그 귀속권리자에게 이전할 때까지는 신탁은 존속하는 것으로 간주된다(신탁법 제61조). 통상의 주택 재건축에 있어서 일반분양용 주택 및 그에 부속한 토지는 조합이 일

13) 이 경우를 취득세의 과세대상으로 삼을 수 있는지에 대한 구체적인 논의는 III. 이하에 살피기로 한다.

14) 서울행정법원 2005. 8. 31. 선고 2003구합10220 판결은 이와 같은 이유로 대지권 취득을 과세대상으로 삼은 취득세 과세처분을 취소하였다.

반 수분양자들에게 처분할 것이 예정되어 있으므로, 일반분양용 토지의 귀속권리자는 일반 수분양자로 보아야 한다.¹⁵⁾ 따라서 조합이 주택 재건축 후 준공인가를 받고서 조합원용 주택을 조합원들에게 이전하였다고 하더라도 일반분양용 토지를 일반 수분양자들에게 이전하지 않는 한 신탁관계는 여전히 존속하는 것이다. 결국, 조합이 일반분양용 주택을 조합 명의로 보존등기를 하면서 그 부속토지에 관하여도 조합 명의로 대지권등기를 경료한 것은 신탁관계가 연장되어 여전히 신탁 재산으로 소유하는 것이지, 신탁관계가 종료된 후 위탁자인 조합원들로부터 대지권을 새로 승계취득하는 것이 아니다.

또한, 수탁자는 누구의 명의로 하든지 신탁재산을 고유재산으로 하거나 이에 관한 권리를 취득할 수 없다(신탁법 제31조). 만약, 과세관청의 논리대로 조합이 신탁재산인 일반분양용 토지를 신탁재산이 아닌 조합의 고유재산으로 취득한 것이라는 이는 신탁법에서 명문으로 금지하는 것을 허용하는 것이어서 부당하다.¹⁶⁾

(2) 과세처분의 통일성 상실 및 이중과세

조합이 신탁관계 종료시 조합원으로부터 일반분양용 토지의 소유권을 승계취득한다면, 일반분양용 토지의 소유권 귀속관계는 ① 조합원 소유, ② 신탁에 의한 조합 소유, ③ 신탁관계 종료에 의한 조합원 소유로 귀속, ④ 조합의 승계취득, ⑤ 일반 수분양자에 대한 소유권 이전의 단계를 거치게 된다. 과세관청의 논리는 ④ 조합의 승계취득의 경우에만 취득세를 부과하겠다는 것인데, 그렇다면, ② 신탁에 의한 조합 소유 및 ③ 신탁관계 종료에 의한 조합원 소유로 귀속에 대하여도 취득세를 부과하지 않을 이유가 없다. 심지어 조합원은 ③ 신탁관계 종료에 의한 조합원 소유로 귀속 및 ④ 조합의 승계취득 과정을 거치면

15) 최동식, 『신탁법』, 398면 참조.

16) 최동식(주12), 216면 참조.

서 그에 대한 양도소득세까지 부담하여야 하는 결과가 된다. 따라서 과세관청의 논리는 과세처분의 통일성을 상실한 것으로서 부당하다.

더구나 주택재건축조합은 주택재건축 절차를 간명하게 하기 처리하기 위한 도구개념에 불과한 것인데, 조합이 그 조합원으로부터 애초에 신탁한 재산을 대지권등기시 새로 취득하였다고 하여 취득세를 부과하는 것은 권리취득에 관한 법적 실질을 무시하고 이중, 삼중의 과세를 허용하는 것으로서 부당하다.

(3) 판결례의 검토

과세관청은 판결례 중에서 조합이 일반분양용 토지를 대지권등기에 의하여 취득한 것을 취득세의 과세대상으로 삼은 예가 있다고 하면서, 대표적으로 서울고등법원 2006. 6. 9. 선고 2005누21974 판결을 들고 있는바, 그 판시 내용은 다음과 같다.

“원고는 조합원들이 소유한 토지에 관하여 신탁을 원인으로 한 소유권이 전등기를 경료받았으나, 위 토지가 당시에는 일반분양용 토지와 조합원분양용 토지 부분이 구분되어 있지 아니한 상태에 있었고, 원고가 준공인가를 받고 대지권등기를 경료함으로써 이 사건 일반분양용 토지에 해당하는 지분에 관한 소유권을 취득하였다고 할 것이다.”

위 판시 중 뒷부분의 설시를 보면 마치 과세관청의 논리를 따르는 것으로 해석될 여지가 있어 보인다. 하지만, 위 판시가 “위 토지가 (신탁) 당시에는 일반분양용 토지와 조합원분양용 토지 부분이 구분되어 있지 아니한 상태에 있었”음을 근거로 밝히고 있는 점에 비추어 보면, 조합이 일반분양용 토지를 신탁등기에 의하여 취득한 것을 취득세의 과세대상으로 구성하면서도 토지 신탁 당시에는 그 토지가 조합원용인지 아니면 일반분양용인지 구별할 수 없기 때문에 그 취득의 시기만을 대지권등기 시로 이연하는 태도를 취한 것으로 이해하는 것이

을다.¹⁷⁾ 따라서 관청이 자신들의 논리를 따르고 있다는 과세관청의 주장은 받아들이기 어렵다.¹⁸⁾

Ⅲ. 조합이 일반분양용 토지를 신탁에 의하여 취득한 것이 취득세 과세대상인지 여부

1. 쟁점의 정리

최근 들어 과세관청은 취득세의 과세대상을 조합이 일반분양용 토지를 신탁등기에 의하여 취득한 것으로 구성하면서, 다만, 신탁 당시에는 그 토지가 조합원용인지 아니면 일반분양용인지 구별할 수 없기 때문에 양자의 구별이 가능해지는 대지권등기시 등의 시점에 이르러서야 일반분양용 토지의 취득이 완성되었다는 주장으로 기울고 있다.¹⁹⁾ 아마도, 과세관청 스스로 대지권등기를 취득세의 과세대상으로 삼기에 한계가 있다는 것을 인식하고 논리구성을 변경한 것으로 이해된다. 이하에서는 조합이 일반분양용 토지를 신탁등기에 의하여 취득한 것이 취득세의 과세대상이라는 주장의 당부를 살펴보기로 한다.²⁰⁾

17) 이에 대한 자세한 논의로는 IV. 이하에서 살펴보기로 한다.

18) 유사한 판결례로는 서울행정법원 2006. 1. 26. 선고 2005구합31566 판결을 들 수 있는데, 이 판결은 위 2005누21974 판결을 인용하면서 일반분양용 아파트 등의 대지권에 해당하는 부분은 취득세의 과세대상이라고 하면서도, 그 취득의 시기는 준공인가가 나기 이전에는 일반분양용 토지 부분과 조합원분양용 토지 부분이 구분되어 있지 아니한 관계로 준공인가 시에 취득세의 납세의무가 성립된다고 하고 있다. 이처럼 법원의 판결조차도 취득세의 과세대상을 대지권등기에 의한 취득으로 삼는지 아니면 신탁등기로 인한 취득으로 삼는 것인지 애매한 태도를 보이는 것은 문제가 있다고 생각된다.

19) 예를 들어, 서울행정법원 2005. 8. 31. 선고 2003구합10220 판결이 대지권 취득을 과세대상으로 삼았다는 이유로 취득세 과세처분을 취소하자, 과세관청은 항소를 하면서 신탁으로 인한 일반분양용 토지의 취득은 대지권등기 시에 이르러서야 완성된 것이라고 논리를 변경하였고, 법원은 이를 받아들여 1심 판결을 취소하였다(서울고등법원 2006. 6. 7. 선고 2005누21752 판결).

20) 그 취득시기와 관련한 문제는 항을 바꾸어 IV. 이하에서 살펴보기로 한다.

2. 취득세의 과세대상인 취득의 의미

법 제104조 제8호는 취득세의 과세대상인 취득의 의미에 대하여 “매매, 교환, 상속, 증여, 기부, 법인에 대한 현물출자...등과 기타 이와 유사한 취득으로서 원시취득, 승계취득 또는 유상무상을 불문한 일체의 취득을 말한다”고 정의하고 있다. 취득세는 본래 재화의 이전이라는 사실 자체를 포착하여 거기에 담세력을 인정하고 부과하는 유통세의 일종으로서 취득자가 재화를 사용·수익·처분함으로써 얻을 수 있는 이익을 포착하여 부과하는 것이 아니므로, 취득자가 실질적으로 완전한 내용의 소유권을 취득하는가의 여부에 관계없이 사실상의 취득행위 자체를 과세객체로 하는 것이다.²¹⁾ 따라서 취득세의 부과대상이 되는 부동산의 취득은 원칙적으로 소유권이전의 형식에 의한 부동산의 취득의 모든 경우를 포함한다.²²⁾

그러므로 신탁으로 인한 신탁재산의 취득이라도 형식상·법률상 신탁자가 유효하게 신탁재산의 소유권을 취득하게 되므로 별도의 비과세 규정이 없는 한 과세대상이 된다. 결국, 조합이 일반분양용 토지를 신탁에 의하여 취득한 것이 취득세의 과세대상인지 여부는, 별도의 비과세 규정인 법 제110조 제1호 또는 제105조 제10항의 적용여부에 달려 있을 것이다.

3. 조합이 일반분양용 토지를 신탁에 의하여 취득한 것이 취득세의 과세대상이라는 논리

지금까지 선고된 대부분의 판결들²³⁾은 기본적으로 조합이 일반분양

21) 대법원 2004. 11. 25. 선고 2003두13342 판결, 1995. 1. 24. 선고 94누10627 판결 등 참조.

22) 대법원 2002. 6. 28. 선고 2000두7896 판결, 2002. 5. 28. 선고 2002두2079 판결 등 참조.

23) 서울행정법원 2005. 12. 8. 선고 2004구합33275 판결, 같은 법원 2005. 12. 29. 선고

용 토지를 신탁에 의하여 취득한 것은 취득세의 과세대상이라는 태도를 취하고 있는바, 그 주된 논리는 다음과 같다.

가. 취득세의 과세대상인 취득에 해당

주택재건축조합은 주무관청의 인가를 받아 설립된 비법인사단으로서 세법상 법인으로 취득되고(국세기본법 제13조 제1항 제1호), 재건축사업을 목적으로 하는 별도의 사업주체에 해당한다. 특히, 주택재건축사업 중 일반분양과 관련한 사업은 그에 의하여 발생하는 이익이 일단 재건축조합에 귀속되는 것으로서, 조합의 독자적인 사업자성이 두드러진다(대법원 2005. 6. 10. 선고 2003두2656 판결).

그렇다면, 재건축 시행과정에서 조합원이 그 소유인 토지에 관하여 조합 명의로 신탁등기를 한다 하더라도 그 실질은 출자자로서 출자의무의 이행을 한 것이라 할 것이고, 이는 법 제104조 제8호가 규정한 ‘법인에 대한 현물출자’에 해당하여 법 제105조 제1항에 의하여 취득세 납세의무가 발생하는 취득에 해당한다.

나. 법 제110조 제1호 단서의 적용

법 제110조 제1호에서 일반적으로 신탁에 의한 신탁재산의 취득을 형식적인 소유권취득으로 보아 취득세를 비과세하도록 규정하면서도, 그 단서에서 “도시 및 주거환경정비법 제16조 제2항의 규정에 의한 주택재건축조합과 조합원간의 신탁재산 취득”을 비과세대상에서 제외하고 있는 것도 이와 같은 취지로 해석된다.

2005구합27253 판결, 같은 법원 2006. 1. 26. 선고 2005구합31566 판결, 같은 법원 2006. 2. 23. 선고 2005구합13797 판결, 같은 법원 2006. 11. 17. 선고 2006구합19389 판결, 같은 법원 2006. 12. 1. 선고 2006구합18973 판결, 서울고등법원 2006. 4. 26. 선고 2005누21752 판결, 같은 법원 2006. 4. 28. 선고 2005누21974 판결, 같은 법원 2006. 9. 22. 선고 2006누5054 판결.

다. 법 제105조 제10항의 적용배제

한편, 법 제105조 제10항은 “도시 및 주거환경정비법 제16조 제2항의 규정에 의한 주택재건축조합이 당해 조합원용으로 취득하는 조합주택용 부동산은 그 조합원이 취득한 것으로 본다”고 규정함으로써 정책적 목적 달성을 위하여 조합이 당해 조합원용으로 취득하는 조합주택용 부동산의 취득은 납세의무가 발생하는 취득에서 제외시키고 있다. 그렇다면, 조합이 일반분양용 토지를 취득하는 경우는 위 규정의 “조합주택용 부동산의 취득”으로 볼 수 없어 위 규정이 적용된다고 할 수 없으므로, 결국 조합이 일반분양용 토지를 신탁에 의하여 취득한 것은 취득세의 과세대상이라고 볼 것이다.

4. 위 논리의 검토

가. 문제제기

이상에서 살핀 바와 같이, 일반적인 판결례의 태도는 조합이 일반분양용 토지를 신탁에 의하여 취득한 것은 법 제110조 제1호 단서에 해당하고, 법 제105조 제10항에 해당하지 않는다는 이유로, 취득세의 과세대상이라고 판단하고 있다. 이러한 태도에 대해서는 두 가지의 문제제기가 가능할 것으로 생각되는데, 하나는 법 제110조 제1호 단서가 유독 주택재건축조합과 조합원간의 신탁재산 취득을 비과세대상에서 제외하고 있는 것이 위헌이라는 것과, 다른 하나는 법 제105조 제10항이 규정하는 “조합원용으로 취득하는 조합주택용 부동산”에 일반분양용 토지가 포함되는 것으로 해석될 수 있다는 것이다.

나. 법 제110조 제1호 단서 및 법 제105조 제10항의 신설경위 및 입법의도

위의 문제제기들은 위 규정들의 위헌론 또는 해석론과 관련한 것이므로 그 입법의도를 검토하는 것이 유용할 것이다. 이하에서는 위 규정들의 신설경위를 통하여 그 입법의도를 살펴보기로 한다.

(1) 법 제105조 제10항의 개정

구 주택건설촉진법에 의한 주택조합은 조합원들로부터 토지를 신탁받거나(재건축주택조합의 경우) 혹은 사업목적에 필요한 금전을 신탁받아(지역 또는 직장주택조합의 경우) 토지를 매입한 후 조합명의로 건축허가를 얻어 건축공사를 시행하고, 건물을 완공하여 사용승인을 받은 다음 조합원들이나 일반 수분양자들에게 그 소유권을 이전하여 주게 된다.

조합이 그 사업시행을 위하여 조합원들로부터 토지를 신탁받는 행위 혹은 신탁받은 금전으로 토지를 매입하는 행위와 건축공사를 시행하여 건물을 완성하는 행위 및 건물의 완성 후 조합원들이나 일반 수분양자가 완성된 건물의 소유권을 취득하는 행위는 모두 지방세법상 취득세의 과세요건을 충족하는 행위로 파악될 수 있고, 만일 과세관청이 조합의 토지취득행위 및 건물의 취득행위와 조합원의 토지 및 완성된 건물 취득행위에 별도로 취득세를 부과하는 경우 이중과세의 문제가 야기될 수 있었다.

다만, 주택조합이 조합원들로부터 토지를 신탁받는 행위와 조합원들이 완성된 건물에 부속된 토지를 취득하는 행위는 구 지방세법(1997. 8. 30. 법률 제5406호로 개정되기 이전의 것) 제110조 제1호24)에 의하여 비과세되었기 때문에, 주로 신축 건물에 대한 취득세와 관련하여 이중과세의 문제가 제기되었다.²⁵⁾ 이와 관련하여 대법원은 “주택조합

24) 당시의 규정에는 현재의 단서규정이 없었다.

25) 당시에도 서울특별시감면조례에 의하여 일정한 요건을 갖춘 신축 건물은 조합

은 그 소유의 자금으로 조합원의 건물을 신축 분양하는 것이 아니라 공정에 따라 조합원으로부터 각자 부담할 건축자금을 제공받아 조합원의 자금으로 이를 건축하는 것이므로, 건축절차의 편의상 조합명의로 그 건축허가와 준공검사를 받았다고 하더라도 그 건물의 소유권을 조합원이 아닌 일반인에게 분양된 주택부분 및 복리시설 등을 제외하고는 특단의 사정이 없는 한 건축자금의 제공자인 조합원들이 원시취득한 것으로 보아야 한다”고 일관되게 판시하였다.²⁶⁾

이처럼 대법원은 조합주택용 건물에 대한 취득세의 납세의무자가 조합이 아닌 조합원임을 명백히 하였고, 입법자는 1997. 8. 30. 위 판례의 취지대로 법 제105조 제10항을 개정하여 이중과세의 문제를 해결하였다. 여기서 주목할 점은 위 판례는 신축 건물에 대한 것이었으나, 개정된 법 제105조 제10항은 “조합주택용 부동산의 취득”이라고 규정하여 건물뿐만 아니라 토지의 경우까지 그 적용범위를 확장하였다. 그 의도는 구 지방세법에 의할 경우 지역 또는 직장주택조합이 조합원들로부터 신탁받은 금전으로 토지를 매입하는 행위 또는 재건축조합이 조합원이 아닌 제3자로부터 신축 부지를 매입하는 행위는 지방세법상 취득세의 과세대상으로 취급되었는데²⁷⁾, 이러한 경우도 결국 조합원들로부터 토지를 신탁받는 것과 달리 취급할 이유가 없었기 때문에 조합에게 취득세를 과세하지 않기 위한 것으로 보인다.

(2) 법 제110조 제1호의 개정

그런데 위와 같이 지방세법 제105조 제10항을 신설하여 조합주택용 부동산의 취득에 대한 납세자를 조합원으로 규정하므로 조합과 조합원 사이의 신탁재산의 취득을 취득세 비과세대상으로 규정할 필요성

또는 조합원에 대하여 취득세가 면제 또는 감면되었으나, 그 적용을 받지 못하는 경우에는 이중과세의 문제가 제기되었다.

26) 대법원 1996. 4. 12. 선고 96다3807 판결 등 참조.

27) 이러한 경우라도 당시의 감면조례에 의하여 대부분의 경우 취득세가 비과세 되는 것으로 처리되었다.

이 없어지게 되었다. 그리고 만약 제105조 제10항의 신설에도 불구하고 종전과 같이 조합과 조합원사이의 신탁재산의 취득을 취득세 비과세대상으로 규정하는 경우에는 주택조합이 조합원들로부터 신탁받았던 재산을 신탁종료 또는 신탁의 해지로 인하여 조합원들에게 이전할 때 조합원에게 취득세를 부과할 수 없게 되어 조합과 조합원 모두 취득세를 면하게 될 가능성이 있게 되었다.²⁸⁾ 이러한 이유에서 입법자는 법 제110조 제1호 단서를 신설하여 조합과 조합원 사이의 신탁재산의 취득을 취득세 비과세대상에서 제외한 것이다.²⁹⁾

다. 법 제110조 제1호 단서의 위헌성³⁰⁾

(1) 합헌론

일반적인 판결례의 태도³¹⁾는 위 규정이 크게 문제될 것이 없다는 입장이다. 즉, 주택재건축 사업 중 일반분양분과 관련한 사업은 조합 자신의 사업으로서 그에 의하여 발생하는 이익이 일반 조합에 귀속되는 점이라는 점에서, 보통의 신탁과는 구별되는데, 그러한 취지에서 위 단서가 규정되었다는 것이다. 따라서 주택재건축조합과 조합원 사

28) 조합원들이 출연한 자금을 신탁재산으로 하여 수탁자인 조합이 이를 주택의 건축에 필요한 토지의 매입, 건축공사 대금의 지급 등에 사용하고 주택건설을 완료한 다음 신탁의 종료로 인한 신탁재산의 반환을 원인으로 토지 및 주택의 소유권을 조합원들에게 이전하여 주는 지역 또는 직장주택조합의 경우에 있어서, 위 단서규정을 신설하여 조합과 조합원 사이의 신탁재산 취득을 취득세 비과세대상에서 제외하지 않는다면, 조합이 신탁재산인 금전으로 토지를 취득할 때에는 법 제105조 제10항에 의하여 조합이 취득하는 것이 아닌 것이 되므로 토지의 취득에 대하여 과세할 수 없고, 조합원이 조합으로부터 토지 및 주택의 소유권을 이전받을 때에는 구 지방세법 제110조 제1호에 의하여 취득세 비과세대상이 되므로 조합원에게 취득세를 부과할 수 없는 문제가 발생하게 된다.

29) 정부의 개정법률안 제안이유, 행정자치부의 '97지방세법 개정계획안 참조.

30) 앞서 설명드린 바와 같이 서울행정법원은 본 규정이 위헌적 요소가 있다는 판단 아래 헌법재판소에 위헌심판제청(2003아903 위헌심판제청)을 하였으나, 헌법재판소는 재판의 전제성이 없다는 이유로 각하하였다.

31) 대표적으로 서울행정법원 2006. 6. 1. 선고 2005구합13797 판결.

이의 신탁재산취득을 통상적인 신탁법상 신탁과 달리 취득세의 비과세대상에서 제외하고 있다고 하여 평등의 원칙에 반한다고 할 수 없다는 것이다.

(2) 사건 - 위헌론

그러나 앞서 살핀 바와 같이, 법 제110조 제1호에 단서가 신설된 이 유는 이중과세 문제를 해결하기 위한 관례의 취지에 따라 법 제105조 제10항을 신설하면서, 그로 인하여 비과세 규정이 중복되고 경우에 따라서는 취득세 부과 공백이 발생할 수 있었기 때문에 그러한 문제를 정비하기 위한 것이었지, 조합이 조합원들로부터 일반분양용 토지를 취득하는 행위를 취득세의 과세대상으로 전환하려는 것이 전혀 아니었다.³²⁾ 결국 법 제110조 제1항 단서는 애초의 입법목적과는 전혀 다르게 아래에서 보는 바와 같이 조합이 조합원들로부터 신탁받은 일반분양용 토지에 대하여 취득세 비과세대상에서 제외하게 된 것으로서, 잘못 만들어진 입법이다.

<법 개정 전·후의 취득세 과세여부 비교>

	개정 전		개정 후	
	조합취득	분양자취득	조합취득	분양자취득
조합원용 토지	비과세	비과세	비과세	비과세
일반분양용 토지	비과세	과세	과세	과세
조합원용 건물	비과세	과세	비과세	과세
일반분양용 건물	과세	과세	과세	과세

32) 정부의 1997. 6. 지방세법중개정법률안(의안번호 520) 중 제안이유에서는 다음과 같이 설명하고 있다. 구법에서는 조합원으로부터 신탁을 원인으로 토지를 취득한 경우에는 취득시 구법 제110조 제1호 (가)목에 의하여 조합에 대하여 비과세 되었고, 조합원에게 이전시 같은 호 (나)목에 의하여 조합원에게 비과세되었는데, 신법에서는 구법 제110조 제1호에 의하여 비과세되었던 것을 납세의무 신법 제105조 제10항에 의하여 납세의무 자체가 성립하지 않은 것을 하였을 뿐 개정으로 인하여 달라진 내용은 없다.

또한, 주택재건축을 위한 조합원들의 주택조합에의 토지신탁과 다른 신탁등기가 병행되는 신탁법에 의한 신탁은 모두 신탁으로 인한 신탁재산의 취득으로서 법적으로 서로 동일한 사실관계에 해당하고 양자를 서로 다르게 취급할만한 본질적인 차이점은 없다. 오히려 국민의 주거생활의 안정을 도모하고 모든 국민의 주거수준의 향상을 기한다는 관점에서 주택조합의 신탁에 의한 토지취득에 대하여 세제상의 혜택을 주는 등의 지원을 하는 것이 바람직하다 할 것이다. 그럼에도 불구하고 법 제110조 제1호 단서는 아무런 합리적인 이유 없이 재건축조합이 조합원으로부터 일반분양용 토지를 신탁받아 취득하는 것만을 취득세 과세대상으로 하여 다른 신탁등기가 병행되는 신탁법에 의한 신탁에 비하여 불리하게 차별하고 있는 것으로서 위헌의 소지가 많다고 생각된다.³³⁾

라. 법 제105조 제10항의 해석론

(1) 일반적인 판결례의 태도

법 제105조 제10항은 “주택재건축조합이 ‘장차 조합원의 소유가 될’ 조합주택용 부동산을 취득한 경우에는 그 조합원이 취득한 것으로 본다”는 것으로 해석하여, 일반분양분 아파트에 대해서는 위 규정이 적용되지 않는다는 것이다.

(2) 위 해석의 문제점³⁴⁾

(가) 문리해석

문리해석상 ‘당해 조합원용으로’란 의미는 ‘당해 조합원의 사용에 공하기 위하여’, ‘당해 조합원을 위하여’로 해석될 수 있을 뿐, 그것이

33) 같은 취지로는 위헌론을 주장하고 있는 견해로는, 윤태호, 행정재판실무편람(IV), 341면 이하, 홍성욱(주1), 91면 참조.

34) 아래와 같은 이유를 들어 과세관청의 해석론을 비판하는 판결례로는 서울행정법원 2006. 11. 29. 선고 2006구합11408 판결.

‘장차 당해 조합원의 소유가 될’ 것까지 요구하고 있는 것으로 해석하기는 어렵기 때문에 조세법률주의의 엄격해석원칙에 반할 위험이 있다.

(나) 법령의 체계적 해석

법 제105조 제10항은 조합의 취득, 즉 납세의무의 성립을 전제로 그 취득자 즉 납세의무자를 조합원으로 의제하는 규정이지 납세의무 성립시기를 의제하는 규정이 아님에도, 위와 같이 해석할 경우 최종적으로 누구 소유로 될 것인지 확정되기까지는 납세의무자의 불특정으로 납세의무가 성립하지 않게 되어 전제에 반하는 해석이 될 뿐만 아니라, 일반적인 취득세 납세의무 성립요건 외에 일반적으로는 감면 취득세의 추정 과세요건이라 할 수 있는 취득물건이 현실적으로 어떻게 사용되었는가까지 성립요건에 포함시킴으로써 취득시기를 현저히 뒤로 이연시키는 결과가 되어³⁵⁾ 관련 법령의 체계적 해석에 반할 위험이 있다.

(다) 취득세의 본질

취득세라는 것은 취득물건 각각에 대하여 개별적으로 성립한다 할 것인데, 주택조합이 조합원들로부터 각각 여러 필지 또는 지분의 신축부지를 취득하는 경우에도³⁶⁾ 최종적으로 신축 건물 중 조합원의 소유 부분이 확정되는 시점까지 기다렸다가 조합원에게 분양되는 신축 건물과 일반인에게 분양되는 신축 건물의 비율에 따라 전체 부지를 지분으로 구분하여 하나의 취득세 납세의무가 성립한다는 것은 취득세 기본원리에 반하게 된다.

35) 이에 대한 상세한 논의는 IV. 이하에서 살피도록 한다.

36) 보통 조합원들이 이사를 하면서 신탁등기를 하기 때문에 장기각 개별적으로 신탁등기가 이루어진다.

(라) 합헌적 해석의 필요성

과세관청과 같이 해석하면, 앞서 살핀 바와 같이 법 제110조 제1호 단서로 인하여 일반인에게 분양되는 신축 건물의 대지 지분에 해당하는 부분을 불합리하게 차별하는 위헌적인 결과 발생하게 되는데, 이러한 결과를 방지하고 합헌성을 담보하기 위해서는 법 제110조 제1호 단서와 유기적 관계에 있는 법 제105조 제10항을 합헌적으로 해석할 필요가 있다.

(3) 합헌적 해석의 방법

결국, 법 제105조 제10항에서 규정하고 있는 “당해 조합원용으로 취득하는 조합주택용 부동산은 그 조합원이 취득한 것으로 본다”의 의미는 “주택조합이 조합주택용 부동산을 취득할 때 ‘그 취득 목적이 특정 조합원용 또는 전체 조합원용이면’ 그 조합원 또는 전체 조합원이 취득한 것으로 본다”라는 의미로 해석하는 것이 조세법률주의의 엄격해석원칙에 부합하고, 주택조합의 특수성에 따른 공평과세원칙에도 부합될 뿐만 아니라, 앞서 본 바와 같이 입법취지 및 취득세 기본원리에도 부합하게 되고, 함께 신설된 지방세법 제110조 제1호의 위헌성 문제도 동시에 해결할 수 있게 된다는 점에서 타당하다.³⁷⁾

IV. 조합이 일반분양용 토지를 신탁에 의하여 취득한 것이 취득세 과세대상이라고 할 경우 그 취득시기를 언제로 볼 것인지 여부

1. 쟁점의 정리

만약 과세관청의 주장대로 조합이 일반분양용 토지를 신탁에 의하여 취득한 것이 취득세 과세대상이라고 본다면, 과연 그 취득시기를

37) 이와 같은 해석론으로 문제를 해결하고 있는 판결례로는 서울행정법원 2006. 11. 29. 선고 2006구합11408 판결을 들 수 있으며, 김명섭(주6) 288면 내지 289면에서도 이와 같은 해석론만이 합헌성을 담보할 수 있다고 주장하고 있다.

언제로 볼 것인가가 문제된다. 왜냐하면, 토지의 취득시기는 취득세의 과세표준을 산정하는 기준이 되는데, 조합이 조합원들로부터 토지를 신탁받을 당시에는 조합원용과 일반분양용의 구별이 어려워 정확한 과세표준을 산정하는 것이 어렵기 때문이다.

이와 관련하여 과세관청은 대지권등기일, 사용승인일, 최종신탁등기일 등을 기준으로 삼으면서 그 처분에 일관성 없다. 더구나 법원의 판결례조차도 대지권등기일, 사용승인일, 관리처분계획인가일, 신탁등기일 등 다양한 기준이 적용되면서 매우 혼란스럽다. 이하에서는 우선 조합이 신탁받은 토지의 취득시기에 대한 일반 원칙을 살펴본 후, 판결례에 나타난 기준들의 타당성 여부를 살펴기로 한다.

2. 조합이 신탁받은 토지의 취득시기

법 제111조 제1항 본문은 취득세의 과세표준은 “취득당시”의 가액으로 하도록 규정하고 있는바, 조합이 조합원으로부터 신탁받은 토지 중 일반분양용 토지에 해당하는 부분이 취득세의 과세대상이 된다고 하였을 때, 그 취득은 승계취득에 해당한다고 할 것이다.

이와 같은 신탁에 의한 취득의 경우 그 취득시기에 관한 특별규정이 없으므로, 취득시기를 규정한 법 시행령 제73조 제1항에 따라 원칙적으로 사실상의 취득을 한 때를 취득시기로 보되, 그 권리이전이나 그 행사에 등기·등록을 요하는 재산의 경우에는 위와 같은 취득시기 도래 여부를 불문하고 등기·등록일에 취득한 것으로 보아야 할 것이다.

따라서 조합이 조합원들로부터 토지를 신탁받은 것이 취득세 부과 대상이 되는 한, 그 토지에 대한 취득세 과세표준의 산정 기준이 되는 취득시기는 늦어도 당연취득일인 신탁등기를 한 날로 볼 것이다.

3. 판결례에 나타난 취득시기의 기준들

가. 문제상황

다만, 위와 같은 원칙에 따를 경우 문제가 되는 것은 조합이 조합원들로부터 토지를 신탁받을 당시에는 그 토지가 조합원용인지 일반분양용인지 구분이 되어 있지 않은 관계로 취득세를 신고·납부 또는 부과할 수 없거나 그 시기가 불분명하다는 점이다. 이러한 문제를 해결하기 위하여 법원은 조합의 일반분양용 토지의 취득시기를 신탁등기일 이후로 이연시키는 논리를 논리들을 찾게 되었다.

나. 대지권등기일이 취득시기라는 판결례³⁸⁾

일반적으로 ‘납세의무의 성립’이란 세법이 정하는 과세요건이 충족되어 추상적 납세의무가 발생한 상태를 말하고, 이러한 납세의무의 성립시기는 각 세법이 정한 과세요건이 완성된 때 즉, 각 법령이 정한 바에 따라 과세표준을 계산하고 세율을 적용하여 과세할 수 있는 상태가 되었을 때를 가리키며(대법원 1991. 2. 26. 선고 90누7050 판결 참조), 법 제29조 제1항 제1호는 취득세 납세의무가 취득세 과세물건을 취득하는 때에 성립한다고 규정하고 있다. 그러므로 취득세의 경우 납세의무자인 취득자를 포함하여 과세대상의 특정을 포함한 과세요건의 충족을 전제로 그 취득시기가 문제되고, 법률상 납세의무자 및 과세대상이 특정되지 아니하는 한 이에 대한 취득세 부과 및 취득시기의 문제가 생기지 아니한다 할 것이다.

조합이 조합원들로부터 신탁받는 토지 중 조합원용을 취득하는 것인지 아니면 일반분양용으로 취득하는 것인지 여부가 확정적으로 결정되는 시점은 조합이 그 조합원들로부터 출자재산인 토지를 취득하

38) 대표적으로 서울행정법원 2006. 12. 1. 선고 2006구합18973 판결을 들 수 있다.

는 시점이 아니라 공동주택이 완성되어 그 공동주택의 구분소유의 구체적 내용이 결정되어 소유권보존등기가 이루어지면서 그 대지권등기가 개별적으로 마쳐지는 시점이라고 할 것이다. 설사 그 이전에 분양대상인 공동주택 중 조합원용과 일반분양용이 구분되어 있다 하더라도 사정변경으로 인하여 그러한 구분이 변경될 가능성이 있어 그러한 구분이 확정된 상태라고 볼 수 없는 것이다.

따라서 조합 명의로 신탁을 원인으로 한 소유권이전등기가 경료되었다 하더라도 아직 조합원용과 일반분양용이 구분되지 않은 시점에서는 조합이 일반분양용 토지에 대한 취득행위를 개시한 것으로 볼 수 있을 뿐, 취득대상과 취득자의 확정 및 취득시기의 도래를 통하여 취득이 확정되었다고 할 수 없으므로 그 시점에서는 일반분양용 토지의 취득에 대한 취득세의 납세의무가 성립한 것으로 볼 수 없고 조합이 대지권등기를 경료한 때 취득세 납세의무가 성립한다 할 것이다.

다. 사용승인(준공인가)일이 취득시기라는 판결례³⁹⁾

조합의 일반분양용 토지의 취득시기는 지방세법령의 해석만으로는 정하기 어려우므로, 도정법 등 관련 규정의 해석을 통하여 그 취득시기를 정하여야 할 것이다. 일반분양용 토지는 도정법 제55조 제2항에 기하여 특히 대지 및 건축물에 대한 권리의 확정과 관련하여 도시개발법 제33조 소정의 체비지로 본다는 것이고, 도시개발법 제41조 제5항 본문에 의하면 체비지는 환지처분의 공고가 있는 날의 다음 날에 당해 소유권을 취득한다고 규정하고 있을 뿐만 아니라 조합은 공사가 완료되어 준공인가를 받은 이후에는 도정법 제54조 제1항에 의하여 대지확정측량 및 토지분할을 거쳐 수분양자에게 대지 또는 건축물의 소유권을 이전하도록 되어 있다.

39) 대표적으로 서울행정법원 2005. 12. 8. 선고 2004구합33275 판결을 들 수 있으며, 법제처의 유권해석도 이러한 견해를 따르고 있다(법제처 법령해석지원팀-949, 2006. 6. 12.).

이러한 점들을 종합하여 보면, 조합이 일반분양용 토지를 취득하는 시기는 조합원으로부터 신탁받은 토지 중 일반분양분과 조합원분양분이 확정적으로 정하여지는 시점으로서 정비사업인 주택재건축사업에 관한 공사를 완료하여 준공인가를 받은 시점으로 볼 것이다.

라. 관리처분계획인가일이 취득시기라는 판결례⁴⁰⁾

주택재건축의 경우 “재건축조합설립 - 사업시행인가 - 분양신청 - 관리처분계획 - 착공 - 준공 - 분양처분 - 조합해산”이라는 절차를 거치면서 건축물 등에 대한 조합원용과 일반분양용의 구분이 구체화되어 간다고 할 수 있는바, 이러한 일련의 절차에서 조합이 신탁받은 토지에 대한 조합원용과 일반분양용의 구분은 조합원들로부터 분양신청을 받아 관리처분계획을 작성한 때에 구체적으로 정해지고 특별한 사정이 없는 한 관리처분계획에 따라 분양처분을 하게 되므로, 관리처분계획이 인가되어 그 효력이 발생하면 이 때 조합원용과 일반분양용이 명확히 구분되어 취득세의 부과대상이 현실화되었다고 할 수 있다. 따라서 조합의 일반분양용 토지의 취득시기는 관리처분계획인가일로 볼 것이다.

4. 취득시기를 신탁등기 이후로 이연하는 태도에 대한 검토

앞서 살펴본 판결례들에서 나타난 논리의 핵심은, 납세의무의 발생 시기는 신탁등기이지만, 납세의무의 성립시기는 그 이후에 조합원용과 일반분양용을 구분할 수 있는 일정한 시기로 이연된다는 것인데, 과연 이러한 구별을 현행법이 예정하고 있는지 의문이며, 지나치게 자의적인 이론구성이라고 생각된다. 조합이 조합원들로부터 토지를 신탁

40) 대표적으로 서울행정법원 2006. 11. 17 선고 2006구합19389 판결을 들 수 있다.

받았다면 이는 분명히 일반분양용이건 조합원분양용이건 해당 토지를 취득한 것이며, 다만, 그 구별에 어려움이 있는 것뿐인데, 그러한 구별이 나중에 가능해진다고 하여 애초의 취득시보다 몇 년이 지난 후의 시점의 가액을 기준으로 취득세를 부담한다는 것은 정의와 공평에 반하는 해석이다.⁴¹⁾

위 판결례들은 신탁등기시에는 조합원용과 일반분양용을 구분할 수 없다는 점을 고려하고 있으나, 그 논리를 지지하기에는 한계가 있다고 생각된다. 왜냐하면, 조합이 신탁등기 전에 사업시행인가를 받으면서 일용 조합원용과 일반분양용의 구별이 가능하고, 만일 사업계획이 변경되어 조합원용 토지와 일반분양용 토지의 면적이 변경된다면 지방세법상 수정신고에 의하여 신고납부할 수 있기 때문이다(법 제71조 제1항 제1호). 따라서 신탁등기시에 일반분양용 토지에 관한 취득세 과세표준 및 세액의 신고납부를 하고, 면적 변경 시에 수정신고할 수 있는 제도적 장치가 법에 마련된 이상 납세의무의 성립시기에 대한 원칙을 깨고 신탁등기일 이후로 이연하는 예외를 인정해야 한다는 논리는 설득력을 얻기 어렵다고 본다.

더구나, 납세의무의 성립시기를 신탁등기일 이후로 이연하여야 한다는 논리는 다음과 같은 문제가 있다.

첫째, 법 제105조 제10항은 주택조합이 조합주택용 부동산을 취득하였음을 전제로 하여 이로 인하여 성립한 취득세 납세의무자를 조합원으로 의제하는 규정일 뿐 취득시기에 관한 규정이 아니다.

둘째, 조합이 조합원들로부터 기존 집합건물의 각 구분소유권에 관하여 소유권이전등기 및 신탁등기를 경료함으로써 건물과 그 대지권 일체를 취득하였으면서 토지 부분만 구분하여 그 이후의 시점에 취득하였다고 볼 수는 없다.

41) 대부분의 경우 재건축 과정에서 지가가 상승하게 되므로 취득시기가 이연될수록 취득세액이 증가하는 문제가 발생하게 된다.

셋째, 조합이 조합원 외의 제3자로부터 취득한 토지는 조합주택용 부동산임에도 조합원으로부터 토지를 신탁받는 경와 달리 조합원분과 일반분양분 구분없이 일반적인 부동산 취득 시점과 동일하게 소유권 이전등기 시점에서 취득이 있었던 것으로 보고 있는 것에 비추어 보면 조합원으로부터 토지를 신탁받은 경우만 아무런 법적 근거 없이 취득시기를 일반적인 취득세 납세의무 성립시기보다 현저하게 뒤로 이연시키는 것은 부당하다.

넷째, 취득한 부동산 등이 장래에 실제로 어떻게 쓰였느냐는 일반적으로 감면된 취득세에 대한 추징의 과세요건이지 취득세의 과세요건으로는 규정하고 있지 않는다.

따라서, 조합이 조합원으로부터 신탁받은 토지의 취득이 혹 취득세의 과세대상이 된다고 하더라도 그 시점은 어디까지나 원칙에 따라 신탁등기일로 보아야 하며, 취득세 납세의무자에 대한 규정인 법 제 105조 제10항의 규정을 근거로 그 이후의 어느 시점에 그 취득이 완성되었다고 볼 수는 없다.⁴²⁾

V. 결 론

조합이 일반분양용 토지를 대지권등기에 의하여 취득한 것이 취득세의 과세대상이라는 과세관청의 논리들은 대지권의 성질, 신탁법리에 위배되는 것일 뿐만 아니라, 과세처분의 통일성을 상실하고 및 이중과세를 허용하는 것으로서 현행법상 허용될 수 없는 부당한 것이므로, 조합이 일반분양용 토지를 신탁에 의하여 취득한 것을 취득세의 과세대상이라고 할 수 없다.

42) 같은 취지의 판결로는 서울행정법원 2006. 11. 29. 선고 2004구합32135 판결을 들 수 있다.

법 제110조 제1호 단서는 법 제105조 제10항의 신설에 따른 법 규정의 정비차원에서 함께 신설된 규정인데, 그러한 과정에서의 입법의도와 달리 조합이 조합원들로부터 신탁받은 일반분양용 토지에 대하여 취득세 비과세대상에서 제외하게 된 잘못된 입법이다. 결국, 법 제110조 제1호 단서는 아무런 합리적인 이유 없이 재건축조합이 조합원으로부터 일반분양용 토지를 신탁받아 취득하는 것만을 차별하는 위헌적인 규정이 되고 말았다. 법 제105조 제10항은 “주택조합이 조합주택용 부동산을 취득할 때 ‘그 취득 목적이 특정 조합원용 또는 전체 조합원용이면’ 그 조합원 또는 전체 조합원이 취득한 것으로 본다”라는 의미로 해석이 가능하며, 이러한 해석만이 법 제110조 제1호 단서의 합헌성을 담보할 수 있을 것이다. 따라서, 조합이 일반분양용 토지를 신탁에 의하여 취득한 것도 취득세의 과세대상이라고 할 수 없다.

만약, 일반적인 판결례의 태도에 따라 만약 조합이 일반분양용 토지를 신탁에 의하여 취득한 것이 취득세 과세대상이라고 본다고 하더라도, 그 취득시기를 언제로 볼 것인지의 문제가 발생한다. 판결례들은 그 취득시기를 신탁등기 이후로 이연하는 논리들을 구사하고 있으나, 그 기준이 일관되지도 않을 뿐만 아니라 법 제105조 제10항의 규정을 근거로 취득시기를 이연할 어떠한 정당성도 찾을 수 없다. 따라서 그 시점은 어디까지나 원칙에 따라 신탁등기일로 보아야 할 것이다.

이상에서 살핀 바와 같이, 이 주제에 대하여 판결례들이 이처럼 혼란스러운 이유는 잘못 입법된 법 제110조 제1호 단서 및 법 제105조 제10항의 규정을 전제로 문제를 해결하려고 시도했기 때문이다. 하지만, 위 규정들이 잘못된 입법이라는 것을 인정하지 않고서는 어떠한 해결방안도 결과적으로 모순에 봉착하게 될 수밖에 없을 것이다. 헌법재판소가 이 문제를 해결해주기를 기대했지만 헌법재판소는 각하판결을 하면서 그 판단을 미루었다. 결국 이 문제를 해결할 수 있는 유

일한 방법은 대법원이 과감하게 법 제105조 제10항을 합헌적으로 해석하여 조합이 조합원들로부터 신탁받은 일반분양용 토지에 대하여 취득세를 비과세하는 것뿐이라고 생각한다. 이제 곧 선고될 대법원 판결을 기대해 본다.⁴³⁾

43) 지방세법 제105조 제10항은 “주택재건축조합이 당해 조합원용으로 취득하는 조합주택용 부동산은 그 조합원이 취득한 것으로 본다”라고 규정하여 “조합주택용 부동산”은 조합원의 취득을 전제로 한 규정임을 알 수 있고, 그렇다면 수분양자의 취득이 전제된 일반분양용 토지는 그 대상이 아니라고 해석하는 것이 문언해석상 더 자연스럽다는 점은 필자도 인정하고 있는 바이다. 하지만, 필자의 주장과 같이 해석하지 않을 경우 발생할 수 있는 위헌성 시비와 논리적 일관성의 결여는 보다 큰 문제가 아닐까 하는 생각이다. 애초 이 문제는 입법자가 입법으로 해결해야 하는 것이 옳았다. 그 동안 수차례에 걸쳐 제110조가 개정되었지만, 입법자는 결국 제110조 제1호 단서를 개정하지 않고, 계속하여 위헌적인 상태로 방치하고 있다. 이제 이 문제의 해결은 대법원의 몫이 되었다. 문언해석에 다소 무리가 없는 것은 아니나 합헌적 해석을 위한 대법원의 결단이 필요한 사안이라는 생각이 든다.

제 2 주제

조세법률주의와 지방세조례주의

최 철 호

[청주대학교 법과대학 전임강사]

I. 서론

조세법률주의란 법률의 근거 없이 국가는 조세를 부과·징수할 수 없고, 국민은 조세의 납부를 강요받지 않는다는 원칙을 말한다. 우리 헌법 제38조는 “모든 국민은 법률이 정하는 바에 의하여 납세의 의무를 진다”고 하고, 동 제59조는 “조세의 종목과 세율은 법률로 정한다”고 규정함으로써 조세법률주의의 원칙을 선언하고 있다. 이는 국민의 재산권 보장과 법률생활의 안정을 기하려는 데 근본목적이 있다고 하겠다.

조세는 국가운영에 필요한 재정자원을 확보하기 위하여 국가공권력에 의한 우선적인 징수가 인정되는 것이며, 한편으로는 국민의 공평한 조세부담을 보장하고 부당한 조세징수로부터 국민의 재산권을 보장하기 위하여 조세법률주의의 원칙에 준거하여 부과·징수되고 있다.

이러한 조세법률주의에서의 법률은 국회의 의결을 거친 형식적인 의미의 법률만을 의미하는 것이라는 것이 일반적이지만 조세 가운데 국세와 달리 지방세에 있어서는 이러한 조세법률주의의 엄격한 적용을 완화할 필요성이 지방자치의 보장의 한 내용으로서 자치재정권의 보장이라는 차원에서 논의가 되어 왔다.

즉, 지방세의 세목의 창설이나 세율의 결정 등에 있어서는 국가 법률만이 아닌 지방의회가 제정하는 조례로도 규율할 수 있는 방안에 대해서 헌법이나 지방자치법, 지방세법 등의 해석을 통해서 그리고 판례를 통해서 그 가능성을 모색하는 것이다.

따라서 본 발제문이 의도하는 조세법률주의와 지방세조례주의에 대한 논의는 결국은 지방세에 있어서 지방자치단체의 과세자주권의 범위와 한계의 문제로 귀착된다고 할 수 있고 본고도 이러한 논리에 따라서 서술하고자 한다.

Ⅱ. 조세법률주의와 과세자주권

1. 헌법상의 조세법률주의의 해석

1) 의 의

근대 이전의 국가에 있어서 절대군주 및 봉건영주는 전쟁비용의 조달 및 개인적인 이익을 위하여 자의적인 과세를 행하여 일반 국민들의 재산권을 침해하는 경우가 많았으나 근대국가의 성립과 더불어 “대표없으면 과세없다” 또는 “법률없이 과세없다”라는 사상에 입각해서 과세권은 국민의 동의, 즉 의회가 제정하는 법률에 근거하지 않으면 행사할 수 없다는 과세권의 법률유보로 대표되는 조세법률주의¹⁾가 헌법원리 나아가 조세법상의 기본원칙으로 등장하게 되었다.

이러한 조세법률주의의 원칙은 우리나라 헌법에서도 제38조 “모든 국민은 법률이 정하는 바에 의하여 납세의 의무를 진다”, 동 제59조 “조세의 종목과 세율은 법률로 정한다”라는 문언으로 채택되어 있다. 조세법률주의는 과세요건법정주의, 과세요건명확주의, 소급과세의 금지, 합법성의 원칙, 절차보장의 원칙 등을 그 세부내용으로 한다.²⁾

2) 과세요건법정주의

(1) 의 의

“과세요건법정주의”란 조세는 국민의 재산권을 침해하는 것이 되기 때문에 납세의무를 발생하게 하는 납세의무자·과세표준·과세기간·

1) 조세법률주의라는 용어가 일본에서 수입된 것이고, 독일에서는 조세법률주의라는 헌법상의 명문의 규정은 없고 단지 과세행정에 대한 법치주의의 이념이 있을 뿐이라고 한다. 그리고 일본에서 사용되는 조세법률주의는 결국 (조세에 대한)형식적 법치주의에 해당하는 것이라고 하면서 조세법률주의를 “세법영역에 있어서의 법치주의”라는 가설을 주장하는 견해가 있다. 이창희, 세법강의(제5판), 박영사, 2006, 21-22면 참조.

2)金子 宏, 租稅法(第11版), 弘文堂, 2006, 80-87면 참조.

세율 등 과세요건과 조세의 부과·징수 절차를 모두 국민의 대표기관인 국회가 제정한 법률로써 규정하여야 한다는 원칙을 말한다. 즉, 조세법률주의는 납세의무의 한계가 조세법에 명백히 규정됨을 요구한다. 이러한 요구에 따라 사법상의 계약에 의하여 조세채무를 부담시키거나 이를 보증하게 하여 일반채권의 행사방법에 의하여 조세채권의 종국적 만족을 실현하는 것은 허용될 수 없다.

나아가 조세법은 강행규정이므로 과세요건이 충족되면 납세의무가 발생하고 과세관청은 법률이 정한 그대로 조세를 부과·징수하여야 하며, 조례의 감면에 관한 구체적인 명문의 규정이 없는 한 과세관청에 조세채무를 감면하거나 징수하지 않을 자유가 없는 합법성의 원칙의 지배를 받는다. 이는 조세법률주의의 정신을 세무행정에도 그대로 구현하여 조세법의 집행과정에서 게재될 수 있는 자의나 부정을 배제하기 위한 것이다. 헌법 제59조의 조세법률주의는 그 법률의 목적과 내용이 기본권 보장의 헌법이념에 부합되어야 한다는 실질적 법치주의를 의미하고, 따라서 비록 과세요건이 법률로 명확히 정하여진 것일지라도 그것만으로는 충분한 것이 아니고, 조세법의 목적이나 내용이 기본권 보장의 헌법이념과 이를 뒷받침하는 헌법상의 제 원칙에 합치되지 않으면 안 된다.

(2) 과세요건의 조례에의 위임여부

과세요건법정주의는 조세법률주의의 핵심적인 내용이고 형법에 있어서의 죄형법정주의와 유사한 지도원리이기는 하나 그 현실적인 상황은 죄형법정주의와 다르다. 왜냐하면 복지국가 사상에 따른 국가기능의 적극화, 복잡다기화 및 경제현상의 변천으로 행정기능이 양적·질적으로 전문성과 기술성을 띠게 됨으로써 국회가 시간적으로 세부적 입법을 할 수 없어 하위 법령에 위임하는 위임입법이 가속화되고 있기 때문이다.

그러나 현실에 있어서는 아무리 위임입법이 증가하고 있다고 하나 조세법률주의의 핵심적인 내용으로서의 과세요건법정주의는 국가권력에 의한 국민의 재산권의 침해에 대한 최소한의 한계를 설정하는 것이므로 과세요건법정주의는 보다 엄격하게 적용되지 않으면 아니 되고, 따라서 지방세법상 조례에의 위임은 그 요건과 범위가 보다 엄격하고 제한적으로 규정되지 않으면 안 된다는 데에 대체로 의견이 일치하고 있는 것으로 이해된다.

따라서 지방세법은 지방세에 대한 최소한의 준칙법 내지 표준법이기 때문에 조례로서 지방세의 종류 및 세율을 정할 수 있다는 입장인 조세조례주의는 과세요건법정주의의 입장에서 수용하기 어려운 측면이 있다고 할 것이다.

3) 과세요건명확주의

(1) 의 의

과세요건명확주의는 과세요건과 부과·징수 절차를 규정한 법률 또는 그 위임에 따른 명령 또는 조례의 규정은 일의적이고 명확하여야 하며 불확정개념이나 개괄조항을 함부로 사용하여서는 안 된다는 원칙이다. 즉, 과세관청의 자의적인 해석과 집행을 배제하고 법적 안정성과 국민의 예측가능성을 보장하기 위하여는 과세요건이 명확하게 규정될 것이 요구되며, 그렇지 않을 경우 조세법률주의는 형해화(形骸化)할 수 있다. 반면에 모든 것을 구체적으로 규정한다는 것은 입법기술상 기대할 수 없고 그에 따라 일반적·추상적 개념이나 개괄조항이 세법에 들어오는 것을 완전히 막는다는 것은 사실상 불가능하다. 따라서 합리적 판단에 의하여 법률이 정하는 바의 의미와 내용을 객관적으로 인식할 수 있어 법적 안정성과 예측가능성을 크게 저해하지 않는다면 일반적·추상적 개념이나 개괄조항의 사용도 허용된다고 보아야 할 것이다.

헌법재판소도 과세요건명확주의는 과세요건과 절차 및 그 법률효과를 규정한 법률규정은 명확하여야 할 것이나 법률은 일반성·추상성을 가지는 것으로서 법률규정에는 항상 법관의 법 보충작용으로서의 해석의 여지가 있으므로 조세법규가 당해 조세법의 일반이론이나 그 체계 및 입법취지 등에 비추어 그 의미가 분명해질 수 있다면 명확성을 결여하였다고 할 수는 없다고 하였다.³⁾ 그리고 과세요건명확주의는 과세요건법정주의와 함께 원칙적으로 입법을 규율하는 원리라 할 것이고 이를 법률의 해석·적용의 측면에서 뒷받침하는 것이 엄격해석의 원칙이라고 볼 수 있다.⁴⁾

(2) 과세요건명확주의와 조례에의 위임여부

지방세법상 조례에 위임하는 경우 과세요건과 절차 및 그 법률효과를 규정한 법률규정은 법률에서 반드시 명확하게 규정할 필요성은 없고, 법적 안정성과 예측가능성을 크게 저해하지 않는다면 일반적·추상적 개념이나 개괄조항의 사용도 허용된다고 생각한다.

이러한 측면에서 지방세법은 지방세에 대한 최소한의 준칙법 내지 표준법이기 때문에 조례로서 지방세의 종류 및 세율을 정할 수 있다는 입장인 조세조례주의는 과세요건명확주의의 입장에서는 어느 정도 수용이 가능하다고 할 것이다.

2. 과세자주권의 내용과 한계

1) 의 의

헌법 제117조 제1항은 “지방자치단체가 재산을 관리하는 권한”을 지

3) 현재 1995. 2. 23, 93헌바48 등 참고.

4) 독일에서는 법률에 있는 과세요건이 불분명하다는 이유로 법률규정을 위헌선언한 적이 없다고 소개하고 우리나라에서는 세법의 조항을 위헌이라고 본 결정의 대부분이 과세요건법정주의나 과세요건명확주의를 들고 있는 것은 일본의 조세법률주의 개념의 영향일 것이라고 하는 견해가 있다. 이창희, 전거서, 22면 참조.

방자치단체에 부여하고 있는 바 지방자치단체는 그 재산을 관리하며 재산을 형성하고 이를 유지할 수 있는 권리, 즉 자치재정권을 헌법에 의하여 보장받고 있다.

자치재정권은 구체적으로 예산·지출권(세출권)과 수입권(세입권)으로 구성되며, 세출권은 지방자치단체가 그의 재산을 관리하고 지출에 대한 예산을 자기 책임 하에 결정할 수 있는 권한을 말하고, 세입권은 지방자치단체가 독자적으로 그 지방자치단체를 운영하기 위하여 필요한 재원을 조달하는 정책을 설정할 수 있는 권한을 말한다. 이와 같은 지방자치단체의 세입권은 지방자치단체가 그 고유한 업무를 수행하기 위하여 발생하는 비용을 그 주민에게 부담하게 할 수 있는 권한으로서 그 대표적인 사례로서 지방세를 부과·징수할 수 있는 권한을 말하는데, 이처럼 자치재정권 중에서 주민에게 지방세를 부과·징수할 수 있는 권한이 지방자치단체의 과세자주권이라 할 수 있다.

이에 따라 과세자주권은 지방자치단체가 지방세를 부과·징수함에 있어서 그 세목과 과세표준·세율 등을 자율적으로 결정할 수 있는 권리로 이해될 수 있는데, 구체적인 결정방식으로서 지방세조례의 제정을 의미하기도 한다.⁵⁾

자치재정권의 근거법령으로는 헌법을 비롯하여 지방자치법, 지방재정법, 지방세법, 지방교부세법 등이 있다.

즉, 헌법 제117조에서 규정하고 있는 자치재정권을 정점으로 과세자주권을 법률에서 구체화한 것이 지방자치법 제135조인데 동 규정에서는 “지방자치단체는 법률이 정하는 바에 따라 지방세를 부과·징수할 수 있다.”고 규정하고 있으며, 이 규정에 따라 지방세법 제3조 제1항에서는 “지방자치단체는 지방세의 세목, 과세객체, 과세표준, 세율 기타 부과·징수에 관하여 필요한 사항을 정함에 있어서는 이 법이 정

5) 차상봉, 과세자주권의 범위와 확대에 관한 연구, 박사학위논문, 충남대학교대학원, 2001, 16면.

하는 범위 안에서 조례로써 하여야 한다.”고 규정하고 있다. 과세자주권과 관련된 논의 중 가장 본질적이고 핵심적인 사항은 지방자치단체가 지방세법에서 규정하고 이를 조례에 위임하지 않은 조세의 종목과 세율을 자치법규인 조례로서 신설하여 주민에게 부과·징수할 수 있는가 하는 문제이다.

2) 과세자주권의 내용

일반적으로 지방자치단체의 과세자주권의 내용으로 인정되는 것은 ①세목의 결정권, ②세율 결정권, ③과세객체의 선택, ④과세표준의 결정권 등으로 구분할 수 있다. 그리고 이와 같은 과세자주권은 이를 구체화 하는 과정에서 지방자치법, 지방세법, 그리고 국세와 지방세의 조정 등에 관한 법률 등에 의하여 제약을 받거나 확대되고 있다.

조세법률주의를 규정한 헌법 제59조에서 조세의 ‘종목’과 ‘세율’을 언급한 것처럼 과세자주권에서도 세목과 세율이 중요한 요소가 된다. 과세자주권을 최대한 보장하여야 한다는 입장에서는 지방자치단체 스스로 세목과 세율을 정할 수 있어야 한다고 주장하겠지만, 조세법률주의와 관련하여 법률에서 일정한 범위를 설정하고 그 범위 안에서 지방자치단체로 하여금 세목과 세율을 자주적으로 결정하도록 하는 정도만 가능하다고 보아야 한다. 또한, 세목과 세율은 과세요건의 중요 요소이지만 그밖에 과세객체, 과세표준도 세액과 직결되기 때문에 이 부분에 대하여서도 지방자치단체에 어느 정도의 결정권을 부여할 수 있을 것이며, 비과세와 감면에 있어서도 법률과 조례 상호간에 역할 분담이 필요할 것이다.

3) 과세자주권의 한계

지방세는 조세에 해당하고 조세정책은 재정정책과 직결되는 바, 재정정책은 지방자치단체 단위가 아니라 국가 차원에서 수행되어야 하

고 특히 국가간의 경쟁이 치열해진 오늘날에는 지방세제도 역시 국가 전체의 조세정책 내지 재정정책과 연계시켜 운영될 수밖에 없는 측면이 있는 것이다.

지방세를 조례에 의하여 부과하더라도 법률의 범위 안에서 보장되는 것이고, 법률에 의하여 지방자치단체의 자치권을 제한한다는 것은 다른 한편에서는 자치권에 대한 국가의 제한 또는 통제도 법률에 의한 제한에 근거하여야 하는 것임을 유의하여야 한다.

Ⅲ. 조세법률주의와 지방세조례주의

1. 조세법률주의에서의 조세와 법률의 의미

1) 조세의 의미

우리나라의 유사한 조세입법체계를 가지고 있는 일본의 경우 일본 헌법 제94조가 “지방자치단체는 그 재산을 관리하고, 사무를 처리하며, 행정을 집행할 권능을 가지며, 법률의 범위내에서 조례를 제정할 수 있다”는 규정을 전제로 하여, “재산에 관한 행정을 집행할 권능”을 지방자치단체에 부여하고 있는 점에서 일본 헌법 제84조의 조세법률주의 원칙은 국세에만 적용되고 지방세에 있어서는 적용되지 않는다는 견해가 있다.⁶⁾

2) 법률의 의미

조세법률주의를 세법영역에 있어서의 법치주의로 이해한다면 “법률”의 의미는 반드시 의회가 제정한 형식적 법률에 국한되는 것이 아니며, 실질적 의미의 법률이나 법률의 위임을 받은 법규명령 등도 “법률”의 개념에 포함되는 것으로 이해한다.⁷⁾

6) 金子宏, 전제서, 99면 참조.

7) 홍정선, 행정법원론(상), 박영사, 2007, 49면 이하; 박균성, 행정법론(상), 박영사, 2007,

따라서 조세법률주의는 일차적으로는 의회가 제정한 형식적 법률에 근거한 조세의 부과를 내용으로 하지만, 이것이 반드시 형식적 법률에만 한정되어야 하는 것은 아니며, 실질적 법치주의의 관점에서 과세 근거규범의 본질적 의미에 중점을 두는 것이 바람직하다고 한다.⁸⁾ 이에 관한 일본의 학설과 판례를 살펴보면 다음과 같다.

(1) 형식적 의미의 법률에 한한다는 설

일본 헌법 제84조의 법률에는 조례가 포함되지 않는다고 하는 견해이다.⁹⁾ 이러한 견해는 조세법률주의를 채택하고 있다고 하더라도 지방세를 확일적으로 법률로 규정하는 것이 곤란하거나 적당하지 않아서 지방세법에 의해서 조례에 대폭적으로 위임하고 있기 때문에 지방세에 있어서는 조례로 규율하는 부분이 폭넓게 인정된다는 것이지 조세법률주의에서의 법률에 조례가 포함되는 것은 아니라는 것이다. 이는 다시 말해 지방세에 관한 한 지방세법이 정하는 범위내에서 조례에 위임하는 것이 일본 헌법 제92조의 “지방자치의 본지”에 적합하다는 것이다.

22면 이하; 유지태, 행정법신론, 신영사, 2007, 51면 이하 등 참조. 이 저서들에서는 현대적 법치주의에 있어서는 법률의 법규창조력과 관련하여 의회제정법률 이외에 법규성을 가지는 입법형태가 다수 나타나며, 법률의 순위와 관련하여 법률의 의미에는 헌법, 형식적 의미의 법률, 그 밖의 성문법규를 포함하는 것으로 보며, 법률의 유보와 관련하여서도 법률의 위임을 받은 법규명령은 법률에 포함되는 점 등을 지적하고 있다.

8) “조세법률주의는 조세행정에 있어서의 법치주의를 말하는 것인바, 오늘날의 법치주의는 국민의 권리·의무에 관한 사항을 법률로써 정해야 한다는 형식적 법치주의에 그치는 것이 아니라 그 법률의 목적과 내용 또한 기본권 보장의 헌법이념에 부합되어야 한다는 실질적 적법절차를 요구하는 법치주의를 의미하며, 헌법 제38조, 제59조가 선언하는 조세법률주의도 이러한 실질적 적법절차가 지배하는 법치주의를 뜻하므로, 비록 과세요건이 법률로 명확히 정해진 것일지라도 그것만으로 충분한 것은 아니고 조세법의 목적이나 내용이 기본권 보장의 헌법이념과 이를 뒷받침하는 헌법상 요구되는 제원칙에 합치되어야 하고, 이에 어긋나는 조세법 규정은 헌법에 위반되는 것이다.”(헌법재판소 1998.2.27. 95헌바5 전원재판부 결정).

9) 佐藤功, 憲法(下)(新版), 有斐閣, 2001, 1106면 참조.

이와 관련한 일본의 판례로는 大牟田市電氣가스稅국가배상청구소송¹⁰⁾을 들 수 있는데, 동 판결은 국가가 지방세법에 비과세조치들을 규정한 것에 대해서, 大牟田市가 “(비과세조치는) 지방자치단체의 특정한 세원에 대한 과세를 금지하고, 조세의 내용 등에 대한 지방자치단체의 자주적인 결정을 제한하는 것으로서, 지방자치단체 고유의 과세권 나아가서는 자주재정권을 침해하여, 헌법 제92조가 보장하는 지방자치의 본지에 반하는 위헌의 입법이며 무효의 것이다”고 주장한 것에 대하여, 福岡지방법판소는 “...사무의 수행을 실효성 있게 하기 위해서는 그 재정운영에 대한 이른바 자주재정권 나아가서는 재원확보의 수단으로서의 과세권도 이를 헌법은 인정하고 있는 것”이라고 판시한 다음에 일본 헌법 제94조 “지방자치단체는 그 재산을 관리하고, 사무를 처리하며, 행정을 집행할 권능을 가지며, 법률의 범위내에서 조례를 제정할 수 있다”는 규정에서 지방자치단체의 자치권을 구체화해서 규정하고 있지만, 거기에서 말하는 『행정의 집행』에는 조세의 부과, 징수도 포함하는 것으로 해석된다. 그래서 예컨대, 지방자치단체의 과세권을 완전히 부정하거나 이에 준하는 내용의 법률은 위헌무효임을 면할 수 없다고 전제한 다음에 그러나 “헌법상 지방자치단체에게 인정된 과세권은 ... 특정한 지방자치단체에게 구체적 세목에 대한 과세권을 인정한 것이 아니다. 세원을 어디에서 구할 것인가, 어떠한 세목을 국세로 할 것인가 지방세로 할 것인가 등에 대해서는 그 구체화는 법률(내지는 그 이하의 법령)의 규정을 기다리지 않으면 안된다. 따라서 전

10) 福岡地判 昭和55.6.5. 判例時報 966호, 3면. 이 사건의 개요는 다음과 같다.

大牟田市는 市稅條例에 의해 전기가스세를 부과·징수하여 왔는데 지방세법은 일정한 제품 등의 제조에 직접 사용하는 전기에 대해서 비과세조치를 규정하고 있어서 전기를 대량사용하는 기업이 많이 있는 大牟田市로서는 지방세법의 비과세조치에 의해 입는 세수감소가 심각한 문제였다.

따라서 大牟田市는 국가를 상대로 하여 국가배상청구소송을 제기한 것인데 이 사건도 핵심은 국가의 손해배상책임에 관한 것이었지만 주된 쟁점중의 하나가 바로 지방세법의 비과세조치에 의한 자주재정권의 침해의 주장이다.

기가스세라고 하는 구체적 세목에 대한 과세권은 지방세법에 의해 최초로 원고 大牟田市에 인정되어지는 것이며, ... 원고는 지방세법의 규정이 허용하는 한도에서만 조례를 제정하고 그 주민에 대해 전기가스세를 부과·징수할 수 있는 것에 지나지 않는다.”고 판시하여 조례로서 지방세법에 없는 세목이나 독자적인 과세요건, 세율 등을 창설할 수는 없다고 하였다.

(2) 조례준법률설

이 설은 지방자치단체의 과세권을 헌법상의 자치재정권의 하나로서 파악하여 국세의 부과근거는 ‘법률’에 의하여야 하는 것과 동일한 논리로 지방세의 경우에는 ‘조례’에 의하여야 하기 때문에 일본 헌법 제 84조의 조세법률주의에서의 ‘법률’에는 국회가 제정하는 협의의 ‘법률’뿐만 아니라, 지방의회가 제정하는 ‘조례’도 당연히 여기에 포함된다.는 견해이다.¹¹⁾ 따라서 이러한 견해에 의하면 지방세법상의 관련규정(제2조, 제3조 제1항 등)은 이러한 헌법규정을 확인하고 선언하는 성격을 갖는다고 본다.¹²⁾

이와 관련한 판례로서 秋田市國民健康保險稅소송의 控訴(항소)심판결¹³⁾을 들 수 있는데 동 판결은 “지방세의 과세요건에 대해서는 조례로

11) 成田頼明, 法律と條例, 憲法講座IV, 有斐閣, 1964, 206면.

12) 宇賀克也, 地方自治法概説, 有斐閣, 2004, 107-108면 참조.

13) 仙台高裁秋田支判 昭和57. 7. 23. 判例時報 1052호, 3면. 이 사건의 개요는 다음과 같다.

국민건강보험세는 종래에는 보험만이 부과되었던 국민건강보험비용의 피보험자분담부분에 대하여 상호부조의 정신을 철저히 하고 國保財政의 확립을 도모하기 위하여 1951년의 지방세법의 개정에 의하여 창설된 목적세로서 秋田市는 1959년 1월의 현행국민건강보험법의 시행에 수반하여 동년 3월 秋田市국민건강보험조례(본건조례)를 제정하였다.

본건조례 제2조는 “보험세의 과세총액은, 당해연도의 초일에서의 요양의 급부 및 요양비의 지급에 요하는 비용의 총액의 예상액에서 요양의 급부에 대한 일부 부담금의 예상액을 공제한 액의 100분의65에 상당하는 액 이내로 한다”고 규정하고 있지만, 본건조례 중에는 “과세총액”의 의미 및 확정방법을 규정한 어떠한 규정도 존재하지 않았다.

명확하게 정하는 것이 헌법상의 요청이라고 하고 조세법률주의를 지방세에 있어서는 조례로 대체할 수 있다고 본 다음에 국민건강보험세에 대해서도 타당하다”고 하였다. 나아가 지방자치에 관한 “헌법 제92조는…지방자치단체에 의한 지방세의 부과징수에 대해서는 주민의 대표로서 구성되는 의회가 제정하는 조례에 근거하지 않고 조세를 부과징수하는 것은 불가능하다고 하는 조세(지방세)조례주의가 요청된다고 할 것이어서 이러한 의미에서 헌법 제84조의 조세법률주의에서의 법률에는 지방세에 관한 조례를 포함한다고 해석하여야 한다”고 판시하였다.

판례의 입장에 대해서 학설은 지방세라고 하는 형식을 채용한 이상 국민건강보험세에 과세요건명확주의를 포함하는 지방세조례주의가 적용된다고 하는 것이 다수설이다.¹⁴⁾

(3) 지방세법의 표준법설

이 견해는 지방세법이 지방자치단체의 과세권의 근거로 된다고 하는 해석을 비판하며, 지방세법은 과세권의 근거를 부여하는 법률이 아니라 지방세의 골격을 규정한 표준법 내지 준칙법이며, 지방자치단체가 규정하는 지방세조례에 의해 주민의 납세의무가 구체화된다고 해석한다.¹⁵⁾ 조례와 조세법률주의에 관해서는 현재 이 학설이 일본의 통설로서 인정되고 있다.

이같은 秋田市국민건강보험세조례에 대해 원고는 과세요건법정주의 및 과세요건명확주의를 내용으로 하는 조세법률주의를 규정한 헌법 제84조에 위반한다고 주장하여 소를 제기하였는 바, 제1심 秋田地裁判官결이 이를 인용함에 따라 秋田市長이 항소한 사건이다.

이 사건의 판결에서는 조례로서 조세의 종목이나 세율을 결정할 수 있을 것인가 하는 조례와 조세법률주의와의 관계가 전면적으로 부각된 것은 아니다. 다만 과세요건과 조세의 부과징수절차가 법률 또는 조례에 의하여 규정되지 않으면 안된다고 하는 과세요건법정(조례)주의와, 그 법률(조례)에 있어서의 과세요건의 규정은 가능한 한 일의적으로 명확하지 않으면 안된다고 하는 과세요건명확주의를 설명하는 과정에서 부가적으로 설명되는 것이다.

14) 碓井光明, 憲法第84條にいう□□租税□□の概念の外延について, ジュリスト705號, 122면.

15) 北野弘久, 新財政法學・自治体財政權, 勁草書房, 1976, 247면.

2. 지방세법과 지방세조례의 관계

1) 조례제정권의 범위

조세법 영역에 있어서 조례제정의 범위에 관한 문제는 헌법 제59조 “조세의 종목과 세율은 법률로 정한다”라고 하는 조세법률주의와 관련하여 법률전속사항으로 되어 있는 조세의 종목과 세율을 조례로서 규율할 수 있는가 하는 문제이다. 이는 곧 지방자치단체의 재정자치권의 범위에 관한 문제로 파악할 수 있는데 재정자치권을 포함하는 지방자치단체의 입법권의 범위에 관해 규율하고 있는 법적 근거는 헌법 제 117조 제1항과 지방자치법 제22조를 들 수 있다.

헌법 제117조 제1항은 “지방자치단체는… 법령의 범위안에서 자치에 관한 규정을 제정할 수 있다.”고 규정하고 있고 그에 따라 제정된 지방자치법 제22조는 “지방자치단체는 법령의 범위안에서 그 사무에 관하여 조례를 제정할 수 있다. 다만, 주민의 권리제한 또는 의무부과에 관한 사항이나 벌칙을 정할 때에는 법률의 위임이 있어야 한다”고 규정하고 있다.¹⁶⁾ 이러한 헌법과 지방자치법의 규정으로 볼 때 지방자치단체의 조례제정권의 범위와 한계는 ①“법령의 범위안에서” 제정되어야 하며, ②“지방자치단체의 사무에 관한 사항”을 대상으로 하여야 한다.

이러한 조례제정권의 범위와 관련하여 조세법률주의와의 관계에서 쟁점이 될 수 있는 부분은 지방세의 세목을 창설하거나 세율을 결정하는 조례가 헌법 제59조의 “조세의 종목과 세율은 법률로 정한다”라고 하는 원칙에 비추어 상기 ①의 “법령의 범위안에서” 조례를 제정할 수 있다는 원칙을 벗어나는 것이 되어 허용될 수 없는 것인지의 여부와

16) 일본의 경우, 일본의 헌법 제94조는 “법률의 범위내에서 조례를 제정할 수 있다”고 규정하는 반면에 지방자치법 제14조는 “법령에 위반하지 아니하는 한”이라고 규정하여 조례제정권의 범위에 대한 입법형태가 우리나라와 약간 다르다.

②지방자치법 제22조의 단서조항인 “...다만, 주민의 권리제한 또는 의무부과에 관한 사항이나 벌칙을 정할 때에는 법률의 위임이 있어야 한다”는 규정에도 불구하고 주민에게 의무부과에 해당하는 지방세에 관한 사항을 법률의 위임없이 조례로 정할 수 있느냐 하는 문제로 대별되고, 지방세의 창설 및 세율결정, 부과에 관한 사무가 상기 ③의 “지방자치단체의 사무에 관한 사항”에 해당되어서 조례로서 이를 규율할 수 있는가 하는 것이다.

이러한 쟁점들 가운데 상기 ③의 “지방자치단체의 사무에 관한 사항”에 관한 것은 큰 논쟁이 없는 상태이다. 왜냐하면 “지방자치단체의 사무”란 지방자치법 제9조 제1항의 “그 관할구역의 자치사무와 법령에 의하여 지방자치단체에 속하는 사무”¹⁷⁾ 즉, 자치사무와 단체위임사무를 뜻하고 국가사무가 지방자치단체의 장에게 위임된 기관위임사무와 같이 지방자치단체의 장이 국가기관의 하급기관의 지위에서 수행하는 사무는 원칙적으로 자치조례의 제정범위에 속하지 않는다는 것이 명백하기 때문이다.¹⁸⁾

따라서 남은 것은 상기 ①의 “법령의 범위안에서”의 의미¹⁹⁾와 ③의 지방자치법 제22조의 단서조항의 해석범위에 관한 논의이다.

이러한 문제들을 해결하기 위해서 우선 조례, 특히 지방세에 관한 조례의 법적성질을 지방자치의 본질과 관련하여 검토하기로 한다.

17) 지방자치법 제9조 제2항 제1호 바목은 지방세의 부과·징수에 관한 사무를 지방자치단체의 사무, 즉 자치사무 또는 고유사무로 규정하고 있다.

18) 대판 1999. 9. 17, 99추30(울진군발전소주변지역지원산업시행에관한조례안).

19) “법령의 범위안에서”를 “법령에 저촉되지 아니하는 한” 이라고 해석하는 대법원의 판례(1997. 4. 25, 96추 251.)에 따르면 조례를 제정할 때 법률우위의 원칙이 적용될 뿐 법률유보의 원칙은 적용되지 않는다. 이는 자치사무 내지 단체위임사무를 규율하는 것인 한, 조례는 법령의 범위안, 즉 법령에 위반되지 않는 한 제정할 수 있다는 소위 사항적 한계만이 존재할 뿐, 국가의 법규명령의 제정시에 요구되는 위임입법의 원칙, 즉 법규범 제정에 있어서의 법률유보의 원칙은 적용되지 아니한다는 것을 뜻한다. 박영도, 자치입법의 이론과 실제, 법제연구, 2001, 106면 이하.

2) 지방세조례의 법적 성질

(1) 위임조세조례론 : 지방세법률주의

이는 지방자치의 본질을 전래설에 입각하여 파악하는 견해로서 지방세를 포함한 모든 조세의 과세권은 국가에 귀속되는 조세법률주의가 적용되어 지방세의 부과·징수는 법률에 규정되어야만 가능하다는 “지방세법률주의”를 원칙으로 하며 조례로 지방세를 규율하기 위해서는 지방세법이 조례에 위임한 경우에만 인정된다는 설이다.²⁰⁾ 그 법적근거로서는 헌법 제59조의 “조세의 종목과 세율은 법률로 정한다.”는 규정, 지방자치법 제135조의 “지방자치단체는 법률이 정하는 바에 의하여 지방세를 부과·징수할 수 있다.”는 규정, 그리고 지방세법 제2조에서 “지방자치단체는 이 법이 정하는 바에 의하여 지방세를 부과·징수할 수 있다.”는 규정을 들 수 있다. 따라서 이러한 헌법상의 조세법률주의 및 개별법상의 규정들을 보면 지방자치단체의 조례를 법률과 같은 위치에 놓고 조례에 의하여서도 지방세의 종목과 세율을 정할 수 있다고 보는 것은 헌법의 취지에 위배된다고 본다. 이에 따르면 지방세를 부과·징수하는 직접적인 근거는 국가 차원의 법률이 되는 것이다.

즉 지방세에 있어서도 헌법상의 조세법률주의가 적용되기 때문에 법률의 근거 없이 새로운 세목을 조례로써 신설하는 것은 위헌인 것이다.

헌법재판소는 지방자치단체의 과세권도 헌법이 보장하는 권리에 해당하므로 당연히 조세법률주의의 원칙이 적용된다고 판시한 바 있다.²¹⁾

20) 北野弘久, 本來的租稅條例主義, 財政法の基本課題, 勁草書房, 2005, 187-188면.

21) 헌법재판소 1998.4.30, 96헌바62. “...지방자치법 제15조에서 ‘지방자치단체는 법령의 범위 안에서 그 사무에 관하여 조례를 제정할 수 있다’는 규정과 위 헌법규정(117조 제1항)을 아울러 살펴보면, 지방자치단체에 대하여 자치입법권을 인정하고 있다. 헌법상 국회에 법률을 제정할 권한을 준 것과 마찬가지로 주민자치를 구체화하는 자치입법권인 조례를 제정할 권한을 준 것이다. 다만, 이 조례권을 행사할 수

이 견해는 주민의 권리제한 또는 의무부과에 관한 사항이나 벌칙을 정할 때에는 법률의 명시적인 위임이 있어야 한다는 지방자치법 제22조 단서 규정을 합헌으로 해석하여²²⁾ 법률의 위임 없는 지방세 조례의 효력은 인정할 수 없다는 입장이다.²³⁾

또한 조례와 행정입법을 동차원적인 것으로 파악하여 헌법 제117조 제1항의 “법령의 범위안에서”라는 규정은 법률우위의 원칙과 법률유보의 원칙이 그대로 적용되는 해석근거로 파악한다.²⁴⁾

있는 한계로서 첫째, 법령의 범위 안에서 둘째, 지방자치단체의 사무에 관한 사항이어야 하는 것으로 제한하고 있다. 이와 같은 지방자치단체의 자치입법권인 조례를 제정할 권한을 부여한 필연적인 결과로 지방자치단체에는 과세권이 있고, 이 과세권은 헌법이 보장하는 권리이므로 조세법률주의와 조세평등주의가 적용되는 것이다. ...조례가 헌법에 합치하기 위해서는 그 내용 자체가 헌법에 위반되지 말아야 하는 것 외에도, 헌법 제59조에 규정된 조세법률주의의 원칙상 법률에 형식적 실질적인 근거를 두고 있어야 하며, 나아가 그 근거법률도 헌법에 합치하여야 한다....”

22) 대법원과 헌법재판소는 지방자치법 제22조의 단서조항의 합헌성을 인정하였다. 대법원은 전라북도 공동주택 입주자 보호를 위한 조례안에 대하여 “지방자치법 제15조 단서(제22조로 개정되기 전)에서 국민의 권리제한, 의무부과에 관한 사항을 규정하는 조례의 중대성에 비추어 입법정책적 고려에서 법률의 위임을 요구한다고 규정하고 있는 바, 이는 기본권제한에 대하여 법률유보원칙을 선언한 헌법 제37조 제2항의 취지에 부합하므로 ... 위헌성이 있다고 할 수 없다”고 판결하였고(대판 1995. 5. 12, 94추28), 헌법재판소도 담배자판기설치금지조례사건에서 “법률의 위임없이 직업선택의 자유, 특히 직업수행의 자유를 제한하는 것이 되어... 법률의 위임을 필요로 한다”고 판시하여 지방자치법 제15조 단서조항(제22조로 개정되기 전)의 합헌성을 인정하였다(헌재 1995. 4. 20, 92헌마264, 279).

이에 대해 지방자치법 제22조 단서조항을 위헌이라고 보는 논거는 다음과 같이 정리할 수 있다.

첫째, 지방의회 역시 주민의 대의제기관으로서 민주적 정당성을 가진다는 점에서 지방자치단체는 조례로서 스스로 주민의 공적 사무에 대하여 규율하면서 그 규범력을 담보할 수 있도록 주민의 권리를 제한하거나 의무를 부담시키고 벌칙을 제정할 수 있도록 하여야 한다는 것이다.

둘째, 헌법이 지방자치단체에 대하여 제한적이거나(법령의 범위내에서) 지역적 사무 등에 관한 입법권을 부여 한 이상, 대세적으로 구속력 있는 입법권의 주체인 지방자치단체는 조례의 규범력을 스스로 담보하기 위한 벌칙제정 내지 주민의 권리 제한 등에 관한 규율을 제정할 수 있는 권한이 내재한 것으로 보는 입장도 있다.

23) 김완석, 과세자주권의 문제점과 발전방향, 지방세, 2004. 4호(통권 84호), 26면.

24) 이상규, 행정법론(하), 1991, 160면.

(2) 본래적조세조례론 : 지방세조례주의 또는 조례준법률설

지방자치의 본질을 신고유권설에 입각하여 해석하면서 지방세의 창설 및 부과는 주민의 대표기관인 지방의회의 의결을 거쳐서 제정된 조례로서 정해진다고 하는 설이다.²⁵⁾ 이에 따르면 지방세를 부과·징수하는 직접적인 근거는 당해 지방자치단체의 조례라고 하는 지방세조례주의와 연결되며, 헌법 제59조에서 조세의 종목과 세율을 “법률”로 정하도록 한 것과 관련하여 법률 속에는 조례가 포함되는 것으로 해석하여야 한다고 주장하는 점에서 조례준법률설이라고도 한다.

지방세조례주의는 헌법 제117조 제1항에서 “지방자치단체는 주민의 복리에 관한 사무를 처리하고 재산을 관리하며, 법령의 범위안에서 자치에 관한 규정을 제정할 수 있”도록 한 것은 지방자치단체에 자치재정권 또는 과세자주권에 대한 전권을 부여한 것이므로 지방자치단체에게 “법률유보”의 제한 없이 조례로써 과세권을 규정할 수 있다고 보는 것이다. 지방세조례주의에는 새로운 세목을 조례로써 신설할 수 있는 것을 포함한다.

조례준법률설은 주민의 대표로 구성되는 지방의회에서 제정한 조례를 당해 지방자치단체의 관할구역 안에서만 시행하는 것은 대의제의 관념에 비추어 문제가 없으며, 특히 조세법률주의의 경우에는 “대표 없이 과세 없다”라는 그 용어의 유래에서 보는 바와 같이 당해 지방자치단체의 주민대표인 지방의회에서 제정한 조례에 의하여 그 관할구역 내 주민들에게만 지방세를 부과·징수하는 것은 당연히 허용된다고 보는 것이다.

이러한 지방세조례주의에 따르면 고유사무에 속하는 사항은 조례의 전속관할사항이므로 이에 대한 조례는 그것이 법률에 저촉되더라도 법률에 우선한다고 본다. 즉 헌법 제117조 제1항의 “법령의 범위안에

25) 北野弘久, 전계 각주 20), 191-194면 참조.

서”라는 표현은 고유사무에 관해서는 법률우위의 원칙 및 법률유보의 원칙의 적용을 부정한다.

이 설에 따를 경우 일본의 각 지방자치단체 주민들은 국가의 법률인 지방세법에 기초해서 법적으로 납세의무를 지는 것이 아니며 지방세법은 지방세의 법원을 구성하지 않는다고 한다. 예를 들어 각 지방자치단체의 조세조례 제1조는 보통 “본 조례에서 특단의 정함이 없는 경우에는 국가의 법령이 정하는 바에 따른다”고 하는 규정을 두고 있는데 이 규정은 주민에 대한 1차적인 지방세의 법원은 조례를 뜻하는 것이고 2차적으로 지방세법의 규정이 법적으로 주민들에게 작용한다고 한다. 결국 국가의 법률인 지방세법은 각 지자체가 조세조례를 제정하기 위한 표준법으로 보아야 한다는 주장이다.

3) 헌법 제117조 제1항 및 지방세법 제2조, 제3조 등과의 관계

헌법 제117조 제1항은 “지방자치단체는 ... 법령의 범위 안에서 자치에 관한 규칙을 제정할 수 있다”고 정하고 있고, 지방자치법 제22조도 “지방자치단체는 법령의 범위안에서 그 사무에 관하여 조례를 제정할 수 있다”고 규정하고 있다.

그리고 지방세법 제2조에서 “지방자치단체는 이 법에 정하는 바에 의하여 지방세로서 보통세와 목적세를 부과징수할 수 있다”고 하고 있고, 제3조에서 “지방자치단체는 지방세의 세목, 과세객체, 과세표준, 세율 기타 부과·징수에 관하여 필요한 사항을 정함에 있어서는 이 법이 정하는 범위 안에서 조례로서 하여야 한다”고 정하고 있다.²⁶⁾

26) 1998.12.31(법률제5615호)에 지방세법 제3조를 “지방자치단체는 지방세의 세목·과세객체·과세표준·세율 기타 부과징수에 관하여 필요한 사항을 정함에 있어서는 조례로써 하여야 한다.”에서 “지방자치단체는 지방세의 세목, 과세객체, 과세표준, 세율 기타 부과·징수에 관하여 필요한 사항을 정함에 있어서는 이 법이 정하는 범위 안에서 조례로써 하여야 한다.”라고 개정하였다. 이러한 개정의 결과 지방세에 대한 조례의 규율이 더욱 어렵게 되었다.

위의 헌법 제117조 제1항, 지방자치법 제22조, 지방세법 제2조 및 제3조에 비추어 볼 때 지방세법 제5조(지방세의 세목) 및 제6조(지방자치단체의 세목), 국세와지방세의조정등에관한법률 제3조(지방세)에서 열거하고 있지 아니한 지방세의 세목을 조례로서 신설하는 경우에는 위헌에 해당한다. 즉 지방세법 제5조 및 제6조, 국세와지방세의조정등에관한법률 제3조에서 열거하고 있지 아니하는 지방세의 세목을 지방세조례로써 신설하는 경우에 그 지방세조례의 규정은 지방세법 제5조 및 제6조, 국세와지방세의조정등에관한법률 제3조에 저촉되기 때문에 헌법 제117조 제1항에 따라 위헌을 이루게 된다고 한다.²⁷⁾

4) 지방세조례주의의 가능성

지방세의 과세권은 지방자치권의 일종이며, 지방자치권은 헌법에 의해서 직접 보장된다. 따라서 지방세는 ‘조세’라는 측면에서 헌법 제59조에 의한 조세법률주의와 연결되는 동시에 ‘지방’세라는 측면에서 헌법 제117조 이하가 규정하고 있는 지방자치의 보장과도 동시에 관련된다.

문제는 지방세의 경우 - 법치주의, 특히 법률유보적 관점에서 - 조세법률주의로 나타나는 일반적 법원리와 지방자치의 헌법적 보장에서 비롯되는 특유한 법원리와의 관계를 어떻게 이해하는가의 문제, 즉 조세에 관한 일반원칙인 조세법률주의에 대하여 지방세에 관한 특유한 규율인 지방자치의 헌법적 보장이 어떠한 영향을 갖는가에 대한 논의가 핵심쟁점으로 부각될 수 있다.

지방세의 과세와 관련하여 조세법률주의와 지방자치의 헌법적 보장이라는 헌법적 가치의 조화를 위해서는 지방세에 대해서도 일반적으로 조세법률주의는 적용되지만, 조세법률주의의 실질적 의의를 침해하지 않는 한에는 법률의 포괄적 위임을 통해 조례에 의한 지방세의

27) 김완석, 전계논문, 31-31면 참조.

부과·징수를 허용하는 것이 합리적이라는 견해도 있을 수 있다. 그러한 점에서 법률과 완전히 독립된 고유권적 의미에서의 지방세조례주의는 허용되기 어렵지만, 법률의 포괄적 위임을 통해 제한된 의미에서의 지방세조례주의의 허용성은 인정된다고 할 것이다.

그러한 점에서 조세법률주의의 완전히 예외로서 법률에 근거없는 조례만에 의한 과세를 인정할 수는 없지만, 적어도 조세법률주의를 전제로 법률의 포괄적 위임에 의한 새로운 세원 및 세목의 발굴은 허용되는 것으로 보는 것이 바람직할 것이다.²⁸⁾ 이러한 견해는 결국 지방자치법 제22조 본문은 법률우위의 원칙을, 단서조항은 법률유보의 원칙을 유지하면서 다만 법률유보를 하더라도 포괄적 위임을 허용하자는 것으로 이해되는데 이러한 논지는 현재 학계와 대법원의 일반적 견해로 되어 있는 것이지만 그 포괄적 위임에 세원 및 세목발굴권까지 포함시킬 수 있을까는 의문이 남는다.

IV. 법정외세

1. 의 의

일본의 지방세법의 체제와 우리나라의 지방세법의 체제가 상당히 유사하지만 우리나라에는 도입되어 있지 않은 법정외세라고 하는 지방세 제도가 일본에는 도입되어 있는데 이 부분이 우리의 지방세 체도와 가장 큰 차이점이라고 하겠다.

일본의 법정외세는 “지방세법에서 개별 구체적으로 정해져 있는 세목(이들을 법정세라고 한다) 이외에 자치단체가 조례로서 창설하는 세목”을 말한다. 즉, 자치단체 조례에 의해 지방세법에 정해진 세목(법정세) 이외에 세목을 신설할 수 있는 것을 말하며, 이 법정외세는 사

28) 차상봉, 지방자치단체의 자주과세권 확대를 위한 법리적 고찰, 지방자치법연구 제1권 제1호(2001), 157면.

용용도를 한정하지 않은 법정외보통세와 특정의 비용에 충당하기 위한 법정외목적세로 나뉘어져 있다.²⁹⁾

2. 법정외세의 도입의 요건(총무대신의 동의)

2000년의 지방세법의 개정전에는 법정외세를 부과하기 위해서는 총무대신의 허가를 받도록 하고 있었으나 1999년의 지방분권추진일괄법에 의한 지방세법의 개정에 따라서 현재는 총무대신의 『동의를 요하는 사전협의』 제도로 바뀌었다. 이는 국가와 지방자치단체와의 관계가 상하복종관계에서 대등협력관계로 전환되었음을 시사한다. 또한 개정전에는 법정외세를 부과하기 위한 적극요건이라는 것이 있었는데 이는 법정외세를 부과하기 위해서는 ①그 세 수입을 확보할 수 있는 세원이 있고, ②그 세수입을 필요로 하는 재정수요가 명확하면 허가를 해야 한다는 조건이 붙어 있는 것이었는데 이러한 적극요건에 관한 규정은 1999년 지방분권개혁에 의하여 폐지되고, 단순히 소극요건³⁰⁾의 어느 하나에 해당하지 않으면 총무대신은 동의하여야 하는 것으로 되었다.

3. 동의를 법적 성질

이러한 법정외세에 관한 총무대신의 『동의를 요하는 사전협의』가 종전의 허가제와 다른 점은 무엇인가가 문제된다. 이 문제에서는 총무대신의 동의를 법적 성격을 어떻게 파악할 것인가가 중요하다. 총무

29) 이는 다시 도도부현의 법정외보통세와 법정외목적세, 시정촌의 법정외보통세와 법정외목적세로 나뉘어진다.

30) 법정외보통세와 법정외목적세의 협의신청에 대하여 총무대신은 다음의 사유에 해당하지 않으면 동의를 하여야 한다(동법 제261조, 제671조, 제733조).

①국세 또는 다른 지방세와 과세표준을 같게 하고, 동시에 주민의 부담이 현저히 과중하게 되는 경우(1호 요건),

②지방자치단체간에 있어서의 재화의 유통에 중대한 장애를 주는 것(2호 요건),

③전2호에서 드는 것 외에, ‘국가의 경제정책에 비추어 적당하지 않은 것’(3호 요건) 이다.

대신의 동의를 효력요건으로 보는 견해와 절차요건으로 보는 견해로 나누어서 설명하는 견해가 있다.³¹⁾ 전자의 경우, 총무대신의 동의가 결여된 경우에는 그러한 법정외 지방세는 무효라고 보게 될 것이다.

이러한 경우, 현행의 동의를 요하는 사전협의제와 종전의 허가제는 실질적으로 차이점이 없어서 총무대신의 동의는 ‘허인가’등에 해당하고(동법 제250조의2), 부동되는 ‘허인가 등을 거부하는 처분’에 해당한다고 해석된다. 따라서 지방자치단체의 법정외세 부과를 위한 신청에 대하여 총무대신이 부동의할 경우에는 그 이유를 기재한 서면을 교부할 것을 행정절차법은 규정하고 있다(동법 제250조의4).³²⁾

4. 법정외세의 평가

법정외세 중에는 산업폐기물 관련세와 핵연료 관련세가 가장 큰 비중을 차지하는데 2006년 현재 산업폐기물 관련세는 28건 57억 엔, 핵연료 관련세는 15건 186억 엔이다. 산업폐기물세와 핵연료관련세의 양쪽을 합하면 전체 법정외세 건수의 3/4, 세수는 243억 엔으로 전체 법정외세 세수의 약 절반을 차지하는 규모다.

2006년 3월부터 2007년 2월에 걸쳐 총무대신이 동의한 법정외세는 총 8건이다. 이 중 신규로 창설된 세는 홋카이도의 순환자원이용촉진세(목적세), 야마카타현의 산업폐기물세, 에히메현의 순환자원촉진세 등 환경관련세가 많은 비중을 차지하고 있다.

그런데 최근의 한 기사에 의하면 2000년에 법정외목적세가 도입된 이래 7년 만에 법정외세를 도입한 지방자치단체의 수는 약 3배로 늘었고, 세수도 약2.3배 증가하였다고 하여 법정외세가 지방자치단체에 있어서 중요한 재원으로 자리잡았다고 한다.³³⁾

31) 宇賀克也, 地方自治法概説, 110면 참조.

32) 碓井光明, 法定外税をめぐる諸問題(上), 自治研究77卷1号, 20-21면.

33) 日本毎日新聞 2007. 7. 24. 인터넷 기사. 특히 핵연료물질등취급세를 도입한 아오

V. 결 론

지방분권특별법³⁴⁾에서는 지방재정의 확충을 위한 방안으로서 국세와 지방세의 세원을 재조정하고, 지방세의 새로운 세목의 확대, 비과세 감면의 축소 등을 통하여 지방자치단체가 자주적으로 과세자주권을 행사할 수 있는 범위를 확대할 것을 규정하고 있으므로, 지방자치단체의 과세자주권을 확립하기 위하여는 무엇보다 지방자치단체가 세입의 자치를 확립하고 재정의 자기결정권을 확보하는 조치를 취하여야 할 것이다.

조세법률주의를 과세행정에 대한 법치국가에 종속하는 이념으로 대치하여 생각할 수 있다면 우리나라 헌법 제59조가 규정하는 조세법률주의는 과세행정에 대한 법치국가 사상 가운데 유독 법률유보이론만을 강조하는 것이 되고 법치국가를 구성하는 동가치적인 법률우위의 원칙은 그다지 강조하지 않는 것 같다.

조세, 특히 지방세에 있어서 조세법률주의의 원칙뿐만 아니라 조세에 대한 법치국가사상을 헌법상의 원칙으로 인정한다면 법치국가 원

모리현은 현세의 약 10%에 해당하는 세수를 법정외세로 충당하여 아주 중요한 지방세로 되어 있다고 한다.

34) 지방분권특별법 제11조(지방재정의 확충 및 건전성 강화) ①국가 및 지방자치단체는 각 지방자치단체가 사무를 자주적·자립적으로 수행할 수 있도록 하기 위하여 지방재정을 확충하고 지방재정의 건전성을 강화하는 등 지방재정의 발전방안을 마련하여야 한다.

②국가는 국세와 지방세의 세원을 합리적으로 조정하는 방안을 마련하여야 하며, 지방세의 새로운 세목을 확대하고 비과세 및 감면을 축소하는 등 지방자치단체가 자주적으로 과세권을 행사할 수 있는 범위를 확대하여야 한다.

③국가는 사무의 지방이양 등과 연계하여 지방교부세의 법정률을 단계적으로 상향 조정하고, 국고보조금의 통·폐합 등 포괄적인 지원방안을 마련하는 등 국고보조금 제도의 합리적 개선 및 지방자치단체간의 재정력 격차를 완화하는 방안을 강구하여야 한다.

④지방자치단체는 자체 세입을 확충하고 예산지출의 합리성을 확보하기 위하여 노력하여야 한다.

⑤지방자치단체는 복식부기회계제도를 도입하는 등 예산·회계제도를 합리적으로 개선하여야 하며, 재정운영의 투명성과 건전성을 확보하여야 한다.

리 가운데 법률우위사상을 조세행정에 대입시켜서 지방세에 관하여 그 세목과 세율 등을 조례로 규정하더라도 조례가 주민의 직선에 의하여 선출된 지방의회에서 제정되는 자주법이란 점에서 법률우위 원칙을 조세법률주의 원칙이 선언하고 있는 법률유보 원칙과 조화롭게 해석할 수 있을 것이다.

법원리적 측면에서 조세법률주의의 본질적 의의는 납세자의 재산권의 침해에 대한 정당성의 헌법적 근거의 마련이라 할 것이고, 동시에 현대 민주국가에 있어서는 그러한 민주주의적인 법원리적 의의 외에 부당한 조세에 대한 거부권의 법적 근거의 마련이다. 그러한 점에서는 조례의 경우도 법형식상의 차이를 제외하고는, 실질적인 측면에서는 민주적 정당성, 외부적 효력이 긍정된다는 점에서 본질적 차이는 없다고 볼 것이다.

특히 현대국가에 있어 조세법률주의의 이해에는 실질적 의미에서의 이해가 중요하다는 점에서 지방세의 경우에는 조세법률주의의 형식적 이해 외에, 헌법적으로 직접 보장되어 있는 지방자치권에 대한 고려가 불가피하다.

그러한 점에서 조세법률주의의 법원리적 측면, 즉 대표성원리의 측면에서 지방세조례주의의 가능성 존재한다고 할 것이다. 다만 법률과 조례는 완전하게 대등한 의미에서 대체적 관계로서의 민주적 정당성과 법적 효력이 인정된다고 볼 수는 없다는 점에서, 지방세조례주의의 허용성을 인정하는 경우에도 그 범위와 한계는 별도의 문제이며, 이는 조세법률주의 자체에 대한 논의보다는 지방자치의 헌법적 보장이라는 문제, 즉, 조례의 헌법적 한계의 문제로 귀착된다고 할 수 있다.

□□조세법률주의와 지방세조례주의□□에 대한 지정토론

정 평 조

(홍천세무서 박사)

1. 재건축주택조합이 조합원들로부터 신탁받은 일반분양용 토지에 대한 취득세 과세여부
 - 본 주제는 조합원들이 소유하고 있는 토지와 건물을 재건축조합에 신탁등기 등을 할 경우 양도에 해당되는지와 양도에 해당된다면 양도시기가 언제인지가 쟁점이 될 것으로 생각되고, 이를 뒤집어서 조합의 취득과 취득시기를 판단하는 것이 타당하리라 생각됨
 - 본 토론자는 국세실무를 다루어 온 관계로 국세와 관련한 취득 및 양도시기를 먼저 살펴보면
 - 소득세법 제88조와 같은 법 시행령 제162조에 취득시기를 구체화하고 있으나 대금결제 방법이나 특수한 거래인 경우는 해석론에 의존하는 경우가 많음.
 - 소득세법상 양도는 유상양도를 의미하고 민법과 달리 대금 청산여부로 취득 또는 양도의 시기에 관한 규정을 두고 대금을 청산하기 전에 소유권 이전등기를 하는 경우에만 민법규정을 적용하고 있음. 따라서 원칙적으로 대금을 청산한 날을 양도 및 취득시기로 보고 대금청산 전에 등기를 한 경우는 등기접수일, 자가 건설한 건축물 등은 사용검사필증 교부일이 양도 및 취득시기임.

- 그런데 재개발사업 등에 있어서는 주택조합이 관리처분계획에 따라 개발하는 것은 환지개념으로 보아 양도에 해당되지 아니하나 당초 관리처분과 다르게 분양받을 주택이 변경되는 경우에는 자산교환으로 일부 양도에 해당됨.
 - 잔여아파트 및 상가 등을 조합원이 아닌 일반인에게 분양할 경우 조합은 건설업에 해당되고 조합원이 재건축조합에 출자한 시기를 토지취득시기로 보아 소득을 산출하고 있음. 건물이 완공되어 조합원이 이를 양도하는 경우 양도차익 산정은 구토지 및 구건물의 취득일로부터 조합의 관리처분계획인가일 전일까지의 양도차익, 관리처분계획인가일로부터 신축건물의 준공일 전일(입주권) 및 준공일로부터 양도일까지의 양도차익으로 나누어 소득을 산출하여 합산함.
 - 국세의 입장에서는 재건축조합이 토지와 건물에 대한 청산금 청산시점에서 양도여부를 판단하고 따라서 조합원이 조합으로부터 청산금을 추가 수령한 경우에만 양도로 보고 있음. 즉, 청산금을 수령하지 않는 경우나 청산금을 조합에 납부한 경우는 양도문제는 발생되지 않고 출자시점에서의 취득가액 변동에만 영향을 미치고 있음.
- 본 주제와 관련한 재건축조합의 취득세 문제에 대하여 살펴보면
- 과세당국은 지방세법 제110조 제1호 단서에 의해 비과세대상에서 제외하고 있고 같은 법 제105조 제10항에 조합원용에 한정하여 취득하는 것을 제외하는 관점에서 취득으로 보고 있음.
 - 판례도 일반분양과 관련된 사업은 조합이익에 귀속되는 점으로 보아 취득으로 인정하고 있으나 취득시기에 있어 대지권등기일, 사용승인일 및 관리처분계획인가일이라는 엇갈린 판결이 있는 것으로 보임.

- 따라서 지방세법 제105조 제10항과 제110조 제1호의 비과세규정과 조화를 위한 입법적 해결이 필요하리라 생각됨. 즉, 제105조 제10항에 의해 조합이 취득한 부동산은 조합원이 취득한 것으로 본다면 제110조 제1호상에서 비과세 범위에서 제외할 논거가 없어지고
 - 조합의 이익으로 본다는 입장이라면 제105조 제10항과 제110조 제1호의 일반분양용 토지와 건물을 명백히 구분하여야 할 필요성이 있음. 그러나 이는 추후에 건물이 완공되어 토지와 건물지분이 확정되었을 경우에만 취득으로 확정되는 불합리한 점을 배제할 수 없는 점에서 오히려 입법의 복잡성과 혼란만을 초래할 가능성이 있음. 따라서 첫째, 제105조 제10항을 조합이 취득한 것으로 개정하여 제110조 제1호 단서조항과의 관계를 명확히 하거나 둘째, 제105조 제10항은 그대로 둔 채 제110조 제1호 단서조항을 삭제하여 조합을 비과세로 하는 방법, 셋째, 관리처분계획이 확정되면 일반분양용에 해당하는 비율만큼은 과세대상, 나머지 조합원용 비율만큼은 비과세하는 방안을 생각할 수 있음.
 - 취득시기에 있어서도 소득세법과 달리 지방세법 시행령 제73조는 본 법에서 위임하지 않은 위헌적인 요소가 다분히 내포된 것으로 생각되어 취득시기를 법률에서 정하고 시행령에서 이를 세분화하여 조합이 조합원으로부터의 무상승계인지 아니면 유상승계인지를 명확히 할 필요가 있고 그 시기도 과세·비과세 조항의 판별여부에 따라 명확히 정하는 것이 바람직하리라 생각됨.
- 발표자는 결론에서 취득시기를 신탁등기일로 보아야 한다고 주장하는데 이에 대한 논리적 설명이 부족한 것으로 판단되어 추가의견을 제시하여 주시기 바랍니다.

2. 조세법률주의와 지방세조례주의

- 본 주제는 지방세의 근원이 조세법률주의에 입각하여 지방자치단체가 과세권을 가지는지 아니면 헌법상 보장된 지방자치권에 의해 과세권을 가지는지에 대한 논란과 한계에 대해 좋은 주제를 발표한 것으로 생각됨.
 - 따라서 지방세에 관한 조례규정이 조세법 체계상 법률에 근거하는지? 조례가 포괄적 위임이 맞는지 및 헌법에 보장된 자치권에 따라 조세가 정당화 되는지에 있다고 볼 수 있음.
 - 조례에 대한 법적 성격은 발표자가 말하였듯이 위임조세조례론과 본래적 조세조례론에 따라 각각의 논리적 타당성이 나름대로 있다고 보여짐. 다만, 지방세의 세목을 조례로써 신설하는 경우 그 규정이 지방세법 제5조 및 제6조 등에 저촉된다고 설시하였음.
- 본 토론자는 지방세에 대한 조세법률주의 관점보다는 조세정책적 관점에서 의견을 피력하고자 함
 - 지방재정은 지방자치단체의 자주권과 밀접한 관계를 가지고 있으므로 국세와 지방세간 적정한 세원배분과 지방재정을 여하히 어떻게 조정할 수 있는지에 대한 전제조건을 가져야 한다고 생각함.
 - 이러한 측면에서 지방자치권을 보장하기 위해서는 첫째, 지방자치단체가 지방세 세목을 자유로이 결정할 수 있는냐? 즉, 발표자가 일본의 예처럼 우리나라에서도 법정외세를 도입할 수 있는지이다. 둘째, 지방세율을 조례에 의해 탄력적으로 결정할 수 있는 권리와 근거를 지방자치단체가 가질 수 있는지 셋째, 감면 및 비과세 등을 지방자치단체가 조례로서 정할 수 있는지에 귀착될 수 있을 것임.

- 그런데 지방자치단체가 세원을 발굴하여 세목이나 세율을 결정할 수 있는 권한을 무한대로 준다면 주민의 입장에서는 오히려 재산권의 상당한 침해가 우려되고 이는 헌법상 보장된 재산권과 과세권이 충돌하게 되고 지방의회 특성상 조세를 정략적으로 이용할 개연성이 충분히 있다고 보여짐. 따라서 이에 대한 견제장치가 필요하게 되는데 이를 중앙정부가 가진다면 주민자치권을 침해하게 되고 자칫 지방자치권을 위축시키는 형태로 나타날 수 있음. 또 다른 관점에서는 지방자치단체장을 대상으로 한 주민소환제가 주민의 대표기구인 지방의회를 그 대상으로 삼을 수 있는 문제가 발생할 수 있음.
- 발표자는 법정외세의 도입가능성을 조심스럽게 제시하였는데 자치단체 특성상 세목결정권을 지방의회가 갖는다면 주민의 재산권 침해나 세제를 정략적으로 이용할 가능성에 대한 견제장치는 생각해 보았는지? 있다면 어떠한 방법으로 가능한지?
- 현행 우리나라에서 일본처럼 법정외세 도입을 고려한 지방자치단체와 어떠한 세목을 고려하였는지를 밝혀주시고 또한 그 실현성에 대한 발표자의 견해를 말씀하여 주시기 바랍니다.