



## 부동산 시효취득시 취득세 산정 기산일 고찰

### How to Rationally Revise Acquisition Taxation Period in the Case of Real Estate Occupancy Acquisition

전병욱\*

Byung Wook Jun

#### ■ Abstract ■

As the local tax laws don't prescribe the date of acquisition for real property obtained through occupancy acquisition, relevant judgements of the Supreme Court, decisions of the Tax Tribunal and rulings of the tax authorities are all different from each other, which causes the uncertainty in tax practices and possible problems of the loss of tax revenues. In order to improve taxpayers' right and the clarity of the interpretation of tax laws, this study comprehensively investigates the issue of effective taxation period of acquisition tax for occupancy acquisition, and suggests that the taxation period should accrue on the date when occupancy acquisition completes although some court cases ruled that it accrued on either the date when court's judgement is finally decided or the date when ownership transfer is registered. Regarding the period of exclusion, to cope with the latent problem that the tax authorities are unable to impose acquisition tax, considering the difficulty in recognizing the completion of occupancy acquisition, it should be remedied by legislating on "special" effective taxation period and reporting period of acquisition tax for occupancy acquisition.

**Keywords:** Acquisitive prescription of occupancy acquisition, Acquisition tax, Date of acquisition, Period of exclusion

\* 서울시립대학교 세무전문대학원 교수 | Professor, Graduate School of Science in Taxation, University of Seoul | [bwjun@uos.ac.kr](mailto:bwjun@uos.ac.kr) |

## I. 서론

취득세는 부동산 등의 일정한 자산의 취득에 대하여 그 취득자에게 과세하는 지방세(도세, 특별시세 또는 광역시세)이다. 취득세의 취지는 부동산 등의 소유권이 이전되는 유통과정에서 담세력이 노출되는 취득자에게 조세를 부담시키려는데 있다. 취득세의 과세대상은 일정한 자산의 취득이고, 그 납세의무자는 취득자이다. 여기서 과세대상인 부동산 등의 취득은 민법 등 관계 법령에 따른 등기·등록 등을 하지 아니한 경우라도 사실상 취득하면 각각 취득한 것으로 보고, 해당 취득물건의 소유자 또는 양수인을 각각 취득자로 한다. 즉, 취득세는 소유권 변동의 법률적 요건을 갖추지 못한 경우에도 해당 물건에 대한 사용·수익·처분권을 배타적으로 행사할 수 있는 지위에 서면 사실상 취득한 것으로 보고 과세해서 경제적 실질을 따르는 것이다.

현행 지방세 관계법은 취득세의 납세의무 성립 일인 취득시기를 무상승계취득과 유상승계취득 등을 구분해서 규정하지만, 민법상 원시취득에 해당하는 시효취득의 취득시기는 별도로 규정하지 않았다. 이와 관련하여 시효취득의 취득시기에 대한 대법원 판례, 조세심판원 결정 및 지방자치단체의 유권해석 등이 상이해서 지방세의 과세 실무상 혼란과 함께 조세채권의 일실이 발생하는 문제점이 지적되고 있다.

즉, 점유시효에 의한 취득시기에 대해서는 판례 등의 다수설이 점유취득시효 완성일이라고 판단하지만, 판결확정일 또는 소유권이전등기일로 보는 사례들도 빈번하게 발견할 수 있다. 따라서,

이러한 비일관된 선결정례 등으로 인해 부동산 거래에서 사후적 과세위험으로 납세자의 재산권이 과도하게 침해될 가능성과 함께 과세관청의 과세권 확보 및 원활한 세무행정 수행상의 불확실성도 커지는 문제점이 발생하는 것이다. 즉, 이들 중에서 어느 일자를 점유시효에 의한 취득시기로 판단하는지에 따라 취득세의 신고납부·의무 이행기간 및 가산세의 부과 시기와 함께 납세의무의 존부와 관련해서 가장 중요한 부과제척기간의 기산일도 달라질 수 있기 때문에, 이러한 법령 해석을 명확하게 정립해서 부동산 거래의 법률적 안정성을 제고시킬 필요성이 있는 것이다.

이와 같이 정확한 법령 해석을 바탕으로 한 납세자 권익 및 과세실무의 개선 필요성을 반영해서 본 연구는 관련 선행연구가 미비한 부동산 시효취득의 취득시기와 이를 바탕으로 한 부과제척기간의 기산일에 대해 다양한 관련 주제들과 함께 포괄적으로 분석하였다.

## II. 관련 법령의 정리 및 법률상 쟁점의 분석

### 1. 관련 법령의 정리

#### 1) 민법

민법 제186조(부동산물권변동의 효력)은 “부동산에 관한 법률행위로 인한 물권의 득실변경은 등기하여야 그 효력이 생긴다.”라고 규정했다.

또한, 동법 제187조(등기를 요하지 아니하는 부동산물권취득)은 “상속, 공용징수, 판결, 경매 기타 법률의 규정에 의한 부동산에 관한 물권의

취득은 등기를 요하지 아니한다. 그러나 등기를 하지 아니하면 이를 처분하지 못한다.”라고 규정했다.

또한, 동법 제245조(점유로 인한 부동산소유권의 취득기간) 제1항은 “20년간 소유의 의사로 평온, 공연하게 부동산을 점유하는 자는 등기함으로써 그 소유권을 취득한다.”라고 규정했고, 동조 제2항은 “부동산의 소유자로 등기한 자는 10년간 소유의 의사로 평온, 공연하게 선의이며 과실 없이 그 부동산을 점유한 때에는 소유권을 취득한다.”라고 규정했다.

추가적으로, 동법 제247조(소유권취득의 소급효, 중단사유) 제1항은 “전 2조의 규정에 의한 소유권취득의 효력은 점유를 개시한 때에 소급한다.”라고 규정했고, 제2항은 “소멸시효의 중단에 관한 규정은 전 2조의 소유권취득기간에 준용한다.”라고 규정했다.

## 2) 지방세법 및 지방세기본법

지방세기본법 제34조(납세의무의 성립시기) 제1항은 “지방세를 납부할 의무는 다음 각 호의 구분에 따른 시기에 성립한다.”고 규정했고, 동항 제1호는 취득세 납세의무의 성립시기를 “취득세 과세물건을 취득하는 때”로 규정했는데, 지방세법 제6조(정의) 제1항 제1호는 “취득”이란 매매, 교환, 상속, 증여, 기부, 법인에 대한 현물출자, 건축, 개수, 공유수면의 매립, 간척에 의한 토지의 조성 등과 그 밖에 이와 유사한 취득으로서 원시

취득<sup>1)</sup>, 승계취득 또는 유상·무상의 모든 취득을 말한다고 규정했다.

또한, 지방세법 제7조(납세의무자 등) 제1항은 “취득세는 부동산, 차량, 기계장비, 항공기, 선박, 입목, 광업권, 어업권, 양식업권, 골프회원권, 승마회원권, 콘도미니엄 회원권, 종합체육시설 이용회원권 또는 요트회원권(이하 “부동산 등”)을 취득한 자에게 부과한다.”고 규정했고, 동조 제2항은 “부동산 등의 취득은 민법, 자동차관리법, 건설기계관리법, 항공안전법, 선박법, 입목에 관한 법률, 광업법, 수산업법 또는 양식산업발전법 등 관계 법령에 따른 등기·등록 등을 하지 아니한 경우라도 사실상 취득하면 각각 취득한 것으로 보고 해당 취득물건의 소유자 또는 양수인을 각각 취득자로 한다. 다만, 차량, 기계장비, 항공기 및 주문을 받아 건조하는 선박은 승계취득인 경우에만 해당한다.”고 규정했다.

또한, 동법 제20조(신고 및 납부) 제1항은 “취득세 과세물건을 취득한 자는 그 취득한 날부터<sup>2)</sup> 60일(상속으로 인한 경우는 상속개시일이 속하는 달의 말일부터, 실종으로 인한 경우는 실종선고일이 속하는 달의 말일부터 각각 6개월(외국에 주소를 둔 상속인이 있는 경우에는 각각 9개월) 이내에 그 과세표준에 제11조부터 제15조까지의 세율을 적용하여 산출한 세액을 대통령령으로 정하는 바에 따라 신고하고 납부하여야 한다.”고 규정했다.

추가적으로, 동법 제121조(부족세액의 추징

1) 수용재결로 취득한 경우 등 과세대상이 이미 존재하는 상태에서 취득하는 경우는 제외한다.

2) 부동산 거래신고 등에 관한 법률 제10조 제1항에 따른 토지거래계약에 관한 허가구역에 있는 토지를 취득하는 경우로서 같은 법 제11조에 따른 토지거래계약에 관한 허가를 받기 전에 거래대금을 완납한 경우에는 그 허가일이나 허가구역의 지정 해제일 또는 축소일을 말한다.

및 가산세) 제1항은 “다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우에는 제10조부터 제15조까지의 규정에 따라 산출한 세액(이하 “산출세액”) 또는 그 부족세액에 지방세기본법 제53조부터 제55조까지의 규정에 따라 산출한 가산세를 합한 금액을 세액으로 하여 보통징수의 방법으로 징수한다.”고 규정했고, 동항 제1호 내지 제3호는 각각 “취득세 납세의무자가 제20조에 따른 신고 또는 납부의무를 다하지 아니한 경우”, “제10조 제5항부터 제7항까지의 규정에 따른 과세표준이 확인된 경우” 및 “제13조의2 제1항 제2호에 따라 일시적 2주택으로 신고하였으나 그 취득일로부터 대통령령으로 정하는 기간 내에 대통령령으로 정하는 종전주택을 처분하지 못하여 1주택으로 되지 아니한 경우”를 규정했다. 또한, 동조 제2항은 “납세의무자가 취득세 과세물건을 사실상 취득한 후 제20조에 따른 신고를 하지 아니하고 매각하는 경우에는 제1항 및 지방세기본법 제53조, 제55조에도 불구하고 산출세액에 100분의 80을 가산한 금액을 세액으로 하여 보통징수의 방법으로 징수한다. 다만, 등기·등록이 필요하지 아니한 과세물건 등 대통령령으로 정하는 과세물건에 대하여는 그러하지 아니하다.”고 규정했다.

지방세법 제6조 제1항 제1호의 정의 규정과 관련하여서는 모든 취득을 포괄하기 때문에 취득의 구체적 범위를 제시하지 않고 있다. 이에 반해 지방세법 제7조 제2항은 부동산 등의 취득은 관계 법령에 따른 등기·등록 등을 하지 아니한 경우라도 사실상 취득하면 각각 취득한 것으로 본다고 규정

하기 때문에 민법상 등기나 등록에 의한 물권 변동이 없어도 사실상 취득한 경우에는 취득에 해당하는 것으로 해석할 수 있는데, 여기서 “사실상 취득”이란 일반적으로 등기와 같은 소유권 취득의 형식적 요건을 갖추지는 못하였으나, 대금의 지급과 같은 소유권 취득의 실질적 요건을 갖춘 경우를 말한다.<sup>3)</sup>

취득시기와 관련해서는 지방세법에서 별도의 규정이 없고, 단지 전술한 동법 제20조 제1항에서 취득세 과세물건을 취득한 자는 그 취득한 날부터 60일 이내에 취득세를 신고·납부하여야 한다고 규정하고 있다. 단, 동법 제10조(과세표준)의 취득유형별 과세표준 계산과 관련하여 동법시행령 제20조(취득의 시기 등)에서 구체적인 취득시기를 규정하고 있다.

지방세법시행령 제20조 제1항 및 제2항에 의하면 무상승계취득은 계약일을 취득시기로 하고, 유상승계취득은 다시 객관적으로 취득가액이 증명되는 취득의 경우에는 사실상의 잔금지급일을 취득시기로 하고, 그 밖의 경우에는 계약상의 잔금지급일을 취득시기로 규정하고 있다.

지방세법 제10조 제5항 및 동법시행령 제18조 제3항 제1호는 객관적으로 취득가액이 증명되는 경우의 하나로 민사소송 및 행정소송에 의하여 확정된 판결문을 규정하는데, 여기에서 판결문은 화해·포기·인낙 또는 자백간주에 의한 것은 제외하고 있다. 그러나, 시효취득은 원시취득으로서 증여와 같이 계약을 전제로 하지 않기 때문에 동(同)시행령의 규정에 따라 취득시기를 판단할 수

3) 대법원, 2009.4.23., 선고 2009다5001 판결.

는 없고, 결과적으로 시효취득의 경우에 취득시기는 법령에 명문의 규정이 없는 상태이다.

추가적으로, 취득세의 과세표준 계산과 관련해서 지방세법 제10조 제5항은 과세표준은 원칙적으로 취득 당시 취득자가 신고한 가액으로 하지만, 민사소송 및 행정소송에 의하여 확정된 판결문이 있는 경우에는 사실상의 취득가액으로 한다고 규정했는데, 이것은 취득가액이 객관적으로 증명되기 때문이다. 다만, 전술한 바와 같이 화해·포기·인낙 또는 자백간주에 의한 것은 여기에서 제외하는데(동법시행령 제18조 제3항), 헌법재판소는 재판상 화해는 동(同)규정이 합헌이라고 판단하였다.<sup>4)</sup>

### 3) 소득세법

특정 자산을 양도하는 경우 양도소득세를 부담하게 되는데, 이 때 “양도”란 자산에 대한 등기 또는 등록과 관계없이 매도, 교환, 법인에 대한 현물출자 등을 통하여 그 자산을 유상으로 사실상 이전하는 것을 말한다(소득세법 제88조 제1호).<sup>5)</sup>

양도소득금액은 양도가액에서 필요경비를 차감하고, 그 금액에서 다시 장기보유특별공제액을 차감한 금액으로 하는데, 여기서 대표적으로 인정되는 필요경비가 취득가액이다. 취득가액은 취득 당시의 실거래가를 원칙으로 하지만, 취득 당시의 기준시가를 적용하는 경우도 있다(동법 제97조 제1항). 취득시기는 양도목적물의 시가 산정, 양도소득 특별공제, 양도차익 및 각종 비과세

등 감면혜택 등을 판단할 때 중요한 요소이다.

이와 관련해서 소득세법 제98조(양도 또는 취득의 시기)는 “자산의 양도차익을 계산할 때 그 취득시기 및 양도시기는 대금을 청산한 날이 분명하지 아니한 경우 등 대통령령으로 정하는 경우를 제외하고는 해당 자산의 대금을 청산한 날로 한다.”<sup>6)</sup>라고 규정했다. 또한, 동법시행령 제162조(양도 또는 취득의 시기) 제1항은 “법 제98조 전단에서 “대금을 청산한 날이 분명하지 아니한 경우 등 대통령령이 정하는 경우”란 다음 각호의 경우를 말한다.”라고 규정했고, 동항 제6호는 “민법 제245조 제1항의 규정에 의하여 부동산의 소유권을 취득하는 경우에는 당해 부동산의 점유를 개시한 날”로 규정했는데, 동(同)규정에 의하면 점유취득시효로 부동산을 취득한 후 양도하는 경우에는 취득시기가 매우 앞당겨지게 되는 것이다.

## 2. 시효취득의 분석

### 1) 민법상 시효취득의 개요

전술한 민법 제245조 제1항과 같이 20년간 소유의 의사로 평온, 공연하게 부동산을 점유하는 자는 등기함으로써 그 소유권을 취득하게 되는데, 이로 인한 시효취득은 물건 또는 권리를 점유하는 사실상태가 일정기간 동안 계속되는 경우에 그것이 진실한 권리관계와 일치하는가의 여부를 묻지 않고 권리취득의 효과가 생기게 하는 제도가

4) 헌법재판소, 2003.4.24., 2002헌바71 결정.

5) 이 경우 대통령령으로 정하는 부담부증여시 수증자가 부담하는 채무액에 해당하는 부분은 양도로 보며, 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 경우에는 양도로 보지 아니한다.

6) 이 경우 자산의 대금에는 해당 자산의 양도에 대한 양도소득세 및 양도소득세의 부가세액을 양수자가 부담하기로 약정한 경우에는 해당 양도소득세 및 양도소득세의 부가세액은 제외한다.

다. 시효취득을 인정하는 이유는 권리 위에 잠자는 자는 보호할 필요가 없다는 측면과 오랜 세월의 경과로 증거확보가 불가능한 점 및 이미 형성된 법률관계를 존중하여 법적 안정성을 확보하기 위해서이다(김형배, 2016).

시효취득의 법적 성질에 대해서는 소급효를 갖는 특수한 승계취득이라고 보는 소수설이 있지만, 통설과 판례는<sup>7)</sup> 점유취득시효로 인한 소유권 취득을 원시취득으로 보고 있다(윤진수, 2000).

전술한 민법 제186조와 같이 부동산에 관한 물건변동은 등기를 하여야 효력이 생긴다. 따라서, 점유취득시효가 완성되었다고 하더라도 소유권 이전 등기를 하여야 완전한 소유권을 취득할 수 있다. 또한, 역시 전술한 민법 제247조 제1항에 따라 소유권 취득의 효력은 점유를 개시한 때로 소급한다.

점유취득시효가 완성된 자는 등기부상 소유자에 대해 소유권 이전등기 절차를 이행할 것을 청구할 권리가 생길 뿐이고, 이것은 채권적 청구권에 불과하다.<sup>8)</sup> 따라서, 시효가 완성된 후 소유권 이전등기를 경료하기 전에 등기명의자가 변경된다면 변경된 등기명의자에게 소유권 이전등기를 청구할 수 없다.<sup>9)</sup>

한편, 시효취득자에게 소유권이 이전되는 소유권의 취득시기는 점유취득시효가 완성된 날이 된다. 즉, 자주점유를 개시한 날부터 20년이 되는 날에 소유권을 취득하게 되는 것이다. 일반적인

물권 변동의 경우에는 등기일에 소유권을 취득하게 되지만, 시효취득으로 물권 변동이 일어나는 경우에는 점유취득시효 완성일이 소유권 취득일이 되어 등기일과 분리되는 것이다. 이러한 특수성 때문에 취득세와 양도소득세에 있어서 취득시기의 문제가 발생하게 되는 것이다.

## 2) 시효취득의 물권적 변동 효력

### (1) 등기청구권의 발생

20년간 소유의 의사로 평온·공연하게 부동산을 점유하였다고 하더라도 시효완성자는 등기를 함으로써 비로소 소유권을 취득하게 되고, 등기를 하기 전까지 시효완성자는 시효완성 당시의 소유자에 대하여 등기청구권을 가지게 될 뿐이다. 즉, 시효완성자가 시효완성 당시의 소유자에 대하여 가지는 등기청구권의 법적 성격은 채권적 청구권이므로,<sup>10)</sup> 시효완성 후 제3자가 소유권을 취득한 경우에는 제3자에 대해서는 시효완성의 효과를 주장할 수 없는 것이다.<sup>11)</sup>

### (2) 점유취득시효에 의한 소유권 취득의 법적 성격

취득시효로 인한 소유권 취득은 원시취득에 해당하므로 특별한 사정이 없는 한 원소유자의 소유권에 가하여진 각종 제한에 의하여 영향을 받지

7) 대법원, 1992.2.25., 선고 91다9312 판결.

8) 대법원, 1976.11.6., 선고 76다148 전원합의체판결.

9) 대법원, 1991.4.9., 선고 89다카1305 판결.

10) 대법원, 2004.9.24., 선고 2004다31463 판결.

11) 대법원, 1993.9.14., 선고 93다10989 판결.



아니하는 완전한 내용의 소유권을 취득하게 된다.<sup>12)</sup> 다만, 점유취득시효의 기초가 된 점유 자체가 이미 그 위에 존재하는 타인의 권리에 의한 제한(지역권 등)을 용인하면서 행하여진 경우 시효 완성자는 그와 같은 제한이 있는 소유권을 취득하게 되는 것이다.

점유취득시효의 완성에 의한 권리의 취득은 원시취득이므로 그 등기는 점유자 단독신청에 의한 보존등기에 의하여야 한다는 견해도 있지만(김용한, 1993), 보존등기를 할 수 있는 경우가 법정되어 있고,<sup>13)</sup> 원시취득의 경우에 반드시 보존등기를 하여야 한다는 근거가 없으며,<sup>14)</sup> 보존등기에 의하면 종전의 권리변동과정이 공시되지 못한다는 점 때문에 실무상으로 이전등기의 형식에 의하고 있다.<sup>15)</sup>

시효완성자는 점유취득시효 기간 동안에 얻은 과실 기타의 이익을 정당한 권원에 의하여 얻은 것이 되므로, 원소유자에게 이를 상환할 필요가 없다.

취득시효 완성에 따라 소유권 이전등기를 하는 경우, 그 등기원인은 “취득시효(의 완성)”인데, 등기의 “원인일자”와 관련하여 취득시효가 소급효를 갖는다는 점을 근거로 점유의 개시일인 “취득시효의 기산일”이 원인일자가 된다는 견해가 있지만, 취득시효의 효력이 점유개시시로 소급한다는 것과 취득시효의 요건이 언제 갖추어졌는가는 별개의 문제이므로 등기소에서는 실무적으로 등기부 기재시 “취득시효완성일”을 원인일자로 기재하고 있다.

### 3) 시효취득의 절차

#### (3) 소유권 취득의 소급효

시효취득에 의한 권리취득의 효력은 점유를 개시한 때에 소급하는데(민법 제247조 제1항), 이와 같은 소급효를 인정하는 것은 시효제도가 계속된 사실관계를 권리관계로 인정하여 보호하기 위한 제도이기 때문이다. 소급효가 인정됨에 따라

#### (1) 취득시효가 완성되어 소유권을 취득하기까지의 절차

20년간 소유의 의사로 평온·공연하게 부동산을 점유하여 취득시효가 완성된 경우, 실체적으로 시효완성자는 시효완성 당시의 소유자에 대하여 등기청구권을 가지게 된다. 취득시효 완성 후

12) 대법원, 2004.9.24., 선고 2004다31463 판결.

13) 부동산등기법 제65조(소유권보존등기의 신청인) 미등기의 토지 또는 건물에 관한 소유권보존등기는 다음 각호의 어느 하나에 해당하는 자는 신청할 수 있다.

1. 토지대장, 임야대장 또는 건축물대장에 최초의 소유자로 등록되어 있는 자 또는 그 상속인, 그 밖의 포괄승계인
2. 확정판결에 의하여 자기의 소유권을 증명하는 자
3. 수용으로 인하여 소유권을 취득하였음을 증명하는 자
4. 특별자치도지사, 시장, 군수 또는 구청장(자치구의 구청장을 말한다)의 확인에 의하여 자기의 소유권을 증명하는 자(건물의 경우로 한정한다)

14) 부동산등기법 제99조(수용으로 인한 등기) ① 수용으로 인한 소유권이전등기는 제23조 제1항에도 불구하고 등기권리자가 단독으로 신청할 수 있다.

15) <등기선례 3-528> 20년간 소유의 의사로 평온, 공연하게 부동산을 점유한 자는 등기부상 소유자를 상대로 시효취득을 원인으로 한 소유권이전등기청구의 소를 제기하여 승소판결을 받으면 그 판결을 등기 원인증서로 하여 소유권 이전등기신청을 할 수 있다.

등기절차와 관련하여 학설은 등기의무자인 원래의 소유자와 등기권리자인 시효완성자의 공동신청에 의하여 소유자로부터 시효완성자 앞으로 소유권이전등기를 경료할 수 있다고 하고 있으나(곽윤직, 2011), 등기실무는 시효완성자가 등기부상 소유자를 상대로 시효취득을 원인으로 한 소유권이전등기청구의 소를 제기하여 승소판결을 받으면 그 판결을 등기 원인증서로 하여 소유권이전등기를 신청할 수 있다고 한다.<sup>16)</sup>

#### (2) 취득시효에 따른 소유권 취득과 법원의 판결과의 관계

판결을 받아야 소유권이전등기를 신청할 수 있다고 하는 등기실무에 따른다면 절차상으로는 법원의 판결(또는 판결과 동일한 효력을 갖는 조서 등)이 시효완성에 따른 소유권취득의 필수적인 요건이 된다고 할 것이다. 시효완성을 원인으로 한 소유권이전등기절차를 이행하라는 소송에 대한 법원의 판결은 형성판결이 아닌 이행판결이므로 그 판결이 확정되었다고 하여 판결에 따른 등기 없이 시효완성자가 바로 소유권을 취득하는 것은 아니라고 할 것이다.<sup>17)</sup>

#### 4) 시효취득과 취득세의 관계

##### (1) 시효취득의 취득시기

민법 제247조 제1항에는 점유취득시효 완성에

의한 소유권 취득의 효력은 점유를 개시한 때에 소급한다고 규정되어 있으므로, 사법상의 관계에서는 점유를 개시한 시점이 소유권 취득시점이라고 할 것이다. 구 지방세법 제105조 제2항에는 부동산의 취득은 민법에 따른 등기를 하지 아니한 경우라도 사실상 취득하면 취득한 것으로 본다고 규정되어 있고, 동법시행령 제73조 제2항 및 제3항에는 무상승계취득의 경우에는 그 계약일(상속 또는 유증으로 인한 취득의 경우에는 상속 또는 유증개시일)에 취득한 것으로 보되, 취득일 전에 등기 또는 등록한 경우에는 그 등기일 또는 등록일에 취득한 것으로 본다고 규정되어 있다.

따라서, 지방세법상의 취득세 과세요건인 취득의 개념은 “사실상 취득”으로서 사법상 관계에서의 취득과는 그 개념을 달리한다고 할 것인데, 시효취득의 법적 성질이 원시취득이고,<sup>18)</sup> 실무적으로는 그 취득에 이전등기의 형식을 취하고 있는 시효취득의 취득시기에 대하여 지방세법에서 별도의 규정을 두고 있지 아니하여 그 취득시기를 언제로 볼 것인지 여부에 대하여 논란이 있다. 후술하는 선결정례 등에 따른 취득시기를 살펴보면 각각 취득시효완성일, 판결확정일 및 소유권이전등기일을 취득시기로 보는 입장이 있다.

먼저, 취득시효완성일을 취득시기로 보는 입장(대법원2003두13342, 2004.11.25. 등)은 부동산에 대한 점유취득시효가 완성되면 취득자는 유상승계취득에 있어 잔금이 청산된 경우와 같이 등

16) <등기선례 3-528>.

17) 대법원, 1993.9.14., 선고 92다35462 판결(형성의 소는 법률의 명문의 규정이 있는 경우에 한하여 인정되는 것이고 법률상의 근거가 없는 경우에는 허용될 수 없음) 및 대법원 1998.7.28. 선고 96다50025 판결(이행을 명하는 것과 같은 판결은 민법 제187조의 판결에 포함되지 아니하므로 그 부동산의 취득에는 등기를 요함).

18) 대법원, 2004.9.24., 선고 2004다31463 판결.



기명의인에 대하여 소유권이전등기청구권을 가지게 되는 등 그 자체로 취득세의 과세객체가 되는 사실상의 취득행위가 존재한다고 보는 것이다, 다음으로, 판결확정일을 취득시기로 보는 입장(조심2010지534, 2011.3.10. 등)은 지방세법령에서 일반적으로 잔금지급일을 취득시기로 인정하고 있는 것과 마찬가지로 판결확정일을 구 지방세법 제105조 제2항의 규정의 사실상으로 취득한 때로 인정하는 것이 세법상 사실상의 취득원칙에 부합할 뿐만 아니라, 법적 안정성 등 여러 가지 측면에서 타당하다고 보는 것이다. 마지막으로, 소유권이전등기일을 취득시기로 보는 입장(조심2008지601, 2009.3.17. 등)은 시효취득을 원인으로 한 소유권이전등기의 소에서 화해권고결정을 받고 그로 인한 소유권이전등기를 마치지 아니한 경우에는 지방세법상 “취득”에 해당하지 않고 소유권 취득의 실질적 요건을 갖추었다고 볼 수도 없어 “사실상 취득”을 하였다고도 할 수 없어서 이러한 경우에는 소유권이전등기일을 취득일로 보는 것이 타당하다는 것이다.

이상과 다르게 전술한 바와 같이 소득세법령은 자산의 양도차익 계산시의 취득시기와 관련해서 점유취득시효 완성에 따른 소유권 취득에 대하여 “당해 부동산의 점유를 개시한 날”을 취득시기로 규정하고 있다.

## (2) 시효취득에 따른 취득시기에 대한 검토

앞선 절의 세 가지 입장 중에서 취득시효 완성을 취득시기로 보는 경우에는 판결에 의하여 그 시효완성일이 입증되는 경우가 아니면 그 취득시기를 명확하게 파악하기 어려운 측면이 있다. 또

한, 판결확정일을 취득시기로 보는 경우에는 판결에 의하지 아니한 경우에는 그 취득시기를 정할 수 없다는 측면이 있다. 또한, 소유권이전등기일을 취득시기로 보는 경우에는 시효취득은 점유사실이 일정기간 지속되어 그 기간이 경과하면 목적물을 사실상 취득하게 되는 것이므로 이와 부합되지 않는 측면이 있다.

이와 관련해서 구 지방세법 제104조 제8호는 취득과 관련하여 매매, 교환 등 원시취득, 승계취득 또는 유상무상을 불문한 일체의 취득을 과세대상물건의 취득방법으로서 예시적으로 열거하여 그 취득방법의 결과로 얻는 법적 효과를 취득할 때에 그 상태를 취득의 지위에 있는 것으로 규정하고 있다. 이와 같은 규정을 종합하면 과세대상물건에 대하여 배타적 지배력을 행사할 수 있는 지위의 취득을 사실상 취득으로 보아야 하고, 이는 배타적 사용·수익권능 및 처분권한을 가지고 있는 상태를 말한다고 할 수 있다.

이와 같이 취득과 취득시기는 상호 밀접한 연계를 맺고 있으므로 취득시기를 판단함에 있어서는 취득의 지위에 있는 상태를 보아 이와 연계하여 판단해야 하는 것이다. 결과적으로 지방세법상 취득시기 규정에 별도의 규정이 없다고 하더라도 취득의 상태로 인식되는 시점을 취득시기로 보아야 하는 것이다. 따라서, 시효취득의 경우에는 구체적으로 어느 시점에 취득이 이루어진 것인지를 판단함에 있어 민법 제245조 제1항의 시효취득 성립요건을 종합적으로 고려해야 하는 것이다.

### 5) 시효취득에 따른 신고납부와 부과제척기간 및 가산세

시효취득의 취득시기를 언제로 볼 것인지는 취득세 부과제척기간 경과와 함께 가산세와도 관련이 있다. 통상 시효완성 여부에 대한 다툼이 소송 등을 통하여 장기간 지속되는 경우가 많고, 취득시효완성 요건이 충족된 후 어느 정도 기간이 경과된 후에 취득 사실을 인지하고 주장하는 경우가 많아서 시효완성자는 수년이 지나 취득신고 및 등기를 하는 경우가 일반적이다.

따라서, 취득세 납세의무 성립에 있어 취득시효 완성일을 취득시기로 보게 되면 처분청의 입장에서는 청구인이 시효완성일로부터 부과제척기간인 5년이 지나 취득신고를 하는 경우 취득세 부과제척기간 경과로 취득세를 부과할 수 없게 되는 문제점이 발생하고, 청구인의 입장에서는 시효완성일로부터 수년(부과제척기간인 5년 이내)이 지나 취득신고를 하는 경우 가산세를 부담해야 하는 문제점이 발생하게 된다.

시효취득에 있어서 신고납부의무 발생 기산일은 취득일을 기준으로 판단해야 하는데, 여기서 취득일을 언제로 보는지에 따라 시효완성일, 판결일, 소유권이전등기일을 각 기산점으로 하여 그로부터 30일 이내에 신고납부를 해야 하는 것이다.

시효취득의 경우에도 취득일로부터 30일 이내에 신고하지 않으면 가산세를 부담하게 되지만, 소유권이전등기를 하기 위해 소송을 제기한 상태에서는 지방세법상 시효완성자가 배타적인 지위에 있다고 보기 어렵기 때문에 그 상태에서 신고납

부의무를 이행하도록 것에는 한계가 있는 것이다.

### 6) 시효취득에서 취득세 및 양도소득세의 취득시기의 정합성의 검토

전술한 바와 같이 취득세의 취득시기는 사실상 취득을 한 날이고, 여기서 “사실상 취득”이란 등기나 등록 등 공부상의 명의 변경이 일어나지 않았지만, 소유자와 같은 지위를 갖고 있는 경우를 말한다. 그러나, 양도소득세의 취득시기는 등기라는 형식적 요건이 완성되어야 하는 것은 아니고, 등기가 되지 않더라도 잔금을 청산한 날을 취득시기로 보고 있는데, 여기서 잔금을 청산한 날을 취득시기로 보는 이유는 잔금 청산 후에는 사실상 소유자와 같은 지위를 가지게 되기 때문이다.

이러한 측면을 고려하면 취득세와 양도소득세의 취득시기는 동일한 관점에서 판단을 할 수 있을 것이다. 물론 거래사실에 대해 과세하는 취득세와 특정자산의 거래이익에 대해 과세하는 양도소득세의 취지 및 과세방법상의 차이와 함께 점유취득시효 완성으로 부동산의 소유권을 취득하는 경우, 당해 부동산의 점유를 개시한 날을 취득시기로 보는 전술한 소득세법시행령 제162조 제1항 제6호의 규정으로 인해 양도소득세의 취득시기 논의가 불필요하다는 반론을 제기할 수 있지만, 동(同)규정으로 인해 재산권의 부당한 침해가 발생할 가능성을<sup>19)</sup> 배제할 수 없기 때문에 취득세와 함께 양도소득세의 취득시기를 종합적으로 논의할 필요성이 있는 것이다.

통상적인 양도의 경우에 취득시기는 잔금을 청

19) 동(同)조항은 당초 민법 제245조 제1항에 의해 20년간의 소유 의사로 부동산을 점유한 후 등기함으로써 인하여 소유권을 취득한 경우에는 당해 부동산의 점유개시일이 취득의 시기가 된다고 규정한 구 소득세법기본통칙 2-1-9-7의 내용에 대하여 대법원

산하는 등 사실상 소유자와 같은 지위를 누리는 때이기 때문에 점유취득시효로 인해 소유권이 이전되는 과정에서는 점유개시일, 취득시효완성일, 판결확정일 및 이전등기일 중의 하나가 취득시기로 인정될 수 있을 것이다. 따라서, 양도소득세의 취득시기를 판단할 때 점유취득시효 완성자가 이들 날짜들 중 언제 사실상 소유자와 같은 지위를 누리게 되는지를 살펴볼 필요성이 있는 것이다. 그런데, 이와 같은 양도소득세의 취득시기 판단은 취득세의 해당 판단과 동일한 것으로 볼 수 있기 때문에 취득세와 양도소득세의 취득시기를 동일한 관점에서 판단하는 것이 타당한 것이다.

그렇다면 시효취득의 경우, 점유자가 사실상 소유자와 같은 지위를 갖게 되는 시점이 언제인지가 문제인데, 이와 관련해서 소유권은 점유, 사용수익 및 처분할 자유를 내용으로 하고 있고, 사실상 소유자와 동일한 지위에서는 이들이 자유를 누릴 수 있는 상태일 것인데, 이들의 자유 중에서 점유취득시효 완성자의 사실상의 소유권 취득 여부를 판단하는데 중요한 요소는 처분의 자유라 할 수 있을 것이다.<sup>20)</sup>

따라서, 이상의 문제를 정리하면 점유취득시효 완성자의 취득시기는 해당 부동산을 처분할 자유를 언제 가지게 되는가와 관련된 것이라고 할 수 있다.

### III. 시효취득에 대한 취득세의 부과제척기간의 기산일의 분석

#### 1. 관련 판례 및 선결정례

본 연구의 대상인 시효취득에 대한 취득세의 부과제척기간 기산일과 관련한 관련 판례 등은 아래와 같이 이를 시간순으로 각각 점유취득시효완성일, 판결확정일 및 소유권이전등기일로 보는 것으로 구분할 수 있다. 관련 판례 등의 주요 내용을 인용하면 아래와 같다.

#### 1) 부과제척기간 기산일을 점유취득시효 완성일로 보는 선결정례

취득세는 본래 재화의 이전이라는 사실 자체를 포착하여 거기에 담세력을 인정하고 부과하는 유통세의 일종으로 취득자가 재화를 사용·수익·처분함으로써 얻을 수 있는 이익을 포착하여 부과하는 것이 아니어서 취득자가 실질적으로 완전한 내용의 소유권을 취득하는가의 여부에 관계없이 사실상의 취득행위 자체를 과세객체로 하는 것이고(대법원 1998.12.8. 선고 98두14228 판결 등 참조), 지방세법 제7조 제2항은 취득세의 과세객체가 되는 부동산 취득에 관하여 민법 기타 관계 법령에 의한 등기·등록 등을 이행하지 아니한 경우

1997.5.7. 선고 96누525 판결에서 해당 내용과 다르게 점유취득시효 완성일을 취득시기로 판단했기 때문에 동(同)판결에 따라 소득세법시행령에서 새롭게 규정한 것이지만, 해당 규정이 동(同)판결과 다르기 때문에 재산권의 부당한 침해의 가능성이 발생할 수 있는 것이다. 이에 대한 평석으로는 박태철, 1997, 「시효취득한 토지에 대한 소득세법상 자산취득시기」, 『대법원판례해설』, 1997 상반기(제28호), 법원도서관.

20) 점유취득시효 완성자의 사실상의 소유권 취득 여부를 판단하는데 처분의 자유를 중요한 요소로 보는 견해로는 김영순, 2013, 「점유취득시효가 완성된 부동산의 취득시기에 관한 연구-취득세와 양도소득세를 중심으로」, 『법학연구』, 제16권 제3호, p.65-91.

라도 사실상으로 취득한 때에는 이를 취득한 것으로 보도록 규정하고 있으므로, 부동산에 관한 점유취득시효가 완성되면 취득자는 유상승계취득에 있어 잔금이 청산된 경우와 같이 등기명의인에 대하여 소유권이전등기청구권을 가지게 되는 등 그 자체로 취득세의 과세객체가 되는 사실상의 취득행위가 존재한다고 봄이 상당하다.

같은 취지에서 대법원 2004.11.25. 선고 2003두13342 판결은 원심이, 원고가 이 사건 부동산을 취득한 시기는 피고의 주장과 같이 시효취득을 원인으로 원고가 제기한 소유권이전등기청구소송에서 이전등기를 명하는 법원의 결정이 확정된 2002.7.28.이 아니라 점유개시시로부터 20년의 점유취득시효가 완성된 1991.6.9.이라고 할 것이며, 이에 따른 취득세의 신고납부기한 다음날인 1991.7.9.부터 5년의 부과제척기간이 진행되어 이 사건 처분일인 2002.8.2.에는 이미 제척기간이 만료되었다고 판단한 것은 정당하고, 거기에 피고가 상고이유에서 주장하는 바와 같은 시효취득에 있어서의 취득시기에 관한 법리를 오해하거나 과세요건명확성의 원칙 또는 조세형평의 원칙 등에 반하는 위법이 있다고 할 수 없다고 판시하였다.<sup>21)</sup>

## 2) 부과제척기간 기산일을 확정판결일로 보는 선결정례

조세심판원의 2011.3.10.자 2010지534 결정

은 일반적으로 소유권에 다툼이 있어 법원에 소를 제기하여 승소판결로 취득하는 경우 법원의 판결은 소유권을 원시적으로 창설하는 것이 아니고, 국가가 소유권의 취득사실을 확인하고, 이를 확정해준다는 의미가 있으므로 통상 법원 판결문상에 나타나는 명백한 취득시기를 인정하여야 할 것이나, 이 사건의 경우는 원고와 피고 간에 통정할 이유가 전혀 없는 무변론에 의한 형성판결에 해당하므로 지방세법령에서 일반적으로 잔금지급일을 취득시기로 인정하고 있는 것과 마찬가지로 판결확정일을 구 지방세법<sup>22)</sup> 제105조 제2항<sup>23)</sup> 규정의 사실상으로 취득한 때로 인정하는 것이 세법상 사실상의 취득원칙에 부합할 뿐만 아니라, 법적 안정성 등 여러가지 측면에서 타당한 해석이라고 판단하였다.

## 3) 부과제척기간 기산일을 소유권이전등기일로 보는 선결정례

헌법재판소 2003.4.24.자 2002헌바71 결정은 일반적으로 소유권에 다툼이 있어 법원에 소를 제기하여 승소판결로 취득하는 경우, 법원의 판결은 소유권을 원시적으로 창설하는 것이 아니고, 소유권의 취득사실을 확인하고 이를 확정해 준다는 의미가 있으므로 통상 법원 판결문상에 나타나는 명백한 취득시기는 인정되어야 할 것이나, 지방세법시행령 제82조의2 제1항 제1호에서<sup>24)</sup> 판결문이라 함은 민사소송 및 행정소송에 의하여 확

21) 2012년 이후의 조세심판원의 일관된 결정(조심2011지297(2012.6.21.), 조심2011지339(2012.6.29.) 및 조심2016지1072(2017.3.16.) 및 과세관청의 일반적인 유권해석(행정자치부 지방세정팀-723(2005.5.16.), 서울시 세제과-7595(2009.6.8.) 및 서울시 세제과-12702(2018.9.21.) 등)도 동일한 입장이다.

22) 2010.3.31.자 법률 제10221호로 전부 개정되기 전의 것.

23) 현행 지방세법, 제7조 제2항.

정된 판결문을 말한다고 하면서 화해에 의한 것은 제외한다고 하고 있는 점, 화해권고결정은 이에 대하여 소정의 기간 내에 이의신청이 없으면 재판상 화해와 같은 효력을 가지므로 확정판결과 동일한 효력이 있다고는 하지만 화해권고결정은 법원이 소송계속 중인 사건에 대하여 직권으로 화해내용을 정하여 그대로 화해할 것을 권고하는 결정을 하는 것으로, 이는 사법상의 권리관계에 관하여 다툼이 있는 당사자가 법원에서 서로 그 주장을 양보하여 분쟁을 종료시키는 행위, 즉 당사자간의 양보에 의한 분쟁의 해결이라는 성격을 갖고 있으므로 국가기관인 법원이 법률에 의거하여 실제적 진실을 찾아내는 판결과는 현저한 차이가 있는 점 등을 종합하여 볼 때, 법원의 화해권고결정 내용 자체가 진정한 사실관계에 부합된다고 인정하기는 어렵다고 판단하였다.<sup>25)</sup>

또한, 조세심판원의 2009.3.17.자 2008지601결정은 지방세법 제29조 제1항 제1호에서<sup>26)</sup> 취득세는 과세물건을 취득하는 때에 납세의무가 성립한다고 규정하고 있고, 같은 법 제105조 제2항에서<sup>27)</sup> 부동산 등의 취득에 있어서는 민법 등 관계법령의 규정에 의한 등기·등록 등을 이행하지 아니한 경우라도 사실상으로 취득한 때에는 각각 취득한 것으로 본다고 규정하고 있는바, 여기에서 “부동산의 취득”이라 함은 소유권 이전의 형식에 의한 부동산 취득의 모든 경우를 포함하는 것이고, “사실상 취득”이란 소유권 취득의 형식적

요건(등기·등록)을 갖추지 못하였지만, 소유권 취득의 실질적 요건을 갖춘 것을 뜻하는 것이라 하겠으므로, 시효취득을 원인으로 한 소유권이전 등기의 소에서 화해권고 결정을 받고 그로 인한 소유권이전등기를 마치지 아니한 경우에는 지방세법상 “취득”에 해당하지 아니함은 물론, 소유권 취득의 실질적 요건을 갖추었다고 볼 수도 없어 “사실상 취득”을 하였다고 할 수 없고, 이러한 경우에는 소유권이전등기일을 취득일로 봄이 타당하다 할 것이라고(구 행정자치부 심사결정 제2006-334호, 2006.7.31. 같은 뜻임) 판단하였다.

추가적으로, 최근의 서울특별시의 유권해석은 점유취득시효 완성일과 소유권이전등기일의 선택적 적용이 타당하다고 보고, 점유취득시효 완성이 취득시기라는 사례는 “부동산에 관한 점유취득시효가 완성되면 취득자는 유상승계취득에 있어 잔금이 청산된 경우와 같이 등기명의인에 대하여 소유권이전등기청구권을 가지게 되는 등 그 자체로 취득세의 과세객체가 되는 사실상의 취득행위가 존재한다고 봄이 상당하다고 할 것(대법원 2003두13342, 2004.11.25.)”이고, 소유권이전 등기일이라는 사례는 “시효취득을 원인으로 한 소유권이전등기의 소에서 화해권고결정을 받고, 그로 인한 소유권이전등기를 마치지 아니한 경우에는 지방세법상 취득에 해당하지 아니함은 물론 소유권 취득의 실질적 요건을 갖추었다고 볼 수도 없어 사실상 취득을 하였다고도 할 수 없

24) 현행 지방세법시행령, 제18조 제3항 제1호.

25) 대법원 2004.9.24. 선고 2004다31463 판결도 동일한 취지이다.

26) 현행 지방세법기본법, 제34조 제1항 제1호.

27) 현행 지방세법, 제7조 제2항.



고, 이러한 경우에는 소유권이전등기일을 취득일로 봄이 타당하다”라고 판단하였다(서울시 세제과-12702, 2018.9.21.).<sup>28)</sup>

## 2. 시효취득의 취득시기 및 부과제척기간의 법률적 검토 및 조세제도의 개선방안

### 1) 취득시기의 확정에 대한 법률적 검토

취득시기를 언제로 확정해야 하는가의 문제에서 이상의 논의를 확대해서 예상가능한 시점을 시간순으로 정리하면 점유개시일, 취득시효 완성일, 판결이나 조정결정 확정일 및 소유권이전등기일이다.

취득시기를 앞으로 당기게 되면 취득세에 있어서는 부과제척기간 기산일이 앞당겨져서 과세를 못하는 경우가 발생할 수 있고, 만약 부과제척기간 만료 전이라면 가산세가 부과될 우려가 있다. 한편, 양도소득세에 있어서는 부동산 가격이 일반적으로 상승한다고 전제하면 취득시기를 앞당길수록 양도차익이 많이 발생하기 때문에 취득시기를 앞당기는 것이 납세자에게 일방적으로 유리하다고 할 수만은 없다.

전술한 바와 같이 취득시기는 사실상 소유권을 취득한 날로 보아야 하고, 이는 소유자와 같은 지위를 누릴 수 있는 상태로 보아야 하는데, 여기서 사실상 소유권 취득 여부를 판단하는 데 중요한 요소는 처분의 자유라고 할 수 있다.

양도소득세의 취득시기와 관련해서 대법원에

의해 파기된 고등법원판결 및 소득세법시행령은 점유개시일을 취득시기로 보고 있고, 이것은 취득시효로 인한 소유권 취득의 효력은 점유를 개시한 때로 소급한다는 민법 제247조 제1항의 규정을 근거로 한 것인데, 동(同)규정의 의미에 대해서 대부분의 학설은 취득시효기간 동안 “전소유자에 대한 관계에서” 점유자의 점유를 적법하게 본다는 의미로 제한적으로 해석하고 있다. 즉, 취득시효기간 중의 소유권은 점유취득시효 완성자의 이익을 위하여 원소유자에게 신탁적으로 귀속하는 것으로 보는 것이다(윤진수, 2000). 판례도 그러한 취지에서 “원소유자가 취득시효의 완성 이후 그 등기가 있기 전에 그 토지를 제3자에게 처분하거나 제한물권의 설정, 토지의 현상 변경 등 소유자로서의 권리를 행사하였다고 하여 시효취득자에 대한 관계에서 불법행위가 성립하는 것이 아님은 물론, 위 처분행위를 통하여 그 토지의 소유권이나 제한물권 등을 취득한 제3자에 대하여 취득시효의 완성 및 그 권리취득의 소급효를 들어 대항할 수도 없다”고 보고 있다.<sup>29)</sup> 따라서, 시효취득자가 사실상 소유권을 취득한다는 것은 소유권자로서의 처분의 자유를 누리고 제3자에게 대항할 수 있는 상태라고 한다면 점유개시일부터 취득시효 완성일까지는 그러한 지위를 인정하기 힘들다. 오히려 이 기간 동안 점유취득시효 완성자는 소유권자의 소유권 행사를 수인해야 할 의무가 있기 때문이다.

판결이나 조정결정의 확정일을 취득시기로 보

28) 인접한 시기에 생산된 서울시의 다른 유권해석은 부과제척기간 기산일을 소유권이전등기일로 보고 있다(서울시 세제과-17383, 2018.12.21.).

29) 대법원, 2006.5.12., 선고 2005다75910 판결, 대법원 1991.2.26. 선고 90누5375 판결 및 대법원 1984.4.24. 선고 83누506 판결.



게 되면 우연한 사정에 의해 취득시기가 좌우되는 결과가 되기 때문에 타당하지 않다. 즉, 당사자의 의사나 기타 사정으로 인해 변론기일이 변동되고, 이에 따라 판결확정일도 달라지기 때문에 법적인 안정성을 확보할 수 없게 되는 것이다.<sup>30)</sup>

또한, 소유권이전등기일을 취득시기로 보게 되면 법률관계가 명료해지고, 취득세의 부과제척기간이 경과하지 않아서 세금징수가 효율적이지만, 취득세나 양도소득세 모두 등기나 등록 등의 형식적 소유권이 이전되기 전에 사실상 취득을 인정하여 납세의무를 지우고 있으므로 이와 균형을 맞추기 위해서는 이전등기일을 취득일로 보는 것은 무리가 있다고 할 수 있다.<sup>31)</sup>

이상의 분석을 종합하면 취득시기는 점유취득시효가 완성된 날로 하는 것이 타당할 것이다. 즉, 점유취득시효가 완성되면 점유취득시효 완성자는 소유권이전등기 청구권을 가지게 되고, 이는 채권적 청구권으로서 매매계약에서 매수인이 갖게 되는 권리와 유사하게 된다. 취득시효가 완성된 후 법률관계에 관한 대법원 판례를 살펴보면 점유자가 취득시효기간의 만료로 일단 소유권이전등기 청구권을 취득한 이상 그 후 점유를 상실하였다고 하더라도 이를 시효이익의 포기로 볼 수 있는 경우가 아닌 한 이미 취득한 소유권이전등기 청구권은 소멸되지 않는 것으로 보기 때문에 시효 취득자로부터 점유를 승계한 자는 전 점유자의 소

유자에 대한 소유권이전등기청구권을 대위행사하여 소유권이전등기를 청구할 수 있다.<sup>32)</sup> 또한, 취득시효가 완성된 후 부동산이 수용되는 등의 사유로 소유권이전등기 청구권이 이행불능되었다면 소유자를 상대로 대상청구권을 행사하는 것이 가능하다.<sup>33)</sup>

이상의 논의에 의하면 취득시기는 점유개시일부터 20년이 경과한 날, 즉 점유취득시효가 완성된 날로 보는 것이 타당할 것이다(김찬돈, 2002). 다만, 이렇게 보는 경우 두 가지의 문제가 남는데, 그 중 첫째는 부과제척기간의 문제이다. 즉, 점유취득시효가 완성되어도 소유권이전등기 청구소송에서 승소를 해야만 소유권이전등기를 할 수 있는데, 소송을 늦게 제기하거나 소송이 지연되어 취득시효 완성일부터 5년이 넘는 경우가 발생하기 쉬운 것이고, 당사자들이 이를 악용하여 소송을 늦게 제기하거나, 소송을 지연시킬 가능성이 있는 것이다. 이를 방지하기 위해서는 예를 들어 취득시효완성일부터 판결확정일까지 부과제척기간이 정지되는 것 등과 같이 부과제척기간의 특례를 규정하는 것이 필요할 것이다(전병욱, 2021).

둘째는 가산세 부과 문제이다. 점유취득시효 완성일부터 5년 이내에 소유권이전등기가 된 경우 점유취득시효 완성자는 판결이 확정되기 전까지는 납세의무 존재가 불확정한 상태에 있게 되고, 판결이 승소로 확정된 후에 비로소 취득세를

30) 판결확정일을 지지하는 견해로는 정지선, 2006, 「지방세법상 취득세의 본질규명과 취득시기의 개선방안」, 『세무학연구』, 제 23권 제2호, p.57-88.

31) 등기접수일을 지지하는 견해로는 최원, 2000, 「취득세에 있어서의 취득개념에 관한 연구」, 경희대학교 국제법무대학원 석사학위논문, p.63.

32) 대법원, 1995.3.28., 선고 93다47745 전원합의체 판결.

33) 대법원, 1996.12.10., 선고 94다43825 판결.

신고납부할 수 있게 되는데, 취득시기를 판결확정 전인 점유취득시효 완성일로 보게 되기 때문에 이 때부터 가산세가 부과된다. 즉, 취득세는 취득일부터 60일 내에 신고납부를 하여야 하기 때문에 점유취득시효 완성일로부터 60일이 지나면 신고불성실가산세 및 납부불성실가산세가 부과되는 것이다.

세법상 가산세는 과세의 적정을 기하기 위하여 납세의무자로 하여금 성실한 과세표준의 신고 및 세액의 납부의 의무를 부과하면서 그 확보책으로 그 의무이행을 게을리하였을 경우에 가해지는 일종의 행정상의 제재이다(김완석, 2020). 만약 단순한 법률의 부지나 오해에 기인하였다면 가산세를 피할 수 없지만, 세법의 해석상 의의로 인한 견해의 대립이 있는 등으로 말미암아 납세의무자가 그 의무를 알지 못하는 것이 무리가 아니라고 할 수 있어서 그를 정당시킬 수 있는 사정이 있을 때 또는 그 의무의 이행을 도저히 당사자에게 기대할 수 없다고 평가되는 사정이 있을 때와 같이 그 의무를 게을리한 점을 탓할 수 없는 정당한 사유가 있는 경우에는 가산세를 부과할 수 없다는 것이 법원의 확립된 입장이다.<sup>34)</sup>

시효취득 사안에서는 납세자가 판결이 확정되기까지는 자신이 사실상 소유권을 취득하게 될 것을 예견할 수 없다. 즉, 하급심 판결에서 승소하였다고 하더라도 상고심에서 번복될 수 있기 때문에 판결이 확정되기까지는 취득세를 신고납부할 것을 도저히 기대할 수 없는 것이다. 따라서, 이런 경우에는 납세자에게 신고납부기간을 경과할 수

밖에 없는 정당한 사유가 있다고 보아야 할 것이다. 조세심판원도 이런 경우에는 법원의 확정판결일 이전에는 취득세를 신고납부할 수 없는 불가피한 상황이 있는 것으로 보아 정당한 사유를 인정하여 신고불성실가산세 및 납부불성실가산세를 부과하지 말아야 한다고 판단하고 있다.<sup>35)</sup>

## 2) 시효취득의 취득세 부과제척기간 기산일의 법률적 검토 및 개선방안

본 연구의 주된 분석대상인 시효취득에 대한 취득세 부과제척기간 기산일과 관련해서 보다 상술하면 점유취득시효일을 가장 대표적으로 뒷받침하는 것으로 볼 수 있는 전술한 조세심판원의 결정은 시효취득에 대한 취득세의 부과제척기간 기산일은 취득시효완성일에 해당한다고 판단했다. 즉, 대법원 판례에서 취득시기를 취득시효완성일로 판시하고 있는 이상 취득시효완성일로부터 30일 이내에 신고납부의무를 이행하지 않은 경우, 원칙적으로 지방세법상 신고불성실가산세와 납부불성실가산세를 부과한 처분은 적법하다는 것이다.

또한, 지방세법상 취득은 교환, 증여 등 유상·무상을 불문한 일체의 취득이므로 점유취득시효가 완성된 이상 이는 지방세법상 취득에 해당되는 것으로 보아야 하고, 결과적으로 점유취득시효 완성일에 취득세 납세의무가 발생하는 이상 그 시효완성일로부터 30일 이내에 신고납부하지 않은 경우 가산세 부과는 적법하다는 것이다. 무엇보다도 부동산에 관한 점유취득시효가 완성되면 취

34) 대법원, 2011.2.10., 선고 2008두2330 판결.

35) 조심2011지297, 2012.6.21.

득자는 유상승계취득에 있어 잔금이 청산된 경우와 같이 등기명의인에 대하여 소유권이전등기청구권을 가지게 되는 등 그 자체로 취득세의 과세객체가 되는 사실상의 취득행위가 존재한다고 보는 것이 상당하다는 것이다.

단, 전술한 조세심판원의 결정은 시효취득에 대한 취득세의 부과제척기간 기산일을 취득시효완성일로 볼 경우에는 전술한 바와 같이 판결에 의하여 그 시효완성일이 입증되는 경우가 아니면 그 취득시기를 명확하게 파악하기 어렵고, 결과적으로 취득자가 시효완성일로부터 30일 이내에 정상적으로 취득세의 신고·납부의무를 이행하는 것을 기대하기 어려운 사정이 있기 때문에, 가산세가 면제되는 정당한 사유에 해당하는 것으로 보고 청구인에 대한 부과세액 중에서 가산세는 감액 경정하였다. 즉, 이 심판청구사건의 경우에는 청구인이 부과제척기간의 기산일을 판결확정일로 잘못 적용했지만, 이를 취득시효완성일로 적용하더라도 가산세의 면제로 인해 결과적으로는 청구인의 당초 취득세 신고납부내용과의 세금부담의 차이는 발생하지 않게 되는 것이다.

동(同)조세심판원 결정이 시효취득에 대한 취득세의 부과제척기간 기산일을 취득시효완성일로 본 것은 이를 소유권이전등기일로 보는 선결정례의<sup>36)</sup> 입장을 변경한 것으로 법원의 입장 변경이 없는 상태에서 판례와 배치되는 결정을 하더라도 궁극적으로는 결정의 효력을 유지할 수 없고, 납세자에게 불필요한 시간적·경제적 부담을 유발할 수 있는 점을 고려한 것으로 볼 수 있다. 또

한, 이 경우 취득시효완성일과 판결확정일 및 소유권이전등기일 간의 기간 차이가 크지 않아서 부과제척기간이 경과하지 않은 상태에서 가산세의 부담이 증가하는 불이익을 당하는 납세자에 대해서는 가산세가 면제되는 정당한 사유를 적용함으로써 납세자의 개별적 상황을 결정에 감안했다고 할 수 있다.

그러나, 이상의 논의와 같이 시효취득에 대한 취득세 부과제척기간 기산일을 시효취득확정일로 보는 경우에는 유사한 장래의 취득 사례에서 과세관청이 취득시효의 완성 사실을 인식하기 어려운 상황에서 납세자가 20년의 취득시효와 함께 5년의 부과제척기간이 경과한 후에 재판을 진행하고, 그 결과에 따라 소유권이전등기를 하는 경우에는 과세권을 행사할 수 없고, 조세회피에 대응할 수 없는 문제점이 발생하게 된다. 물론 취득시효완성일로부터 부과제척기간이 기산함에 따라 부과제척기간이 경과하기 전에 과세관청이 과세권을 행사하는 경우에는 조세회피를 시도하는 납세자의 가산세 부담이 증가해서 이러한 잠재적인 과세위험으로 인해 자발적인 취득세의 신고·납부를 강제하는 효과가 있지만, 과세관청이 취득시효의 완성 사실을 인식하는 것은 사실상 어렵기 때문에 이러한 효과를 크게 기대할 수는 없을 것이다. 따라서, 이러한 과세상 문제점은 시효취득에 대한 취득세 납세의무의 부과제척기간과 신고·납부기한에 대한 특례를 제정하는 입법적인 방법을 통해 해결하는 것이 바람직할 것이다.

36) 조심2008지601, 2009.3.17.

#### IV. 결론

현행 지방세 관계법은 취득세의 납세의무 성립 일인 취득시기를 무상승계취득과 유상승계취득 등을 구분해서 규정하고 있다. 그러나, 민법상 원시취득에 해당하는 시효취득의 취득시기는 별도로 규정하지 않았는데, 이와 관련해서 시효취득의 취득시기에 대한 대법원 판례, 조세심판원 결정 및 지방자치단체의 유권해석 등이 상이해서 지방세의 과세실무상 혼란과 함께 조세채권의 일실이 발생하는 문제점이 지적되고 있다. 따라서, 정확한 법령 해석을 바탕으로 한 납세자 권익 및 과세실무의 개선 필요성을 반영해서 본 연구는 관련 선행연구가 미비한 부동산 시효취득의 취득시기와 이를 바탕으로 한 부과제척기간의 기산일에 대해 다양한 관련 주제들과 함께 포괄적으로 분석하였다.

시효취득한 부동산의 취득시기를 언제로 확정해야 하는가의 문제에서 예상가능한 시점을 시간순으로 정리하면 취득시효 완성일, 판결확정일 및 소유권이전등기일이다. 취득시기는 사실상 소유권을 취득한 날로 보아야 하고, 이는 소유자와 같은 지위를 누릴 수 있는 상태로 보아야 한다. 여기서 사실상 소유권 취득 여부를 판단하는데 중요한 요소는 처분의 자유라고 할 수 있다.

양도소득세의 취득시기와 관련해서 하급심 판결 및 소득세법시행령은 점유개시일을 취득시기로 보고 있고, 이것은 시효취득으로 인한 소유권 취득의 효력은 점유를 개시한 때로 소급한다는 민법 제247조 제1항의 규정을 근거로 한 것이다. 동(同)규정의 의미에 대해서 대부분의 학설은 취득

시효기간 동안 “전소유자에 대한 관계에서” 점유자의 점유를 적법하게 본다는 의미로 제한적으로 해석하고 있다. 즉, 취득시효기간 중의 소유권은 점유취득시효 완성자의 이익을 위하여 원소유자에게 신탁적으로 귀속하는 것으로 보는 것이다. 판례도 그러한 취지에서 “원소유자가 취득시효의 완성 이후 그 등기가 있기 전에 그 토지를 제3자에게 처분하거나 제한물권의 설정, 토지의 현상 변경 등 소유자로서의 권리를 행사하였다고 하여 시효취득자에 대한 관계에서 불법행위가 성립하는 것이 아님은 물론, 위 처분행위를 통하여 그 토지의 소유권이나 제한물권 등을 취득한 제3자에 대하여 취득시효의 완성 및 그 권리취득의 소급효를 들어 대항할 수도 없다.”고 보고 있다. 따라서, 시효취득자가 사실상 소유권을 취득한다는 것은 소유권자로서의 처분의 자유를 누리고 제3자에게 대항할 수 있는 상태라고 한다면 점유개시일부터 취득시효 완성일까지는 그러한 지위를 인정하기 힘들다. 오히려 이 기간 동안 점유취득시효 완성은 소유권자의 소유권 행사를 수인해야 할 의무가 있기 때문이다.

만약 판결확정일을 취득시기로 보게 되면 우연한 사정에 의해 취득시기가 좌우되는 결과가 되기 때문에 타당하지 않다. 즉, 당사자의 의사나 기타 사정으로 인해 변론기일이 변동되고, 이에 따라 판결확정일도 달라지기 때문에 법적안정성을 확보할 수 없게 되는 것이다.

또한, 소유권이전등기일을 취득시기로 보게 되면 법률관계가 명료해지고, 취득세의 부과제척기간이 경과하지 않아서 세금징수는 효율적이다. 그러나, 취득세나 양도소득세 모두 등기나 등록

등의 형식적 소유권이 이전되기 전에 사실상 취득을 인정하여 납세의무를 지우고 있으므로 이와 균형을 맞추기 위해서는 이전등기일을 취득일로 보는 것은 무리가 있다고 할 수 있다.

이상의 분석을 종합하면 취득시기는 점유취득시효가 완성된 날로 하는 것이 타당할 것이다. 즉, 점유취득시효가 완성되면 점유취득시효 완성자는 소유권이전등기 청구권을 가지게 되고, 이는 채권적 청구권으로서 매매계약에서 매수인이 갖게 되는 권리와 유사하게 된다. 취득시효가 완성된 후 법률관계에 관한 대법원 판례를 살펴보면 점유자가 취득시효기간의 만료로 일단 소유권이전등기 청구권을 취득한 이상 그 후 점유를 상실하였다고 하더라도 이를 시효이익의 포기로 볼 수 있는 경우가 아닌 한 이미 취득한 소유권이전등기청구권은 소멸되지 않는 것으로 보기 때문에 시효취득자로부터 점유를 승계한 자는 전 점유자의 소유자에 대한 소유권이전등기청구권을 대위행사하여 소유권이전등기를 청구할 수 있다. 또한, 취득시효가 완성된 후 부동산이 수용되는 등의 사유로 소유권이전등기 청구권이 이행불능되었다면 소유자를 상대로 대상청구권을 행사하는 것이 가능하다. 결과적으로, 이상의 논의에 의하면 취득시기는 점유개시일부터 20년이 경과한 날, 즉 점유취득시효가 완성된 날로 보는 것이 타당할 것이다.

## 참고문헌

1. 곽태철, 1997, 「시효취득한 토지에 대한 소득세법상 자산취득시기」, 『대법원판례해설』, 제28호, 파주: 법원도서관.
2. 곽윤직, 2011, 『민법주해V』, 서울:박영사.
3. 김영순, 2013, 「점유취득시효와 완성된 부동산의 취득시기에 관한 연구-취득세와 양도소득세를 중심으로」, 『법학연구』, 16(3): 65-91.
4. 김완석, 2020, 『소득세법론』, 서울:광교이텍스.
5. 김용한, 1993, 『물권법론』, 서울:박영사.
6. 김찬돈, 2002, 「취득세에 있어서 취득과 취득시기: 대법원판례를 중심으로」, 『사법논집』, 35: 83-138.
7. 김형배, 2016, 『민법학강의』, 서울:신조사.
8. 윤진수, 2000, 『민법주해(5)』, 서울:박영사.
9. 전병욱, 2021, 「취득세 과세 정합성을 위한 취득시기 명확화: 점유취득 시효」, 『지방세정 혁신 세미나 자료집 제2021-02호』, 서울:한국지방세연구원.
10. 정지선, 2006, 「지방세법상 취득세의 본질규명과 취득시기의 개선방안」, 『세무학연구』, 23(2): 57-88.
11. 최원, 2000, 「취득세에 있어서의 취득개념에 관한 연구」, 경희대학교 국제법무대학원 석사학위논문.

논문 접수 일: 2021년 3월 9일

심사(수정)일: 2021년 4월 2일

게재 확정 일: 2021년 4월 23일

ORCID 

전병욱 <https://orcid.org/0000-0003-2722-8657>

## 국문초록

지방세 관계법은 민법상 원시취득에 해당하는 시효취득의 취득시기를 별도로 규정하지 않았는데, 이와 관련한 대법원 판례, 조세심판원 결정 및 지방자치단체의 유권해석 등이 상이해서 지방세의 과세실무상 혼란과 함께 조세채권의 일실이 발생하는 문제점이 지적되고 있다. 정확한 법령 해석을 바탕으로 한 납세자 권익 및 과세실무의 개선 필요성을 반영해서 본 연구는 선행연구가 미비한 부동산 시효취득의 취득시기와 부과제척기간의 기산일에 대해 다양한 관련 주제들과 함께 포괄적으로 분석했는데, 부동산 시효취득의 취득시기는 점유취득시효가 완성된 날로 하는 것이 타당하고, 점유취득시효가 완성되면 점유취득시효 완성자는 소유권이전등기 청구권을 가지게 되는데, 이는 채권적 청구권으로서 매매계약에서 매수인이 갖게 되는 권리와 유사하게 되며, 취득시기는 점유개시일부터 20년이 경과한 날, 즉 점유취득시효가 완성된 날로 보는 것이 타당할 것이다.

주제어 : 부동산 시효취득, 취득세, 취득시기, 부과제척기간