

주택재개발사업 등에 대한 비과세·감면 해설

김 한 기

행정자치부 세제담당관실 서기관

1. 개요

도시개발법에 의한 도시개발사업과 도시 및주거환경정비법에 의한 정비사업(주택재개발사업 및 도시환경정비사업에 한한다)의 시행으로 인하여 당해 사업의 대상이 되는 부동산의 소유자(상속인을 포함한다)가 환지계획 및 토지상환채권에 의하여 취득하는 토지와 관리처분계획에 의하여 취득하는 토지 및 건축물(이하 “관리처분계획 등에 의한 취득부동산”이라 한다)과 사업시행자가 취득하는 체비지 또는 보류지에 대하여는 취득세 및 등록세를 부과하지 아니한다(지방세법 제109조 제3항 및 제127조의2제2항).

그리고 지방자치단체감면조례(서울특별시세감면조례 제14조)에 의하여 ① 도시 및 주거환경정비법(구 도시재개발법)에 의한 주택재개발사업의 사업시행자가 대지조성을 위하여 취득하는 부동산과 ② 사업시행자가

당해 사업의 관리처분계획에 따라 취득하는 주거용 부동산 및 ③ 재개발사업의 최초시행인가일 현재 부동산 소유자가 사업시행자로부터 취득하는 전용면적 85㎡이하의 주거용 부동산에 대하여는 취득세와 등록세를 면제하고 있다.

도시개발 및 재개발사업의 시행으로 종전 부동산 소유자가 관리처분계획 등에 의하여 토지 및 건축물을 취득하는 경우에 취득세를 부과하지 않는 취지는 그 성질이 법적으로는 종전의 대지 또는 건축시설에 대한 권리변환으로 종전의 권리와 동일성이 있는 것으로 취급되는 데도 새로이 취득한 것으로 보아 과세하면 이중과세로 볼 수 있어 이를 해소함과 아울러 도시개발 및 재개발사업의 원활한 수행을 세제적으로 지원코자 함에 있다고 할 수 있다.

위와 같이 도시개발 및 재개발사업에 대한 취득세 비과세 규정인 지방세법 제109조 제3항은 1973년 3월 12일(법률 제2593

호)신설되었으나 조합원의 관리처분계획 등에 의한 부동산 취득시기, 승계조합원의 이중과세 문제, 취득세 과세표준 산정의 어려움 등으로 납세자와 과세권자간에 다툼이 많이 제기되어 동 규정을 2차(1993. 12. 27, 2000. 12. 29)에 걸쳐 그 내용을 개정하였으나 도시재개발사업이 장기간에 걸쳐 이루어지는 등 사업 자체가 지닌 복잡성으로 인하여 아직도 다른 분야에 비하여 과세 대상 여부 등에 대한 쟁송이 많은 편이므로 관리처분계획 등에 의하여 취득하는 부동산에 대한 비과세 범위, 취득시기, 과세표준 등을 입법취지에 비추어 살펴보고자 한다.

II. 비과세 및 감면 범위

관리처분계획 등에 의하여 취득하는 부동산 및 체비지 등에 대한 비과세 및 감면범위를 당해 사업의 부동산 소유자와 사업시행자로 나누어 살펴보고자 한다.

1. 당해 사업 부동산 소유자에 대한 비과세

당해 사업 부동산 소유자에 대한 비과세 범위는 주택재개발사업과 도시환경정비사업(구도심재개발사업)간에 차이가 있으므로 이 둘을 구분하여 설명코자 한다.

가. 주택재개발사업 부동산 소유자에 대한 비과세

(1) 비과세 대상

주택재개발사업의 부동산 소유자에 대한

지방세제적 지원으로는 지방세법상 비과세와 지방자치단체의 감면조례상 지방세 면제로 나누어 볼 수 있다.

(가) 주택재개발사업 부동산 소유자에 대한 지방세법상 비과세

주택재개발사업 시행으로 인하여 당해 사업의 대상이 되는 부동산의 소유자(상속인을 포함한다)가 관리처분계획 등에 의하여 취득하는 부동산에 대하여 취득세 및 등록세를 부과하지 아니한다(지방세법 제109조 제3항 및 제127조의2 제2항).

위에서 부동산 소유자에는 상속인을 포함하지만 부동산 소유자와 증여계약에 의하여 부동산을 증여 받은자(수증자)는 부동산 소유자 또는 상속인의 범위에 포함하지 아니한다(대법원 1999. 12. 22, 99다45734)

상속인을 비과세 대상에 포함시키는 취지는 재개발사업의 상속인은 피상속인의 지위를 포괄승계함으로써 형식적인 소유권을 취득함에 불과하므로 이에 대하여 과세하게 되면 이중과세 성격을 띠므로 이를 해소할 필요성이 있다는 점과 재개발사업의 원활한 추진을 기하고자 함에 있다고 하겠다. 그러나 수증자는 부동산 소유자와 증여계약에 의하여 당해 부동산을 취득하였으므로 실질적 취득에 해당하므로 비과세하여야 할 이유가 없을 뿐만 아니라 비과세 감면 규정은 보다 엄격하게 해석하여야 하는바, 법문상 비과세 대상으로 명시되지 아니한 수증자 등을 상속인에 포함시켜 비과세 할 수는 없다고 하겠다.

그리고 여기서 부동산 소유자라 함은 토

지와 건축물 둘 다 소유하거나 이들 둘 중 하나만 소유하더라도 해당된다고 하겠다. 예컨대 국 공유지 등에 소유토지 없이 건축물만 소유한 경우도 부동산 소유자에 해당된다고 하겠다.

그러나 재개발구역내의 토지 등에 관하여 소유권이 아닌 지상권이나 전세권·임차권 등의 권리를 가지고 있음에 불과한 자가 재개발조합의 참여조합원으로서 아파트의 전부 또는 일부를 분양받게 되는 경우, 이는 소유자의 경우와는 달리 종전의 소유물을 대체 취득하여 취득하는 것이라고 볼 수 없으므로 비과세대상인 부동산의 소유자에 해당된다고 할 수 없다(서울고등법원1994. 4. 20, 93누35362).

지방세법상 위 부동산 소유자는 1994년1월1일부터 2000년12월31일까지는 당해 사업인가당시 소유자(상속인 포함)로 한정하였으나 승계취득자를 비과세 대상에서 제외하는 것은 이중과세로 볼 수도 있다는 문제점이 제기되어 이를 해소코자 2000년도 말에 지방세법(제109조 제3항)을 개정하여 2001년 1월 1일 부터는 당해 사업인가 당시 소유자로부터 환지 이전에 부동산을 승계 취득하는 자를 포함하도록 되었다.

(나) 주택재개발사업 부동산 소유자에 대한 조례상 감면

지방자치단체 감면조례(서울특별시세감면조례 제14조)에 의하여 주택재개발사업의 최초시행인가일 현재 부동산을 소유한 자가 사업시행자로 부터 전용면적 85㎡이하의 주거용 부동산을 취득하는 경우에는 청산금에

상당하는 부동산에 대하여도 취득세와 등록세를 면제하고 있다. 그러므로 최초시행인가일 현재 부동산 소유자가 전용면적 85㎡이하의 주거용 부동산을 취득하는 경우에는 취득세와 등록세가 전액 면제된다.

(2) 비과세 제외(과세) 대상

주택재개발사업 부동산 소유자가 관리처분계획 등에 의하여 취득하는 부동산은 종전 부동산의 권리변환에 의한 형식적인 취득으로 보아 이중과세를 하지 않기 위하여 취득세와 등록세를 비과세 하지만, 관리처분계획 등에 의하여 취득하는 부동산 가액이 종전의 부동산 가액을 초과하는 경우 그 초과액에 대하여는 취득세와 등록세를 과세하게 된다.

그 초과액에 대하여 과세하는 취지는 종전의 부동산이 권리변환에 의한 부동산이 되었을 지라도 그에 소요된 비용은 지방세법상 취득세 과세대상인 새로운 취득에 해당되기 때문이다. 위와 같이 관리처분계획 등에 의한 부동산 가액이 종전 부동산 가액의 초과액 산정방법에 관하여서는 당초조합원과 승계조합원을 구분하여 정하고 있다(지방세법 제109조 제3항 단서).

(가) 당초조합원(원시조합원)

주택재개발사업 부동산 소유자(당초 조합원)가 관리처분계획 등에 의한 취득부동산의 가액의 합계액이 종전의 부동산 가액의 합계액을 초과하여 도시및주거환경정비법(구 도시재개발법) 등 관계법령에 의하여 청산금을 부담하는 경우 그 청산금에 상당

하는 부동산에 대하여는 취득세와 등록세를 부과한다.

그러나 앞에서 설명한 바와 같이 최초 시행인가일 현재 부동산 소유자가 85㎡이하의 주거용 부동산을 취득하는 경우에는 조례에 의하여 취득세와 등록세가 전액 면제된다

(나) 승계조합원

주택재개발사업시행인가 이후 환지 이전에 부동산을 승계취득한 자의 환지계획 등에 의한 취득부동산의 가액의 합계액이 종전의 부동산 가액의 합계액을 초과하는 경우 그 초과액에 상당하는 부동산에 대하여는 취득세와 등록세를 부과한다.

위에서 초과액이라 함은 환지계획 등에 의한 취득부동산의 과세표준액에서 환지 이전의 부동산의 과세표준액을 공제한 금액을 말한다(지방세법시행령 제73조의3 ③)

나. 도시환경정비사업의 부동산 소유자에 대한 비과세

지방세법 제109조 제3항에서 도시환경정비사업(구 도시개발법상 도심재개발사업)의 시행으로 인하여 당해 사업의 대상이 되는 부동산 소유자(상속인 포함)가 관리처분계획에 의하여 취득하는 토지 및 건축물은 주택재개발사업 부동산 소유자와 동일하게 취득세 및 등록세를 비과세토록 규정하고 있다.

도시환경정비사업에 대하여는 지방자치단체의 조례상에 별도의 감면 규정을 두고 있지 아니하다는 점에서 주택재개발사업과 차

이는 있다고 하겠다.

그러나 도시환경정비사업은 주택재개발사업과는 달리 당해 사업 부동산 소유자 및 사업시행자가 대체로 대기업인 점과 현실적으로 사업 추진에 따른 수익성이 보장된다고 보여지는 점 및 입법취지 등에 비추어 볼때 세제지원이 필요한 것인지에 대한 신중한 검토가 요청된다고 하겠다.

2. 사업시행자에 대한 비과세

가. 주택재개발사업 시행자에 대한 비과세

주택재개발사업 시행자에 대한 지방세제적 지원에는 지방세법상 체비지 보류지에 대한 비과세와 지방자치단체의 감면조례상 지방세 면제로 나누어 볼 수 있다.

(1) 주택재개발사업 시행자의 체비지 보류지에 대한 비과세

주택재개발사업 시행자가 취득하는 체비지 및 보류지에 대하여는 취득세 및 등록세를 비과세 한다 (지방세법 제109조 제3항 및 제127조의2 제2항).

여기서 체비지 및 보류지라 함은 당해 사업시행에 필요한 경비에 충당하기 위하여 매각할 목적으로 분양 또는 환지로 정하지 아니한 토지(부동산)를 말한다.

이와 같이 체비지 및 보류지에 대하여 비과세 하는 취지는 사업시행자가 체비지 및 보류지를 매각하여 당해 사업 경비에 충당하도록 함으로서 사업추진을 원활히 할 수 있

도록 세제적으로 지원코자 함에 있다고 하겠다.

현행 지방세법상(법 제109조 ③, 제127조의 2 ②) 도시개발법에 의한 도시개발사업과 도시재개발법에 의한 재개발사업의 시행으로 인하여 사업시행자가 취득하는 체비지 또는 보류지에 대하여는 동일 토지에 대한 관리처분계획 등에 따른 이중과세 방지 및 당해 사업의 원활한 수행을 세제적으로 뒷받침하고자 취득세와 등록세를 비과세하되, 사업시행자가 취득하는 상가 등의 신축 건축물은 기존 토지(체비지 및 보류지)와는 그 성격을 달리하므로 비과세 대상에서 제외토록 운용되어 왔다.

대법원 판례(2001.10.23. 2001두5392)에서 도시재개발법(제34조 제9항)에서 보류지라 함은 대지 뿐만 아니라 건축시설도 포함하도록 규정하고 있으므로, 지방세법(제109조 ③)에서 보류지의 개념을 별도로 정하지 아니하고 있는 이상 도시 재개발법에서 정하는 보류지 개념에 의할 수밖에 없으므로 비과세 대상인 보류지의 범위에 토지뿐만 아니라 그 지상의 건축시설도 포함되는 것으로 보아야 한다는 요지로 판시함에 따라 2001.10.23 이후부터 도시재개발법상 사업시행자가 취득하는 토지(보류지)에 한하여 비과세코자 한 입법취지와는 달리 보류지상의 건축물까지 포함하여 체비지 또는 보류지로 보아 비과세하게 되므로써 재개발사업이 아닌 일반사업자 등 다른 납세자와의 조세형평상의 문제점이 노정되므로 지방세법상 비과세대상인 체비지 또는 보류지의 개념을 명확히 할 필요성이 제기되고 있다.

(2) 주택재개발사업 시행자에 대한 조례상 감면

도시및주거환경정비법(구 도시재개발법)에 의하여 사업시행자로 지정 받은 자가 동법의 규정에 의한 주택재개발사업의 대지 조성을 위하여 취득하는 부동산과 사업시행자가 당해 사업의 관리처분계획에 따라 취득하는 주거용 부동산에 대하여는 취득세와 등록세를 면제한다(서울특별시세감면조례 제14조)

다만, 위 부동산 취득일 부터 5년 이내에 지방세법 제112조 제2항의 규정에 의한 별장·고급주택·고급오락장 등 사치성 재산이 되거나 관계법령에 위반하여 건축한 경우에는 동 조례에 의하여 감면한 취득세와 등록세를 추징한다. 감면 후 위와 같이 추징하는 사유는 주택 재개발사업에 의하여 취득한 주거용 부동산을 취득 후 5년 이내에 증축 또는 개축하거나 용도를 변경하여 사치풍조 억제차원에서 중과세하는 고급주택 등 사치성재산으로 사용한다면 도시의 주거환경 개선사업을 원활히 하도록 지원하는 감면 취지에 배치되기 때문이라고 하겠다.

나. 도시환경정비사업 시행자의 체비지 또는 보류지에 대한 비과세

지방세법 제109조 제3항의 규정에 의하여 도시환경정비사업(구 도심재개발사업)의 사업시행자가 취득하는 체비지 또는 보류지에 대하여 주택재개발사업 시행자가 취득하는 것과 동일하게 취득세 및 등록세를 비과세

한다.

구 서울특별시세 감면조례(1980.1.1.부터 시행하여 1994.12.31.폐지)에서는 도시환경 정비사업의 시행자가 취득하는 부동산도 주택재개발사업 시행자가 취득하는 부동산과 동일하게 취득세와 등록세를 감면토록 규정하고 있었으나, 동규정이 1994.12.31.자로 폐지되어 1995.1.1.부터는 도시환경정비사업 시행자에 대한 조례상 감면은 없어지게 되었다.

Ⅲ. 도시재개발사업 등에 대한 비과세 규정의 신설 및 개정

1. 지방세법 제109조 제3항의 신설 (1973. 3. 12)

토지구획정리사업과 도시재개발사업시행으로 인하여 소유자가 환지받는 경우와 사업시행자가 취득하는 체비지 또는 보류지에 대하여 취득세를 비과세토록 규정한 지방세

〈도시 및 주거환경정비사업〉

도시 및 주거환경정비사업이라 함은 2002년도 말에 제정되고 2003년7월1일부터 시행된 도시 및주거환경정비법에서 정한 절차에 따라 도시기능을 회복하기 위하여 정비구역 안에서 정비기반시설을 정비하고 주택 등 건축물을 개량하거나 건설하는 다음 각 호의 사업을 말한다. 다만, 주택재건축사업의 경우에는 정비구역이 아닌 구역에서 시행하는 주택재건축 사업을 포함한다 (도시및주거환경정비법 제2조).

① 주거환경정비사업

도시저소득주민이 집단으로 거주하는 지역에서 정비기반시설이 극히 열악하고 노후·불량 건축물이 과도하게 밀집한 지역에서 주거환경을 개선하기 위하여 시행하는 사업

② 주택재개발사업(구 도시재개발법상 주택재개발사업과 동일함)

정비기반시설이 열악하고 노후·불량건축물이 밀집한 지역에서 주거환경을 개선하기 위하여 시행하는 사업

③ 주택재건축사업(주택건축촉진법에서 이관)

정비기반시설은 양호하나 노후·불량건축물이 밀집한 지역에서 주거환경을 개선하기 위하여 시행하는 사업

④ 도시환경정비사업(구 도시재개발법상 도심재개발사업 및 공장재개발사업)

상업지역·공업지역 등으로서 토지의 효율적 이용과 도심 또는 부도심 등 도시 기능의 회복이 필요한 지역에서 도시환경을 개선하기 위하여 시행하는 사업

※ 구 도시재개발법 및 도시저소득주민의주거환경개선을위한임시조치법은 도시및주거환경정비법에 흡수되어 폐지되었다.

법 제109조 제3항은 1973.3.12. 법률 제2593호로 신설되었다. 이후 동법 제109조 제3항은 1986.12.31. 법률 제3878호로 동법 동조 제2항으로 개정되었다가 1990.12.31. 법률 제4269호로 다시 동법 동조 제3항으로 환원되었다.

위와 같은 비과세규정의 신설취지는 토지구획정리사업과 도시재개발사업의 원활한 추진을 위하여 세제적으로 지원할 필요성이 있고 환지로 취득하는 부동산은 환지전의 부동산에 대한 권리변환으로 종전의 권리와 동일성이 있는 것으로 취급되므로 새로운 부동산의 취득행위로 볼 수 없다는 점에 있다고 하겠다.

위 규정을 신설 운영함에 있어서 취득세 비과세 대상이 되는 목적물의 “소유자범위”와 “환지의 범위”에 관하여 과세권자와 납세자간에 주요 다툼이 되므로 지방세법을 개정하여 소유자의 범위 등을 보다 분명히 할 필요성이 제기되었다.

〈관 례〉

- ◆ 지방세법 제109조 제3항 소정의 “소유자”의 의미 (대법원 1994.4.26, 93누 9170)

도시재개발사업에서 소유자가 건축시설을 분양받은 경우에도 이를 대지의 경우와 마찬가지로 환지로 보고 취득세를 부과하지 아니하는 이유는 그 취득의 성질이 법적으로 종전의 대지 또는 건축시설에 대한 권리변환으로 종전의 권리와 동일성이 있는 것으로 취급된다는 점과 위 사업의 원활한 수행을 세제적으로 뒷받침하려고 함에 있고,

지방세법 제109조에서 취득세의 비과세대상이 되는 목적물의 소유자의 범위에 관하여 아무런 제한을 가하지 아니하고 있으며, 조합원은 재개발사업시행 중에도 그가 소유하는 대지나 건축시설(다만 이는 멸실 이전에 한하는 것일 것이다)의 소유권을 자유롭게 이전할 수 있고, 그 취득자는 그로 인한 취득세를 부담하게 되는 점 등을 종합하여 보면, 위 지방세법 조항 소정의 소유자는 사업시행인가 당시의 소유자뿐만 아니라 그로부터 분양처분 이전까지 대지나 건축시설의 소유권을 취득하여 당해 조합원의 대지 또는 건축시설을 분양 받을 권리를 승계하는 자를 포함하는 개념이라고 해석하여야 한다.

- ◆ 지방세법 제109조 제3항 소정의 “소유자가 환지 받은 경우”의 범위

(서울고등법원 1990.6.1, 90나11716)

지방세법 제109조 제3항 소정의 “소유자가 환지 받은 경우”란 토지 소유자가 종전에 소유하던 토지의 가액에 따라 그 가액의 범위 내에서 환지 받은 경우는 물론 종전에 소유하던 토지를 사업에 제공함과 아울러 사업비를 부담하고 그 가액에 상응하는 환지를 받은 경우도 포함한다.

2. 지방세법 1차 개정(소유자의 범위 설정 등)

위에서 살펴 본바와 같이 1973.3.12. 신설되어 1993.12.31.까지 시행된 지방세법 제

109조 제3항에서는 「재개발사업의 시행으로 인하여 소유자가 환지 받는 경우 취득세를 비과세」 한다라고만 규정하고 있어 「소유자의 범위」와 「환지의 범위」의 범위가 명백하지 아니하여 이에 관하여 쟁송이 제기되므로 소유자의 범위 등을 보다 명확히 하고자 1993.12.27.법률 제4611호로 위 조문을 개정하여 비과세대상이 되는 소유자의 범위를 「사업시행인가당시의 소유자」로 한정하고, 환지의 범위는 종전과 같이 환지 받는 부동산은 비과세하되 소유자가 청산금을 부담하는 경우 그 청산금에 상당하는 부동산에 대하여는 취득세를 부과토록 하였다.

위와 같이 ① 비과세대상인 소유자의 범위를 「사업시행인가당시의 소유자」로 한정하고 승계취득자를 배제한 취지는 승계취득하는 자는 실질적인 수요에 의한 취득보다는 부동산 투기성향이 강하다는 점과 재개발사업의 당사자로 볼 수 없다는데 있다고 하겠으며, ② 환지에 대하여는 비과세하되 청산금 상당액에 대하여는 취득세를 부과토록 한 것은 환지는 종전에 이미 취득세를 부담하고 소유하던 부동산을 대체 취득한 것으로 볼 수 있는데도 대체 취득한 부동산에 또 다시 과세한다면 하나의 과세물건에 동일한 과세를 두 번하게 되는 결과를 초래하므로 이를 해소코자함이지만, 대체 취득에 소요된 일체의 비용 등은 취득세의 성격상 새로운 취득가액(지방세법 제104조 제8호 및 동법시행령 제82조의3)에 해당된다는 점 및 여타 과세대상과의 과세형평성 등을 고려하여 청산금 상당액에 대하여는 취득세를 과세토록 명시한 것이라고 하겠다.

위와 같이 지방세법 제109조 제3항이 개정된 후 ① 동법 개정(1993.12.31) 이전에 도시재개발사업시행인가 당시 소유자로부터 분양 받을 권리를 승계한 자가 동법 개정(1994.1.1.)이후에 분양처분을 받은 경우, 종전 법률을 적용하여 비과세하여야 될 것인지 또는 개정 법률을 적용하여 과세하여야 될 것인지가 새로운 문제점으로 대두되었으며, ② 개정법률에서 비과세범위를 사업시행인가 당시 소유자로 한정함으로써 사업시행인가 당시 소유자로부터 분양처분 이전에 그 지위를 승계한 자(승계조합원)가 사업지구 내의 부동산을 취득한 경우 이때 취득세를 부담하였음에도 다시 분양처분 후에 취득세를 부담토록 하는 것은 환지나 환권의 성질에 비추어 이중과세 소지가 있다는 의견이 제시되었다.¹⁾

〈관 례〉

◆ 건축시설 멸실 이후에 아파트분양권만을 취득한 경우 「소유자」에 해당되는지 여부

(대법원 1995.8.25, 95누5172)

구 지방세법(1993.12.27. 법률 제4611호로 개정되기 전의 것) 제109조 제3항에서 말하는 소유자는 도시재개발사업에 있어서는 당해 재개발구역 안의 대지 또는 건축시설의 소유자로서 도시재개발법 제40조 소정의 분양신청을 하여 관리처분계획에 따른 사업시행자의 분양처분에 의하여 대지 또는 건축

1) 蘇淳茂, 법조, 법조협회편, 44권 2호 p164.

시설을 분양 받을 자격이 있는 조합원을 의미하나 그 소유자라는 개념 속에는 사업시행인가 당시의 소유자뿐만 아니라 그로부터 분양처분 이전까지 대지나 건축시설의 소유권을 취득하여 당해 조합원의 대지 또는 건축시설을 분양 받을 권리를 승계하는 자를 포함한다고 해석할 것이지만, 이는 대지나 건축시설 자체를 멸실 이전에 취득하는 경우에 한하는 것이고 그 멸실 이후에 아파트 분양권만을 취득하는 경우까지 포함된다고 할 수는 없다.

3. 지방세법 2차 개정(승계조합원의 이중과세문제 해소)

앞에서 언급한 바와 같이 동법이 1차 개정(1993.12.27.에 개정되어 2000.12.31.까지 시행)된 제109조 제3항에서 비과세대상이 되는 “소유자의 범위”를 사업시행인가 당시의 소유자로 한정하여 승계조합원의 경우 소유자의 범위에서 제외함으로써 사업시행인가 당시의 소유자로부터 사업시행인가 이후 환지 이전에 부동산을 승계취득한 자는 재개발사업의 조합원 자격 승계시 종전 부동산에 대한 취득세 및 등록세를 납부 한 후, 당해 재개발사업완료 후 관리처분계획에 따라 취득하는 부동산에 대해서 다시 취득세와 등록세를 납부하게 되므로 이중과세문제가 제기되므로 이를 해소코자 승계조합원에게 관리처분계획에 따라 취득하는 부동산에 대한 취득세 및 등록세를 과세함에 있어서 조합원 자격승계 시 이미 납부한 세액은 공제하여 이중과세문제를 해소코자 2000.

12.29.법률 제6312호로 지방세법 제109조 제3항을 다시 개정(2차)하여 2001. 1. 1.부터 시행하게 되었다.

위와 같이 동 법률의 두 차례 개정이 있은 후 승계조합원의 이중과세문제는 해소되었으나 ① 도시재개발사업시행으로 인한 당해 사업 부동산 소유자가 관리처분계획 등에 의하여 취득하는 부동산의 취득시기 즉 취득세 납세의무 성립시점을 언제로 볼 것인가에 대한 문제와 ② 사업시행인가 이후 환지 이전에 부동산을 승계취득한 자의 취득세 과세범위 즉 취득세 과세표준을 어떻게 산정하는 것이 적법 타당한 것인지가 새로운 쟁점으로 대두되고 있으나 이에 관하여는 확립된 판례가 없는 실정이므로 다음 장에서 관련법조 및 입법취지에 비추어 살펴보고자 한다.

〈관 례〉

◆ 지방자치단체가 조성 공급하는 토지를 정산의 약정하에 취득한 경우 취득시기 (대법원 1998.1.23. 97누7097)

지방자치단체가 조성하여 공급하는 토지 중 위치 및 경계가 특정된 일정 토지를 일정한 금액을 매매대금으로 정하되 추후에 측량결과에 따라 면적의 증감이 있는 경우에는 대금을 정산하기로 하는 약정 하에 매수한 후 당초의 매매대금을 모두 지급한 것이 라면, 당초의 매매대금이 모두 지급된 때가 사실상의 잔금지급일이라고 봄이 상당하므로 그 때가 이 사건 토지의 취득시기가 된다고 할 것이고, 매매대금의 지급 후 면적증가가 밝혀져 청산금을 지급하였다고 하여 청

산금이 지급된 때가 취득시기가 된다고 할 수는 없다.

◆ 건물 가사용의 경우 취득세 과세표준의 범위 (대법원 1993.7.13. 93누6690)

지방세법시행령 제82조의3 제2항 본문에 의하면 사실상 취득가격은 과세대상물건의 취득시기를 기준으로 그 이전에 당해 물건을 취득하기 위하여 거래상대방 또는 제3자에게 지급하였거나 지급하여야 할 일체의 비용을 말한다고 규정되어 있으므로... 이 사건 건물의 준공검사 이전에 판시 건물부분에 대한 가사용 승인을 받아 사용하였다면 그 건물부분에 대한 취득세의 과세표준을 산정함에 있어서는 가사용 승인 일을 기준으로 그 이전에 그 건물부분을 취득하기 위하여 지급한 비용만을 포함시켜야 할 것이다.

IV. 주택재개발사업 조합원의 부동산 취득시기

도시및주거환경정비법에 의한 정비사업

(구 도시재개발법에 의한 재개발사업)의 시행으로 인하여 당해 사업의 대상이 되는 부동산의 소유자(주택재개발사업 조합원)가 관리처분계획에 의하여 취득하는 부동산의 취득시기, 즉 취득세납세의무 성립시기에 관하여 살펴보고자 한다.

1. 취득시기에 대한 쟁점 검토

주택재개발사업 조합원이 관리처분계획에 의하여 취득하는 부동산의 취득시기에 관한 주요 쟁점은 다음 3가지로 나누어 볼 수 있다.

가. 제1설 (분양처분 고시일의 익일)

분양처분 고시일의 익일이 조합원의 부동산 취득시기가 되어야 한다는 논거는 구 도시재개발법 제39조 제1항에서 주택재개발사업공사 완료 후 사업시행자로부터 “대지 또는 건축시설을 분양 받는 자는 시행자가 관리처분계획에서 정한 사항을 분양 받을 자에게 통지하고 그 내용을 고시할 경우, 그 고시가 있는 날의 다음날에 그 대지 또는 건축시설에 대한 소유권을 취득한다”고 규정

〈지방세법 제109조 제3항 변천과정〉

1973. 3. 12. 법률 제2593호로 지방세법 개정시 신설
<p>③ 토지구획정리사업법의 규정에 의한 토지구획정리사업과 도시계획법의 규정에 의한 재개발사업 및 개발예정 구획조성사업의 시행으로 인하여 소유자가 환지받는 경우와 사업시행자가 체비지 또는 보류지를 취득하는 경우에는 취득세를 부과하지 아니한다.</p> <p>※ 상기 지방세법 제109조 제3항은 1986.12.31. 법률 제3878호로 동법 동조 제2항으로 개정되었다가 1990.12.31. 법률 제4269호로 다시 동법 동조 제3항으로 환원되었다.</p>

1993. 12. 27. 법률 제4611호로 개정(1차)	2000. 12. 29. 법률 제6312호로 개정(2차)
<p>③ 토지구획정리사업법에 의한 토지구획정리사업법, 도시계획법에 의한 도시개발예정지구조성사업과 도시재개발법에 의한 재개발사업의 시행으로 인하여 사업시행인가 당시 소유자(상속인을 포함한다)가 환지계획에 의하여 취득하는 토지, 관리처분계획에 의하여 취득하는 토지 및 건축물과 사업시행자가 체비지 또는 보류지를 취득하는 경우에는 취득세를 부과하지 아니한다. 다만, 새로 취득한 부동산가액의 합계액이 종전의 부동산가액의 합계액을 초과하여 도시개발법 등 관계법령에 의하여 청산금을 부담하는 경우 그 청산금에 상당하는 부동산에 대하여는 취득세를 부과한다.</p> <p>부칙 제7조 : 이 법 시행당시 종전의 규정에 의하여 부과 또는 감면하였거나 부과 또는 감면하여야 할 지방세에 관하여는 종전의 예에 의한다.</p>	<p>③ 도시개발법에 의한 도시개발사업과 도시재개발법에 의한 재개발사업의 시행으로 인하여 당해 사업의 대상이 되는 부동산의 소유자(상속인을 포함한다)가 환지계획 및 토지상환채권에 의하여 취득하는 토지, 관리처분계획에 의하여 취득하는 토지 및 건축물(이하 이 항에서 “환지계획 등에 의한 취득부동산”이라 한다)과 사업시행자가 취득하는 체비지 또는 보류지에 대하여는 취득세를 부과하지 아니한다. 다만, 다음 각호의 1에 해당하는 부동산에 대하여는 취득세를 부과한다.</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 환지계획 등에 의한 취득부동산의 합계액이 종전의 부동산가액의 합계액을 초과하여 도시재개발법 등 관계법령에 의하여 청산금을 부담하는 경우 그 청산금에 상당하는 부동산 2. 환지계획 등에 의한 취득부동산의 가액의 합계액이 종전의 부동산가액의 합계액을 초과하는 경우 그 초과액에 상당하는 부동산 (사업시행인가 이후 환지 이전에 부동산을 승계취득한 자에 한한다) <p>④ 제3항 제2호의 초과액의 산정기준과 방법 등은 대통령령으로 정한다.</p> <p>부칙 제4조 : 제109조 제3항의 개정규정은 이 법 시행 당시 종전의 토지구획정리사업법 및 도시계획법 등에 의하여 취득한 토지에 대하여도 이를 적용한다. 제5조 : 제109조 제3항 제2호의 개정규정은 이 법 시행 전에 종전의 제109조 제3항 본문의 규정에 의한 사업시행인가 당시의 소유자(상속인을 포함한다)로부터 부동산을 승계취득한자가 환지계획 등으로 이 법 시행 후에 취득하는 부동산에 대하여도 이를 적용한다.</p>

※ 도시재개발사업 등에 대한 등록세는 1994.12.22. 법률 제4794호로 지방세법 개정 시 동법 제127조의2 제2항에서 “법 제109조의 규정에 의하여 취득세가 비과세되는 부동산의 등기·등록에 대하여는 등록세를 부과하지 아니한다”로 규정하여 1995.1.1.부터 등록세도 비과세토록 되었다.

하고 있고, 도시재개발법 제 42조 제1항에서 “대지 또는 건축시설을 분양 받은 자가 종전에 소유하고 있던 토지 또는 건축물의 가격과 분양 받은 대지 또는 건축시설의 가격에 차이가 있을 때에는 시행자는 분양처분의 고시가 있는 후에 그 차액에 상당하는 금액을 징수하거나 지급하여야 한다”고 규정하고 있으므로, 취득세 부과대상이 되는 청산금에 상당하는 부동산은 분양처분의 고시가 있는 후에야 확정 가능하고 취득세도 그 때 가서야 부과할 수 있으므로 분양처분 고시일의 익일이 조합원의 부동산 취득일이 된다는 것이다.

그러나 이 설은 지방세법령은 조세정의 실현 등을 목적으로 하고 있으므로 그 목적에 맞게 독자적인 기준에 따라 판단하여야 할 것(같은 취지, 대법원 1995. 5. 12, 94다 28901)인데도, 입법취지와 목적을 달리하는 도시재개발법을 적용하여 취득시기를 판단한 것은 잘못된 것으로 보여지며, 또한 지방세법시행령 제73조에서 취득시기를 취득 유형별로 분류하여 명백히 규정하고 있음에도 이 규정의 적용을 배제한 것은 법리적으로 이해가 되지 않는다고 하겠다.

나. 제2설 (청산금 납부일)

청산금 납부일이 조합원의 부동산의 취득시가 되어야 한다는 논거는 지방세법시행령 제73조 제1항에서 유상승계취득의 경우 취득의 시기를 그 사실상 잔금지급일 또는 그 계약상의 잔금지급일로 규정하고 있으므로, 주택재개발사업 조합원의 경우 재개발조합

이 건축허가를 받아 시공하고 임시 사용승인을 받아 취득한 후에 조합원이 유상승계 취득하는 것이므로 사실상 잔금의 성격을 지닌 청산금을 마지막으로 납부한 날을 조합원의 취득시기로 보아야 한다는 것이다.

그러나 이 설은 주택조합의 건축물은 건축자금의 제공자인 조합원들이 원시 취득한 것으로 보아야 할 것(같은 취지 대법원 1994. 6. 24, 93누18839, 대법원 1995. 1. 24, 94다47797)인데도, 조합원이 건축물을 취득한 바 없는 조합으로부터 건축물을 유상승계 취득하는 것으로 본 것은 지방세법상 취득의 의미를 오해한 것으로 보여질 뿐만 아니라, 건축물 신축시 원시 취득시기를 지방세법시행령 제73조 제4항에서 명시하고 있음에도 합리적 근거 없이 이를 적용하지 아니한 것은 법규적용을 잘못된 것으로 보여진다.

다. 제3설 (사용승인서 교부일)

사용승인서 교부일(임시사용 승인일 또는 사실상 사용일)을 조합원의 부동산 취득시기로 보아야 한다는 논거는 지방세법령은 그 독자적인 의미와 체계를 갖추고 있을 뿐만 아니라 취득시기에 대하여 별도의 규정을 두고 있으므로 주택재개발사업 조합원의 부동산 취득시기도 지방세법의 입법 취지에 따라 지방세법 독자의 입장에서 해석하여야 하는 바, 동법시행령 제73조 제4항에서 “건축허가를 받아 건축하는 건축물에 있어서는 사용승인서 교부일(사용승인서 교부일 이전에 사실상 사용하거나 임시사용승인을 받은

경우에는 그 사실상 사용일 또는 임시사용 승인 일)을 취득일로 보고, 건축허가를 받지 아니하고 건축하는 건축물에 있어서는 그 사실상 사용일을 취득일로 본다”라고 규정하고 있으므로, 주택재개발사업 조합원이 관리처분계획에 의하여 취득하는 부동산(토지 및 건축물)의 취득시기는 동법시행령 제73조 제4항 규정에 의하여 사실상 사용일, 임시사용일, 사용승인서 교부일 중 먼저 도래한 날이 취득일이 된다는 것이다.

이 설이 가장 합당한 것으로 보여지는 바, 그 사유는 아래 「2. 취득시기의 판단」에서 설명코자 한다.

2. 「취득시기」 판단

가. 지방세법상 취득의 의미

지방세법상 취득이라 함은 취득자가 소유권의 이전등기·등록 등 완전한 내용의 소유권을 취득하는가의 여부에 관계없이 사실상의 취득행위(잔금지급, 연부금환납 등) 그 자체를 말하는 것이다. 따라서 부동산, 차량, 기계장비 등 취득세 과세대상물건을 관계법령의 규정에 의한 등기·등록을 이행하지 아니한 경우라도 사실상 취득한 때에는 각각 취득한 것으로 본다. 대법원 판례(1988. 4. 25, 88누919)에서도 「지방세법에 있어서 부동산 취득세는 재화의 이전이라는 사실 자체를 포착하여 거기에 담세력을 인정하고 부과하는 유통세의 일종으로서, 부동산의 취득자가 그 부동산을 사용, 수익, 처분함으로써 얻어질 이익을 포착하여 부과하

는 것이 아니므로 지방세법 제105조 제1항의 “부동산의 취득”이라 함은 부동산의 취득자가 실질적으로 완전한 내용의 소유권을 취득하는가의 여부에는 관계없이, 소유권이전의 형식에 의한 부동산 취득의 모든 경우를 포함한다고 풀이함이 상당하다」고 판시하고 있는 바와 같이 지방세법상 취득의 범위는 대단히 광범위하여 잔금지급 등 실질적으로 당해 재산에 대한 소유권을 행사할 수 있는 단계에 이르면 「취득시기」가 완성된 것으로 파악한다. 즉 이때 취득세 납세의무가 성립된 것으로 보게된다.

나. 「취득시기」 판단의 적용법규

지방세는 일반적으로 지방자치단체가 지방재정수요 충족을 목적으로 그의 과세권력에 의하여 법률에 규정된 과세요건을 충족한 모든 사람에 대해 강제력에 의해 부과·징수하는 금전급부라고 한다.

위와 같이 지방세는 공권력에 의해 반대급부 없이 주민에게 부담을 지우므로 납세의무자, 세율, 과세대상, 과세표준 등 과세요건은 조세법률주의 원칙에 의하여 지방세법에서 규정하고 있다.

또한 지방세법령은 납세자의 조세부담의 형평성 등을 기하기 위하여 독자적인 의미와 체계를 갖추고 있으므로 「취득시기」도 지방세법령의 독자적인 기준에 따라 판단할 것이지 구 도시재개발법 등을 적용하여 「취득시기」를 판단할 수는 없다고 보여진다(같은 취지 대법원 1995. 5. 12, 94다28901, 대법원 1997. 9. 26, 97누300).

따라서 주택재개발사업 조합원의 부동산 「취득시기」도 지방세법령에 정한 바에 따라 판단하여야 된다고 하겠다. 지방세법시행령 제73조 제4항에서 “건축허가를 받아 건축하는 건축물에 있어서는 사용승인서 교부일(사용승인서 교부일 이전에 사실상 사용하거나 임시사용승인을 받은 경우에는 그 사실상 사용일 또는 임시사용 승인일)을 취득일로 보고, 건축허가를 받지 아니하고 건축하는 건축물에 있어서는 그 사실상의 사용일을 취득일로 본다”고 규정하고 있는 바, 동 규정은 모든 건축물의 원시 취득시기를 정한 것이라고 하겠다.

주택재개발사업 조합원이 당해 사업시행으로 인하여 취득하는 건축물의 소유권은 건축자금 제공자인 조합원이 원시 취득한 것으로 보아야 할 것(같은 취지 대법원 1994. 6. 24, 93누18839, 대법원 1995. 1. 24, 94다47797)이므로 위 조합원이 취득하는 부동산 「취득시기」는 지방세법시행령 제73조 제4항의 규정에 의하여 당해 건축물의 사실상 사용일, 임시 사용일, 사용승인서 교부일 중 먼저 도래한 날이 취득일이 된다고 하겠으므로 위에서 본 「제3설」이 타당하다고 판단된다.

이에 대하여 관리처분계획에 의한 조합원의 부동산 취득은 건축주에 의한 건축물의 신축과는 그 성질을 달리하므로 동법시행령 제73조 제4항을 적용하는 것이 적합하지 못하다는 의견이 있을 수 있으나, 동 규정은 건축물의 형태, 규모, 원시 취득사유 등을 묻지 아니하고 취득시기를 규정한 것으로서 모든 건축물의 원시 취득시기를 규정한 것

이므로 조합원의 건축물의 원시 취득시기도 동 규정에 따라 판단하는 것이 법리적으로 타당할 것으로 본다.

〈관 례〉

◆ 조합주택 신축시 부과되는 취득세의 납세의무자 (대법원 1994.6.24. 93누18839)
 건물신축의 경우에 특단의 사정이 없는 한 그 자재·노임 등 소요비용을 제공한 자가 그 건물을 원시 취득하는 바, 주택조합은 그 소유자금으로 조합원의 건물을 신축 분양하는 것이 아니라 공정에 따라 조합원으로부터 각자 부담할 건축자금을 제공받아 조합원의 자금으로 건축하는 것이므로 건축절차의 편의상 조합 명의로 그 건축허가와 준공검사를 받았다고 하더라도 이때부터 위 건물의 소유권은 건축자금 제공자인 조합원들이 원시 취득한 것으로 보아야 한다.

◆ 주택조합 건축물을 조합원이 원시 취득하는지 여부(대법원 1995.1.24. 94다 47797)

주택조합은 그 소유자금으로 조합원의 건물을 신축 분양하는 것이 아니라 공정에 따라 조합원으로부터 각자 부담할 건축자금을 제공받아 조합원의 자금으로 건축하는 것이므로 특단의 사정이 없는 한 건축절차의 편의상 조합 명의로 그 건축허가와 준공검사를 받았다고 하더라도 이때부터 그 건물의 소유권(다만 조합주택 중 일반인에게 분양되는 경우의 그 부분 및 복리시설을 별론으로 하여야 한다)은 건축자금의 제공자인 조합원들이 원시 취득한 것으로 보아야 한다.

◆ 주택조합원에 대한 주택분양이 재화의 공급에 해당하는지 여부(대법원 1990. 6. 22, 90누509)

가. 주택개량을 위하여 조합원들이 스스로 결성한 주택개량재개발조합이 실시하는 재개발사업 중 조합원들에게 분양되는 주택에 관한 사업은 건축시부터 분양에 이르기까지 조합원들이 실질적인 최종 소비자의 지위에 있는 것이라고 하여야 할 것이고, 비록 조합원과 법률상 인격이 다른 조합이 그 공사비를 지급하였다거나 조합이 조합원들에게 주택을 분양하는 형식을 취하였다더라도 조합이 조합원들에게 재화를 공급하였다고 볼 수는 없다.

◆ 재개발조합의 건축시설에 대하여 양도차익 산정의 기준이 되는 취득시기(대법원 1992. 6. 12, 91누11087)

양도자산의 취득시기 등에 관한 구 소득세법시행령(1988.12.31. 대통령령 제12564호로 개정되기 전의 것)제53조 제3항이 토지구획정리사업법 기타 법률에 의한 환지처분으로 인하여 취득한 토지에 관하여서만 그 취득시기를 환지 전의 토지의 취득일로 본다 고 되어 있을 뿐 건물에 관하여는 아무런 규정을 하고 있지 아니하므로 건물에 관하여는 재개발조합의 조합원이 종전의 대지위에 그가 출자한 구 건물을 헐고 신 건물을 신축 취득한 경우와 실질적으로 동일하다고 할 것이어서 이에 관한 원칙규정인 위 소득세법시행령 제53조 제1항 제3호에 의하여 건물에 관하여는 그 준공검사필증 교부일을 그 취득시기로 보아야 할 것이다

V. 주택재개발사업 조합원의 취득부동산 과세표준

주택재개발사업 조합원의 취득세 과세표준에 대하여는 먼저 지방세법상 취득세 과세표준의 결정방법과 과세표준의 범위를 살펴보고, 주택재개발사업의 당초조합원(원시조합원)과 승계조합원으로 구분하여 살펴보고자 한다.

1. 취득세 과세표준의 결정방법 및 과세표준의 범위

(가) 취득세 과세표준 결정방법

취득세의 과세표준은 취득세액을 결정하는 기준이 되므로 과세표준을 정확히 파악하는 것이 공평과세실현을 위하여 대단히 중요하다고 하겠다. 취득세의 과세표준은 취득 당시의 가액으로 한다. 다만, 연부로 취득하는 경우에는 연부금액으로 한다. 취득 당시의 가액은 취득자가 신고한 가액에 의하되 신고가액이 없거나 신고가액이 시가표준액에 미달하는 때에는 시가표준액에 의한다(지방세법 제111조). 시가표준액 산정방법은 토지에 대한 시가표준액 산정방법과 토지외의 과세대상에 대한 시가표준액 산정방법으로 구분할 수 있는바(지방세법 제111조 제2항),

① 토지에 대한 시가표준액은 지가공시및 토지등의평가에관한법률에 의한 개별공시지가에 그 지방자치단체장이 결정 고시한 과세표준액 적용 비율을 곱하여 산정한 가액

으로 하고,

② 토지 외의 과세대상에 대한 시가표준액은 당해 지방자치단체의 장이 거래가격·수입가격·신축, 건조 제조가격 등을 참작하여 정한 기준가격에 종류·구조·용도·경과년수 등 과세대상별 특성을 감안하여 결정된 매년 1월1일 현재의 가액으로 한다.

(나) 취득세 과세표준의 범위

취득세의 과세표준이 되는 취득가격은 과세대상 물건의 취득시기를 기준으로 그 이전에 당해 물건을 취득하기 위하여 거래상대방 또는 제3자에게 지급하였거나 지급하여야 할 일체의 비용을 말한다(지방세법시행령 제82조의3).

이와 같은 일체의 비용에는 소개수수료, 설계비 등 취득에 소요된 직접·간접비용을 포함한다.

그리고 임시사용승인을 받아 사용하는 신축건물에 대한 취득세 과세표준은 임시사용승인일을 기준으로 그 이전에 당해 건물 취득을 위하여 지급하였거나 지급하여야 할 비용을 포함한다(지방세법운용세칙 111-1).

여기에서 취득시기 이전에 지급하였거나 지급하여야 할 「일체의 비용」이라 함은 취득시기를 기준으로 과세대상물건을 취득하기 위하여 발생한 일체의 채무를 말하므로 취득시 그 채무를 이행하였거나 아직 이행하지 아니한 채무라 할지라도 이를 포함한다고 하겠다.

따라서 아파트 공급계약서상 총 분양금 이외에 청산금을 추가로 납부하였다면 청산

금은 당해 아파트 취득에 소요된 비용으로 볼 수 있으므로 청산금은 취득세 과세표준에 포함된다고 하겠다.

〈관 례〉

◆담합입찰비가 취득세 과세표준에 포함되는지 여부 (대법원 1997. 12. 26, 97누10178)

부동산의 매각입찰절차에 참가하여 이를 낙찰받기 위하여 다른 입찰자와 담합하면서 지급한 비용 이른바 담합 입찰비는 그 낙찰가격을 저감시키는 데에 지급목적이 있는 것으로서 실질적으로는 취득부동산의 취득대가의 일부에 해당하는 것이고 취득부동산 아닌 다른 물건이나 권리에 관하여 지급된 것은 아니라고 보아야 할 것이므로 취득부동산의 취득세 과세표준인 사실상의 취득가격에 포함된다.

2. 조합원의 취득세 과세표준

(가) 당초조합원(원시조합원)의 취득부동산 과세표준

당초조합원(원시조합원)의 취득세 부과대상을 지방세법 제109조 제3항 단서 제1호에서 “환지계획 등에 의한 취득부동산의 합계액이 종전의 부동산가액의 합계액을 초과하여 도시재개발법 등 관계법령에 의하여 청산금을 부담하는 경우 그 청산금에 상당하는 부동산”이라고 규정하고 있으므로 당초조합원의 취득세 과세표준은 청산금액이 된다는 데는 이론의 여지가 없다고 하겠으나,

당초조합원의 취득세 부과에서 문제가 되는 것은 재개발조합아파트를 임시사용승인 등으로 조합원이 당해 아파트를 취득하였으나 임시사용승인일(취득일)까지 청산금이 확정되지 아니한 경우 이때 과세표준을 정확하게 산정할 수 없어 취득세 신고납부에 어려움이 있을 수도 있다고 하겠다.

이와 같이 과세대상물건은 취득하였으나 부득이한 사유로 과세표준을 정확하게 계산할 수 없어 신고납부 기한 내 조세채무 이행을 할 수 없는 경우가 발생할 수 있으므로 이를 해소코자 지방세법 제71조 제1항 제2호 및 동법시행령 제53조 제4호에서 취득세 과세대상물건을 취득하여 신고납부 당시에 법인의 청산 기타 부득이한 사유로 인하여 과세표준액 및 세액을 정확하게 계산할 수 없는 경우에는 기한 내 신고납부를 하고, 세액의 계산이 가능하게 된 날로부터 60일 이내에 수정신고를 할 수 있도록 규정하고 있는바, 조합원이 청산금 확정 전에 임시사용승인 등으로 아파트를 취득한 경우에는 동규정의 수정신고대상에 해당된다 할 것이므로, 조합원은 임시사용승인일(취득일)로부터 30일 이내에 임시사용 승인일 까지 당해 아파트를 취득하기 위하여 조합에 지급하였거나 지급할 비용(확정되지 아니한 청산금)을 과표로 하여 취득세를 신고납부를 하고, 청산금 확정 후 60일 이내에 수정신고를 하여야 될 것으로 본다.

(나) 승계조합원의 취득부동산 과세 표준

승계조합원의 취득세 부과대상을 지방세

법 제109조 제3항 단서 제2호에서 “환지계획 등에 의한 취득부동산의 가액의 합계액이 종전의 부동산 가액의 합계액을 초과하는 경우 그 초과액에 상당하는 부동산(사업시행인가 이후 환지 이전에 부동산을 승계취득한 자에 한한다)”이라고 규정하고 있다. 즉 승계조합원에게 과세되는 취득세 과세표준은 「관리처분계획에 의해 취득하는 부동산 가액 - 종전 부동산 가액=그 초과액」이 되는바, 여기에서 다툼이 되는 것은 “종전의 부동산 가액”이 ① 취득당시 신고가액 ② 사실상 취득가액 ③ 감정평가액 중 어느 것이냐 하는 것이다.

앞에서 설명한 “지방세법 제109조 제3항 변천과정”에서와 같이 2000.12.29.동법 동규정 개정 시 지방자치단체로부터 승계취득자는 실질적인 수요에 의한 취득보다는 부동산 투기성이 높다는 등의 사유로 개정이 바람직하지 아니하다는 의견이 강력히 제시되었으나, 조세법리상 이중과세는 해소하여야 하므로 상기 규정과 같이 개정이 이루어진 것이라고 하겠다.

즉, 관리처분계획 전에 조합원 자격 승계시 종전부동산에 대하여 취득세를 부과하였음을 전제로 관리처분 후 취득한 부동산에 취득세 부과시 기납부한 세액을 공제하여 이중과세를 해소코자 함이었다.

위와 같은 동법 규정의 개정취지와 그 초과액의 범위를 규정한 동법시행령 제79조 제3항에서 “초과액은 환지계획 등에 의한 취득부동산의 과세표준액에서 환지 이전의 부동산의 과세표준액을 공제한 금액으로 한다.”라고 하여 그 차액의 단위를 과세표준액

으로 한 점 등에 비추어 보더라도 승계조합원에게 취득세를 과세함에 있어 “중전의 부동산 가액”이라 함은 중전의 부동산에 대하여 취득세를 부과한 과세표준인 “취득당시 신고가액”이 된다고 해석함에 특별한 이견은 없을 것으로 보여진다.

예컨대, 승계조합원이 중전의 부동산을 사실상 2억원에 취득하였다 할지라도 취득세 신고시 취득가액을 1억원으로 하여 취득세를 신고납부하였다면 2억원 중 1억원에 대하여서만 취득세를 납부하였으므로 관리처분계획으로 취득한 부동산에 취득세 부과시 이중과세가 되는 부분은 1억원만 해당되기 때문에 중전의 부동산 가액으로 인정할 수 있는 범위는 1억원에 한정된다고 하겠다.

다만, 도시재개발사업은 장기간에 걸쳐 시행되므로 「취득당시 신고가액」을 정확히 알 수 없는 경우, 승계취득자는 청산금 등을 과세표준으로 하여 신고납부할 수도 있겠으나 승계취득자의 관리처분계획 후 청산금 등에 의한 신고가액이 상기 동법 동규정에 의한 공식 「관리처분계획에 의해 취득하는 부동산 가액 - 취득당시 신고가액 = 그 초과액」에 의하여 산정한 과세표준액(그 초과액)에 미달함이 공부 등 객관적 자료에 의하여 입증된다면 그 미달부분의 취득세 및 등록세는 추징하는 것이 조세법률주의 원칙에 부합된다고 보여진다.

〈관 례〉

- ◆ 조세법규 해석의 원칙 (대법원 1983. 12. 27, 83누217)
조세법률주의의 원칙상 과세요건 사실이

거나 비과세요건 사실이거나를 막론하고, 조세법규의 해석은 엄격하게 하여야 하고 확장해석이나 유추해석은 허용되지 않는다고 하여야 할 것이다.

VI. 향후 개선 방향

앞에서 도시 및 주거환경정비사업(구 도시재개발사업) 시행에 대한 지방세 비과세 감면근거 규정의 변천과정, 입법취지 및 운용상 쟁점사항 등을 종합적으로 살펴보았다.

도시 및 주거환경정비사업은 장기간에 걸쳐 시행되고 사업추진 상 복잡한 절차를 거쳐 관리·처분되므로 그 속성상 지방세 과세요건 충족시점 등을 정확히 파악하여 부과 징수하는데는 어려움이 있다고 하겠으므로 과세권자와 납세자가 보다 용이하게 이해할 수 있도록 동 법령 개정의 검토가 요청된다 하겠으며, 또한 납세자는 동 사업의 원활한 추진을 위하여 세제지원을 하는 입법 취지 등을 이해하고 적극적인 납세협력이 필요한 분야라고 하겠다.

특히, 현실적으로 수익성이 보장되어 세제 지원 없이도 사업추진이 원활하리라고 보여지는 도시환경정비사업(구 도심재개발사업)에 대한 세제지원의 필요성 여부에 대한 문제와 승계조합원 중 실수요자가 아닌 투기성이 있는 조합원에 대하여는 투기억제 차원에서 세제지원에서 배제하여야 된다는 의견이 제기되고 있는 점 등을 고려하여 도시 및 주거환경정비사업에 대한 비과세 감면 문제는 신중하고도 종합적인 검토가 있어야 될 것으로 본다. ☺