도시개발사업관련 지방세 비과세 및 감면 해설

전 동 흔
행정자치부 세정과 서기관

Ⅰ. 개 요

지방세법 제109조 제3항의 규정에서 도시개발법에 의한 도시개발사업과 도시및주거환경정비법에 의한 정비사업(주택재개발사업 및 도시환경정비사업에 한한다)의 시행으로 인하여 당해 사업의 대상이 되는 부동산의 소유자(상속인을 포함한다)가 환지계획 및 토지상환채권에 의하여 취득하는 토지, 관리처분계획에 의하여 취득하는 토지 및 건축물("환지계획 등에 의한 취득부동산"이라 한다)과 사업시행자가 취득하는 체비지 또는 보류지에 대하여는 취득세를 부과하지 아니한다라고 규정하고 있다.

지방자치단체의 조례의 규정에서는 도시및주거환경정비법에 의한 주택재개발사업의 시행으로 인하여 취득하는 부동산으로서 첫째, 도시및주거환경정비법에 의하여 사업시행자로 지정받은 자가 동법 제2조제2호(나)목의 규정에 의한 주택재개발사업의 대지조성을 위하여 취득하는 부동산, 둘째 사업시행자가 당해 사업의 관리처분계획에 따라 취득하는 주거용 부동산, 셋째 도시및주거환경정비법에 의한 재개발사업의 최초 시행인가일 현재 부동산을 소유한 자가 사업시행자로부터 취득하는 전용면적 85제곱미터 이하의 주거용 부동산(도시및주거환경정비법에 의하여 청산금을 부담하는 경우 그 청산금에 상당하는 부동산을 포함한다)에 대하여는 취득세와 등록세를 면제하나, 부동산의 취득일부터 5년 이내에 지방세법 제112조제2항의 규정에 의한 과세대상이 되거나 관계법령을 위반하여 건축한 경우에는 면제된 취득세와 등록세를 추징한다라고 규정하고 있다.

또한 도시및주거환경정비법에 의한 주거환경개선사업으로 인하여 취득하는 부동산으로서 첫째 도시및주거환경정비법 제7조제1항의 규정에 의한 사업시행자가 주거환경

개선사업 시행을 위하여 취득하는 주거용 부동산, 둘째 도시및주거환경정비법에 의한 주거환경개선계획의 최초 고시일 현재 부동산을 소유한 자가 사업시행자 지정을 받지 아니하고 시행한 주거환경개선사업으로 인하여 취득하는 주거용 부동산과 제1호의 규정에 의한 사업시행자로부터 취득하는 전용면적 85제곱미터 이하의 주거용 부동산에 대하여는 취득세와 등록세를 면제하나 부동산의 취득일부터 5년 이내에 지방세법 제112조제2항의 규정에 의한 과세대상이 되거나 관계법령을 위반하여 건축한 경우에는 면제된 취득세와 등록세를 추징한다.

Ⅱ. 주택관련 도시개발사업의 유형 및 절차(흐름)

1. 유형

가. 도시재개발사업

도시개발법 제2조 제1항 제2호의 규정에서 “도시개발사업”이라 함은 도시개발구역안에서 주거·상업·산업·유통·정보통신·생태·문화·보건 및 복지 등의 기능을 가지는 단지 또는 시가지를 조성하기 위하여 시행하는 사업을 말한다. 이 경우 도시사업시행자는 동법 제11조 제1항의 규정에서 도시개발사업의 시행자는 다음 각호의 자중에서 지정권자가 이를 지정하나 도시개발구역의 전부를 환지방식으로 시행하는 경우에는 제4호의 토지소유자 또는 조합을 시행자로 지정한다.

1. 국가 또는 지방자치단체
2. 대통령령이 정하는 정부투자기관
3. 지방공기업법에 의하여 설립된 지방공사
4. 도시개발구역안의 토지소유자(제20조의 규정에 의한 수용 또는 사용방식의 경우에는 도시개발구역안의 국·공유지를 제외한 토지면적의 3분의 2 이상을 소유한 자를 말하며, 공유수면매립법 제9조의 규정에 의하여 면허를 받은 자를 당해 공유수면을 소유한 자로 보고 그 공유수면을 토지로 본다) 또는 이들이 도시개발을 위하여 설립한 조합(이하 "조합"이라 한다)
5. 수도권정비계획법에 의한 과밀억제권역에서 수도권외의 지역으로 이전하는 법인중 과밀억제권역안의 사업기간 등 대통령령이 정하는 요건에 해당하는 법인
6. 건설산업기본법에 의한 토목공사업 또는 토목건축공사업의 면허를 받는 등 개발계획에 적합하게 도시개발사업을 시행할 능력이 있다고 인정되는 자로서 대통령령이 정하는 요건에 해당하는 자
7. 제1호 내지 제6호에 해당하는자 2 이상이 도시개발사업을 시행할 목적으로 출자하여 설립한 법인

나. 도시및주거환경정비법에 의한 정비사업

여기서 도시및주거환경정비법에 의한 “정비사업”이라 함은 이 법에서 정한 절차에 따라 도시기능을 회복하기 위하여 정비구역안에서 정비기반시설을 정비하고 주택 등 건축물을 개량하거나 건설하는 다음의 사업을 말하나, 정비구역이 아닌 구역에서 시행하는 주택재건축 사업을 포함한다.

1. 주거환경개선사업 : 도시저소득주민이 집단으로 거주하는 지역으로서 정비기반시설이 극히 열악하고 노후·불량건축물이 과도하게 밀집한 지역에서 주거환경을 개선하기 위하여 시행하는 사업
2. 주택재개발사업 : 정비기반시설이 열악하고 노후·불량건축물이 밀집한 지역에서 주거환경을 개선하기 위하여 시행하는 사업
3. 주택재건축사업 : 정비기반시설은 양호하나 노후·불량건축물이 밀집한 지역에서 주거환경을 개선하기 위하여 시행하는 사업
4. 도시환경정비사업 : 상업지역·공업지역 등으로서 토지의 효율적 이용과 도심 또는 부도심 등 도시기능의 회복이 필요한 지역에서 도시환경을 개선하기 위하여 시행하는 사업

지방세법에서는 정비사업 중 『주택재개발사업 및 도시환경정비사업』에 대하여 비과세하도록 규정하고 있으나 지방자치단체의 조례에서는 『주택재개발사업 및 주거환경개선사업』에 대하여 감면을 하도록 규정하고 있다. 따라서 도시정비사업 중에 정비구역이 아닌『주택재건축사업』에 대하여는 감면혜택이 없는 것이다.

다만, 주택법 부칙 제5조 (사업계획승인신청분에 대한 경과조치)에서 2003년 1월 1일 전에 종전 주택건설촉진법 제33조제1항의 규정에 의하여 주택건설사업계획의 승인을 신청한 경우에는 신청 당시의 주택건설촉진법을 적용한다라고 규정하고 있고 동조 제33조 제1항에서는 대통령령으로 정하는 호수이상의 주택을 건설하거나 대통령령으로 정하는 면적이상의 대지를 조성하고자 하는 자는 사업계획을 작성하여 건설교통부장관의 승인을 얻어야 하고 사업계획을 변경(건설교통부령이 정하는 경미한 사항의 변경을 제외한다)할 때에도 또한 같다라고 규정하고 있으며 구 동법 제2조 제9호에서 “주택조합”이라 함은 동일 또는 인접한 시(특별시 및 광역시를 포함한다)·군에 거주하는 주민이 주택을 마련하기 위하여 설립한 조합(“지역조합”이라 한다), 동일한 직장의 근로자가 주택을 마련하기 위하여 설립한 조합(“직장조합”이라 한다) 및 대통령령이 정하는 노후·불량한 주택을 철거하고 그 철거한 대지 위에 주택을 건설하기 위하여 기존주택의 소유자가 설립한 조합(“재건축조합”이라 한다)을 말한다라고 규정하고 있어서 2003년 1월 1일 이전에 사업승인을 받은 재건축조합의 경우에는 주택조합의 범위에 포함되기 때문에 재건축조합이 취득하더라도 조합원이 취득한 것으로 보게되어 재건축조합이 아파트를 신축하는 경우 조합원의 경우 분양으로 승계취득하더라도 취득세 문제가 발생되지 아니하는 것이다. 그러나 2003년 1월 1일 이후에 재건축조합이 사업승인을 받는 경우에는 그러하지 아니한다.

또한 도시및주거환경정비법 제8조제1항의 규정에서 사업시행자를 주택재개발사업 또는 주택재건축사업은 제13조의 규정에 의한 조합(“조합”한다)이 이를 시행하거나, 조합이 조합원의 2분의 1 이상의 동의를 얻어 시장·군수 또는 주택공사 등과 공동으로 이를 시행할 수 있으며, 도시환경정비사업은

조합 또는 토지등소유자가 시행하거나, 조합 또는 토지등소유자가 조합원 또는 토지등소유자의 2분의 1 이상의 동의를 얻어 시장·군수, 주택공사 등 또는 한국토지공사법에 의한 한국토지공사(공장이 포함된 구역에서의 도시환경정비사업의 경우를 제외한다)와 공동으로 이를 시행할 수 있다.

다만, 시장·군수는 정비사업이 다음 각호의 1에 해당하는 때에는 직접 정비사업(주거환경개선사업을 제외한다.)을 시행하거나, 시장·군수가 토지등소유자로서 대통령령이 정하는 요건을 갖춘 자(제1호 및 제2호의 경우에 한하며, "지정개발자"라 한다) 또는 주택공사 등을 사업시행자로 지정하여 정비사업을 시행하게 할 수 있다.

1. 천재·지변 그 밖의 불가피한 사유로 인하여 긴급히 정비사업을 시행할 필요가 있다고 인정되는 때
2. 조합이 제4조제3항의 규정에 의한 정비구역의 지정고시가 있은 날부터 2년 이내에 제28조의 규정에 의한 사업시행인가(이하 "사업시행인가"라 한다)를 신청하지 아니하거나 사업시행인가를 신청한 내용이 위법 또는 부당하다고 인정되는 때(주택재건축사업의 경우를 제외한다)
3. 지방자치단체의 장이 시행하는 국토의 계획및이용에관한법률 제2조제11호의 규정에 의한 도시계획 사업과 병행하여 정비사업을 시행할 필요가 있다고 인정되는 때
4. 제35조제1항의 규정에 의한 순환정비방식에 의하여 정비사업을 시행할 필요가 있다고 인정되는 때
4. 제35조제1항의 규정에 의한 순환정비방식에 의하여 정비사업을 시행할 필요가 있다고 인정되는 때
5. 제77조의 규정에 의하여 사업시행인가가 취소된 때
6. 당해 정비구역 안의 국·공유지면적이 전체 토지면적의 2분의 1이상인 때
7. 당해 정비구역 안의 토지면적 2분의 1 이상의 토지소유자와 토지등소유자의 3분의 2 이상에 해당하는 자가 시장·군수 또는 주택공사 등을 사업시행자로 지정할 것을 요청하는 때

따라서 도시개발사업과 관련한 사업의 유형에 따라 비과세되거나 감면되는 사업에 대하여는 다음과 같이 요약할 수가 있는 것이다.

구분	지방세법상의 비과세대상사업	감면조례에 의한 감면대상사업
대상사업	-도시개발사업 -주택재개발사업 -도시환경정비사업	-주택재개발사업 ※ 지방세법상 비과세도 적용 -주거환경개선사업

2. 절차(흐름)

도시개발사업의 흐름은 개략적으로 다음과 같다.

① 도시개발구역지정 및 개발계획 수립 (지정권자)
-기초조사실시, 주민의견청취, 도시계획위원회의 심의요청 →도시개발구역 지정고시

② 사업시행자 지정(환지방식으로 시행시 토지소유자 및 조합을 시행자로 함)
-조합설립인가(법인격 부여)
③ 도시개발사업 실시계획의 작성 및 인가후 고시
-수용방식과 환지방식 중에서 사업방식의 결정
※수용방식의 경우 공익사업을위한토지등의취득및보상에관한법률을 준용하나 환지방식의 경우 별도의 절차 이행
④ 환지방식의 절차
-환지계획의 작성- 인가- 환지예정지지정-공사완료시 환지처분실시
(청산금교부 등) - 등기(환지처분공고후 14일내)
⑤ 준공검사 등

(1) 환지계획의 작성

도시개발법제27조제1항의 규정에 의거 시행자는 도시개발사업의 전부 또는 일부를 환지방식에 의하여 시행하고자 하는 경우에는 다음의 사항이 포함된 환지계획을 작성하여야한다.

1. 환지설계
2. 필지별로 된 환지명세
3. 필지별과 권리별로 된 청산대상토지명세
4. 제33조의 규정에 의한 체비지 또는 보유지의 명세
5. 기타 건설교통부령이 정하는 사항

환지계획은 종전의 토지 및 환지의 위치·지목·면적·토질·수리·이용상황·환경기타의 사항을 종합적으로 고려하여 합리적으로 정하여야 하되 환지계획의 작성에 따른 환지계획의 기준, 보류지(체비지·공공시설용지)의 책정기준 등에 관하여 필요한 사항은 건설교통부령으로 정할 수 있다. 또한 시행자는 환지방식이 적용되는 도시개발구역 안에 있는 조성토지 등의 가격을 평가하고자 할 때에는 토지평가협의회의 심의를 거쳐 결정하되, 그에 앞서 대통령령이 정하는 공인평가기관으로 하여금 평가하게 하여야 한다.

(2) 환지계획의 인가 등

도시개발법 제28조 제1항의 규정에서 행정청이 아닌 시행자가 환지계획을 작성한 때에는 시장·군수 또는 구청장의 인가를 받아야 하고 인가 받은 내용을 변경하고자 하는 경우에 관하여 이를 준용하나, 경미한 사항을 변경하는 경우에는 그러하지 아니하다. 행정청이 아닌 시행자가 환지계획의 인가를 신청하고자 하거나 행정청인 시행자가 환지계획을 정하고자 하는 때에는 토지소유자와 당해 토지에 대하여 임차권·지상권 기타 사용 또는 수익할 권리("임차권등"이라 한다)를 가진 자("임차권자 등"이라 한다)에게 이를 통지하고 관계서류의 사본을 일반에게 공람시켜야 하나, 경미한 사항을 변경하는 경우에는 그러하지 아니하다. 토지소유자 또는 임차권자등은 공람기간 내에 시행자에게 의견서를 제출할 수 있으며, 시행자는 그 의견이 타당하다고 인정하는 때에는 환지계획에 이를 반영하여야 한다.

첫째, 행정청이 아닌 시행자가 환지계획인

가를 신청하는 때에는 제출된 의견서를 첨부하여야 하고 시행자는 제4항의 규정에 의하여 제출된 의견에 대하여 공람기일이 종료된 날부터 60일 이내에 당해 의견을 제출한 자에게 환지계획에의 반영여부에 관한 검토결과를 통보하여야 한다. 이 경우 시행자는 토지면적의 규모를 조정할 특별한 필요가 있는 때에는 면적이 작은 토지에 대하여는 과소토지가 되지 아니하도록 면적을 증가하여 환지를 정하거나 환지대상에서 제외할 수 있고, 면적이 넓은 토지에 대하여는 그 면적을 감소하여 환지를 정할 수 있다.

그리고 동법 제31조 제1항의 규정에서 시행자는 도시개발사업의 원활한 시행을 위하여 특히 필요한 때에는 토지소유자의 동의를 얻어 환지의 목적인 토지에 갈음하여 시행자에게 처분할 권한이 있는 건축물의 일부와 당해 건축물이 있는 토지의 공유지분을 부여(입체환지처분)할 수 있다.

둘째, 공공시설의 용지 등에 관한 조치를 위하여 공익사업을위한토지등의취득및보상에관한법률 제4조 각호의 1에 해당하는 공공시설의 용지에 대하여는 환지계획을 정함에 있어서 그 위치·면적 등에 관하여 달리 기준을 적용할 수가 있으며 시행자가 도시개발사업의 시행으로 국가 또는 지방자치단체의 소유에 속하는 공공시설에 대체되는 공공시설을 설치하는 경우 종전의 공공시설의 전부 또는 일부의 용도가 폐지 또는 변경되어 부용으로 될 토지에 대하여는 제65조 제1항 및 제2항의 규정에 불구하고 환지를 정하지 아니하며 이를 다른 토지에 대한 환지의 대상으로 하여야 한다.

셋째, 체비지 및 보류지에 대하여 시행자는 도시개발사업에 필요한 경비에 충당하거나 규약·정관·시행규정 또는 실시계획이 정하는 목적을 위하여 일정한 토지를 환지로 정하지 아니하고 이를 체비지 또는 보유지로 정할 수 있고, 시장·군수 또는 구청장은 주택법에 의한 공동주택의 건설을 촉진하기 위하여 필요하다고 인정하는 때에는 체비지 중 일부를 같은 지역 안에 집단으로 정하게 할 수 있다.

(3) 환지예정지 지정

도시개발법 제34조 제1항의 규정에 의거 시행자는 도시개발사업의 시행을 위하여 필요한 때에는 도시개발구역안의 토지에 대하여 환지예정지를 지정할 수 있다. 이 경우 종전의 토지에 대한 임차권자 등이 있는 경우에는 당해 환지예정지에 대하여 당해 권리의 목적인 토지 또는 그 부분을 아울러 지정하여야 하되 환지예정지를 지정하고자 하는 경우에는 관계토지소유자와 임차권자 등에게 환지예정지의 위치·면적과 환지예정지 지정의 효력발생시기를 통지하여야 한다.

이 경우 환지예정지 지정의 효과는 환지예정지가 지정된 경우에 종전의 토지에 관한 토지소유자 및 임차권자 등은 환지예정지의 지정의 효력발생일부터 환지처분의 공고가 있는 날까지 환지예정지 또는 당해 부분에 대하여 종전과 동일한 내용의 권리를 행사할 수 있으며 종전의 토지에 대하여는 이를 사용하거나 수익할 수 없고 환지예정지를 지정한 때에 당해 토지에 사용 또는 수익의 장애가 될 물건이 있거나 기타 특별한

사유가 있는 경우에는 환지예정지의 사용 또는 수익을 개시할 날을 따로 정할 수 있다.

환지예정지의 지정의 효력이 발생하거나 환지예정지의 사용 또는 수익을 개시하는 때에 당해 환지예정지의 종전의 소유자 또는 임차권자 등은 일정 기간동안 이를 사용하거나 수익할 수 없으며 그 권리의 행사를 방해할 수 없으며 시행자는 제33조의 규정에 의한 체비지의 용도로 환지예정지가 지정된 때에는 도시개발사업에 소요되는 비용을 충당하기 위하여 이를 사용 또는 수익하게 하거나 처분할 수 있고 임차권 등의 목적인 토지에 관하여 환지예정지가 지정된 경우 임대료·지료 기타 사용료 등의 증감이나 권리의 포기 등에 관하여 이를 준용한다.

(4) 환지처분

시행자는 환지방식에 의하여 도시개발사업에 관한 공사를 완료한 때에는 지체 없이 대통령령이 정하는 바에 따라 이를 공고하고 공사관계서류를 일반에게 공람시켜야 한다. 이 경우 도시개발구역안의 토지소유자 또는 이해관계인은 공람기간 내에 시행자에게 의견서를 제출할 수 있으며, 그 의견서의 제출을 받은 시행자는 공사결과와 실시계획 내용과의 적합여부를 확인하여 필요한 조치를 하여야하며 시행자는 그 공람기간 내에 토지소유자 등의 의견서의 제출이 없거나 제출된 의견서에 따라 필요한 조치를 한 때에는 지정권자에 의한 준공검사를 신청하거나 도시개발사업의 공사를 완료하여야 한다. 시행자는 환지처분을 하고자 하는 때에는 환지계획에서 정한 사항을 토지소유자에게 통지하고 이를 공고하여야 하며 시행자는 지정권자에 의한 준공검사를 받은 때(지정권자가 시행자인 경우에는 제50조의 규정에 의한 공사완료공고가 있는 때)에는 대통령령이 정하는 기간내에 환지처분을 하여야 한다.

환지처분을 받게 되면 그 처분의 효과로서 첫째, 환지계획에서 정하여진 환지는 그 환지처분의 공고가 있은 날의 다음 날부터 종전의 토지로 보며, 환지계획에서 환지를 정하지 아니하는 종전의 토지에 존재하던 권리는 그 환지처분의 공고가 있은 날이 종료하는 때에 소멸한다. 그러나 행정상 또는 재판상의 처분으로서 종전의 토지에 전속하는 것에 관하여는 영향을 미치지 아니한다.

둘째, 도시개발구역안의 토지에 대한 지역권은 종전의 토지에 존속하나, 도시개발사업의 시행으로 인하여 행사할 이익이 없어진 지역권은 환지처분의 공고가 있은 날이 종료하는 때에 소멸하며 환지계획에 따라 환지처분을 받은 자는 환지처분이 공고된 날의 다음 날에 환지계획에서 정하는 바에 따라 건축물의 일부와 당해 건축물이 있는 토지의 공유지분을 취득한다. 이 경우 종전의 토지에 대한 저당권은 환지처분의 공고가 있은 날의 다음 날부터 당해 건축물의 일부와 당해 건축물이 있는 토지의 공유지분에 존재하는 것으로 본다.

셋째, 체비지는 시행자가, 보유지는 환지계획에서 정한 자가 각각 환지처분의 공고가 있은 날의 다음 날에 당해 소유권을 취득하나, 제35조제4항의 규정에 의하여 이미 처

분된 체비지는 당해 체비지를 매입한 자가 소유권 이전 등기를 마친 때에 이를 취득한다. 체비지에 대하여 처분을 하는 경우 시행자는 체비지 또는 보유지를 규약·정관·시행규정 또는 실시계획이 정하는 목적 및 방법에 따라 합리적으로 이를 처분 또는 관리하여야 하고 행정청인 시행자가 체비지 또는 보유지를 관리하거나 처분(제35조제4항의 규정에 의하여 체비지를 관리하거나 처분하는 경우를 포함한다)하는 경우에는 국가 또는 지방자치단체의 재산처분에 관한 법률은 이를 적용하지 아니하나, 신탁계약에 의하여 체비지를 처분하고자 하는 경우에는 지방재정법 제83조의2의 규정을 준용한다.

넷째, 청산금은 환지처분의 공고가 있은 날의 다음 날에 확정하게 된다. 이 경우 청산금은 환지를 정하거나 그 대상에서 제외한 경우에 그 과부족분에 대하여는 종전의 토지 및 환지의 위치·지목·면적·토질·수리·이용상황·환경 기타의 사항을 종합적으로 고려하여 금전으로 이를 청산하여야 한다. 이 때 청산금은 환지처분을 하는 때에 이를 결정하여야 하나 환지대상에서 제외한 토지 등에 대하여 청산금을 교부하는 때에 이를 결정할 수 있다. 청산금의 징수·교부는 시행자가 환지처분의 공고가 있은 후에 확정된 청산금을 징수하거나 교부하여야 한다. 다만, 제29조 및 제30조의 규정에 의하여 환지를 정하지 아니하는 토지에 대하여는 환지처분전이라도 청산금을 교부할 수 있다.

행정청인 시행자는 청산금을 납부하여야 할 자가 이를 납부하지 아니하는 때에는 국세체납처분 또는 지방세체납처분의 예에 따라 이를 징수할 수 있으며, 행정청이 아닌 시행자는 시장·군수 또는 구청장에게 청산금의 징수를 위탁할 수 있고 청산금을 받을 자가 주소불명 등으로 이를 받을 수 없거나 수령을 거부한 때에는 당해 청산금을 공탁할 수 있다.

(5) 준공검사 및 등기

지정권자가 시행자인 경우를 제외한 시행자가 도시개발사업의 공사를 완료한 때에는 건설교통부령이 정하는 바에 따라 공사완료보고서를 작성하여 지정권자의 준공검사를 받아야 하며 지정권자는 공사완료보고서를 받은 때에는 지체 없이 준공검사를 하여야 한다. 또한 지정권자는 공사완료보고서의 내용에 포함된 공공시설을 인수하거나 관리하게 될 국가기관, 지방자치단체 또는 정부투자기관의 장 등에게 준공검사에 참여할 것을 요청할 수 있으며, 이를 요청받은 자는 특별한 사유가 없는 한 이에 따라야 한다.

Ⅲ. 도시개발사업관련 지방세 비과세 범위

1. 대상사업

지방세법 제109조 제3항의 규정에서 도시개발법에 의한 도시개발사업의 시행으로 인하여 당해 사업의 대상이 되는 부동산의 소유자(상속인을 포함한다)가 환지계획에 의하여 취득하는 토지 및 건축물(“환지계획

등에 의한 취득부동산")과 사업시행자가 취득하는 체비지 또는 보류지에 대하여는 취득세를 부과하지 아니한다라고 규정하고 있으므로 도시개발사업을 대상사업으로 하는 것이다. 이 경우 도시개발사업이라 함은 도시개발구역 안에서 주거·상업·산업·유통·정보통신·생태·문화·보건 및 복지 등의 기능을 가지는 단지 또는 시가지를 조성하기 위하여 시행하는 사업을 말한다.

2. 과세대상

① 환지계획등에 의한 취득부동산 : 부동산 소유자(상속인 포함)가 환지계획에 의하여 취득하는 토지 및 건축물
② 사업시행자가 취득하는 체비지 또는 보류지

(1) 부동산의 범위

① 환지계획등에 의한 취득부동산

환지처분을 받게 되면 종전 토지소유자는 환지계획에서 정하여진 환지를 그 환지처분의 공고가 있은 날의 다음 날부터 종전의 토지로 보며, 환지계획에서 환지를 정하지 아니하는 종전의 토지에 존재하던 권리는 그 환지처분의 공고가 있은 날이 종료하는 때에 소멸하게 된다. 따라서 종전 토지소유자는 환지처분을 통하여 토지와 환지의 목적인 토지에 갈음하여 시행자에게 처분할 권한이 있는 건축물의 일부와 당해 건축물이 있는 토지의 공유지분을 부여(입체환지처분)할 수 있다.

이 경우 환지처분에 의하여 종전 토지소유자가 취득하는 토지와 건축시설에 대하여 비과세 대상에 해당되는 것이며 환지처분이 되기 이전에 취득하는 부동산의 경우에 취득대상에 해당되는 것인가?

이에 대하여 실물 부동산(예 : 아파트와 그 부속토지)가 존속하는 한 원시취득한 것으로 볼 수가 있으나 이는 환지처분의 효과를 볼 때에는 도시개발법 제41조 제1항의 규정에 의거 환지계획에서 정하여진 환지는 그 환지처분의 공고가 있은 날의 다음 날부터 종전의 토지로 보며, 환지계획에서 환지를 정하지 아니하는 종전의 토지에 존재하던 권리는 그 환지처분의 공고가 있은 날이 종료하는 때에 소멸하게 되는 바 환지처분이 되기 이전에는 종전 토지를 취득할 수 있는 예정권의 일종으로 보아야 할 것이다. 따라서 토지 및 건축물에 대한 재개발조합원의 권리는 환지처분에 의하여 종전의 부동산이 비로소 새로운 대지 또는 건축시설로 변환된다고 볼 수 있어 분양처분이 있기 전까지는 종전의 토지 및 건축물이나 장차 부동산을 취득할 수 있는 권리만이 취득의 대상이 될 수 있을 뿐 이 사건 아파트 자체는 그 취득의 대상이 될 수 없는 것이다.

첫째, 건물의 경우 지방세법시행령 제73조 제4항단서 규정에서와 같이 건물의 취득시기는 비록 아파트가 준공되어 있다고 하더라도 사실상 사용하지 아니하는 경우에는 도시개발법에 의한 도시개발사업이나 도시및주거환경정비법에 의한 정비사업(주택재개발사업 및 도시환경정비사업에 한한다)으로 건축한 주택을 도시개발법 제41조의 규

정에 의한 환지처분 또는 도시및주거환경정비법 제54조의 규정에 의한 소유권이전에 의하여 취득하는 경우에는 환지처분공고일의 다음 날 또는 소유권이전고시일의 다음날을 취득일로 보며, 환지처분공고일 또는 소유권이전고시일 이전에 사실상 사용하는 경우에는 그 사실상의 사용일을 취득일로 보게되는 것이다. 따라서 그 이전에 거래가 되었다고 하더라도 부동산을 취득할 수 있는 권리를 취득한 것에 불과한 것이며 부동산 자체를 취득한 것으로 볼 수가 없어 취득세 과세대상에 해당되지 아니하는 것이다.

둘째, 토지의 경우 환지처분이 되기 이전에는 환지예정지 상태에서 취득하는 것이므로 환지예정지 상태에서는 종전 토지를 취득한 것으로 보아 매매 등에 의거 잔금지급일에 취득한 것으로 보아야 한다. 이는 환지예정지 지정의 효과는 환지예정지가 지정된 경우에 종전의 토지에 관한 토지소유자 및 임차권자 등은 환지예정지의 지정의 효력발생일부터 환지처분의 공고가 있는 날까지 환지예정지 또는 당해 부분에 대하여 종전과 동일한 내용의 권리를 행사할 수 있기 때문이므로 환지예정지 상태에서는 과세대상이 존재하고 그 부동산의 취득자도 특정되어 있으므로 거래 등 처분대상에 해당되는 것이다. 이와 같은 논지에 볼 때에는 토지의 경우 환지처분이 있기 전이라도 토지소유자가 특정되어 있을 뿐만 아니라 토지 자체도 존재하고 위치 등이 특정화(면적이나 가지번 등) 되어 있으므로 거래의 대상에 해당된다고 할 것이다.

[사례] 환지처분이전의 건축물의 경우 과세대상 포함판단

1. 지방세법상 취득세의 과세요건을 충족하기 위하여는 법령에 정해진 과세대상부동산이 존재한다는 것만으로는 부족하고 그 부동산의 취득자가 특정되어야 할 뿐 아니라 그 취득시기가 도래하여야 하는 것인데, 이 사건과 같은 재개발아파트의 경우 구도시재개발법(2002. 12. 30. 법률 제6852호로 폐지되기 전의 것) 제39조 제1, 2항에는 도시재개발사업에 의하여 대지 또는 건축시설을 분양받은 자는 분양처분의 고시가 있은 날의 다음날에 대지 또는 건축시설에 대한 소유권을 취득하게 되고, 이로 인하여 취득한 대지 또는 건축시설은 토지구획정리사업법에 의한 환지로 본다고 규정하고 있으며, 한편 재개발조합의 조합원이 재개발조합에 종전의 토지 및 건축물을 제공함으로써 관리처분계획에 따라 취득하게 되는 권리는, 재개발사업이 시행됨에 따라 장차 분양처분의 고시가 있은 다음날에 그 대지 또는 건축시설에 대한 소유권을 취득하기까지는 “부동산을 취득할 수 있는 권리”로 보아야 할 것이고, 종전의 토지 및 건축물에 대한 재개발조합원의 권리는 분양처분에 의하여 비로소 새로운 대지 또는 건축시설로 변환된다고 볼 수 있어 분양처분이 있기 전까지는 종전의 토지 및 건축물이나 장차 부동산을 취득할 수 있는 권리만이 취득의 대상이 될 수 있을 뿐 이 사건 아파트 자체는 그 취득의 대상이 될 수 없다고 할 것임.(대법원 2002두12762, 2003. 8. 22)

2. 도시재개발사업에 의하여 재개발조합

원이 취득하는 대지 및 건축시설은 토지구획정리사업법에 의한 환지와 같은 성질을 가지는 것이어서 종전토지 등에 대하여 가지고 있던 재개발조합원의 권리는 분양처분에 의하여 비로소 새로운 대지 또는 건축시설에 대한 권리로 변환되는 것이므로 분양처분이 있기 전에는 종전의 토지 또는 장차 부동산을 취득할 수 있는 권리만이 그 취득의 대상이 될 수 있을 뿐 재개발아파트 자체는 취득의 대상이 될 수 없으므로 비록 관리처분계획에 의하여 재개발조합에 대하여 위 아파트에 대한 청산금을 모두 지급하였다고 하더라도 그 시점에서 바로 위 아파트를 취득하였다고 할 수는 없다(대법원 2001 두 11090, 2003. 8. 19.)

3. 구지방세법(2000. 12. 29. 법률 제6312호로 개정되기 전의 것) 제109조 제3항은, 도시재개발법에 의한 재개발사업의 시행으로 인하여 사업시행자가 체비지 또는 보류지를 취득하는 경우에는 취득세를 부과하지 아니한다고 규정하고 있고, 도시재개발법 제34조 제9항은, "시행자가 제33조의 규정에 의하여 분양신청을 받은 후 잔여분이 있는 경우에는 규약·정관·시행규정 또는 사업시행계획이 정하는 목적을 위하여 보류지(건축시설을 포함한다)로 정하거나 일반에게 분양할 수 있다."고 정하고 있으며, 같은 법 제39조 제2항은, "제34조 제9항의 규정에 의한 보류지와 일반에게 분양하는 대지 또는 건축시설은 토지구획정리사업법의 규정에 의한 보류지 등으로 본다."라고 정하고 있고, 구토지구획정리사업법(2000. 1. 28. 법률 제6252호로 폐지) 제54조는 "보류지 등"이라는 제목하에 제1항에서, "시행자는 구획정리사업에 필요한 경비에 충당하거나 규약·정관·시행규정 또는 사업계획이 정하는 목적을 위하여 환지계획에서 일정한 토지를 환지로 정하지 아니하고 이를 체비지 또는 보류지로 정할 수 있다."라고 규정하고 있는바, 구지방세법(2000. 12. 29. 법률 제6312호로 개정되기 전의 것)에서 사업시행자가 취득하는 체비지와 보류지에 대하여 취득세를 비과세하는 입법취지가 당해 사업의 원활한 수행을 세제적으로 뒷받침하려는 데 있다는 점과 위 각 조항들의 규정내용에 비추어, 분양신청 후의 잔여분 중 일반에 분양하는 것으로서 체비지 또는 체비시설로 지정된 부분은 구지방세법(2000. 12. 29. 법률 제6312호로 개정되기 전의 것) 소정의 비과세대상인 체비지에 해당하고 체비지에는 토지뿐 아니라 건축시설도 포함된다.(대법원 2001 두5392, 2001. 10. 23.)

4. 분양신청 후의 잔여분 중 일반에 분양하는 것으로서 체비지 또는 체비시설로 지정된 부분은 구지방세법 소정의 취득세비과세대상인 체비지에 해당하고 체비지에는 토지뿐 아니라 건축시설도 포함됨.(대법원 2000 두7223, 2001. 10. 23.)

5. 유치원과 상가는 입주자의 편의에 제공될 뿐 그 시설 및 부지가 일반분양 된 것이어서 조합주택의 공급가격에 포함되지 아니할 뿐 아니라 입주자들이 공동으로 사용한다고 할 수 없으므로 이 사건 유치원과 상가의 부속토지는 조례상의 취득세 및 등록세 면제대상에 해당한다고 볼 수 없으며 감면신청토지 전부가 비과세대상인 것으로 잘못

알고 일단 비과세결정을 하였다가 그 토지 중 과세대상부분이 포함되어 있음을 발견하게 된 피고로서는 이를 조사하여 바로 잡을 수 있는 것이므로, 이 사건 부과처분이 신의칙이나 비과세관행에 위배된다고 할 수 없음.(대법원 2000 두840, 2001. 10. 30.)

셋째 체비지는 시행자가, 보유지는 환지계획에서 정한 자가 각각 환지처분의 공고가 있은 날의 다음 날에 당해 소유권을 취득하나, 제35조제4항의 규정에 의하여 이미 처분된 체비지는 당해 체비지를 매입한 자가 소유권 이전 등기를 마친 때에 이를 취득한다.

또한 환지처분에 의하여 체비지나 보류지를 취득하는 사업시행자가 취득하는 토지에 대하여는 취득세가 비과세 되나 환지처분이 되기 이전에 사업시행자가 취득할 체비지나 보류지를 제3자에게 매각하는 경우 제3자가 취득하는 부동산의 경우에 취득대상에 해당되는 것인가?

환지예정지지정을 하게 되면 종전토지에 대하여 환지처분의 공고가 있는 날까지 환지예정지 또는 당해 부분에 대하여 종전과 동일한 내용의 권리를 행사할 수 있으나 체비지나 보류지의 경우에는 도시개발법 제35조 제4항의 규정에 의거 시행자는 제33조의 규정에 의한 체비지의 용도로 환지예정지가 지정된 때에는 도시개발사업에 소요되는 비용을 충당하기 위하여 이를 사용 또는 수익하게 하거나 처분할 수 있으나 이 때 체비지나 보류지는 과세대상인 부동산으로서 취득할 수가 있는 권리에 해당하는 것이지 물건으로서 부동산에 해당되지 아니하는 것이다.

왜냐하면 체비지나 보류지는 종전 토지소유자가 취득하는 환지와는 달리 환지처분을 함으로서 새로이 『원시취득하는 토지』에 해당하는 것이기 때문에 환지 예정지 상태에서는 종전토지와는 달리 부동산을 취득할 수 있는 권리인 토지 취득예정권의 일종으로 보아야 한다. 따라서 환지 처분이전의 체비지나 보류지의 경우에는 취득세 과세 대상으로서의 부동산 물권이라기 보다는 청구권의 일종에 해당하는 것이다.

[판례] 체비지의 환지처분과 원시취득성 판단

[1] 지방세법 제234조의 9 제1항은, 종합토지세과세기준일 현재 제234조의 8의 규정에 의한 토지를 사실상으로 소유하고 있는 자는 종합토지세를 납부할 의무가 있다고 규정하고 있는바, 종합토지세는 과다한 토지보유를 억제하여 지가안정과 토지소유의 저변확대를 도모하기 위하여 도입된 정책세제로서, 수익세적 재산세라 할 것이므로, 이와 같은 종합토지세의 입법목적 및 성격 등에 비추어 볼 때, 여기에서 “토지를 사실상으로 소유하고 있는 자”라 함은 공부상 소유자로 등재된 여부를 불문하고 당해 토지에 대한 실질적인 소유권을 가진 자를 말한다.(대법원 1996. 4. 18. 선고, 93 누1022 전원합의체 판결 참조).

[2] 토지구획정리사업시행자가 환지처분 전에 체비지 지정을 하여 이를 제3자에게 처분하는 경우 그 매수인이 토지의 인도 또는 체비지대장에의 등재 중 어느 하나의 요건을 갖추었다면 매수인은 당해 토지에 관하여 물권유사의 사용수익권을 취득하여 당

해 체비지를 배타적으로 사용·수익할 수 있음은 물론이고 다시 이를 제3자에게 처분할 수도 있는 권능을 가지며, 그 후 환지처분공고가 있으면 그 익일에 최종적으로 체비지를 점유하거나 체비지대장에 등재된 자가 그 소유권을 원시적으로 취득하게 된다.(대법원 1996. 2. 23. 선고, 94 다31280 판결, 1998. 10. 23. 선고, 98 다36207 판결 등 참조).(대법원 2002 두6361, 2003. 11. 28.)

[판례] 사실상의 취득 상태

사실상의 취득이라 함은 일반적으로 등기와 같은 소유권취득의 형식적 요건을 갖추지는 못하였으나 대금의 지급과 같은 소유권취득의 실질적 요건을 갖춘 경우를 말한다(대법원판례 99 두5955, 2001. 2. 9.)

3. 취득시기

(1) 종전 토지소유자의 환지 취득시기

종전 토지소유자가 환지처분으로서 취득하는 부동산에는 토지와 건축물이 있으므로 환지처분으로서 취득하는 토지의 경우로서 첫째 종전토지소유자가 환지처분으로 토지 취득하는 경우에는 새로이 취득하는 환지는 환지처분공고일의 익일에 취득한 것으로 되나 환지 처분이 되기 이전에 종전 토지소유자로부터 환지예정지를 취득하는 경우에는 환지예정지에 대한 잔금지급일에 취득일에 해당되는 것이다.

둘째, 통상적으로 건축물을 원시 취득하는 시점은 임시사용일, 사용승인서교부일 및 사실상 사용일 중에서 빠른 날을 취득일로 하는 것이나 환지처분으로서 건축물을 취득하는 경우에는 도시개발법상 환지처분이 되기 이전에는 그 건축물을 원시취득하였다고 볼 수가 없고 원시 취득하는 시점은 환지처분공고일 익일에 해당되는 것이다. 그러나 환지처분공고일 익일이전이라도 지방세법시행령제74조제4항의 규정에 의거 사실상 사용을 하는 경우에는 사실상의 사용일을 취득일로 보아야 하는 것이다.

(2) 사업시행자의 체비지 및 보류지 취득시기

사업시행자가 환지처분으로서 취득하는 체비지나 보류지의 경우에는 환지처분공고일 익일에 취득하는 것이므로 그 이전에는 환지예정지상태에서 장래에 취득할 수 있는 권리를 취득할 뿐이며 토지로서의 물권을 취득한 것이라고 볼수가 없는 것이다.

첫째, 사업시행자가 환지처분으로 체비지나 보류지를 취득하는 경우에는 환지처분공고일의 익일에 당해 토지를 원시취득한 것으로 볼 수가 있으나 환지처분이전에 사업시행자가 당해 체비지나 보류지를 처분하여 취득하는 승계취득자의 경우에는 취득일을 언제로 보아야 하는가?

통상적으로 토지계획정리사업 특성상 사업시행자로부터 체비지를 취득하는 자는 사업시행자가 공사비 충당을 위한 체비지 매매대금을 완납하더라도 계속적으로 공사진행 중으로 하고 있어 그 매입자가 실제 사용할 수 있는 시기는 잔금 완납 이후가 일반적이며 특히 조성중인 택지인 경우 지번 및 지적이 확정되지 않았다 하더라도 위치와 경

계가 확정되고 사용이 가능한 경우 잔금 지급일을 당해 토지의 취득일로 운영하고 있으나(행정자치부 심사결정 2001-317, 2001. 7. 30.) 취득세의 과세대상으로서 "토지"란 지적법의 규정에 의한 토지를 말하고 지적법에서 모든 토지는 지적공부에 등록되어야 한다고 규정되어 있으므로, 지적공부상 등록되지 아니한 토지는 과세대상이라 볼만한 근거가 충분하지 아니함으로 첫째 환지처분 공고일 익일을 취득일로 보는 견해는 지방세법상 취득세 과세요건을 충족하려면 법령에 정해진 과세대상 물건이 존재하는 것만으로는 부족하고 취득자 및 취득시기가 도래하여야 하나 재개발사업이 시행됨에 따라 분양처분의 고시가 있은 다음날에 그 대지 또는 건축물에 대한 소유권을 취득하기까지는 "부동산을 취득할 수 있는 권리"로 보아야 하는 점(대판 2002 두12762 참조)과 도시개발법 제33조제1항의 규정에 의거 사업시행자는 도시개발사업에 필요한 경비에 충당할 목적으로 체비지를 정할 수 있으며 그 취득일은 사업시행자의 경우 환지처분 공고일 다음날이 되므로 승계취득자의 경우 원시취득자인 사업 시행자보다 취득일이 빠를 수 없으므로 환지처분공고이전에 잔금을 완납하였다 하더라도 사실상 사용하지 않았다면 잔금지급일을 취득일로 볼 수 없다는 것이다.

이에 반하여 둘째, 환지처분공고이전이라도 잔금납부일로 보는 견해는 취득세는 부동산 등의 취득자가 그 부동산을 사용, 수익, 처분함으로써 얻는 수익에 대한 과세가 아니라 단순히 재화의 이전이라는 사실 자체에 대한 과세이며 취득세는 등기, 등록과 관계없이 과세물건을 사실상 취득했을 때 당연히 발생하는 조세이므로 사업시행자가 환지처분 공고전이라도 체비지를 처분할 수 있다는 것은 체비지가 거래대상에 해당하는 토지로서 특정된 것이므로 승계취득자는 잔금을 지급한 날이 취득한 것으로 보아야 한다는 것이다.

이에 대하여 체비지를 사업시행자로부터 취득하는 자가 환지처분 공고일전에 매수자가 잔금을 완납하였다 하더라도 이는 "부동산을 취득할 수 있는 권리"(물권적 권리와 유사)에 불과하다고 볼 경우에는 비록 체비지를 사업시행자로부터 매수하는 매수자의 취득일은 잔금납부일에 취득한 것으로 보는 것이 아니므로 환지처분공고전에 잔금을 납부하였다 하더라도 취득일은 환지처분 공고 다음날에 취득한 것으로 보아야 한다.

[판례] 매수자의 체비지 취득시기 판단

토지구획정리사업법의 규정에 따라 사업시행자가 환지처분 전에 체비지 지정을 하여 이를 매도하는 경우 그 매수인은 당해 토지에 대하여 물권유사의 사용수익권을 취득하였다하더라도 환지처분 공고 다음날에 위 법률에 의하여 토지의 소유권을 원시적으로 취득함(대판 2002 두6361, 2003. 11. 28)

4. 납세의무와 비과세 적용범위

(1) 사업시행자의 취득

① 조합이 아닌 사업시행자가 환지방식에 의한 부동산을 취득하는 경우

사업시행자 중 주택재개발조합등과 같이 조합이 아닌 일반사업시행자(일반 법인, 지방공사 등)인 경우에 사업시행자가 당해 도시개발사업지역 내에 종전에 자기 토지를 가지고 있는 경우로서 환지처분에 의하여 자기가 환지처분을 받는 경우에는 그 환지에 대하여는 종전의 토지를 환지(토지 및 건축물을 포함)로 취득하는 것이므로 지방세법제109조제3항의 규정에 의하여 납세의무자인 사업시행자는 환지처분으로서 취득하는 부동산에 해당되어 비과세되며, 사업시행자가 체비지나 보류지를 취득하는 경우에도 납세의무자인 사업시행자는 마찬가지로 비과세되는 것이다. 이는 환지처분이전에 사업시행자가 종전의 토지소유자(공동사업자이어도 관계없음)로부터 환지예정지를 취득하여 취득세등을 납부한 이후에 환지처분에 의하여 환지(토지 및 건축물을 포함)를 받은 경우에도 그 환지에 대하여는 비과세되는 것이다.

> 종전토지소유자겸 사업시행자 → 분양처분으로 취득하는 부동산(건물포함)은 비과세
> 사업시행자로 체비지 및 보류지 취득 → 비과세

[판례] 단독 사업시행자의 도시재개발사업과 비과세 적용범위

재개발사업시행인가당시 원고인 A법인이 소외 을주식회사(이하"을"이라 함) 및 갑주식회사(이하"갑"이라 함)와 공동으로 재개발사업을 시행하면서 재재발사업구역내의 토지중 일부는 원고인 A법인이, 나머지는 공동사업자인 갑 과 을이 이를 소유하고 있었는데 사업시행 도중에 1993. 8. 27. 을이 재개발사업의 시행권을 포기하여 원고인 A법인이 을소유의 토지등을 취득하였고 1996. 2. 17 갑이 그 시행권을 포기하여 원고인 A법인이 을소유의 토지를 역시 취득함으로서 그 이후로는 원고 A법인이 단독으로 이 사건 재개발사업을 시행한 사실, 원고는 재개발사업구역내의 토지 전부에 대한 소유권을 취득하게 되자 당시의 도시개발법 규정에 따라 재개발사업을 시행하여 공사를 완료한 다음 2001. 5. 11 이사건 건물의 소유권을 단독으로 취득하는 분양처분의 고시를 하고 같은 해 5. 16 원고 명의의 소유권보전등기를 마친 사실등을 인정한 다음 이 사건과 같이 원고가 사업시행자겸 토지소유자로서 분양처분이 있기 이전에 재개발구역안에 있는 모든 토지 등의 소유권을 취득하고, 재개발사업을 시행하여 공사를 완료한 다음 이 사건 건물의 소유권을 단독으로 취득한 이상 이는 구 지방세법(2000. 12. 29 법률제6312호로 개정된 것)제109조제3항에서 규정하는 취득세의 비과세 요건 즉, 도시재개발법에 의한 재개발사업의 시행으로 인하여 당해 사업의 대상이 되는 부동산의 소유자가 관리처분계획에 의하여 취득하는 건축물에 해당한다고 봄이 상당함으로 결국 이 건물에 대하여는 취득세와 등록세 등이 과세할 수가 없는 것이다(대판 2002 두 11714, 2004. 3. 11)

② 사업시행자인 조합이 환지방식에 의한 부동산을 취득하는 경우

도시개발법 제11조 제1항제4호의 규정에 의한 사업시행자가 조합인 경우에는 토지소유자(위탁자)가 조합(수탁자)에게 부동산을 신탁하는 경우 그 신탁하는 토지에 대하여는 지방세법 제110조 제1호 가목의 규정에 의거 형식적인 소유권의 취득 등에 대한 비과세로서 신탁(신탁법에 의한 신탁으로서 신탁등기가 병행되는 것에 한한다)으로 인한 신탁재산의 취득으로서 위탁자로부터 수탁자에게 신탁재산을 이전하는 경우의 취득에 해당하는 것에 대하여는 취득세를 부과하지 아니한다.

도시개발사업을 완료한 다음 환지처분에 의하여 취득하는 부동산을 조합이 취득하는 경우 그 조합이 주택법 제32조의 규정에 의한 주택조합이 아닌 경우 도시개발사업시행자로서 도시개발사업조합의 경우에는 체비지나 보류지를 취득하는 경우 비과세가 되는 것이고 환지처분으로 취득하는 조합원분 부동산(건축물을 포함)은 납세의무가 발생된다. 다만, 조합이 취득한 부동산을 신탁해지로 조합원에게 이전되는 경우에는 지방세법 제110조제1호 나목의 규정에 의거 비과세 되는 것이다. 이 경우 신탁대상인 토지의 경우에는 신탁재산으로 변동이 없는 경우에는 과세문제가 발생되지 아니하나 조합

종전토지소유자 → 조합으로 신탁 → 건물신축 등 조합취득 → 조합원으로 신탁해제 (취득세 비과세) (취득세 등 과세) (취득세 등 비과세) ※ 신탁재산인 토지의 경우에는 신탁 및 신탁해지로 취득세등이 비과세 대상임

원이 아닌 일반분양분이 있는 경우에는 과세대상에 해당한다.

(2) 사업시행자로부터 취득하는 경우

① 사업시행자로부터 종전토지소유자가 환지처분을 받는 경우

종전 토지소유자가 환지처분에 의거 사업시행자로부터 부동산을 취득하는 경우에는 납세의무가 발생되지 아니한다. 이 경우 환지처분을 함으로서 환지계획등에 의한 취득부동산의 가액의 합계액이 종전의 부동산가액의 합계액을 초과하여 도시및주거환경정비법 등 관계 법령에 의하여 청산금을 부담하는 경우 그 청산금에 상당하는 부동산에 대하여는 납세의무가 발생되는 것이다. 따라서 청산금상당액에 해당하는 부분은 취득세 등 납세의무가 발생되는 것이다.

종전토지소유자가 환지처분으로 취득 → 토지, 건물신축 등 취득시 비과세 ※ 청산금 등을 부담하는 경우에는 그 부분에 대하여 취득세 등이 과세 대상임

[사례] 환지처분이후 체비지 승계취득자의 취득시기와 과세표준

토지구획정리사업시공자가 동 사업시행자로부터 공사대금을 체비지로 받기로 한 경우에는 상호간 채권·채무상계일과 체비지

의 소유권이전등기일 중 빠른 날이 취득시기가 되는 것이며, 기성금과 대여금을 합한 금액이 취득세과세표준이 되는 것임.(행자부 세정13407-1132, 2002. 11. 29.)

② 사업시행자로부터 종전토지소유자의 환지예정지를 취득한 매수자가 환지처분을 받는 경우

종전 토지소유자로부터 매수한 환지예정지에 대하여 사업완료 후 환지처분에 의거 사업시행자로부터 부동산을 취득하는 경우에는 납세의무가 발생되지 아니한다. 이 경우 환지처분을 함으로서 환지계획 등에 의한 취득부동산의 가액의 합계액이 종전의 부동산가액의 합계액을 초과하는 경우 그 초과액에 상당하는 부동산에 대하여는 납세의무가 발생되는 것이다. 따라서 초과하는 부분의 부동산범위에 대하여는 환지처분으로 취득한 부동산의 과세표준액(사실상 취득가액이 입증되는 경우에는 그 입증되는 가액)에서 환지이전의 부동산의 과세표준액(승계취득당시의 취득세 과세표준액)을 공제한 금액에 해당하는 부분은 취득세 등 납세의무가 발생되는 것이다.

매수한 토지소유자가 환지처분으로 취득 → 토지, 건물신축 등 취득시 비과세 ※ 환지처분당시의 부동산가액 - 승계취득당시의 부동산가액 차액은 취득세등이 과세

③ 조합인 사업시행자로부터 원 조합원이 분양 받는 경우

종전 토지소유자로부터 신탁에 의하여 부동산을 수탁 받은 조합이 사업을 완료한 이후에 신탁재산을 조합원에게 신탁해지로 이전하는 경우에는 취득세 등이 비과세되며 원본 수익자인 위탁자가 신탁해지로 취득하는 경우에는 등록세가 비과세되나 위탁자만이 신탁재산의 원본의 수익자가 아닌 경우에는 수탁자가 수익자에게 신탁해지로 이전하더라도 등록세는 비과세 대상에 해당되지 아니한다.

조합원이 환지처분 이후 조합으로부터 신탁해제로 취득 → 건물신축 등 취득시 비과세 ※ 등록세의 경우 원본수익자만이 수탁자로부터 신탁해제 취득시 등록세 비과세

[사례] 주택재개발조합의 조합원의 조합취득 의제 판단

도시재개발법의 규정에 따르면 재개발아파트의 분양권은 공사가 완료되어 시행자에 의하여 분양처분의 고시가 있은 그 다음날 아파트(대지권 및 건물)를 취득할 수 있는 권리라 할 것이므로 국·공유지를 점유하여 그 지상에 무허가건물을 소유하고 있는 조합원들에게 주택재개발조합이 도시재개발법의 규정에 의하여 재개발아파트의 분양권을 부여한 경우 주택재개발조합이 국·공유지를 취득하였다 하더라도 조합원들은 전에 점유하고 있던 특정토지가 아닌 재개발아파트의 분양권을 취득한 것이고, 아파트의 공사가 완료되어 시행자가 분양처분의 고시를 한 다음날 비로소 아파트(점유토지가 아닌 아파트의 대지권 및 건물)를 취득하는 것으로 보아야 할 것이다. 그리고 도시재개발법에 의한 주택재개발조합이 조합주택을 건설

하기 위하여 부동산을 취득하였을 경우에는 지방세법 제105조 제10항과 같이 주택건설촉진법에 따른 주택조합이 취득하는 부동산과 달리 조합원이 취득한 것으로 보도록 하는 규정이 없어 취득한 부동산을 조합원들이 취득하였다고 볼 수 있는 근거가 없다(감사원 감심 2002-18, 2002. 1. 15.)

④ 조합인 사업시행자로부터 승계조합원이 분양 받는 경우

종전 토지소유자로부터 지위를 승계한 승계조합원이 수탁받은 조합으로부터 사업을 완료한 이후에 신탁재산을 승계조합원에게 신탁해지로 이전하는 경우에는 취득세 등이 비과세되며 이 경우 원본 수익자인 위탁자(승계조합원)가 신탁해지로 취득하는 경우에는 등록세가 비과세되나 위탁자만이 신탁재산의 원본의 수익자가 아닌 경우에는 수탁자가 수익자에게 신탁해지로 이전하더라도 등록세는 비과세 대상에 해당되지 아니한다.

승계조합원이 환지처분 후 조합으로부터 신탁해제로 취득 → 건물신축 등 취득시 비과세 ※ 등록세의 경우 원본수익자만이 수탁자로부터 신탁해제 취득시 등록세 비과세

5. 과세표준

(1) 사업시행자의 경우

사업시행자가 도시개발사업구역내의 토지, 건물 등을 취득하는 경우 그 과세표준은 사실상 취득가액인 법인 장부가액에 해당하는 것이다. 이는 사업시행자가 지방공사, 법인격을 갖춘 조합 등으로서 사실상의 취득가액을 입증하는 취득에 해당되기 때문이다.

따라서 사업시행자가 토지등을 취득하여 지목변경이 발생한 경우에 그 지목변경에 소요된 사실상의 비용을 과세표준으로 하여야 하나 환지처분에는 지목변경도 포함(지방세법시행령 제79조의4)되기 때문에 이 부분도 비과세 대상에 해당한다.

그런데 사업지역 내에 국가나 지방자치단체에 기부체납하는 부분이 있는 경우에는 취득세 등이 비과세 되는 것이므로 이부분에 해당하는 공사비는 전체공사비중에서 면적 등을 고려하여 안분하여야 한다. 또한 체비지나 보류지로 취득하는 토지 등에 대하여도 사업시행자가 취득하는 부분은 취득세 등이 비과세 대상에 해당하는 것이므로 이 부분에 대하여도 면적 등을 고려하여 안분하여야 한다.

(2) 토지소유자의 경우

사업시행자로부터 종전의 토지소유자가 환지처분에 의하여 취득하는 부동산에 대하여는 비과세되나 원조합원이 취득하는 부동산의 가액이며 이 경우 취득하는 부동산 가액은 사업시행자로부터 환지처분에 의하여 분양되는 가액이 이에 해당하는 것이다.

① 원조합원

원조합원이 사업시행자로부터 취득하는 부동산 가액은 환지계획등에 의한 취득부동산의 가액의 합계액이 종전의 부동산가액의 합계액을 초과하여 도시및주거환경정비법등 관계 법령에 의하여 청산금을 부담하는 경우 그 청산금에 상당하는 부동산 가액이 이

에 해당되는 것이므로 과세표준은 청산금이 이에 해당하는 것이다.

② 승계조합원

승계조합원이 사업시행자로부터 환지처분으로 취득하는 부동산 가액은 환지계획등에 의한 취득부동산의 가액의 합계액이 종전의 부동산가액의 합계액을 초과하는 경우 그 초과액에 상당하는 부동산을 말하며 이는 환지처분으로 취득한 부동산의 과세표준액(사실상 취득가액이 입증되는 경우에는 그 입증되는 가액)에서 환지이전의 부동산의 과세표준액(승계취득당시의 취득세 과세표준액)을 공제한 금액을 의미하는 것이다. 이 경우 사업시행인가 이후 환지 이전에 부동산을 승계취득한 자에 한하기 때문에 환지처분이후의 승계취득자인 경우에는 이에 적용되지 아니 한다.

Ⅳ. 도시및주거환경정비법에 의한 정비사업관련 비과세 및 감면범위

1. 대상사업

지방세법 제109조 제3항의 규정에 의거 도시및주거환경정비법에 의한 정비사업(주택재개발사업 및 도시환경정비사업에 한한다)의 시행으로 인하여 당해 사업의 대상이 되는 부동산의 소유자(상속인을 포함한다)가 환지계획 및 토지상환채권에 의하여 취득하는 토지, 관리처분계획에 의하여 취득하는 토지 및 건축물("환지계획 등에 의한 취득부동산"이라 함)과 사업시행자가 취득하는 체비지 또는 보류지에 대하여는 취득세를 부과하지 아니한다라고 규정하고 있는 바, 도시및주거환경정비법상의 정비사업이라 함은 이 법에서 정한 절차에 따라 도시기능을 회복하기 위하여 정비사업을 계획적으로 시행하기 위하여 제4조의 규정에 의하여 지정·고시된 구역인 정비구역 안에서 정비기반시설을 정비하고 주택 등 건축물을 개량하거나 건설하는 다음의 사업을 말하나, 주택재개발사업의 경우에는 정비구역이 아닌 구역에서 시행하는 주택재건축 사업을 포함한다.

① 주거환경개선사업 : 도시저소득주민이 집단으로 거주하는 지역으로서 정비기반시설이 극히 열악하고 노후·불량건축물이 과도하게 밀집한 지역에서 주거환경을 개선하기 위하여 시행하는 사업
② 주택재개발사업 : 정비기반시설이 열악하고 노후·불량건축물이 밀집한 지역에서 주거환경을 개선하기 위하여 시행하는 사업
③ 주택재건축사업 : 정비기반시설은 양호하나 노후·불량건축물이 밀집한 지역에서 주거환경을 개선하기 위하여 시행하는 사업
④ 도시환경정비사업 : 상업지역·공업지역 등으로서 토지의 효율적 이용과 도심 또는 부도심 등 도시기능의 회복이 필요한 지역에서 도시환경을 개선하기 위하여 시행하는 사업

여기서 지방세법상 환지처분 등으로 취득세 등이 비과세 대상에 해당하는 사업은 도시및주거환경정비법에 의한 정비사업 중 『주택재개발사업 및 도시환경정비사업』에 한한다.

그리고 지방자치단체 감면조례의 규정에 의거 감면대상에 해당하는 사업은 『주택재개발사업과 주거환경개선사업』에 한정하고 있어서 정비구역이 아닌 주택재건축사업의 경우에는 지방세법상 환지처분이나 관리처분에 의하더라도 비과세 혜택이 없는 것이다.

[사례] 관리처분에 포함되지 아니한 경우 비과세 적용

지방세법 제109조 제3항에서 취득세면제 대상이 되는 토지 및 건축물은 관리처분계획에 포함된 것으로 규정하고 있으므로, 관리처분계획에 포함되지 않은 토지 및 건축물에 대해서는 취득세를 과세면제할 수 없음.(행자부 행심2000-835, 2000. 11. 28.)

2. 납세의무자

(1) 사업시행자의 경우

도시및주거환경정비법제 8조의 규정에 의거 사업시행자는 정비사업의 유형에 따라 달리하고 있는 바 그 내용은 다음과 같다.

① 주택재개발사업 또는 주택재건축사업 : 조합 등
주택재개발정비사업조합(이하 “조합”함)이 이를 시행하거나, 조합이 조합원의 2분의 1 이상의 동의를 얻어 시장·군수 또는 주택공사 등과 공동으로 이를 시행할 수 있다.

② 도시환경정비사업 : 조합 등
도시환경정비사업조합 또는 토지 등 소유자가 시행하거나, 조합 또는 토지 등 소유자가 조합원 또는 토지등소유자의 2분의 1 이상의 동의를 얻어 시장·군수, 주택공사 등 또는 한국토지공사법에 의한 한국토지공사(공장이 포함된 구역에서의 도시환경정비사업의 경우를 제외)와 공동으로 이를 시행할 수 있다.

③ 주거환경개선사업
주거환경개선사업의 시행자는 주거환경개선사업은 정비구역 지정고시일 현재 토지등소유자의 3분의 2 이상의 동의를 얻어 시장·군수가 직접 이를 시행하거나 주택공사 등을 사업시행자로 지정하여 이를 시행하게 할 수 있으나 시장·군수는 천재·지변 그 밖의 불가피한 사유로 인하여 건축물의 붕괴우려가 있어 긴급히 정비사업을 시행할 필요가 있다고 인정하는 경우에는 토지등소유자의 동의없이 자신이 직접 시행하거나 주택공사 등을 사업시행자로 지정하여 시행하게 할 수 있다. 이 경우 시장·군수는 지체없이 토지등 소유자에게 긴급한 정비사업의 시행사유·시행방법 및 시행시기 등을 통보하여야 한다.

조합을 설립하기 위하여는 시장·군수 또는 주택공사 등이 아닌 자가 정비사업을 시행하고자 하는 경우에는 토지등소유자로 구성된 조합을 설립하여야 하나, 토지등소유자가 도시환경정비사업을 단독으로 시행하고자 하는 경우에는 그러하지 아니하다. 조합을 설립하고자 하는 경우에는 토지등소유자 2분의 1이상의 동의를 얻어 위원장을 포함한 5인 이상의 위원으로 조합설립추진위원회(“추진위원회”라 함)를 구성하여 시장·군수의 승인을 얻어야 한다. 이 경우 조합은

법인으로 하여야 하고 조합은 조합 설립의 인가를 받은 날부터 30일 이내에 주된 사무소의 소재지에서 소정의 사항을 등기함으로써 성립한다. 조합은 그 명칭 중에 “정비사업조합”이라는 문자를 사용하여야 한다.

구주택건설촉진법제44조의 규정에 의한 주택조합의 범위와 주택법 제32조의 규정에 의한 주택조합의 범위를 비교하면 다음과 같다.

구주택건설촉진법제44조의 주택조합	주택법 제32조의 주택조합
가. 지역조합 : 동일 또는 인접한 시(특별시 및 광역시를 포함한다)·군에 거주하는 주민이 주택을 마련하기 위하여 설립한 조합. 나. 직장조합 : 동일한 직장의 근로자가 주택을 마련하기 위하여 설립한 조합. 다. 재건축조합 : 대통령령이 정하는 노후·불량한 주택을 철거하고 그 철거한 대지위에 주택을 건설하기 위하여 기존주택의 소유자가 설립한 조합.	가. 지역주택조합 : 동일한 특별시·광역시·시 또는 군(광역시의 관할구역에 있는 군을 제외한다. 이하 같다)에 거주하는 주민이 주택을 마련하기 위하여 설립한 조합. 나.직장주택조합 : 동일한 직장의 근로자가 주택을 마련하기 위하여 설립한 조합. 다. 임대주택조합 : 주택을 임대하고자 하는 자가 임대주택을 건설 또는 매입하기 위하여 설립한 조합. 라. 리모델링주택조합 : 공동주택의 소유자가 당해 주택을 리모델링하기 위하여 설립한 조합.

주택재개발조합은 구주택건설촉진법제 44조의 규정에 의한 조합이 아니며 현행 주택법제32조의 규정에 의한 조합의 범위에도 포함되지 아니하므로 도시및주거환경정비법에 의한 정비사업조합의 일종이 되는 것이다. 그러나 조택 재건축조합의 경우 종전에는 구주택건설촉진법 제44조의 규정에 의한 조합에 해당되었으나 현재는 도시및주거환경정비법의 의한 정비사업조합의 일종이나 지방세법 제109조제3항의 규정의 의거 비과세대상사업에서 제외되어 있다. 다만 2003. 1. 1이전에 사업승인을 받은 경우에는 종전의 규정을 적용하여야 함으로 지방세법 제105조 제10항의 규정에 의거 재건축조합이 취득한 부동산의 경우 재건축조합원이 취득한 것으로 의제하여야 하며 납세의무자도 조합원이 이에 해당하는 것이다.

(2) 종전 토지소유자의 경우

종전토지소유자는 관리처분계획을 인가받은 후 사업이 완료되면 도시및주거환경정비법 제54조제1항의 규정에 의거 사업시행자는 이전고시가 있은 때에는 지체 없이 대지확정측량을 하고 토지의 분할절차를 거쳐 관리처분계획에 정한 사항을 분양을 받을 자에게 통지하고 대지 또는 건축물의 소유권을 이전하여야 한다. 다만, 정비사업의 효율적인 추진을 위하여 필요한 경우에는 당

해 정비사업에 관한 공사가 전부 완료되기 전에 완공된 부분에 대하여 준공인가를 받아 대지 또는 건축물별로 이를 분양받을 자에게 그 소유권을 이전할 수 있다. 따라서 취득하는 대지 또는 건축물중 토지등소유자에게 분양하는 대지 또는 건축물은 도시개발법 제39조의 규정에 의하여 행하여진 환지로 보며, 동법 제48조제3항의 규정에 의한 보류지와 일반에게 분양하는 대지 또는 건축물은 도시개발법 제33조의 규정에 의한 보류지 또는 체비지로 본다.

[사례] 승계조합원의 취득세 과세표준적용

이 경우 준공인가를 받아 대지 또는 건축물별로 이를 분양받을 자에게 그 소유권을 이전하게 되면 종전 토지소유자는 대지나 건축물을 취득하게 되는 바 이 경우 환지로서 취득하게되는 부동산에 대하여 취득세 등 납세의무자는 분양 받는 자가 되나 이 부분도 지방세법 제109조 제3항의 규정에 의거 취득세 등이 비과세되나 첫째, 원조합의 경우 그 청산금에 해당하는 부분에 대하여 취득세를 납부하여야 하고 둘째, 승계조합원의 경우에는 새로이 취득하는 부동산에 종전 부동산의 가액을 공제한 차액에 대하여 취득세 등을 납부하여야 하는 것이다.

지방세법에서 도시재개발법에 의한 재개발사업의 시행으로 인하여 당해 사업의 대상이 되는 부동산의 소유자가 관리처분계획에 의하여 취득하는 토지 및 건축물에 대하여는 취득세를 비과세하도록 규정하면서 관리처분계획에 의한 취득부동산의 합계액이 종전의 부동산가액의 합계액을 초과하는 경우 그 초과액에 상당하는 부동산에 대하여는 취득세를 과세하도록 규정하고 있는바, 청구인의 경우 종전 부동산을 취득하면서 취득세 등을 납부하였으므로 이 사건 부동산의 취득하는 때에는 이 사건 부동산의 취득가액에서 종전 부동산취득가액의 차액에 대해서 징수결정하였어야 할 것임에도 이 사건 부동산에 대하여 신고납부한 취득세 등을 모두 수납징수결정한 것은 잘못임.(행자부 행심 2002-393, 2002. 12. 23.)

3. 취득시기, 과세표준, 비과세 및 감면범위

취득시기나 과세표준의 산출에 대하여는 도시개발법에 의한 경우와 유사하며 비과세 및 감면 범위에 대하여는 다소 차이가 있다. 특히, 주택재개발사업의 경우 지방세법상의 비과세 규정과 지방자치단체의 감면조례규정이 중복적으로 적용되는 경우가 발생되는 경우가 있는 것이다.

(1) 지방자치단체의 감면조례

(가) 감면내용

도시및주거환경정비법에 의한 주택재개발사업의 시행으로 인하여 취득하는 부동산으로서 다음 각호에서 정하는 부동산에 대하여는 취득세와 등록세를 면제한다. 다만, 부동산의 취득일부터 5년 이내에 지방세법 제112조제2항의 규정에 의한 과세대상이 되거나 관계법령을 위반하여 건축한 경우에는 면제된 취득세와 등록세를 추징한다.

1. 도시및주거환경정비법에 의하여 사업시행자로 지정 받은 자가 동법 제2조제2호(나)목의 규정에 의한 주택재개발사업의 대지조성을 위하여 취득하는 부동산
2. 제1호의 규정에 의한 사업시행자가 당해 사업의 관리처분계획에 따라 취득하는 주거용부동산
3. 도시및주거환경정비법에 의한 재개발사업의 최초 시행인가일 현재 부동산을 소유한 자가 제1호의 규정에 의한 사업시행자로부터 취득하는 전용면적 85제곱미터 이하의 주거용 부동산(도시및주거환경정비법 의하여 청산금을 부담하는 경우 그 청산금에 상당하는 부동산을 포함한다)

(나) 감면범위

①주택재개발사업시행자의 부동산 취득

도시및주거환경정비법에 의하여 사업시행자로 지정받은 자가 동법 제2조제2호(나)목의 규정에 의한 주택재개발사업의 대지조성을 위하여 취득하는 부동산의 경우에는 사업시행자가 사업시행과 관련하여 취득하는 부동산으로 취득세와 등록세를 면제한다.

이 경우 주택재개발정비사업조합이 조합원으로부터 토지 등을 신탁에 의한 방법으로 취득하는 경우 지방세법에 의거 비과세 규정이 적용되는 것이며 신탁이외 방법에 의한 경우에는 감면조례의 규정에 의거 감면대상에 해당하는 것이다.

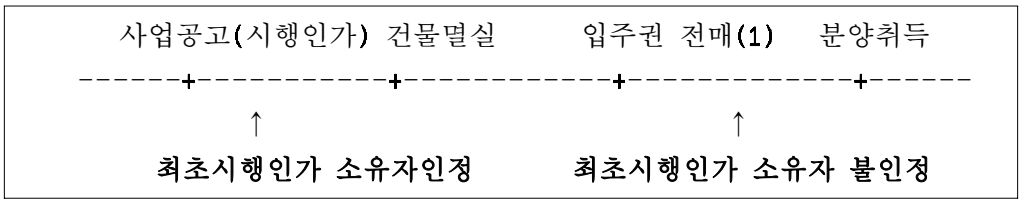
② 사업시행자가 관리처분계획에 따라 취득하는 주거용 부동산

사업시행자로서 주택재개발조합이 관리처분계획에 따라 취득하는 주거용 부동산을 취득하는 경우에는 감면대상에 해당하는 것이나 주거용 부동산이 아닌 근린생활시설이나 상가 등의 경우에는 과세대상에 해당하는 것이다. 다만, 그 부분이 체비지나 보류지로 되는 경우에는 그러하지 아니하다.

③ 재개발사업의 최초 시행인가일 현재 부동산(전용면적 85㎡ 이하)소유자

도시및주거환경정비법에 의한 재개발사업의 최초 시행인가일 현재 부동산을 소유한 자(원조합원)가 사업시행자로부터 취득하는 전용면적 85제곱미터 이하의 주거용 부동산을 취득하는 경우에는 취득세와 등록세를 면제하므로 도시및주거환경정비법에 의하여 청산금을 부담하는 경우라고 하더라도 그 청산금에 상당하는 부동산에 대하여도 취득세와 등록세를 면제하는 것이다. 여기서 도시및주거환경정비법에 의한 재개발사업 최초 시행인가 당시의 토지 및 건축물 소유자가 재개발사업정비구역 내에서 취득하는 토지 및 건축물(개량건축물 포함)에 대하여 취득세를 면제하는 것이므로 최초 사업인가 당시 토지 및 건축물 소유자로부터 입주권을 승계취득한 승계조합원의 경우에는 (속칭 딱지를 취득한 경우) 지방세법 제109조 제3항 제2호의 규정에 의거 비록 분양받는 공동주택이 전용면적 85제곱미터 이하라고 하더라도 새로이 취득하는 부동산 가액에 종전승계취득당시의 부동산 가액을 공제한 차액에 대하여는 취득세가 면제되지 아니하는 바, 이는 『최초 사업인가 당시의 부동산

소유자』는 도시재개발사업에 있어서는 당해 재개발정비사업구역 안의 대지 또는 건축시설의 소유자로서 도시및주거환경정비법에 의한 분양신청을 하여 관리처분계획에 따른 사업시행자의 분양처분에 의하여 대지 또는 건축시설을 분양 받을 자격이 있는 자(조합원 등)을 의미하나 그 소유자라는 개념속에는 사업시행인가 당시의 소유자 뿐만 아니라 그로부터 분양처분 이전까지 대지나 건축시설의 소유권을 취득하여 당해 조합원의 대지 또는 건축시설을 분양 받을 권리를 승계하는 자를 포함한다고 해석할 수도 있지만, 이는 대지나 건축시설 자체를 멸실 이전에 취득하는 경우에 한하는 것이고 그 멸실 이후에 아파트 분양권만을 취득하는 경우까지 포함된다고 할 수는 없다. 따라서 감면조례상에서의 감면대상자는 아니라고 하더라도 지방세법 제109조제3항의 규정에 의거 승계조합원의 경우에는 그 청산금범위 내에서는 비과세대상에 해당하는 것이다.



이는 사업시행인가당시 부동산소유자가 전용면적 85㎡ 이하의 주거용부동산을 환지처분으로 취득하는 경우에는 청산금을 부담하더라도 그 청산금에 상당하는 부동산에 대해서도 면제하는 것이 지방세법 제109조제3항의 환지취득에 따른 부동산의 경우 청산금에 상당하는 부분은 과세하는 것과는 차이가 있는 것이 다른 점이다.

지방세법상 환지취득비과세(제109조)	도시재개발관련 시도 감면조례
새로 취득한 부동산 가액의 합계액이 종전의 부동산가액의 합계액을 초과하여 도시재개발법등 관계법령에 의하여 청산금을 부담하는 경우 그 청산금에 상당하는 부동산에 대하여는 취득세를 부과한다.	도시및주거환경정비법에 의한 재개발사업의 최초 시행인가일 현재 부동산을 소유한 자가 사업시행자로부터 취득하는 전용면적 85제곱미터 이하의 주거용 부동산(도시재개발법에 의하여 청산금을 부담하는 경우 그 청산금에 상당하는 부동산을 포함한다)

[판례] 신뢰보호원칙의 적용과 감면

가. 납세의무의 성립시기를 전후하여 조세법령이 개정된 경우에 개정 전 후의 규정 중에서 납세의무가 성립한 당시에 시행되는 규정을 적용하여야 함은 법률불소급의 원칙상 당연하나, 조세법령이 납세의무자에게 불

리하게 개정된 경우에 있어서 납세의무자의 기득권 내지 신뢰보호를 위하여 특별히 경과규정을 두어 납세의무자에게 유리한 종전 규정을 적용하도록 하고 있는 경우에는 마땅히 종전 규정을 적용하여야 한다.

나. 1991. 12. 31 개정된 서울특별시 도시재개발사업에 대한 시세과세 면제하였거나 과세면제하여야 할 시세에 대하여는 종전의 규정에 의한다 라는 규정은 종전의 조례에 의하면 시세(등록세) 면제대상이 되어야 할 부동산등기가 조례의 개정으로 그 대상에서 제외된 경우에는 납세의무자의 기득권 내지 신뢰보호를 위하여 납세의무자에게 유리한 종전 조례를 적용한다는 특별규정이라고 보아야 한다.

다. 교육세법 제3조 제4호, 제5조 제1항 제4호 규정에 따르면 등록세가 지방세법이나 조례에 의하여 면제되는 경우에는 그 납부하여야 할 등록세액은 존재하지 아니하는 것이므로 다른 특별한 규정을 두지 아니하는 이상, 이 경우 등록세 면제자를 교육세의 납세의무자에 포함시킬 수 없다고 보아야 한다(대법원 94누 5502, 1995. 6. 30)

[판례] 감면조례의 무효여부

가. 도시재개발사업에서 소유자가 건축시설을 분양 받은 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 세제상으로 뒷받침하려고 함에 있고, 구 지방세법(1990. 12. 31, 법률 제4269호로 개정되기 전의 것) 제109조 제2항에서 말하는 소유자는 도시재개발사업에 있어서는 당해 재개발구역 안의 대지 또는 건축시설의 소유자로서 도시재개발법 제40조 소정의 분양신청을 하여 관리처분계획에 따른 사업시행자의 분양처분에 의하여 대지 또는 건축시설을 분양 받을 자격이 있는 조합원을 의미하는 것으로서 위 지방세법 조항이 취득세의 비과세 대상이 되는 목적물의 소유자의 범위에 관하여 아무런 제한을 가하지 아니하고 있으며, 조합원은 재개발사업 시행중에도 그가 소유하는 대지나 건축시설(다만, 이는 멸실 이전에 한하는 것일 것이다)의 소유권을 자유롭게 이전할 수 있고, 그 취득자는 그로 인한 취득세를 부담하게 되는 점등을 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.

나. 구 서울특별시 재개발구역 내 토지 및 건축물에 대한 시세과세 면제에 관한 조례(1989. 1. 10, 조례 제2394호) 제2조 제2호가 재개발사업의 시행에 따라 취득하게 되는 대지 또는 건축시설에 대한 취득세를 면제받는 대상자를 당해 재개발사업 시행인가 당시의 소유자에 한하도록 하였음은 상위법인 구 지방세법(1990. 12. 31, 법률 제4269호로 개정되기 전의 것) 제109조 제2항에 의하여 비과세대상의 기준이 되는 소유자의

범위를 부당하게 제한한 것으로서 그에 저촉되어 무효이다.(대법원 93누 9170, 1994. 4. 26)

[사례] 재개발구역내 아파트 취득시 취득세 감면

1. 서울특별시세감면조례 제16조제1항 본문 규정의 「도시재개발법에 의한 주택재개발 사업의 시행으로 인하여 취득하는 부동산」과 동항 제3호 규정의 「사업시행자로부터 취득하는 전용면적 85㎡이하의 주거용 부동산(도시재개발법에 의하여 청산금을 부담하는 경우 그 청산금에 상당하는 부동산을 포함한다)」이라 함은 도시재개발법의 절차에 따라 완공한 아파트를 동법 제38조 제3항 및 제39조 규정에 의하여 관리처분계획에 의한 분양처분으로 원시 취득하는 부동산을 의미하는 것이므로 동 관리처분계획에 의한 분양처분에 의하여 원시취득하는 것이 아니라 사업시행자로부터 보존등기된 아파트를 매매계약에 의하여 승계취득하는 경우에는 취득세·등록세 면제대상에 해당되지 아니함.(행자부 세정 13430-475, 99. 5. 24)

2. 서울특별시세감면조례 제14조 제1호의 규정에 의거 도시재개발법에 의하여 사업시행자로 지정 받은 자가 동법 제2조 제2호 나목의 규정에 의한 주택재개발사업의 대지조성을 위하여 취득하는 부동산에 대하여는 취득세와 등록세를 면제토록 규정하고 있으나 주택재개발 사업시행자가 주택재개발조합인 경우로서 조합이 청산이후 당해 토지를 조합원으로부터 취득한 경우라면 이에 해당되지 않으므로 취득세 등이 면제되지 아니함.(행자부 세정 13407-658, 2001. 12. 11)

3. 사업시행인가당시에 시행되던 재개발구역토지 및 건물에 대한 감면조례가 과세요건완성 전에 폐지된 경우에도 구감면조례 시행당시에 사업시행인가를 받지 않고 종전 사업시행자로부터 사업을 승계하여 명의변경인가를 받은 사업시행자라 하더라도 도시재개발법 제6조 제2항의 규정에 의거 사업시행자의 지위를 승계하였다면 구감면조례에 의한 도심재개발사업시행으로 인하여 취득하는 부동산에 대한 취득세와 등록세면제에 관한 권리·의무도 승계한 것으로 봄이 타당함.(행자부 심사 2000-635, 2000. 8. 29.)

4. 서울특별시세감면조례 제16조제1항 본문 규정의 「도시재개발법에 의한 주택재개발 사업의 시행으로 인하여 취득하는 부동산」과 동항 제3호 규정의 「사업시행자로부터 취득하는 전용면적 85㎡이하의 주거용 부동산(도시재개발법에 의하여 청산금을 부담하는 경우 그 청산금에 상당하는 부동산을 포함한다)」이라 함은 도시재개발법의 절차에 따라 완공한 아파트를 동법 제38조 제3항 및 제39조 규정에 의하여 관리처분계획에 의한 분양처분으로 원시 취득하는 부동산을 의미하는 것이므로 동 관리처분계획에 의한 분양처분에 의하여 원시취득하는 것이 아니라 사업시행자로부터 보존등기된 아파트를 매매계약에 의하여 승계취득하는 경우에는 취득세·등록세 면제대상에 해당되지 아니함. (행자부 세정 13430-475, 1999. 5. 24)

5. 서울특별시세감면조례 제16조 본문 규정의 「도시재개발법에 의한 주택재개발 사업의 시행으로 인하여 취득하는 부동산」과 동조 제3호 규정의 「사업시행자로부터 취득하는 전용면적 85㎡이하의 주거용 부동산(도시재개발법에 의하여 청산금을 부담하는 경우 그 청산금에 상당하는 부동산을 포함한다)」이라 함은 도시재개발법의 절차에 따라 완공한 아파트를 동법제38조제3항 및 제39조 규정에 의하여 관리처분계획에 의한 분양처분으로 원시 취득하는 부동산을 의미하는 것이므로 귀문의 경우 사실관계가 불분명하나 동 관리처분계획에 의한 분양처분에 의하여 원시 취득하는 것이 아니라 사업시행자에게 보존 등기된 아파트를 매매계약에 의하여 승계취득하는 경우에는 취득세 등록세 면제대상이 아님. 다만, 도시재개발법에 의한 관리처분계획(변경계획 포함)에 포함되어 분양처분에 의하여 전용면적 85㎡이하의 주거용 부동산을 취득하는 경우라면 면제대상(청산금 포함)임.(행자부 세정 13430-647, 1999. 5. 31)

6. 서울시세감면조례 제16조 제2호의 규정에 의하여 도시재개발법에 의한 사업시행자가 당해 사업의 관리처분계획에 따라 취득하는 주거용 부동산에 대하여는 취득세와 등록세가 면제되나, 주거용이 아닌 상가등은 취득세와 등록세가 면제되지 아니함.(행자부 세정 13407-1180, 1999. 9. 21)

6. 부산광역시세감면조례 제16조 제3호에 의거 도시재개발법에 의한 주택재개발사업의 시행으로 인하여 취득하는 부동산으로서 도시재개발법에 의한 재개발사업의 최초 시행인가일 현재 부동산을 소유한 자가 사업시행자로부터 취득하는 전용면적 85제곱미터 이하인 주거용부동산은 취득세와 등록세가 면제되나, 재개발사업의 최초 시행인가일 현재 부동산을 소유하고 있지 않았으므로 취득세와 등록세가 면제되지 아니함.(행자부 세정 13407-1227, 1999. 10. 6.)(행자부 세정 13407-231, 99. 11. 29)

6. 서울특별시세감면조례 제16조 규정에 의하여 도시재개발법에 의한 주택재개발사업의 최초 시행인가일 현재 부동산을 소유한 자가 사업시행자로부터 취득하는 전용면적 85㎡이하의 주거용 부동산에 대하여는 취득세와 등록세를 면제하는 것이나, 재건축사업으로 시행한 경우라면 동 감면규정이 적용되지 아니함.(행자부 세정 13407-319 '99. 12. 18)

Ⅴ. 주택조합관련 과세 적용문제

1. 개 요

주택법에 의한 주택조합이 주택조합용 부동산을 취득하는 경우에는 법 제105조제10항의 규정에 의거 주택법 제32조(구 주택건설촉진법 제44조)의 규정에 의한 주택조합이 당해 조합원용으로 취득하는 조합주택용 부동산(공동주택과 부대·복리시설 및 그 부속토지를 말한다)은 그 조합원이 취득한 것으로 본다라고 규정하고 있어서 취득세를 적용할 경우에는 납세의무자를 조합원으로 보고 있는 것이다. 등록세의 경우 새로이 신

축한 공동주택을 보전등기를 하는 경우에는 비록 주택조합이 건축주가 되더라도 조합원을 보전등기 권리자로 하게 되어 실제로는 등록세의 보전등기는 조합원 명의로 하게 되는 것이다. 또한 취득세가 비과세 적용되는 범위는 조합원용으로 취득하는 부동산에 대하여 비과세가 적용되므로 조합원용으로 취득하지 아니하는 상가등의 경우에는 비과세 대상에 해당되지 아니하고 주택조합이 취득세 등 납세의무가 발생하는 것이다.

2. 납세의무자 : 주택조합과 조합원

(1) 주택조합

주택법제32조의 규정에 의한 주택조합은 주택법 제2조 제9호에 의거 "주택조합"이라 함은 다수의 구성원이 주택을 마련하거나 리모델링하기 위하여 결성하는 조합으로서 첫째 지역주택조합은 동일한 특별시·광역시·시 또는 군(광역시의 관할구역에 있는 군을 제외)에 거주하는 주민이 주택을 마련하기 위하여 설립한 조합이고 둘째, 직장주택조합은 동일한 직장의 근로자가 주택을 마련하기 위하여 설립한 조합이며 셋째, 임대주택조합은 주택을 임대하고자 하는 자가 임대주택을 건설 또는 매입하기 위하여 설립한 조합이고 넷째, 리모델링주택조합은 공동주택의 소유자가 당해 주택을 리모델링하기 위하여 설립한 조합을 말한다.

이 경우 지방세의 납세의무자는 주택조합이 조합원용 공동주택부분 부동산에 한하여 조합원이 취득한 것으로 보는 것이나 일반분양용 공동주택이나 상가 등 일반건물에 대하여는 주택조합 자체가 납세의무를 부담하여야 한다.

그런데 종전에 법인격 없는 조합의 구성원인 조합원에 대하여 적용하는 것이나 2003. 7. 1이후에는 이 부분도 주택조합을 법인격이 있는 법인으로 설립하도록 하고 있는 이상 달리보아야 하나 현재 입법상으로는 법인인 주택조합이 취득하더라도 납세의무자는 조합원에게 있는 것이다. 따라서 주택조합을 법인으로 설립함으로서 상가등에 대한 취득세 등 지방세가 체납한 경우에는 제2차납세의무자로 조합원을 지정할 수가 있다 하겠다.

[사례] 조합주택용 부동산의 비과세 적용

1. 지방세법 제106조 제2항의 규정에 의거 국가·지방자치단체 또는 지방자치단체조합에 귀속 또는 기부채납을 목적으로 취득하는 부동산에 대하여는 취득세를 부과하지 아니하도록 규정하고 있으므로 취득세 등의 비과세대상에 해당되는지 여부의 판단은 취득세납세의무성립일 현재를 기준으로 하여 비과세요건을 모두 충족했는지 여부를 기준으로 판단하는 것이므로, 당해 부동산의 취득일 현재 국가 등에 기부채납할 것이 결정되어 있는 경우라면 취득세비과세대상에 해당되나, 납세의무성립일인 취득일 현재 국가 등에 기부채납할 것이 결정되어 있지 아니한 상태에서 취득한 경우라면 사후에 국가 등에 기부채납하더라도 취득세 등의 비과세대상에 해당되지 아니하는 것임.(행자부 세정-38, 2003. 5. 30.)

2. 청구외 ○○○는 무주택자의 주택마련

을 위하여 설립된 ○○○○○연합주택조합에 가입하였고, 위 주택조합은 ○○○○○아파트를 건립하기 위하여 이 사건 아파트부지를 취득하였으므로 청구 외 ○○○를 비롯한 위 주택조합의 조합원은 지방세법 제105조 제10항의 규정에 따라 공동으로 이 사건 아파트부지를 취득한 것으로 보아야 할 것이고, 청구인은 청구 외 ○○○로부터 위 주택조합의 조합원지위를 양수 받음으로써 이 사건 아파트부지 중 청구인의 토지지분을 포함한 권리·의무를 포괄적으로 취득한 점이 인정되므로 특별한 사정이 없는 한 위 토지지분의 취득에 대하여 지방세법 제105조 제1항 및 제2항의 규정에 따라 취득세 등을 납부할 의무가 있다 할 것임.(감사원 감심 2002-207, 2002. 12. 24.)

(2) 조합원

조합원의 경우 주택조합이 조합원용 공동주택용 부동산을 취득하는 경우에 취득세 등 에 대하여 비과세를 하는 것이며 이때 취득세 납세의무는 조합원이 부담하게 된다.

[사례] 재건축조합의 취득이후 조합원 지위 포기 시 취득세 납세의무 판단

지방세법 제105조 제10항의 규정에 의하여 주택건설촉진법 제44조의 규정에 의한 주택조합이 당해 조합원용으로 취득하는 조합주택용부동산은 그 조합원이 취득한 것으로 보는 것이므로 재건축조합이 건축한 신축아파트는 지방세법시행령 제73조 제4항의 규정에 의한 건축물에 대한 취득시기 이후에 재건축조합원의 지위를 포기하더라도 취득세납세의무가 있음. (행자부 세정 13407-243, 1999. 2. 24.)

3. 과세표준

주택조합이 조합원용 공동주택과 부대시설 및 상가등을 취득하는 경우 과세표준은 사실상의 취득가액이 되며 이 중 지방자치단체등에 기부채납하는 부동산이 있는 부분에 대하여는 그 부분에 대하여는 취득세가 비과세 된다.

그런데 주택부분에 있어서도 일반분양분과 조합원용이 각각 있을 경우에는 일반분양분과 조합원용 분에 대하여는 분양자와 조합원이 납세의무자로 하여 총공사비를 기준으로 면적별로 안분과세하는 것이다.

[사례] 재건축조합으로부터의 취득세 과세표준적용

지방세법관련규정에서 법인이 아닌 개인이 부동산을 취득한 경우 취득세 및 등록세의 과세표준은 시가표준액으로 하도록 규정하고 있고 재건축조합은 법인이 아니기 때문에 동 조합으로부터 취득할 경우의 과세표준은 시가표준액이고, 동 조합과 공사시공자인 법인이 연서하여 작성한 상가공급계약서 및 법인의 예금계좌에 입금한 무통장입금증은 지방세법에서 법인장부로 규정하고 있는 원장·보조원장·출납전표·결산서에 해당되지 아니함.(행심 2002-346, 2002. 9. 30)

이 때 일반분양하는 토지분에 대하여도 취득세 등을 분양 받는 자에 대하여는 안분

과세하는 것에 대하여 문제가 없으나 추징하는 부분에 대하여는 이견이 제시되고 있는 실정이다. 즉, 주택조합의 설립 후 조합원이 금전이나 토지 등을 조합에게 출연하여 주택조합이 제3자로부터 토지를 취득하거나 조합원으로부터 신탁방법 등으로 취득하게 되면 금전신탁으로 주택조합이 취득하는 토지에 대하여 조합원이 납세의무를 부담하나 당초 토지소유자가 토지를 주택조합에게 신탁하는 경우 신탁으로 취득하는 토지에 대하여는 조합원이 취득세 납세의무가 있으므로 새로이 취득세를 부담할 필요가 없게 된다.

그러나 그 이후에 주택조합이 사업승인을 득하여 제3자에게 분양할 일반분양분 토지가 있을 경우 이 부분에 대하여 추징하는 것이 소급과세로서 다소 문제가 되나 이 부분에 대하여 헌법재판소에 제소된 상태(2003아 903 위헌법률심판제청, 203. 9. 17)이므로 그 결과에 따라 판단하여야 할 것이다.

[사례] 일반분양전환용 공동주택에 대한 납세의무자 판단

조합주택을 건축할 당시 299가구 중 155세대를 조합원용으로 건축하였으나, 그 후 조합원 중 30명이 조합원분담금을 미납함에 따라 조합원자격을 상실하게 되었고, 이러한 조합원수의 축소로 인하여 직권제명된 조합원들의 조합원용부동산을 일반분양용으로 전환하게 되었다면 일반분양용으로 전환된 이건 아파트는 사실상 조합원의 자금으로 취득한 부동산으로서 청구인이 형식적인 취득자의 지위에 있는 것에 불과하다고 보기는 어렵다 하겠으므로 신축취득한 아파트 중 당초 조합원용이었다가 일반분양용으로 전환된 아파트 30가구에 대한 취득세납세의무자는 주택조합인 청구인에게 있다고 보는 것이 타당하다 하겠으며, 당초 직권제명된 조합원 30명이 이건 아파트에 대하여 신고납부한 취득세 등이 환부대상이 되는지 여부는 이건 부과처분과는 별개의 문제라 할 것임(행자부 심사 2001-184, 2001. 4. 30)

[사례] 주택조합에 대한 취득세 납세의무 판단

1. 조합원의 토지를 당해 조합에 각각의 지분을 신탁등기한 경우 그 신탁등기 토지분(1000제곱미터)에 대한 취득세 납세의무는 당해 조합원에게 있으며 당해 조합의 아파트 사용승인서교부일 이후 일반분양분 토지(200제곱미터)에 대한 취득세 납세의무는 일반분양을 받은 자에게 있음(행자부 세정 13407-27, 2001. 7. 2)

2. 주택건설촉진법에 의한 재건축조합이 조합원으로부터 조합주택용 토지를 신탁 받아 주택조합용 공동주택을 신축한 후 일부는 조합원에게 이전되고 일부는 일반분양하는 경우라면 당해 조택조합이 취득한 토지 중 조합원에게 이전되는 부분에 대하여는 조합원이 납세의무가 있으므로 주택조합은 취득세 납세의무가 없으나 일반에게 분양하는 부분의 토지는 주택조합용이 아니므로 조합이 취득세 납세의무가 있음.(행자부 세정 13407-679, 2002. 7. 24)

[사례] 주택조합의 취득과 과세표준적용 범위

지방세법시행령 제82조의 3 제1항에서 취득세의 과세표준이 되는 취득가격은 과세대상물건의 취득시기를 기준으로 그 이전에 당해 물건을 취득하기 위하여 거래상대방 또는 제3자에게 지급하였거나 지급하여야 할 일체의 비용(소개수수료·설계비·연체료·할부이자 및 건설자금에 충당한 금액의 이자 등 취득에 소요된 직접·간접비용(부가가치세 제외)을 포함하되 법인이 아닌 자가 취득하는 경우에는 연체료 및 할부이자를 제외)을 말하는바, 분양아파트취득시 취득세과세표준은 분양금액을 계약서상의 지급일보다 선납 또는 일시납함으로 인하여 계약내용에 따라 분양금액을 할인 받는 경우는 그 할인된 분양금액이 되고, 로얄층과 비로얄층으로 구분하여 차등분양가를 적용할 경우는 그 차등분양가액이 되는 것이며 조합원이 조합주택을 건축하기 위한 관련업무추진비를 부담한 경우 그 업무추진비도 취득세와 등록세의 과세표준에 포함함이 타당함(행자부 세정 13407-510, 2001. 5. 12.)

4. 신탁재산과 비과세 적용범위

(1) 취득세 비과세적용

주택조합이 조합원으로부터 신탁재산을 신탁하는 경우에는 그 신탁재산에 대하여는 비과세를 제외하도록 지방세법 제110조 제1호 단서에서 규정하고 잇으므로 신탁재산은 비과세 적용대상에서 제외하여야 한다.

[사례] 산탁해지로 취득하는 조합원용 부동산의 취득세 납세의무 판단

1. 지방세법 제105조 제10호의 규정에 의거 주택건설촉진법 제44조의 규정에 의한 주택조합이 당해 조합원용으로 취득하는 조합주택용부동산(공동주택과 부대·복리시설 및 그 부속토지를 말한다)은 그 조합원이 취득한 것으로 보도록 규정하고 있으므로, 주택건설촉진법 제44조의 규정에 의한 주택조합이 조합원으로부터 신탁에 의거 이전하는 부동산에 대하여도 당해 조합원소유부동산이므로 취득세납세의무가 없는 것임(행자부 세정 13407-439, 2002. 5. 11.)

2. 지방세법 제110조 제1호의 규정에 의거 신탁(신탁법에 의한 신탁으로서 신탁등기가 병행되는 것에 한한다)으로 인한 신탁재산의 취득으로서 위탁자로부터 수탁자에게 신탁재산을 이전하는 경우의 취득, 신탁의 종료 또는 해지로 인하여 수탁자로부터 위탁자에게 신탁재산을 이전하는 경우의 취득 등은 취득세를 비과세하나 주택건설촉진법 제44조의 규정에 의한 주택조합과 조합원간의 신탁재산의 취득을 제외토록 규정하고 있으므로 재건축조합원이 특정 건설사에게 토지에 대하여 신탁등기가 병행되는 신탁을 하고 당해 건설사에서 당해 토지 위에 공동주택을 신축한 후 당해 공동주택을 신탁해지를 원인으로 하여 조합원에게 이전하는 경우라면 당해 조합원은 토지의 경우 신탁의 해지로 자기 지분만큼만 취득하는 것에 한하여 취득세가 비과세되고, 건물부분은 신탁의 해지로 취득하는 것이 아니므로 취득세가 비과세되지 아니함(행자부 세정

13407-748, 2003. 8. 7.)

(2) 등록세 비과세 적용

지역·직장 주택조합은 집이 없는 동일 직장근무자 및 지역주민이 자기집을 마련키 위해 일정자격요건을 갖춘 무주택세대주로 20인 이상이 주택조합을 구성하고 집지을 땅을 매입하여 등록업자와 공동으로 주택을 건립하는 제도로 1977년부터 시행되었고 주택조합조합원 지위양도는 원칙적으로 불가능하나 주택건설촉진법시행령 제42조 제4항 제2호의 규정에 의하여 주택건설사업계획의 승인 이후에는 입주자로 선정된 지위를 양도(속칭 분양권 전매)할 수 있으며, 조합주택용 토지에 대하여는 조합원을 위탁자겸 수익자로, 조합을 수탁자로 하여 신탁계약을 체결하고 조합원과 조합이 공동으로 신탁을 원인으로 한 소유권이전 및 신탁등기를 하게 되는 것이다.

이 경우 직장·지역 주택조합이 조합비로 사업부지를 매입하여 그 매매를 원인으로 조합원 앞으로 소유권이전등기와 동시에 조합에게 신탁등기를 하는 것으로 소유권 이전등기에 대하여는 등록세를 1,000분의 30, 신탁등기에 대하여는 비과세를 하는 데 조합주택이 완공이 되면 건물에 대하여는 조합원이 보존등기, 토지지분은 조합과 조합원간의 계약 또는 조합의 신탁목적달성 즉, 신탁종료를 원인으로 신탁말소등기를 하고 위탁자겸 수익자인 조합원에게 소유권 이전하게 된다.

따라서 건물에 대하여는 1,000분의 8(보존등기세율)의 등록세를 납부하고, 토지분에 대하여는 신탁등기말소로 인해 소유권이전으로 등록세가 비과세되나 조합원의 지위를 양수한 자는 토지에 대하여 신탁원부상의 위탁자인 전 조합원을 변경하여야 하는데 위탁자겸 수익자 변경을 하지 아니하고 수익자만 변경을 하는 것으로 등기하게 되어 위탁자 변경을 한 경우에는 토지에 대하여 사실상 매매로 인한 소유권의 취득에 해당되어 1,000분의 30의 등록세를 납부하게 되는 바 신탁등기를 그대로 두고 위탁자만 변경하는 것은 사실상 불가능하며(대법원등기예규 제958호, 1998. 12. 10), 수익자만 변경하는 경우에는 기타세율인 3,000원의 정액세만 납부하게 된다.

추후 조합주택의 완공으로 인하여 신탁말소로 토지에 대한 소유권이전등기시 위탁자겸 수익자의 변경등기를 한 양수자에 대하여는 등록세가 비과세되나 수익자만을 변경한 양수자에 대하여는 소유권 이전에 대한 등록세를 부과하는 바 ① 사실상 매매로 인한 소유권이전으로 보아 1,000분의 30의 등록세를 납부해야 할 것인지 또는 ② 지방세법 제133조 제1호의 세율을 적용하여 1,000분의 10의 등록세를 납부할 것인지 여부가 문제제기가 된다.

이에 대하여 신탁법상의 신탁은 신탁설정자(위탁자)와 신탁을 인수하는 자(수탁자)와의 특별한 신임관계에 기하여 위탁자가 특정의 재산권을 수탁자에게 이전시키거나 기타의 처분을 하고, 수탁자로 하여금 일정한 자(수익자)의 이익을 위하여 또는 특정한 목적을 위하여 그 재산권을 관리·처분하게 하는 사법적 법률관계를 말하는 것으

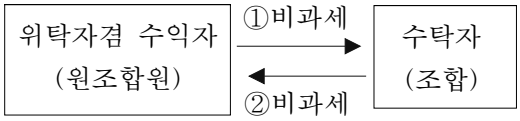
로 위탁자와 수탁자의 관계에 있어서 신탁재산은 수탁자의 개인 재산과 독립성을 가지고 있고, 신탁등기를 하여야 만이 제3자에게 대항을 할 수 있으며, 수탁자는 별도의 계약이 없는 한 신탁재산에 대한 처분을 할 수 없기 때문에 신탁을 원인으로 한 소유권이전은 형식적인 소유권이전으로 보아 취득세·등록세를 비과세 하는 것이다.

또한, 위탁자와 수익자가 동일인인 경우에는 신탁말소를 원인으로 한 소유권이전시 수탁자에게서 위탁자로 변경되는 사항도 형식적인 소유권이전으로 보아 등록세를 비과세 하는 것임. 또 수익자는 당해 신탁재산에 대한 이익을 향유하는 자이므로 신탁말소를 원인으로 수탁자에게서 수익자로 소유권이전시 일반적인 등록세 세율이 1,000분의 30임에도 불구하고 1,000분의 10이라는 저율의 등록세율을 적용하고 있으나, 위탁자와 수익자가 동일인이 아닌 경우에는 신탁말소로 수탁자에게서 위탁자에게 소유권이전시에는 사실상의 매매로 인한 소유권의 취득으로서 소유권이전에 대한 등록세를 납부하여야 한다.

주택조합의 조합원이 주택건설사업계획의 승인 이후에 입주자로 선정된 지위를 양도한 경우는 비록 신탁원부상 수익자 변경 방법에 의하여 등기를 하고 추후 조합주택이 완공된 후 신탁말소를 원인으로 주택조합으로부터 조합원의 지위를 양수한 수익자에게로 소유권이전시에는 권리의무승계계약서, 매매계약서 등에 의하여 사실상 조합원이 자기 지분의 토지를 매매한 것으로 이를 양수한 자는 지방세법 제133조의 세율(1,000의 10)이 아닌 지방세법 제131조 제1항 제3호의 세율(1,000분의 30)을 적용하여야 할 것이고 지방세법 제133조의 세율(1,000분의 10)은 신탁계산시 당초부터의 수익자에게 소유권이전되는 경우로서 사실상 매매 등이 아닌 경우에 적용하여야 하는 것으로 동 사안과 같은 경우에 저율의 세율을 적용한다면 일반부동산에 대한 소유권이전과의 과세형평을 고려해 볼 때 타당치 아니함으로 주택조합 조합원 지위변경은 형식상은 신탁재산의 수익자 변경방법을 취한다 하더라도 주택조합원의 지위를 양수한 자는 당초 조합원의 토지를 매매를 원인으로 하여 사실상 소유권이전등기를 한 것으로써 신탁해지로 주택조합원으로부터 소유권이전받는 시점에 1,000분의 30이 등록세율을 적용하여 납부하는 것이다.

(참고) 주택조합 조합원 지위변경관련 토지 등기의 등록세율

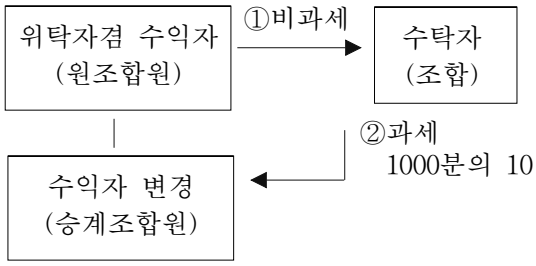
□ 위탁자와 수익자가 동일인인 경우



① 신탁을 원인으로 한 수탁자로의 소유권 이전등기 : 비과세

② 신탁해제를 원인으로 한 위탁자겸 수익자로의 소유권 이전등기 : 비과세

□ 위탁자와 수익자가 동일인이 아닌 경우



① 신탁을 원인으로 한 수탁자로의 소유권 이전등기 : 비과세

② 신탁해제를 원인으로 수익자에게의 소유권 이전등기 : 1,000분의 10

※ 위탁자겸 수익자인 원조합원이 승계조합원에게 위탁자변경을 하지 않고 수익자변경만을 하게 되어 실제로는 매매이므로 1,000분의 30의 세율을 적용한 세액을 납부하여야 함.

[사례] 주택조합의 조합원 지위변경시 등록세 적용 세율

'갑설'(지역·직장 주택조합 조합원의 지위변경시 신탁재산의 수익자 변경 방법을 취한다 하더라도 주택조합원의 지위를 양수한 자는 당초 조합원의 토지지분을 매매를 원인으로 한 토지의 사실상 소유권의 취득에 해당하는 것으로써 신탁해지를 원인으로 주택조합으로부터 소유권이전받을 때에 지방세법 제131조 제1항 제3호의 규정에 의한 세율을 적용하여 등록세를 납부하여야 함)이 타당함.(행자부 세정 13407-328, 2002. 4. 3.)

[사례] 주택조합용 부동산 관련 취득세 등 비과세 적용

1. 지방세법 제105조 제10호의 규정에 의거 주택건설촉진법 제44조의 규정에 의한 주택조합이 당해 조합원용으로 취득하는 조합주택용부동산(공동주택과 부대·복리시설 및 그 부속토지를 말한다)은 그 조합원이 취득한 것으로 보도록 규정하고 있으므로 귀문의 경우 주택건설촉진법에 의한 재건축조합이 조합원으로부터 조합주택용토지를 신탁받아 주택조합용공동주택을 신축한 후 일부는 조합원에게 이전되고 일부는 일반분양하는 경우라면 당해 주택조합이 취득한 토지 중 조합원에게 이전되는 부분에 대하여는 조합원이 납세의무가 있으므로 주택조합은 취득세납세의무가 없으나 일반에게 분양하는 부분의 토지는 주택조합용이 아니므로 조합이 취득세납세의무가 있음.(행자부 세정13407-679, 2002. 7. 24.)

2. 구지방세법시행령(2000. 12. 29. 대통령령 제17052호로 개정 이전의 것) 제73조 제1항에 유상승계취득의 경우에는 그 계약상의 진금지급일(계약상 잔금지급일이 명시되지 아니한 경우에는 계약일부터 30일이 경과되는 날)에 취득한 것으로 본다. 다만 잔금을 계약상의 지급일 전에 사실상 지급한 경우 그 사실상의 잔금지급일에 취득한 것으로 본다고 규정되어 있고 같은법시행령 제73조 제4항에서는 건축허가를 받아 건축하는 건축물은 사용승인서교부일(사용승인서교부일 이전에 사실상 사용하거나 임시사용승인을 받은 경우는 그 사실상의 사용일 또는 임시사용승인일)을 취득일로 본다고 규정되어 있는바 주택조합의 당초 조합원이 1999.5.에 조합원자격의 명의양도에 따른 잔금을 완납 받고 조합원명의변경승인이 이루

어지지 않은 상태에서 건물에 대한 가사용승인을 받은 경우라면 건물분에 대한 취득세도 당초 조합원에게 있음.(행자부 세정 13407-371, 2001. 9. 26.)

3. 건축물로서 취득세과세대상이 되는 시기는 사용승인을 받은 경우는 사용승인서교부일이 되고, 그 전에 사실상 사용하거나 임시사용승인을 받은 경우에는 그 사실상의 사용일 또는 임시사용승인일이 취득일이 된다 할 것이므로 그 이후에 매매계약에 의거 취득한 이 사건 쟁점 부동산에 대하여 신고납부한 취득세를 징수한 처분은 적법하고, 사업시행자자격으로 원시취득한 부동산과, 그 이후에 사업시행자간 지분율조정 등으로 인한 관리처분계획변경인가를 받고 새로이 취득한 부동산은 재개발사업으로 인한 취득세면제규정을 해석함에 있어 동일하게 적용할 수는 없다 하겠으며, 지분을 추가로 취득한 부분은 동 조례에 의한 면제대상이 될 수 없음.(행자부 행심 2001-470, 2001. 9. 24.)

4. 지방자치단체의 징수금의 체납처분에 관하여는 이 법에 특별한 규정이 있는 것을 제외하고는 국세체납처분의 예에 의한다고 규정하고 있고, 국세징수법에서 세무서장은 납세자에게 제14조 제1항(납기전징수사유) 각호의 사유가 있어 국세확정 후에는 당해 국세를 징수할 수 없다고 인정되는 때에 국세로 확정되리라고 추정되는 금액의 한도내에서 납세자의 재산을 압류할 수 있다고 규정하고 있으므로 공동수급인이 되어 한국은행과 공사계약을 체결한 경우 공동수급체는 단순히 그 구성원들의 내부 사이의 조합이 아니라 대외적으로도 민법상의 조합에 해당하므로 공동수급체가 공사를 시공함으로 인하여 한국은행에 대하여 가지는 공사대금채권은 조합채권으로서 조합원전원에게 합유적으로 귀속한다 할 것이어서 조합의 구성원인 1인에 대한 채권자인 과세관청이 조합채권에 해당하는 공사대금에 대하여 압류할 수는 없음.(행자부 행심 2001-174, 2001. 4. 30.)

5. 당초 토지를 제1주택조합이 (주)○○○로부터 취득·등기하였다가 1998. 9. 28.에 수탁자경질을 원인으로 하여 제2조합명의로 소유권을 이전등기한 후 1998.10.30.에 다시 제2조합을 합유로 하여 제3조합인 청구인명의로 수탁자변경등기(신탁등기병행)를 이행한 것으로서, 제1조합이 이건 토지를 취득하고 소유권이전등기를 이행할 당시에는 제2조합과 제3조합원은 조합원으로 되어 있지 않았던 상태이며, 그 후 제2조합원이 추가로 모집됨에 따라 제2조합을 구성하고, 제1조합소유의 이건 토지를 제2조합명의로 이전등기 하였다가 제3조합원이 추가로 모집됨에 따라 다시 제2조합과 합유로 제3조합(청구인)명의로 수탁자변경등기를 한 것이므로, 토지를 승계취득한 것으로 봄이 마땅하다 할 것이며, 지방세법 제110조 및 제128조에서 신탁법에 의한 신탁등기를 병행한 부동산의 취득·등기에 대하여는 취득세와 등록세를 비과세하도록 규정하면서, 그 단서에서 주택조합과 조합원간의 신탁재산 취득에 대하여는 비과세대상에서 제외하도록 명문규정을 두고 있는 바와 같이 금전신탁의 경우는 비과세대상에 해당되지 아니한다 하겠으므로, 토지의 취득을 승계취득으로 보아 취득세 등을 부과고지한 처분은 정당함.(행자부 행심 2001-124, 2001. 3. 27.)