

주택조합용 부동산에 대한 비과세적용 쟁점 해설

전 동 흔

행정안전부 도세과 서기관

1. 개요

주택조합용 부동산에 대하여 지방세법 제110조 제1항 제1호의 규정에 의거 신탁(「신탁법」에 의한 신탁으로서 신탁등기가 병행되는 것에 한한다)으로 인한 신탁재산의 취득에 대하여 비과세를 적용하나, 「주택법」 제32조의 규정에 의한 주택조합 및 「도시 및 주거환경정비법」 제16조제2항의 규정에 의한 주택재건축조합과 조합원간의 신탁재산 취득을 제외하고 있다. 또한 중복과세문제를 피하기 위하여 지방세법 제105조 제10항의 규정에서 「주택법」 제32조의 규정에 의한 주택조합과 「도시 및 주거환경정비법」 제16조제2항의 규정에 의한 주택재건축조합이 당해 조합원용으로 취득하는 조합주택용 부동산(공동주택과 부대·복리시설 및 그 부속토지를 말한다)은 그 조합원이 취득한 것으로 보고 있다.

그런데 주택조합과 조합원의 관계를 어떻게 설정할 것인가에 대하여 별도의 규정을 두고 있지 아니하기 때문에 그에 따른 과세문제가 발생하는 것이다. 민법상 조합¹⁾의 경우 조합원의 집합체로 보는 관점이나 지방세법이나 주택법상의 조합은 조합원과의 별개의 인격체로 구분되는 점이 차이가 있는 것이다. 이와 같이 민법상의 조합과 주택법상의 조합의 차이에서 발생하는 지방세법상의 적용 법리를 어떻게 적용하여야 하는 것이 관건이다.

주택조합용 부동산에 대하여 그간 제기된 쟁점사항을 보면 첫째, 조합에 대한 납세의무의 적격성

문제와 그로 인한 연대납세의무 등 납세의무의 확대문제가 있으며 둘째, 신탁 및 신탁해지를 통하여 취득하는 부동산에 대하여 비과세 중복적용 문제를 해소하기 위한 부동산을 신탁에 따른 비과세배제 적용범위가 있으며 셋째, 일반분양분 토지에 대하여 취득시기와 취득세 납세의무에 대하여 최근 주택조합용 부동산에 대한 과세에 대하여 대법원 판례등에서 종전의 운영과는 달리 다른 결정을 함으로서 주택조합용 부동산에 대하여 취득세 등을 어떻게 과세하여야 하는지가 쟁점과제이다.

2. 주택조합의 납세의무 적격성

(1) 주택조합의 법인격문제

(가) 주택조합과 주택재건축조합의 설치근거

주택법 제2조 제9호의 규정에서 “주택조합”이라 함은 다수의 구성원이 주택을 마련하거나 리모델링하기 위하여 결성하는 조합을 말하며 그 유형은 지역주택조합, 직장주택조합 및 리모델링주택조합으로 구분하고 있다.

- 지역주택조합 : 동일한 특별시·광역시·시 또는 군(광역시의 관할구역에 있는 군을 제외한다. 이하 같다)에 거주하는 주민이 주택을 마련하기 위하여 설립한 조합
- 직장주택조합 : 동일한 직장의 근로자가 주택을 마련하기 위하여 설립한 조합
- 리모델링주택조합 : 공동주택의 소유자가 당해 주택을 리모델링하기 위하여 설립한 조합

1) 민법 제703조 내지 제724조의 규정에 의거 조합계약에 의해 성립되며 조합은 단체를 이루어 공동사업을 경영하기 때문에 개인의 힘으로는 달성할 수 없는 목적을 달성하는 데 이용된다. 다만 사단법인에 비해 조합원의 개성이 강하여 단체성이 약하고 법인격을 가지지 않는 것이 보통이다. 단체의 유형과 법인격의 유무는 입법정책의 문제로서 법인 아닌 사단이 있는 반면 법인인 조합(합명회사)도 있다(상법 제195조). 조합에는 민법상 조합 외에 특수한 목적을 위해 설립된 노동조합이나 농업협동조합 등과 같이 조합이라는 명칭을 사용하지만 그 조직이 사단적이고 법인격을 가지고 있는 특별법상의 조합이 있다. 민법은 채권권에 조합에 관한 규정을 두고 있는데, 그 조합규정은 법인격 유무나 명칭 여하를 막론하고 특별법에 의해 그 적용이 금지·제한되지 않는 한 조합의 실체를 갖춘 단체에 대해 적용된다. 조합계약은 낙성(諾成)·불요식(不要式) 계약이며 유상·쌍무 계약이다. 다만 일반 쌍무계약과 달라 각 조합원의 채무는 모두 공동목적에 의해 결합되어 있는 점에 특색이 있고, 이로 인해 쌍무계약에 관한 규정이 조합에 적용되는 데 제한을 받는다. 조합은 법인격이 없으므로 대외활동은 대리형식에 의해 행해지고 소송당사자가 될 수 없다. 조합원의 출자나 기타 조합재산은 조합원의 합유(合有)에 속하고 따라서 합유에 관한 규정이 적용된다(제704조). 조합채무는 전조합원이 조합재산을 가지고 공동책임을 지는 외에 각 조합원이 개인재산으로 일정비율의 책임을 지게 되는데, 이 책임은 병존적이며 조합원의 교체는 조합의 동일성에 영향을 주지 않는다.

주택조합의 설치는 주택법 제32조의 규정에 의하여 설치되는 바, 다수의 구성원이 주택을 마련하거나 리모델링하기 위하여 주택조합을 설립하고자 하는 경우에는 관할 시장·군수·구청장의 인가를 받아야 하며 인가받은 내용을 변경하거나 주택조합을 해산하고자 할 때에도 동일하다라고 규정하고 있으며 인가를 받는 주택조합의 설립방법·설립절차, 주택조합 구성원의 자격기준 및 주택조합의 운영·관리 등에 관하여 필요한 사항은 대통령령으로 정한다라고 규정하고 있다.

도시정비사업이라 함은 「도시 및 주거환경정비법」에서 정한 절차에 따라 도시기능을 회복하기 위하여 정비구역안에서 정비기반시설을 정비하고 주택 등 건축물을 개량하거나 건설하는 사업을 말하며 그 유형은 주거환경개선사업, 주택재개발사업, 주택재건축사업 및 도시환경정비사업을 말한다.

- 가. 주거환경개선사업 : 도시저소득주민이 집단으로 거주하는 지역으로서 정비기반시설이 극히 열악하고 노후·불량건축물이 과도하게 밀집한 지역에서 주거환경을 개선하기 위하여 시행하는 사업
- 나. 주택재개발사업 : 정비기반시설이 열악하고 노후·불량건축물이 밀집한 지역에서 주거환경을 개선하기 위하여 시행하는 사업
- 다. 주택재건축사업 : 정비기반시설은 양호하나 노후·불량건축물이 밀집한 지역에서 주거환경을 개선하기 위하여 시행하는 사업
- 라. 도시환경정비사업 : 상업지역·공업지역 등으로서 토지의 효율적 이용과 도심 또는 부도심 등 도시기능의 회복이나 상권활성화 등이 필요한 지역에서 도시환경을 개선하기 위하여 시행하는 사업

(나) 주택조합의 법인격성

「주택법」 제32조의 규정에 의한 주택조합과 「도시 및 주거환경정비법」 제16조제2항의 규정에 의한 주택재건축조합이 법인격을 구비하였는가?

일반적인 민법상의 조합의 경우 법인격이 없는 것이 보통이다. 즉 민법 제703조제 1항의 규정에서 조합은 2인이상이 상호출자하여 공동사업을 경영할 것을 약정함으로써 그 효력이 생기며 조합원의 출자 기타 조합재산은 조합원의 합유로 하기 때문에 조합원의 재산과 조합의 재산을 별도로 구분하지

아니하고 있는바 이는 조합원과 조합은 동일한 것으로 별개의 인격체로 구분하고 있지 아니하기 때문이다.²⁾

그러면 주택조합을 조합원과 조합의 관계를 동일한 동일한 것으로 보게될 경우 주택조합이 취득한 부동산을 조합원이 취득한 것으로 보게될 것이다. 이는 주택조합과 조합간의 관계에 있어서 민법상의 조합의 법리가 적용될 것이다.³⁾

그러나 주택법상의 주택조합은 조합원이 주택조합을 설립하고 조합원과 주택조합은 별개의 인격체로 구성하고 있으며 2003. 7. 1부터 주택조합은 법인등기를 하도록 하고 있어 주택조합은 법인격을 갖춘 법인이 되고 조합원과는 별개의 인격체에 해당하는 것이다.

이와 같이 주택조합이 법인등기를 한 경우에는 조합원과는 별개의 인격체가 되는 것이므로 주택조합이 취득하는 부동산을 주택조합이, 조합원이 취득하는 부동산을 조합원이 납세의무도 각각 성립하게 되는 것이라 할 것이다.

그러나 주택조합이 취득하는 부동산을 주택이 조합이 납세의무가 발생하는 것으로 보고 나중에 주택조합으로부터 조합원이 취득하는 부동산에 대하여 다시 조합원에게 납세의무를 부여하는 경우에는 취득세의 이중과세 문제가 발생하게 되는 것이므로 이를 고려하여 지방세법 제105조 제10항에서 도시 및 주거환경정비법 제16조 제2항(구주택건설촉진법 제44조)의 규정에 의한 주택조합(※ 2003.5.29. 법률 제6916호로 개정되기 이후 2005.12.31. 법률 제7843호로 개정되기 전의 지방세법에서는 주택건설촉진법 제44조에 의한 주택조합을 주택법 제32조에 의한 주택조합으로, 2005.12.31. 개정된 지방세법에서는 주택법 제32조에 의한 주택조합 및 도시 및 주거환경정비법 제16조 제2항에 의한 주택재건축조합으로 각각 개정됨)이 당해 조합원용으로 취득하는 조합주택용 부동산(공동주택과 부대·복리시설 및 그 부속토지를 말한다)은 그 조합원이 취득한 것으로 본다 고 규정하고 있다.

이와 같이 지방세법상에서는 주택조합원과 주택조합의 관계를 별개의 인격체로 보지 아니하고 동일한 인격체로 의제하고 있으며 특히, 주택조합이 취득한 부동산을 조합원이 취득한 것으로 의제하도록 함으로서 제2차 납세의무의 적용배제 등 문제가 발생하게 되는 것이다.

2) 대법원 1994. 6. 28선고, 92다36052, 무주택 주민들이 조합원이 되어 조합원들의 공동주택을 건립하기 위하여 설립한 지역조합인 주택조합이 공동주택건설사업이라는 단체고유의 목적을 가지고 활동하고 있고, 규약 및 단체로서의 조직을 갖추고, 구성원의 가입 탈퇴에 따른 변경에 관계없이 단체 그 자체가 존속하는 등 단체로서의 주요사항이 확정되어 있다면, 이는 이른바 비법인사단에 해당한다.

3) 대법원 1996. 4. 12선고 96다3807 주택조합은 그 소유의 자금으로 조합원의 건물을 신축 분양하는 것이 아니라 공정에 따라 조합원으로부터 각자 부담할 건축자금을 제공받아 조합원의 자금으로 이를 건축하는 것이므로, 건축절차의 편의상 조합명의로 그 건축허가와 준공검사를 받았다고 하더라도 그 건물의 소유권은 조합원이 아닌 일반인에게 분양된 주택부분 및 복리시설 등을 제외하고는 특단의 사정이 없는 한 건축자금의 제공자인 조합원들이 원시취득한 것으로 보아야 한다.

또한 지방법 제110조 제1호에서 신탁(신탁법에 의한 신탁으로서 신탁등기가 병행되는 것에 한한다)으로 인한 신탁재산의 취득으로서 그 가목의 위탁자로부터 수탁자에게 신탁재산을 이전하는 경우의 취득 및 그 나목의 신탁의 종료 또는 해지로 인하여 수탁자로부터 위탁자에게 신탁재산을 이전하는 경우의 취득에 해당하는 것에 대하여는 취득세를 부과하지 아니한다고 하면서 그 단서에서 도시 및 주거환경정비법 제16조 제2항(구주택건설촉진법 제44조)의 규정에 의한 주택조합과 조합원간의 신탁재산취득을 제외한다고 하고 있으며, 이는 지방세법 제105조 제10항의 규정에서 주택조합이 취득한 것은 조합원이 취득한 것으로 의제하고 있어서 중복 비과세 문제가 발생하는 경우 주택조합에서 조합원으로 신탁해제를 원인으로 취득하는 부동산에 대하여 비과세를 하게 되기 때문이다.

(2) 주택조합의 납세의무 적격문제

(가) 조합원 납세의무 의제설

지방세법 제105조 제10항에서 도시 및 주거환경정비법 제16조 제2항(구주택건설촉진법 제44조)의 규정에 의한 주택조합이 당해 조합원용으로 취득하는 조합주택용 부동산(공동주택과 부대·복리시설 및 그 부속토지를 말한다)은 그 조합원이 취득한 것으로 의제하고 있는바, 이는 주택조합은 허상에 불과하고 실질적인 취득의 주체는 조합원이라는 관점이다.(대법원 1996. 4. 12선고 96다3807 동일한 취지 참조)

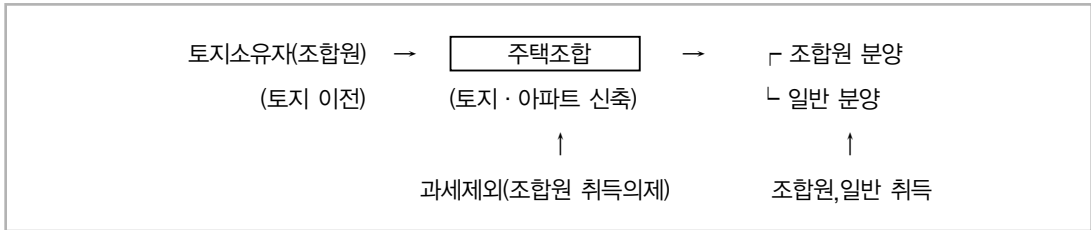
즉 조합원으로부터 금전이나 부동산을 신탁 받아 새로운 부동산을 취득하는 경우 그 부동산은 조합원이 제공한 금전이나 부동산이 변동된 것임으로 종전의 금전이나 부동산이 화체(化體)된 것에 불과한 것이다. 이는 실질과세의 원칙 적용 측면에서도 적용할 수가 있다.

주택조합이 취득하는 부동산은 그 취득의 실질이 조합원으로부터 각자 부담할 건축자금을 제공받아 조합원의 자금으로 이를 건축하는 것이므로, 건축절차의 편의상 조합명의로 그 건축허가와 준공검사를 받았다고 하더라도 그 건물의 소유권은 조합원이 아닌 일반인에게 분양된 주택부분 및 복리시설 등을 제외하고는 특단의 사정이 없는 한 건축자금의 제공자인 조합원들이 취득한 것이기 때문이다.

그러나 주택조합이 취득한 부동산에 대하여 조합원이 취득하는 것으로 의제하도록 하는 입법에 대하여 검토해 보면 2003. 7. 1부터 주택조합을 별개의 법인격으로 보고 있으므로 주택조합과 조합원과의 관계를 동일한 인격으로 보는 관계에서 별개로 보는 관계로 재설정할 필요가 있는 것이다.

왜냐하면 종전과 같이 주택조합을 민법상의 조합으로 보아 주택조합이 취득하는 부동산을 조합원

이 취득하는 것으로 의제하게 되면 추후 주택조합이 일반분양분으로 매각하는 토지에 대하여 과세할 수 없게 되는 문제가 발생하게 되는 것이다. 즉, 주택조합이 조합원으로부터 부동산을 취득하는 경우 조합원이 취득하는 것으로 의제하게 되고 그 취득토지는 추후 분양용으로 전환된다고 하더라도 조합원이 취득 의제한 토지이기 때문에 취득행위가 발생되지 아니하였고 나아가 취득시기나 취득가액을 논할 필요가 없어지게 되는 것이다.



(나) 제2차 납세의무 적용

① 제2차 납세의무 요건

지방세법상 제2차 납세의무자로서의 요건으로는 지방세법 제20조에서 법인이 해산한 경우에 있어서 당해법인에 부과될 지방자치단체의 징수금 또는 당해법인이 납부 또는 납입할 지방자치단체의 징수금을 납부 또는 납입하지 아니하고 잔여재산을 분배하거나 인도함으로써 인하여 그 법인에 대하여 체납처분을 집행하여도 징수할 금액에 부족이 있을 경우에는 청산인과 잔여재산을 분배 또는 인도받은 자가 체납에 관계되는 지방자치단체의 징수금에 대하여 제2차납세의무를 진다. 다만, 청산인은 분배 또는 인도한 재산을 한도로, 잔여재산의 분배 또는 인도를 받은 자는 그 받은 재산을 한도로 각각 납부 또는 납입할 의무를 진다라고 규정하고 있다. 이 경우 주택조합에 체납한 지방세에 대하여 조합원을 제2차 납세의무자로 볼수가 있는 것인가?

- ① 주된 납세자가 법인이 해산할 것
- ② 징수금을 미납부 또는 미납입
- ③ 잔여재산을 분배하거나 인도
- ④ 징수할 금액에 부족이 있을 경우
- ⑤ 청산인과 잔여재산을 분배 또는 인도받은 자
- ⑥ 받은 재산을 한도로 각각 납부 또는 납입

② 법인의 해산

지방세법상 제2차 납세의무자로서의 요건중에 청산인등에 대한 제2차 납세의무를 부여하기 위해서는 당해 채납자가 법인이어야 한다는 점이다.

여기서 법인이라 함은 관련 근거 법령에 의거 법인격을 부여 받고 성립등기를 함으로서 법인격을 부여 받는 것이기 때문에 비록 근거법령에 의거 법인격을 받을 수 있는 조직 등을 구비 하였다고 하더라도 성립등기를 하지 아니하는 이상 비법인 사단인 법인격이 없는 단체로 존속하게 되는 것이다.⁴⁾

따라서 법인으로서의 여부를 판단하는 가장 중요한 요건은 법인으로서 설립등기를 하는 지 여부에 따라 판단하는 것인 만큼 설립등기를 하지 아니하는 이상 그 실체는 법인이 아니라는 결론에 도달하게 되는 것이다. 설령 국세기본법 제13조의 규정에서 법인격없는 단체라고 하더라도 “이법과 세법을 적용한다”라고 규정하고 있어 이의 범위에는 지방세의 규정은 적용되지 아니하기 때문에 법인격없는 단체를 법인으로 의제하여 적용할 수가 없는 것이다.⁵⁾

이와 같은 근거를 토대로 볼 때 이권 조합의 경우도 주택건설촉진법 제44조 및 동법시행규칙 제32조에 의거 설립한 조합이라고 하지만 법인등기를 하지 아니하는 이상 법인으로 볼 수가 없는 것이다. 따라서 법인의 해산에 해당되지 아니하는 이상 제2차 납세의무의 구성요건에 해당되지 아니한다. 다만 법인등기를 한 경우에는 주택조합이라면 다음과 같은 요건을 구비하여야 할 것이다.

③ 잔여재산을 분배하거나 인도

첫째, 법인이 해산을 통하여 잔여재산을 분배하거나 인도를 하여 그 재산을 분배받는 등의 행위가 발생되어야 하는 바, 잔여재산의 범위는 법인이 해산함으로써 발생하는 잔여재산을 의미하기 때문에 당해 법인의 총자산에서 총부채를 제외한 나머지 잔여재산을 의미하는 것이다. 이와 같이 해산이라는 절차에 의거 잔여재산이 발생하는 경우에 해당되어야 할 것이다.

둘째, 분배 받거나 인도 받는 경우를 의미할 것이므로 여기서 분배라 함은 「배분」이라 함은 법인이 청산하는 경우에 있어서 잔여재산을 사원, 주주, 조합원, 회원 등에게 원칙적으로 출자액에 따라 분배하는 것을 말하며(민법 제724조 제2항, 상법 제260조, 제269조, 제538조, 제612조 참조), 「인도」라 함은 법인이 청산하는 경우에 있어서 잔여재산을 민법 제80조(잔여재산의 귀속) 등의 규정에 의하여 처분하는 것을 말한다.

4) 대법원1996. 2. 3선고, 93다23862 판결

5) 「지방세법」 제111조제5항 및 동법 시행령 제82조의2에서 규정하고 있는 법인은 법률에 의하여 성립한 법인격 있는 사단·재단 기타 단체를 의미함.(법제처 유권해석, 2006. 1. 17)

따라서 법인의 청산절차에 의거 잔여재산을 귀속 등을 받게 되는 경우에 이에 해당한다고 할 것이나 청산절차에 의하지 아니하고 단지 법인의 해산을 하여 재산을 이전받게 되는 경우에는 잔여재산이 아닐 뿐만 아니라 분배라거나 인도에 해당되지 아니하게 되는 것이다.

④ 청산인과 잔여재산을 분배 또는 인도받은 자

제2차 납세의무를 부담하게 되는 자의 범위는 청산인과 잔여재산을 분배 또는 인도받은 자에 해당되어야 하기 때문에 청산인이라 함은 정관의 규정, 주주총회의 결의 또는 법원에 의하여 선임(법정청산인)되어, 현존사무의 종결, 채권의 추심과 채무의 변제, 재산의 환가처분 및 잔여재산의 분배 등과 같은 해산법인의 청산사무를 집행하는 자를 말하며 잔여재산을 분배받은 자는 잔여재산을 관련 규정 등에 의거 처분하게 됨으로서 그 재산을 귀속받게 되는 경우를 의미한다고 하여야 할 것이다. 그러하기 때문에 이와 같은 귀속절차를 통하지 아니하고 무상 승계취득하게 되는 경우에는 전혀 제2차 납세의무를 부여 받을 수가 없게 되는 것이다.

【사례】 재건축조합원의 청산인의 제2차납세의무 적용요건

“분배”라 함은 법인이 청산하는 경우에 있어서 잔여재산을 사원, 주주, 조합원, 회원 등에게 원칙적으로 출자액에 따라 분배하는 것, “인도”라 함은 법인이 청산하는 경우에 있어서 잔여재산을 민법 제80조의 등의 규정에 의하여 처분하는 것을 말하는 것이므로 재건축조합에게 부과되거나 재건축조합이 납부할 취득세 등을 납부하지 아니하고 잔여재산을 분배 또는 인도한 때에 당해 재건축조합에 대하여 체납처분을 집행하여도 징수할 금액에 부족한 경우에는 청산인 또는 잔여재산의 분배 또는 인도를 받은 자는 제2차 납세의무를 부담하는 것이라 할 것임(행자부 세정-3019, 2007. 8. 2)

⑤ 나머지 요건(징수금을 미납부 또는 미납입, 징수할 금액에 부족이 있을 경우 및 받은 재산을 한도로 각각 납부 또는 납입)

나머지 요건에 대하여는 쟁점사항과 직접관련이 없고 실익이 없으므로 논외로 한다.

⑥ 소결 : 제2차 납세의무 적격성 검토

첫째, 미등기 주택조합의 경우 법인설립등기를 하지 아니한 이상, 법인격이 없는 단체에 해당되므로 제2차 납세의무로서의 적격성이 없는 것이다. 조세법률주의에 의거 세법의 적용은 엄격히 해석하

고 적용하여야 함으로 지방세법 제20조의 규정에 의하여 법인이 해산한 경우가 전제가 되어야 하기 때문에 법인이 아닌 법인격 없는 단체의 경우에는 동법을 적용할 수가 없게 되는 것이다.

둘째, 주택조합이 부동산을 취득한 것은 청산절차에 의거 잔여재산을 취득한 점이 아니라는 점이다. 설령 제2차 납세의무를 부여하지 아니한다고 하더라도 이건 조합을 민법상의 「조합」으로 보아서 그 법률적 효과가 조합원 전원에게 귀속하고, 조합의 자산은 구성원 전원의 합유이며, 채무는 전원이 무한책임이기 때문에 조합원에게 납세의무가 있다는 의견을 도출할 수가 있을 것이다.

또한 주택조합의 경우와 같이 주택조합이 분양하는 일반분양분도 사실상 조합원의 건축부담비용을 절감하는 등 실질적·경제적 이익이 조합원에게 돌아가기 때문에 「실질과세의 원칙」과도 부합되어 사실상 소유자로 과세한다는 논리가 있다. 그러나 그에 대한 반대견해는 조합원이 아닌 일반인에게 분양된 주택부분 및 복리시설 등을 제외하고는 특단의 사정이 없는 한 건축자금의 제공자인 조합원들이 원시취득한 것으로 보아야 할 것이다(대법원 96다3807, 1996.4.12.)라고 판시하고 있으므로 일반 분양분 아파트에 대해서는 조합원이 사실상 취득한 것으로 볼 수 없기 때문에 조합원에게 납세의무를 지을 수 없다는 것이다.

즉 제2차납세의무의 확대는 세법에서 정하는 바에 따라 엄격히 적용하여 부당한 재산권침해를 방지하여야 하는바 주택조합과 조합원의 관계는 지방세법에서 규정하는 연대납세의무 또는 제2차납세의무 성립요건이 충족한다고 볼 수 없으므로 조합원에게 연대납세의무 또는 제2차납세의무를 지을 수 없으며, 일반분양분 조합아파트의 경우 조합원을 원시취득자로도 볼 수 없으므로 조합원에게 납세의무를 지을 수 없고 따라서 납세의무자인 조합이 해산되었다면 당해 조합에 부과된 지방세는 결론처분하여 납세의무를 소멸시키는 것이 타당하다는 견해이다.

최근 대법원판례(1994.6.24. 및 1996.5.10.)에서의 조합원과 조합의 관계에 관한 해석으로 볼 때 조합원을 사실상의 취득자로 보는 데는 무리가 없고, 조세행정의 측면에서 볼 때에도 지방세회피를 목적으로 분양즉시 조합을 해산하는 등 지방세법을 악용하는 사례를 방지하고 과세권을 확보하는 효과가 기대되기 때문에 조합원을 사실상 취득자로서 납세의무가 있는 것으로 보는 것이 타당할 것이다(행자부 심사 2001-174 참조).

미등기 주택조합은 구주택건설촉진법 제44조의 규정에 의거 설립된 법인격없는 단체로서 조합이 해산되기 이전에 취득한 부동산에 대하여 이건 조합이 법인해산으로 취득한 부동산으로 보아 제2차 납세의무를 부여하는 것은 부당한 처분이라 할 것이다.

3. 주택조합에 대한 과세 범위

주택조합에 대한 과세범위에 관한 지방세법상 적용규정은 단순하다. 지방세법 제105조 제10규정(조합원 취득의제)과 지방세법 제110조 제1항 제1호 규정(신탁규정 적용 배제)이 적용된다. 그러나 실무상 과세범위를 판단하는데는 쟁점이 있다.

- ① 취득주체 : 주택조합, 조합원(당초 조합원, 승계조합원)
- ② 과세물건 : 신축공동주택, 토지
- ③ 과세표준
- ④ 세율 : 취득세, 등록세 세율(중과세)
- ⑤ 다른 조합과의 비교 : 주택조합, 주택재건축조합

(1) 취득주체

(가) 주택조합

지방세법 제105조 제10항에서 「주택법」 제32조의 규정에 의한 주택조합 및 「도시 및 주거환경정비법」 제16조제2항의 규정에 의한 주택재건축조합이 당해 조합원용으로 취득하는 조합주택용 부동산(공동주택과 부대·복리시설 및 그 부속토지를 말한다)은 그 조합원이 취득한 것으로 의제하고 있어 원칙적으로 납세의무는 조합원이 된다. 따라서 주택조합은 주택조합 명의로 취득하더라도 조합원을 대행하여 취득하게 됨으로 취득행위는 있으나 취득세 납세의무는 없는 것이다.

이와 같은 논리하에서 취득세 미납세 과세문제가 발생한 경우 주택조합을 납세의무자로 할 수는 없게 된다. 그러나 주택조합이 취득하더라도 조합원이 취득하는 것으로 의제하는 부분은 조합원용으로 취득하는 조합주택용 부동산(공동주택과 부대·복리시설 및 그 부속토지를 말한다)에 한정하기 때문에 조합원용으로 취득하는 조합주택용 부동산이 아닌 경우에는 주택조합이 납세의무가 발생하게 되는 것이다.

이 경우 조합원용으로 취득하는 조합주택용 부동산에 해당하는지 여부에 대하여는 언제 판단하여야 하는 것인가?

이에 대하여는 지방세법 제29조 제1항에서 규정한 납세의무 성립일을 기준으로 판단하여야 할 것

이다. 따라서 주택조합이 신축하는 공동주택의 경우 신축시점을 기준으로 조합주택인지 아니면 일반 분양용 공동주택인지를 구분하여야 할 것이다. 그리고 그 부속토지의 경우도 취득시기를 기준으로 판단하여야 한다. 제3자로부터 토지를 취득하는 경우에는 그 잔금지급일이 되고 조합원으로부터 신탁을 통하여 취득하는 경우에는 신탁등기일에 취득하는 것이 된다.

【사례】 일반상가용 부동산에 대한 취득세 납세의무

지방세법 제110조 제1호에서 신탁으로 인한 신탁재산의 취득으로서 다음 각목의 1에 해당하는 취득은 취득세를 부과하지 아니한다라고 규정하고 가목에서 위탁자로부터 수탁자에게 신탁재산을 이전하는 경우의 취득, 나목에서 신탁의 종료 또는 해지로 인하여 수탁자로부터 위탁자에게 신탁재산을 이전하는 경우의 취득, 다목에서 수탁자의 경질로 인하여 신수탁자에게 신탁재산을 이전하는 경우의 취득이라고 규정하고 있고, 지방세법 제128조 제1호에서 신탁으로 인한 재산권 취득의 등기 또는 등록으로서 다음 각목의 1에 해당하는 등기·등록에 대해서는 등록세를 부과하지 아니한다라고 규정하고 가목에서 위탁자로부터 수탁자에게 이전하는 경우의 재산권 취득의 등기 또는 등록, 나목에서 위탁자만이 신탁재산의 원본의 수익자가 된 신탁재산을 수탁자가 수익자에게 이전할 경우의 재산권 취득의 등기 또는 등록, 다목에서 신탁의 수탁자 경질의 경우에 신수탁자의 재산권 취득의 등기 또는 등록이라고 규정하고 있으므로, 주택조합의 부동산 중 조합원지분에 대해서는 취득세와 등록세가 비과세되는 것이고 상가 등 기타 지분에 대하여는 주택조합에게 취득세 및 등록세의 납세의무가 있는 것임.(행자부 세정과-401, 2004.03.11)

【사례】 합의해제와 취득세 납세의무

A주택조합이 서울 소재 아파트 부지를 확보하기 위하여 토지 소유자인 C와 부동산매매계약을 체결하고 계약금과 중도금을 지급하였으나 자금사정으로 그 매매계약서상의 연대보증인인 B가 A주택조합의 권리의무를 승계하여 동 사업을 추진하다가 잔금을 완납하지 아니한 상태에서 매도인인 C와 협의하여 당초 매매계약을 합의해제한 경우라면 B는 취득세와 등록세의 납세의무가 없음(행자부 세정-3630, 2007. 9. 6)

(나) 조합원

주택조합용 부동산에 대하여는 조합원용으로 취득하는 부분에 한정하여 주택조합이 취득하더라도 조합원이 취득하는 것이 됨으로 취득세 등 납세의무는 조합원에게 있는 것이다.

【사례】 주택조합용 공동주택에 대한 납세의무

지방세법 제105조 제10항에서 “주택건설촉진법 제44조의 규정에 의한 주택조합이 당해 조합원용으로 취득하는 조합주택용부동산(공동주택과 부대복지시설 및 그 부속토지를 말한다)은 그 종업원이 취득한 것으로 본다”라고 규정하고 있고, 같은법시행령 제73조 제4항에서는 건축허가를 받아 건축하는 건축물에 있어서는 사용승인서교부(사용승인서교부일 이전에 사실상 사용하거나 임시사용승인을 받은 경우는 그 사실상의 사용일 또는 임시사용승인일)을 취득일로 보도록 규정하고 있는바 당초 조합원이 조합원자격을 매도하였으나 그 매수인명으로 조합원변경승인(1999.8.)이 이루어지기 이전인 1999.6. 당해 조합주택에 대해 임시사용승인이 되었다면 당해 건물분에 대한 취득세는 임시사용승인일 현재 당해 조합주택의 조합원에게 있음.(행자부 세정13407-236, 2001.08.18.)

【사례】 조합원에 대한 취득세 납세의무

지방세법 제105조 제10항에서 주택조합이 당해 조합원용으로 취득하는 조합주택용부동산은 그 조합원이 취득한 것으로 본다”고 규정하고 있으므로, 주택조합이 토지대금을 완납하였다면 이는 조합원 A가 취득한 것이고 추후 조합원의 명의를 갑으로 변경되었다면 조합원 갑은 조합원 A의 토지지분을 승계취득한 것이므로 조합원 갑 또한 취득세납세의무가 있는 것임.(행자부 세정과-710, 2005.02.14)

(다) 승계조합원

당초조합원으로부터 취득하는 승계조합원은 조합원으로서의 지위를 승계하기 때문에 그 지위를 승계하기 위해서는 조합원 지분을 취득하여야 하는 것이다. 이 경우 주택조합이 건축하고 있는 공정에 따라 지분의 범위가 다소 달라질 수가 있으나 주택조합용 공동주택을 건축중인 경우에는 토지지분만이 취득의 대상이고 건축중인 건물은 취득의 대상에서 제외된다. 그러나 승계조합원이 토지 지분을 취득하면서 지불하게 되는 입주권(일종의 프리미엄)에 대하여도 과세하게 되는 지 여부가 쟁점대상이나 취득에 소요되는 일체의 비용으로 과세대상으로 보아야 할 것이다.

【사례】 입주권취득에 대한 과세 범위

종전에는 재건축·재개발아파트 조합원 지위승계시 당초 조합원의 토지지분에 대한 권리가격만을 신고하고 입주권, 분양권은 별도 표기하지 않았으나 공인중개사의 업무 및 부동산거래신고에 관한 법률이 개정됨에 따라 ‘07.6.29부터 재건축·재개발아파트의 입주권 취득을 위한 종전 토지에 대한 거래신

고를 실제 거래금액(계약금, 중도금, 잔금)으로 신고하고 있으므로 재건축·재개발아파트 조합원 지위 승계에 따른 입주권 취득시 수반되는 종전 토지 거래신고시 종전 토지가액(권리가격)에 추가지불액(프리미엄)을 합한 실제 거래가격으로 신고한 금액을 취득·등록세 과세표준으로 함(행자부 세정-4259, 2007. 10. 18)

【사례】입주권에 대한 과세표준 적용 범위

재건축·재개발아파트 승계조합원은 당초 조합원의 토지지분을 취득하여야만 조합원 지위(입주할 수 있는 권리)를 승계받아 추후 입주할 수 있는 자격을 얻는 것이며, 추가 지불액(일명 프리미엄)에는 토지의 가격상승에 대한 기대치도 같이 반영된 것으로 볼 수 있어 전적으로 추후 준공될 건축물의 가격상승에 대한 기대치만을 반영한 것이라고 보기는 어렵다 하겠으므로, 입주권 거래 신고제 시행과 관련하여 재건축·재개발아파트 조합원 지위승계시 수반되는 종전 토지 취득에 따른 취득·등록세 과세표준은 “종전 토지 권리가액(감정평가액)에 추가지불액(일명 프리미엄)을 포함한 가액”이 되는 것이고 따라서 공동주택의 분양권 및 재건축·재개발 입주권에 대한 실거래가 신고제 시행(2007.6.29) 이후 재건축·재개발아파트 승계조합원이 당초 조합원으로부터 취득하는 종전 토지에 대하여는 “종전 토지 권리가액에 추가 지불액을 합한 가액”을 취·등록세 과세표준으로 적용함(행자부 세정-4604, 2007. 11. 6)

【사례】승계조합원에 대한 취득세 납세의무

주택재개발사업 및 주택재건축사업 등을 추진하기 위하여 설립된 조합은 도시및주거환경정비법 제18조 제1항에서 법인으로 한다고 규정하고 있고, 지방세법 제273조의 2에서 사실상 취득가격이 입증되지 아니하는 개인간 유상거래로 부동산을 취득하여 소유권이전등기(토지는 토지와 건물을 통합평가하는 주택의 부속토지를 등기하는 경우에 한한다)를 하는 경우에는 등록세의 100분의 25를 경감한다고 규정하고 있는바, 지역주택조합은 도시및주거환경정비법 제18조 제1항에서 규정하고 있는 조합에 해당되지 않아 법인격이 없는 단체에 해당되나 법인격이 없는 지역주택조합이 건축한 공동주택을 제3자가 취득한 경우 분양계약서 등에 의하여 사실상 취득가격이 입증된다면 이는 사실상 취득가격이 입증되지 않는 개인간의 거래로 볼 수 없어 상기 지방세법 제273조의 2 제2항의 감면규정 적용대상이 되지 않음. (행자부 세정과-281, 2005.01.17)

(2) 과세물건

(가) 신축공동주택

주택조합이 신축하는 공동주택에 대하여는 조합원이 취득하는 것으로 의제하기 때문에 실제 건축주는 주택조합이 되나 조합원용으로 취득하는 공동주택(복리, 부대시설 포함)에 대하여는 납세의무자는 조합원이 납세의무자가 되는 것이다. 이 경우 주택조합원이 취득하는 것으로 의제하는 것은 취득 당시(예: 신축공동주택의 납세의무 성립일)에 조합원자격이 있는 자에 한정하여야 함으로 당초 조합원은 물론 승계조합원도 포함된다. 다만 준공일 이후에 승계조합원은 제외되고 그 이전 조합원이 납세의무를 부담하게 되는 것이다.

그러나 조합원용으로 취득하는 공동주택(복리, 부대시설 포함)이 아닌 일반분양분 공동주택이나 아파트 단지내의 상가등 부분에 대하여는 주택조합이 납세의무자에 해당하는 것이다.

(나) 토지

토지의 경우 주택조합이 조합원으로부터 납부받은 금전으로 토지를 취득하는 경우에는 제3자로부터 토지를 취득하게 되나 이에 따른 취득세등 납세의무는 조합원이 납세의무를 부담하게 되는 것이다.

그리고 공동주택을 신축한 후 대지권을 구분 분양할 경우 3가지로 취득하는 형태를 구분할 수가 있다.

첫째, 주택조합원용으로 토지의 대지권을 분양하는 경우이다. 즉 조합원에게 분양, 취득하게 되는 경우 기존 주택조합명의로 소유하고 있으나 신탁해지 등의 방법으로 명의상 조합원에게 변경하더라도 조합원 자기소유물건을 취득한 것이므로 별도의 납세의무가 발생되지 아니한다.

둘째, 주택조합이 토지의 대지권을 분양받는 경우이다. 이는 주택조합이 일반분양용으로 대지권을 취득하게 되는 것이므로 신탁해지의 방법으로 명의상 주택조합이 취득하게 되는 것이다. 그러나 이 경우 주택조합이 일반분양분에 해당하는 대지권을 취득으로 볼 것인가 여부가 쟁점사항이다.

이에 대하여 검토하면 주택조합이 기왕에 취득하여 소유하고 있는 상태는 조합원등으로부터 위탁받아 취득하고 있는 상태이며 추후 신탁해지를 통하여 일부는 조합원용으로 대지권을 나누어 주고 나머지 일반분양분으로 주택조합이 대지권을 소유하게 되는 것이다. 그러므로 이를 새로운 취득으로 볼 것인가에 대하여 보면 신탁해지라는 방식으로 종전의 토지중 일부를 대지권이라는 형식으로 취득하게 되나 이는 기존의 토지를 분할하여 취득하게 되는 것이기 때문에 취득의 본질적인 의미에서 본다면

면 새로운 사실상의 취득으로 볼 수가 없는 것이다.

설령 이를 신탁해지를 통하여 주택조합이 대지권을 취득한 것으로 본다고 하더라도 언제 취득한 것인가? 이에 대하여 취득의 시기는 신탁해지를 통하여 취득한 경우에는 신탁해지일을 취득일로 보아야 하고 그 시점에 납세의무가 성립하는 것이다.

그러면 그 이전에 주택조합이 취득한 토지에 대하여 주택조합원용으로 취득하는 토지가 아니기 때문에 추정할 수가 있는 것인가? 이에 대하여 별도의 주택조합이 조합원용으로 직접 사용하지 아니하고 다른 용도에 사용하는 경우에 별도의 추정조항이 없기 때문에 추정을 할 수가 없는 것이다.

【사례】 주택조합의 일반분양분 토지에 대한 취득세 납세의무

취득세부과대상에 관한 위와 같은 규정내용과 1997년 개정 지방세법의 개정취지 등에 비추어 볼 때, 1997년 개정 지방세법 제110조 제1호 단서는 수탁자인 주택조합과 위탁자인 조합원 사이에 이루어지는 신탁재산에 관한 형식적인 소유권이전행위 등을 취득세 과세대상으로 전환하기 위하여 신설된 것이 아니라, 당시 신설된 제105조 제10항에 의하여 주택조합이 취득하는 조합주택용 부동산 중 조합원이 취득한 것으로 간주되는 부동산의 경우 더 이상 제110조 제1호에 의한 비과세대상으로 유지할 필요가 없어졌기 때문에 신설되었으므로, 위 제110조 제1호 단서의 ‘신탁재산 취득’은 주택조합과 조합원간의 ‘모든’ 신탁재산 이전을 의미하는 것이 아니라 ‘제105조 제10항에 의하여 조합원이 취득한 것으로 간주되는 신탁재산 이전’만을 의미한다고 해석함이 상당하다. 주택조합이 조합원 소유의 토지를 조합주택용 부동산으로 취득하면서 신탁등기를 경료하는 경우 조합원용에 해당하는 부분은 제105조 제10항에 의하여 조합원이 취득한 것으로 간주되어 주택조합에 대한 취득세 과세대상이 되지 않고, 조합원용에 해당하지 않는 부분은 제110조 제1호 단서가 적용되지 않고 제110조 제1호 본문이 적용되어 이 또한 주택조합에 대한 취득세 과세대상이 되지 않는다. 따라서, 재건축조합이 조합원 소유의 토지를 취득하면서 신탁등기를 경료하는 경우에는 비록 그 신탁재산인 토지가 후에 일반분양용 집합건물의 대지권의 목적인 토지가 된다 하더라도, 취득세 과세대상이 되지 않는 것임(대법원 2006두15929, 2008. 2. 14, 2006두9320, 2008. 2. 14, 2006두18331, 2008. 2. 14)

<사실관계>

-00조합은 서울 강남구 00동 907-2 대 2,750.8㎡ 지상 00아파트의 재건축을 목적으로 결성된 재건축조합으로 2003. 3. 25. 주무관청의 설립인가, 2003. 7. 29. 법인설립등기함,
-00주택조합원 50세대는 2003. 7.경 각자 소유한 토지지분을 00조합에게 신탁등기하고, 00조합

은 위 토지에 66세대의 공동주택을 신축하여 그 중 16세대는 일반분양함.

2005. 4. 26. 준공인가를 받고, 00조합은 2005. 6. 21. 위 공동주택에 관하여 소유권보존등기를 경료함.

-00주택조합원으로부터의 토지신탁을 해지하고, 조합원 분양 공동주택의 대지권등기는 조합원 앞으로, 일반 분양 공동주택의 대지권 등기는 원고 조합 앞으로 각 경료함. (총 대지면적은 2,750.8㎡ 중 일반 분양 부분은 640.226㎡에 해당하는 지분(‘일반분양용 토지’)임)

-00조합은 2005. 5. 24. 00조합이 일반분양용 토지를 취득하였다는 이유로 2,106,343,540원을 과세표준으로 하여 산출한 취득세 42,126,870원을 신고하고, 납부함

【종전 해석사례】

(심사결정) 일반분양용 토지에 대한 취득세 납세의무

1. 주택건설촉진법에 의하여 설립된 주택조합이 조합원용으로 취득하는 부동산에 한하여 조합원이 취득한 것으로 보도록 규정하고 있으며, 이렇게 조합주택이 조합원용으로 취득한 부동산에 대하여 조합원을 납세의무자로 보도록 규정하고 있는 것은 조합과 조합주택을 별개의 납세주체로 볼 경우 조합이 부동산을 취득할 때와 당해 부동산을 조합원에게 소유권을 이전할 경우 각각 취득세 납세의무가 발생함으로써 이중과세가 되는 것을 방지하기 위하여 사실상 취득자인 조합원을 납세의무자로 보도록 규정하고 있는 것으로서, 청구인의 경우 조합주택을 건축할 당시 299가구 중 155세대를 조합원용으로 건축하였으나, 그후 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 이 건 아파트에 대한 처분청의 취득세 등 부과처분은 아무런 잘못이 없음.(행정자치부 심사결정 제2001-184호, 2001.4.30.)

2. 일반분양용 공동주택 소유권보존등기시 대지권으로 설정등기를 경료하여 청구인명의로 제3자에게 분양처분을 하게 되는 과정을 보면, 이 사건 토지는 재건축주택사업이 사용승인 후 신탁이 종료되면서 조합원용토지가 조합원에게 반환되고 나머지 일반분양용토지에 대한 청구인명의로 대지권 등기를 함으로써 이루어진 별도의 새로운 취득(헌재결정 2003헌가19, 2005.6.30.)에도

해당된다고 할 것일 뿐만 아니라 청구인이 사업시행자가 되어 주택사업을 진행한 후 사업비 충당 등을 위하여 비조합원에게 이를 분양하는 일종의 수익사업에 해당한다 할 것(서울행정법원 2005.12.29. 선고, 2005구합27253)으로서, 처분청이 조합이 일반분양분 토지의 취득에 대하여 과세하는 것이 실질과세의 원칙상 합목적성이 있다(행심2007-131, 2007.03.26)

【해석사례】 일반분양분으로 전환한 조합원지분에 대한 취득여부 판단

지역주택조합의 조합원이 건축물 사용승인 전에 그 지위를 상실함에 따라 당초 조합원용 부동산을 일반분양용으로 전환한 경우라면 주택조합이 조합명의로 제3자에게 공급하는 것이므로, 당초 조합원용 부동산이라 하더라도 일반분양용으로 전환 공급되는 부분에 대한 취득세 납세의무는 당해 주택조합에 있다고 봄(행정자치부 심사결정 제2001-184호, 2001.4.30. 참조).(행자부 세정-2364, 2007. 6. 20)

-지역주택조합이 조합원의 금전신탁을 통하여 사업부지를 취득하고 취득세와 등록세를 납부한 다음 건축공사를 진행하였으나 건축물 사용승인 시점까지 당초 조합원이 그 지위를 유지하지 못하고 상실함에 따라 이를 일반용으로 전환 공급하는 경우 당초 조합원용 사업부지 일부를 지역주택조합이 취득한 것으로 볼 수가 있는지 여부

【해석사례】 주택조합용부동산의 취득

주택조합원 부동산을 취득함에 있어 원조합원의 자격 상실 또는 박탈로 인하여 새로 편입되는 승계조합원은 원조합원이 양도한 토지의 지분을 취득하는 것이므로 부동산거래를 발생하게 되는 것으로서, 지역주택조합의 원조합원이 건축물 사용승인 전에 그 지위를 상실함에 따라 원조합원의 토지지분을 일반용으로 전환하여 제3자에게 공급하는 경우라면 지역주택조합이 원조합원의 지분을 취득한 승계조합원으로서의 지위에서 당해 지분을 제3자에게 이전하는 것으로 봄이 타당하다 하겠으므로, 당해 주택조합은 해당 부분에 대하여 취득세를 납부하여야 하는 것임(행자부 세정-3016, 2007. 8. 2)

-조합원의 지위박탈로 인하여 당초조합원의 지분을 조합이 인수한 경우에는 취득에 해당되는지 여부가 쟁점사항으로 부동산 등기부상 신탁등기부에는 조합용으로 취득한 것으로 되어 있어 사실상의 취득으로 볼 수가 없음

【해석 사례】 지역주택조합원의 지위

조합주택이 조합원용으로 취득한 부동산에 대하여 조합원을 납세의무자로 보도록 규정하고 있는

것은 조합과 조합원을 별개의 납세주체로 볼 경우 조합이 부동산을 취득할 때와 당해 부동산을 조합원에게 소유권을 이전할 경우 각각 취득세 납세의무가 발생함으로써 이중과세가 되는 것을 방지하기 위하여 사실상 취득자인 조합원을 납세의무자로 보도록 규정하고 있는 것으로, 지역주택조합의 조합원이 건축물 사용승인 전에 그 지위를 상실함에 따라 당초 조합원용 부동산을 일반분양용으로 전환한 경우라면 주택조합이 조합명의로 제3자에게 공급하는 것이므로, 당초 조합원용 부동산이라 하더라도 일반분양용으로 전환 공급되는 부분에 대한 취득세 납세의무는 당해 주택조합에 있다고 봄(행정자치부 심사결정 제2001-184호, 2001.4.30. 참조).(행자부 세정-3024, 2007. 8. 2)

(3) 취득시기

주택조합이 취득하는 토지, 공동주택의 취득시기는 지방세법시행령 제73조의 규정에 의거 유상승계하는 토지는 사실상 잔금지급일, 신축하는 공동주택에 대하여는 임시사용승인일, 사용검사필증교부일 및 사실상 사용일이 취득일에 해당한다. 그리고 조합원으로부터 주택조합이 토지 등을 신탁에 의거 소유권이 이전된 경우에는 신탁등기일을 취득시기로 볼 수가 있는 것이다.

【사례】승계조합원의 취득시기

주택조합원의 지위를 양수한 자는 당초 조합원의 토지지분을 매매를 원인으로 사실상 소유권의 취득에 해당하는 것으로서 신탁해지를 원인으로 주택조합으로부터 소유권을 이전받을 때에 지방세법 제131조 제1항 제3호의 규정에 의한 세율을 적용하여 산출한 등록세를 납부하여야 하는 것이며, 청구인의 경우 청구인이 지급한 잔금 중에 등록세분이 포함되어 있었다고 하더라도 이는 당초 조합원과 청구인의 매매 계약에 따른 매매대금으로서 지급한 것에 불과할 뿐이고 실제로 청구인이 이 사건 아파트 토지지분의 사실상 소유권을 취득한 것에 대한 등록세납부는 아니라고 할 것이며, 청구인이 이 사건 아파트의 조합원 지위를 승계함으로써 이 사건 아파트의 토지지분을 취득하고, 주택조합으로부터 신탁해지를 원인으로 소유권을 이전받았음에도 토지분 등록세를 신고납부하지 아니하였음이 분명한 이상, 이 사건 등록세 등을 부과한 처분은 적법함.(행심2004-201, 2004.07.26)

그런데 주택조합이 공동주택을 신축한 이후 조합원이나 일반인에게 분양하는 경우에는 그 취득일은 언제로 보아야 할 것인가?

주택조합이 신탁해지로 인하여 공동주택을 조합원에게 이전하게 되는 것이므로 이 경우 신탁해지

를 원인으로 한 신탁등기일을 취득일로 보아야 한다. 그러나 조합원이 아닌 일반인에게 분양하는 부동산에 대하여는 주택조합이 일반 분양받은 자로 부터 잔금을 지급받은 경우에 취득일은 잔금지급일이 되는 것이다.

【사례】 신탁해지로 인한 주택조합용 부동산의 취득시기

지방세법 제105조 제10항에서 주택법 제32조의 규정에 의한 주택조합과 도시및주거환경정비법 제16조 제2항의 규정에 의한 주택재건축조합이 당해 조합원용으로 취득하는 조합주택용부동산(공동주택과 부대·복리시설 및 그 부속토지를 말한다)은 그 조합원이 취득한 것으로 본다고 규정하고 있으므로, 재건축조합이 일반분양분 아파트 부속토지는 조합원용으로 취득한 것이 아니므로 취득세과세대상이 되므로 재건축조합에게 취득세납세의무가 있는 것이며, 이 경우 일반분양하는 부분의 토지에 대해 조합이 조합원으로부터 취득하는 날은 토지에 대한 신탁등기일(신탁등기종료일)로 보아야 하고, 취득세과세표준은 지방세법 제111조 제2항 제1호에서 규정한 토지에 대한 시가표준을 적용하는 것이며, 신탁등기일에 취득세를 신고납부할 당시 일반분양하는 부분의 토지면적이 확정되지 아니한 경우에는 지방세법 제71조 제1항의 규정에 의거 신탁등기일 이후 면적·가액이 확정되는 때 수정신고할 수 있는 것임. (행자부 지방세정팀-1397, 2005.06.29)

(4) 과세표준

(가) 주택조합용 공동주택

지방세법시행령 제82조의3 제1항 규정에서 취득세의 과세표준이 되는 취득가격은 과세대상물건의 취득의 시기를 기준으로 그 이전에 당해 물건을 취득하기 위하여 거래상대방 또는 제3자에게 지급하였거나 지급하여야 할 일체의 비용[소개수수료, 설계비, 연체료, 할부이자 및 건설자금에 충당한 금액의 이자등 취득에 소요된 직접·간접비용(부가가치세를 제외한다)을 포함하되, 법인이 아닌 자가 취득하는 경우에는 연체료 및 할부이자를 제외한다]을 말하나, 매매계약서상의 약정금액을 일시급등의 조건으로 할인한 경우에는 그 할인된 금액으로 하도록 규정하고 있으므로 주택조합이 조합원용 공동주택을 취득하기 위하여 시공사에게 지급하였거나 지급하여야 할 일체의 비용이 과세표준에 해당하는 것이다. 이 경우 주택조합은 시공사에게 공사도급계약을 체결하여 지급하는 것이기 때문에 도급금액이 과세표준에 해당하는 경우가 대부분이다.

- [1] 주택조합은 그 소유의 자금으로 조합원의 건물을 신축 분양하는 것이 아니라 공정에 따라 조합원으로부터 각자 부담할 건축자금을 제공받아 조합원의 자금으로 이를 건축하는 것이므로, 건축절차의 편의상 조합명의로 그 건축허가와 준공검사를 받았다고 하더라도 그 건물의 소유권은 조합원이 아닌 일반인에게 분양된 주택부분 및 복리시설 등을 제외하고는 특단의 사정이 없는 한 건축자금의 제공자인 조합원들이 원시취득한 것으로 보아야 한다.
- [2] 취득세는 신고납세방식의 조세로서 이러한 유형의 조세에 있어서는 원칙적으로 납세의무자가 스스로 과세표준과 세액을 정하여 신고하는 행위에 의하여 조세채무가 구체적으로 확정되고(과세관청은 납세의무자로부터 신고가 없는 경우에 한하여 비로소 부과처분에 의하여 이를 확정하게 되는 것이다.), 그 납부행위는 신고에 의하여 확정된 구체적 조세채무의 이행으로 하는 것이며 지방자치단체는 그와 같이 확정된 조세채권에 기하여 납부된 세액을 보유하는 것이므로, 납세의무자의 신고행위가 중대하고 명백한 하자로 인하여 당연무효로 되지 아니하는 한 그것이 바로 부당이득에 해당 한다고 할 수 없고, 여기에서 신고행위의 하자가 중대하고 명백하여 당연무효에 해당하는지의 여부에 대하여는 신고행위의 근거가 되는 법규의 목적, 의미, 기능 및 하자 있는 신고행위에 대한 법적 구제수단 등을 목적론 적으로 고찰함과 동시에 신고행위에 이르게 된 구체적 사정을 개별적으로 파악하여 합리적으로 판단하여야 한다.
- [3] 주택조합이 취득세납세의무가 없음을 인식하면서도 부득이 취득세를 자진신고납부한 것이 아니라, 오히려 그 납세의무가 없음에도 불구하고 그 의무가 있는 것으로 오인하여 자진신고납부한 것에 불과하고, 또 그 주택 조합을 납세의무자로 오인할 만한 객관적 사정도 인정되어 그 신고행위의 하자가 중대하다 하더라도 명백한 것이라고 단정할 수는 없다는 이유로, 그 하자가 당연무효임을 전제로 납부한 취득세 상당액의 부당이득 반환을 명한 원심판결을 파기한 사례(대법원96다3807, 1996.04.12.)

【사례】 신축하는 공동주택의 과세표준

건물 신축의 경우에, 특단의 사정이 없는 한, 그 자재 노임 등 소요비용을 제공한 자가 그 건물을 원시취득하는바, 주택조합은 그 소유자금으로 조합원의 건물을 신축분양하는 것이 아니라, 공정에 따라 조합원으로부터 각자 부담할 건축자금을 제공받아 조합원의 자금으로 건축하는 것이므로, 건축절차의 편의상 조합명의로 그 건축허가와 준공검사를 받았다고 하더라도 이때부터 위 건물의 소유권은 건축자금제공자인 조합원들이 원시취득한 것으로 보아야 한다. (대법원 93누18839, 1994.6.24.)

(나) 부속 토지 : 대지권

매매로 인하여 주택조합이 토지를 취득하는 경우에는 거래상대방에게 지급하였거나 지급하여야 할 일체의 비용이 과세표준에 해당하는 것이다. 그러므로 법인인 주택조합인 경우에는 토지를 취득하기 위한 매매거래가액이 과세표준에 해당하는 것이다.

그러나 주택조합이나 조합원이 대지권을 취득하는데 소요되는 비용은 별도 없으므로 취득세 문제는 발생되지 아니하나 등록세의 경우 대지권지분등기를 하게 되는 것이다.

【사례】 대지권 지분취득의 범위

- [1] 재건축아파트의 분양권을 매수한 자가 재건축주택조합원의 자격을 갖추기 위하여 매도인의 소유로서 재건축주택조합에 신탁되어 있던 종전노후주택의 부속토지를 취득한 경우, 위 취득과 관련된 취득세와 등록세 등의 과세표준을 정함에 있어서 위 부속토지 자체의 면적을 기준으로 할 것인지, 재건축사업이 종료되어 신탁이 해지되면 재건축주택조합으로부터 반환받게 될 신축아파트의 대지공유지분상당이나 재건축사업시행 후 실제로 원고에게 분양처분이 확정된 아파트의 대지공유지분을 기준으로 할 것은 아니다.
- [2] 농어촌특별세가 비과세되는 “국민주택에 부수되는 토지”란 원칙적으로 그 지상에 이미 국민주택이 건축되어 있는 토지를 말하고, 그렇지 않은 경우에는 국가·지방자치단체 또는 대한주택공사와 한 국토지공사가 국민주택을 건설하기 위하여 취득하거나 개발·공급하는 토지만을 의미한다. (대법원 2002두12984, 2004.08.20)

(다) 입주권

여기서 입주권은 당초 조합원으로부터 조합원이 되고자하는 자(승계조합원)가 취득하는 토지지분을 말하며 통상 입주권의 취득신고시에 토지 지분 + 추가납부금액 + 프리미엄(일종의 입주권)으로 구성되나 입주권을 별도의 과세대상으로 하고 있지는 아니하지만 토지지분을 취득하기 위한 일체의 비용에 해당하는 것이므로 토지지분 + 프리미엄을 포함하여 과세되는 것이다.

【사례】 조합원 지위(입주권) 승계취득시 납세의무

청구외 ○○○는 무주택자의 주택마련을 위하여 설립된 ○○○○연합주택조합에 가입하였고, 위 주택조합은 ○○○○아파트를 건립하기 위하여 이 사건 아파트부지를 취득하였으므로 청구외 ○○○를

비롯한 위 주택조합의 조합원은 지방세법 제105조 제10항의 규정에 따라 공동으로 이 사건 아파트부지를 취득한 것으로 보아야 할 것이고, 청구인은 청구외 ○○○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.(갑심2002-207, 2002.12.24.)

(5) 세율

(가) 공동주택의 신축 취득시

주택조합이 조합원용 공동주택을 신축하는 경우 조합원은 건축주는 아니지만 주택조합이 취득하는 공동주택은 조합원이 취득하는 것으로 보고 있으므로 보전등기에 해당하는 세율(8/1000)을 적용하여야 한다.

(나) 대지권의 취득에 따른 등록세 세율

주택조합으로부터 조합원이 대지권을 취득하는 경우 주택조합으로부터 소유권을 신탁이전받을 때에 부동산가액의 1000분의10의 세율을 적용하여 등록세를 납부하여야 하나 수익자 명의변경을 하는 경우에는 동조 제1항 제3호의 규정에 의한 세율(20/1000)을 적용하여야 한다.

【사례】대지권이전등기시 적용세율

주택조합 조합원이 건축물 원시취득전 분양권을 매매하면서 위탁자 명의변경은 하지 아니하고 수익자 명의변경을 하는 경우 승계조합원의 등록세 납부시기 및 적용세율은 ‘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 세정13407-328, 2002.04.03.)

또한 조합원의 지위를 양수한 자는 토지에 대하여 신탁원부상의 위탁자인 전 조합원을 변경하여야

하는데 위탁자겸 수익자 변경을 하지 아니하고 수익자만 변경을 하는 것으로 등기하게 되고 위탁자 변경을 한 경우에는 토지에 대하여 사실상 매매로 인한 소유권의 취득에 해당되어 1,000분의 20의 등록세를 납부하고 수익자만 변경하는 경우에는 기타세율인 3,000원의 정액세만 납부한다. 그러므로 신탁등기를 그대로 두고 위탁자만 변경하는 것은 사실상 불가능하다(대법원등기예규 제958호, 1998. 12. 10)

그러나 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 아니면 ② 지방세법 제133조 제1호의 세율을 적용하여 1,000분의 10의 등록세를 납부할 것인지 여부가 쟁점이다.

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 것으로 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 것이다. 또 수익자는 당해 신탁재산에 대한 이익을 향유하는 자이므로 신탁말소를 원인으로 수탁자에게서 수익자로 소유권이전시 일반적인 등록세 세율이 1,000분의 30임에도 불구하고 1,000분의 10이라는 저율의 등록세를 적용하고 있다.

그러나, 위탁자와 수익자가 동일인이 아닌 경우에는 신탁말소로 수탁자에게서 위탁자에게 소유권이전시에는 사실상의 매매로 인한 소유권의 취득으로서 소유권이전에 대한 등록세를 납부하여야 하고 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(1,000분의 10)이 아닌 지방세법 제131조 제1항 제3호의 세율(1,000분의 20)

을 적용하여야 할 것이다.

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 않다.

따라서 주택조합 조합원 지위변경은 형식상은 신탁재산의 수익자 변경방법을 취한다 하더라도 주택조합원의 지위를 양수한 자는 당초 조합원의 토지 매매를 원인으로 하여 사실상 소유권이전등기를 한 것으로써 신탁해지로 주택조합원으로부터 소유권이전받는 시점에 1,000분의 20이 등록세율을 적용하여 납부하는 것이 타당하다.

【사례】 개인간 주택거래시 감면대상

지방세법 제273조의2에서 유상거래를 원인으로 취득·등기하는 주택에 대한 취득세는 제112조제1항의 규정에 의한 세율을 적용하여 산출한 세액의 100분의 50을 경감하고, 등록세는 제131조제1항제3호 (2)목의 규정에 의한 세율을 적용하여 산출한 세액의 100분의 50을 경감한다고 규정하고 있고, 지역주택조합이 당해 조합원의 금전신탁을 통하여 주택이 없는 상태에서 토지를 취득한 다음 아파트를 신축하였고, 그 후 신탁해지의 절차로 당해 조합원이 대지권 등기를 하는 경우라면, 지방세법 제273조의2의 규정에 의한 등록세의 경감적용 대상에 해당된다고 보기는 어려움(행자부 세정-1534, 2007. 5. 2)

- 건물이 없는 대지를 명의신탁해지로 취득하는 경우에는 취득세 등 감면대상에서 제외됨

【사례】 지역주택조합의 부재부동산 소유자 판단

지역주택조합이 1999년 토지를 매입하여 사업인정고시일 현재 1년 전부터 부동산 소재지 관할 행정관청에 사업자등록을 하고 주택건축사업을 추진하던 중 부동산을 수용할 수 있는 사업인정을 받은 자에게 수용된 경우라면 부재부동산 소유자에 해당되지 아니하므로 그 보상금을 받은 날부터 1년 이내에 당해 주택조합의 주택건축 부지를 대체취득시 취득세 등의 비과세 대상이 된다 할 것임(행자부 세정-960, 2007. 4. 2)

- 주택조합은 법인격없는 단체이나 납세의무자는 조합원인 개인이므로 개인을 기준으로 부재부동산소유자여부를 판단할 것인지 여부이나 조합을 기준으로 판단하여야 함

4. 다른 조합과의 과세 비교

(1) 주택재건축조합

지방세법 제105조 제10항의 규정에 의거 「도시 및 주거환경정비법」 제16조제2항의 규정에 의한 주택재건축조합이 당해 조합원용으로 취득하는 조합주택용 부동산(공동주택과 부대·복리시설 및 그 부속토지를 말한다)은 그 조합원이 취득한 것으로 본다. 또한 동법 제110조 제1항 제1호의 규정에 의거 신탁(「신탁법」에 의한 신탁으로서 신탁등기가 병행되는 것에 한한다)으로 인한 신탁재산의 취득에 대하여 비과세 하나, 「도시 및 주거환경정비법」 제16조제2항의 규정에 의한 주택재건축조합과 조합원간의 신탁재산 취득을 제외하는 부분에 대하여는 주택조합과 적용범위가 동일하다.

(2) 주택재개발조합

지방세법 제109조제3항의 규정에 의거 「도시개발법」에 의한 도시개발사업과 「도시 및 주거환경정비법」에 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(「환지계획등에 의한 취득부동산」)과 사업시행자가 취득하는 체비지 또는 보류지에 대하여는 취득세를 부과하지 아니하나, 다음에 해당하는 부동산에 대하여는 취득세를 부과한다.

1. 환지계획등에 의한 취득부동산의 가액의 합계액이 종전의 부동산가액의 합계액을 초과하여 「도시 및 주거환경정비법」등 관계 법령에 의하여 청산금을 부담하는 경우 그 청산금에 상당하는 부동산
2. 환지계획등에 의한 취득부동산의 가액의 합계액이 종전의 부동산가액의 합계액을 초과하는 경우 그 초과액에 상당하는 부동산. 이 경우 사업시행인가(승계취득일 현재 취득 부동산 소재지가 「소득세법」 제104조의2제1항에 따른 지정지역으로 지정된 경우에는 도시개발구역지정 또는 정비구역지정) 이후 환지 이전에 부동산을 승계취득한 자에 한한다.

따라서 조합원 또는 승계조합원이 주택재개발조합으로부터 관리처분계획에 의하여 취득하는 토지

및 건축물에 대하여는 일정 범위내에서 비과세되며 당초 조합원이 청산금을 부담하는 경우 그 청산금에 상당하는 부동산에 대하여는 과세되고 승계조합원인 경우 환지계획 등에 의한 취득부동산의 가액의 합계액이 종전의 부동산가액의 합계액을 초과하는 경우 그 초과액에 상당하는 부동산에 대하여 비과세 되는 것이다.

또한 지방자치단체별로 감면조례에서는 주택재개발조합에 대한 감면규정을 별도로 두고 있다(예 : 서울특별시세감면조례).

제19조 (주택재개발사업 등에 대한 감면) 「도시 및 주거환경 정비법」에 의한 주택재개발사업과 주거환경개선사업의 시행으로 인하여 취득하는 부동산으로서 다음 각 호에 정하는 부동산에 대하여는 취득세와 등록세를 면제한다. 다만, 그 취득일부터 5년 이내에 「지방세법」 제112조제2항의 규정에 의한 과세대상이 되거나 관계법령을 위반하여 건축한 경우에는 면제된 취득세와 등록세를 추징한다.

1. 「도시 및 주거환경 정비법」에 의하여 사업시행자로 지정받은 자가 같은 법 제2조제2호나목의 규정에 의한 주택재개발사업의 대지조성을 위하여 취득하는 부동산
2. 제1호의 규정에 의한 사업시행자가 당해 사업의 관리처분계획에 따라 취득하는 주택
3. 「도시 및 주거환경 정비법」에 의한 재개발사업의 정비구역지정 고시일 현재 부동산을 소유한 자가 제1호의 규정에 의한 사업시행자로부터 취득하는 전용면적 85제곱미터 이하의 주택(「도시 및 주거환경 정비법」에 의하여 청산금을 부담하는 경우 그 청산금에 상당하는 주택을 포함한다)
4. 「도시 및 주거환경 정비법」 제7조제1항의 규정에 의한 사업시행자가 주거환경개선사업 시행을 위하여 취득하는 주택
5. 「도시 및 주거환경 정비법」에 의한 주거환경개선사업의 정비구역지정 고시일 현재 부동산을 소유한 자가 사업시행자 지정을 받지 아니하고 시행한 주거환경개선사업으로 인하여 취득하는 주택
6. 「도시 및 주거환경 정비법」에 의한 주거환경개선사업의 정비구역지정 고시일 현재 부동산을 소유한 자가 제4호의 규정에 의한 사업시행자로부터 취득하는 전용면적 85제곱미터 이하의 주택

그러므로 주택재개발조합이 사업을 시행하기 위하여 취득하는 부동산(토지 및 건물)에 대하여 감면하고 추후 사업이 주택재개발사업을 완료하면서 취득하게되는 재개발주택을 준공하는 경우 그 원시취득분에 대하여 감면을 하게 되는 것이다.

그리고 주택재개발조합으로부터 조합원이 분양 취득하게 되는 재개발 공동주택에 대하여는 당초 조합원인 재개발사업의 정비구역지정 고시일 현재 부동산을 소유한 자가 주택재개발조합인 사업시행

자로부터 취득하는 전용면적 85제곱미터 이하의 주택(「도시 및 주거환경 정비법」에 의하여 청산금을 부담하는 경우 그 청산금에 상당하는 주택을 포함한다)에 대하여는 청산금을 부담한다고 하더라도 감면대상에 해당한다.

그러나 승계조합원의 경우 재개발사업의 정비구역지정 고시일 현재 부동산을 소유한 자에 해당되지 아니한다면 재개발주택조합으로부터 취득하는 부동산에 대하여 별도의 감면 혜택이 없는 것이다.

【사례】 재건축조합의 감면조례 적용

서울특별시세감면조례 제16조 규정에 의하여 도시재개발법에 의한 주택재개발사업의 최초시행인가일 현재 부동산을 소유한 자가 사업시행자로부터 취득하는 전용면적 85㎡ 이하의 주거용부동산에 대하여는 취득세와 등록세 를 면제하는 것이나, 재건축사업으로 시행한 경우라면 동 감면규정이 적용되지 아니함.(행자부 세정13407-319, 1999.12.18.)

【사례】 입주권에 대한 과세표준 적용 범위

재건축·재개발아파트 승계조합원은 당초 조합원의 토지지분을 취득하여야만 조합원 지위(입주할 수 있는 권리)를 승계받아 추후 입주할 수 있는 자격을 얻는 것이며, 추가 지불액(일명 프리미엄)에는 토지의 가격상승에 대한 기대치도 같이 반영된 것으로 볼 수 있어 전적으로 추후 준공될 건축물의 가격상승에 대한 기대치만을 반영한 것이라고 보기는 어렵다 하겠으므로, 입주권 거래 신고제 시행과 관련하여 재건축·재개발아파트 조합원 지위승계시 수반되는 종전 토지 취득에 따른 취득·등록세 과세표준은 “종전 토지 권리가액(감정평가액)에 추가지불액(일명 프리미엄)을 포함한 가액”이 되는 것이고 따라서 공동주택의 분양권 및 재건축·재개발 입주권에 대한 실거래가 신고제 시행(2007.6.29) 이후 재건축·재개발아파트 승계조합원이 당초 조합원으로부터 취득하는 종전 토지에 대하여는 “종전 토지 권리가액에 추가 지불액을 합한 가액”을 취·등록세 과세표준으로 적용함(행자부 세정-4604, 2007. 11. 6) 

구 분	주택 조합	주택재건축조합	주택재개발조합
근 거	주택법 제32조	도시및주거환경정비법	도시및주거환경정비법
조 합	- 조합의 취득부동산(조합원용)은 조합원이 납세의무가 있음 - 신탁(위탁)으로 취득하더라도 동일함	- 조합의 취득부동산(조합원용)은 조합원이 납세의무가 있음 - 신탁(위탁)으로 취득하더라도 동일함	- 조합이 취득하는 부동산은 조합이 납세의무가 있으나 감면대상
당초조합원	- 공동주택 신축시 납세의무가 있음 - 신탁해지등기시 1%세율 적용	- 공동주택 신축시 납세의무가 있음 - 신탁해지등기시 1%세율 적용	- 청산금범위내에서는 납세의무가 없으나 초과분에 대하여는 납세의무가 있음 - 유상승계취득이므로 2%세율 적용 - 공동주택전용면적 85㎡범위내에서는 청산금이 있더라도 감면
승계조합원	- 공동주택 신축시 납세의무가 있음 - 신탁해지등기시 1%세율 적용	- 공동주택 신축시 납세의무가 있음 - 신탁해지등기시 1%세율 적용	- 종전부동산가액 범위내에서만 감면되나 그범위를 초과하는 경우에는 납세의무가 있음 - 유상승계취득이므로 2%세율 적용 - 정비지역지정 이후 조합원 자격을 취득한 경우 공동주택전용면적 85㎡범위내라도 감면배제