

# 부동산등기에 따른 과세표준 적용 범위

전 동 훈

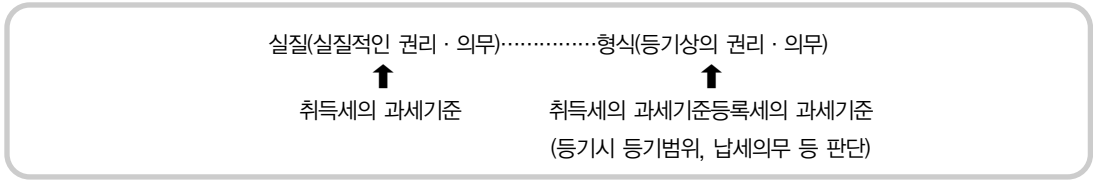
행정자치부 지방세정팀 서기관

## 1. 개요

등록세는 재산권 기타 권리의 취득·이전·변경 또는 소멸에 관한 사항을 공부에 등기 또는 등록하는 경우에 그 등기 또는 등록을 받는 자에게 부과하는 것이므로 실질적인 권리자가 별도로 있다고 하더라도 외관상의 등기 또는 등록명의자에게 납세의무를 부담지우게 된다.

실질과세원칙이란 귀속주체(납세주체)를 파악하는데 실질기준에 따라 정하고 과세객체(거래내용)를 파악하는 데도 실질기준에 입각하여 과세하여야 한다는 원칙을 말하며, 조세관계에서 형식과 표현이 차이가 있는 경우에는 실질적인 내용에 따라서 과세하는 것을 의미한다. 과세요건의 사실을 판단함에 있어서 법형식이나 외관만을 기준으로 하면 사실상 담세력이 없는 곳에 과세하게 되어 조세부담이 불공평하게 되므로 경제적인 실질에 의거하여 과세하는 것이 공평과세를 실현하는데 기여한다는 것으로 이는 법규에 내재된 선언적·확정적인 규정에 해당하는 것이다. 그러나 등록세는 등기나 등록의 형식을 기본으로 과세하는 조세이기 때문에 실질과세원칙의 적용 여지는 논리적으로는 없는 것이나 일부분에 대하여 실질내용에 의거 판단하여야 하는 부분도 있는 것이다. 예를 들면 농지의 지목을 공부상의 지목을 기준으로 하여 부동산등기세율을 적용하는 것이 아니라 사실상의 지목을 기준으로

과세하는 부분이 이에 해당한다.



또한 재산권 기타 권리의 취득·이전·변경 또는 소멸에 관한 사항을 공부에 등기 또는 등록하는 경우에 등기 또는 등록이라는 단순한 사실의 존재를 과세물건으로 하여 등기 또는 등록명의자와 실질적인 권리귀속주체가 다르거나 일단 공부에 등재되었던 등기 또는 등록이 뒤에 원인무효로 말소되었다 하더라도 위와 같은 사유는 그 등기 또는 등록에 따른 등록세부과처분의 효력에 아무런 영향이 없는 것이다(대법원 85누858, 1986.2.25.; 대법원 82누509, 1983.2.22. 참조).

## 2. 등록세 과세표준 적용기준

- 부동산, 선박, 항공기, 자동차 및 건설기계
  - 원칙 : 등기·등록당시의 신고가액
  - 예외 : 신고가 없거나 신고가액이 시가표준액에 미달하는 경우 시가표준액(법인 등의 경우 사실상 취득가액으로 하되, 자산재평가 또는 감가상각시 변경가액)
- 채권금액
  - 채권가액
  - 일정한 채권금액이 없을 때에는 채권의 목적이 된 것 또는 제한의 목적이 된 금액

### ① 등기범위와 등록세과세표준 판단

등록세는 재산권 기타 권리의 득실·변경에 관한 사항을 공부에 등기 및 등록(등재)할 때 수수료 성격으로 부과하는 조세인 만큼 등기·등록하는 부분에 대하여만 납세의무가 발생되고 그 부분에 대한

토지(등기된 부분)	등록세과세표준에 포함(토지의 과세표준으로 과세).
건물(미등기된 부분)	등록세과세표준에서 제외

과세표준을 산출하여 과세하여야 할 것이다.

또한 전체건물 중 일부만 등기한 경우 총공사비를 등기면적과 등기하지 아니한 면적으로 구분하여 판단하는 것이므로 식으로 표시하면 다음과 같다.

$$\text{과세표준} = \text{총공사비} \times \text{등기부분의 건물연면적/전체건물의 연면적}$$

따라서 등록세의 과세표준은 등기·등록대상이 되어 그에 대한 등기·등록의 효력(권리추정력)이 발생하는 경우에 한하여 그 범위로 산출하여야 할 것이다. 즉 부동산등기의 경우 민법상 지상정착물의 일종인 건축물은 등기의 능력을 구비하는 건축물에 한하여 그 가액을 과세표준으로 하는 것이지 등기능력이 없거나 등기하지 아니하는 것은 등록세납세의무가 없고 등기를 행한 부분만이 과세대상이 되는 것이며, 그에 부수되는 시설에 있어서는 건축물의 금액에 포함할 것인지를 개별적으로 판단하여야 한다.

#### [사례] 연부취득과 등록세과세표준

지방세법 제130조 제3항의 규정에 의거 법인장부에 의하여 취득가격이 입증되는 취득에 대하여는 사실상 의 취득가액을 과세표준으로 하며 등기·등록당시에 자산재평가 또는 감가상각 등의 사유로 그 가액이 달라진 경우에는 변경된 가액을 과세표준으로 하도록 규정하고 있는바, 연부취득시 매 필지별로 최종연부금 지급일까지 거래상대방 또는 제3자에게 지급하였거나 지급하여야 할 일체의 비용이 과세표준이 되는 것임 (행자부 세정 13407-자378, 1998.5.26.).

##### (1) 주물(건축물)의 종물 또는 구성부분에 해당하는 경우 과세표준의 판단

민법 제100조에서 물건의 소유자가 그 물건의 상용에 공하기 위하여 자기소유인 다른 물건을 부속하게 할 때에는 그 부속물은 종물로서, 종물은 주물의 처분에 따르도록 규정하고 있어서 민법상 주물과 종물 관계에 있는 경우와 주물의 구성부분에 해당하는 경우에는 주물과 법률적 운명을 함께 하기 때문에 그에 대한 등기·등록시에는 등록세과세표준에 포함하여야 하는 것이다. 부대시설인 건축물의 엘리베이터를 생각해 볼 때 이 엘리베이터는 지방세법상 과세대상인 부수시설물이나, 등기대상은 건축물만을 등기대상으로 한다. 그러므로 부수시설물인 엘리베이터는 등기대상이 되지 아니하는바 그 소요비용을 등록세과세표준에서 제외하여야 할 것인가?

이 경우와 같이 엘리베이터는 당해 건물의 부합물 내지 종물이므로 건물을 처분할 경우 함께 이전되는 것이므로 비록 등기가 되지 아니한다고 하더라도 과세표준에 포함하여야 하는 것이다.

##### (2) 공용면적과 전용면적과의 관계

공동주택의 경우 그 건축물면적은 전용면적과 공용면적으로 구분되며 공용면적에 대하여는 등기를 하

지 아니하므로 과세대상에서 제외할 것인가?

첫째, 공용면적은 비록登記면적에 포함되지 아니하지만 등기가 된 전용면적부분과 일체를 이루어 전용부분의 사용·수익·처분과 관련하여 없어서는 안될 필수 불가결한 건물의 구성요소로서 소유권이 이전하면 부수적으로 권리가 이전되며 이 공용면적은 공유자가 일부를 포기 또는 처분을 할 수도 없는 것이다.

### [사례] 등기와 과세표준의 적용범위

① 건물의 신축에 따른 등록세의 과세표준(대법원 98두6364, 1999.12.10.)

1. 1995.12.6. 개정되기 전의 구지방세법 아래에서 부동산등기에 관한 등록세의 과세표준은 「취득당시의 가액」으로서(같은법 제130조 제1항 참조) 취득세의 과세표준결정방법과 기본적으로 동일하다고 할 것이고, 같은법 제130조 제3항, 제111조 제5항 제3호, 같은법 시행령(1995.12.30. 대통령령 제14878호로 개정되기 전의 것) 제82조의 3 제2항의 각 규정에 의하면, 법인장부에 의하여 취득가격이 입증되는 취득에 관한 등록세의 과세표준은 사실상의 취득가격으로 하며 여기서 사실상의 취득가격이라 함은 과세대상물건의 취득의 시기를 기준으로 그 이전에 당해 물건을 취득하기 위하여 거래상대방 또는 제3자에게 지급하였거나 지급하여야 할 직접·간접으로 소요된 일체의 비용을 말한다 할 것이므로, 건물의 신축에 따른 과세표준은 건설원가, 즉 건축공사비와 그 부대비용의 합계액이라 할 것인데, 그 건축공사가 도급계약에 의한 경우에는 그 도급계약상 공사대금으로 함이 원칙이나 이 경우에도 과세목적물의 취득을 위한 것이 아닌 금액은 과세표준액에서 제외되어야 함.
2. 바닥포장공사 및 우물파기공사는 건물의 신축에 필요·불가결한 준비행위로 이루어지는 공사라고 보기 어렵고 그 결과물은 토지의 정착물로서 토지의 구성부분이 됨으로써 건물의 취득비용에 포함될 수 없어 그 각 공사비가 건물에 관한 등록세과세표준에 포함될 수 없음.

② 등기부분과 과세표준의 범위(내무부 세정 13407-470, 1996.4.24.)

주유소와 같이 건물과 별도로 설치되어 등기되지 않는 주유기와 탱크에 대하여는 등록세의 납세의무가 없음.

③ 아파트공용면적 부분의 가액이 등록세과세표준에 포함되는지 여부

주택건설업자로부터 분양·취득하는 아파트의 공용면적 부분의 가액이 동 등록세과세표준에 산입되는지 여부로서 공용면적을 포함한 전체 분양면적을 취득하기 위한 분양가액이 사실상 취득가액에 해당되고 공동주택의 취득에 있어 공용면적이 취득가액의 일부를 구성하고 있으며 이는 등기가 된 전용부분과 일체를 이루어 전용부분의 사용, 수익, 처분과 관련하여 없어서는 안될 필수불가결한 건물의 구성요

소로서 소유권이 이전하면 부수적으로 권리이전이 되는 것이므로 이 공용면적을 어느 입주자 개인이 포기 또는 처분할 수도 없을 뿐만 아니라 공용면적등기 여부에 따라 취득가액인 분양가액이 달라지는 것도 아니기 때문에 공용면적가액도 등록세과세표준에 포함해야 함(감사원 심사 92-171, 1992.10.27.; 내무부 심사 88-140, 1988.7.2.).

#### ④ 등기되지 아니한 건축물가액의 과세표준산입 여부

1. 등록세의 과세객체는 재산권 등의 그 이동사항을 공부에 등기·등록하는 행위이고, 이러한 과세객체인 부동산등기와 관련한 때의 「부동산」의 정의를 영 제89조 제3항은 토지(법 제104조 제3호), 건축물(제4호에 해당되는 것)로 규정하고 있으므로 다수의 부동산을 동시에 취득한 자가 일부 부동산에 대한 소유권이전등기를 하지 아니한 경우 등기되지 않은 부동산에 관한 등록세 규정상 부동산에 해당되나 이에 관한 등기를 하지 아니하였으므로 충전시설에 대한 등록세납세의무는 없다 할 것임. 이에 대하여 처분청은 이건 「옥외가스충전시설」이 등기되어 있지 않지만 청구법인의 가스도·소매사업자의 필수불가결한 구성요소이고 전유부분인 건물과 분리하여 처분될 수 없다는 등의 이유를 들어 그 취득비용을 건물취득비용의 일부로 보아야 하고 따라서 등록세의 과세표준은 「사실상의 취득가격」으로 한다고 규정하고 있고 이때의 사실상의 취득가격은 등기한 당해 부동산의 취득에 사실상 소요된 비용으로 보아야 할 것이므로 청구법인이 등기하지 아니한 옥외 가스충전시설의 취득가액을 등기한 토지와 건물의 등록세과세표준에 포함시킬 수는 없다 할 것임. 한편, 방화벽의 실체는 인근 타인토지와 경계선 위에 설치된 담장이고 담장의 취득가격은 통상거래관행상 담장이 속한 토지와 건물 등에 관한 등록세과세표준에 포함시킨 것은 잘못이 없음(감사원 심사 92-157, 1992.10.14.).
2. 이건 부동산 중에서 저유시설 등 건축물이 부동산등기법상 등기가 되어 있지 않았더라도 동일한 법인소유의 등기된 토지 및 건물에 부속되어 있고 청구법인의 목적사업인(석유류판매업) 주유소의 기능유지를 위해서는 필수적인 시설인 동시 석유사업법 제12조 및 동시행령 제9조의 「주유소 허가기준」에도 정하고 있는바, 이는 민법상의 주·종물관계로서 종물(주유시설 등 건축물)은 항시 주물(토지 및 건물)의 처분에 따를 뿐 아니라 주물과 법률적 운명을 같이 하므로, 주물에 대한 소유권이 이전하면 종물은 필연적으로 함께 권리이전이 되는 것이므로, 이건 부동산의 등기되지 않은 종물인 저유시설 등 건축물가액도 당연히 주물인 토지 및 건축물의 등록세과표에 포함되어야 함은 민법 제100조 「물건의 소유자가 그 물건의 상용에 공하기 위하여 자기소유인 다른 물건을 부속하게 한 때에는 그 부속물은 종물로서, 종물은 주물의 처분에 따른다」는 규정을 보아서도 알 수 있음(내무부 심사 89-64, 1989.5.30.).

● 지방세법운용세칙 130-1【과세표준의 범위】

1. 자동차관리법의 규정에 의하여 자동차의 형식승인을 받아 당해 목적에 필요한 특수장치를 설치하여 자동차관리법에 의한 차량을 취득한 후 특수한 목적에 사용하기 위하여 형식승인을 받아 탱크로리 등 특수장치를 설치하는 경우 그 설치비용은 등록세과세표준에 포함된다.
2. 건물을 증축하여 증축한 부분을 보존등기한 경우 증축에 소요된 비용만이 등록세과세표준이다.
3. 토지의 시가표준액은 지가공시및토지등의평가에관한법률에 의한 개별공시지가에 당해 자치단체의 장이 결정·고시한 과세표준액 적용비율을 곱하여 산정한 가액으로 한다.

둘째, 공동주택에 대한 과세표준은 전용면적과 공용면적에 대한 과세표준을 합산하되, 이 경우 부동산가격공시및감정평가에관한법률에 의하여 공동주택가격을 공시할 경우 공시된 가격을 과세표준으로 하여야 한다.

[사례]공공부분에 대한 등록세과세표준 범위

집합건물에 있어 구조상의 공공부분은 전유부분에 대한 부가물 또는 중물의 성질을 갖는 것이므로, 설사 공공부분에 대한 고유지분을 취득하는 데 드는 비용을 별도로 산정할 수 있다 하더라도 이는 전유부분을 취득하기 위하여 지급하여야 할 일체의 비용에 포함된다고 봄이 상당하다 하여 집합건물 중의 일부인 경쟁 부동산을 분양한 건설회사의 법인장부에 나타난 분양가격 전부가 사실상의 취득가격으로서 등록세의 과세표준이 됨(대법원 91누12660, 1992.4.28.).

- ① 일정한 채권금액이 있을 때는 채권금액(신청서상의 채권액)
- ② 일정한 채권금액이 없을 때는 채권의 목적이 된 것 또는 처분의 제한 목적이 된 금액(신청서의 채권최고액)

② 채권금액

일정한 채권금액이 있는 경우에는 채권금액을 기준으로 판단하는 것이므로 신청서상에 채권금액이 나타나는 경우에는 신청서상의 채권을 등록세의 과세표준으로 하여야 한다. 예를 들면 경매신청서에 경매신청서상의 금액이 채권금액에 해당되는 것이다.

- ③ 채권의 목적이 된 것 또는 처분의 제한목적이 된 금액 범위

(1) 저당권등기

금전채권의 경우 채권금액이 과세표준이 되며 금전채권채무 이외 특정행위의 이행을 위한 저당권설정

시에는 당해 저당권설정신청서상의 채권금액기준을 등록세과세표준으로 하되 근저당권설정시에는 저당권채권의 최고액을 과세표준으로 하는 것이다. 이때 저당권(민법 §357)은 그 담보할 채무액의 최고액만을 정하고 채무의 확정을 장래에 보류하여 이를 설정할 수가 있다. 이 경우 그 확정될 때까지의 채무의 소멸 또는 이전은 저당권에 영향을 미치지 아니한다. 부동산등기법 제143조(피담보채권의 가액)에서는 일정한 금전을 목적으로 하지 아니하는 채권의 담보인 저당권설정등기를 신청하는 경우에는 신청서에 그 채권의 가액을 기재하여야 한다.

#### (2) 경매신청

금전급부목적의 채권불이행으로 부동산경매신청을 하는 경우에는 경매신청서상의 금액을 등록세과세표준으로 하며, 금전채무 이외의 채무에 대하여는 쟁송의 결과 법원이 지급명령한 금액이 등록세과세표준에 해당되는 것이다. 예컨대 백미 100가마 채무불이행에 대한 채무자의 소유가옥 이전경매신청을 하는 경우 채권의 목적물은 백미 100가마 가액을 기준으로 판단하는 것이다.

그리고 「채권액」의 경우 「당초 채권액+이자채권액」을 포함하는 것이기 때문에 당초 채권금액만을 과표로 하여서는 아니된다.

#### (3) 가압류등기

강제집행을 보전할 목적으로 금전급부목적의 채무를 불이행한 경우 부동산경매신청을 하는 경우에는 가압류신청서상 금액을 등록세과세표준으로 하되, 금전채무 이외의 채무에 대하여는 가압류신청서상의 금액을 기준으로 한다. 이때 가압류신청은 민사집행법(§279)에 의하여 하되 가압류신청에는 청구채권의 표시, 그 청구채권이 일정한 금액이 아닌 경우 금전으로 환산한 금액을 기재한 것을 의미한다.

#### (4) 가처분등기

금전채권의 경우 가처분신청서상의 채권금액을 등록세의 과세표준으로 하되 금전 이외의 채무에 대하여는 법원이 지급명령한 금액을 기준으로 하는 것이다. 이때 가처분의 목적(민사집행법 §300)은 계쟁물에 관한 가처분은 현상의 변경으로 당사자의 권리를 실행하지 못하거나 이를 실행함에 있어 현저한 염려가 있는 때에 하는 것이다. 이 경우 제3자의 부동산이 가처분의 대상이 되는 목적물인 경우 그 시가표준액을 과세표준으로 삼아야 한다.

### [사례] 채권금액의 범위

지방세법 제131조 제1항 제7호 규정에 부동산가처분에 따른 등록세과세표준은 채권금액의 1,000분의 2가 되므로 매매대금 5,900만원을 모두 지급하였으나 소유권이전등기가 협조되지 아니하므로 가처분한 경우라면 채권금액 5,900만원이 등록세의 과세표준에 해당되는 것임(내무부 세정 13407-456, 1997.5.10.).

그리고 채권집행을 보전하기 위한 가압류 및 판결을 받기 전에 특정계쟁물의 법률적·사실적 변경이 생기는 것을 방지하기 위한 가처분과 채권집행을 하기 위한 경매신청을 수개의 부동산에 대하여 1건으로 가압류·가처분·경매신청을 할 때의 등록세과세표준을 산정함에 있어서 가압류·가처분·경매신청서 1건을 기준으로 신청서상의 채권금액을 과세표준으로 할 것인가? 아니면 가압류·가처분·경매신청의 목적물인 부동산 1개를 기준으로 신청서상의 채권금액을 과세표준으로 할 것인가?

수개의 부동산에 대하여 1건으로 가압류신청 등을 하였을 경우 수개의 부동산에 대한 각각의 가압류신청 등으로 동 신청을 분할할 수 없을 뿐만 아니라 가압류 등의 목적이 채권집행 보전 등에 있으므로 수개의 부동산에 대한 가압류 등의 목적인 청구채권금액은 1건이 되며 수개의 부동산에 대한 가압류 등의 과세표준을 판단함에 있어 신청서 1건을 기준으로 신청서상의 청구채권금액이 등록세과세표준이 된다. 따라서 각각의 부동산에 대하여 가압류 등의 신청서상 청구채권금액을 각각의 등록세과세표준으로 한다면 가압류의 목적이 채권집행을 보전하기 위한 제도인데 오히려 청구채권금액의 수배에 달하는 가액이 등록세과세표준이 되고 등록세 세액이 당해 부동산가액을 초과하는 사례가 발생하는 등 가압류의 취지와 상치되는 점이 있고, 동일채권의 담보를 위하여 설정하는 2 이상의 저당권의 등기 또는 등록에 있어서는 이를 하나의 등기 또는 등록으로 보는 지방세법 제125조 제14호의 저당권의 등기에 대한 등록세와 과세형평성의 문제가 있으며 사실상 시·도의 운영례가 수개의 부동산에 대한 가압류 등의 과세표준을 판단함에 있어 신청서 1건을 기준으로 신청서상의 청구채권금액이 등록세과세표준으로 하여 운영하고 있는 점을 고려할 때 수개의 부동산에 대하여 1건으로 경매·가압류·가처분신청시 등록세과세표준은 부동산의 수량과는 관계없이 경매·가압류·가처분신청서 1건을 기준으로 하여 신청서상의 청구채권금액을 등록세과세표준으로 하여야 할 것이다.

따라서 수개의 부동산에 대하여 1건으로 경매·가압류·가처분신청시 등록세과세표준은 지방세법 제131조 제1항 제7호 (1)목의 규정에 의하여 부동산의 수량과는 관계없이 경매·가압류·가처분신청서 1건을 기준으로 하여 신청서상의 청구채권금액이 동 경매신청·가압류·가처분에 대한 등록세과세표준이 된다.

### [사례] 등록세 과세표준 범위 및 적용세율

#### ① 가처분등기의 등록세 적용 세율

준공검사나 사용승인이 나지 아니한 미등기건물에 대한 처분금지가처분등록 등록세는 지방세법 제131조 제1항 제7호 (1)목에 의하여 등록세가 부과됨(행자부 세정 13407-770, 2002.8.16.).

#### ② 가처분등기의 등록세 적용 세율 판단



금전채권자가 채무자가 아닌 제3자를 상대로 사해행위 취소로 인한 소유권이전등기말소등기청구권 보전을 위하여 제3자에게 소유권이 이전된 부동산에 대하여 부동산처분금지 가처분을 하는 경우의 등록세과세표준은 일정한 채권금액이 없기 때문에 지방세법 제130조 제4항의 규정에 의거 당해 부동산의 가액이 등록세과세표준이 됨(행자부 세정 13430-728, 2001.12.28.).

-가처분등기의 경우 적용될 과세표준은 채권금액이나 채권금액이 없는 경우에는 그 제한을 받는 목적물을 과세표준으로 하는 것임으로 이건의 경우 제3자의 부동산을 가처분하는 경우에는 그 과세표준을 채권액으로 하지 아니하고 부동산가액으로 한 것임.

### ③ 채권에 대한 등록세과세표준 범위

지방세법 제131조 제1항 제7호 (1)목의 규정에 의하여 경매신청시 등록세과세표준은 경매신청서상의 청구금액이 되며, 동 청구금액이 이자를 포함하고 있는 경우에는 이자가 포함된 금액이 등록세과세표준임(행자부 세정 13407-351, 2001.3.31.).

### ④ 경매신청 등의 등록세과세표준

수개의 부동산에 대하여 1건으로 경매·가압류·가처분신청시 등록세과세표준은 지방세법 제131조 제1항 제7호 (1)목의 규정에 의하여 부동산의 수량과는 관계없이 경매·가압류·가처분신청서 1건을 기준으로 하여 신청서상의 청구채권금액이 동 경매·가압류·가처분신청에 대한 등록세과세표준임(행자부 세정 13430-177, 2001.2.15.).

## 3. 부동산 등기별 과세표준 범위

### 1) 소유권 등기

- ① 보존등기-부동산가액의 0.8%
- ② 이전등기 무상승계-부동산가액의 1.5%
  - (비영리사업자 0.8%)
  - 상속취득-농지(부동산가액의 0.3%)
  - 농지 이외(부동산가액의 0.8%)
  - 유상승계-농지(부동산가액의 1%)
  - 농지 이외(부동산가액의 2%, 개인간 거래 1.0%)
- ③ 공유물 등 분할-부동산가액의 0.3%

## (1) 보존등기

### (1) 토지에 대한 보존등기

미등기토지, 신축건물인 미등기건물에 대하여 부동산등기법 제130조와 제131조의 규정에 의거 소유권보존등기를 하는 경우 보존등기에 해당하는 등록세 세율을 적용하여 신고납부하여야 한다. 그런데 취득시효를 원인으로 소유권에 관한 이전등기를 하는 경우 원시취득에 해당하는 것이나 기소유권 보존등기가 되어 있는 경우에는 민법 제245조 제2항에 의거 그 부동산의 소유자로 등기한 자가 10년간 소유의 의사로 평온, 공연하게 선의이며 과실 없이 점유하면 그 부동산을 시효취득하는 것이므로 (대법원 75와1105, 1976.5.25. 참조) 부동산등기부상의 시효취득이 되는 것이다.

이때에는 보존등기에 해당하는 세율을 적용하는 것이 아니라 기보존등기가 되어 있는 부동산을 시효취득에 의하여 취득하는 형식을 취하기 때문에 무상취득에 관한 세율(법 §131 ① 2호)을 적용하며, 보존등기가 되어 있지 아니한 부동산을 민법 제245조 제1항의 규정에 따라 20년간 소유의 의사로 평온·공연하게 부동산을 점유하는 자는 등기함으로써 그 소유권을 취득하는바 이때에는 부동산등기법 제130조에 의거 보존등기에 관한 세율(법 §131 ① 4호)을 적용해야 한다.

### (2) 건물에 대한 보존등기

건물의 경우 신축건물에 대한 보존등기를 건물완성 전에 하였다고 하더라도 그 등기가 무효로써 그에 따른 등록세는 환부되어야 할 것인가?

신축건물의 보존등기를 건물완성 전에 하였다고 하더라도 그 후 건물이 완성된 이상 그 등기는 무효라고 볼 수 없으므로(대법원 70다260, 1970.4.14.) 채권자가 건축 중인 건물에 대하여 저당권설정을 하기 위하여 준공검사가 되지 아니한 경우의 완성중인 건물에 대하여 보존등기를 한 경우에는 등록세납세의무가 있는 것이다.

#### [사례] 보존등기시 실제면적과 차이가 나는 경우 무효판단

1. 멸실된 건물과 신축된 건물이 위치나 기타 여러 가지 면에서 서로 같다고 하더라도 그 두 건물이 동일한 건물이라고 할 수 없으므로 신축건물의 물건변동에 관한 등기를 멸실건물의 등기부에 등재하여도

그 등기는 무효이고 가사신축건물의 소유자가 멸실건물의 내용으로 표시변경등기를 하였다고 하더라도 그 등기가 무효임에는 변함이 없음(대법원 80다441, 1980.11.11.).

2. 등기상의 표시와 실제건물과의 사이에 건물 각 부분의 구조, 평수, 소재지 지번 등에 관하여 다소의 차이가 있다고 할지라도 사회통념상 동일성 또는 유사성이 인식될 수 있는 것이라면 그 등기는 당해 건물에 관한 등기로서 유효함(대법원 79다636, 1980.10.27.).

건축물을 신축 또는 증축하는 경우 신축 또는 증축하는 건축물연면적에 대하여는 원시취득이 되어 보존등기가 되는 것이므로 그 부분에 대한 등록세의 세율은 지방세법 제131조 제1항 제4호에 해당하는 세율을 적용하는 것이며, 건축물을 개축 또는 대수선을 하는 경우에는 보존등기를 하는 것인가?

건축물의 개축·대수선으로 인하여 건축물의 연면적의 증가 없이 기등기된 주요 구조부의 등기사항의 표시변경등기를 하는 경우에는 기타 등기(법 §131 ① 8호)의 세율(매 1건당 3,000원)이 되는 것이다.

#### 보존등기의 유형과 등록세 세율 적용

구 분	형 태	등록세 세율적용
토 지	등기가 된 경우(시효취득 등)	무상승계 세율(1.5%)
	등기가 되지 아니한 경우	보존등기 세율(0.8%)
건 축 물	신축한 경우	보존등기 세율(0.8%)
	증축한 경우	보존등기 세율(0.8%)
	개축·대수선	기타등기 세율(3,000원)

#### [사례] 등록세 납세의무 판단

##### ① 미준공건축물의 대위등기시와 납세의무 판단

지방세법시행령 제73조 제4항 규정에서 건축허가를 받아 건축하는 건축물의 경우 사용승인서교부일을 취득일(사용승인서교부일 이전에 사실상 사용하거나 임시사용승인을 받은 경우에는 그 사실상의 사용일 또는 임시사용승인일)로 보고, 건축허가를 받지 아니하고 건축하는 건축물에 있어서는 그 사실상의 사용일을 취득일로 보도록 규정하고 있으므로 건축허가를 받아 건축 중인 건축물이 채권자의 대위등기에 의하여 소유권보존등기가 된 경우라 하더라도 건축물의 미완성 등으로 사용승인서(임시사용승인 포함)를 교부받지 않거나 또는 사실상 사용하지 않은 경우에는 건축주가 당해 건물을 취득한 것으로 볼 수 없음(행자부 세정-1735, 2004.6.25.).

## ② 미준공상태의 건물에 대한 등록세납세의무 판단

미준공상태의 건축 중인 건물에 대하여 소유권보존등기를 통한 처분제한등기를 하기 위해서는 당해 건물에 대한 집행법원의 경매개시결정 등 처분제한결정이 있어야 하므로 건축 중인 건물에 대하여 시장·군수에게 등록세를 신고할 경우에는 당해 건물에 대한 집행법원의 경매개시결정서 등 관계증빙서류를 구비하여 신고하는 것이 타당함(행자부 세정-272, 2004.1.20.).

## ③ 소유권보존등기시의 등록세 적용세율

지방세법 제124조 규정에 의하여 등록세는 재산권 기타 권리의 취득이전·변경 또는 소멸에 관한 사항을 공부에 등기 또는 등록을 하는 경우 그 등기 또는 등록을 받는 자에게 부과하는 것이고, 소유권의 보존등기를 받을 때에는 동법 제131조 제1항 제4호의 규정에 의한 등록세를 납부하여야 하는 것이므로 도시개발법에 의하여 도시개발사업에 소요되는 비용을 충당하기 위하여 환지처분의 공고가 있기 전에 이미 처분된 체비지를 사업시행자로부터 매입한 자가 소유권보존등기를 하는 경우라면 부동산가액의 1,000분의 8을 등록세로 납부하는 것이 타당함(행자부 세정 13407-1359, 2000.11.27.).

-체비지를 사업시행자가 보존등기하고 이전등기하는 경우에는 이전등기의 세율을 적용하는 것이 타당함.

## ④ 다가구주택의 구분등기시 적용세율

부동산소유권보존등기가 이루어진 다가구주택을 세대별로 구분하여 등기하는 구분등기의 경우에는 지방세법 제131조 제1항 제8호의 규정에 의한 세율을 적용하게 됨(행자부 세정 13430-908, 1999.7.20.).

## [사례] 대지권에 대한 과표산정방법

「공인중개사의 업무 및 부동산 거래신고에 관한 법률」에 의한 검증이 이루어진 취득에 해당되지 아니하는 경우라면 대지권 등기에 따른 등록세의 과세표준은 신고가액과 아래 산식에 의하여 산정한 가액 중 높은 가액이 되는 것임(▷ 등기 당시 주택가격×[토지 시가표준액/(토지 시가표준액+건물 시가표준액)]) (행자부 세정-2549, 2007.7.4).

## (2) 이전등기

## (1) 농지의 무상승계취득시 적용세율

농지를 무상으로 이전받은 경우 적용세율은 1.5%인바, 유상승계취득으로 이전등기시 적용세율은

1.0%이므로 적용세율은 어떻게 판단하는 것인가?

등록세	농지법	지방세의 감면
영 제89조 제2항	농지법 제2조 제1호 가목	법 제261조 제1항
공부상 지목이 전·답·과수원 또는 목장용지인 토지로서 실제의 토지현상이 농작물의 경작 또는 다년생식물재배지로 이용되는 토지	전·답 또는 과수원·기타 법적지목 여하에 불구하고 실제의 토지현상이 농작물의 경작 또는 다년생식물 재배지로 이용되는 토지	전·답·과수원·목장용지

등록세농지법지방세의 감면영 제89조 제2항농지법 제2조 제1호 가목법 제261조 제1항공부상 지목이 전·답·과수원 또는 목장용지인 토지로서 실제의 토지현상이 농작물의 경작 또는 다년생식물재배지로 이용되는 토지전·답 또는 과수원·기타 법적지목 여하에 불구하고 실제의 토지현상이 농작물의 경작 또는 다년생식물 재배지로 이용되는 토지전·답·과수원·목장용지

등기·등록당시의 당해 토지의 현황을 근거로 하여 공부상 지목이 전·답·과수원 또는 목장용지인 토지로서 실제의 토지현상이 농작물의 경작 또는 다년생식물재배지로 이용되는 토지를 농지로 한다.

비록 무상으로 농지를 증여받은 경우라고 하더라도 유상승계취득으로 이전받는 세율보다 높은 세율을 적용받는 것이므로 부동산등기세율 적용시에 순차적으로 적용하여 1.5% 세율을 적용한다.

## (2) 상속과 유증에 따른 부동산등기

첫째, 유증에 의한 부동산이전시 부동산등기에 대하여 증여(1.5%)로 볼 것인가? 또는 상속(0.8%)으로 볼 것인가?

현행 민법상 제1005조에서 상속인은 상속개시된 때로부터 피상속인의 재산에 관한 포괄적 권리의무를 승계한다. 따라서 상속으로 인하여 피상속인의 재산이 상속인에게 포괄적으로 이전되는 것이나, 유증은 유언자가 유언에 의하여 재산을 무상으로 증여하는 단독행위에 해당하며 포괄적 유증을 받은 자는 상속인과 동일한 권리의무가 있는 것이나, 특정적 유증을 받은 경우에는 이에 해당되지 아니한 것이다. 따라서 상속인이 유증으로 인하여 부동산을 취득하는 경우에는 이른바 「포괄적 유증」에 해당하는 것이므로 상속과 동일한 효력이 있다. 그러나 상속인이 아닌 자에 대한 유증에 있어서는 상속인과 다른 지위에 있으므로, 이에 대하여 증여에 대한 세율을 적용하여야 하는 것이다.

### [사례] 상속인에 대한 유증시 등록세 세율 적용

구지방세법 제131조 제1항 제1호, 제2호에서 상속으로 인한 부동산소유권취득·등기는 그 부동산가액의 1,000분의 8의 세율을 적용하도록 규정하고 있고, 상속 이외의 무상으로 인한 소유권의 취득·등기는 부동산가액의 1,000분의 15의 세율을 적용하도록 규정하고 있는바, 청구인의 경우 1997.7.3. 청구 외 이오건(청구인의 부)으로부터 유증을 원인으로 하여 이건 부동산을 취득한 사실이 청구인이 제출한 관계증빙자료에서 입증(유언 공증증서, 이건 부동산등기부)되고 있으며, 여기에서 「유증」이라 함은 「보편적으로 재산을 많이 소유하고 있는 자가 유언에 의하여 유산의 전부 또는 일부를 무상으로 타인에게 주는 행위」라고 할 것이고, 일반적으로 상속권자는 유증의 유무에 관계없이 상속을 받을 권리가 있고 그 외의 자는 유증이 없으면 유언자의 재산을 물려받을 수 없다 할 것임. 다만, 피상속인과 상속인과의 관계에 있어서 유증과 상속은 재산배분방법상의 차이일 뿐, 그 결과에 있어서 법률적 효과에는 크게 다를 바 없다 하겠음(협의분할도 상속으로 인정하기 때문임). 그렇다면 지방세법 제131조 제1항 제1호의 규정에서 말하는 상속에는 피상속인이 상속인에게 하는 유증도 포함된다 할 것인 데도 유증의 실체적·사실적 판단 없이 소유권이전형식이 유증이라고 하여 이건 부동산취득·등기를 증여로 보아 이건 등록세의 세율을 결정한 데에는 위 규정의 법리를 오해한 잘못이 있다고 할 것임. 또한 청구인은 지방세법 제105조 제9항의 「상속(피상속인으로부터 상속인에게 한 유증 및 포괄유증과 신탁재산의 상속을 포함한다)」을 이유로 이건 세율적용의 부당성을 주장하고 있으나, 위 규정의 상속에는 유증도 포함하여 취득세납세의무를 부여한 것이지, 유증 모두를 상속으로 본다는 것이 아니므로 청구인의 주장에는 일부 잘못이 있다 하겠으나, 과다하게 납부한 세액을 환부하여야 한다는 결과는 같다 할 것임(내무부 심사 98-97, 1998.2.24.).

### [사례] 재분할 협의 상속등기의 적용세율

상속재산 분할협의를 공동상속인들 사이에 이루어진 일종의 계약으로서, 공동상속인들은 이미 이루어진 상속재산 분할협의를 전부 또는 일부를 전원의 합의에 의하여 해제한 다음 다시 새로운 분할협의를 할 수 있고(대법원 2004.7.8. 선고 2002다73203), 민법 제1015조의 규정에 의하여 상속재산의 분할은 상속이 개시된 때에 소급하여 그 효력이 있다 할 것으로, 공동상속인이 법정상속분대로 등기한 후 협의분할에 의하여 소유권경정등기를 하는 경우 또는 협의분할에 의한 상속등기를 마친 후에 협의해제를 원인으로 법정상속분대로 소유권경정등기를 하거나 재분할협의를 통하여 다른 상속인 명의로 소유권경정등기를 하는 경우라면 지방세법 제131조제1항제8호의 규정에 의한 등록세가 적용되어야 할 것임(행정자치부 지방세정팀-311, 2007.2.22. ; 지방세정팀-1707, 2007.5.11. 참조)(행자부 세정-2982, 2007. 7. 31).

둘째, 부담부증여의 유상성 여부에 대하여 검토하면, 증여의 경우에는 그 대가성이 없기 때문에 무상취득으로 보아 그에 대한 세율을 1.5%를 적용하는 것이나, 부담부증여의 경우 부담을 전제로 하는 이상 그에 대한 대가성이 인정되는 것이므로 유상성을 인정하고 있는 것이 사례의 입장이다.

### [사례] 부담부증여관련 적용 세율

#### ① 이혼으로 취득하는 부동산 적용 세율

지방세법 제131조 제1항 제2호에서 상속 이외의 무상으로 인한 소유권 취득에 대해서는 부동산가액의 1,000분의 15의 세율로 등록세를 부과하도록 규정하고 있으므로 부부간 이혼으로 재산을 분할한 후 분할된 부동산의 소유권이전등기를 하는 경우에는 무상승계취득으로서 지방세법 제131조 제1항 제2호에 해당하는 세율을 적용한 등록세를 납부하는 것이 타당함.(행자부 세정-1199, 2005.3.19.)

#### ② 부담부증여에 대한 등록세 세율 적용 판단

1. 부동산을 단독으로 취득하였지만 법정상속인으로서 유류분 권리자가 있는 경우 유류분에 해당하는 재산에 대하여는 언제든지 반환의 대상이 된다 할 것이므로, 유증으로 인하여 피상속인의 재산을 취득한 청구 외 ○○○의 경우 유류분 권리자의 반환청구권이 시효 소멸하기 이전에는 그 유류분에 해당되는 부분에 대하여는 유동적인 소유자의 지위에 있게 된다 할 것으로서, 피상속인의 사망으로 인하여 법정상속인인 청구인이 유류분에 해당하는 권리를 취득한 후 소멸시효가 완성되기 전에 유류분 반환청구권의 행사로 인하여 취득한 부동산의 경우 상속개시시점부터 청구인이 취득한 것으로 보아야 할 것이므로, 청구 외 ○○○가 납부한 취득세를 환부하고, 청구인에게 취득세를 부과하는 것이 타당함(행자부 심사 2000-733, 2000.10.31.).

2. 부동산취득시 일부는 유상으로 취득하고 일부는 증여로 취득하는 부담부증여의 경우 유상부분에 대한 등록세는 지방세법 제131조 제1항 제3호에 따른 부동산가액의 1,000분의 30을, 증여부분에 대한 등록세는 지방세법 제131조 제1항 제2호에 따른 부동산가액의 1,000분의 15를 적용하게 됨(행자부 세정 13407-1170, 2000.10.5.).

3. 부동산취득시 일부는 유상으로 취득하고 일부는 증여로 취득하는 부담부증여의 경우 유상부분에 대한 등록세는 지방세법 제131조 제1항 제3호에 따른 부동산가액의 1,000분의 30을, 증여부분에 대한 등록세는 지방세법 제131조 제1항 제2호에 따른 부동산가액의 1,000분의 15를 적용하게 됨(행자부 세정 13407-1126, 2000.9.21.).

#### ③ 등록세과세표준

증여받은 부동산의 등록세과세표준은 근저당권설정 및 전세권설정에 관계없이 시가표준액이 되는 것이

며, 지방세법 제131조 제1항 제2호의 세율을 적용하여야 함.(행자부 세정 13407-810, 2000.6.24.)

④ 부담부증여의 등록세 세율 적용(행자부 심사 2000-65, 2000.1.26.)

부동산을 증여받음에 있어 이권 부동산에 대한 임대보증금채무를 부담하는 조건(부담부증여)으로 취득 하였으므로 부담부증여부분은 유상으로 인한 등기세율(1,000분의 30)로 적용하고, 나머지 부분(전체 부동산가액에서 임대보증금채무액을 제외한 금액)은 무상증여로 보아 등기세율을 1,000분의 15를 적용 하여 등록세를 부과하여야 한다고 주장하고 있으나, 청구인이 이권 부동산을 증여형식으로 취득하면서 이권 부동산의 임대보증금채무를 청구인이 부담하는 것은 증여를 원인으로 이권 부동산을 청구인이 수 증받았다 하더라도 이권 부동산에 대한 매매대금지급의무를 이행할 같음하는 것으로 보아야 하고, 청구 외 ○○○ 등 2인은 임대보증금에 대한 채무가 소멸되므로 청구인이 이권 부동산에 대한 임대보증금채무까지 포함하여 인수하는 것은 취득의 대가적 관계에 있다 하겠음. 또한 지방세법상 부동산의 유상승계취득이란, 취득하는 부동산의 그 가치적인 금액의 액수 여부와 관계없이 그 취득부동산에 대한 지급하였거나 지급하여야 할 비용이 있다면 유상승계취득에 해당한다 할 것이고, 청구인이 이권 부동산을 증여받는 과정에서 이권 부동산의 전세보증금에 대한 채무는 거래상대방(증여자)에게 지급하여야 할 비용에 해당하는 것이므로 전세보증금 채무액이 이권 부동산의 전체에 대한 경제적 대가성에 못 미친다 하더라도 이권 부동산 전체를 유상취득이라는 점에 대한 달리 볼 이유가 없음.

셋째, 명의신탁해지와 적용세율에 대하여 검토하면 명의신탁은 판결에 의하여 소유권이 이전되는 형식을 갖추게 되므로 무상취득의 형식을 갖추는 것이 통상이나 유상성이 있을 경우에는 그 부분은 유상취득에 해당하는 것이다.

### [사례] 등록세 적용 세율

① 명의신탁과 등록세 세율 적용(대법원 98두6364, 1999.12.10.)

부동산에 관하여 명의신탁약정에 의하여 명의수탁자명의로 소유권에 관한 등기를 경료하였다가 명의신탁을 해지하고 명의신탁자 앞으로 소유권이전등기를 경료하면서 그 등기원인을 매매로 하였다 하더라도 그 등기의 실질이 명의신탁해지로 인한 소유권이전등기인 이상 같은법 제131조 제1항 제2호 소정의 등록세율이 적용됨.

② 중간생략등기와 등록세납세의무(대법원 93다47738, 1994.5.24.)

부동산의 양도계약이 순차 이루어져 최종 양수인이 중간생략등기의 합의를 이유로 최초 양도인에게 직접 그 소유권이전등기청구권을 행사하기 위하여는 관계당사자 전원의 의사합치, 즉 중간생략등기에 대



한 최초 양도인과 중간자의 동의를 있는 외에 최초의 양도인과 최종의 양수인 사이에도 그 중간등기생략의 합의가 있었음이 요구됨.

**[사례] 법인합병과 과세표준 및 세율**

법인의 합병으로 인하여 부동산을 취득하는 경우에는 무상취득으로 보아 그 과세표준을 시가표준액(제2토지 : 391,050,470원, 제3토지 : 17,171,412원)으로 하여야 하고, 등록세의 세율을 1,000분의 15의 세율을 적용하여야 함에도 법인장부상 가액을 과세표준으로 함은 물론 등록세의 세율도 1,000분의 30으로 하여 취득세와 등록세 등을 부과지한 처분은 잘못임. (행자부 심사 99-133, 1999.2.27.)

(4) 개인간 유상승계취득에 따른 주택이전등기세율 적용

부동산세제 개편에 따라 부동산소유권이전등기의 세율을 2%로 하고 개인간 유상거래를 원인으로 등기하는 주택의 경우에 등록세의 100분의 50을 경감(법 §273의 2)하기 때문에 실제로 1%의 세율이 적용된다.

(3) 공유물분할등기

공 유	합 유	총 유
민법 제262조	민법 제271조	민법 제275조
① 복수인이 하나의 물건 위에 1개의 소유권을 분량적으로 분할하여 소유하는 형태 ② 공유자는 언제든지 공유관계 단절 및 분할청구	① 개개인이 지분을 가지고 있어도 자유로이 타인에게 양도·분할이 제한 ② 공유와 총유의 중간형태	① 법인이 아닌 사단의 사원이 집합체로서 물건을 소유하는 공동소유의 형태 ② 관리·처분권한은 단체가, 사용수익은 개개인이 권한을 가짐.

첫째, 공유물분할에 따른 부동산등기시 등록세의 세율 적용은 2%를 적용하여야 할 것인지, 아니면 0.3%를 적용하여야 할 것인지?

우선 공유물분할을 하기 위해서는 물건분할(필지분할)이 먼저 이루어지고 추후에 권리지분 이전이 이루어지는바, 이때 권리지분이전을 통하여 등기되는 것을 유상승계취득인 교환으로 판단할 것인지 아니면 현행 지방세법 제131조 제1항 제5호에서 「분할로 인하여 받은 부동산」이므로 공유물분할에 따른 등기로 해석할 것인가?

이때 수인의 고유토지를 수필지로 분할한 후 매 필지로 수인의 공유지분 상태로 등기명인의 표시변경 등기를 한 후 다시 분할된 필지별로 각각 1인 명의의 당초 자기지분을 그대로 이전하는 경우에는 자기

지분에 대하여 0.3%, 자기지분 초과지분에 대하여는 2%로 적용하는 것이다. 그리고 공유물분할은 법률상으로는 공유자 상호간의 지분교환 또는 매매라고 볼 것이나, 실질적으로는 공유물에 대하여 관념적으로 그 지분에 상당하는 비율에 따라 제한적으로 행사되던 권리, 즉 지분권을 분할로 인하여 취득하는 특정부분에 집중시켜 그 특정부분에만 존속시키는 것으로 그 소유형태가 변경될 뿐이라 할 것이므로 이를 재산의 유상양도로 보기는 어렵기 때문이다(행자부 심사 98-520·521·522, 1998.9.30.).

### [사례] 공유물과 등록세세율

#### ① 합유물에 대한 등록세 적용세율(행자부 세정 13407-1354, 2000.11.27.)

수인이 합유로 부동산을 소유하던 중 1인을 제외하고 나머지 합유자 전원이 탈퇴하여 1인이 단독으로 부동산의 소유권을 취득하는 경우에 있어서 추가취득분에 대한 등록세 세율은 무상취득시에는 지방세법 제131조 제1항 제2호의 세율, 유상취득시에는 같은법 제131조 제1항 제3호의 세율이 적용됨.

#### ② 공유물분할과 적용세율

1. 지방세법 제131조 제1항 제3호 및 제5호에서 상속이나 무상 이외의 원인으로 인한 소유권의 취득으로서 농지는 부동산가액의 1,000분의 10, 기타 부동산의 경우 1,000분의 30의 등록세율을 적용하고, 공유물분할의 경우에는 분할로 인하여 받은 가액의 1,000분의 3의 세율을 적용하며 「갑」과 「을」이 당해 부동산에 대해 각각 1/2씩을 공유하고 있다가 이를 「갑」이 3/5, 「을」이 2/5씩 분할소유하게 될 경우 「갑」은 분할되기 전 자기지분인 1/2에 대하여는 지방세법 제131조 제1항 제5호의 규정에 의거 1,000분의 3의 세율이 적용되며 자기지분보다 초과하여 분할받는 나머지 부분에 대하여는 동법 제131조 제1항 제3호 (2)목의 규정에 의거 1,000분의 30(농지의 경우 1,000분의 10)에 해당하는 세율이 적용됨(행자부 세정 13407-1239, 2000.10.24.).

2. 공유로 되어 있는 부동산을 분할등기하는 경우에 자기비율에 대하여는 지방세법 제131조 제1항 제5호의 규정에 의하여 부동산가액의 1,000분의 3에 해당하는 세율을 적용하고, 자기비율 초과분에 대하여는 동법 제131조 제1항 제3호 (2)목의 규정에 의해 부동산가액의 1,000분의 30에 해당하는 세율을 적용함(행자부 세정 13407-72, 1998.1.31.).

#### ● 지방세법운용세칙 131-3【부동산 교환등기】

부동산을 상호교환하여 소유권이전등기를 하는 경우에는 유상승계취득에 해당하는 세율(법 제131조 제1항 제3호)을 적용하여야 한다.

#### ● 지방세법운용세칙131-4【공유토지를 단독소유로 등기시 세율】

공유로 되어 있는 부동산을 분할등기하는 경우에는 법 제131조 제1항 제5호의 규정에 의한 세율을 적용하고, 공유토지를 단독소유로 등기하는 경우 자기지분초과분에 대하여는 법 제131조 제1항 제3호의 규정에 의한 세율을 적용한다.

● 지방세법운용세칙 131-7【매 1건의 범위】

1. 저당권말소등기시 동일한 채권액에 대해 수개의 필지가 근저당설정되어 있을 경우는 매 필지별로 과세하여야 한다.
2. 동일인이 소유한 토지 및 단독주택의 주소변경등기시 토지등기부와 건물등기부가 분리되어 있는 경우는 기타등기 2건으로 과세하여야 한다.
3. 동일세율이 적용되는 경우로서 법인등기부의 표시변경등기에 있어 이사의 변경(선임 및 해임)과 목적사업의 변경등기를 동시에 할 경우에는 이를 1건으로 본다.
4. 토지 1필지가 분할되어 2필지가 되는 경우와 2필지가 합병되어 1필지로 되는 경우 각각 2건의 기타등기로 과세하여야 한다.

[사례] 공유물과 비과세 적용

① 공유물분할의 비과세 범위(행자부 세정-1067, 2003.9.5.)

지방세법 제110조 제4호의 규정에 의거 공유물분할로 인한 취득에 대하여는 취득세를 비과세하도록 규정하고 있고, 동법 제131조 제1항 제5호의 규정에 의거 공유물의 분할시 등록세율은 1,000분의 3의 세율을 적용토록 규정하고 있으므로 여기서 공유물분할이라 함은 수인이 소유하고 있는 형태의 공유물을 단순히 소유지분대로 나누어 가지는 것만을 의미하는 것이며 소유지분의 교환이 병행되는 경우는 이에 해당되지 아니하는 것임.

② 이혼에 따른 재산권분할의 취득과 공유물분할 여부 판단(대법원 2003두4331, 2003.8.19.)

이혼에 따른 재산분할로서 이 사건 부동산의 소유권을 취득한 것은 지방세법 제105조 제1항의 부동산 취득에 해당하고, 지방세법 제110조 제4호의 공유권의 분할로 인한 취득에 해당하지 아니함. 또한 등록세는 재산권 기타 권리의 취득·이전·변경 또는 소멸에 관한 사항을 공부에 등기 또는 등록하는 경우에 등기 또는 등록이라는 사실의 존재에 대하여 부과되는 세금이므로, 이혼에 따른 재산분할을 원인으로 한 부동산이전등기는 무상의 승계취득으로서 지방세법 제128조의 등록세 비과세대상에 포함되지 아니하고, 지방세법 제131조 제1항 제5호의 공유물분할에도 해당하지 아니함.

③ 공유물분할과 세율 적용(대법원 98두10387, 1999.12.24.; 대법원 95누5653, 1995.9.5. 참조)

공유자들이 협의에 의하여 공유물을 분할하는 경우 원래의 공유지분을 초과하여 취득한 부분에 관한 권리의 이전은 단순한 소유형태의 변경에 불과하다고 볼 수는 없을 것이므로, 법 제131조 제1항 제5호 소정의 공유물의 분할에 해당한다고 볼 수 없을 것이나, 원래 공유물의 분할은 그 객체인 물건의 제반 상황을 종합 고려한 합리적인 방법으로 지분비율에 따라야 할 것이고, 여기에서의 지분비율은 원칙적으로 지분에 따른 가액(교환가치)의 비율에 의하여야 할 것이므로(대법원 92다39105, 1992.11.10. 참조), 공유물의 분할 후 자산가액의 비율이 원래의 공유지분의 범위를 넘어서는 것이라거나 또는 원래의 공유지분의 비율과 분할 후 자산가액의 비율과의 차이에 따른 정산을 하였다든 등의 특별한 사정이 없는 한, 협의에 의한 공유물분할은 원래의 공유지분에 따라 분할한 것으로서 제5호 소정의 공유물의 분할에 해당한다고 보아야 할 것임(대법원 96누14401, 1998.2.13. 참조).

그리고 이러한 법리는 위와 같은 지분교환의 형식으로 한 개의 공유물을 분할하여 그 중 특정부분에 대한 단독소유권을 취득하는 경우는 물론 여러 개의 공유물 또는 공유자산을 일괄하여 분할함에 있어 각 공유물을 그 지분비율에 따라 하나하나 분할하는 대신 지분비율과 각 공유물의 가액을 함께 고려하여 그 중 한 개 이상씩의 특정공유물 전체에 대한 단독소유권을 취득하는 경우에도 마찬가지로 적용된다 할 것임.

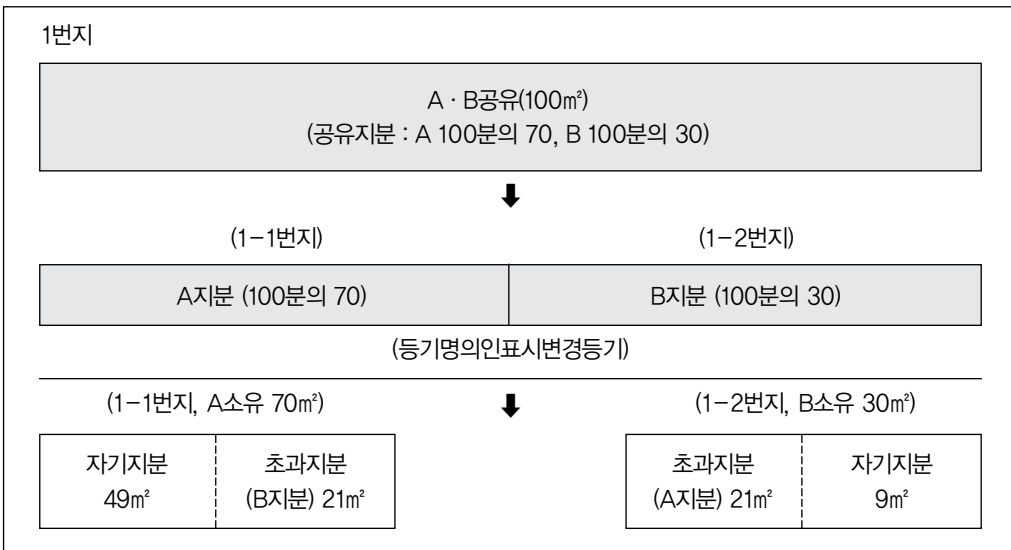
### [사례] 공유물분할의 등록세 세율

공유물 분할이라 함은 수인이 소유하고 있는 형태의 공유물을 단순히 소유지분대로 나누어 가지는 것만을 의미하는 것이며 소유지분의 교환이 병행되는 경우는 이에 해당되지 아니하는 것이므로, 원래의 공유지분을 초과하여 취득한 경우에는 단순한 소유형태의 변경에 불과하다고 볼 수 없다 할 것으로, 제1토지의 경우 乙은 甲으로부터 지분 2.12%를 취득하고 이에 대한 등기를 경로하였고, 제2토지와 제3토지의 경우 甲은 乙의 지분 전부를 취득하여 단독 소유로 한 이상, 이는 공유물 분할에 해당된다기 보다는 교환에 의한 소유권이전등기에 해당된다고 봄이 타당하겠으므로, 甲과 乙은 그 해당 부분에 대하여 각각 지방세법 제 131조제1항제3호의 등록세를 납부하여야 할 것임(행자부 세정-2143, 2007. 6. 11)

[지침] 공유물분할에 따른 등기시 등록세 세율적용 지침

수인의 공유토지를 수필지로 분할한 후 매 필지별로 수인의 공유지분상태로 등기명의인 표시변경등기를 한 후 다시 분할된 필지별로 각각 1인 명의의 당초 자기지분을 그대로 이전하는 경우에는 지방세법 제131조 제1항 제5호의 규정에 의거 부동산가액의 1,000분의 3에 해당하는 세율을 적용한다. 다만, 당초 자기지분보다 초과하여 분할받은 부분에 대하여는 지방세법 제131조 제1항 제3호 (2)목의 규정에 의거 부동산가액의 1,000분의 30에 해당하는 세율을 적용한다(행자부 세정 13407-아749, 1998.11.17.).

〈적용사례〉



〈중전〉	〈개선〉
<ul style="list-style-type: none"> <li>• A소유 1-1번지에 대한 등록세 세율 적용 - 49m<sup>2</sup>(70m<sup>2</sup> ■ 70/100)에 대하여는 1,000분의 3 적용(공유물분할로 받은 토지)</li> <li>- B지분(초과지분) 21m<sup>2</sup>에 대하여는 1,000분의 30 적용(유상양도로 간주)</li> <li>• B소유 1-2번지에 대한 등록세 세율적용 - 자기지분 9m<sup>2</sup>(30m<sup>2</sup> ■ 30/100)는 1,000분의 3 적용(공유물분할로 받은 토지)</li> <li>- A지분(초과지분) 21m<sup>2</sup>에 대하여는 1,000분의 30 적용(유상양도로 간주)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• A소유 1-1번지에 대한 등록세 세율 적용 - 자기지분 49m<sup>2</sup>에 대하여 1,000분의 3 적용(공유물분할로 받은 토지)</li> <li>- B지분 21m<sup>2</sup>에 대하여 1,000분의 3 적용(공유물분할로 받은 토지로 간주)</li> <li>• B소유 1-2번지에 대한 등록세 세율적용 - 자기지분 9m<sup>2</sup>에 대하여 1,000분의 3 적용(공유물분할로 받은 토지)</li> <li>- A지분 21m<sup>2</sup>에 대하여 1,000분의 3 적용(공유물분할로 받은 토지로 간주)</li> </ul>

둘째, 공유물등기의 과세표준은 분할로 인하여 받은 부동산가액을 과세표준으로 하고 있으므로 여기서 「분할로 인하여 받은 부동산가액」의 범위는 법인의 경우 법인의 장부가액인 것인지 아니면 법인의 장부가액이라고 하더라도 분할로 인하여 취득하는 부동산이 사실상의 취득가액이어야 하나 이는 분할 등으로 취득하는 것이기 때문에 매매 등으로 인하여 취득하는 형태와는 달리 사실상의 취득가액이 없는 것이므로 시가표준액을 적용하여야 하는가?

공유물의 분할은 공유의 소유형태의 부동산 등을 각각의 지분별로 나누어 가지게 되는 것을 의미하기 때문에 매매와는 달리 법인이 비록 장부상의 가액이라고 하더라도 그것은 당초 매매 등으로 취득할 당시의 장부가액이며 공유물 분할당시에는 당초 공유물의 지분취득 이후에 발생된 제반비용이 포함되어 있거나, 재평가되거나 감가수정이 된 가액이기 때문에 이를 공유물분할에 따른 과세표준으로 사용하는 것은 사실상의 취득가액이 아닐 뿐만 아니라 평가된 가액에 해당하는 것이다.

### [사례] 공유물등기와 과세표준 적용

#### ① 공유물분할등기를 할 경우의 등록세 적용

자기지분에 대하여는 지방세법 제131조 제1항 제5호의 규정에 의거 부동산가액의 1,000분의 3의 세율을, 자기지분을 초과하는 것에 대하여는 같은법 제131조 제1항 제3호 (2)목의 규정에 의거 부동산가액의 1,000분의 30의 등록세 세율을 적용하며, 이 경우 부동산의 과세표준 적용은 법인에 대하여는 법인의 장부가액을 기준으로 하고, 개인에 대하여는 시가표준액을 기준으로 하여 적용하게 됨. 또한 공유물분할은 필지별로 구분하여 적용하는 것임(행자부 세정 13407-356, 2000.3.7.).

따라서 법인이 공유형태로 소유하고 있는 토지를 단독소유 형태로 변경하고자 분할등기할 경우 이때 등록세 과세표준은 시가표준액이 되는지 아니면 법인 장부상 가액이 되는지 여부를 검토하면 지방세법 제130조제1항 및 제3항에서 등록세의 과세표준은 등기·등록 당시의 가액으로 하되, 법인장부에 의하여 취득가격이 입증되는 취득(무상취득 제외)에 대하여는 사실상의 취득가액을 과세표준으로 한다고 하면서, 등기·등록 당시에 자산재평가 또는 감가상각 등의 사유로 그 가액이 달라진 경우에는 변경된 가액을 과세표준으로 한다고 규정하고 있는바, 법인이 공유형태로 소유하고 있던 토지를 단독소유의 형태로 변경하고자 분할등기하는 경우 이때 등록세 과세표준은 등기·등록 당시 시가표준액을 적용하여야 하는지 아니면 법인 장부상 가액을 적용하여야 하는지 여부가 쟁점사항에 해당한다.

이에 대하여 첫째 견해로는 시가표준액을 과세표준으로 적용하여야 한다는 견해이다. 즉, 공유물 분할 등기는 특정 부동산을 새롭게 취득하는 것이 아니라 공유지분 만큼 분할하여 단독으로 등기하는 것으로

유상취득이 아닌 형식적인 취득으로 보아야 하는 것이고, 또한, 공유물의 소유자가 개인과 법인으로 혼재되어 있는 경우 당해 공유물의 분할등기에 있어 개인은 시가표준액을, 법인은 장부상 가액을 적용한다면 오히려 불합리한 결과를 초래하게 되므로 법인이 공유형태로 소유하고 있는 토지를 당해 지분만큼 분할하여 등기하는 경우 이때 등록세 과세표준은 당해 토지의 시가표준액을 과세표준으로 함이 타당하다는 점이다.

이에 대하여 둘째 견해는 법인 장부상가액을 과세표준으로 적용하여야 한다는 견해이다. 지방세법 제130조3항에서 사실상의 취득가격이 입증되는 취득의 경우에는 사실상의 취득가격을 과세표준으로 하되, 다만 등기 당시에 자산재평가 또는 감가상각 등의 사유로 가액이 달라진 경우에는 변경된 가액을 적용하도록 규정하고 있고, 공유물의 분할 등기는 당초 그 지분을 취득할 때와는 달리 자산의 소유지분을 확정하여 자기단독의 지배하에 두려는 절차로서 이는 특정부동산을 새롭게 취득하는 것이 아니라 단순히 자신의 소유지분 만큼 분할하여 등기하는 것이므로, 법인이 공유형태의 소유 토지를 단독소유 형태로 변경하고자 분할 등기하는 경우 이때 등록세 과세표준은 당해 부동산의 취득가액으로 하는 것이 원칙이나, 취득 후에 자산재평가 또는 감가상각 등의 사유로 그 가액이 달라진 경우에는 등기 당시 당해 법인의 장부상 가액을 과세표준으로 함이 타당하다고 보는 것이다.

### [사례] 공유물분할과 과세표준

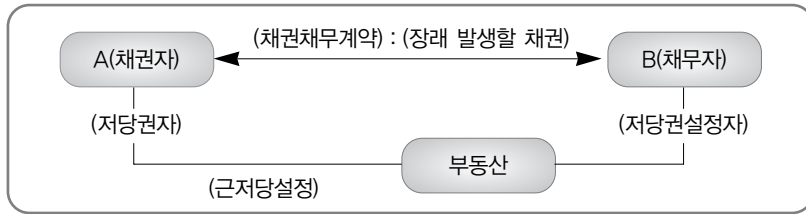
공유물의 분할 등기는 당초 그 지분을 취득할 때와는 달리 자산의 소유지분을 확정하여 자기단독의 지배하에 두려는 절차로서 이는 특정부동산을 새롭게 취득하는 것이 아니라, 자신의 소유지분 만큼 분할하여 등기하는 것이기 때문에, 이때의 등록세 과세표준은 당해 부동산의 취득가액으로 하는 것이 원칙이나 취득 후에 자산재평가 또는 감가상각 등의 사유로 그 가액이 달라진 경우에는 등기당시 당해 법인의 장부에 기재되어 있는 가액으로 하여야 함(행정자치부 심사 2000.1.26. 제2000-66호)

## 2) 담보물권 등기

### (1) 저당권 등기

민법 제356조의 규정에 의거 저당권자는 채무자 또는 제3자가 점유를 이전하지 아니하고 채무의 담보로 제공한 부동산에 대하여 다른 채권자보다 자기 채권의 우선변제를 받을 권리가 있다. 이 경우 저당권은 그 담보할 채무의 최고액만을 정하고 채무의 확정을 장래에 보류하여 이를 설정할 수 있으

며, 이 경우에는 그 확정될 때까지의 채무의 소멸 또는 이전은 저당권에 영향을 미치지 아니한다(민법 §357).



저당권에 대하여는 「저당권을 설정하는 경우와 저당권 자체를 이전하는 경우」로 크게 구분할 수가 있으며 저당권설정은 저당권등기에 해당하는 등록세를 납부하는 것이나 저당권을 이전하는 경우에는 어떤 세율을 적용하여야 할 것인가?

저당권이전에 대한 등록세 세율은 우선저당권자의 명의변경에 해당되기 때문에 새로운 저당권자가 발생하는 것이다. 따라서 이 경우에는 저당권설정등기와 같은 등록세율을 적용한다. 그러나 「저당권의 설정대상물건의 변경시」 또는 저당권대상물건을 추가한 경우에는 「저당권대상물건」을 기준으로 볼 때 저당권이 새로이 설정되는 것이므로 저당권설정등기의 세율을 적용할 수가 있는 것이다. 저당권은 채무자소유의 부동산에 대하여 저당권자(채권자)가 설정하는 것이므로 그 부동산소유자가 변경되더라도 저당권 설정에는 영향이 없으므로 이때에는 「저당권설정자의 명의변경」에 해당되어 「기타등기」의 세율이 적용되는 것이다.



### [사례] 근저당권에 대한 등록세 세율 적용

근저당권부 채권가압류시의 등록세율은 지방세법 제131조 제1항 제8호에서 규정한 ?매 1건당 3,000원?이 적용되는 것임. (내무부 세정 13407-1177, 1997.9.19.)



### [사례] 역모기지 주택에 대한 등록세 감면범위

역모기지 대상주택에 대한 담보물건 설정등기와 관련하여 한국주택금융공사 또는 금융기관이 지방세법 제 124조의 규정에 의한 본래 납세의무자로서 등록세를 납부하여야 함에도 실제 등록세 담세자는 주택을 담보로 보증을 받는 자가 되기 때문에 담보의 대상이 되는 주택을 제공하는 자가 등록세를 부담하는 경우에 한하여 등록세를 면제토록 한 것으로, 한국주택금융공사가 보증을 받는 자(채무자)로부터 담보로 제공받는 주택에 근저당권을 설정하고 이에 소요되는 등록세를 보증을 받는 자가 부담하기로 약정한 경우라면 위 규정에 의한 등록세 면제대상임(행자부 세정-2483, 2007. 6. 29)

## (2) 전세권 등기

전세권은 전세금을 지급하고 타인의 부동산을 그의 용도에 좇아 사용·수익하는 권리(민법 §303)로서 전세권은 직접 목적부동산을 지배할 수 있으며 제3자에 대하여도 언제나 이를 대항할 수 있어서 목적부동산이 양도되어도 전세권자는 신소유자에게 대항할 수 있다. 새로운 전세권의 설정이거나, 전세권 자체를 이전하는 경우 등록세에 대하여는 「전세금액의 1,000분의 2」를 적용하는 것이나, 전세권의 존속기간 이후에 새로이 전세권 존속기간을 연장하는 경우에는 등록세는 기타 등기에 해당되는 것이다.

### [사례] 전세권등기와 과세표준

#### ① 전세권부 가압류등기시 세율 적용

전세권 및 저당권 가압류등기신청시 등록세율은 지방세법 제131조 제1항 제8호에서 규정한 매 1건당 3,000원으로서, 이때의 세율은 지방세법시행령 제89조 제1항에 의하여 수개의 등기·등록대상을 일괄 신청에 의해 등기·등록하는 경우에도 등기 또는 등록대상건수 매 1건마다 적용되는 것임.(행자부 세정 13407-1307, 2000.11.15.)

#### ② 전세권의 연장과 등록세 세율

1. 부동산등기법 제139조 제1항의 규정에 의하면 전세권의 설정 또는 전세권의 등기를 신청하는 경우에는 신청서에 전세금을 기재하고 만일 등기원인에 존속기간의 약정 등이 있는 때에는 이를 기재하도록 되어 있음. 전세금의 변동 없이 전세권존속기간을 변경하여 이를 등기하는 경우에는 지방세법 제 131조 제1항 제8호의 규정에 의거 3,000원의 등록세를 납부하여야 함(행자부 세정 13407-542, 1999.5.6.).

2. 부동산전세권설정등기가 된 상태에서 임차기간의 종료로 임차기간연장과 동시에 전세금액을 증액등기하는 경우의 등록세과세표준은 지방세법 제131조 제1항 제6호 (4)목 규정에 의해 증액분에 대하여는 전세금액의 1,000분의 2의 세율이 적용됨(내무부 세정 13407-1424, 1996.12.12.).

③ 전세권 가압류시의 등록세 세율 적용(내무부 세정 13407-1426, 1997.11.10.)

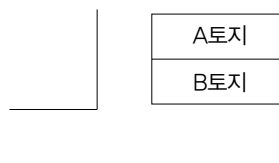
전세권 가압류에 따른 부동산등기신청시의 등록세율은 지방세법 제131조 제1항 제8호에서 규정한 매 1건당 3,000원이 적용되는 것임.

### 3) 용익물권등기

#### (1) 지역권

지역권은 일정한 목적을 위하여 타인의 토지를 자기토지의 편익에 이용하는 권리(민법 §291)로서 지역권에는 갑토지를 위하여 을토지를 통행하는 권리, 을토지에서 인수하는 권리, 을토지에 높은 건물을 건축시키지 않는 권리 등 여러 가지 종류가 있다. 갑토지의 소유자와 을토지의 소유자의 계약에 의하여 생기는 것이 보통이지만, 갑토지의 소유자가 시효에 의하여 이 권리를 취득할 수도 있다.

다만, 시효에 의하여 취득할 수 있는 지역권은 계속되어 표현하는 것, 즉 지역권의 행사가 끊임없이 외부로부터 보이는 것이라야 한다. 갑토지 소유자가 을토지를 이용할 수 있다 하더라도 가능한 한, 을토지에 피해를 주지 않도록 이용하여야 하는 것은 당연하다. 지역권은 갑토지에 부착하는 권리이므로 갑토지의 소유자가 바뀌어도 소멸되지 않는다. 이때 자기 토지의 편익에 제공되는 토지를 승역지(을토지)라고 하고, 편익을 받는 토지를 요역지(갑토지)라고 한다.



예를 들면 A토지의 영업을 위하여 B토지에 대형 고층건물을 건축하는 것을 제한하도록 하는 경우 B토지에 지역권을 설정하는바 이때 A토지가 「요역지」이므로 A토지의 가액을 과세표준으로 하는 것이다. 또한 송유관을 통과시키기 위하여 통과 토지에 대하여 지역권을 설정하는 때 요역지는 저장탱

크가 있는 토지이므로 이를 요역지의 가액을 과세표준으로 하는 것이다. 이 경우 부동산가액은 요역지의 부동산가액으로 하여야 하며 요역지소유자가 법인인 경우에는 법인장부가액이 된다.

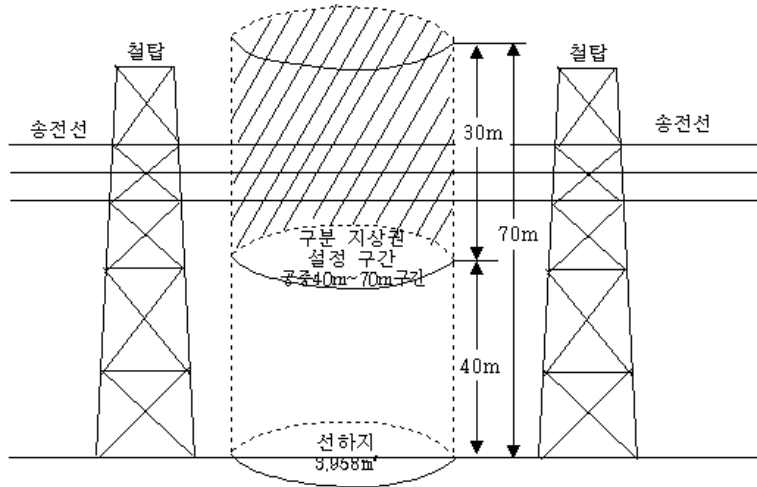
## (2) 지상권

요즈음 지하상가나 고층빌딩의 건축이 부쩍 늘고 있다. 그러나 토지의 소유권은 공중이나 지하까지 미치도록 되어 있기 때문에 토지소유자의 승낙 없이는 지하철공사 등을 마음대로 벌일 수 없게 되어 있다. 이와 같은 법률문제를 해결하기 위해 지하나 공중에 일정범위를 따로 정하여 권리를 주장할 수 있는 근거를 마련하고 있다. 이것은 구분지상권이라고 한다(민법 §289의 2). 또한 민법 제279조의 규정에 의거 지상권자는 타인의 토지에 건물 기타 공작물이나 수목을 소유하기 위하여 그 토지를 사용하는 권리를 지상권자가 설정할 수 있다. 그 설정의 범위는 1필의 토지 전부에 설정되는 것이 보통이나 1필의 토지의 일부에 대하여도 설정할 수 있으므로 1필의 토지 일부에 관하여 지상권을 설정하는 경우에는 신청서에 지적도를 첨부하고 그 도면 위에 목적부분을 표시하는바, 이 경우 지상권이 설정되는 부분에 한하여 부동산가액을 과세표준으로 하는 것이므로 그 과세표준은 「시가표준액」이 지상권 설정부동산의 과세표준이 되는 것이다.

최근 구분지상권이 부동산 등기법에 의거 등기가 됨에 따라 과세표준을 적용함에 있어서 어떻게 산정하여야 하는지 여부가 쟁점사항이다.

예를 들면 송전선로 건설을 위하여 지상권설정 범위를 송전 선하지의 지표면 상공 공중공간의 일부 면적에 대하여 설정할 경우 구분지상권 설정등기시 선하지 면적에 대한 부동산가액을 적용하는데 있어 송전 선하지 전체면적에 대한 가액을 과세표준으로 하여야 하는지, 아니면 송전 선하지 전체면적에 대한 가액에 입체이용저해율을 감안하여 산정한 가액을 과세표준으로 하여야 하는지 여부에 대하여 검토하면 다음과 같다.

## 《예시도》



※ 구분지상권 사용료 산정시 입체이용 저해율 23%~33% 적용하여 평가70m

※ 용어의 정의

- 선하지 : 송전선로의 양측 최외선으로부터 수평으로 3m를 수평으로 더한 범위 안에서 정한 직하(直下)의 토지 중 지지물의 용지를 제외한 토지(한국감정평가업협회, 선하지의 공중부분 사용에 따른 손실보상 평가 지침 제3조)
- 입체이용저해율 : 당해 공간을 사용함으로써 인하여 토지의 이용이 저해되는 정도에 따른 적절한 비율(공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률 시행규칙 제31조 제1항)

민법 제289조의2의 규정에서 지하 또는 지상의 공간은 상하의 범위를 정하여 건물 기타 공작물을 소유하기 위한 지상권의 목적으로 할 수 있다. 이 경우 설정행위로서 지상권의 행사를 위하여 토지의 사용을 제한할 수 있으며 구분지상권은 제3자가 토지를 사용·수익할 권리를 가진 때에도 그 권리자 및 그 권리를 목적으로 하는 권리를 가진 자 전원의 승락이 있으면 이를 설정할 수 있다. 이 경우 토지를 사용·수익할 권리를 가진 제3자는 그 지상권의 행사를 방해하여서는 아니된다고 구분지상권의 범위에 대하여 규정하고 있다.

또한 공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률 시행규칙 제31조의 규정에서 토지의 지하 또는 지상공간을 사실상 영구적으로 사용하는 경우 당해 공간에 대한 사용료는 제22조의 규정에 의하여 산정한 당해 토지의 가격에 당해 공간을 사용함으로써 인하여 토지의 이용이 저해되는 정도에 따른 적절한 비율(이하 이 조에서 “입체이용저해율”이라 한다)을 곱하여 산정한 금액으로 평가하며 토지의 지하 또는 지상공간을 일정한 기간동안 사용하는 경우 당해 공간에 대한 사용료는 제30조의

규정에 의하여 산정한 당해 토지의 사용료에 입체이용저해율을 곱하여 산정한 금액으로 평가한다라고 규정하고 있다. 토지보상평가지침 제46조의2에서는 토지의 지상공간에 고압선이 통과하고 있는 토지(이하 “선하지”라 한다)에 대한 평가는 인근지역에 있는 유사한 제한을 받는 상태로 공시된 표준지 공시지가를 기준으로 함을 원칙으로 한다. 다만, 유사한 제한을 받는 상태로 공시된 표준지 공시지가가 인근지역에 없는 경우에는 그 제한을 받지 아니한 상태로 공시된 인근지역에 있는 표준지 공시지가를 기준으로 하되, 그 제한정도 등을 고려하여 평가하고 있으며 동지침 제51조 입체이용저해율은 다음과 같이 산정한다.

1. 건물 등 이용저해율 = 건물 등 이용률( $\alpha$ )  $\times$   $\frac{\text{저해층수의}\sim\text{층별효용비용(B)합계}}{\text{최유효건물층수의}\sim\text{층별효용비용(A)합계}}$
2. 건물 등 이용률( $\alpha$ )은 별표8의 “입체이용률배분표”에서 정하는 기준에 의한다.

구분지상권에 대한 등록세 과세표준을 어떻게 산정할 것인가에 대하여 보는 관점은 첫째 견해는 민법상 구분지상권은 여러 사람이 지하 또는 지상의 공간을 구분하여 설정할 수 있으나 그 지표면은 한정될 수 밖에 없으며, 지표면 상공의 같은 공중공간 내에서 구분지상권을 설정할 때마다 구분사용에 따른 입체이용저해율을 감안한 면적 산정이 어렵고, 한국감정평가협회가 제정한 토지보상평가지침은 단지 한국감정평가협회가 내부적으로 기준을 정한 것에 불과하여 일반 국민이나 법원을 기속하는 것이 아니므로(대법원 99두7968, 2001.3.27 참조) 선하지 지표면을 기준으로 전체 선하지면적에 대한 부동산가액을 과세표준으로 하여야 한다는 것이다. 이와 같이 보는 관점은 엄격해석의 법리에 다른 것이다.

둘째 견해는 부동산가액은 입체적 활용방법에 따라 입체적 각 부분별로 각각 다른 가액이 있는바, 지상권 설정범위가 토지의 지표면 상공 공중공간의 일부로서 설정범위가 아닌 부분의 가액이 과세표준(부동산가액)에 포함되는 것은 합리적이지 못하고, 같은 선하지의 상공 공중공간 내에서 구분지상권을 설정할 때마다 선하지 총면적에 대한 세금을 납부하는 것은 이중납부에 해당되며, 선하지의 공중공간에 대한 구분지상권 설정에 따른 구간면적을 다르게 설정하더라도 같은 세금을 부담하는 것은 불합리하므로 구분지상권에 대한 부동산가액은 선하지면적에 입체이용저해율을 감안하여 산정한 부동산 가액으로 하는 것이다.

등록세는 재산권 기타 권리의 취득·이전·변경 또는 소멸에 관한 사항을 공부에 등기 또는 등록하는 경우에 그 등기 또는 등록을 받는 자에게 부과하는 세금으로서, 토지의 소유권은 정당한 이익있는 범위 내에서 토지의 상하에 미치므로 공중 또는 지하 공간에 대한 구분지상권을 설정할 수 있는 범위는 다른 별도의 제한사항이 없을 경우 토지의상하 구간별로 여러 사람이 설정할 수 있는바,

공중공간의 일부에 대하여 구분지상권을 설정하려면 지표면의 선하지 면적이 산정되어야만 송전선 상하 구간 내에서 구분지상권을 설정할 수 있으므로, 일정 면적에 지상권을 설정한 후 다시 그 토지 공중에 구분지상권을 설정할 경우 그 때마다 입체이용저해율을 감안하여 과세표준을 산정하여 과세하는 것이 합리적이나, 입체이용저해율에 의한 산정방법은 한국감정평가협회가 내부적으로 기준을 정한 것에 불과하여 과세표준 산정에 적용하기에는 어려움이 있다고 할 것이며 향후 제도적인 보완이 필요한 실정이다.

지상권의 존속기간은 당사자가 자유로이 정할 수 있으나 최단존속기간에 대하여는 제한이 있어 견고한 건물(석조·석회조·연와조)이나 수목의 소유를 목적으로 한 지상권의 경우에는 30년, 그 이외의 건물에 대하여는 15년, 건물 이외의 공작물의 경우에는 5년 이하로는 할 수 없다. 당사자가 기간을 정하지 아니한 경우에는 위의 최단존속기간으로 한다. 지상권자가 약속한 대금을 2년 이상 지급하지 않는 때에는 지상권설정자는 지상권의 소멸을 청구할 수 있다(민법 §287). 지상권의 존속기간이 종료된 이후 다시 지상권을 연장시에는 종전의 지상권이 소멸되고 다시 지상권을 설정하는 것이므로 새로운 지상권의 설정등기에 해당하는 것이다. 따라서 지상권의 설정등기는 그 등기시점에서의 부동산가액을 과세표준으로 하여 등록세를 납부하여야 한다.

#### [사례] 지상권의 과세표준

지상권 자체의 가격을 지상권이 설정된 토지의 가액으로 보아 과세표준으로 할 수가 없다 하겠으므로 그 대상토지의 시가표준액을 과세표준으로 하여야 함(행자부 심사 제2002-139호, 2002.3.25.).

## 4) 가등기 등

### (1) 가등기

경매는 광의로는 매수하겠다는 사람이 수인이 있을 때 값을 제일 많이 부르는 사람에게 매도하는

것을 말하며, 협의로는 경매청구권리자의 신청에 의하여 법원 또는 집달관이 동산이나 부동산을 공매 방법으로 매도하는 것을 말한다. 경매는 개별적 매매에 비하여 공평한 가액으로 환가를 가능하게 하는 방법이다. 경매를 국가기관이 행하는 경우 이것을 공매라고 한다. 압류, 가압류, 임차권 등의 권리자가 자기채권을 변제하기 위하여 채권의 실제적 유효성을 입증받는 법원의 절차(소송)를 확정판결을 받은 후, 이 확정판결에 의하여 채무자 또는 보증인소유의 부동산을 부동산소재지관할법원에 매각을 의뢰함으로써 경매가 이루어지는 것을 강제경매라고 부른다. 이에 대하여 근저당권, 저당권(일반저당), 전세권 등의 물권을 가진 채권자가 자기채권을 변제받기 위하여 위 권리에 의해 담보된 부동산을 관할법원에 의뢰하여 경매가 진행되는 절차를 임의경매라 한다.

가압류는 채무자의 재산이 은폐 또는 매각에 의하여 없어질 우려가 있을 경우에 강제집행을 보전하기 위하여 그 재산을 임시로 압류하는 법원의 처분을 말한다. 가압류는 금전채권이나 금전으로 환산할 수 있는 채권에 대하여 동산 또는 부동산에 대한 강제집행을 보전하기 위하여 이를 할 수 있다(민사집행법 §276).

가처분은 금전채권 이외의 특정물의 급부·인도를 보전하기 위하여 또는 계쟁 중에 있는 권리관계에 관해서 임시적 지위를 정하기 위하여, 법원의 결정에 따라 그 동산 또는 부동산을 상대방이 처분하지 못하도록 금지하는 잠정적·가정적 처분을 말한다. 가등기는 매매예약이나 기한에 차용증을 변제하지 아니한 때에 대물변제로서 부동산을 취득한다는 약정을 하였을 때 당연히 장래에 소유권이전의 본등기를 하는 것이 예상된다. 이 장래의 본등기에 대비하여 미리 등기부상의 순위를 보전하기 위하여 행하는 등기가 가등기에 해당하는 것이다.

경매신청·가압류·가처분은 신청서상의 청구금액을 기준으로 하여 과세표준으로 하는 것이며 그 신청금액이 없는 경우에는 계쟁물의 제한된 금액을 기준으로 판단하여야 한다.

#### [사례] 사해행위취소에 따른 부동산처분금지가처분등기시 과표적용

부동산 가처분등기의 과세표준액은 등기신청자와 부동산소유자 사이에 직접적인 채권·채무관계가 있는 경우에는 채권금액이 되는 것이지만 채권·채무관계가 없는 제3자의 부동산인 경우에는 가처분등기를 하고자 하는 부동산의 가액으로 하여야 할 것(행정자치부 세정과-1615, 2004.6.15.; 행정자치부 심사결정 제2003-204호, 2003.9.29. 참조)으로, 사해행위취소의 법리에 의하여 채권자가 수익자를 상대로 부동산

처분금지가처분등기를 하는 경우라면 채권·채무관계가 없는 제3자의 부동산에 대하여 가처분등기를 하는 것이므로 이때 등록세 과세표준은 채권의 목적이 된 부동산의 가액이 되는 것임(행자부 세정-3531, 2007. 8. 29)

### [사례] 처분금지가처분 등기와 등록세 과세표준

#### ① 처분금지가처분시의 등록세과세표준

1. 건축물신축 중 부도가 나자 채권확보를 위하여 건축주를 대신하여 채권자가 대위등기를 하고 건축물에 대한 처분금지가처분등기를 한 경우 대위등기에 대한 등록세는 등기명의자인 건축주가 납세의무자가 되고, 처분금지가처분등기에 대한 등록세의 납세의무자는 가처분권자가 되는 것임(행자부 세정-4613, 2004.12.16.).
2. 제3자에게 소유권이 이전된 부동산에 대하여 사해행위취소를 원인으로 한 처분금지가처분등기를 하는 경우 당해 부동산의 소유자와 가처분권자와는 직접적인 채무관계에 있지 아니하여 채권금액을 과세표준으로 할 수 없으므로 처분의 제한이 된 부동산의 가액을 과세표준으로 하는 것이 타당함(행자부 세정-1615, 2004.6.15.).

#### ② 경매신청시 등록세과세표준의 범위

지방세법 제131조 제1항 제7호 (1)목의 규정에 의하여 경매신청의 경우 채권금액의 1,000분의 2에 해당 하는 세액을 등록세로 납부하여야 하는바, 이때의 채권금액은 부동산경매신청서상의 청구금액이며 청구금액에 이자가 포함되는 경우에는 등기신청서 접수일 현재까지의 이자가 포함된 청구금액이 채권금액이 됨.(행자부 세정 13407-1400, 2000.12.6.)

#### ③ 세법개정시 세율의 적용 판단(행자부 세정 13407-1067, 2000.9.6.)

지방세법 부칙 제6조의 규정에서 이 법 시행당시 종전의 규정에 의하여 부과 또는 감면하였거나 부과 또는 감면하여야 할 지방세에 관하여는 종전의 예에 의하도록 규정하고 있음. 1994.4.~1996.10.에 부동산을 취득하여 등기시 종과세율이 아닌 일반세율로 등록세를 납부하여 2000년도에 추징되는 경우라면 지방세법 부칙 제6조의 규정에 의거 등록세일반세율의 5배가 종과되는 것임.

#### ④ 등록세 세율 적용(행자부 세정 13407-18, 2000.1.7.)

부동산등기시 등록세는 부동산등기부에 표시되는 형태에 따라 등록세를 신고납부하여야 함.

#### ⑤ 관리운영권 등록 및 저당권설정시 등록세율(행자부 세정 13407-91927, 1998.11.23.)

사회간접자본시설(유료도로) 관리운영권의 등록 및 이에 대한 저당권을 설정할 때에는 지방세법 제140조의 규정에 의거 매 1건당 6,000원의 등록세를 납부하여야 함.



## ⑥ 부동산가처분(내무부 세정 13407-703, 1997.6.28.)

지방세법 제131조 제1항 제7호 규정에 의해 부동산가처분등기의 경우 등록세는 채권금액의 1,000분의 2가 적용되는 것이며, 이때 채권금액은 실제 토지매매대금이 됨.

## ⑦ 가처분등기시 채권금액이 없을 경우 등록세과세표준(내무부 세정 13407-474, 1997.5.17.)

가처분에 대한 등록세의 과세표준은 채권금액이 있을 경우에는 지방세법 제131조 제1항 제7호의 규정에 의거 채권금액의 1,000분의 2가 적용되는 것이며, 일정한 채권금액이 없을 때에는 지방세법 제130조 제4항의 규정에 의거 채권의 목적이 된 것 또는 처분의 제한의 목적이 된 금액을 그 채권금액으로 보는 것임.

통상 경매신청 등을 하는 경우 그 신청서상의 금액을 기준으로 할 것인지와 대상부동산의 가액으로 할 것 인지를 쟁점으로 할 수가 있다. 채권집행을 보전하기 위한 가압류 및 판결을 받기 전에 특정계쟁물의 법적·사실적 변경이 생기는 것을 방지하기 위한 가처분과 채권집행을 하기 위한 경매신청을 수개의 부동산에 대하여 1건으로 가압류·가처분·경매신청을 할 때의 등록세과세표준 산정기준은 가압류·가처분·경매신청서 1건을 기준으로 신청서상의 채권금액을 과세표준으로 할 것인지 또는 가압류·가처분·경매신청의 목적물인 부동산 1개를 기준으로 신청서상의 채권금액을 과세표준으로 할 것인지가 쟁점대상에 해당하는 것이다.

현행 규정상 경매신청·가압류·가처분의 과세표준은 채권금액으로 하고 있으나 수개의 부동산에 대하여 1건으로 가압류신청 등을 하였을 경우 수개의 부동산에 대한 각각의 가압류신청을 분할할 수 없을 뿐만 아니라 가압류 등의 목적이 채권집행보전 등에 있으므로 수개의 부동산에 대한 가압류 등의 목적인 청구채권금액은 1건이기 때문에 수개의 부동산에 대한 가압류 등의 과세표준을 판단함에 있어 신청서 1건을 기준으로 신청서상의 청구채권금액이 등록세과세표준이 되는 것이고 부동산을 기준으로 판단하는 것은 이에 해당되지 아니하는 것이다.

물론 각각의 부동산에 대하여 그 부동산가액으로 하거나 가압류 등의 신청서상 청구채권금액을 각각의 등록세과세표준으로 한다면 가압류의 목적이 채권집행을 보전하기 위한 제도인데 오히려 청구채권금액보다 많은 가액을 등록세과세표준으로 하게되고 등록세 세액이 당해 부동산가액을 초과하는 사례가 발생하는 등 가압류의 취지와 배치되는 점이 있으며, 또한 동일채권의 담보를 위하여 설정하는 2 이상의 저당권의 등기 또는 등록에 있어서는 이를 하나의 등기 또는 등록으로 보는 지방세법 제125조 제14호의 저당권의

등기에 대한 등록세와 과세형평성의 문제가 야기된다. 따라서 수개의 부동산에 대하여 1건으로 경매·가압류·가처분신청시 등록세과세표준은 부동산의 수량과는 관계없이 경매·가압류·가처분신청서 1건을 기준으로 하여 신청서상의 청구채권금액을 등록세과세표준으로 하여야 할 것이다.

그래서 수개의 부동산에 대하여 1건으로 경매·가압류·가처분신청시 등록세과세표준은 지방세법 제131조 제1항 제7호 (1)목의 규정에 의하여 부동산의 수량과는 관계없이 경매·가압류·가처분신청서 1건을 기준으로 하여 신청서상의 청구채권금액을 동 경매신청·가압류·가처분에 대한 등록세과세표준으로 하는 것이다.

### [사례] 채권등 등록세 과세표준

#### ① 채권에 대한 등록세과세표준 범위(행자부 세정 13407-351, 2001.3.31.)

지방세법 제131조 제1항 제7호 (1)목의 규정에 의하여 경매신청시 등록세과세표준은 경매신청서상의 청구금액이 되며, 동 청구금액이 이자를 포함하고 있는 경우에는 이자가 포함된 금액이 등록세과세표준임.

#### ② 경매신청 등의 등록세과세표준(행자부 세정 13430-177, 2001.2.15.)

수개의 부동산에 대하여 1건으로 경매·가압류·가처분신청시 등록세과세표준은 지방세법 제131조 제1항 제7호 (1)목의 규정에 의하여 부동산의 수량과는 관계없이 경매·가압류·가처분신청서 1건을 기준으로 하여 신청서상의 청구채권금액이 동 경매·가압류·가처분신청에 대한 등록세과세표준임.

부동산에 대한 가처분등기에 대하여 적용하는 세율은 지방세법 제131조 제1항 제7호 (1)목의 규정에서 「경매신청·가압류·가처분」의 경우 「채권금액의 1,000분의 2」로 하는 것이므로 부동산소유권등기에 관하여만 적용되는 것인지 아니면 소유권 이외의 모든 등기에 대하여도 적용되는 것인가에 대하여 사해행위의 취소권을 행사할 목적으로 당해 부동산에 대한 처분금지가처분등기를 하는 경우의 등록세 세율적용과 부동산소유권관련 등기 이외의 권리에 대한 등기를 하는 경우로서 처분금지 가처분등기를 하는 경우의 등록세 세율적용에 차이가 있는지 여부를 검토하면 다음과 같다.

지방세법 제131조 제1항의 규정을 보면 부동산에 관한 등기를 받을 때에는 표준세율에 의하여 등록세를 납부하여야 한다고 규정되어 있어서 부동산에 관한 등기의 범위를 어떻게 판단하느냐에 따라 달라지게 되는 것이며, 이에 따라 부동산에 관한 등기의 범위에는 부동산물권등기에 한정하는 것인지 아니면 부동산물권변동 이외의 모든 등기에 대하여도 적용하는 것인지 여부가 되는 것이다.

이에 대하여 부동산처분금지 가처분등기의 경우 부동산 관련한 가처분등기에 대하여 소유권등기 관련하여 적용하는 것으로 보되, 직접적인 부동산소유권 처분금지가처분등기 이외에 부동산저당권처분금지 가처분등기, 전세권처분금지 가처분등기 등에 대하여 달리 적용하여야 하는 것이다.

따라서 부동산소유권 처분금지가처분등기에 대하여는 등록세 세율은 채권금액에 2/1,000를 적용하고 부동산소유권 이외의 저당권 등 물권의 처분금지가처분등기에 대하여는 달리 매 1건당 3,000원을 적용하여야 하는 것이다.

### [사례] 소유권 이외의 근저당권의 처분금지가처분 등록세 적용세율

사해행위 취소권을 행사하기 위하여 그 보전조치로서 제3자 명의의 부동산에 대하여 처분금지가처분등기를 하는 경우에는 처분의 제한이 된 당해 부동산가액을 과세표준으로 하여 1,000분의 2의 등록세율을 적용하는 것이며, 그 이외에 처분금지 가처분의 대상이 소유권 이외의 근저당권이나 소유권이전등기청구권인 경우에는 건당 3,000원의 등록세율을 적용하는 것이 타당한 것임(행자부 세정-1995, 2003.11.24.).

## (2) 임차권 등기

임차권은 임대차계약에 의거 목적물을 사용 또는 수익하는 임차인의 권리를 말한다. 임차권은 사용 또는 수익청구권이라는 채권의 일종이며, 임대차계약에 의거 임차권설정시 과세표준은 월임대차금액이 되는 것이므로 임대차보증금이 있는 경우라도 월임대료의 범위는 월임대차금액을 기준으로 판단하고 보증금은 월임대차금액에서 제외되는 것이다.

### [사례] 임차권등기와 과세표준

① 부동산임차권설정등기시 등록세과세표준 관련 해석 변경(행자부 세정-1301, 2004.5.25.)

등기종류	당초 유권해석	변 경
부동산임차권 설정등기	임차보증금과 월임대차금액을 합한 금액	임차보증금은 제외, 월임대차금액만 과표로 적용

② 월임대차금액이 없는 경우 등록세 적용세율(행자부 세정 13430-578, 1998.12.31.)

월임대차금액이 없이 임대차계약증서상의 보증금을 지급하는 형태의 주택임대차인 경우에는 지방세법 제131조 제1항 제8호의 규정에 의거 매 1건당 3,000원의 등록세가 적용됨.

### [지침] 임차권에 대한 등록세 적용세율 지침

지방세법 제131조 제1항 제6호 (5) 및 제3항에서 부동산임차권의 설정 및 이전등기시의 세율은 월임대차금액의 1,000분의 2로 하고 그 세액이 3,000원 미만인 때에는 3,000원으로 하도록 규정하고 있는 바, 당사자의 신청에 의한 임차권설정등기의 경우와 임차권등기명령에 의한 주택임차권등기의 경우 차임(매월 임대차지급액)이 있는 경우에는 지방세법 제131조 제1항 제6호 (5)의 세율을 적용하고, 차임이 없는 경우와 차임이 있는 경우로서 지방세법 제131조 제1항 제6호 (5)의 세율을 적용한 세액이 3,000원 미만일 경우에는 3,000원의 세율을 적용하는 것(대법원 임차권등기에 관한 업무처리지침 2002.11.1. 등기예규 제1059호 참조)임(행자부 세정-292, 2004.3.4.).

### 3) 기타등기

부동산등기 중 소유권과 각종 부동산에 관한 권리 이외의 권리에 대한 등기의 경우에는 매 건당 3,000원의 등록세를 납부하여야 한다. 예를 들면 지목변경의 경우 매 필지별로 1건의 3,000원의 등록세를 납부하여야 하는 것이다.

#### [사례] 아파트 명칭변경과 등록세 세율 적용

공동주택단지에 입주하고 있는 주민들의 동의를 받아 관할행정관청으로부터 아파트 단지의 명칭을 변경등기하는 경우에는 상기규정에 의한 등록세의 비과세대상에 해당되지 않으므로, 지방세법 제131조 제1항 제8호 규정에 의한 세율(매 1건당 3,000원)을 적용한 등록세를 세대별로 납부하여야 함(행자부 세정-3488, 2004.10.13.).

#### [사례] 명칭변경에 따른 등록세 세율 적용

입업협동조합 소유의 부동산을 산림조합 명의로 변경등기하는 경우에는 지방세법 제131조제1항제8호의 규정에 의한 등록세를 납부함(행자부 세정-1511, 2007. 5. 1) 