

세무와회계저널
제15권 제6호 2014년 12월 pp.369~397
한국세무학회

주택재건축·재개발조합 과세의 문제점과 개선방안 등

서정수* · 서희열**

<요 약>

본 연구는 주택재건축사업의 공공성을 강화하여 주택재개발사업과 재건축사업을 통일적으로 규율하려는 「도시정비법」의 제정취지에 맞춰 주택재건축조합과 주택재개발조합의 토지와 건축물의 취득시기, 일반분양분에 대한 취득세 과세 여부의 두 가지 사항에 대해 법인세법과의 체계적합성을 고려한 개선방안을 제시하였다.

첫째, 주택재건축조합과 주택재개발조합의 토지와 건축물의 취득시기에 있어서는 취득세와 재산세 모두 사용승인서 교부일로 하되 사용승인서 교부일 전 사실상 사용하거나 임시사용승인이 있는 경우에는 그 사실상 사용일 또는 임시사용승인일로 할 것을 제안하였으며, 「법인세법」상 유권해석도 지방세법과의 체계적합성을 고려하여 동일하게 해석할 것을 제안하였다. 본 연구의 개선방안을 따른다면 사용승인시점에 토지가액과 건축물원가, 일반분양분 토지와 건축물에 대한 취득세가 계상이 되므로 조합의 회계처리가 간편해지고, 취득세나 재산세와 법인세가 보다 체계적합적일 것으로 판단된다.

둘째, 주택재개발사업과 재건축사업의 취득세 과세도 법인세, 부가가치세 등과 같이 조합원분양분과 일반분양분으로 나누어 비영리적 성격이 강한 조합원분양은 비과세하고, 영리적 성격이 강한 일반분양은 조합에 과세하는 것으로 정비할 필요가 있음을 제시하였다. 법인세와 부가가치세는 조합원분과 일반분양으로 나누어 비영리적 성격이 강한 조합원분양에 대해서는 비과세하고, 영리적 성격이 강한 일반분양에 대하여 과세하고 있으나, 취득세에 있어서는 이와 같은 과세원칙이 적용되지 않고 있다. 따라서 비영리적 성격이 강한 조합원분양은 비과세하고, 영리적 성격이 강한 일반분양은 조합에 과세하는 것이 취득세와 법인세, 부가가치세의 체계적합성을 높이는 것이라 판단된다.

<주제어> 주택재건축조합, 주택재개발조합, 취득세, 재산세, 체계적합성

* 공인회계사, 강남대학교 세무학과 박사과정, harimago@naver.com, 010-8140-0017, 주저자

** 강남대학교 세무학과 교수, suhhy810@naver.com, 010-4724-5352, 교신저자

논문접수일 2014년 12월 3일 1차수정일 2014년 12월 22일 2차수정일 2014년 12월 24일

게재확정일 2014년 12월 25일

I. 서 론

『도시및주거환경정비법』(이하 ‘『도시정비법』’이라 한다)이 2002.12.30. 제정되기 이전에는 주택재개발사업은 『도시재개발법』에 의해서, 주택재건축사업은 『집합건물법』과 『주택건설촉진법』에 의하여 각각 규율되어 왔다. 『도시정비법』에서는 재건축, 재개발사업을 포함하여 정비사업이라는 개념을 규정하고 있는데, 정비사업이란 『도시정비법』이 정한 절차에 따라 도시기능을 회복하기 위하여 정비구역 안에서 정비기반시설을 정비하고 주택 등 건축물을 개량하거나 건설하는 사업으로 주거환경개선사업, 주택재개발사업, 주택재건축사업, 도시환경정비사업을 포함한다.¹⁾ 그 중 주택재개발사업은 정비기반시설(도로·상하수도·공원·공용주차장·공동구 그 밖에 주민의 생활에 필요한 가스 등의 공급시설 등을 말한다)이 열악하고 노후·불량건축물이 밀집한 지역에서 주거환경을 개선하기 위하여 시행하는 사업이고, 주택재건축사업은 정비기반시설은 양호하나 노후·불량건축물이 밀집한 지역에서 주거환경을 개선하기 위하여 시행하는 사업이라고 정의하고 있다. 따라서 주택재개발사업과 주택재건축사업은 정비기반시설의 정도에 따라 구분된다.

『도시정비법』 이전에는 공법적 규제가 강하게 미치는 도시사업계획의 일환으로 주택재개발사업이 시행되었고, 민간에 의해 자율적으로 주택재건축사업이 진행되었기 때문에 도시기능의 회복이라는 유사한 기능을 수행함에도 불구하고 두 사업은 사업의 성격, 절차, 법률관계 등 여러 가지 면에서 차이가 있었던 것이다. 『도시정비법』은 정부가 난개발방지를 위하여 국토건설종합계획법, 국토이용관리법, 도시계획법을 통합하여 토지이용체계를 일원화하면서 재건축·재개발 등 주거 정비제도를 통합할 필요성이 대두됨에 따라 각 개별법에 의해 시행되던 주택재건축사업과 재개발사업을 전체적인 도시관리 차원에서 체계적으로 추진하고 주택재건축사업의 공법적 통제를 강화하기 위한 목적으로 제정되었다.

주택재건축사업과 재개발사업은 과세관청, 주택재건축조합과 재개발조합, 조합원, 지방자치단체, 시공사 등 다양한 이해관계자들이 있고, 조합설립추진위원회 설립단계에서부터 조합의 해산 및 청산 시까지 법인세·부가가치세·양도소득세·취득세·재산세 등 국세와 지방세의 다양한 과세 문제가 발생하고 있다.

주택재건축·재개발조합과 관련된 『도시정비법』과 관련 세법이 어떤 하나의 논리적 체계에 따라 종래의 해석들을 집대성하여 정밀하게 구성된 것이라기보다는 종래 두 개의 법으로 규율되던 주택재건축·재개발조합을 하나의 법으로 통일하여 규율한다는 점에 집중하면서 주로 구 『도시재개발법』의 내용에 따라 『도시정비법』을 제정하고 논리적으로 서로 모순된 점이 있는 종래 해석들을 그대로 『조세특례제한법』등을 통해 명문화(홍성욱 2006, 21)하였기 때문에 현행 『도시정비법』 체계하에서 관련 세법 전체를 하나의 논리적 체계에 따라 완전히 새롭게 구성하

1) 『도시정비법』 제2조 제2호.

는 것은 현실적으로 어렵다고 판단이 된다.

주택재건축조합과 재개발조합의 지방세 과세연구 관련 선행연구로는 지방세법상 조합과세현황과 그 개선방향(임재근 2006), 주택 재개발사업과 재건축사업의 취득세 과세에 대한 연구(이중교 2008), 재개발·재건축 관련 취득세와 재산세의 과세상 문제점과 개선방안에 관한 연구(정지선 2011) 등이 있다. 본 연구는 주택재건축조합과 재개발조합의 일반분양분 아파트에 대한 취득세와 법인세의 체계적합성을 주장한 이중교의 연구를 현행 조세특례제한법 하에서 추가로 보완하였고, 또한 주택재건축조합과 재개발조합의 일반분양분 토지와 건축물에 대한 취득시기를 취득세와 재산세, 법인세 모두 일치시켜 한시적인 재건축조합과 재개발조합의 회계처리를 간편하게 하고 세목간 체계적합성을 도모했다는데 그 의의가 있다고 하겠다.

본 연구는 주택재건축사업의 공공성을 강화하여 주택재개발사업과 재건축사업을 통일적으로 규율하려는 「도시정비법」의 제정취지에 맞춰 취득세와 재산세에 있어 주택재건축조합과 주택재개발조합의 토지와 건축물의 취득시기, 일반분양분에 대한 취득세 과세여부의 두 가지 사항에 대해 법인세법과의 체계적합성을 고려한 개선방안을 제시하고자 한다.

II. 주택재건축·재개발조합의 일반이론

1. 주택재건축·재개발사업의 의의와 관련 법령의 주요 내용

가. 주택재건축·재개발사업의 의의

정비사업은 「도시정비법」에서 정한 절차에 따라 도시기능을 회복하기 위하여 정비구역 안에서 정비기반시설을 정비하고 주택 등 건축물을 개량하거나 건설하는 것으로 대상 지역의 기반시설의 열악한 정도, 용도지역, 시행목적 등에 따라 주거환경개선사업, 주택재개발사업, 재건축사업, 도시환경정비사업으로 구분한다. 다만, 재건축사업의 경우 정비구역이 아닌 구역에서 시행하는 재건축사업을 포함한다.²⁾

정비사업은 도시기능의 회복이 필요하거나 도시 내 주거환경이 불량한 지역의 물리적 환경개선을 위한 계획적 개발과정 또는 사업방식을 의미하고, 노후하거나 불량한 건축물이 밀집되어 있는 지역을 대상으로 도로, 공원, 공용주차장 등 정비기반시설을 효율적으로 설치하여 도시환경개선 및 주거생활의 질을 향상시키기 위한 일련의 과정이다(안재길 2011, 1). 정비사업 중 주택재건축사업과 주택재개발사업은 ‘노후·불량건축물이 밀집한 지역’에서 ‘주거환경을 개선’하기 위한 사업이라는 점에서 공통적인 성격을 가진다(함인선 2011, 71).

2) 「도시정비법」 제2조 제2호.

나. 주택재건축·재개발사업 관련 법령의 주요 내용

종전에는 주거환경개선사업, 주택재건축사업, 주택재개발사업, 도시환경정비사업들은 개별 법률에 의하여 시행되었다. 주거환경개선사업은 도시저소득주민의 주거환경개선을 위한 임시조치법, 주택재건축사업은 「주택건설촉진법」과 「집합건물의 소유 및 관리에 관한 법률」, 주택재개발사업은 「도시재개발법」에 의하여 시행되어 왔다. 그리고 도시환경정비사업은 종래 「도시재개발법」에 의하여 도심재개발사업과 공장재개발사업으로 구분되어 시행되어 왔다.

도시계획 등을 고려한 종합적·체계적인 계획이 수립되지 않아 상호 연계성 없이 사업이 추진되고 그로 인해 과밀화로 인한 기반시설부족과 도시경관 및 인접 주거환경 저해 등의 문제를 야기함에 따라 불량 주거지 정비 관련법 체계를 단일법 체계로 통합해야 할 필요성이 대두되었다. 이러한 문제의식에 기초하여 이를 보완하는 일관성 있고 체계적인 단일법으로 통합하여 도시기능의 회복이 필요하거나 주거환경이 불량한 지역을 계획적으로 정비하고 노후·불량 건축물을 효과적으로 개량하기 위하여 필요한 사항을 규정함으로써 도시환경을 개선하고 주거환경의 질을 높이는 데 이바지하도록 「도시정비법」이 제정되기에 이르렀다.³⁾

주택재건축사업이 「주택건설촉진법」에서 「도시정비법」으로 옮겨지면서 사적인 사업에서 공적인 사업으로 변경되어 선 계획 후 개발의 도시주거환경정비기본계획수립, 도시정비구역 지정과 관리처분계획인가 등 대폭적으로 내용이 변경되었다.

또한 개별법에 의해 추진되어 오던 주거환경개선사업, 재개발사업, 재건축사업, 도시환경정비사업의 체계적이고 효율적인 정비, 사업의 일관성(선계획-후개발)에 입각한 도시관리를 도모하기 위해 각각의 법률을 통합하였다

2. 주택재건축·재개발조합의 법인성 : 영리법인과 비영리법인

「도시정비법」은 제18조에서 주택재건축조합과 주택재개발조합을 ‘정비사업조합’이라는 명칭으로 통합하여 법인으로 규정함으로써 주택재건축조합도 「도시정비법」 하에서 법인의 지위를 갖게 되었다. 「도시정비법」상 주택재건축조합은 자료의 제출, 임원의 개선 등 행정청에 의한 감

3) • 주택재건축사업의 연혁

1. 1984.4.10. 「집합건물법」 제정
2. 1987.12.4. 「주택건설촉진법」 제정
3. 2003.5.29. 「주택건설촉진법」 전면개정 (「주택법」으로 명칭변경)
4. 2002.12.30. 「도시정비법」 제정

• 주택재개발사업의 연혁

1. 1962.1.20. 「도시계획법」 제정
2. 1976.12.31. 「도시재개발법」 제정
3. 2002.12.30. 「도시정비법」 제정으로 정비사업통합

독을 받을 뿐 아니라 조합의 임직원은 벌칙 적용에 있어 공무원으로 의제되어 형법상 뇌물죄의 적용을 받으므로 공법인의 성격을 갖는다고 본다(강용택 2004, 182).

「도시재개발법」에 의한 주택재개발조합이 영리법인인지 아니면 비영리법인인지에 대한 논의가 있었던 것처럼 「도시정비법」에 의한 정비사업조합의 경우에도 영리법인인지 비영리법인인지에 대한 다툼이 있었다. 「조세특례제한법」 제104조의7 제2항이 「도시정비법」 제18조의 규정에 의하여 설립된 정비사업조합에 의하여 「법인세법」 제1조의 규정에 불구하고 2013.12.31. 이전에 종료하는 사업연도까지는 비영리내국법인으로 보아 「법인세법」을 적용한다고 규정하고 있으므로, 이 규정의 반대해석⁴⁾(임규진·정승영 2009, 317)에 의해 기본적으로 세법이 정비사업조합을 바라보는 시각은 영리내국법인이며 따라서 2014년부터는 정비사업조합을 영리법인으로 해석해야 하는 것 아닌지 의문이 든다는 견해가 있었으나 해당 법조문의 변천 과정⁵⁾을 보면 정비사업을 비영리법인으로 보아야 할 것이다.

학설로는 정비사업조합은 주택재개발 내지 재건축사업을 목적으로 하여 설립된 법인으로 법인의 주된 설립 목적이 학술, 종교, 자선 등과 같은 비영리활동의 수행에 있지 않고 주택재개발 사업이나 재건축사업을 통한 사적 이익추구에 있는 점, 정비사업조합이 영리활동에 의하여 얻은 이익이 궁극적으로 조합원에게 분배되는 점 등을 들어 주택재개발조합이나 주택재건축조합을 영리법인으로 해석해야 한다고 주장하는 견해(김완석 2006, 47; 민태욱 2003, 434-435; 박훈 2008; 정지선 2011, 245)가 있다.

반면 주택재건축조합의 경우에는 「법인세법」상의 비영리법인의 범위에서 벗어나고 「조세특례제한법」 제104조의7 제2항에 대한 반대해석에 의해 영리법인으로 보아야 하며, 주택재개발조합은 주택재건축 설립 목적보다 공공성이 더 강하고 조합원들이 강제 참여해야 하므로 비영리법인으로 새겨야 한다는 견해(임규진·정승영 315-319)가 있다. 또한 최근 도입된 공공관리자 제도나 재건축조합의 행정주체로서의 지위를 인정한 판례⁶⁾ 등 양 조합의 공공법인성이 강화되는 등 주택재건축조합과 주택재개발조합을 「도시정비법」에서 공법인의 성격을 가진 것으로 통합하여 규율하고 있고, 조합원의 분양이 주된 사업인 비영리법인으로서의 속성이 강하고 조합원 분양분은 실질적으로 조합원이 완전히 별개의 존재인 조합으로부터 취득한다는 개념보다는 조합원들 스스로 조합이라는 기구를 통해 건축하는 개념에 가깝다는 점 등의 이유로 비영리법인

4) 「조세특례제한법」 제 104조의7 제2항의 조항이 없다면, 정비사업조합의 법적 성격상 비영리내국법인으로 취급하기 어렵다는 것을 인정하는 것으로 이런 문제 때문에, 「조세특례제한법」을 통해 비영리내국법인으로 한시적인 의제를 하고 있는 입법의도라고 한다.

5) 동 규정은 2003.12.30. 신설시 2008.12.31.까지 비영리내국법인으로 보도록 규정하였고, 2008.12.26. 법 개정시 2010.12.31.까지, 2010.12.27. 법 개정시 다시 2013.12.31. 사업연도까지 비영리내국법인으로 보도록 연장되었고, 2014년 1월 1일 법 개정시 국민의 주거환경을 개선하는 정비사업을 지원하기 위하여 정비사업조합에 대한 과세특례 적용기한을 폐지하였다.

6) 대법원 2009.9.17. 선고 2007다2428 전원합의체판결.

으로 보아야 한다는 견해(이중교 2008, 369 ; 최천규 · 이상신 2010, 249 ; 홍성욱 2006, 23—24)가 있다.

살피건대, 법인이 영리행위를 수행하더라도 그 행위가 비영리사업을 수행하기 위한 수단에 불과하다면 비영리법인으로 취급하는 것이다(김완석 · 황남석 2014, 88). 이익을 배당하기 때문에 영리법인이라고 판단한다고 하나, 주택재건축 · 재개발조합의 법인세 신고시 계산되는 과세소득이 분배 가능한 이익인 것인지도 의문스럽다. 주택재건축 · 재개발조합이 영리활동에 의하여 얻은 이익을 그 구성원에게 분배를 하며, 법인이 해산할 때에 잔여재산을 그 구성원에게 분배하므로 영리법인으로 해석한다고 하면, 이때의 영리활동에 의해 얻은 이익은 수익사업에서 발생한 법인세 과세소득이 될 것이나, 주택재건축 · 재개발조합의 각 사업연도소득은 수익사업을 계산하기 위한 계산상의 수치이므로 조합원들에게 궁극적으로 분배되는 이익이라는 것은 납득하기가 어렵다.

법인이 영리행위를 수행하더라도 그 행위가 비영리사업을 수행하기 위한 수단에 불과하다면 비영리법인으로 취급하는 것이며, 주택재건축 · 재개발조합은 비영리적 성격과 영리적 성격을 모두 가지고 있으나, 전체적으로 보면 주택재건축 · 재개발조합원이 자신이 살던 주택을 신축하기 위해 조합을 결성하고 나서 재개발사업을 추진하는 것이어서 비영리적 성격이 강한 조합원에 대한 분량이 주된 것이고, 영리적 성격이 강한 비조합원에 대한 분량은 부수적인 것으로 볼 수 있으므로 비영리법인이라고 하는 것이 타당하며, 현행 「조세특례제한법」상의 취지에도 부합한다고 본다.

Ⅲ. 주택재건축 · 재개발조합의 지방세과세현황

1. 취득세 과세현황

가. 지방세법상의 취득

「지방세법」에서는 취득의 정의, 취득세의 납세의무자를 규정하고 있으나, 그 본질적 의미에서는 학설이 대립한다. 취득세는 재산의 이전이라는 사실 자체를 포착하여 거기에 담세력을 인정하고 세금을 부과하는 유통세이자 취득행위를 과세물건으로 하여 세금을 부과하는 행위세이다.⁷⁾ 재정학이론에 따르면, 유통세는 일차적인 유통경제를 대상으로 하는 ‘재산유통세’와 이차적으로 형성되는 후속행위를 대상으로 하는 ‘가치유통세’로 나뉘어지는데, 취득세는 취득행위라는 행위사실 자체에 대하여 과세하는 것이므로 재산유통세에 해당한다(김태호 2008, 72). 취득세에서 소유권 취득의 정도에 대하여는 ① 취득세에서의 취득을 소유권의 취득이라고 이해하여

7) 대법원 1993. 9. 28. 선고 92누16843 판결.

실질적으로 완전한 내용의 소유권을 취득하는 것인가에 관계없이 소유권이전의 형식에 의한 부동산의 취득을 모두 포함하는 것이라고 보는 소유권 취득설, ② 단지 법률적·형식적 관점에서 뿐만 아니라 경제적·실질적 관점에 있어서도 소유권의 모든 권능의 이전을 동반하는 완전한 소유권의 취득을 의미한다고 보는 실질적 가치 취득설의 대립이 있다(정태학 2006, 111-112).

“『지방세법』에 있어서 부동산 취득세는 재화의 이전이라는 사실자체를 포착하여 거기에 담세력을 인정하고 부과하는 유통세의 일종으로서 부동산의 취득자가 그 부동산을 사용, 수익, 처분함으로써 얻어질 이익을 포착하여 부과하는 것이 아니므로 『지방세법』 제105조 제1항의 ‘부동산의 취득’이란 부동산의 취득자가 실질적으로 완전한 내용의 소유권을 취득하는가의 여부에 관계없이 소유권이전의 형식에 의한 부동산 취득의 모든 경우를 포함한다.”⁸⁾라고 실시하여 판례는 소유권취득설의 입장을 취하고 있다.

나. 주택재개발조합에 대한 취득세 과세현황

주택재개발사업에서 조합 내지 조합원에게 취득세가 과세될 수 있는 거래는 ① 조합이 조합원 또는 비조합원으로부터 이전받은 토지와 건물을 취득하는 단계, ② 조합이 조합원 또는 비조합원으로부터 이전받은 토지 위에 공동주택을 신축하여 조합원분양 또는 일반분양하는 단계이다.

(1) 조합이 조합원 또는 비조합원으로부터 이전받은 토지와 건물을 취득하는 단계와 취득세 과세

(가) 조합원으로부터 취득한 토지 및 건축물

주택재개발사업에서는 주택재건축사업과 달리 일반적으로 조합원이 토지나 건축물을 조합에 소유권이전하는 절차 없이 조합이 조합원의 동의 하에 부동산을 사업목적에 사용한다. 주택재개발사업은 환지처분의 개념으로써 주택재건축사업처럼 신탁등기를 하지 않으므로 토지 등의 소유권이 조합으로 이전되지 않는다. 조합은 재개발사업을 위하여 토지의 사용 및 처분에 동의를 얻는 것뿐이며 토지 취득 시에 대가를 지급한 사실이 없으므로 조합에 취득세가 과세되지 않는다. 이때에는 조합의 토지사용을 과세대상으로 볼 수 없으므로 조합원분양용인지 일반분양용인지 관계없이 취득세 과세대상이 아니다.

(나) 비조합원으로부터 취득한 토지 및 건축물

주택재개발조합은 정비구역 안에서 사업을 시행하기 위하여 필요한 경우에는 공익사업을위한토지등의취득및보상에관한법률 제3조의 규정에 의한 토지·물건 또는 그 밖의 권리를 수용 또는 사용할 수 있다.⁹⁾ 이처럼 제3자로부터 부동산을 취득하는 경우에는 취득세가 과세되는 것

8) 대법원 2002. 06. 28 선고 2000두7896 판결; 대법원 1988. 4. 25. 선고 88누919 판결.

9) 『도시정비법』 제38조.

이 원칙이나 정책 목적상 『도시정비법』에 의하여 사업시행자로 지정받은 자가 주택재개발사업의 대지 조성을 위하여 2015년 12월 31일까지 취득하는 부동산에 대하여는 취득세를 면제하고 있다.¹⁰⁾

(2) 조합이 조합원 또는 비조합원으로부터 이전받은 토지위에 공동주택을 신축하여 조합원 분양 또는 일반분양하는 단계

(가) 조합원분양과 취득세

조합이 신축 주택을 관리 처분 계획에 따라 조합원에게 분양하는 경우에는 취득세가 과세되지 않는다. 주택재개발사업에서 소유자가 건축시설을 분양받은 경우에도 이를 대지의 경우와 마찬가지로 환지로 보아¹¹⁾ 취득세를 부과하지 않는다¹²⁾ 이유는 그 취득의 성질이 법적으로 종전의 대지 또는 건축시설에 대한 권리 변환으로 종전의 권리와 동일성이 있는 것으로 취급된다는 점과 위 사업의 원활한 수행을 세제적으로 뒷받침하려고 함에 있다(코리아베스트컨설팅그룹 2011, 486).

(나) 일반분양분과 취득세

주택재개발사업을 통하여 신축된 주택 중 조합원분양분은 조합원 명의로, 비조합원은 조합 명의로 보존등기하게 된다. 『도시정비법』 제55조 제2항에 의하면 “보류지와 일반에게 분양하는 대지 또는 건축물은 『도시개발법』 제34조의 규정에 의한 보류지 또는 체비지”로 보며, 지방세특례제한법 제74조 제1항에 의하면, “관리처분계획에 따라 취득하는 토지 및 건축물과 사업시행자가 취득하는 체비지 또는 보류지에 대해서는 취득세를 면제”하며, 체비지에는 토지만만 아니라 건축시설도 포함하는 것¹³⁾으로 보고 있다. 따라서 재개발사업에 의해 일반인에게 분양하는 토지 및 건축물을 조합 명의로 보존 등기하는 경우 관련 취득세가 면제된다.

다. 주택재건축조합의 취득세 과세현황

주택재건축조합에 대해서는 주택재개발조합과 비교하여 취득세의 감면 특례가 거의 없어 소규모주택에 대한 감면을 제외하고는 대부분의 경우 조합이나 조합원 및 일반분양자 모두 납세의무가 있다. 즉, 조합원은 조합원 각자가 조합원의 지위에서 직접 보존 등기하는 건축물(부속토지를 제외한 건물부분을 원시취득하는 것으로 본다)에 대해, 조합은 사업을 위하여 취득하는 토지 및 건축물과 일반분양하는 건축물(단, 신탁을 원인으로 조합원으로부터 취득하는 조합원용 토지는 제외)에 대해, 일반분양자는 분양받는 건축물과 그 부속토지에 대해 납세의무가 있다.

10) 『지방세특례제한법』 제74조 제3항 ; 지방세특례제한법시행령 제35조 제3항 제1호.

11) 『도시정비법』 제55조 제2항.

12) 『지방세특례제한법』 제74조 제1항.

13) 대법원 2001. 10. 23. 선고 2001두5392 판결.

주택재건축사업에서 조합 내지 조합원에게 취득세가 과세될 수 있는 거래는 ① 조합이 조합원 또는 비조합원으로부터 이전받은 토지와 건물을 취득하는 단계, ② 조합이 조합원 또는 비조합원으로부터 이전받은 토지위에 공동주택을 신축하여 조합원분양 또는 일반분양하거나 재건축 소형주택 인수자에게 공급하는 단계이다.

(1) 조합이 조합원 또는 비조합원으로부터 이전받은 토지와 건물을 취득하는 단계와 취득세 과세

(가) 조합원으로부터 취득한 토지 및 건축물

조합이 조합원으로부터 취득한 토지 중 조합원에 분양되는 토지에 대해서는 조합이 취득하지 아니하고 여전히 조합원이 소유하고 있는 것으로 보아 취득세를 비과세하는 것은 다툼이 없다. 반면, 준공 후 일반분양자에게 이전되는 일반분양용 토지에 대하여는 과세하고자 하는 지방세당국과 종전부터 비과세되어 온 관행 내지 판례에 따라 비과세를 유지하려는 조합 간에 입법적으로 또는 쟁송과정을 통하여 지속적인 공방이 있었으며, 수차에 걸친 과세요건강화조치에 따라 현행 「지방세법」 하에서 조합이 조합원으로부터 취득하는 토지 중 조합원용 토지는 비과세하고 일반분양용 토지에 대해서는 준공 후 이전 고시가 있는 때에 이를 조합이 취득하는 것으로 보아 과세대상으로 하고 있다.

1) 일반분양분 토지에 대한 과세연혁

취득세 부과대상이 되는 취득에 대한 예외로서 구 「지방세법」(1997.8.30. 법률 제5406호로 개정되기 전) 제110조 제1호에서 신탁으로 인한 재산의 취득은 취득세를 부과하지 않도록 규정하고 있었다.

그러나 1997년 8월 30일 법 개정시 「지방세법」 제110조 제1호의 규정에 “「주택건설촉진법」 제44조의 규정에 의한 주택조합과 조합원간의 신탁재산 취득을 제외한다”는 단서조항이 신설됨으로써 당시 주축법의 적용을 받았던 주택재건축조합의 경우 동 조항 본문이 배제되었는데, 단서조항 신설 이유는 동법 제105조 제10항의 “주축법 제44조의 규정에 의한 주택조합이 당해 조합원용으로 취득하는 조합주택용 부동산(공동주택과 부대·복리시설 및 그 부속토지를 말한다.)은 그 조합원이 취득한 것으로 본다”는 규정을 신설하여 동 조항으로 인해 주택재건축조합의 경우 신탁의 방법에 의해 조합원의 부동산을 취득하더라도 그 조합원이 취득한 것으로 간주하기 때문에 동법 제110조 제1호 본문의 내용이 적용될 여지가 없는 것으로 보았기 때문이다.

다만, 제105조 제10항에서 ‘조합원용으로 취득하는 부동산’으로 명시함으로써 일반분양분 용으로 취득하는 부동산에 대한 취득세 납세의무가 논란이 있었는데, 이에 대해 지방세 과세관청은 “주택재건축조합이 재건축사업을 완료한 후 조합원에게 귀속시키는 아파트의 부속 토지는 조합을 취득자로 보아 취득세를 과세할 수 없지만, 건축 후 조합이 주체가 되어 일반분양하는 아파트 등의 부속토지는 조합이 조합원으로부터 소유권을 사실상 취득하였다가 제3자에게 매각

하는 것에 비추어 주택재건축조합이 조합원으로부터 신탁취득한 다음 조합원에게 되돌려 주지 아니한 신탁재산은 실질과세원칙상 특별히 형식적인 취득이라고 보지 않겠다는 것이므로 주택재건축사업이 완료 후 조합원에게 분양되는 공동주택과 그 부대 복리시설, 그리고 그 부속 토지는 조합원이, 그 이외의 부동산은 조합이 취득한 것으로 보는 것이 법령해석상 합목적성이 있다고 할 것”이라는 판단¹⁴⁾으로 과세를 하였으나, “‘주택조합과 조합원 간의 신탁재산의 취득’이란 함은 주택조합과 조합원 간의 ‘모든’ 신탁재산 이전을 의미하는 것이 아니라 ‘제105조 제10항에 의해 조합원이 취득하는 것으로 간주되는 신탁재산의 이전’만을 의미하는 것으로 해석하여야 하며, 따라서 조합이 조합원 소유의 토지를 조합주택용 부동산으로 신탁에 의해 취득하면서 신탁등기를 병행하는 경우, 그 중 조합원용에 해당하는 부분은 제105조 제10항에 의해 그 조합원이 취득하는 것으로 간주되므로 주택조합에 대하여는 취득세를 부과할 수 없는 것이고, 조합원용이 아닌 부분은 제105조 제10항이 규정하는 경우가 아니므로 제110조 제1호의 단서에도 해당하지 않아 그 본문이 적용되는 결과 이 또한 취득세 부과대상이 되지 아니한다”고 설시¹⁵⁾하여 취득세 과세대상이 되지 않는 것으로 판결하는 등 논란이 계속되었다.¹⁶⁾

이후 2008년 12월 31일 「지방세법」 제105조 제10항(현 「지방세법」 제7조 제8항)에 “조합원에게 귀속되지 아니하는 부동산은 제외한다.”는 단서조항을 신설하고, 동법 제110조 제1호(현 「지방세법」 제9조 제3항)에 “신탁재산의 취득 중 주택조합 등과 조합원 간의 부동산 취득 및 주택조합 등의 비조합원용 부동산 취득은 제외한다.”고 개정하고, 동법 시행령 제73조 제5항(현 「지방세법」 시행령 제20조 제7항)을 신설하여 결국 조합이 취득하는 일반분양용 토지는 소유권이 전 고시일의 다음날을 취득시기로 하여 취득세 과세대상이 되는 것으로 입법화 되었다. 즉, 주택조합 등의 비조합원용 부동산에 대한 취득세 부과 근거를 법률로 보완함에 따라 비조합원용 토지에 대한 취득시기를 토지에 대한 조합원지분과 조합지분이 확정되는 시점으로 구분하여 법제화하여 주택재건축조합의 경우 준공인가 후 이전고시가 된 때 대지 확정측량 및 대지권 분할절차를 거쳐 각종 권리가 확정되므로 소유권 이전고시일의 익일로 규정하게 되었다.

2) 토지 취득시기의 문제

재건축사업의 경우 통상적으로 기존 공동주택의 구분소유자들이 조합원으로서 주택재건축조합을 결성하여 이에 자기의 구분소유권을 신탁의 방법으로 출자하고 재건축사업을 수행한다. 재건축사업이 진행되는 과정에서 기존 토지 및 신규 건축물의 소유권이 빈번하게 변동되기 때문

14) 지방세심사 2007-757, 2007. 12. 26 ; 지방세심사 2007-492, 2007. 10. 01 ; 지방세심사 2007-444, 2007. 08. 27.

15) 대법원 2009. 12. 10. 선고 2009두14675 판결 ; 대법원 2008. 2. 14. 선고 2006두9320 판결.

16) 일반분양용 토지가 비과세되는 경우에도 일반분양용 토지에 대한 비과세설의 대법판례 이전 주택재건축조합이 일반분양용 토지를 신탁으로 취득하는 경우 취득세를 부과하여야 한다는 입장에서 행정처분을 하였다면 동 행정처분은 당연 무효로 볼 수 없다고 설시하고 있다. 대법원 2009. 8. 20. 선고 2009다29021 판결.

에 상대적으로 정보 및 전문성이 취약한 조합원이 이에 따른 피해를 입지 않기 위해 신탁의 방법을 이용하는 것이다. 사실 재건축사업이 「도시정비법」의 적용을 받으면서 이런 소유권의 문제는 법의 보호를 받게 되었으나, 법률적인 측면에서뿐만 아니라 실무적인 측면에서도 유리한 점이 많아 재건축사업에서는 여전히 신탁의 방법을 이용하고 있는 추세이다.

신탁등기에 관하여 관련 법률에 규정이 없고, 재건축사업이 재개발사업과 통합된 법률의 적용을 받으며, 표준정관에도 규정되어 있지 않아 앞으로 재건축사업에 있어 신탁등기가 계속 필요한지에 대하여 논의가 있다.

신탁등기가 필요없다는 입장에서는 신탁등기를 하게 되면 조합원 개개인이 임의로 처분할 수 없어 조합원 개개인의 재산권행사를 제약하게 되므로 법적 근거 없이는 불가능하다는 점, 도시 및 주거환경정비 등기처리규칙에 의하여 「도시정비법」상의 이전고시를 한 때에는 관리처분계획 및 그 인가를 증명하는 서면과 이전고시를 증명하는 서면을 첨부하여 각종 등기를 신청하도록 되어 있으며, 종전의 토지 또는 건축물에 설정된 지상권·전세권·저당권·임차권·가등기담보권·가압류 등 등기된 권리 및 주택임대차보호법 제3조 제1항의 요건을 갖춘 임차권은 소유권을 이전받은 대지 또는 건축물에 설정된 것으로 보도록 하면서 취득하는 대지 또는 건축물 중 토지등소유자에게 분양하는 대지 또는 건축물을 환지로 보아 종전 대지 또는 건축물에 설정된 권리가 그대로 이전되는 등 조합원들의 재산권을 조합 앞으로 이전시켜 놓지 않은 것과 이전한 것에 차이가 없다는 점 등을 그 이유로 들고 있다.

반면, 신탁등기가 여전히 필요하다는 입장에서는 재개발조합원은 강제조합원이지만 재건축조합원은 임의조합원이어서 내용과 절차에 차이가 있고, 이전고시 이전의 사업시행인가 단계에서는 신탁등기가 필요하고, 조합 앞으로 신탁등기를 하지 않을 경우 조합원 각자의 명의로 소유권을 가지고 있어 조합원들이 채무초과 상태 및 신용불량 상태가 되면 경매의 우려가 있고 이 경우 조합은 조합원들로부터 청산금을 지급받지 못하게 될 우려가 있으며, 종전 건물보다 신축건물의 면적이 증가된 경우 대지지분의 변동에 따른 지분 배당절차가 용이한 점, 재건축사업이 재개발사업보다 사익을 보기 위한 측면이 강하고 신탁법상 신탁재산에 대해 강제집행 또는 경매를 할 수 없다는 이점이 있다는 점 등을 들고 있다.

현행 「도시정비법」 아래에서는 신탁등기를 할 필요가 있는 것은 아니고 그 효과도 크지 않으나, PF 대출을 받고자 할 경우에는 대출자 입장에서 신탁등기를 요구하는 경우가 있을 것이고, PF의 경우 신탁등기를 하는 것이 법률관계를 간명하게 하는 이점이 있다. 신탁등기를 하는 것이 반드시 필요한 것은 아니나, 신탁등기를 하였을 경우 위에서 본 바와 같은 이점이 있으므로 자금대출자의 요구 등이 있으면 신탁등기를 하면 될 것이고, 그러한 요구가 없을 경우에는 적극적으로 신탁등기를 할 필요는 없을 것이다(이범상·허백 2010, 561).

신탁에 의하여 조합이 취득하는 조합원소유의 부동산은 「지방세법」 제7조 제8항 본문의 규정에 의해 비과세가 되고, 주택재건축조합이 조합원으로부터 신탁받은 토지 중 준공 후 일반분양분에 해당하는 토지는 「지방세법」 제7조 제8항 단서와 동법 제9조 제3항 단서에 따라 취득세

과세대상에 해당한다. 그러나 이 경우의 취득시기는 신탁시점이 아니고, 주택재건축조합이 신탁으로 취득한 토지가 조합원용과 일반분양용으로 구분되어 특정되기 전까지는 그 전체를 조합원용으로 보았다가 일반분양용 토지의 구분이 특정되는 시기에 취득세 과세요건이 충족되는 것으로 보고 있기 때문에 취득시기가 이연되는 문제점이 있다.

(나) 비조합원으로부터 취득한 토지 및 건축물

조합은 재건축사업을 위해 조합원외의 자로부터 필요한 토지를 취득하게 되는 경우가 있는데, 이 경우 비과세규정이 존재하지 않으므로 조합은 취득세 납세의무가 있다.

주택재건축조합은 분양신청을 하지 않거나 분양신청을 철회한 조합원, 그리고 관리처분계획에 의해 분양대상에서 제외된 조합원에 대해서는 각 사유에 해당하게 된 날로부터 150일 이내에 해당 조합원에 대해 현금으로 보상하여야 한다.¹⁷⁾ 이 경우 현금청산 조합원 소유의 기존부동산을 주택재건축조합이 취득할 때 취득세 납부여부가 문제되는 데, 현금청산자는 조합원이 아니므로 “주택재건축조합이 해당 조합원용으로 취득하는 조합주택용 부동산은 그 조합원이 취득한 것으로 본다.”는 「지방세법」 제7조 제8항 규정을 적용받을 수 없으므로 조합원외의 자로부터 취득한 토지와 동일하게 취급하여 취득세를 과세하고 있다.

(2) 조합이 조합원 또는 비조합원으로부터 이전받은 토지위에 공동주택을 신축하여 조합원 분양 또는 일반분양, 인수자들에게 공급하는 단계

(가) 조합원분양과 취득세

1) 조합원토지와 취득세

재건축사업으로 재건축아파트가 준공되면 이전고시에 의해 조합원은 관리처분계획 승인시 각 조합원이 분양받기로 되어 있는 건축물과 그 부속토지를 분양받는다. 이 때 조합원은 분양받은 건축물을 원시취득한 것으로 보아 각 조합원이 취득등기를 하고 그 부속토지를 대지권 등기하게 되므로 조합은 조합원 분양분 건축물과 그 부속토지에 대해서는 취득등기를 할 여지가 없으며, 각 조합원이 취득등기를 해야 한다.

조합이 취득하는 조합원의 부동산 중 조합원용으로 취득하는 부동산에 대한 비과세는 조합의 소유와 조합원의 소유를 동일시함으로써 조합원용 부동산의 취득을 조합원이 취득하는 것으로 의제하여 비과세하는 것인데, 같은 맥락으로 조합원이 이전고시에 의해 분양받은 건축물의 부속토지는 원래 조합원 소유인 것을 조합 앞으로 신탁등기 하였다가 해지하여 다시 조합원 앞으로 이전등기 하는 것에 지나지 않기 때문에 취득세를 비과세하고 있다.

2) 조합원 건물과 취득세

재건축아파트의 준공으로 조합원이 취득하는 건축물 및 부속토지는 조합원이 원시취득하는

17) 「도시정비법」 제47조.

것이기 때문에 조합이 취득세를 납부할 여지가 없으며, 각 조합원은 분양받은 건축물 및 부속토지의 원시취득 및 대지권 등기에 따른 취득등기를 하여야 하며 부속토지는 취득세가 비과세 되지만 건축물의 경우 원시취득에 따른 취득세를 납부하여야 한다.

토지의 경우 원래 조합원 소유였던 것을 신탁등기를 통해 조합 앞으로 이전등기 하였다가 준공 후 신탁해지를 통해 조합원이 되찾아 온 것에 불과하므로 소유권의 변동이 없는 것으로 보아 비과세 하는 것이나, 건축물의 경우에는 조합원이 신규 취득하는 것으로 보아 취득세를 납부하여야 한다.

(나) 일반분양분과 취득세

1) 일반분양토지와 취득세

준공된 재건축아파트 중 조합원 분양분과는 달리 일반분양분은 준공 후 이전고시에 의하여 조합이 먼저 조합명의로 취득등기를 한 후 일반분양자에게 분양하는 과정에서 소유권이전고시를 하는 시점에서 조합이 취득한 것으로 보아 취득세를 납부하는 것이다.

2) 일반분양건물과 취득세

주택재건축조합이 취득 등기하는 일반분양 토지뿐만 아니라 건축물 역시 취득세 과세대상이 된다.

2. 주택재건축·재개발조합의 재산세 과세현황

재산세는 과세기준일인 매년 6월 1일 현재의 과세대상 재산을 사실상 소유하고 있는 자를 납세의무자로 하며,¹⁸⁾ 공부상의 소유자가 매매 등의 사유로 소유권이 변동되었는데도 신고하지 아니하여 사실상의 소유자를 알 수 없을 때에는 공부상 소유자를 납세의무자로 본다.¹⁹⁾ 이 때 사실상의 소유라 함은 등기, 등록을 완료하여 당해 재산에 대한 권리를 완전하게 취득하지 아니하였더라도 대가를 전부 지급함으로써 채권적 청구권이 발생하였을 때에는 재산을 사실상 소유하고 있는 것으로 본다.

재산세의 경우 그 과세대상은 재산의 소유사실이고 재산의 소유사실은 당해 재산의 취득시점부터 양도시점까지라고 하는 연속적 시간개념에 속한다. 따라서 지방세법상 재산세 납세의무를 부여하기 위하여 인위적으로 매년 6월 1일을 그 과세요건의 결합시점으로 보는 입법방식을 취하고 있다. 이는 국세인 소득세와 법인세에 있어서 과세기간 중에 가득된 소득에 대하여 소득세 등의 납세의무를 그 (과세)기간의 만료일에 성립시키는 취지와 유사하다(임재근 2007, 21).

18) 「지방세법」 제107조 제1항.

19) 「지방세법」 제107조 제2항 제1호.

IV. 주택재건축·재개발조합의 지방세과세상의 문제점 및 개선방안

1. 취득세 과세상의 문제점 및 개선방안

가. 건축물, 토지 취득시기의 문제점 및 개선방안

(1) 주택재건축·재개발조합의 건축물, 토지 취득시기

(가) 지방세법상 주택재건축조합·재개발조합의 건축물·토지 취득시기

1) 주택재건축조합의 건축물·토지 취득시기

주택재건축조합의 경우 「도시정비법」 제54조 제2항에 따른 소유권이전고시일의 다음 날에 토지를 취득한 것으로 보며²⁰⁾, 주택조합의 경우 사용승인서 교부일과 사실상의 사용일 중 빠른 날이 취득일이 된다.²¹⁾

2) 주택재개발조합의 건축물·토지 취득시기

주택재개발조합의 경우 주택은 도시개발법 제40조에 따른 환지처분 또는 「도시정비법」 제54조에 따른 소유권이전으로 취득하는 경우에는 환지처분공고일의 다음날 또는 소유권 이전 고시일의 다음 날과 사실상의 사용일 중 빠른 날을 취득일로 본다.²²⁾²³⁾

(나) 법인세법상 주택재건축조합·재개발조합의 건축물·토지 취득시기

「법인세법」상 주택재건축조합의 토지 취득시기는 「도시정비법」 제16조 제1항의 규정에 의한 주택조합설립인가일 또는 출자한 토지의 신탁등기 접수일 중 빠른 날이며,²⁴⁾ 주택재개발조합의 토지 취득시기는 재개발조합설립인가일 또는 토지의 신탁등기 접수일 중 빠른 날로 하도록 해석²⁵⁾하고 있다.

건축물의 취득시기는 주택재건축조합·재개발조합이 일반분양자에게 분양하는 건축물에 대한 손익의 귀속시기와 밀접한 관련이 있으며, 조합이 분양하는 일반아파트 건축물과 토지는 공사진행기준을 적용해야 한다는 주장과 공사완성기준을 적용해야 한다는 주장이 있다.

20) 「지방세법시행령」 제20조 제7항.

21) 「지방세법시행령」 제20조 제6항 본문.

22) 「지방세법시행령」 제20조 제6항 단서.

23) 주택재개발사업은 환지처분의 개념으로서 주택재건축사업과 달리 신탁등기를 하지 않으므로 사업 초창기에는 토지 등의 소유권이 조합으로 이전되지 않는다. 조합은 재건축사업을 위하여 토지의 사용 및 처분에 동의를 얻는 것 뿐이며 토지 취득시에 대가를 지급한 사실이 없으므로 조합에 취득세가 과세되지 않는다. 이때에는 조합의 토지사용을 과세대상으로 볼 수 없는 것이므로 조합원 분양용인지 일반분양용인지에 관계없이 취득세 과세대상이 아니다.

24) 법인-83, 2014.02.28.

25) 법인-478, 2013.09.06.

1) 공사진행기준을 적용해야 한다는 주장

주택재건축·재개발조합의 분양계약이 예약매출에 해당하는 경우에 진행기준²⁶⁾을 적용하여 분양수익을 인식해야 한다는 주장의 근거는 다음과 같다.(남기권·이홍구 2011, 516-517)

첫째, 「법인세법시행령」 제69조 제1항에서 『건설·제조 기타 용역(도급공사 및 예약매출을 포함한다)의 제공으로 인한 익금과 손금』의 규정은 그 적용범위를 열거한 것으로 적용범위는 건설·제조 기타 용역제공 그리고 도급공사 및 예약매출로 해석하여야 한다. 따라서 예약매출에 해당하면 이 규정을 적용하여야 한다.

둘째, 「법인세법시행령」 제69조 제1항 규정²⁷⁾(김완석 2006, 392-393)의 취지는 수익발생기간이 장기간인 경우에 매년도마다 익금과 손금을 합리적으로 추정할 수 있는 경우에는 완성기준이 아닌 진행기준을 적용하여 수익을 인식하라는 취지이므로 장기예약매출인 경우에는 직접 공사나 용역의 이행여부에 관계없이 작업진행기준을 적용하여야 한다.

셋째, 법인세법기본통칙 40-69...1 제1항에서 “주택 상가 또는 아파트 등의 예약매출로 인한 익금 또는 손금의 귀속사업연도는 영 제69조의 규정에 의한다.”라고 해석하고 있다.

넷째, 법인세법시행규칙 제34조 제1항에서 건설업회계처리준칙을 적용하여 공사원가를 추정하도록 한 규정은 예시적인 규정에 불과하며, 「도시정비법」 제48조 제1항 제5호에 규정된 관리처분계획상의 사업비 추산액을 기준으로 공사진행율을 계산하는 것도 타당하다.

따라서 판매 형태가 예약매출인 경우에는 건설 등을 직접 수행하는 경우뿐만 아니라 주택조합과 같이 건설 등을 전부 외주하고 건설용역을 제공하지 않는 경우에도 「법인세법시행령」 제69조를 적용하여 진행기준에 따라 분양수익을 인식해야 한다는 주장이다.

2) 공사완성기준을 적용해야 한다는 주장

주택재건축조합·재개발조합의 분양계약에 대해 공사완성기준을 적용하여 분양수익을 인식해야 한다는 주장의 근거는 다음과 같다.

첫째, 주택재건축·재개발조합의 경우 주택조합이 직접 건설용역을 제공하는 것이 아니라 건설회사에 도급을 주어 건설하는 것이며 주택조합의 일반분양사업은 한국표준산업 분류상의 건

26) 2010년 12월 30일 시행령 개정시 계약기간에 따라 진행기준과 인도기준으로 구분하여 인식하던 종전 규정을 계약기간에 관계없이 진행기준으로 통일하되, K-IFRS를 도입하는 유동화전문회사 등의 경우 회계·세무의 수익인식 시기가 다를 경우 지급배당 소득공제(법 §51의2)의 적용이 불가능한 점을 감안하여 인도기준을 적용할 수 있도록 하였다. 또한, 계약기간이 1년 미만인 중소기업의 건설계약·예약매출의 경우에는 결산상 진행기준으로 인식한 경우에도 인도기준으로 신고조정할 수 있는 규정을 신설하였다. 동 개정규정은 2010년 12월 30일이 속하는 사업연도 분부터 적용한다. 삼일인포마인, 법인세법해설.

27) 「법인세법시행령」 제68조 내지 제71조는 「법인세법」 제40조 제1항 손익의 귀속사업연도에 관한 권리의무확정주의의 예시적 규정이며, 장기건설 등에 있어서의 공사진행기준의 규정은 권리의무확정주의의 특례규정으로 새겨야 하므로 해당 조항인 「법인세법시행령」 제69조 제1항은 상위법인 「법인세법」 제40조 제1항에 위배되는 문제점이 있다고 한다.

설용역제공이 아닌 부동산공급업에 해당한다. 따라서 주택조합의 분양수입은 진행기준을 적용할 수 없다.

둘째, 「도시정비법」 제48조 제1항 제5호에 규정된 관리처분계획상의 정비사업추산액을 기준으로 공사진행률을 적용하는 방법을 주장하나 세법규정에 없는 정비사업비추산액으로 공사진행률을 산정하는 주장은 법적 근거가 없다 할 것이다.

셋째, 건설회사의 공사비를 기준으로 작업진행률을 적용할 수 있다는 주장도 있으나 주택재건축·재개발조합의 공사비 지급은 작업진행정도에 따라 청구하는 것이 아니라 계약형태와 관계없이 분양대금 입금액을 기준으로 청구하는 것이 일반적이다.²⁸⁾ 따라서 주택재건축·재개발조합의 일반분양수입은 「법인세법시행령」 제69조 제2항 단서규정에 따라 비치기장한 장부가 없거나 비치기장한 장부의 내용이 충분하지 아니하여 당해 사업연도 종료일까지 실제로 소요된 총공사비누적액을 확인할 수 없어 작업진행률을 계산할 수 없는 경우에 해당한다 할 것이다.

넷째, 「법인세법」에서 사업분류는 한국표준산업분류에 따르므로 주택조합의 분양사업은 한국표준산업분류상 건설업이 아닌 부동산공급업에 해당하며, 부동산공급업자가 분양하는 부동산은 「법인세법시행령」 제68조 제1항 제3호의 규정에 따라 대금청산기준을 적용해야 한다는 주장이다.

3) 소결 : 공사완성기준의 적용

주택재건축·재개발사업의 손익의 귀속시기는 다음과 같은 이유에서 공사완성기준을 적용하는 것이 타당하다고 본다.

첫째, 공사완성기준은 공사가 완료되어 인도되기 전에는 일반적으로 여러 회계기간에 걸쳐 진행되기 때문에 장기간 동안 공사수익이나 공사비용, 공사이익을 계상할 수 없게 되고, 이렇게 되면 공사가 완료되고 인도가 이루어진 시점에서 일시에 공사와 관련된 수익이나 비용 및 이익이 계상되어 공사기간 중에 발생한 성과와 노력을 적절히 나타낼 수 없기 때문에 기간손익이 왜곡 표시 된다는 단점이 있다. 따라서 이와 같은 불합리한 점을 제거하기 위해서 기업회계기준에서는 건설 등의 경우에는 공사 또는 제조의 진행 정도에 따라 손익을 계상하도록 규정하고 있으며, 이를 진행기준(Percentage of Completion Method)이라 하는데, 주택재건축·재개발조합은 공사기간 중에 발생한 성과와 노력을 적절히 나타내어 기간손익을 적정히 표시할 유인은 영리목적의 건설형 공사를 영위하는 영리법인보다 비교적 덜하다고 판단이 된다.

둘째, 주택재건축·재개발조합의 경우 공사결과나 공사원가를 신뢰성 있게 추정하기 어려운 경우가 많을 것이고, 정비사업조합 회계처리기준에서도 진행기준 적용에 따른 문제점을 해결하기 위해 회수기일도래기준을 적용하도록 한 점²⁹⁾ 등을 고려해 볼 때 한시적인 사업을 전제로 한 정비사업조합에 진행기준을 적용하는 것은 실무상 무리가 있을 것으로 판단이 된다.

28) 국토해양부. 2000. 재건축사업공사표준계약서 제39조 제1항.

29) 정비사업조합 회계처리기준의 결론도출근거 A7. (아)

셋째, 기업회계기준해석서 제2115호 「부동산건설약정」³⁰⁾에서는 부동산건설약정에 대해 기준서 제1011호 「건설계약」과 제1018호 「수익」 중 어느 것을 적용할 것인지에 대해 지침을 제시하고 있고, 약정이 재화판매약정인 경우³¹⁾ 기준서 제1018호에 의해 수익을 인식해야 하므로 우리나라 아파트분양 건설약정은 대부분 재화판매약정³²⁾(임승순 2012, 635)에 해당되어 기준서 제1018호 재화판매수익인식기준(인도시점)이 적용되고 진행기준은 적용이 되지 않는다.(이항수·강승수·최종기 2010, 647)이에 맞춰 「법인세법시행령」도 기업회계기준에 따라 그 목적물의 인도일이 속하는 사업연도의 수익과 비용으로 계상한 경우 그 목적물의 인도일이 속하는 사업연도의 익금과 손금에 산입할 수 있도록 신설³³⁾된 점에 비추어 볼 때 완성기준으로 손익을 인식³⁴⁾하는 것이 타당하다고 본다.

따라서 한시적인 주택재건축·재개발조합의 손익귀속시기를 굳이 진행기준을 적용하여 인식하는 것보다 완성기준을 적용하여 인식하는 것이 타당하다고 판단이 된다.

(2) 주택재건축조합·재개발조합의 건축물, 토지 취득시기의 문제점 및 개선방안

「도시정비법」상 조합과 조합원간의 재산 이전은 정비사업에 따른 대지 또는 건축물은 1차적으로 사업시행자인 조합명의로 준공인가를 받고, 2차적으로 이를 조합원 등 분양받을 자에게 소유권을 이전하는 절차를 밟는다. 형식적으로 조합명의로 정비사업이 완료되어 대지 및 건축물을 취득하게 되나, 조합으로부터 조합원에게 분양의 형식으로 대지 또는 건축물의 소유권을 이전하

30) 한국회계기준원 회계기준위원회는 국제회계기준위원회가 제정한 국제회계기준을 채택하여 기업회계기준의 일부로 구성하기로 한 정책에 따라 이 해석서를 제정하였으며, 이 해석서는 ‘직접 부동산을 건설하거나 하도급건설업자를 통해 부동산을 건설하는 기업의 회계처리’에 대한 지침을 제공하기 위하여 제정되었다. 이 해석서는 ‘주식회사의 외부감사에 관한 법률’의 적용대상기업 중 ‘자본시장과 금융투자업에 관한 법률’에 따른 주권상장법인의 회계처리에 적용한다. 또한 이 해석서는 재무제표의 작성과 표시를 위해 한국채택국제회계기준의 적용을 선택한 기업(‘한국채택국제회계기준 적용선택기업’)의 회계처리에도 적용한다. 이 해석서는 2011년 1월 1일 이후 최초로 개시하는 회계연도부터 적용한다. 다만, 한국채택국제회계기준 적용선택기업은 2009년 1월 1일 이후 개시하는 회계연도부터 적용할 수 있다.

31) 부동산건설로 인한 수익의 회계처리는 약정이 건설계약인 경우, 용역제공계약인 경우, 재화판매약정인 경우로 나뉘어진다. 기업회계기준해석서 제2115호 부동산건설약정 문단 13~19.

32) 과거 기업회계에서는 건설형공사계약과 관련하여 원칙적으로 작업진행률을 기준으로 수익과 비용을 인식하도록 하고 있었고, 국제회계기준 및 일반회계기준 또한 원칙적으로 이와 동일하다. 그러나 일반 기업회계기준은 건설형공사계약의 범위에 예약매출까지 포함하고 있는 반면, 국제회계기준은 건설형공사계약의 범위에 예약매출을 포함하지 않고 재화의 판매로 보아 인도시점에 수익을 인식하도록 하고 있다.

33) 「법인세법시행령」 제69조 제1항 제2호.

34) 관련 유권해석도 재개발조합이 기업회계기준에 따라 인도일이 속하는 사업연도에 수익과 비용을 계상한 경우 그 목적물의 인도일이 속하는 사업연도의 익금과 손금으로 계상할 수 있도록 하고 있다. 법인-620, 2013.10.31

는 것을 도시개발법에 의한 환지로 보고 있다. 즉, 도시정비사업의 일환으로 실시되는 주택재개발사업의 조합과 조합원과의 재산이전관계 및 그와 관련된 절차를 규율하는 「도시정비법」(구 「도시재개발법」)을 원용하여 취득시기를 규정하고 있는 것이다.

현행 일반분양분 토지에 대한 취득시기는 주택법에 따른 주택조합의 경우 사용검사를 받은 날에 그 토지를 취득한 것으로 보고, 「도시정비법」에 따른 주택재건축조합의 경우 소유권이전고시일의 다음 날에 그 토지를 취득한 것으로 보고 있다.³⁵⁾

이는 유상 승계취득의 시기는 원칙적으로 잔금지급일이 취득일에 해당되나 주택조합 및 주택재건축조합과 관련한 건축물의 취득의 시기에 관하여 주택조합 신축주택은 사용검사일, 주택재건축조합 신축주택은 소유권이전공고일 익일로 규정되어 있으나, 조합의 비조합원용 토지를 취득하는 시점이 명확하게 규정되어 있지 않아 이를 명확히 하기 위하여 비조합원용 토지에 대한 취득시기를 토지에 대한 조합원 지분과 조합지분이 확정되는 시점으로 하고 주택재건축조합의 경우 준공인가 후 이전고시가 된 때 대지 확정측량 및 대지권 분할 절차를 거쳐 각종 권리가 확정되므로 소유권이전 고시일의 익일로 규정하며, 주택조합은 사용검사시점에 토지의 대지권이 확정되어 조합과 조합원의 지분을 구분할 수 있으므로 사용승인서 교부일로 한 것이다(전동훈 2011, 920).

「지방세법」은 지방세의 부과와 징수를 위한 과세요건과 그 절차를 규정한 법률로서 취득세 등 지방세를 과세함에 있어 과세대상인 취득행위의 파악에 대해 독자적인 법리를 구성하고 있으며, 「도시정비법」과 「지방세법」은 그 입법취지와 목적을 달리하는 것으로 구 「도시재개발법」상의 조합원의 부동산 취득관련 규정을 근거로 「지방세법」상 취득시기를 규정한 것은 타당하지 않다(임재근 2006, 24). 주택재건축조합의 경우 건축물은 당해 연도에 준공이 났으나 토지에 대한 소유권이전고시는 다음연도에 행해지는 경우가 있다. 이 경우 건축물에 대해서는 당해연도 기준으로 과세가 되나 토지의 경우 그 다음연도의 가액이 적용될 수가 있다. 주택조합의 경우 토지의 취득시기를 사용검사를 받은 날로 하고 있고, 주택재건축조합의 경우 토지의 취득시기를 때에 따라서는 장기간이 소요되는 소유권이전고시일의 다음 날로 규정하는 것은 양자 간의 취득세 과세형평성 문제가 발생하게 된다.

한편 국세인 「법인세법」의 경우 토지의 취득시기는 주택조합설립인가일 또는 출자한 토지의 신탁등기접수일 중 빠른 날로 보도록 하고 있어 「법인세법」과 「지방세법」상 취득시기도 다르게 규정되어 있다. 「법인세법」의 취득시기에 따른 유권해석³⁶⁾은 국토해양부의 주택재개발정비사업 조합표준정관 제5조에서 나오는 조합원의 현물출자의무에 터잡은 것으로 보인다. 그러나 실제로 주택재건축조합의 경우 신탁등기가 강제되지 않고, 주택재개발조합의 경우에는 조합이 조합원의 부동산을 취득하는 일이 없으므로 현물출자가 존재할 여지가 없어 굳이 유권해석으로 토

35) 「지방세법시행령」 제20조 제7항.

36) 법인-83, 2014.02.28 : 법인-478, 2013.09.06. 외 다수

지의 취득시기를 주택조합설립인가일 또는 출자한 토지의 신탁등기접수일 중 빠른 날로 볼 필요가 없다고 생각된다.

요약하자면 일반분양분 토지에 대한 취득시기에 대해 지방세법의 경우 법령에 의해 주택조합은 사용검사일, 주택재건축조합은 소유권이전고시일의 다음날로 보고 있고, 법인세법의 경우 유권해석에 의해 주택재건축조합과 주택재개발조합 모두 주택조합설립인가일 또는 출자한 토지의 신탁등기 접수일 중 빠른 날로 보도록 하고 있다. 따라서 현행 지방세 법령과 법인세법 유권해석에 따르면 주택재건축조합과 주택재개발조합의 재무상태표에 계상하는 일반분양분 토지에 대한 장부가액은 일반적으로 주택조합설립인가일 또는 출자한 토지의 신탁등기 접수일 중 빠른 날에 계상한 토지가액 자체에 대한 금액 (법인세법시행령 제89조에 따라 시가 → 감정평가액 → 상증법상 평가액의 순으로 측정한다.)과 사용승인일 또는 소유권이전고시일의 다음날에 계산된 취득세의 금액으로 구성되므로 지방세법과 법인세법간에 기간이나 금액의 모순이 생기게 된다.

일반분양분 아파트의 취득시기는 주택재개발조합의 경우 환지처분공고일의 다음날 또는 소유권이전고시일의 다음날과 사실상의 사용일 중 빠른 날을 취득일로 보도록 하고 있으나, 주택재건축조합의 경우에는 사용승인서 교부일과 사실상의 사용일 중 빠른 날을 취득일로 보도록 하고 있다.

즉, 일반분양분 토지의 지방세법상 취득시기는 주택조합의 경우 사용검사를 받은 날, 주택재건축조합의 경우 소유권이전고시일의 다음날로 보도록 하고 있고, 법인세법상 취득시기는 주택재개발조합과 주택재건축조합 모두 조합설립인가일과 토지의 신탁등기접수일 중 빠른 날로 보도록 하고 있어 일관성이 결여되어 있으며, 일반분양아파트의 취득시기는 주택재개발조합의 경우는 환지처분공고일의 다음날 또는 소유권이전고시일의 다음날과 사실상의 사용일 중 빠른 날을 취득일로 보고, 주택재건축조합의 경우에는 사용승인서교부일과 사실상의 사용일 중 빠른 날을 취득일로 보도록 하고 있어 이 또한 일관성이 결여되어 있음을 알 수 있다.

현행 지방세법령과 법인세법에 의한다면 주택재건축조합과 주택재개발조합의 일반분양분 토지와 건축물에 대한 회계처리는 조합설립인가일과 토지의 신탁등기접수일 중 빠른 날에 토지가액을 계상하여 공사진행기준에 따라 산정된 진행율에 의해 토지와 발생원가에 의한 공사원가를 매년 인식해 나가다가 건축물에 대해서는 주택재건축조합의 경우 사용승인서 교부일, 주택재개발조합의 경우 소유권이전고시일의 다음날 또는 환지처분공고일의 다음날을 취득시기로 보아 계산된 취득세를 장부에 반영하고, 일반분양분토지에 대해서는 주택재건축조합의 경우 소유권이전고시일의 다음날을 취득시기로 보아 계산된 취득세를 장부에 반영하게 된다. 즉, 일반분양분 토지의 경우 토지가액 자체의 금액은 매년 비용처리하다가 토지 관련 취득세는 사용승인일에 계상하여 한꺼번에 인식되거나 모든 공사용역이 완료된 준공일 이후 소유권이전고시가 되는 경우 그 시점에 취득세를 계상해야 하는 모순을 가지게 되는 것이다.

「취득세법」과 「법인세법」간 구조 내지 내용면에서 서로 상치되거나 모순되지 않는 체계적합

성을 고려해 볼 때, 주택재건축·재개발조합의 토지에 대한 취득시기를 굳이 「도시정비법」을 원용하여 소유권이전고시일의 익일 등으로 취득시기를 규정하지 말고 주택재건축조합의 건축물 취득시기와 동일하게 사용승인서 교부일로 하되 사용승인서 교부일 전 사실상 사용하거나 임시 사용승인이 있는 경우에는 그 사실상 사용일 또는 임시사용승인일³⁷⁾로 「지방세법시행령」을 개정하여 건축물과 토지에 대한 취득시기를 일치시키는 것이 타당하다고 판단되며, 「법인세법」도 공사완성기준을 적용하면서 건축물과 토지의 취득시기를 이와 동일하게 규정하는 것이 타당하다고 판단된다.

나. 주택재건축조합과 재개발조합의 일반분양분 아파트에 대한 취득세 과세상의 문제점 및 개선방안

현재 주택재건축·재개발조합의 취득세 과세의 경우 주택재개발사업에 대해서는 환지의 법리를 사용하여 조합원분과 일반분양분을 가리지 않고 취득세를 비과세하고 있고, 주택재건축사업에 있어서는 조합원분양용 건물은 조합원에게, 일반분양분 건물은 조합에게 각각 취득세를 과세하고 있다.

본 연구의 목적은 「도시정비법」의 체계 하에서 주택재건축·재개발조합의 법인세·취득세·재산세·부가가치세에 대한 과세문제 및 개선방안을 제시하고자 하는 것이므로 주택재건축·재개발조합을 별도의 법률로 규정하여야 한다는 견해는 본 연구를 넘어서는 것이어서 고려대상이 아니다.

주택재건축조합과 재개발조합의 경우 법인세와 부가가치세, 취득세, 재산세 등 다양한 세목으로 과세되고 있으나 각 세목 상호간 구조 내지 내용면에서 서로 상치되거나 모순되지 않는 체계

37) ① 서울행법 2005.12.29. 선고 2004구합33275 판결.

~ 그런데 이 사건 일반분양분 토지에 관하여 2004. 7. 19. 경료된 원고 조합 명의의 대지권등기는 준공인가의 고시로 사업시행이 완료되어 수분양자에게 소유권을 귀속시키는 이전고시가 있는 후 같은 법 제56조 제1항에 의하여 이루어진 것이므로, 이 사건 처분의 과세대상인 원고 조합의 이 사건 일반분양분 토지의 취득시기는 결국 주택재건축사업이 완료된 2004. 5. 29. 준공인가 이후라고 할 것이고, 이러한 취득은 「지방세법」 제110조 제1호 단서에 의하여 취득세의 과세대상이 된다고 할 것이다.

② 주택재건축조합의 일반분양용토지취득시기와관련법령해석요청 [법제처 06-0106, 2006. 6.12, 인천광역시남동구]

이와 같이 주택재건축조합 명의로 신탁을 원인으로 소유권이전등기를 종료한 것만으로는 조합원분양분 토지와 구분하여 확정적으로 정하여지지 아니하여 당해 토지의 취득대상과 취득자가 확정되지 아니한 상태라 할 것이어서 이는 「지방세법」 제29조 제1항 제1호에서 규정하고 있는 법령이 정한 바에 따라 과세표준을 계산하고 세율을 적용하여 과세할 수 있는 상태가 되었을 때를 가리키는 납세의무의 성립시기에 해당한다고 보기는 어렵다 할 것인바, 결국 주택재건축조합이 일반분양분 토지를 취득하는 시기는 주택재건축조합 명의로 신탁등기가 종료된 토지에 관하여 조합원분양분과 일반분양분이 확정적으로 정하여지는 시점이라 할 것이므로 이는 주택재건축사업에 관한 공사를 완료하여 「도시 및 주거환경정비법」에 의하여 준공인가를 받은 이후의 시점으로 보는 것이 합리적이라 할 것입니다.

적합성이 미흡한 문제가 있다(이중교 2008, 379—380).

주택재건축·재개발조합에 대한 각 세목의 과세를 보면 법인세의 경우 「조세특례제한법」 제104조의7 제2항, 동법 시행령 제104조의4에 의해 조합원분양에서 발생한 수입은 비수익사업에 의한 것으로 보아 법인세 과세대상에서 제외하고, 일반분양에서 발생한 수입은 수익사업으로 보아 법인세 과세대상으로 보고 있다. 부가가치세의 경우에도 「조세특례제한법」 제104조의7 제3항에 의하여 조합원분양은 재화의 공급이 아닌 것으로 보아 과세대상에서 제외하고, 일반분양은 재화의 공급으로 보아 과세대상에 포함시키고 있다. 대법원도 주택재개발사업 중 조합원분양은 건축 시부터 분양에 이르기까지 조합원들이 실질적인 최종 소비자의 지위에 있는 것이라는 이유로 재화의 공급이 아니라고 판시하였다. 현물출자설과 환지처분설에 의하더라도 다소 차이가 있으나 조합원분양은 비과세로, 일반분양분은 과세로 보고 있다.

그런데 취득세의 경우 주택재개발사업에 대해서는 환지의 법리를 사용하여 조합원분과 일반분양분을 모두 취득세를 비과세하고 있고, 주택재건축사업에 있어서는 조합원분양용 건물은 조합원에게, 일반분양분 건물은 조합에게 각각 취득세를 과세하고 있다.

법인세와 부가가치세는 조합원분과 일반분양으로 나누어 비영리적 성격이 강한 조합원분양에 대해서는 비과세하고, 영리적 성격이 강한 일반분양에 대하여 과세하고 있으나, 취득세에 있어서는 이와 같은 과세원칙이 적용되지 않고 있다.

개인이나 법인이 구 건물을 헐고 새 건물을 신축한 것이 취득세 과세대상인 취득에 해당하는 것이라면 조합원이 토지와 건물을 조합에 이전하여 신축주택을 취득하는 것도 취득의 개념에 해당하는 것이나, 주택재개발사업의 공공성을 감안하여 정책적으로 취득세를 비과세하는 것으로 보아야 할 것이다. 이런 점에서 보면 비영리적 성격이 강한 조합원분양에 관하여 취득세를 비과세하는 것은 합리성이 있다고 볼 수 있으나, 영리적 성격이 강한 일반분양에까지 취득세를 비과세하는 것은 일반 건설사와의 형평에 반할 뿐 아니라 법인세와 부가가치세 등 다른 조세와의 체계적합성에도 부합하지 않는 문제점이 있다고 할 것이다.

「도시정비법」의 시행에 따라 주택재개발사업과 재건축사업이 동일한 절차로 이루어지게 되었을 뿐만 아니라 주택재건축사업의 공익성이 대폭 강화되어 주택재개발사업과 상당히 접근³⁸⁾ (함인선 2011, 95)하게 되었지만, 취득세 과세에 있어서는 주택재개발사업과 주택재건축사업을 전혀 다르게 취급하고 있는 것이다. 그러나 주택재개발사업에서 환지의 법리를 원용하는 것은 공공성이 인정되는 주택재개발사업의 원활한 수행을 세제적으로 뒷받침할 필요가 있기 때문에 끌어들이 이론(민태욱 2003, 440—441)이라는 점, 주택재건축사업은 주택재개발사업과 달리 일반적으로 신탁등기에 의해 이루어지나, 이는 조합원이 조합에 소유권을 이전하는 하나의 방식에

38) 「도시정비법」은 주축법 및 집합건물법상의 주택재건축조합의 공법인(행정주체)성을 강화하여 주택재개발조합과 거의 동등하게 규정하였다고 할 것이 아니라, 오히려 구 「도시재개발법」상의 주택재개발조합의 공법인(행정주체)성을 크게 배제하여 주택재건축조합에 근접시킨 것이라고 평가해야 한다는 견해도 있다.

불과하므로 그 차이가 과세여부를 달리할 정도의 것으로 평가할 수 없다는 점 등을 비추어 볼 때 취득세 과세에 있어 주택재개발사업과 재건축사업 사이에 차별을 두는 것은 두 사업을 동일적으로 규율하려는 「도시정비법」의 제정취지를 반영하지 못한 것이라는 점에서 불합리하다고 할 것이다.

주택재개발사업과 재건축사업의 경우 비조합원을 대상으로 한 일반분양은 일반 건설회사의 분양과 별반 다른 바가 없다 하더라도 조합원분양은 일반분양과 성격이 다른 바, 조합원분양은 비영리적 성격이 강하고, 일반분양은 영리적 성격이 강한 것으로 볼 수 있다.

그렇다면 주택재개발사업과 재건축사업이 가지는 공공성을 감안하여 세제상 지원을 할 필요가 있다 하더라도 다른 영리법인과 의 형평성에 비추어 볼 때 주택정비사업에 대한 세제지원은 비영리적 성격이 강한 조합원분양에 한정해야 할 것으로 본다. 따라서 주택재개발사업과 재건축사업의 취득세 과세도 법인세, 부가가치세 등과 같이 조합원분양분과 일반분양분으로 나누어 비영리적 성격이 강한 조합원분양은 비과세하고, 영리적 성격이 강한 일반분양은 조합에게 과세하는 것으로 정비할 필요가 있다고 보여진다.

또한 주택재건축사업의 공공성(류시조·고문현, 24)³⁹⁾을 강화하여 주택재개발사업과 재건축사업을 통일적으로 규율하는 「도시정비법」이 제정되었으므로 세법도 「도시정비법」의 제정취지를 충분히 반영하여 주택재개발사업과 재건축사업을 가급적 동일하게 규율할 필요가 있다(김진수 2011, 184; 최천규·이상신 2010, 249).⁴⁰⁾ 주택재건축사업은 재산증식을 목적으로 하는 것이 일반적이라는 이유로 그 공공성을 부정하는 견해도 있으나, 공공성은 누구의 관점으로 보느냐가 중요하다. 객관적으로 볼 때 주택재개발사업과 재건축사업은 불량주택의 정비, 도시환경의 개선, 주택난 해소 등의 차원에서 공공성을 가지고 있는 것이고, 이러한 사실은 토지 소유자 등이 주택재개발사업과 재건축사업을 부의 증식 수단으로 인식한다 하여 달라지는 것은 아니기 때문이다.

다만 토지 소유자 등이 주택정비사업을 사익 추구의 수단으로 악용하지 못하도록 주택정비사업으로 인한 투기이익이 있다면 이를 환수하는 등 공공성을 확보할 수 있는 제도적 장치가 필요할 것이다. 「도시정비법」상으로도 주택재개발사업과 재건축사업 조합 가입의 강제성여부, 수용

39) 「도시정비법」에서 매도청구소송과 토지수용, 안전진단, 사업시행 관련 동의의 방식에서 여전히 재건축과 재개발은 차이를 보이며, 이러한 차이는 재건축사업이 재개발사업에 비해 공공성이 부족하다고 하는 점에 기인하는 것이다. 그러나 재건축사업이 이미 「도시정비법」상의 정비사업으로 명시적으로 편입된 이상 이러한 차이가 재건축사업이 공공개발사업의 일종임을 부인하는 논거가 될 수는 없으며 이는 재개발사업에 비해 그 공공성이 상대적으로 약하다는 의미로 해석되어야 할 뿐이다.

40) 정부에서 2010년 4월 15일 「도시정비법」을 개정 공포하여 조합이 투명하고 공정하게 정비사업을 추진하도록 정비사업의 공공관리제도를 도입하였으며, 서울시에서 ‘도시및주거환경정비조례’를 개정하여 2010년 7월 16일부로 정비사업의 공공관리제도를 시행하는 것과 주택재건축조합의 지위를 인정한 대법원의 판례(대법원 2009.9.17. 선고 2007다2428 전원합의체 판결)도 주택재건축·재개발조합의 공공법인성을 확인하는 것으로 볼 수 있다.

권 인정여부⁴¹⁾(민태욱 2011, 394) 등 부분적으로 차이가 나긴 하지만 주택재개발사업과 재건축사업이 동일한 법에 의하여 동일한 절차를 거치도록 일원화되었고, 주택재건축사업의 공공성이 대폭 강화된 점을 고려할 때 과세를 달리할 정도의 본질적인 차이라고 볼 수는 없다.

따라서 주택재개발사업과 재건축사업 모두 동일하게 조합원분양분은 취득세를 비과세하고, 일반분양분은 조합에게 취득세를 과세하는 것이 다른 세목과의 체계적합성에도 부합할 뿐 아니라 주택재개발사업과 재건축사업의 통일성 확보도 가능하다고 판단이 된다.

2. 재산세 과세상의 문제점 및 개선 방안

가. 신축건물이 재산세 과세기준일 현재 사용승인을 받지 않은 경우 재산세 과세상의 문제점과 개선 방안

재산세의 경우 신축건물로서 재산세 과세대상이 되는 것은 그 신축행위에 의하여 소유권의 대상이 될 수 있는 독립한 부동산이 되었을 때, 즉 지붕과 벽 또는 기둥을 갖추고 토지에 정착한 1개의 건축물로서 존재하는 상태에 이르면 족하고 현실적으로 그 건축물 본래의 용도에 따른 사용수익이 가능할 정도로 완성됨을 요하지 않는다.

따라서 건축물을 신축하였으나 재산세 과세기준일 현재 사용승인을 받지 않은 경우 취득세는 취득시기가 도래하지 않아 과세되지 않으나, 재산세는 과세가 되는 문제가 발생한다.

종전 종합토지세가 과세되는 경우 종합토지세의 취득시기에 대해 “『지방세법』 제234조의9는 종합토지세 납세의무자를 「종합토지세 과세기준일 현재 토지를 사실상 소유하고 있는 자」라고 규정하고 있으므로, 토지를 사실상 취득한 때에 비로소 종합토지세를 납부할 의무가 있다고 할 것인데, 그 취득의 시기에 대하여는 종합토지세에 관한 별도의 규정이 없으므로, 취득세에 있어서의 취득의 시기에 관한 「지방세법시행령」 제73조를 준용하여야 할 것인 바, 그 시행령 규정에 의하면 매매 등 유상승계취득의 경우에는 그 계약상의 잔금지급일을 취득일로 본다고 하고 있다.”로 판시⁴²⁾하여 취득세 규정의 취득시기를 적용하도록 판단하고 있으므로 재산세 규정도 취득세 규정의 취득시기규정을 준용하는 것이 합리적일 것으로 판단되고, 차후 법 규정으로 보완이 되어야 할 것으로 보인다.

41) 주택재개발사업을 수행하는 조합은 국가 또는 지방자치단체를 대신하여 각종의 권력적인 처분권을 행사할 수 있는 공행정주체로서의 지위를 갖는다. 이 때문에 토지의 수용권, 비용의 강제징수권 등을 갖는다. 이들 조합과는 달리 주택재건축사업을 목적으로 하는 조합은 토지수용권이 인정되지 않고 대신 매도청구권을 갖는다.

42) 대법원 1995. 05. 23. 선고 94누13831 판결.

나. 재산세 과세기준일 현재 입주된 건물이 소유권이전고시가 되지 않은 경우 재산세 과세상의 문제점과 개선 방안

재산세 과세기준일 현재 준공이 되어 조합원과 일반분양자들이 입주하였으나, 소유권이전고시가 나지 않은 경우 재산세 과세를 어떻게 하느냐의 문제이다. 건축물은 완공되어 사실상 사용하고 있으므로 당해 건축물은 조합원분은 조합원에게, 일반분양분은 조합에게 취득시기가 도래하였으나, 소유권이전고시가 되지 않은 경우 주택분과 토지분 재산세에 대한 과세방법의 문제인데, 이에 대해 과세관청은 이전고시 이전이라도 ‘조합원·조합’은 당해 신축아파트(그 부속 토지를 포함)의 사실상소유자로서 재산세 납세의무자로 보고 있다.

「도시정비법」상 조합과 조합원간의 재산 이전은 정비사업에 따른 대지 또는 건축물은 1차적으로 사업시행자인 조합명의로 준공인가를 받고, 2차적으로 이를 조합원 등 분양받을 자에게 소유권을 이전하는 절차를 밟는다. 형식적으로 조합명의로 정비사업이 완료되어 대지 및 건축물을 취득하게 되나, 조합으로부터 조합원에게 분양의 형식으로 대지 또는 건축물의 소유권을 이전하는 것을 도시개발법에 의한 환지로 보고 있다. 즉, 도시정비사업의 일환으로 실시되는 주택재개발사업의 조합과 조합원과의 재산이전관계 및 그와 관련된 절차를 규율하는 「도시정비법」(구 「도시재개발법」)을 원용하여 취득시기를 규정하고 있는 것이다.

전술한 바와 같이 「지방세법」은 지방세의 부과와 징수를 위한 과세요건과 그 절차를 규정한 법률로서 취득세 등 지방세를 과세함에 있어 과세대상인 취득행위의 파악에 대해 독자적인 법리를 구성하고 있으며, 「도시정비법」과 「지방세법」은 그 입법취지와 목적을 달리하는 것으로 구 「도시재개발법」상의 조합원의 부동산 취득관련 규정을 근거로 「지방세법」상 취득시기를 규정한 것은 타당하지 않다(임재근 2006, 24).

재산세 부과에 있어 취득시기는 취득세에서 규정하고 있는 취득시기를 준용하여 판단하는 것이 타당하고, 주택재건축·재개발조합의 토지에 대한 취득시기를 「도시정비법」을 원용하여 소유권이전고시일로 취득시기를 규정하지 말고 건축물 취득시기와 동일하게 사용승인서 교부일로 하되 사용승인서 교부일 전 사실상 사용하거나 임시사용승인이 있는 경우에는 그 사실상 사용일 또는 임시사용승인일⁴³⁾로 「지방세법시행령」을 개정하여 건축물과 토지에 대한 취득시기를

43) ① 서울행법 2005.12.29. 선고 2004구합33275 판결.

~ 그런데 이 사건 일반분양분 토지에 관하여 2004. 7. 19. 경료된 원고 조합 명의로의 대지권등기는 준공인가의 고시로 사업시행이 완료되어 수분양자에게 소유권을 귀속시키는 이전고시가 있는 후 같은 법 제56조 제1항에 기하여 이루어진 것이므로, 이 사건 처분의 과세대상인 원고 조합의 이 사건 일반분양분 토지의 취득시기는 결국 주택재건축사업이 완료된 2004. 5. 29. 준공인가 이후라고 할 것이고, 이러한 취득은 「지방세법」 제110조 제1호 단서에 기하여 취득세의 과세대상이 된다고 할 것이다.

② 주택재건축조합의일반분양용토지취득시기와관련법령해석요청 [법제처 06-0106, 2006.6.12, 인천광역시남동구]

이와 같이 주택재건축조합 명의로 신탁을 원인으로 소유권이전등기를 종료한 것만으로는 조합원분양

일치시키는 것이 타당하다고 본다.

V. 결 론

본 연구는 주택재건축사업의 공공성을 강화하여 주택재개발사업과 재건축사업을 통일적으로 규율하려는 「도시정비법」의 제정취지에 맞춰 주택재건축조합과 주택재개발조합의 토지와 건축물의 취득시기, 일반분양분에 대한 취득세 과세여부의 두 가지 사항에 대해 법인세법과의 체계적합성을 고려한 개선방안을 제시하였다.

첫째, 주택재건축조합과 주택재개발조합의 토지와 건축물의 취득시기에 있어서는 취득세와 재산세 모두 사용승인서 교부일로 하되 사용승인서 교부일 전 사실상 사용하거나 임시사용승인이 있는 경우에는 그 사실상 사용일 또는 임시사용승인일로 할 것을 제안하였으며, 「법인세법」상 유권해석도 지방세법과의 체계적합성을 고려하여 동일하게 해석할 것을 제안하였다. 현행 지방세법령과 법인세법에 의한다면 주택재건축조합과 주택재개발조합의 일반분양분 토지와 건축물에 대한 회계처리는 조합설립인가일과 토지의 신탁등기접수일 중 빠른 날에 토지가액을 계상하여 공사진행기준에 따라 토지와 발생원가에 대한 공사원가를 매년 인식해 나가다가 건축물에 대해서는 주택재건축조합의 경우 사용승인서 교부일, 주택재개발조합의 경우 소유권이전고시일의 다음날 또는 환지처분공고일의 다음날을 취득시기로 보아 계산된 취득세를 장부에 반영하고, 일반분양분토지에 대해서는 주택재건축조합의 경우 소유권이전고시일의 다음날을 취득시기로 보아 계산된 취득세를 장부에 반영하게 된다. 즉, 일반분양분 토지의 경우 토지가액 자체의 금액은 공사진행기준에 따라 매년 비용처리하다가 취득세는 사용승인일에 계상하여 한꺼번에 인식되거나 모든 공사용역이 완료된 준공일 이후 소유권이전고시가 되는 경우 그 시점에 취득세를 계상해야 하는 모순을 가지게 되는 것이다. 본 연구의 개선방안을 따른다면 사용승인시점에 토지가액과 건축물원가, 일반분양분 토지와 건축물에 대한 취득세가 계상이 되므로 조합의 회계처리가 간편해지고, 취득세나 재산세와 법인세가 보다 체계적합적일 것으로 판단된다.

둘째, 주택재개발사업과 재건축사업의 취득세 과세도 법인세, 부가가치세 등과 같이 조합원분양분과 일반분양분으로 나누어 비영리적 성격이 강한 조합원분양은 비과세하고, 영리적 성격이

분 토지와외의 구분이 확정적으로 정하여지지 아니하여 당해 토지의 취득대상과 취득자가 확정되지 아니한 상태라 할 것이어서 이는 「지방세법」 제29조 제1항 제1호에서 규정하고 있는 법령이 정한 바에 따라 과세표준을 계산하고 세율을 적용하여 과세할 수 있는 상태가 되었을 때를 가리키는 납세의무의 성립시기에 해당한다고 보기는 어렵다 할 것인바, 결국 주택재건축조합이 일반분양분 토지를 취득하는 시기는 주택재건축조합 명의로 신탁등기가 종료된 토지에 관하여 조합원분양분과 일반분양분이 확정적으로 정하여지는 시점이라 할 것이므로 이는 주택재건축사업에 관한 공사를 완료하여 「도시 및 주거환경정비법」에 의하여 준공인가를 받은 이후의 시점으로 보는 것이 합리적이라 할 것입니다.

강한 일반분양은 조합에게 과세하는 것으로 정비할 필요가 있음을 제시하였다. 취득세의 경우 주택재개발사업에 대해서는 환지의 법리를 사용하여 조합원분과 일반분양분을 모두 취득세를 비과세하고 있고, 주택재건축사업에 있어서는 조합원분양용 건물은 조합원에게, 일반분양분 건물은 조합에게 각각 취득세를 과세하고 있다.

법인세와 부가가치세는 조합원분과 일반분양으로 나누어 비영리적 성격이 강한 조합원분양에 대해서는 비과세하고, 영리적 성격이 강한 일반분양에 대하여 과세하고 있으나, 취득세에 있어서는 이와 같은 과세원칙이 적용되지 않고 있다. 따라서 비영리적 성격이 강한 조합원분양은 비과세하고, 영리적 성격이 강한 일반분양은 조합에게 과세하는 것으로 하는 것이 취득세와 법인세, 부가가치세의 체계적합성을 높이는 것이라 판단된다.

참고문헌

- 강용택. 2004. 재개발사업의 정비조합을 둘러싼 법적 문제. 부동산법학 제10권. 한국부동산법학회 : 174.
- 강용택. 2004. 재개발사업의 정비조합을 둘러싼 법적 문제. 부동산법학 10집 : 182.
- 김완석. 2006. 재건축에 관한 조세법적 검토. 토지공법연구 제33집. 한국토지공법학회 : 44-45, 47.
- 김완석·황남석. 2014. 법인세법론. (주)광교이텍스 : 88.
- 김태호. 2008. 지방세법상 취득세의 취득개념과 과세물건에 관한 연구. 세무학연구 제25권 제3호. 한국세무학회 : 72.
- 김의효. 2011. 지방세실무. 한국지방세연구회 : 618.
- 김진수. 2011. 도시·주거환경정비사업의 공공관리제도 개선방안연구. 일감법학 제20호. 한국학술정보 : 184.
- 남기권·이홍구. 2011. 재건축·재개발 회계와 세무. 조세신보사 : 516-517.
- 민태욱. 2003. 주택재개발·재건축조합의 조세법적 성격과 조세문제. 토지공법연구 20집 : 434-435.
- _____. 2011. 부동산공법론. 부연사 : 394.
- 류시조·고문현. 2010. 도시 및 주거환경정비법. 한국법제연구원 : 24.
- 박 훈. 2008. 재개발조합의 과세문제. 조세와법 제1권 제2호. 서울시립대학교 법학연구소 : 지방세연구소.
- 서희열·성용운. 2013. 법인세법강의. 세학사 : 38.
- 이중교. 2008. 주택 재개발사업과 재건축사업의 취득세 과세에 대한 연구. 공법연구 제37집 제1-2호. 한국공법학회 : 369, 379-380.
- 이항수·강승수·최종기. 2010. 사례중심 한국채택국제회계기준 실무. (주)영화조세통람 : 647.
- 임규진·정승영. 2009. 정비사업조합의 법적 성격과 과세문제. 조세연구 제9-3집. 세경사 : 323, 315-319, 24.
- 임재근. 2006. 지방세법상 조합과세현황과 그 개선방향. 조세연구 제6집 : 24.
- _____. 2007. 지방세 과세법리의 재정립에 관한 연구-취득세, 등록세, 재산세를 중심으로-. 세무학연구 제24권 제2호. 한국세무학회 : 21.
- 임승순. 2012. 조세법. 박영사 : 635.
- 전동훈. 2011. 지방세 실무해설. (주)영화조세통람 : 920.
- 정지선. 2011. 재개발·재건축 관련 취득세와 재산세의 과세상 문제점과 개선방안에 관한 연구. 세무학연구 제28권 제1호. 한국세무학회 : 245.
- 정태학. 2006. 취득에서의 '취득'의 의미 및 증가산세의 부과요건. 대법원판례해설 59호. 법원도서관 : 111-112.

- (주)대화감정평가법인 부동산연구소 안재길. 2011. 재개발·재건축 새로 바뀐 관련법 정리. 법률
정보센터 : 1.
- 최 원. 2003. 법인격 없는 단체의 세법상 취급. 조세연구 제3집 : 514-515.
- 최천규·이상신. 2010. 주택재개발·재건축조합의 과세상 문제점과 개선방안에 관한 연구. 부동
산법학 제41집. 한국부동산학회 : 249.
- 코리아베스트컨설팅그룹. 2011. 재건축재개발사업의 ABC. 선명비아이 : 61-62, 311, 484.
- 함인선. 2011. 도시정비법상의 주택재개발조합의 법적 지위. 사법발전재단. 사법 제17호 : 71,
95.
- 홍성욱. 2006. 주택재개발·재건축사업 관련 제반 세법 문제에 관한 연구. 서울대학교 대학원 법
학과 석사논문 : 21, 23-24.

Problems and Improvement Measures of Taxation on Housing Reconstruction and Redevelopment Unions

Seo, Jeong Soo* · Seo, Hee Yeol**

〈Abstract〉

To cope with the purpose of 「Urban Maintenance Law」 which is designed to regulate housing redevelopment business and reconstruction one in a constant manner by strengthening the publicity of housing re-construction, this study suggests some improvement measures considering a systematic adequacy of the two items of first, when to acquire the land and buildings of the unions of housing re-construction and redevelopment and second, whether to levy an acquisition tax on general sale of land.

Firstly, regarding the period to acquire the land and buildings of housing reconstruction and redevelopment businesses, the acquisition tax and property tax should be effective from the day of a use-approval delivered, but in the case of being actually used or a temporary use-approval before the delivery day, it is suggested that the days of the actual use or the temporary use-approval day should be the acquisition period, and an authoritative interpretation from the perspective of 「Corporation Tax Law」 should be also considered equally for the adequacy of system with regional taxation law when interpreting. The improvement measures suggested by this study make it possible to sum up the land value, the unit cost of the buildings, the acquisition of general sale of land and buildings together, consequently more convenient treatment in accounting of the unions and systematic adequacy for acquisition tax, property tax and corporation tax.

Secondly, for the acquisition tax of housing redevelopment and reconstruction businesses, it should be divided into sale for members of the unions and general sale, where non-profit sale for the members get tax exemption, whereas profit-oriented general sale imposes a tax on the unions. For corporation tax and value added tax, sale for members and general sale are now divided and non-profit sale for the members gets tax-free and profit-oriented general sale is taxed, but when it comes to acquisition tax, such taxation principle is currently not applied. Accordingly, it is judged that tax exemption for non-profit sale for the members but taxation on the unions with profit-oriented general sale could increase the adequacy of the system of acquisition tax, corporation tax and value added tax.

〈Key words〉 housing reconstruction union, housing redevelopment union, acquisition tax, property tax, system adequacy

* Certified Public Accountant, Doctoral Course, Department of Tax Management, Kangnam University

** Professor, Department of Tax Management, Kangnam University