

세무와회계저널

제13권 제3호 2012년 9월 pp.449~470

한국세무학회

시설대여거래에 대한 취득세 및 등록면허세 과세 문제

강성모*

— <요 약> —

최근 지방세제는 많은 변화를 맞이하고 있다. 긍정적인 측면도 많지만, 비판의 목소리도 적지 않고, 개선되어야 할 부분도 많은 것 같다. 특히, 시설대여거래와 관련하여서는 지방세법이 2010. 3. 31. 전면 개정되면서 정치하지 못한 입법 탓에 여러 해석상의 혼란이 초래되었다.

시설대여거래에서 그 대상이 되는 자산의 소유권은 시설대여업자에게 귀속되고 그 등기·등록도 시설대여업자의 명의로 이루어지는 것이 원칙이지만, 여신전문금융업법의 특례에 따라 건설기계나 차량은 대여시설이용자의 명의로 등록할 수 있다.

후자의 경우에는 시설대여업자가 중과기준세율에 따른 취득세를 부담하는 외에 대여시설이용자가 대상자산의 등록세율에 따른 등록면허세를 부담하는 것으로 해석된다. 개정 전과 동일하고, 결론적으로는 별다른 문제가 없다. 문제는 전자의 경우이다. 이 경우에는, 시설대여업자가 중과기준세율에 따른 취득세를 부담하는 외에 누구도 등록면허세를 부담하지 않는 것으로 해석되고, 결과적으로 전체 세 부담이 개정 전보다 감소하게 된다. 만약 입법자가 이러한 결과를 의도한 것이 아니라면 입법의 잘못으로, 해석으로 해결될 문제는 아니다.

〈주제어〉 시설대여(리스)거래, 지방세, 취득세, 등록면허세, 과세객체, 납세의무자, 세율

* 법무법인(유한) 율촌 변호사/서울대학교 대학원 법학과 박사과정 수료, smkang@yulchon.com, 010-4070-6846

I. 서 론

지방자치의 근간이라고 할 수 있는 지방세제는, 1949. 12. 22. 법률 제84호로 지방세법이 제정된 이래 많은 변화가 있었다(김필현 2012, 6). 그리고 2009. 12. 31. 일부 개정과 2010. 3. 31. 전면 개정을 통하여 그 면모를 일신하였다(임승순 2012, 996). 특히, 2010. 3. 31.의 전면 개정(2011. 1. 1.부터 시행) 전에는 지방세에 관하여 규율하는 법률은 지방세법뿐이었으나 위 전면 개정을 통하여 지방세법이 지방세기본법과 지방세특례제한법 및 지방세법 등 3개의 법률로 분화되었다(임승순 2012, 996).

지방세법은, 동일 세원 중복과세 정비, 유사 세목 통·폐합, 영세 세목 폐지 등을 골자로, 16개인 지방세의 세목을 11개로 축소하여 지방세 체계를 정비하였다(임승순 2012, 999-1000).

그 일환으로 이루어진 것이, 취득세와 등록세를 취득세로 통·폐합하고,¹⁾ 등록세 중 취득의 전제 없이 이루어지는 등기·등록분과 면허·인가 등에 과세되는 면허세를 등록면허세로 통합한 것이다.

이때, 취득세의 세율은 종전의 취득세와 등록세의 세율을 합산하면서, “취득을 원인으로 이루어지는 등기 또는 등록”은 등록면허세 과세에서 제외하는 것을 원칙으로 하고 있다(지방세법 제23조 제1호 단서). 즉, 취득을 원인으로 이루어지는 등기·등록에 대해서는 등록면허세가 과세되지 않고(결과적으로 인상된 세율의 취득세만을 부담하게 된다), 취득 아닌 다른 원인으로 이루어지는 등기·등록만을 등록면허세의 과세객체로 삼았다.

예를 들어, 경자동차가 아닌 비영업용 승용자동차를 취득하고 자동차관리법에 따라 등록을 할 경우, 구 지방세법(2010. 3. 31. 법률 제10221호로 전부 개정되기 전의 것, 이하 같다)에 따르면 2%의 세율에 따른 취득세(구 지방세법 제105조 제1항, 구 지방세법 제112조 제1항)와 5%의 세율에 따른 등록세(구 지방세법 제124조, 제132조의2 제1항 제1호)를 부담하여야 하지만, 현재는 7%의 세율에 의한 취득세를 부담하고(지방세법 제7조 제1항, 제12조 제1항 제2호 가목), 등록면허세의 부담은 없다(지방세법 제23조 제1호 단서). 결과적으로 세 부담은 동일한데 세목만 달라질 뿐이고, 이처럼 세목을 통합함으로써 법률관계를 간명하게 하고자 하였던 것이 입법자의 의도였다고 생각된다.

그런데 여신전문금융업법에 따른 시설대여거래의 경우에는 좀 더 복잡한 문제가 생긴다. 그 중에서도 특히 문제가 되는 것이 시설대여업자가 건설기계나 차량의 시설대여를 하는 경우이다.

시설대여업자가 대여시설이용자에게 시설대여를 하기 위해 건설기계나 차량을 취득하는 과정에서, 그 소유권 등록은 시설대여업자 자신의 명의로도 대여시설이용자의 명의로도 할 수 있다(여신전문금융업법 제33조 제1항).²⁾ 이러한 경우에도 구 지방세법령하에서는 누구의 명의로

1) 이러한 과세구조를 ‘통합취득세 체계’라고 부를 수 있을 것이다.

등록하였는지는 묻지 않고, 시설대여업자가 2%의 취득세를{구 지방세법 제105조 제1항, 제112조 제1항, 구 지방세법 시행령(2010. 9. 20. 대통령령 제22395호로 전부 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제74조 제2항}, 등록명의자가 5%의 등록세를 각 부담하였다(구 지방세법 제124조, 제132조의2 제2항 제1호). 그러나 위와 같은 규율내용이 현재도 그대로 유지되고 있는지가 문제될 수 있는 것이다.

이하에서는 우선 시설대여와 관련된 일반적 법률관계를 검토한다. 이러한 과정을 통해서 금융리스와 운용리스의 구분은 적어도 취득세와 등록면허세 목적으로는 별다른 의미를 가지지 못한다는 것이 드러나게 될 것이다. 그리고 이러한 전제하에서, 현행 지방세법령의 해석에 의할 때, 시설대여거래에서 누가 얼마의 취득세 및 등록면허세 납세의무를 부담하는지 살펴본다.

II. 시설대여와 관련된 일반적 법률관계

1. 시설대여의 의의

여신전문금융업법은 시설대여를 ‘일정한 물건을 새로 취득하거나 대여받아 거래상대방에게 일정 기간 이상 이를 사용하게 하고, 그 사용 기간 동안 일정한 대가를 정기적으로 나누어 지급 받으며, 그 사용 기간이 끝난 후의 물건의 처분에 관하여는 당사자 간의 약정으로 정하는 방식의 금융’으로 정의한다(여신전문금융업법 제2조 제10호). 그리고 그 대상이 되는 물건(여신전문금융업법은 “특정물건”이라는 표현을 사용하는데, 시설대여의 목적이 되는 자산이라는 의미에서 이하 ‘시설대여자산’이라 한다)의 범위에 대해서는 여신전문금융업법 시행령 제2조 제1항이 정한다.

이는 통상 ‘리스(Lease)’라고 부르는 거래이다. 상법은 “기계, 시설, 그 밖의 재산의 금융리스에 관한 행위”를 기본적 상행위의 하나로 규정한다(상법 제46조 제19호).

여신전문금융업법은 시설대여거래의 사법상 법리를 규율하기 위해 입법된 것이 아니라(황한식 1994, 60) 시설대여업에 대한 금융감독이나 행정적 규제의 목적에서 입법된 것이므로 사법적 문제에 대한 전반적인 해결수단이 되지 않는 못한다(박재홍 2004, 246 ; 이철송 2011, 545). 그러나 여신전문금융업법 이외에는 특별히 이를 규율하는 법이 없고, 따라서 실무상으로는 대부분 시설대여업자가 작성한 약관에 의하여 계약이 체결된다(박재홍 2004, 246).

여신전문금융업법 제2조 제10호의 정의 역시 시설대여거래의 사법적 성격에 입각한 정의로

-
- 2) “시설대여업자가 건설기계나 차량(車輛)의 시설대여등을 하는 경우에는 『건설기계관리법』 또는 『자동차관리법』에도 불구하고 대여시설이용자(연불판매의 경우 특정물건의 소유권을 취득한 자는 제외한다. 이하 같다)의 명의로 등록할 수 있다.”

볼 수는 없고(이철송 2011, 545), 따라서 이 정의 규정을 사법적 성질론의 근거로 삼기는 어렵다. 나아가 여신전문금융업법이 정하는 물건 이외의 물건을 대상으로 할 수도 있으며, 위 법이 정하는 것과 다른 기간을 정한다고 해서 시설대여의 성격을 잃는 것도 아니다(이철송 2011, 545).

그러나 여신전문금융업법은 우리나라에 시설대여산업이 도입되던 초기에 제정되어 사실상 시설대여업의 형태를 결정해 왔으며, 시설대여업을 등록을 요하는 사업으로 하고 위 정의를 충족하는 영업을 영위하는 자를 등록대상으로 하고 있다(여신전문금융업법 제3조 제2항) (이철송 2011, 551). 따라서 현재 우리나라에서 행해지는 시설대여는 바로 위 정의 규정을 충족하는 거래라고 해도 무방하다(이철송 2011, 551).

대여시설이용자는 목돈을 내고 시설을 구입하는 대신에 시설대여업자에게 리스료를 지급하여 시설이용의 목적을 달성하는 것이므로 시설확보를 위한 자금의 전액을 시설대여업자가 융자하는 것과 경제적 실질은 같다(김형배·김규완·김명숙 2012, 1545; 정찬형 2012, 394; 최기원 2011, 437).

2. 금융리스와 운용리스

가. 법적 성격과 구분기준

시설대여는 금융리스와 운용리스로 구분된다. 그런데 이 양자를 명백히 구분하여 정의하는 것은 쉬운 일이 아니다. 이러한 이유 때문에 금융리스에 관하여 일정한 정의를 내리면서, 그 이외의 리스를 총칭하는 것을 운용리스라고 하는 경우가 많다(박재홍 2004, 247-248; 이기수·최병규 2010, 559-560; 이철송 2011, 544; 정찬형 2012, 395-396; 최기원 2008, 250; 최기원 2011, 438-439; 최종구 2006, 106).

운용리스는 전형적인 임대차와 본질적인 차이점을 찾기 어려우므로 임대차로 파악하는 데 별다른 이견이 없다(강희갑 1992, 20; 강희갑 1995, 720; 권오승 1992, 9; 이철송 2011, 545; 임채웅 2006, 65).

반면, 금융리스의 법적 성격에 대해서는, 임대차계약설, 특수임대차계약설, 소비대차계약설, 특수소비대차계약설, 무명계약설(비전형계약설), 3당사자계약설 등의 학설이 주장되어 왔다(권오승 1992, 9-11; 김형배·김규완·김명숙 2012, 1546; 이기수·최병규 2010, 563-567; 이철송 2011, 547-549; 정찬형 2012, 397-399; 최기원 2008, 251-252; 최기원 2011, 441-443). 대법원은 비전형계약(무명계약)이라는 입장을 취한다(대법원 1986. 8. 19. 선고 84다카503, 504 판결; 대법원 1987. 11. 24. 선고 86다카2799, 2800 판결; 대법원 1997. 10. 24. 선고 97다27107 판결 등).

여신전문금융업법이 정하는 시설대여는 금융리스와 운용리스를 모두 포괄하는 개념으로 이해된다(박재홍 2004, 247; 이철송 2011, 545; 임채웅 2006, 79).

한편, 금융리스와 운용리스의 구분기준에 관하여 정하고 있는 규정³⁾의 내용을 종합하면, 시설대여자산의 소유에 따른 위험과 효익이 실질적으로 대여시설이용자에게 이전되면 금융리스가 되고, 그렇지 않으면 운용리스가 된다고 정리될 수 있다(윤창술 1999, 173 ; 이창희 2012, 916).

나. 구분의 필요성과 실익

한국채택국제회계기준(K-IFRS) 제1017호 리스, 일반기업회계기준 제13장 리스, 법인세법 시행령 제24조 제5항, 소득세법 시행령 제62조 제3항 등이 금융리스와 운용리스를 구분하고 있는 이유는, 회계 및 세무처리에 관한 지침을 제공하기 위한 것이다. 대법원은 “당해 리스의 경제적 실질이 금융리스에 가깝다는 이유만으로 충분한 이유의 설명도 없이 보편화된 실무 관행에 따른 리스회계처리기준의 해석상 운용리스에 해당하는 리스를 금융리스로 회계처리하는 것은 적절하다고 보기 어렵다”고 판시하였다(대법원 2007. 4. 27. 선고 2004도5163 판결).

민사적으로는 금융리스의 경우 민법의 임대차에 관한 규정이 바로 적용되지 않는다는 점에서 차이가 있을 뿐이다(대법원 1997. 10. 24. 선고 97다27107 판결).

이러한 목적 외에 특별히 금융리스와 운용리스를 구분할 필요성이나 실익은 없다.

취득세와 등록면허세 문제와 관련하여서는, 지방세법 제7조 제9항⁴⁾ 정도가 문제 될 수 있는데, 이 규정은 금융리스와 운용리스를 구분하지 아니하고, “『여신전문금융업법』에 따른 시설대여업자가 건설기계나 차량의 시설대여를 하는 경우…”라고 할 뿐, 여신전문금융업법에 따른 시설대여에 해당하는 경우라면 특별한 차별을 두고 있지 않다. 여신전문금융업법은 금융리스와 운용리스의 구분을 전제로 하고 있지 않다는 점은 앞서 살펴본 바와 같고, 결국 지방세 목적상으로도 적어도 취득세 및 등록면허세 문제와 관련하여서는 금융리스와 운용리스의 구분은 별다른 의미가 없다.

3. 시설대여자산의 소유권 귀속

가. 물건변동의 요건

‘형식주의(성립요건주의)’를 취한 민법하에서 법률행위에 의한 물건변동이 일어나기 위하여 당사자의 의사표시(물권적 합의에서는 당연히 그들의 합치를 포함한다)만으로는 부족하고 공시방법까지 갖추어져야 한다(지원림 2012, 459).

3) 한국표준산업분류, 한국채택국제회계기준(K-IFRS) 제1017호 리스, 일반기업회계기준 제13장 리스, 법인세법 시행령 제24조 제5항, 소득세법 시행령 제62조 제3항 등이 여기에 해당한다.

4) “『여신전문금융업법』에 따른 시설대여업자가 건설기계나 차량의 시설대여를 하는 경우로서 같은 법 제33조 제1항에 따라 대여시설이용자의 명의로 등록하는 경우라도 그 건설기계나 차량은 시설대여업자가 취득한 것으로 본다.”

부동산의 공시방법은 ‘등기’다(민법 제186조). 일반적인 동산의 공시방법은 ‘인도’이며, 여기에는 현실의 인도(민법 제188조 제1항)뿐만 아니라 간이인도(민법 제188조 제2항), 점유개정(민법 제189조) 및 반환청구권의 양도에 의한 인도(민법 제190조)가 포함된다. 등기·등록에 의하여 공시되는 동산도 있다.

나. 시설대여거래에서의 물권변동

시설대여거래에 대해서도 이와 같은 법리가 적용됨은 물론이다.

시설대여거래에서 시설대여업자는 대여시설이용자와 사이에 시설대여계약을 체결하게 되는데, 이는 물건의 인도를 계약 성립의 요건으로 하지 않는 낙성계약으로 이해된다(대법원 1997. 10. 24. 선고 97다27107 판결).

그러나 이러한 시설대여계약만으로는 시설대여거래가 이루어질 수 없고, 시설대여자산을 새로 취득하거나 대여받아야 한다.⁵⁾ 시설대여업자가 시설대여자산을 취득하기 위해서는⁶⁾ 별도로 시설대여자산의 소유자인 공급자와 매매계약을 체결하게 된다(김형배·김규완·김명숙 2012, 1546; 이연갑 2006, 942; 이철송 2011, 546; 정찬형 2012, 397; 최기원 2008, 251; 최기원 2011, 441; 황한식 1994, 62). 이때 시설대여자산의 소유권이 이전되는 것과 같은 물권변동의 효과가 발생하기 위해서는 이에 더하여 공시방법까지 갖추어져야 한다.

시설대여자산이 등기·등록에 의하여 공시되는 것인 경우에는, 시설대여업자가 공급자와 사이에 매매계약을 체결하고 자신의 명의로 등기·등록을 하는 것이 일반적인 모습이 될 것이다. 이 경우에 시설대여업자가 시설대여자산에 대한 소유권을 취득한다는 점에 대해서는 의문이 없다.

그런데 여신전문금융업법은 건설기계나 차량이 시설대여자산이 되는 경우에는 대여시설이용자의 명의로 등록하는 것을 허용한다(여신전문금융업법 제33조 제1항). 이에 따라 대여시설이용자의 명의로 등록하게 되면 매매계약의 당사자와 등록명의자가 달라지는 결과가 된다. 즉, 여신전문금융업법에 따른 시설대여거래와 관련하여 시설대여업자가 건설기계나 차량을 취득할 때에는,⁷⁾ ① 시설대여업자가 자신의 명의로 등기·등록하여 취득하는 경우와 ② 시설대여업자가 대

5) 여신전문금융업법 제2조 제10호는, “새로 취득하거나 대여받아”라는 표현을 쓰고 있는데, 이는 일반적인 리스와 시설대여업자로부터 시설대여한 물건을 다시 제3자에게 시설대여하는 전대리스를 모두 포괄하는 것으로 이해된다. 즉, “새로 취득...”이라는 부분은 일반적인 리스를, “대여받아”라는 부분은 전대리스를 상정한 것이다. “시설대여회사가 타시설대여업자(Master Lessor)로부터 차량, 건설기계, 선박, 항공기를 시설대여를 받아 다시 시설이용자에게 대여하는 전대리스(Sub-Lease)의 경우 물건취득자(소유자)인 당초 시설대여회사에게 취득세 납세의무가 있”다는 유권해석이 있다(세정 13407-875, 1995. 9. 7. 참조).

6) 시설대여업자가 대여를 받는 경우도 있겠지만 이러한 경우에는 취득세와 등록면허세가 문제 되지 않을 것이므로 논의의 대상에서 제외하며, 이하 같다.

7) 취득의 주체는 시설대여업자이다.

여시설이용자의 명의로 등기·등록하여 취득하는 경우⁸⁾의 양자가 가능하다.

이러한 경우에도 시설대여업자가 유효하게 소유권을 취득한다고 볼 것인가? 대법원은 이를 긍정한다. 위 규정에 따라 시설대여이용자의 명의로 등록된 차량에 대한 소유권은 대내적으로는 물론 대외적으로도 시설대여업자에게 있는 것으로 보아야 한다는 것이다(대법원 2000. 10. 27. 선고 2000다40025 판결). 즉, 대법원 판결에 따르면, 명의와 관계없이 시설대여업자가 시설대여자산의 소유권을 취득한다.

학설 역시 마찬가지로 입장이다. 즉, 명의와 관계없이 시설대여업자가 소유권을 가지는 것으로 해석한다(강희갑 1995, 726; 윤창술 1999, 173; 이충상 2000, 313-314; 임채웅 2006, 69).

한편, 취득세 목적의 소유권 귀속에 대해서는 지방세법이 명문의 규정을 두어(지방세법 제7조 제9항), 적어도 취득세 목적상으로는 대여시설이용자의 명의로 등록하더라도 그 취득자는 시설대여업자임을 명백히 하였다. 그런데 이 규정과 관련하여서는 아래에서 살펴보는 바와 같이 이 규정에 포섭되는 행위 유형의 범위를 어떻게 확정할 것인가에 따라 세율이 달라지는 문제가 발생한다.

III. 취득세와 관련된 문제

1. 문제의 소재

가. 과세객체 및 납세의무자

취득세는 재산의 이전이라는 사실 자체를 포착하여 거기에 담세력을 인정하고 세금을 부과하는 세목이다(임승순 2012, 1002).

지방세법상 취득의 의의에 관하여는, 소유권 이전의 형식에 의한 취득의 모든 경우를 포함한다고 보는 소유권취득설과, 단지 법률적·형식적 관점에서뿐만 아니라 경제적·실질적 관점에서 소유권의 모든 권능의 이전을 동반하는 완전한 소유권의 취득을 말한다고 보는 실질적 가치취득설이 대립하고 있다(김찬돈 2002, 95; 임승순 2012, 1002). 판례는 소유권취득설을 취하여, 양도담보에 의한 취득(대법원 1980. 1. 29. 선고 79누305 판결), 양도담보계약의 해제(대법원 1987. 10. 13. 선고 87누581 판결), 명의신탁해지 말소로 인한 소유권의 회복(대법원 1999. 9. 3. 선고 98다12171 판결), 토지의 구분소유적 공유관계를 해소하기 위한 지분 취득(대법원 2002. 5. 8. 선고 2002두2079 판결) 등을 모두 위 취득에 해당하는 것으로 본다(임승순 2012, 1002).

취득세의 과세객체는 지방세법에 열거한 대상물건의 취득행위이다(임승순 2012, 1004). 그리

8) 현행 법령상으로는, 시설대여업자가 건설기계나 차량(즉, 시설대여자산은 건설기계나 차량에 한정된다)을 시설대여하는 경우에 대여시설이용자의 명의로 등록하는 경우(시설대여자산이 건설기계나 차량이므로 등기가 이루어질 여지는 없다)만 문제가 되며, 이하 같다.

고 취득세의 납세의무자는 대상물건의 소유권을 사실상 취득한 자이다(임승순 2012, 1005). 이때 등기·등록 여부는 불문한다(지방세법 제7조 제1항, 제2항).

시설대여거래에서는 시설대여업자가 시설대여자산의 사법상 소유권을 취득한다.

그러나 취득세는 재화의 이전이라는 사실 자체를 포착하여 거기에 담세력을 인정하고 부과하는 것이지 취득자가 재화를 사용·수익·처분함으로써 얻을 수 있는 이익을 포착하여 부과하는 것이 아니어서 취득자가 법적인 소유권을 취득하는가의 여부에 관계없이 사실상의 취득행위가 있으면 과세요건이 충족된다(대법원 1995. 1. 24. 선고 94누10627 판결; 대법원 2003. 10. 23. 선고 2002두5115 판결; 대법원 2005. 1. 13. 선고 2003두10343 판결; 대법원 2007. 5. 11. 선고 2005두13360 판결 등).

따라서 사법상 소유권의 취득이 바로 취득세 목적의 취득으로 직결되는 것은 아니다. 그러나 시설대여업자가 시설대여자산의 공급자와 매매계약을 체결하고 매매대금을 지급하게 되며, 시설대여계약을 체결할 때의 당사자 사이의 의사 역시 시설대여업자에게 소유권이 유보된다는 점에 일치하는 것이 통상적이므로, 원칙적으로는 취득세 목적상으로도 시설대여자산을 사실상 취득하는 자는 시설대여업자라고 보아야 한다(윤창술 1999, 176; 이형하 1997, 422-425). 대여시설이용자가 시설대여자산을 선정하고 공급자로부터 직접 인도받았다는 사실, 대여시설이용자의 명의로 등기·등록을 하되 시설대여업자의 명의로 근저당권을 설정하였다는 사실, 대여시설이용자가 시설대여자산의 유지·관리책임을 지고 있다는 사실 등과 같은 사정만으로는 달리 볼 것은 아니다(이형하 1997, 423-424; 최종구 2006, 109-110; 대법원 1993. 9. 28. 선고 92누16843 판결).

이상의 사정을 종합하여 보면, 시설대여거래에서는 시설대여업자가 취득세 납세의무자가 되는 것이 원칙이다. 여신전문금융업법 제33조 제1항에 따라 건설기계나 차량을 대여시설이용자의 명의로 등록한 경우에도 마찬가지이다.

이러한 법리를 적어 놓은 것이 지방세법 제7조 제9항이라고 할 수 있다. 대여시설이용자는 시설대여기간 종료 후 시설대여자산을 승계취득하기 전에는 취득세 납세의무를 지지 않는다(윤창술 1999, 176). 다만, 시설대여업자와 대여시설이용자 양자 모두 납세의무자로 되는 것은 아니므로(대구고등법원 1992. 10. 7. 선고 92구894 판결), 대여시설이용자가 이미 취득세를 부담한 이상 시설대여업자에게 재차 부과된 취득세 부과처분은 위법하다(최종구 2006, 110).

나. 시설대여거래에서 중과기준세율이 적용되는 범위의 문제

그런데 지방세법 제7조 제9항의 규정과 관련하여서는 세율에서도 특례가 있다. “제7조 제9항에 따른 시설대여업자의 건설기계 또는 차량 취득”에 관해서는 중과기준세율(1,000분의 20)을 적용하도록 규정하는 지방세법 제15조 제2항 제5호가 그것이다.

여기서 “제7조 제9항에 따른 시설대여업자의 건설기계 또는 차량 취득”의 범위가 문제 된다.

위 규정이 ② 시설대여업자가 대여시설이용자의 명의로 등기·등록하여 취득하는 경우를 포섭한다는 점에 대해서는 별다른 이론의 여지가 없다. 그런데 과연 ① 시설대여업자가 자신의 명의로 등기·등록하여 취득하는 경우까지도 포섭하는지에 대해서는 견해가 갈릴 수 있고, 어느 쪽으로 해석하는가에 따라서 취득세율이 달라지는 결과가 된다.

2. 가능한 견해

이와 관련하여서는, 지방세법 제7조 제9항에 따른 시설대여업자의 취득에는 ② 시설대여업자가 대여시설이용자의 명의로 등기·등록하여 취득하는 경우만 포함된다는 견해(제1설)와 ① 시설대여업자가 자신의 명의로 등기·등록하여 취득하는 경우 및 ② 시설대여업자가 대여시설이용자의 명의로 등기·등록하여 취득하는 경우 모두가 포함된다는 견해(제2설)가 가능하다.

3. 검토

가. 대여시설이용자의 명의로 등기·등록하는 경우로 한정하는 견해의 문제점

제1설과 같이 지방세법 제7조 제9항에 따른 시설대여업자의 취득에는 ② 시설대여업자가 대여시설이용자의 명의로 등기·등록하여 취득하는 경우만 포함된다는 해석이 불가능한 것은 아니다. 즉, 시설대여거래에서 시설대여자산을 ① 시설대여업자가 자신의 명의로 등기·등록하여 취득하는 경우에는 통상의 경우와 마찬가지로 표준세율(지방세법 제11조 및 제12조)을 적용해야 하고, ② 시설대여업자가 대여시설이용자의 명의로 등기·등록하여 취득하는 경우에만 중과 기준세율을 적용하는 것으로 해석하는 것이다.

이러한 해석론의 바탕은, 지방세법 제7조 제9항이 명시적으로 적고 있는 행위 유형은 “시설대여업자가 … 대여시설이용자의 명의로 등록하는 경우”뿐이라는 것이다. 그러나 아래에서 자세히 살펴보겠지만, 이러한 해석은 위 규정을 편면적이고 피상적으로 읽은 것에 불과하다.

오히려 이러한 주장이 의미가 있으려면 등록면허세까지를 포함해서 지방세법 제7조 제9항 및 제15조 제2항 제5호를 파악해야 한다는 방향으로의 접근이 필요하다. 본래 등록면허세는 실제 소유권 취득 여부와는 별도로 등기·등록을 하는 자에게 과세하는 것이어서(지방세법 제23조 제1호, 제24조 제1호), ② 시설대여업자가 대여시설이용자의 명의로 등기·등록하여 취득하는 경우까지 등록명의자가 아닌 시설대여업자에게 등록면허세까지 과세할 수는 없다. 이러한 경우에는 취득세와 등록면허세를 통합하여 부담시킬 수 없는 것이다. 반면, ① 시설대여업자가 자신의 명의로 등기·등록하여 취득하는 경우에는 일반적인 경우와 같이 시설대여업자에게 등록면허세까지를 모두 부담시키면 되고, 달리 취급할 이유가 없다. 이러한 이유 때문에 ② 시설대여업자가 대여시설이용자의 명의로 등기·등록하여 취득하는 경우에만 예외를 두려고 하는 것이 지

방세법 제7조 제9항 및 제15조 제2항 제5호의 취지라고 보는 것이고, 이러한 주장은 어느 정도의 설득력은 가진다.

나. 문언에 충실한 해석

조세법령은 과세요건은 물론 비과세요건이나 감·면세요건을 막론하고 법문대로 엄격하게 해석하여야 한다(대법원 1983. 12. 27. 선고 83누213 판결; 대법원 1994. 2. 22. 선고 92누18603 판결 등). ‘법문의 가능한 의미’를 벗어나는 해석은 법적 안정성과 예측 가능성을 침해할 가능성이 많다(박민 2009, 15). 조세법령은 애초에 그 속에서 합리성을 발견할 수 있는 것이 아니므로 어떤 것도 체계적인 해석의 기준이 될 수 없고, 유일하게 관찰시켜야 할 가치는 법적 안정성을 확보하는 것이다(이창희 2005, 4).

이와 같은 엄격해석의 원칙에 따르면, 지방세법 제7조 제9항은 ② 시설대여업자가 대여시설 이용자의 명의로 등기·등록하여 취득하는 경우는 물론, ① 시설대여업자가 자신의 명의로 등기·등록하여 취득하는 경우도 함께 규율한다고 보아야 한다.

여기서 특히 주목해야 할 것은, 지방세법 제7조 제9항의 문언 중 “...라도”라는 부분이다. ‘라도’라는 단어는 사전적으로는 ‘설사 그렇다고 가정하여도 다른 경우와 마찬가지로 상관없음을 나타내는 연결 어미’로 정의된다(네이버 국어사전). 그렇다면 지방세법 제7조 제9항은 ‘시설대여업자가 건설기계나 차량의 시설대여를 하는 경우로서 시설대여업자의 명의로 등록하는 경우는 물론이고, 설사 (시설대여업자의 명의로가 아니라) 대여시설이용자의 명의로 등록한다고 하여도 위 경우와 마찬가지로 그 건설기계나 차량은 시설대여업자가 취득한 것으로 본다’는 취지로 읽을 수 있다.

결국, 지방세법 제7조 제9항은, 여신전문금융업법에 따른 시설대여업자가 건설기계나 차량의 시설대여를 하는 경우로서, ① 시설대여업자가 자신의 명의로 등기·등록하여 취득하는 경우와 ② 시설대여업자가 대여시설이용자의 명의로 등기·등록하여 취득하는 경우 모두를 정하고 있는 것으로 보아야 한다. 입법자가 굳이 “...라도”라는 단어를 골라 사용한 것에는 바로 이러한 의미가 담겨 있는 것이다.

다. 구 지방세법 시행령 제74조 제2항과의 비교

지방세법 제7조 제9항은, 구 지방세법 시행령 규정을 문구만 일부 수정하여 옮겨 놓은 것이라는 점도, 지방세법 제7조 제9항에 따른 시설대여업자의 취득에는 ① 시설대여업자가 자신의 명의로 등기·등록하여 취득하는 경우와 ② 시설대여업자가 대여시설이용자의 명의로 등기·등록하여 취득하는 경우 모두가 포함된다는 견해(제2설)를 따라야 하는 이유가 된다.

즉, 지방세법 제7조 제9항에 포함되는 행위 유형이, ② 시설대여업자가 대여시설이용자의 명의로 등기·등록하여 취득하는 경우로만 한정되는 것이 아니라는 점은 구 지방세법령과 현행

지방세법령을 비교하여 보면 더욱 명확해진다. 지방세법 제7조 제9항에 대응하는 구 지방세법령의 규정은 구 지방세법 시행령 제74조 제2항⁹⁾이다. 대법원은, 위 시행령 조항의 취지는 대여시설이용자의 명의로 등록하는 경우 소유권 취득의 실질적 요건을 갖추지 못하였음에도 불구하고 그 명의로 등록하였다는 사실만으로 대여시설이용자에게 취득세가 부과되는 것을 방지하려는 데 있다고 한다(대법원 1993. 9. 28. 선고 92누16843 판결).

이 규정과 지방세법 제7조 제9항을 비교해 보자. 이해의 편의를 위해, 위 시행령 규정과 지방세법 제7조 제9항을 아래 <표 1>과 같이 세 부분으로 나누어 보았다.

<표 1> 구 지방세법 시행령 제74조 제2항과 지방세법 제7조 제9항의 비교

	구 지방세법 시행령 제74조 제2항	지방세법 제7조 제9항
제1 부분	「여신전문금융업법」에 의한 시설대여업자가 차량·기계장치·선박 또는 항공기를 시설대여하는 경우에는	「여신전문금융업법」에 따른 시설대여업자가 건설기계나 차량의 시설대여를 하는 경우로서
제2 부분	그 등기 또는 등록명의로 불구하고	같은 법 제33조 제1항에 따라 대여시설이용자의 명의로 등록하는 경우라도
제3 부분	시설대여업자를 법 제105조 제1항의 규정에 의한 납세의무자로 본다	그 건설기계나 차량은 시설대여업자가 취득한 것으로 본다

<표 1>에서 쉽게 알 수 있는 바와 같이, 구 지방세법 시행령 제74조 제2항과 지방세법 제7조 제9항의 각 부분은 서로 대응한다. 그리고 제1 부분과 제3 부분의 의미가 같다는 것은 명확하다.

문제는 제2 부분인데, “그 등기 또는 등록명의로 불구하고”라는 문언과 “대여시설이용자의 명의로 등록하는 경우라도”라는 문언을 달리 읽을 이유가 있는가? 만약, 시설대여거래에서 등기·등록의 명의자가 시설대여업자와 대여시설이용자 이외의 다른 자가 될 수 있다면 달리 읽을 수 있는 여지가 없는 것은 아니다. 그러나 상정 가능한 것은 위 두 가지 경우뿐이다.

구 지방세법 시행령 제74조 제2항의, “그 등기 또는 등록명의로 불구하고”라는 것은, 시설대여업자가 자신의 명의로 등기·등록하는 경우 및 대여시설이용자의 명의로 등기·등록하는 경우 모두를 포섭하기 위한 표현이라는 점은 명백하다. 그렇다면 지방세법 제7조 제9항 역시 동일하게 보아야 한다. 즉, 지방세법 제7조 제9항의 “대여시설이용자의 명의로 등록하는 경우라도”라는 문언 역시 시설대여업자가 시설대여업자의 명의로 등기·등록하는 경우 및 대여시설이용자의 명의로 등기·등록하는 경우 모두를 포섭하기 위한 표현으로 읽는 것이 옳다.

9) “「여신전문금융업법」에 의한 시설대여업자가 차량·기계장치·선박 또는 항공기를 시설대여하는 경우에는 그 등기 또는 등록명의로 불구하고 시설대여업자(법 제105조 제8항의 경우는 수입하는 자)를 법 제105조 제1항의 규정에 의한 납세의무자로 본다.”

달라지는 것은 시설대여거래의 목적이 되는 시설대여자산의 범위 정도이다. 즉, 구 지방세법 시행령 제74조 제2항은 “차량·기계장치·선박 또는 항공기”를 대상으로 하는 반면, 지방세법 제7조 제9항은 “건설기계나 차량”을 대상으로 하고 있다는 것 정도에서만 차이가 난다.

나아가, 현행 지방세법령에서도 시설대여거래에서 명의자가 누구인가에 따라 취득세율을 다르게 할 필요성은 특별히 발견되지 않는다.

아마도 입법자는, 구 지방세법 시행령 제74조 제2항을 시행령에서 법률로 끌어 올리면서, 그와 관련된 법률관계를 보다 명확하게 한다는 취지에서, 궁리 끝에 지방세법 제7조 제9항과 같은 표현을 선택하였던 것 같다. 그와 같은 고민의 흔적은, 위에서 살펴본 바와 같이 대상자산을 “건설기계나 차량”으로 한정하였다는 것에서도 찾을 수 있다. 여신전문금융업법에 따르면 시설대여업자가 대여시설이용자의 명의로 등기·등록을 할 수 있는 것은 “건설기계나 차량”을 시설대여자산으로 하는 경우로 한정되기 때문이다(여신전문금융업법 제33조 제1항). 즉, 구 지방세법 시행령 제74조 제2항은 명의자가 달라질 수 없는 경우까지를 포함해서 규정하고 있었던 것이고, 이러한 점을 바로 잡기 위해서 지방세법 제7조 제9항에서는 그 대상자산을 한정한 것으로 보인다. 그리고 이러한 이유에서 공시방법 역시 구 지방세법 시행령 제74조 제2항이 “등기 또는 등록”을 모두 적시하고 있는 반면, 지방세법 제7조 제2항은 “등록”만을 들고 있는 것이다.

결국, 지방세법 제15조 제2항 제5호가 정하는 “제7조 제9항에 따른 시설대여업자의 건설기계 또는 차량 취득”에는 ① 시설대여업자가 자신의 명의로 등기·등록하여 취득하는 경우 및 ② 시설대여업자가 대여시설이용자의 명의로 등기·등록하여 취득하는 경우가 모두 포함된다고 해석하여야 한다.

4. 소결론

지방세법 제7조 제9항은 ② 시설대여업자가 대여시설이용자의 명의로 등기·등록하여 취득하는 경우는 물론, ① 시설대여업자가 자신의 명의로 등기·등록하는 취득하는 경우까지를 모두 포섭하는 것이고, 따라서 지방세법 제15조 제2항 제5호가 정하는 “제7조 제9항에 따른 시설대여업자의 건설기계 또는 차량 취득”에는 위 두 가지가 모두 포함되는 것으로 보아야 한다. 제2설이 옳다. 이러한 해석에 따르면 위 두 가지 경우 모두 중과기준세율이 적용된다.

한편, 여신전문금융업법 제33조 제1항에 따라 건설기계나 차량을 등록한 대여시설이용자가 그 시설대여업자로부터 이를 취득하는 경우에는 이와는 별도로 취득세를 부담하게 되는데, 그 경우에도 중과기준세율이 적용된다(지방세법 제15조 제2항 제7호, 지방세법 시행령 제30조 제4호).

IV. 등록면허세와 관련된 문제

1. 문제의 소재

가. 과세객체 및 납세의무자

구 지방세법은 등록세와 면허세를 별도의 세목으로 규율하고 있었으나, 2010. 3. 31.의 법 개정으로 등록세 중 취득의 전제 없이 이루어지는 등기·등록분과 면허·인가 등에 과세되는 면허세를 ‘등록면허세’로 통합하되, 각각 ‘등록에 대한 등록면허세’와 ‘면허에 대한 등록면허세’로 하위세원화하였다(임승순 2012, 1021).

이 중 등록에 대한 등록면허세의 과세객체는 재산권과 그 밖의 권리의 취득·이전·변경 또는 소멸에 관한 사항을 공부에 등기·등록하는 행위이다(지방세법 제23조 제1호). 등기·등록은 합법적이고 정당한 권원에 의한 등기·등록만을 뜻하는 것이 아니고, 외형상 등기·등록의 형식 요건만 갖추고 있으면 된다(임승순 2012, 1021). 따라서 등록에 대한 등록면허세의 납세의무자는 위와 같은 등기·등록을 하는 자, 즉, 외형상의 권리자이다(지방세법 제24조 제1호) (임승순 2012, 1021).

이러한 법리에 따르면, 다른 특별한 규정이 없는 이상, 시설대여거래에서 시설대여자산을 ① 시설대여업자가 자신의 명의로 등기·등록하여 취득하는 경우에는 시설대여업자가, ② 시설대여업자가 대여시설이용자의 명의로 등기·등록하여 취득하는 경우에는 그 대여시설이용자가 각 등록면허세의 납세의무자가 된다고 할 수 있다.

전자의 경우에는 취득세의 납세의무자와 등록면허세의 납세의무자가 동일하지만{취득세(시설대여업자) = 등록면허세(시설대여업자)}, 후자의 경우에는 취득세의 납세의무자와 등록면허세의 납세의무자가 달라진다{취득세(시설대여업자) ≠ 등록면허세(대여시설이용자)}.¹⁰⁾

그런데 지방세법 제23조 제1호 단서가 “제2장의 취득을 원인으로 이루어지는 등기 또는 등록”을 등록면허세 과세에서 제외하도록 하고 있으므로, 위 각 취득을 원인으로 이루어지는 등기·등록이 지방세법 제23조 제1호 단서가 정하는 등기·등록에 포함된다면, 등록면허세의 부담은 없다.

10) 지방세법 제15조 제2항 제5호가 이러한 경우를 규율하기 위한 관한 규정이라고 해석할 수도 있음은 위에서 살펴보았다. 즉, 전자의 경우에는 취득세와 등록면허세를 통합하여 과세한다는 지방세법 개정의 취지에 따라 시설대여업자에게 표준세율로서 취득세와 등록면허세를 통합하여 부담시키면 되지만 후자의 경우에는 이러한 통합 과세 자체가 원칙적으로 불가능하므로, 그러한 이유에서 규정된 것이 지방세법 제15조 제2항 제5호라는 것이다. 그리고 이는 지방세법 제15조 제2항 제5호에서 말하는 “지방세법 제7조 제9항에 따른 시설대여업자의 건설기계 또는 차량 취득”은 ② 시설대여업자가 대여시설이용자의 명의로 등기·등록하여 취득하는 경우만을 포섭하는 것이라는 해석으로 이어진다.

나. 등록면허세 과세에서 제외되는 등기·등록의 범위의 문제

문제는, 지방세법 제23조 제1호 단서가 적용되는 범위이다. 위 규정의 해석과 관련하여, ① 시설대여업자가 자신의 명의로 등기·등록하여 취득하는 경우의 등기·등록이 여기에 포함된다는 점에 대해서는 별다른 의문의 여지가 없다. 이러한 경우 시설대여업자는 위 규정에 따라 등록면허세의 부담에서는 벗어나게 되는 것이다.

그러나 ② 시설대여업자가 대여시설이용자의 명의로 등기·등록하여 취득하는 경우의 등기·등록도 위 규정에서 말하는 등기·등록에 포함되는 것으로 볼 것인지에 대해서는 다른 고려가 필요하다.

2. 가능한 견해

지방세법 제23조 제1호 단서 소정의 “제2장의 취득을 원인으로 이루어지는 등기 또는 등록”에는 ① 시설대여업자가 자신의 명의로 등기·등록하여 취득하는 경우의 등기·등록만 포함된다는 견해(제1설)와 ① 시설대여업자가 자신의 명의로 등기·등록하여 취득하는 경우의 등기·등록은 물론 ② 시설대여업자가 대여시설이용자의 명의로 등기·등록하여 취득하는 경우의 등기·등록이 모두 포함된다는 견해(제2설)가 있을 수 있다.

3. 검토

가. 모든 등기·등록이 포함되는 것으로 해석하는 견해의 문제점

제2설과 같이 ② 시설대여업자가 대여시설이용자의 명의로 등기·등록하여 취득하는 경우에도 달리 볼 필요가 없고, 따라서 이러한 경우의 등록면허세 납세의무자인 대여시설이용자도 등록면허세를 부담하지 않는다는 해석도 가능하다.

이러한 견해는 지방세법 제23조 제1호 단서가 정하는 “제2장에 따른 취득을 원인으로 이루어지는 등기 또는 등록”에는 등기·등록의 명의자가 누구인지에 상관없이 제2장에 규정되어 있는 취득을 원인으로 하는 것이기만 하면 모두 여기에 포함된다고 해석하여야 한다는 것을 주된 논거로 하게 된다. 즉, 지방세법 제23조 제1호 단서는 “제2장에 따른 취득을 원인으로 이루어지는 등기 또는 등록”이라고만 할 뿐 그 등기·등록의 명의자가 누구인지와 같은 제한을 명문으로 두고 있지 않다는 점에 주목하는 것이다. 그런데 지방세법 제7조 제9항이 지방세법 제2장에 속해 있다는 점은 분명하고, 위 규정에 ② 시설대여업자가 대여시설이용자의 명의로 등기·등록하여 취득하는 경우가 포함된다는 점에 대해서는 이견이 없으므로, 이 경우 역시 “제2장에 따른 취득”이라고 보아야 한다는 결론으로 이어지게 된다.

이에 따르면 결과적으로 시설대여거래의 경우 등기·등록의 명의자가 누구인지에 관계없이 취득세의 부담 외에 등록면허세를 부담할 여지는 없어진다. 그리고 위에서 살펴본 취득세와 관련된 논의에서 어떤 견해를 취하든, 취득세만 부담하게 되는 것이고, 결과적으로 구 지방세법령 하에서보다 세 부담이 줄어들게 된다.

나. 세법 전체 체계에 적합한 해석

제2설과 같은 해석은 지방세법 제23조 제1호 단서를 피상적으로만 이해한 것으로서 타당하지 않다고 생각한다.

위 견해의 근본적인 문제점은 과세요건의 충족 여부는 적극적 요건이든 소극적 요건이든 납세의무자를 기준으로 하여야 하는데, 이러한 점을 간과하고 있다는 것이다.

위에서 살펴본 바와 같이, 등록에 대한 등록면허세의 납세의무자는 등기·등록을 하는 자이다(지방세법 제23조 제1호, 제24조 제1호). 당연한 결과로, 지방세법 제23조 제1호 단서가 등록면허세의 과세객체에서 제외되는 것으로 규정하고 있는 “제2장에 따른 취득을 원인으로 이루어지는 등기 또는 등록”의 주체 역시 등기·등록을 하는 자이고, 따라서 위 등기·등록은 등기·등록을 하는 자(즉, 등기·등록명의자)의 취득을 원인으로 이루어지는 등기·등록으로 제한해야 한다. 즉, “제2장에 따른 취득을 원인으로 이루어지는 등기 또는 등록”이라는 문언 앞에는 (비록 눈에 보이지는 않지만) ‘등록면허세의 납세의무자인 등기 또는 등록을 하는 자의’라는 문구가 적혀 있다고 보아야 하는 것이다.

이처럼 해석하게 되면, 여신전문금융업법 제33조 제1항에 따라 ② 시설대여업자가 대여시설 이용자의 명의로 등기·등록하여 취득하는 경우에는 지방세법 제23조 제1호 단서의 적용이 없게 된다. 왜냐하면, 이러한 경우에도 취득의 주체는 시설대여업자이므로, 이와 같은 경우의 등기·등록은 명의자의 취득을 원인으로 이루어지는 등기·등록에 해당하지 않고, 명의자가 아닌 다른 자의 취득을 원인으로 하는 등기·등록에 불과하게 되기 때문이다. 결과적으로 ② 시설대여업자가 대여시설이용자의 명의로 등기·등록하여 취득하는 경우에는 그 명의자인 대여시설이용자가 등록면허세를 부담하게 된다는 결론이 된다.

4. 소결론

모든 과세요건의 충족 여부는 납세의무자를 기준으로 하여야 한다는 세법 해석에서의 대전제를 부정하는 것이 아니라면, 지방세법 제23조 제1호 단서의 “제2장에 따른 취득을 원인으로 이루어지는 등기 또는 등록”에는 ① 시설대여업자가 자신의 명의로 등기·등록하여 취득하는 경우의 등기·등록만 포함된다고 해석하여야 한다. 다소 기계적인 해석으로 보일 수도 있지만, 제1설이 옳다.

V. 과세(세목 및 세율)체계의 비교

1. 서 설

이상에서 살펴본 바와 같이, 구 지방세법령하에서는 별다른 해석상의 이의가 없었던 부분에서 문제가 발생하고 있다.

시설대여업자가 경자동차가 아닌 비영업용 승용자동차를 시설대여하는 처음의 예로 돌아가 보자. 위에서 검토한 해석론¹¹⁾에 따르면, 이러한 상황에서의 취득세 및 등록면허세(등록세) 과세체계는 아래와 같이 정리될 수 있다.

2. 구 지방세법령의 과세체계

가. 일반거래

명의	취득세	등록세
취득자	2%	5%

나. 시설대여거래

명의	취득세	등록세
시설대여업자	시설대여업자 2%	시설대여업자 5%
대여시설이용자	시설대여업자 2%	대여시설이용자 5%

3. 현행 지방세법령의 과세체계

가. 일반거래

명의	취득세	등록면허세
취득자	7%	0%

11) 즉, 취득세와 관련하여서는 지방세법 제7조 제9항에 따른 시설대여업자의 취득에는 ① 시설대여업자가 자신의 명의로 등기·등록하여 취득하는 경우와 ② 시설대여업자가 대여시설이용자의 명의로 등기·등록하여 취득하는 경우가 모두 포함된다고 해석(제2설)하고, 등록면허세와 관련하여서는 지방세법 제23조 제1호 단서에는 ① 시설대여업자가 자신의 명의로 등기·등록하여 취득하는 경우의 등기·등록만 포함된다고 해석(제1설)하는 것을 전제한다.

나. 시설대여거래

명의	취득세	등록면허세
시설대여업자	시설대여업자 2%	과세에서 제외
대여시설이용자	시설대여업자 2%	대여시설이용자 5%

4. 입법론적 검토

위에서 살펴본 바와 같이 일반적인 거래의 경우에는, 구 지방세법령하에서는 2%의 취득세와 5%의 등록세를 부담하게 되고, 현행 지방세법령하에서는 7%의 취득세를 부담하게 된다. 추측하건대, 어떤 거래에서든 이러한 결과가 되는 것이 입법자가 의도했던 바였을 것이다.

시설대여거래의 경우에도 ② 시설대여업자가 대여시설이용자의 명의로 등기·등록하여 취득하는 경우에는 세목이 달라질 뿐, 취득세와 등록면허세 전체로서는 세 부담이 달라지지 않는다. 문제는 ① 시설대여업자가 자신의 명의로 등기·등록하여 취득하는 경우인데, 이러한 경우에는 시설대여업자가 2%의 취득세를 부담하는 외에 시설대여업자도 대여시설이용자도 등록면허세를 부담하지는 않는다. 즉, 사실상 종래의 등록세분에 해당하는 등록면허세의 과세근거가 마련되지 않은 까닭에 전체로 보면 납세의무자의 부담이 낮아지게 되었다.

그런데 이러한 상황은 납세의무자의 선택에 영향을 미치게 될 수 있다. 즉, 실무상 시설대여업자가 대여시설이용자의 명의로 등기·등록하여 취득하기보다는 자신의 명의로 등기·등록하여 취득하려는 ‘경향’이 생길 가능성이 높다. 이는 조세중립성¹²⁾을 해하는 것이다.¹³⁾

사실, 지방세법령의 개정은, 세목을 간소화하고 납세의 편의를 제공하기 위한 취지에서 이루어진 것으로, 시설대여거래에 대하여 특별히 세제상의 특례를 의도하였다고 보아지는 않는다.

12) 조세가 의사결정을 왜곡하지 않아야 한다는 의미이다.

13) 부가가치세의 영역에서도 이와 유사한 사례가 발생하고 있다. 시설대여거래의 경우, 부가가치세의 적용에 있어서는 공급받는 자를 시설대여업자로도 대여시설이용자로도 할 수 있다. 그런데 여신전문금융업법에 따른 시설대여업자가 공급하는 시설대여용역은 금융·보험 용역으로서 부가가치세가 면제된다(부가가치세법 제12조 제1항 제11호, 부가가치세법 시행령 제33조 제1항 제11호). 따라서 매출세액을 납부할 의무가 없지만, 매입세액을 공제받을 수도 없다. 이러한 이유 때문에 대여시설이용자가 면세사업자가 아닌 한 대여시설이용자를 공급받는 자로 하게 된다(윤창술 1999, 175). 이와 관련하여 부가가치세법 시행령 제21조 제3항은 “납세의무 있는 사업자가 「여신전문금융업법」에 의하여 등록을 한 시설대여업자로부터 시설 등을 임차하고, 당해 시설 등을 공급자 또는 세관장으로부터 직접 인도받는 경우에는 당해 사업자가 공급자로부터 재화를 직접 공급받거나 외국으로부터 재화를 직접 수입한 것으로 보아 제1항의 규정을 적용한다.”라고 규정하여, 이러한 거래에 대한 근거를 마련하여 주고 있다. 그리고 이러한 경우에는, 공급자 또는 세관장이 당해 사업자(대여시설이용자)에게 직접 세금계산서를 교부할 수 있다(부가가치세법 시행령 제58조 제8항).

현행의 통합취득세 체계는 취득과 등록이 통상적으로 동일인에 의하여 이루어지는 것을 전제로 취득과 관련한 등록면허세를 취득세에 포함시켜 통합하고자 한 것이다. 다만, 시설대여거래의 경우에는 여신전문금융업법 제33조 제1항의 특례에 따라 취득자와 등록명의자가 반드시 일치하지 않을 수도 있는 점을 고려하여 구 지방세법령에서와 마찬가지로 취득세의 납세의무자와 등록면허세의 납세의무자를 구분하고자 하였던 것으로 추측된다. 즉, 애초의 구상은 시설대여거래에서의 취득세율은 특례세율로서 구 지방세법령의 취득세율과 동일하게 유지하는 한편, 종래의 등록세분에 관하여는 통합취득세 체계에도 불구하고 실제로 등기·등록하는 자가 등록면허세를 별도로 부담하도록 하는 구조였을 것으로 이해된다.

그렇다면 이와 같은 취지를 현행 통합취득세 체계에 그대로 반영하기 위해서는, 취득세는 구 지방세법령에서와 같은 세율을 유지하는 한편,¹⁴⁾ 등록면허세와 관련하여서는 ‘시설대여거래 전반에 대한 예외 규정’을 따로 마련함으로써, 실제로 등기·등록하는 자에 대한 납세의무를 별도로 규정하는 것이 반드시 필요하다. 즉, 통합취득세 체계에 대한 예외를 인정하여 구 지방세법령 하에서와 동일하게 운영하기 위해서는 명의자와 관계없이 등록면허세가 별도로 과세될 수 있는 근거를 동시에 마련하여야 한다.

그러나 지방세법령은 개정 과정에서 전자의 경우만을 규정하고, 후자와 관련하여서는 그 과세근거를 마련하지 않은 채 “제2장에 따른 취득을 원인으로 이루어지는 등기 또는 등록”의 경우에는 등록면허세 과세객체에서 제외한다는 규정(지방세법 제23조 제1호 단서)만을 두고 있다는 데 근본적인 문제가 있다. 적어도 ② 시설대여업자가 대여시설이용자의 명의로 등기·등록하여 취득하는 경우에는 대여시설이용자가 등록면허세를 부담하게 되지만, 이러한 결과 역시 우연의 산물이라는 생각을 지우기 어렵다.

입법론적으로는, 지방세법 제23조 제1호 각목에 ‘제7조 제9항에 따른 시설대여업자의 건설기계 또는 차량 취득에 따른 등기 또는 등록’을 추가하였다면 이러한 해석상의 논란은 발생하지 않았을 것이다.

VI. 결 론

조세법령을 해석할 때, 합목적적 해석이 가능한 범위는 어디까지인가? 입법 취지에 반하는 함결의 문제가 발생한 것이라면 합목적적 해석을 통하여 이를 보완할 수 있는가?

경자동차가 아닌 비영업용 승용차를 시설대여하는 예에서, 취득세 및 등록면허세에 관련된 각 쟁점과 관련하여 어떤 해석론을 취하는가에 따라서 다음과 같이 4가지의 다른 결론이 도출될 수 있다.

14) 이러한 취지의 규정은 지방세법 제15조 제2항 제5호로 이미 마련되어 있다.

[제1의 경우]

- 취득세(제1설) : 납세의무자는 시설대여업자이고(①, ②의 경우 모두), ① 시설대여업자가 자신의 명의로 등기·등록하여 취득하는 경우에는 표준세율을, ② 시설대여업자가 대여시설이용자의 명의로 등기·등록하여 취득하는 경우에는 중과기준세율을 각 적용
- 등록면허세(제1설) : ① 시설대여업자가 자신의 명의로 등기·등록하여 취득하는 경우에만 과세에서 제외되고, ② 시설대여업자가 대여시설이용자의 명의로 등기·등록하여 취득하는 경우에는 대여시설이용자가 지방세법 제28조의 세율에 따른 등록면허세 부담

명의	취득세	등록면허세
시설대여업자	시설대여업자 7%	과세에서 제외
대여시설이용자	시설대여업자 2%	대여시설이용자 5%

[제2의 경우]

- 취득세(제1설) : 납세의무자는 시설대여업자이고(①, ②의 경우 모두), ① 시설대여업자가 자신의 명의로 등기·등록하여 취득하는 경우에는 표준세율을, ② 시설대여업자가 대여시설이용자의 명의로 등기·등록하여 취득하는 경우에는 중과기준세율을 각 적용
- 등록면허세(제2설) : 등기·등록명의와 관계없이(①, ②의 경우 모두) 등록면허세 과세에서 제외

명의	취득세	등록면허세
시설대여업자	시설대여업자 7%	과세에서 제외
대여시설이용자	시설대여업자 2%	과세에서 제외

[제3의 경우]

- 취득세(제2설) : 등기·등록명의와 관계없이(①, ②의 경우 모두) 시설대여업자가 중과기준세율에 따른 취득세 부담
- 등록면허세(제1설) : ① 시설대여업자가 자신의 명의로 등기·등록하여 취득하는 경우에만 과세에서 제외되고, ② 시설대여업자가 대여시설이용자의 명의로 등기·등록하여 취득하는 경우에는 대여시설이용자가 지방세법 제28조의 세율에 따른 등록면허세 부담

명의	취득세	등록면허세
시설대여업자	시설대여업자 2%	과세에서 제외
대여시설이용자	시설대여업자 2%	대여시설이용자 5%

[제4의 경우]

- 취득세(제2설) : 등기·등록명의와 관계없이(①, ②의 경우 모두) 시설대여업자가 중과기준 세율에 따른 취득세 부담
- 등록면허세(제2설) : 등기·등록명의와 관계없이(①, ②의 경우 모두) 등록면허세 과세에서 제외

명의	취득세	등록면허세
시설대여업자	시설대여업자 2%	과세에서 제외
대여시설이용자	시설대여업자 2%	과세에서 제외

위 각 경우 중 어떤 결론을 도출할 수 있는 해석이 가장 합목적적인 것인가? [제1의 경우]에는 적어도 취득세와 등록면허세 전체로 보면 구 지방세법령하에서처럼 7%의 세율이 적용되는 결과가 되므로 가장 합목적적이라고 할 수 있는가? 아니면, 시설대여거래에서는 일반 거래에서와 달리 등기·등록명의자가 누구인지에 불구하고 세금 부담이 줄어들게 되는 [제4의 경우]가 더 합목적적인 것인가? 반대로, [제2의 경우]와 [제3의 경우]는 등기·등록명의자에 따라 달리 과세하는 결과가 되므로 상대적으로 덜 합목적적인가?

쉽게 답할 수 있는 문제는 아니다. 오히려, 답이 불가능하다고 하는 편이 맞다. 질문 자체가 잘못된 까닭이다. 바른 질문은 ‘어떻게 과세하는 것이 정책적으로 더 바람직할 것인가?’이다. 즉, 위 네 가지 경우에서의 선택은 ‘해석’의 문제가 아니라 ‘정책판단’의 문제이다.

현재의 지방세법령이 입법자의 진정한 의사를 잘 반영한 것인지를 확인할 방법은 없다. 그러나 입법자의 의사가 제대로 반영되었든 아니든, 현재는 ‘조세법령’의 형태로 존재하는 것이고, 그렇다면 그 문언에 따른 해석만이 조세법률주의에 부합한다. 결국 [제3의 경우]와 같이 해석되어야 하고, 합목적적 해석 등과 같은 이름으로 다른 결론을 도출할 수는 없다.

참고문헌

- 강희갑. 1992. “금융리스거래의 법적구조에 관한 소고 - 외국의 학설과 미국의 UCC2A 및 국제금융리스 제4차 협약안을 중심으로 -”. 인권과 정의 제195호 : 20 - 33.
- 강희갑. 1995. “금융리스거래의 특질과 당사자간의 관계”. 상거래법의 이론과 실제 : 석영 안동섭교수 화갑기념 논문집 : 719 - 740.
- 권오승. 1992. “금융리스의 법률관계”. 인권과 정의 제195호 : 8 - 19.
- 김찬돈. 2002. “취득세에 있어서 취득과 취득시기 - 대법원판례를 중심으로 -”. 사법논집 제35집 : 83 - 138.
- 김필현. 2012. “지방세, 어떻게 할 것인가?”. 지방세포럼 제1호 : 6 - 17.
- 김형배 · 김규완 · 김명숙. 2012. 『민법강의』 제11판. 신조사.
- 박 민. 2009. “세법 해석의 한계 - ‘연안을 운항하는 여객선박’과 ‘토지의 조성 등을 위한 자본적 지출’의 의미 -”. 조세법연구 XV - 2(한국세법학회 편) : 7 - 33.
- 박재홍. 2004. “리스(Lease)계약에 관한 연구”. 경성법학 제13집 제2호 : 243 - 276.
- 윤창술. 1999. “리스와 조세제도”. 조세 제133호 : 165 - 180.
- 이기수 · 최병규. 2010. 『상법총칙 · 상행위법 (상법강의 I)』. 제7판. 박영사.
- 이연갑. 2006. “리스계약과 도산절차”. 민사판례연구 제28권 : 939 - 977.
- 이창희. 2005. “조세법 연구 방법론”. 서울대학교 법학 제46권 제2호 : 1 - 35.
- 이창희. 2012. 『세법강의』 제10판. 박영사.
- 이철송. 2011. 『상법총칙 · 상행위』 제10판. 박영사.
- 이충상. 2000. “리스이용자 명의로 자동차소유자 등록을 하여도 대외적인 관계에 있어서 리스업자가 자동차소유자인지 - 구 시설대여업법(현 여신전문금융업법)과 관련하여 -”. 대법원판례해설 제35호 : 304 - 314.
- 이형하. 1997. “리스물건의 취득세 납세의무자”. 특별법연구 제5권 : 415 - 428.
- 임승순. 2012. 『조세법』 2012년도판. 박영사.
- 임채웅. 2006. “회생절차상 리스채권의 지위에 관한 연구”. 인권과 정의 제356호 : 64 - 86.
- 정찬형. 2012. 『상법강의(상)』 제15판. 박영사.
- 지원림. 2012. 『민법강의』 제10판. 홍문사.
- 최기원. 2008. 『상법학원론』 신정8판. 박영사.
- 최기원. 2011. 『상법학신론(상)』 제19판. 박영사.
- 최종구. 2006. “리스판례의 개관”. 인권과 정의 제358호 : 105 - 128.
- 황한식. 1994. “리스계약의 법적 성질”. 재판자료 제63집 : 55 - 128.

Tax Issues in the Acquisition Tax and the Registration License Tax on Equipment Leasing Transaction

Kang, Sung Mo*

— <Abstract> —

Recently, the local tax system has undergone many changes. While many of them are welcome changes, there are also criticisms that some of the provisions still have much room for improvement. In particular, regarding equipment leasing transactions, unsophisticated legislation of the relevant provisions of Local Tax Act which was completely revised as of March 31, 2010 (enforced on January 1, 2011) caused much confusion in its interpretation.

In an equipment leasing transaction, the ownership of a leased asset belongs to the equipment leasing company (i.e., the lessor), and the leased asset is registered in the name of the equipment leasing company. But, the special provision for the Specialized Credit Financial Business Act allows the registration of construction equipment and vehicles in the name of the user (i.e., the lessee) of the leased equipment.

In the latter case, the proper interpretation of the amended provisions seems to be that the lessee bears the burden of the registration license tax based on the registration tax rates while the equipment leasing company is responsible for the acquisition tax based on heavy tax rates, which is in line with the previous provisions. The problem, however, would lie with the former case. Under the amended Local Tax Act, no one appears to bear the burden of the registration license tax while the equipment leasing company is required to pay the acquisition tax calculated based on heavy tax rates. As a result, the overall tax burden in the said equipment leasing transactions under the current Local Tax Act appears less than that before the amendment. If such result has not been intended by the legislators, it is a legislation defect which requires a further revision.

<Key words> Equipment Leasing Transaction, Local Tax, Acquisition Tax, Registration License Tax, Tax Objects, Taxpayer, Tax Rate

* Associate, Yulchon LLC/Certificate of Course Completion, Candidate for Doctor of Philosophy (Ph.D.), Graduate School of Law, Seoul National University