

지방세법령상 리스차량의 취득세 납세지에 관한 소고

박종수*

차 례

- I. 서론
- II. 최근의 문제 상황
- III. 주요 쟁점에 관한 검토
 - 1. 조세법상 납세지의 의의
 - 2. 사용본거지 개념의 해석
 - 3. 기 등록된 사용본거지의 무효 여부
 - 4. 실질과세원칙 또는 현황과세원칙과의 관련성
 - 5. 헌법재판소 결정의 함의
- IV. 요약 및 결어

* 고려대학교 법학전문대학원 교수, 법학박사.

접수일자 : 2015. 5. 30. / 심사일자 : 2015. 6. 20. / 게재확정일자 : 2015. 6. 25.

I. 서론

최근 자동차 이용의 양태는 과거 자가소유 위주에서 공유경제(sharing economy) 형태로 바뀌는 추세를 보이고 있다. 그 결과 이제는 자동차를 소유의 대상으로 보기보다는 이용의 대상으로 보는 경향이 짙어져가고 있고, 그에 따라 자동차를 구입하지 않고 리스하여 이용하는 사례가 점차 증가하고 있는 추세이다. 특히 법인의 경우 리스이용료를 법인의 사업에 따른 손비로 인정받을 수 있기 때문에 일석이조의 효과를 누릴 수 있어서 기업의 임원 차량용 등으로 리스차량을 많이 이용하고 있는 추세이다.

문제는 이러한 리스차량과 관련한 조세문제에 있다. 리스와 관련하여서는 이것이 현행법상 「여신전문금융업법」상 시설대여업에 해당하여 일종의 금융의 범주 내에 들어가고, 따라서 전통적으로 「부가가치세법」에서는 금융용역에 해당하는 것으로 보아 관련 리스회사에 대하여 부가가치세를 면제하여 왔었다.¹⁾ 그러나 자산의 리스와 관련하여서는 부가가치세뿐 아니라 해당 자산을 리스회사가 취득할 때 지방세법령상의 취득세도 중요한 조세문제를 야기한다. 리스이용관계의 특징은 대부분의 주요 조세문제가 리스회사와 관련되어 있는 반면, 리스이용자는 리스료를 부담하는 이외에 별도의 세부담은 없다는 점이다.

그러나 특히 리스차량의 경우 리스이용의 대상인 자동차는 등록을 요하는 자산에 속하면서도 그 이용을 위해서는 장소적 이동성을 특징으로 한다는 점에서 그 외 다른 리스자산들의 일반적인 조세문제와는 다른 특색을 띠고 있다. 이와 관련하여 최근 리스회사가 선택하여 납세의무를 이행한 지방자치단체 이외의 지방자치단체가 해당 리스차량에 대하여 재차 취득세의 부과지를 하는 사례가 나타났고, 조세심판원에서 이를 다룬 사안이 발생했다.²⁾ 사안에서는 리스차량의 등록이 이루어진 지역 지자체에 취득세의 납세의무를 이행한 것이 적법하다는 주장과 리스차량의 이용자가 주로 이용하는 본거지의 지자체

1) 정재호/마정화/이정미/박종수, 부가가치세 면세·영세율 규정사항의 상향입법화 검토, 세법연구 10-06, 2010.8., 한국조세연구원, 12쪽 이하; 이성식, 부가가치세법상 영세율제도와 면세제도의 개선방안에 관한 연구, 조세법연구 제8-1집, 229쪽 이하.

2) 조심 2013지170, 2014.6.30.; 2013지175, 2014.6.30.; 2013지177, 2014.6.30. 등 다수.

에 취득세 납세의무를 이행하여야 한다는 주장이 팽팽히 맞섰다.

이하에서는 리스차량의 취득세 납세지와 관련한 최근의 논의현황을 정리하고(Ⅱ.), 지방세법령에서 말하는 사용본거지의 개념해석, 실질과세원칙 또는 현황과세원칙과의 관련, 관련 유관기관의 유권해석과 헌법재판소 결정의 함의(Ⅲ.) 등을 살펴본 후 관련 쟁점에 대하여 필자가 생각하는 바를 간략히 정리해보기로 한다.

Ⅱ. 최근의 문제 상황

종래 리스회사들은 자동차 취득과 관련한 채권매입시 비용절감의 목적에서 인천, 부산, 창원, 함안 및 함양 등 주로 바다와 인접한 지방자치단체에 지점을 설치하여 자사 리스차량을 등록하고 그곳을 납세지로 하여 지방세법령상 취득세를 신고·납부하여 왔다. 즉, 리스회사가 리스차량을 취득하여 등록하려면 지방채를 매입하고 취득세를 납부하여야 하는데, 이들 회사의 본점이 소재하는 서울에서는 배기량에 따라 차 값의 많게는 20%에 해당하는 도시철도채권을 매입해야 하나, 경상남도 등 지방에서는 같은 차를 등록해도 지방채 매입비율이 차량 금액의 5% 정도인 곳이 많기 때문에 리스회사로서는 취득 관련 비용을 경감시킬 수 있고, 중국적으로 취득 관련 비용이 전가되는 소비자 입장에서도 차량을 상대적으로 저렴하게 이용할 수 있기 때문에 일석이조의 효과를 누릴 수 있었기 때문이다.³⁾

그런데 2012년 7~8월경 이들 리스회사의 본점이 소재한 서울시가 이러한 관행에 제동을 걸고 나서기 시작했다. 즉, 서울시는 세무조사 결과 이들 리스회사의 지점들이 허위사업장에 해당하므로 그간 서울시에 미납한 취득세를 과세할 것을 예고통지하였고, 같은 해 9~10월 서울시 각 구청장은 이들 리스회사들에 대하여 미납 취득세 및 가산세로 2,000억원대의 부과처분을 고지하였다.

이에 리스회사들은 2012. 11~12월 부과처분의 취소를 구하는 조세심판을 제기하였는바, 청구주장의 요지는 ① 취득세의 납세지는 지방세법령에 의거 자동차등록령에 따라 정해지는 것인바, 청구인들이 이에 따라 등록한 지점들은

3) 경남일보, 리스차 ‘세금전쟁’ 날벼락 맞은 경남도, 2012. 7. 13.

그 실체가 있는 적법한 사용본거지인 점, ② 서울시는 리스회사들이 과거 타 지방자치단체에 취득세를 신고·납부한 사실을 알고서도 장기간 이를 묵인하여 왔으므로 비과세 관행이 성립한 것이고, 이를 위반하여 과세한 이 건 처분은 위법하다는 점이다.

이에 대한 처분청들의 주된 반대논거는, 리스회사들이 해당 지자체에 설치했다고 하는 지점들은 현장확인 결과 물적 요소와 인적 요소가 모두 결여된 이른바 ‘paper company’로서 지방세법령상의 실질 지점으로 볼 수 없다는 점에서 지방세법령상의 실질과세원칙 및 현황과세원칙에 의거 취득세의 납세지로 볼 수 없어 해당 지자체에는 과세권이 없고, 이들 리스차량이 실제 이용되고 있고 리스회사의 본점이 소재하는 서울시가 리스차량의 사용본거지로서 취득세의 납세지가 된다는 점에 있다.

한편 위 사안과 관련하여 구 행정안전부장관은 2012. 11. 9. 인천광역시장인 비엠더블유파이낸셜서비스코리아 주식회사와 관련하여 청구한 지방세 과세권 귀속 결정에서 리스회사가 자동차등록에 관한 법령에 따른 요건을 갖추어 해당 관할 지역에 적법하게 등록한 지점(사업장)을 사용본거지로 정하고 대여용 차량을 등록하였다면 그에 따라 행한 취득세 신고납부도 적법하며, 따라서 그 취득세의 과세권은 리스회사의 본점 소재지를 관할하는 서울시가 아닌 해당 지점 소재지를 관할하는 지방자치단체에 귀속된다고 결정한 바 있다.⁴⁾

그러자 서울시는 2012. 12. 31. 구 행정안전부장관의 위 결정이 헌법 및 「지방세기본법」에 의하여 부여된 서울시의 지방세 과세권을 침해한 것으로서 무효라고 주장하며 헌법재판소에 권한쟁의심판을 청구하였는데, 이에 대하여 헌법재판소는 2014. 3. 27. 서울시의 지방세 과세권은 자치재정권의 일부로서 지방자치단체의 자치사무에 해당하는 지방자치단체의 권한이라고 할 수 있고, 구 행정안전부장관으로서는 관계 지방자치단체의 장의 청구를 받아 과세권의 귀속에 관한 결정을 할 권한은 있으나 그 결정은 행정적 관여로서 법적 구속력은 없는 것이므로, 서울시는 구 행정안전부장관의 과세권 귀속 결정에도 불구하고 자체적인 판단에 따라 해당 리스회사에 대하여 과세처분을 할 수 있으며, 이미 한 과세처분을 유지하는 데에 아무런 지장이 없고, 따라서 구 행정안전부장관의

4) 행정안전부, 지방세 과세권 귀속 결정 통지, 지방세분석과-3528, 2012.11.19.

과세권 귀속 결정으로 말미암아 서울시의 자치재정권 등 자치권한이 침해될 가능성이 있다 할 수 없고, 그밖에 그 침해가능성이 인정될 만한 서울시의 권한도 보이지 아니하므로 부적법한 심판청구로서 각하한다는 결정을 하였다.⁵⁾

조세심판원은 이러한 상황들을 종합하여 신중한 심리를 한 끝에 2014. 6.~7. 각 리스회사들이 제기한 심판청구에 대하여 결정을 하였는바, 지방세법령상 취득세 납세지에 관한 규정이 개정된 2011.1.1. 전후를 기준으로 2010.12.31.까지 취득한 차량에 대해서는 구법에 따라 해당 차량의 등록지 소재 지방자치단체가 취득세의 납세지라고 보아야 하므로 서울시의 2010.12.31.까지 취득한 차량에 대한 취득세 부과처분은 잘못이 있고, 2011.1.1. 이후 취득한 차량에 대해서는 신법에 따라 취득세 납세지가 결국 ‘사용본거지’로 규정되어 있는데, ‘사용본거지’의 해석을 통해⁶⁾ 취득세를 부과하기 위해서는 해당 차량의 취득시점에서의 리스회사의 지점현황, 리스차량의 실질적인 보관, 관리 및 이용현황도 조사하여야 하나 처분청의 과세시에는 주로 리스회사들의 지점에 대한 현황만을 조사하여 과세한 것으로 보이므로, 리스차량 취득시점에서의 ① 리스차량을 본점과 지점 중 누가 보관 및 관리하고 있었는지 여부, ② 제반 비용의 부담은 누가 하였는지 여부, ③ 리스회사의 지점관리 현황 및 부가가치세·법인세·지방세 등 제세 신고현황 등을 재조사하여 그 결과에 따라 과세표준과 세액을 경정하도록 결정하였다.⁷⁾

결국 2010. 12. 31.까지 취득분 리스차량에 대해서는 부과세액 503억원이 취소되어 서울시로서는 법정이자를 포함해 532억원을 리스회사들에게 환급하였고, 2011.1.1. 이후 취득 차량에 대해 부과된 1,427억원에 대해서는 서울시 각 구청이 재조사를 통해 과세로 결정하였는바, 리스회사들은 이에 불복하여 법원에 소송을 제기하였고 현재 이들 건은 제1심법원에 계류중이다.

5) 헌법재판소, 2014. 3. 27. 선고 2012헌라4 결정. 이에 대해서는 아래에서 그 함의에 대하여 살펴보기로 한다.

6) ‘사용본거지’ 개념은 세법상의 고유개념이 아니라 자동차등록 관계법령에서 차용해온 개념으로서 취득세의 납세지를 판단함에 있어 중요한 연결점이 되는 개념이다. 이 개념의 올바른 해석방법에 대해서는 아래에서 자세히 살펴보기로 한다.

7) 조세심판원, 조심2013지339, 조심2013지180 결정 등 다수.

Ⅲ. 주요 쟁점에 관한 검토

이상 지금까지의 논의경과를 통해 알 수 있는 바와 같이 조세심판원이 일부인용한 부분을 제외한 나머지 부분, 즉 2011.1.1. 이후 취득분 리스차량의 취득세 납세지의 결정과 관련하여 ‘사용본거지’ 개념의 해석과 관련한 지점운용 현황 등 사실확정과 관련 법령의 해석에 관한 법리적 쟁점들이 남아있는 상황이다. 이하에서는 그와 같은 사실확정의 문제를 제외한 법리적 해석이 요구되는 몇 가지 점에 대해서 정리하고 이에 대한 개인적인 생각을 피력해보고자 한다.

1. 조세법상 납세지의 의의

세법에 있어서 납세지는 당해 세목의 성격에 따라 크게 두 가지 의미를 갖는다.⁸⁾ 즉, 조세는 그 확정 방식의 여하에 따라 신고납세방식의 세목과 부과세방식의 세목으로 나뉘는데, 먼저 신고납세방식의 세목에 있어서는 납세자가 세법상의 신고의무를 이행하기 위한 지역적 관할을 정하기 위하여 납세지가 필요하다.

(1) 국세의 경우

이때 납세지는 납세자가 개인인 경우에는 그 주소지를, 납세자가 법인인 경우에는 그 주사업장 소재지가 되는 것이 보통인데, 간혹 납세자가 납세지를 혼동하여 관할이 아닌 납세지에서 납세의무를 이행하는 경우도 발생할 수 있다. 「국세기본법」⁹⁾은 이와 관련하여 제43조에서 과세표준신고의 관할에 대하여 규정하면서 과세표준신고서는 신고 당시 해당 국세의 ‘납세지’를 관할하는 세무서장에게 제출하도록 하고(제1항), 납세지 관할 세무서장 이외의 세무서장에게 과세표준신고서가 제출되더라도 그 신고의 효력에는 영향이 없다고 규정하고 있다(제2항).

8) 납세지는 지역 또는 장소 관련성을 의미하고 조세, 특히 지방세에 있어서 지역성(Örtlichkeit)이 조세정당성의 요소가 되는지에 대한 논의는 Tipke, Die Steuerrechtsordnung III, 1993, S. 1101 f. 참조.

9) 「지방세기본법」에는 과세권에 관한 규정 이외에 「국세기본법」 제43조나 제44조에 해당하는 규정이 존재하지 않는다.

한편 부과과세방식의 세목에 있어서 납세지는 부과처분 등 행정처분을 하기 위한 지역적 관할을 정하는 의미를 가진다. 그리하여 「국세기본법」 제44조는 국세의 과세표준과 세액의 결정 또는 경정결정은 국세의 납세지를 관할하는 세무서장이 한다고 규정하고 있다. 이때에도 납세신고의 경우와 같이 관할을 혼동한 과세처분이 존재할 수 있는데, 이에 대해서는 「국세기본법」 제44조가 명확히 규정을 두고 있지는 않지만, 판례는 납세지 관할의 위반은 과세처분 등의 위법을 구성한다고 보고 있다. 즉, 납세자의 주소지를 관할하지 아니하는 세무서장이 한 증여세부과처분이 문제된 사안에서, 과세관청이 증여세과세처분 당시 납세자의 주소지나 거소지를 관할하는 세무서는 아니지만, 증여세 결정전통지서가 송달될 당시에는 납세자의 주소지를 관할하고 있었고, 과세처분 납세고지서가 납세자에게 송달되어 납세자가 증여세를 그 납부기한 안에 납부하였으며, 과세처분 당시 3개월마다 갱신되는 전산자료를 행정자치부로부터 받아 납세자의 주소지를 확인하고 있던 과세당국으로서는 과세처분 납세고지서가 납세자에게 송달될 때 납세자의 주민등록 변경사항을 전산자료를 통하여 확인할 수 없었던 점 등에 비추어 보면, 납세자의 주소지를 관할하지 아니하는 세무서장이 한 증여세부과처분이 위법하나 그 흠이 객관적으로 명백하여 당연무효라고 볼 수는 없다고 판시(취소사유의 위법한 처분)하였다.¹⁰⁾

또 관할 없는 세무서장의 소득세 부과·징수처분이 문제된 사안에서도, 하자 있는 행정처분이 당연무효가 되기 위하여는 그 하자가 법규의 중요한 부분을 위반한 중대한 것으로서 객관적으로 명백한 것이어야 하며, 하자가 중대하고 명백한 것인지 여부를 판별함에 있어서는 그 법규의 목적·의미·기능 등을 목적론적으로 고찰함과 동시에 구체적 사안 자체의 특수성에 관하여도 합리적으로 고찰하여야 할 것인바, 납세지를 관할하는 세무서장이 아닌 다른 세무서장의 소득세 부과·징수처분은 관할 없는 과세관청의 처분으로서 위법하고 그 하자가 중대하다고 할 것이나, 납세자가 주민등록을 빈번히 이전·말소한 경위, 세무서장이 처분에 이르기까지 그 주소를 확인한 과정과 구 「소득세법」상 납세지 확정과 관련된 규정들에 비추어 보아, 그 하자가 일견하여 객관적으로 명백한 것이라고 할 수 없으므로 당연무효 사유는 아니라고 보았다¹¹⁾

10) 대법원 2003.01.10. 선고 2002다61897 판결.

11) 대법원 2001.06.01. 선고 99다1260 판결.

아울러 대법원은 구 「소득세법 시행령」(2008. 2. 22. 대통령령 제20618호로 개정되기 전의 것) 제192조 제1항 단서에 따른 소득금액변동통지는 항고소송의 대상이 되는 처분성은 없는 단순 통지이지만 이 규정은 소득의 귀속자에게 하는 소득금액변동통지의 주체를 ‘법인소득금액을 결정 또는 경정하는 세무서장 또는 지방국세청장’으로 정하고 있고, 구 「법인세법」(2010. 12. 30. 법률 제10423호로 개정되기 전의 것) 제12조, 제66조, 제67조는 법인세의 결정 또는 경정이나 소득처분을 하는 주체를 납세지 관할 세무서장 또는 관할 지방국세청장으로 정하고 있는 점, 구 「소득세법 시행령」 제192조 제1항 단서에 따라 과세관청이 소득의 귀속자에게 하는 소득금액변동통지는 납세의무에 관계가 되는 신고·납부기한을 결정하는 요건에 해당하는 점 등에 비추어 보면, 구 「소득세법 시행령」 제192조 제1항 단서에 따른 소득금액변동통지를 납세지 관할 세무서장 또는 관할 지방국세청장이 아닌 다른 세무서장 또는 지방국세청장이 하였다면 이는 관할 없는 과세관청의 통지로서 흠이 있는 통지라고 보았다.¹²⁾

한편 이러한 취지는 세법에서 납세지 변경시 납세자에게 신고하도록 규정을 두거나 과세관청이 납세지를 지정하도록 하고 있는 경우에도 적용하고 있다. 즉, 법인이 납세지 변경신고를 하였으나 종전의 납세지에서 과세하는 것이 적당하다고 인정될 때에는 납세지 지정절차를 거쳐야 하고, 이러한 납세지 지정절차 없이 종전의 납세지를 관할하는 세무서장이 과세한 경우에는 그 같은 과세처분은 관할없는 세무서장이 한 처분으로서 위법하다고 판시하였다.¹³⁾

이상 살펴본 바와 같이 세법상 납세지는 납세의무의 이행 또는 과세관청의 행정처분을 위한 중요한 지역적 관할을 정하는 의미를 가지는 것이며, 납세자 측에서 그 관할을 위반하여 납세신고 등을 하더라도 납세자의 편의를 위하여 그 신고로서의 법적 효력을 인정하여 신고불성실가산세 등의 효과가 발생하지 않도록 보호하여 주고 있으며, 반면에 과세관청 측에서 관할을 위반하여 과세처분 등을 하는 경우에는 당해 행정처분은 권한 없는 행정청에 의한 것으로서 취소사유의 위법한 처분이 됨을 알 수 있다.

12) 대법원 2015.01.29. 선고 2013두4118 판결.

13) 대법원 1982.09.14. 선고 80누127 판결.

(2) 지방세의 경우

국세에 있어서 살펴볼 수 있는 이러한 납세지의 의미는 지방세에 있어서는 또 다른 의미를 가지게 된다. 즉, 지방세에 있어서 납세지의 설정은 단순한 신고나 과세의 관할을 정한다는 의미 이외에 해당 납세지 관할 지방자치단체가 헌법상 보장된 자치고권의 일환으로 과세권한을 행사할 수 있는 연결점이 된다는 의미가 추가된다. 이러한 과세자주권은 지방자치단체가 헌법상 보장된 기본권의 하나로 향유하는 것은 아니지만¹⁴⁾ 우리 헌법상 제도적 보장의 일환으로 누리는 것으로서 객관적 제도로서의 보장뿐 아니라 과세권 침해시 헌법재판 제도를 통해서 주장할 수 있는 주관적 보호로서의 이중적 의미를 가지게 된다.¹⁵⁾

중요한 것은 이러한 과세권의 행사는 납세지가 어느 지역에 설정되는가에 따라 정해질 수밖에 없다는 점이다. 즉, 납세자가 그 주소지 또는 사업의 주된 소재지를 어느 지역에 설정하는지가 선행되어야 하며, 지방세법령에 의한 과세권 행사는 그러한 납세자의 선택에 종속되어 이루어질 수밖에 없는 구조라는 점이다. 해당 지역에 지방세의 납세지가 설정된 것이 특별히 무효라고 볼 수 없는 한, 납세자로서는 해당 설정된 지역의 지방자치단체에 납세의무를 이행하면 족하고, 다른 지방자치단체가 그 납세지 설정이 잘못되었다하여 이를 부인하고 독자적인 과세권을 행사하는 것은 무권한의 행정처분 등으로서 위법임을 면치 못할 것이다.

만약 국세의 경우처럼 필요에 따라 납세지를 변경하여야 하는 상황이 생긴다면 그에 따라 납세지가 변경되어야 그 변경된 새로운 지역의 지방자치단체가 과세권을 적법하게 행사할 수 있을 것이다. 본 고에서 논의의 대상으로 삼고 있는 리스차량의 취득세 납세지와 관련하여서도 인천광역시, 함안군 등 해당 지역의 지방자치단체에 적법하게 리스회사의 지점 등록이 수리된 이상 지방세법령상의 납세지 설정은 일단 이루어진 것이고, 납세의무의 이행이나 과세처분의 발령 등은 이 등록된 소재지의 지방자치단체에 관할이 있다고 볼 수밖에 없고, 이를 부인하고 다른 지방자치단체가 재차 지방세 부과처분을 한다면

14) 우리 헌법재판소는 지방자치단체의 헌법상 기본권향유주체성을 부인하고 있다(헌법재판소 1998.3.26. 선고 96헌마345 결정).

15) 헌법재판소 2001.11.29. 선고 2000헌바78 결정(전합).

이는 중복과세이자 무권한의 행정처분으로서 위법을 야기하게 될 것이다.

만약 국세에서 그러하듯이 리스회사의 본점 소재지에 납세지를 설정하는 것이 합리적이라는 사유가 있다면 납세지의 변경이 이루어지면 될 것인바, 납세지의 변경신고나 납세지 지정제도가 지방세법령에 특별히 없다면, 자동차의 등록 관련 업무를 소관하는 국토교통부에서 행정지도를 통해 본점 소재지에 자동차를 등록하도록 유도하고 그에 따라 변경등록이 이루어진다면 지방세법령상 납세지도 자동적으로 그 변경된 지역의 지방자치단체로 변경될 수 있고, 관련 납세의무의 이행이나 과세권의 행사도 그 새로운 지방자치단체가 적법하게 행사할 수 있을 것이다.

인천광역시가 2012.5.3. 구 국토해양부에 법인 리스차량의 사용본거지와 관련 질의한 바에 대하여 구 국토해양부가 회신한 바에 따르면, ‘자동차의 변경등록은 등록관청의 직권 또는 당사자의 신청에 의하여 가능한데 등록관청의 착오나 과오로 인한 경우가 아닌 한 당사자의 변경등록 신청 수리 여부는 자동차등록원부와 실체적 권리관계의 불일치 정정이라는 변경등록제도의 취지를 고려하여 검토할 것이고, 법인의 인적·물적 요건을 갖추지 못한 서류상 지점에 등록신청하는 경우는 「자동차등록령」 제17조에 따라 수리거부 대상이지만, 기 수리처리된 경우에는 자동차관리체계의 확립을 위해 (자발적인) 변경등록의 신청을 받아 필요한 처리를 하여야 할 것’이라고 확인하였다.¹⁶⁾

결국 지방세에 있어서는 자동차등록 관계법령에 따라 변경등록이 이루어지면 그에 따라 변경된 등록지 관할 지방자치단체가 적법한 지방세 납세의무의 이행지이자 적법한 과세권을 행사할 수 있는 주체가 되고, 이러한 변경등록이 이루어지지 않은 상태에서 다른 지방자치단체가 기 등록된 사용본거지를 부인하고 독자적인 과세에 이르는 것은 납세자에게 중복적 세부담을 야기한다는 점에서 위법한 행정처분에 해당하게 될 것이다.

다만, 「지방세기본법」 제12조에서는 과세권의 귀속에 관하여 관계 지방자치단체의 장간에 의견의 불일치가 있는 경우에는 행정자치부장관에게 그에 관한 결정을 청구하도록 하고 있는데, 이 결정의 구속력 여하와 과세처분의 가능 또는 적법 여부에 대해서는 아래에서 다시 논하기로 한다.

16) 국토해양부, 자동차정책과-3074, 2012. 6. 22.

2. 사용본거지 개념의 해석

자동차 관련 취득세의 납세지 문제는 그 자체 취득세의 과세표준과 세액의 계산이라는 조세실체법적 문제라기보다는 납세의무의 이행을 위한 장소적 관할을 정하는 순수 절차법적 문제라 할 것이다. 다만 절차법적 문제도 본래는 조세법 자체에서 상세히 정하는 것이 원칙이겠지만, 과거로부터 지방세관계법에서는 차량의 취득세 납세지에 대하여 조세법 독자의 입장이 아닌 자동차등록 관련 법령상의 규정내용에 밀접하게 의존하는 입장을 견지하여 오고 있다.

(1) 지방세법령상의 납세지 관련 규정 연혁

주지하는 바와 같이 지방세관계법령은 2011년 1월 1일을 기점으로 분법화하기 전후로 큰 변화를 겪었는데, 종전 통합법전 형태로 운영되던 「지방세법」¹⁷⁾이 「지방세기본법」¹⁸⁾, 「지방세법」¹⁹⁾ 및 「지방세특례제한법」²⁰⁾으로 분화하게 되었다. 분법되기 전에 구 「지방세법」에서는 취득세에 대해서는 특별히 납세지에 대해서 명문의 규정을 두지 않고 있었고, 다만 등록세에 관해서만 납세지에 대해서 제125조 제1항에서 “등록세는 다음 각호의 구분에 의하여 등기 또는 등록일 현재 등기 또는 등록할 재산의 소재지나 등기 또는 등록권자의 주소지 해당사무소 또는 영업소등의 소재지를 관할하는 도에서 부과한다”고 하고, 각 호 중 2의2에서 자동차등록에 대해서는 “「자동차관리법」의 규정에 의한 등록지”로 규정하였었다. 당시 취득세에 대해서는 납세의무와 관련하여 제105조 제2항에서 “부동산·차량·기계장비·임목·항공기·선박·광업권·어업권·골프회원권·승마회원권·콘도미니엄회원권 또는 종합체육시설이용회원권의 취득에 있어서는 「민법」·「광업법」·「수산업법」·「선박법」·「산림법」·「건설기계관리법」·「자동차관리법」 또는 「항공법」등 관계법령의 규정에 의한 등기·등록 등을 이행하지 아니한 경우라도 사실상으로 취득한 때에는 각각 취득한 것으로 보고 당해 취득물건의 소유자 또는 양수인을 각각

17) 법률 제84호, 1949.12.22. 제정(1949.11.11. 시행).

18) 법률 제10219호, 2010.3.31. 제정(2011.1.1. 시행).

19) 법률 제10221호, 2010.3.31. 전부개정(2011.1.1. 시행).

20) 법률 제10220호, 2010.3.31. 제정(2011.1.1. 시행).

취득자로 한다”고 규정한 외에는 명시적인 납세지 규정이 없었는데, 취득세의 신고서식에서는 (「자동차관리법」의 규정에 의한) “등록지”를 납세지로 표시하도록 하고 있었다.

그러다가 2010.3.31. 「지방세법」이 법률 제10221호로 전부개정되면서²¹⁾ 제8조에 취득세의 납세지에 관한 규정이 도입되어 제1항 제2호에서 차량의 경우 “「자동차관리법」에 따른 등록지”를 납세지로 명시하여 규정하기 시작하였다. 이로써 통합취득세(취득세와 취득분 등록세)와 등록면허세(기타 등록분과 면허세)의 납세지가 “「자동차관리법」에 따른 등록지”로 통일화되었다. 그러던 중 「지방세법」이 2010.12.31. 법률 제10416호로 일부개정되면서²²⁾ 제8조 제2항 제2호에는 단서가 추가되어 “다만, 등록지가 사용본거지와 다른 경우에는 사용본거지를 납세지로 한다”는 문구가 삽입되었다.

이러한 지방세법령 규정의 문언만 보면 마치 차량의 취득세 납세지는 원칙적으로 등록지가 되고, 예외적으로 등록지와 사용본거지가 다를 때에는 사용본거지가 취득세의 납세지가 되는 것으로 보일 수 있고, 차량의 사용본거지란 ‘자동차가 등록된 곳은 아니지만 실제로 해당 자동차가 사용되고 있는 곳’으로 읽힐 수 있어 보인다. 그러나 과연 그러한 해석이 옳은 것인지는 사용본거지 개념이 만들어진 자동차등록 관련 법령을 찾아보아야 알 수 있다.

(2) 사용본거지의 개념

“사용본거지”라는 용어는 순수 세법상의 용어는 아니며 자동차등록령상의 고유한 개념이다. 즉, 사용본거지는 「자동차등록령」이 1962.3.27. 각령 제593호로 제정²³⁾될 당시부터 자동차의 등록을 그 사용본거지를 관할하는 서울특별시 또는 도지사로서 규정하기 시작하면서부터 사용되었으나, 당시에는 그 개념 정의가 별도로 없다가 「자동차등록령」이 1987.7.1. 전부개정되면서 그 제2조 정의조항에 “2. "사용본거지"라 함은 교통부령이 정하는 자동차의 주된 사용지로서 자동차관리에 관한 각종 통지가 도달될 수 있는 일정한 주소지를 말한다”고 규정하면서부터 문언에 나타나기 시작하였다.

21) 2011.1.1. 시행.

22) 2011.1.1. 시행.

23) 각령 제593호, 1962.3.27. 제정(시행 1962.3.27.).

그리고 이를 받아서 1987.7.7. 전부개정된 「자동차등록규칙」 제3조 제1항에서는 여기서 말하는 “교통부령이 정하는 자동차의 주된 사용지”란 자동차소유자가 개인인 경우에는 그 소유자의 주민등록지를(1호), 자동차소유자가 법인인 경우에는 그 법인의 주사무소 소재지(2호)를 의미하는 것으로 구체화하였고,²⁴⁾ 동조 제2항에서는 자동차소유자는 제1항 각호의1의 장소 외의 다른 장소를 자동차의 주된 사용지로 정하고자 할 때에는 그 사유를 증명하는 서류를 등록관청에 제출하도록 규정하였다. 이때 자동차 신규등록신청시 등록관청에 제출하는 사용본거지 확인서류로는 동규칙 제25조에서 개인의 경우는 주민등록표등본을, 법인의 경우는 사업자등록증 또는 법인등기부등본을 제출하도록 규정하였다.

이러한 입법태도는 「자동차등록령」이 1996.10.30. 다시 한 번 전부개정되었을 때에도 기본적으로 유지되었는바, 사용본거지는 “자동차의 소유자가 자동차를 주로 보관·관리 또는 이용하는 곳으로서 건설교통부령이 정하는 일정한 장소”로 정의되었고, 이를 받아 1997.1.15. 전부개정된 「자동차등록규칙」 제3조에서는 “건설교통부령이 정하는 일정한 장소”란 자동차의 소유자가 개인인 경우에는 그 소유자의 주민등록지, 자동차의 소유자가 법인 또는 법인이 아닌 사단 또는 재단인 경우에는 그 법인 등의 주사무소소재지를 의미한다고 규정하였다. 그리고 사용본거지 확인서류에 관해서도 동 규칙 제27조에서 자동차를 신규등록하고자 하는 자는 사용본거지를 확인할 수 있는 서류로서 개인인 경우는 주민등록표등본 등을, 법인인 경우는 사업자등록증사본 또는 법인등기부등본을 제출하도록 규정하여 오늘에 이르고 있다.

결국 「자동차등록령」이 1987년 전면 개정될 당시의 사용본거지 개념은 “자동차의 주된 사용지로서 자동차관리에 관한 각종 통지가 도달될 수 있는 일정한 주소지”였고, 이것이 1996년 전면 개정될 당시에는 “자동차의 소유자가 자동차를 주로 보관·관리 또는 이용하는 곳으로서 건설교통부령이 정하는 일정한 장소”로 바뀌었는바, 이러한 문언상의 변화만 보면 종전 각종 통지가 도달될 수 있는 장소라는 개념에서 자동차의 소유자가 자동차를 주로 보관·관리 또는 이용하는 곳으로 바뀐 것처럼 보일 수 있고, 사용본거지는 등록지와 달리

24) 자동차등록규칙 제3조 제1항.

자동차의 소유자가 자동차를 실제로 보관·관리 또는 이용하는 곳이라는 개념으로 이해될 여지가 있어 보인다. 그러나 1987년 전면개정 당시에도 자동차의 주된 사용지는 주민등록지(개인) 또는 법인의 주사무소 소재지(법인)이었으며 이는 자동차의 관리에 관한 각종 통지가 도달될 수 있는 일정한 주소지를 의미하는 것이었고, 이와 다른 장소를 자동차의 주된 사용지로 정하고자 할 때에는 신규등록신청시 주민등록표등본(개인) 또는 사업자등록증이나 법인등기부등본(법인)을 첨부하여 사용본거지로 등록하도록 규정하고 있었다. 1996년 전면개정시에는 종전 “자동차의 주된 사용지”라는 표현이 “자동차의 소유자가 자동차를 주로 보관·관리 또는 이용하는 곳”으로 바뀌었을 뿐, 이러한 장소는 주민등록지(개인) 또는 주사무소 소재지(법인 등)를 의미하는 것이었고, 이와 다른 곳을 사용본거지로 인정받기 위해서는 자동차의 신규등록시 자동차의 사용본거지를 확인할 수 있는 서류(개인의 경우는 주민등록표등본 등, 법인 등의 경우는 사업자등록증 또는 법인등기부등본)를 등록관청에 제출하도록 하고 있어서 실질적으로 1987년 전면 개정당시와 내용면에서의 변화는 없는 것이다.

그렇다면 「자동차등록령」상의 사용본거지 개념은 자동차등록의 관할을 정하여 주는 연결점으로서, 이 개념이 처음 등장한 때로부터 지금에 이르기까지 자동차의 관리에 관한 등록관청의 각종 통지가 도달할 수 있는 일정한 장소를 의미하는 것이고, 이는 기본적으로 자동차등록원부상의 주민등록지(개인) 또는 주사무소 소재지(법인 등)이나 이와 다른 곳을 사용본거지로 하고자 할 때에는 이를 확인할 수 있는 서류를 갖추어 자동차의 신규등록시 등록관청에 제출하여 인정받을 수 있도록 하고 있음을 알 수 있다. 결국 자동차등록 관련법령에서 말하는 사용본거지란 실질적으로 자동차가 보관·관리 또는 이용되는 장소가 아니라, 자동차에 관한 행정적 차원의 관리·규제 및 공시가 이루어지는 형식적 준거지에 불과함을 알 수 있다.

아울러 사용본거지 개념은 공부상 등록된 장소(등록지)에 비견하여 실제로 자동차가 보관·관리 또는 이용되는 곳이 아니라, 원칙적 등록지에 갈음하여 등록관청이 인정해 등록된 형식적 준거지로서 그 자체 자동차등록원부에 기재된 장소임을 뜻하는 것을 알 수 있다.²⁵⁾

(3) 타법령상의 사용례

이처럼 자동차 등록시 등재된 사용본거지는 사법상 권리관계뿐 아니라 행정적인 관리, 규제 또는 공시 등에 광범위하게 활용되고 있는바, 다른 법령에서도 이러한 자동차관리법령에 따른 사용본거지를 자동차에 관련한 지역적 연결점으로 사용하는 예가 일반적이다.

즉, 「민사집행규칙」 26)상 자동차집행의 집행법원은 자동차등록원부에 기재된 사용본거지를 관할하는 지방법원으로 하고 있으며(제109조), 자동차를 목적으로 하는 담보권 실행을 위한 경매를 신청하는 때에는 자동차등록원부에 기재된 사용본거지를 적고, 자동차등록원부등본을 첨부하도록 하고 있다(제197조). 또한 「도로교통에 관한 협약의 시행에 관한 요령」 27)에서도 자동차를 일시반출하고자 하는 자는 반출예정일 7일전까지 자동차의 사용본거지를 관할하는 특별시장, 광역시장, 도지사에게 일시 반출신청서를 제출하도록 하고 있고(제3조), 「자동차검사시행요령」 등에 관한 규정²⁸⁾에서도 검정기관이 검정을 시행한 때에는 자동차의 사용본거지를 관할하는 시도지사에게 보고하도록 하고 있다(제27조).

3. 기 등록된 사용본거지의 무효 여부

(1) 문제제기

앞서 살펴본 바와 같이 자동차등록 관계법령에 따른 등록의 관할은 사용본거지를 중심개념으로 규정되고 있고, 사용본거지는 원칙적으로는 주민등록지(개인) 또는 주사무소소재지(법인 등)가 되지만, 등록관청이 승인하면 주민등록등본(개인)이나 사업자등록증·법인등기부등본(법인 등)에 의하여 확인되는 장소도 등록관청이 신규등록신청시 수리한다면 사용본거지가 될 수 있다.

25) 그러한 점에서 취득세의 납세지를 규정하는 지방세법 제8조 제1항 제2호의 문언은 이러한 연혁적 의미에서의 사용본거지의 개념이 제대로 나타날 수 있도록 문언을 수정하는 것이 필요하다고 생각한다.

26) 2014.11.27. 대법원규칙 제2567호로 개정된 것.

27) 2012.8.20. 국토해양부고시 제2012-535호로 개정된 것.

28) 2014.7.28. 국토교통부고시 제2014-462호로 개정된 것.

그런데 오늘날 대부분의 리스차량들은 리스회사 본사가 소재하는 서울에 등록하지 아니하고 인천, 대구, 부산, 함안, 함양 등 지방에 등록하는 경향을 보이고 있다. 그 이유는 차량취득시 의무적으로 매입해야 하는 채권의 가격이 서울에 비하여 지방이 훨씬 저렴하기 때문이다. 또한 리스회사를 유치하고 싶은 해당 지역 지방자치단체의 입장에서는 여러 가지 혜택을 제공하여 리스회사들이 자기 관할구역에 지점을 설치해주시기를 원하기 마련이고 이를 위해서 마케팅을 펼치기도 하는 실정이다.²⁹⁾

문제는 이러한 경우 리스차량의 취득자 및 소유자는 리스회사이고 따라서 당해 차량의 법상 등록은 리스회사의 몫이며, 리스이용자는 이러한 차량을 자신의 필요한 곳에서 이용만 하고 이에 대한 비용(리스료)을 리스회사에 지불하는 관계에 놓이게 되기 때문에 리스차량의 등록지(사용본거지)와 실제 리스이용자의 보관·관리·이용지가 분리되는 현상이 발생하는 점에 있다. 그러면서도 만약 리스차량의 등록지가 단지 채권매입액이 저렴하다든가 해당 지자체의 마케팅전략에 의해 설정되었고 해당 지자체에 소재한 리스회사 지점의 경영실체가 미약하여 본사와 같은 정도에 이르지 못한 경우 이를 부인하고 리스차량의 등록 자체가 무효라고 말할 수 있는지가 문제이다.

이는 리스차량 등록의 신청이라는 사인의 공법행위가 리스차량의 실제 이용지와 괴리된 장소를 사용본거지로 하여 이루어진 경우 이를 수리하여 등록한 행위가 당연무효의 행정행위라고 볼 수 있는지에 관한 법리적인 문제를 야기하게 되므로 이에 대한 검토를 요한다.

(2) 사인의 공법행위의 하자과 행정행위의 효력 일반론

강학상 ‘사인의 공법행위’란 사인이 공법적 효과의 발생을 목적으로 행정청에 대하여 제출하는 각종 신고, 신청 등의 행위를 말한다. 이는 공법적 효과의 발생을 목적으로 한다는 점에서 사인이 하는 사법상의 행위와 구별된다.³⁰⁾

29) 이를 두고 학설에서는 ‘(유해)조세경쟁(harmful tax competition)’이라고 표현하기도 한다(김완석 외, 지방자치단체간 조세경쟁의 문제점과 개선방안에 관한 연구(2013.12), 서울특별시, 9쪽 이하; 윤현석, 지방세법의 바람직한 선진화방향의 정립, 지방자치법연구 13권 1호(통권 37호), 99쪽이하). 그러나 유해조세경쟁이란 개념은 일반적으로 국제조세영역에서 국가간에 경쟁적으로 조세입법상 조세특례를 도입하여 다국적기업을 자국으로 유인하기 위한 조치를 논의할 때 사용하는 것일 일반적이다.

조세법 영역에서는 과세표준 및 세액의 신고, 사업자등록의 신청 등에서 그 예를 찾을 수 있다.

이러한 사인의 공법행위는 그 나타나는 양태상 크게 자기완결적인 경우와 행위요건적인 경우로 나누어 고찰하는 것이 일반적이다. 전자는 사인의 공법행위가 있을 경우 행정청의 수리를 기다리지 아니하고 바로 의욕한 공법상의 효과가 발휘되는 경우이고, 후자는 사인의 공법행위를 행정청이 수리하여야 본래 의욕한 공법상의 효과가 발휘되는 경우이다.³¹⁾ 전자의 경우에도 행정청은 제출되는 신청 등을 형식적으로 수리하는 행위를 하지만 이는 단지 사실행위에 불과할 뿐 항고소송의 대상이 되는 독립한 처분성을 인정하지 아니한다. 반면에 후자의 경우의 수리행위는 그 자체 항고소송의 대상이 되는 독립한 처분성이 인정된다. 따라서 그 수리거부에 대해서 당사자는 이를 거부처분으로 보고 행정청을 상대로 거부처분취소소송으로 다룰 수 있게 된다.

사인의 공법행위도 위법한 경우에는 하자 있는 사인의 공법행위로 다루게 되나 이를 확인하는 별도의 방법이 있는 것은 아니다. 통설과 판례의 입장은 행정청의 행정처분의 하자를 판단할 때 사용하는 기준을 동일하게 사인의 공법행위에도 적용한다. 즉, 사인의 공법행위도 하자가 있는 경우 그 효과는 무효 또는 취소사유로 나누어 볼 수 있는데 그 판단기준은 중대명백설을 적용하는 것이다.³²⁾ 다시 말해 하자의 정도가 중대하고 동시에 명백하면 무효이고 중대성이나 명백성을 어느 하나라도 결여하면 취소사유로 판단하며, 나아가 취소사유의 하자가 있는 사인의 공법행위라 하더라도 아직 취소되지 않고 있는 때에는 계속 유효하게 효력을 유지한다고 본다.

문제는 이렇게 하자 있는 사인의 공법행위에 상응하여 행정청 쪽에서 행정처분을 한 경우에 그 행정처분의 효력은 어떠하냐에 있다. 이에 대해서는 해석론이 제시되고 있는바, 다수견해는 양자의 관계를 어떻게 보느냐에 따라 다음과 같이 두 가지 경우로 나누어 보고 있다. 즉, 사인의 공법행위가 행정청의 행정처분을 하기 위한 중요한 전제요건이 되는 경우에는 사인의 공법행위의 하자는 행정청의 행정처분에도 영향을 미치게 되므로 사인의 공법행위가 무효이거나

30) 류지태/박종수, 행정법신문, 2011, 127쪽 이하.

31) 류지태/박종수, 행정법신문, 2011, 131쪽.

32) 대법원 2005.5.12. 선고 2003다43346; 2001.4.27. 선고 99다11618 판결 등 다수.

취소되어 사라지게 되면 행정처분도 그 효력을 유지할 수 없다고 본다. 반면에 사인의 공법행위가 행정처분과의 관계에서 단순한 동기에 불과한 경우에는 행정처분의 효력에는 아무런 영향이 없다고 본다.³³⁾

다만 소수설에서는 사인의 공법행위에 하자가 발생하더라도 법적 안정성을 이유로 하여 그에 대한 행정행위를 취소할 수 있는 경우로 보려는 견해도 주장되고 있다.³⁴⁾

(3) 자동차등록의 신청 및 그 수리·등록의 법적 성질

이상의 내용을 바탕으로 먼저 리스차량의 등록신청행위와 그 수리(및 등록)의 관계와 관련하여 관련법령이 정하는 바를 살펴보면, 자동차의 등록에 대해서는 「자동차관리법」 제5조에서 자동차는 자동차등록원부에 등록한 후가 아니면 이를 운행할 수 없다고 규정하고 있고, 이에 따라 「자동차관리법」 제8조 제1항에서는 “신규로 자동차에 관한 등록을 하려는 자는 대통령령으로 정하는 바에 따라 시·도지사에게 신규자동차등록을 신청하여야 한다”고 규정하고 있다. 등록관청인 시·도지사는 신규등록 신청을 받으면 등록원부에 필요한 사항을 적고 자동차등록증을 발급하여야 하는데(제2항), 이 법 제9조에 의하면 시·도지사는 ① 해당 자동차의 취득에 관한 정당한 원인행위가 없거나 등록 신청 사항에 거짓이 있는 경우, ② 자동차의 차대번호(車臺番號) 또는 원동기형식의 표기가 없거나 이들 표기가 자동차자기인증표시 또는 신규검사증명서에 적힌 것과 다른 경우, ③ 「여객자동차 운수사업법」에 따른 여객자동차 운수사업 및 「화물자동차 운수사업법」에 따른 화물자동차 운수사업의 면허·등록·인가 또는 신고 내용과 다르게 사업용 자동차로 등록하려는 경우, ④ 「액화석유가스의 안전관리 및 사업법」 제36조에 따른 액화석유가스의 연료사용제한 규정을 위반하여 등록하려는 경우, ⑤ 「대기환경보전법」 제48조 및 「소음·진동관리법」 제31조에 따른 제작차 인증을 받지 아니한 자동차 또는 제동장치에 석면을 사용한 자동차를 등록하려는 경우 등 어느 하나에 해당하는 경우에는 신규등록을 거부하여야 한다.

33) 류지태/박종수, 행정법신문, 2011, 130쪽.

34) 김남진/김연태, 행정법 I, 2012, 142쪽.

한편 「자동차등록령」에서는 이를 더 구체화하여 제11조에서 “등록은 다른 법령에 따로 규정이 있는 경우를 제외하고는 신청 또는 관공서의 촉탁이 없으면 하지 못한다”고 규정하고, 나아가 제17조에서는 ① 등록사무의 관할을 위반하여 신청한 경우, ② 등록원부에 적어야 할 사항이 아닌 경우, ③ 신청인이 등록관청에 직접 출석하여야 하는 경우임에도 신청인이 출석하지 아니한 경우, ④ 신청서가 법령이 정하는 서식에 적합하지 아니한 경우, ⑤ 신청서에 적힌 사항과 등록원부에 적힌 사항이 서로 다른 경우, ⑥ 자동차의 제시 요구에 따르지 아니한 경우, ⑦ 등록수수료를 내지 아니한 경우, ⑧ 법 제9조의 등록거부사유에 해당하는 경우, ⑨ 다른 법률에서 정하고 있는 등록의 요건을 충족하지 못한 경우 등 세부적인 등록신청의 수리거부 사유를 명시하고 있다.

이상의 법령내용을 종합하면, 자동차의 등록신청이 있으면 시·도지사는 등록원부에 필요한 사항을 적고 자동차등록증을 발급하여야 한다는 규정(자동차관리법 제8조 제2항)만 볼 때에는 마치 자동차 등록신청 행위는 그 자체로서 등록의 효력이 발생하는 자기완결적 행위처럼 보이지만, 등록거부사유 및 등록신청의 수리거부사유를 규정하는 「자동차관리법」 및 「자동차등록령」의 여타 규정들을 종합하여 살펴보면 그 신청행위만으로 바로 법령이 정한 효과가 발생한다기 보다는 등록관청의 수리가 있어야 비로소 발생하게 됨을 알 수 있다. 즉, 신청이 있으면 형식적 요건이 갖추어진 이상 바로 등록의 효과가 발생하는 것이 아니라, 등록관청으로서 신청과 관련해 법령이 정한 수리거부사유에 해당하는지 여부와 관련하여 개별 요건별로 검토하여 수리여부를 결정하여야 한다. 신청의 수리행위는 그 자체 독립한 행정처분의 성격을 가지며, 등록관청이 등록원부에 필요한 사항을 적고 자동차등록증을 발급하는 것은 수리처분에 따른 행정내부적인 절차를 규정하는 것이다. 즉, 자동차등록이라는 행정처분의 실체는 그 등록신청의 수리행위임을 알 수 있다. 그렇다면 등록신청행위는 자기완결적 행위라기보다는 수리를 요하는 행위라고 보아야 할 것이다. 나아가 수리행위는 물론이고 수리거부행위도 행정처분이므로 이를 다투고자 하는 자는 거부처분취소소송이나 취소심판으로 다퉴 수 있다할 것이다.³⁵⁾

35) 대법원은 「여객자동차운수사업법」 상 사업자등록신청에 따른 그 수리(및 등록)행위를 처분이라고 보고, 법령이 정한 감경사유가 있음에도 이를 전혀 고려하지 않거나 감경사유에 해당하지 않는다고 오인하여 처분을 감경하지 않은 경우, 행정청이 한 사업자등록취소처분은

한편 신청행위에 하자가 있을 때 그에 대하여 행해진 행정처분의 효력이 어떻게 되는지를 살피기 위해서는 앞에서 살펴본 바와 같이 사인의 공법행위인 신청행위와 그에 대한 행정처분의 관계가 어떠한지를 살펴보아야 하는데, 이에 대해서는 「자동차등록령」 제11조에서 규정하는 바와 같이 등록은 다른 법령에 따라 규정이 있는 경우를 제외하고는 신청이 없으면 하지 못하는 것이므로, 신청은 등록을 위한 중요한 전제가 되는 관계에 있다고 보아야 할 것이다. 따라서 등록의 신청행위에 하자가 있어 그 효력을 상실하게 되면 이를 전제로 하는 자동차등록행위도 효력을 유지할 수 없는 관계에 있다고 보아야 한다.

(4) 리스회사의 지점에 등록된 리스차량의 등록 무효 여부

앞서 살펴본 바에 의하면 리스차량의 등록이 무효가 되기 위해서는, 별도의 독자적인 위법사유가 없는 한, 그 중요한 전제가 되는 등록신청행위가 무효이거

재량권을 일탈·남용한 위법한 것이라고 판시하였다.

한편 대법원은 「부가가치세법」상의 사업자등록에 대해서는 “구 부가가치세법 제5조 제1항은 “신규로 사업을 개시하는 자는 사업장마다 대통령령이 정하는 바에 의하여 사업개시일부터 20일 이내에 사업장 관할세무서장에게 등록하여야 한다. 다만, 신규로 사업을 개시하고자 하는 자는 사업개시일 전이라도 등록할 수 있다.”고 규정하고, 제5항은 “사업자가 폐업하거나 제1항 단서의 규정에 의하여 등록한 후 사실상 사업을 개시하지 아니하게 되는 때에는 사업장 관할세무서장은 지체 없이 그 등록을 말소하여야 한다.”고 규정하고 있다. 한편, 구 부가가치세법 시행령 제7조 제1항, 제3항에 의하면, 법 제5조 제1항의 규정에 의하여 등록하고자 하는 사업자는 사업장마다 사업자의 인적사항, 사업자등록신청사유, 사업개시연월일 등을 기재한 사업자등록신청서를 관할세무서장에게 제출하여야 하고, 그 신청을 받은 세무서장은 사업자의 인적사항과 기타 필요한 사항을 기재한 사업자등록증을 신청일로부터 7일 내에 신청자에게 교부하되, 사업장시설이나 사업현황을 확인하기 위하여 국세청장이 필요하다고 인정하는 경우에는 교부기한을 7일에 한하여 연장하고 조사한 사실에 따라 사업자등록증을 교부할 수 있다. 그리고 시행령 제7조 제4항에 의하면, 사업자가 법 제5조 제1항의 규정에 의하여 등록을 하지 아니하는 경우에는 관할세무서장이 조사하여 등록시킬 수 있다. 부가가치세법상의 위와 같은 사업자등록은 과세관청으로 하여금 부가가치세의 납세의무자를 파악하고 그 과세자료를 확보하게 하려는 데 제도의 취지가 있는바, 이는 단순한 사업사실의 신고로서 사업자가 관할세무서장에게 소정의 사업자등록신청서를 제출함으로써 성립하는 것이고, 사업자등록증의 교부는 이와 같은 등록사실을 증명하는 증서의 교부행위에 불과한 것이다. 나아가 법 제5조 제5항에 의한 과세관청의 사업자등록 직권말소행위도 폐업사실의 기재일 뿐 그에 의하여 사업자로서의 지위에 변동은 가져오는 것이 아니라는 점에서 항고소송의 대상이 되는 행정처분으로 볼 수 없다(대법원 2011. 1.27. 선고 2008두2200 판결).”고 하여, 부가가치세법상의 사업장등록은 그 신고(신청)에 의하여 성립(발효)하는 자기완결적 행위로 보았고, 그 수리나 등록행위는 독자적인 처분성이 없는 것으로 보고 있다.

나 적법하게 취소되었을 것을 요한다. 사인의 공법행위인 신청행위는 그것이 수리되어 적법하게 효력을 발하기 전까지는 신청인이 이를 철회하거나 보정할 수 있다고 보는 것이 판례의 태도인데,³⁶⁾ 그러한 자발적인 철회·보정행위가 없었다면 신청행위가 취소(철회)된 바가 없다고 보아야 하고 그렇다면 신청행위의 당연무효 여부만을 검토하면 될 것이다.

사인의 공법행위의 하자를 판단하는 기준은 판례와 학설이 행정처분의 하자를 판단하는 기준으로 통용되는 중대명백설에 따르는 것이 일반적인데, 판례에서도 지방세에 있어서 신고납부한 행위가 일정한 경우 중대하고 동시에 명백한 하자가 있어 당연무효임을 인정하고 납세자의 부당이득반환청구를 인용한 사례가 다수 있다.³⁷⁾

그렇다면 리스회사가 본점이 아닌 지점에 리스차량을 등록신청한 행위가 중대하고 동시에 명백한 하자인지 여부를 판단하여야 하는데, 리스회사가 사실 관계를 숨기거나 사용본거지의 확인을 위한 서류를 허위로 작성하여 제출하는 등의 위법을 저지른 바가 없고, 등록담당 공무원이 비위를 저질러 수리거부사유에 해당함에도 불구하고 수리하는 등의 구체적인 정황이 없는 이상은 당해 리스차량의 등록행위가 중대하고 명백한 하자가 있어 당연무효라고 말하기는 어렵다고 본다. 오히려 지역의 지자체에서 리스회사의 지점을 유치하기 위하여 적극적으로 사무장소나 행정편의를 제공하려고 한 정황이 있고, 취득세의 부담을 리스이용자에게 전가하여야 하는 리스회사의 입장에서라도 취득비용을 경감하여야 할 필요도 있는 등 양측의 이해관계의 합치에 의하여 이루어진 등록신청 및 수리가 있는 이상 적법한 자동차등록이라고 볼 수밖에 없다고 사료된다.

등록관할을 위반한 신청은 수리거부사유로 「자동차등록령」 제17조 제1호에 규정하고 있지만, 등록관청은 결국 사용본거지를 관할하는 시·도지사가 되는 것이고, 사용본거지를 어느 곳으로 한다는 일의적인 규정이 없고 담당공무원이 사용본거지의 확인을 위해 필요한 서류로 제출된 사항을 인정하여 수리하는 이상 관할위반의 신청 및 그 수리라고 말할 수도 없는 것이다. 다만 더 합리적인 자동차관리체계의 확립을 위하여 리스차량을 본점 소재지에 반드시 등록을 하도록 해야 할 필요가 있다면 향후 그러한 사항을 법령에 규정하여

36) 대법원 2001.6.15. 선고 99두5566 판결.

37) 사법연수원, 행정실무법관련수자료, 2007, 47쪽 이하.

명확히 하든지, 행정지도를 통하여 본점 소재지에 등록하도록 유도하여야 할 것이고, 자발적으로 변경등록을 신청하지 않는 한 기존의 기 수리된 등록신청 및 그 수리는 적법한 것으로 다루어야 할 것이다.

4. 실질과세원칙 또는 현황과세원칙과의 관련성

앞서 살펴본 바와 같이 자동차등록 관계법령상의 사용본거지 개념은 자동차의 관리나 이용이라는 실질적인 측면보다는 등록관리상의 목적에 따라 공부에 등재된 장소라는 의미가 큰 것이나, 일부 학설³⁸⁾에서는 실제로 자동차가 이용되고 있는 곳이 아닌 공부상의 사용본거지를 리스차량의 취득세 납세지로 하는 것은 실질과세원칙에 반한다는 주장을 제기하고 있어 이에 대한 검토를 요한다. 이하에서는 이에 더하여 지방세법령상의 현황과세원칙과의 관계도 함께 살펴보기로 한다.

(1) 납세지와 실질과세원칙과의 관련성

먼저 실질과세원칙이란 헌법상의 기본이념인 평등의 원칙을 조세법률관계에 구현하기 위한 실천적 원리로서, 조세의 부담을 회피할 목적으로 과세요건사실에 관하여 실질과 괴리되는 비합리적인 형식이나 외관을 취하는 경우에 그 형식이나 외관에 불구하고 실질에 따라 담세력이 있는 곳에 과세함으로써 부당한 조세회피행위를 규제하고 과세의 형평을 제고하여 조세정의를 실현하고자 하는³⁹⁾ 조세법의 일반원칙을 말한다.⁴⁰⁾

「국세기본법」에서는 제14조에서, 단계거래 관련 규정을 제외하면(제3항), 귀속의 실질주의(제1항)와 거래내용의 실질주의(제2항)를 중심으로 규정하고 있고, 「지방세기본법」에서도 이와 동일한 구조로 제17조에서 “과세의 대상이 되는 소득·수익·재산·행위 또는 거래의 귀속이 명의(名義)일 뿐이고 사실상 귀속되는 자가 따로 있을 때에는 사실상 귀속되는 자를 납세의무자로 하여

38) 김완석 외, 지방자치단체간 조세경쟁의 문제점과 개선방안에 관한 연구, 2013. 12., 서울특별시, 49쪽; 김완석/정지선, 자동차 관련 취득세와 자동차세에 있어서 지방자치단체간 조세경쟁의 문제점과 개선방안, 지방자치법연구 13권 3호(통권 39호), 217쪽 이하.

39) 대법원 2012.01.19. 선고 2008두8499 전원합의체 판결.

40) 이태로/한만수, 조세법강의, 2013, 31쪽 이하; 임승순, 조세법, 2015, 67쪽 이하.

이 법 또는 지방세관계법을 적용한다”고 하여(제1항) 귀속의 실질주의를, 제2항에서 “이 법 또는 지방세관계법 중 과세표준 또는 세액의 계산에 관한 규정은 소득·수익·재산·행위 또는 거래의 명칭이나 형식에 관계없이 그 실질내용에 따라 적용한다”고 하여 거래내용의 실질주의를 규정하고 있다.

실질과세원칙에서 말하는 ‘실질’의 개념에 대해서는 조세법률주의와의 관계와 관련하여 납세자가 선택한 계약 등 법적 실질을 중시하여야 한다는 입장과(법적 실질설), 납세자가 선택한 법적 형식에 구애받지 말고 그 행위 등이 경제적으로 가지는 의미를 중심으로 실질개념을 파악하고자 하는 경제적 실질설이 대립하고 있다.⁴¹⁾ 판례는 전통적으로 법적 실질설을 취하여 오고 있었으며, 룬스타 사건 이후 최근에는 경제적 실질설에 기우는 듯한 인상을 보여주고 있다. 따라서 실질과세원칙과 조세법률주의의 관계에 대해서도 과거에는 조세법률주의를 더 중시하고 실질과세원칙은 이를 보완하는 관계로 이해하는 것으로 판시해왔지만, 최근에는 대법관의 다수견해가 실질과세원칙은 조세법의 기본원리인 조세법률주의와 대립관계에 있는 것이 아니라 조세법규를 다양하게 변화하는 경제생활관계에 적용함에 있어 예측가능성과 법적 안정성이 훼손되지 않는 범위 내에서 합목적적이고 탄력적으로 해석함으로써 조세법률주의의 형해화를 막고 실효성을 확보한다는 점에서 조세법률주의와 상호보완적이고 불가분적인 관계에 있다고 할 것이라고 하여, 실질과세원칙을 과거보다 전향적으로 이해하는 입장을 보이고 있다.

이러한 실질과세원칙이 지방세인 취득세와 관련하여 되는 것은 주로 귀속의 실질주의와 관련하여서다. 대법원은 모회사 갑 외국법인이 100% 지분을 소유하고 있는 자회사들인 을 외국법인과 병 외국법인이 정 내국법인의 지분 50%씩을 취득하고, 을 회사가 75% 지분을 소유하고 있는 무 내국법인의 나머지 지분 25%를 병 회사가 취득하자, 관할 행정청이 갑 회사가 정 및 무 회사의 과점주주라고 보고 갑 회사에 대하여 구 「지방세법」 제105조 제6항에 따라 취득세 등 부과처분을 한 사안에서⁴²⁾, “실질과세의 원칙 중 구 「국세기본법」 제14조 제1항이 규정하고 있는 실질귀속자 과세의 원칙은 소득이나 수익, 재산, 거래

41) 이에 대해서는 류지태/김연태/김중권, 세법, 1998; 이창희, 세법강의, 2015; 임승순, 조세법, 2015 관련 페이지 참조.

42) 대법원 2012.01.19. 선고 2008두8499 전원합의체 판결.

등의 과세대상에 관하여 귀속 정의와 달리 실질적으로 귀속되는 자가 따로 있는 경우에는 형식이나 외관을 이유로 귀속 정의자를 납세의무자로 삼을 것이 아니라 실질적으로 귀속되는 자를 납세의무자로 삼겠다는 것이고, 이러한 원칙은 구 「지방세법」(2005. 12. 31. 법률 제7843호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제82조에 의하여 지방세에 관한 법률관계에도 준용된다. 따라서 구 「지방세법」 제105조 제6항을 적용함에 있어서도, 당해 주식이나 지분의 귀속 정의자는 이를 지배·관리할 능력이 없고 정의자에 대한 지배권 등을 통하여 실질적으로 이를 지배·관리하는 자가 따로 있으며, 그와 같은 정의와 실질의 괴리가 위 규정의 적용을 회피할 목적에서 비롯된 경우에는, 당해 주식이나 지분은 실질적으로 이를 지배·관리하는 자에게 귀속된 것으로 보아 그를 납세의무자로 삼아야 할 것이다. 그리고 그 경우에 해당하는지는 당해 주식이나 지분의 취득 경위와 목적, 취득자금의 출처, 그 관리와 처분과정, 귀속정의자의 능력과 그에 대한 지배관계 등 제반 사정을 종합적으로 고려하여 판단하여야 한다”고 하여 구 「지방세법」 제105조 제6항에 따른 취득세 납세의무자를 판단하면서 실질귀속자 과세의 원칙을 적용할 것인지 여부(적극)와 그 판단 기준에 대하여 명확히 천명하였다.⁴³⁾

43) 이 판결의 소수견해에서는 (가) 실질과세의 원칙은 조세공평의 원칙을 실현하기 위한 조세법의 기본원리로서 과세권의 행사가 실질적인 사실관계에 반하여 이루어지는 경우 이를 배제함으로써 납세자의 권리를 보호하는 긍정적인 측면이 있지만, 반대로 과세권의 남용을 정당화하는 도구가 되어 납세자의 재산권을 침해함으로써 과세요건 법정주의와 명확주의를 핵심으로 하는 조세법률주의와 충돌할 염려가 있는 점, (나) 납세의무자로서는 조세법률주의의 토대 위에서 조세의 부담을 제거하거나 완화하는 거래방법을 선택할 수 있으며, 그것이 가장행위나 위법한 거래로 평가되지 않는 한 납세의무자의 권리로서 존중되어야 하며, 그럼에도 본질적으로 불확정개념인 실질과세의 원칙을 내세워 납세의무자가 선택한 거래형식을 함부로 부인하고 법 문언에 표현된 과세요건의 일반적 의미를 일탈하여 그 적용범위를 넓히게 되면 조세법률주의가 형해화되어 이를 통해 실현하고자 하는 법적 안정성과 예측가능성이 무너지게 되고, 나아가 조세포탈죄 등의 구성요건 해당성이 과세관청의 자의에 의하여 좌우될 수 있어 죄형법정주의의 근간이 흔들릴 수도 있으므로, 이러한 견지에서 대법원은 부동산 취득세에 관하여, 부동산 소유권의 이전이라는 외형 자체를 포착하여 거기에 담세력을 인정하고 부과하는 유통세일 뿐 부동산의 취득자가 이를 사용·수익·처분함으로써 얻는 이익을 포착하여 부과하는 것이 아닌 점을 고려하여, 부동산 취득자가 실질적으로 완전한 내용의 소유권을 취득하는지와 관계없이 소유권 이전의 형식에 의한 부동산 취득의 경우를 과세대상으로 삼는 것으로 해석함으로써 소유권 이전의 형식을 중시하여 왔으므로, 이러한 부동산 취득세에 의제적 성격까지 보태어 납세의무자의 범위를 넓힌 구 지방세법 제105조 제6항의 부동산 등 간주취득세에 관하여는 더욱 당사자가 선택하

이상의 내용을 종합해보면 취득세와 같은 지방세에 있어서 납세지에 관한 사항은 실질과세원칙과는 무관한 것이며, 납세지는 납세의무의 이행 내지 과세관청의 관할을 정하기 위한 연결점에 불과한 것이지 조세회피를 차단하기 위하여 실질과 다른 외형을 작출하는 행위와는 거리가 멀다할 것이다. 따라서 일부학설에서 실질과세원칙을 근거로 리스차량의 경우 리스회사가 형식상의 소유주이지만 실질적으로는 리스이용자인 개인이 할부로 취득하는 것과 동일하다고 보아 리스회사를 기준으로 취득세를 과세하는 것이 실질과세원칙에 위배되어 불합리하다고 주장하는 것은⁴⁴⁾ 취득세와 관련하여 앞서 살펴본 사용본거지의 개념 및 실질과세원칙의 본 내용을 잘못 연결지은 것 아닌가 생각된다.

(2) 납세지와 현황과세원칙과의 관련성

한편 「지방세법」에서는 국세에 없는 ‘현황과세원칙’을 가지고 있는데, 리스차량의 취득세와 관련하여 리스차량의 현실적 이용자가 소재하는 곳이 아닌 리스회사가 자동차등록원부에 등재한 장소를 납세지로 하여 취득세를 신고납부한 것이 「지방세법」상의 현황과세원칙에 위배되는 것 아닌가라는 의문이 제기될 수 있다.

그러나 현황과세원칙은 취득세와 관련하여 「지방세법시행령」상 과세표준과 세율에 관하여 규정하는 장에서 규정하고 있는바(제13조), 부동산, 차량, 기계장비 또는 항공기는 특별한 규정이 있는 경우를 제외하고는 해당 물건을 취득하였을 때의 사실상의 현황에 따라 부과하고, 다만, 취득하였을 때의 사실상 현황이 분명하지 아니한 경우에는 공부(公簿)상의 등재 현황에 따라 부과한다는 것으로서, 납세의무의 이행 또는 과세처분의 관할을 정하기 위한 준거의 문제인 납세지와는 상관 없는 것이다.

대법원도 “「지방세법시행령」 제76조 제3항 제1호 및 제77조에 의하면 공부상으로는 주거용 건물로 등재되어 있다고 하더라도 현실적으로 주거 이외

여 취한 거래형식을 존중하여야 하며, 실질과세의 원칙을 이유로 함부로 납세의무자의 범위를 확장하거나 그 거래형식을 부인할 일이 아니라는 반대의견을 피력하였다[대법관 전주안, 대법관 이상훈의 반대의견].

44) 김완석 외, 지방자치단체간 조세경쟁의 문제점과 개선방안에 관한 연구, 2013. 12., 서울특별시, 49쪽; 김완석/정지선, 자동차 관련 취득세와 자동차세에 있어서 지방자치단체간 조세경쟁의 문제점과 개선방안, 지방자치법연구 13권 3호(통권 39호), 217쪽 이하.

의 용도에 쓰여지는 부분이 있는 경우에는 주거용으로 쓰여지는 부분만을 주택으로 본다고 하여 현황과세의 원칙을 선언하고 있는바, 위 규정들은 어느 건물이 같은 법 시행령 제84조의3 제1항 제2호 소정의 고급주택에 해당되는지 여부를 판단함에 있어서도 그대로 적용되어야 할 것이므로, 1채의 주거용 건물 중 실제 주거용으로 쓰이지 않는 부분이 있을 경우에는 이를 제외한 나머지 부분만을 기준으로 위 고급주택에 해당하는지 여부를 결정하여야 할 것이다. 한편 위 현황과세의 원칙은 승계취득·원시취득의 여부나 건축허가의 유무에 관계없이 적용되는 것이므로, 같은 법 시행령 제73조 제4항에 의하여 건축허가를 받아 건축하는 건축물에 있어서 그 취득일로 보는 준공검사일 또는 가사용승인일 현재까지 실제로 사용된 적이 없다고 하더라도 건축주의 사용의도를 객관적으로 파악할 수 있는 건축허가신청서상의 용도 기재와 준공당시의 시설 상태 (주거용에 적합한 시설을 갖추었는지 아니면 주거 외의 용도로 즉시 사용할 수 있는 시설을 갖추었는지), 준공 전후의 사용실태(준공 전부터 구옥에서 주거외의 용도에 쓰이고 있었는지, 준공 직후부터 주거 외의 용도에 쓰이고 있는지) 등 제반사정을 참작하여 취득일 현재의 사용관계를 합목적적으로 판단하여야 할 것이다⁴⁵⁾ 과세표준과 세율을 적용하기 위한 일환으로 과세대상의 현황을 판단한다는 취지로 판시하고 있지, 납세의무의 이행이나 과세처분의 관할을 정하는 의미를 갖는 납세지와 관련된 의미로 파악하고 있지는 않다.

5. 헌법재판소 결정의 함의

리스차량의 취득세 문제와 관련하여 2012.9.19. 인천광역시장은 서울특별시와의 관계에서 구 안전행정부에 「지방세기본법」 제12조에 따라 과세권 귀속에 관한 결정을 청구하였는바, 구 안전행정부장관은 2012. 12. 9. 청구외 비엠더블유파이낸셜서비스코리아 주식회사가 자동차등록에 관한 법령에 따른 요건을 갖추어 청구인 관할 지역에 적법하게 등록한 지점(사업장)을 사용본거지로 정하고 대여용 차량을 등록하였다면 그에 따라 행한 취득세 신고납부도 적법하며, 따라서 이와 관련한 취득세의 과세권은 청구인인 인천광역시장에게 귀속한

45) 대법원 1993.07.13. 선고 92누13981 판결.

다고 결정하였는바, 이에 대하여 서울특별시는 구 안전행정부장관을 상대로 헌법재판소에 권한쟁의심판을 청구하였다.

이에 대하여 헌법재판소는 2014. 3. 27. “이 사건 과세권 귀속 결정의 근거가 되는 구 「지방세기본법」(2010. 3. 31. 법률 제10219호로 제정되고, 2013. 3. 23. 법률 제11690호로 개정되기 전의 것) 제12조는 피청구인이 관계 지방자치단체의 장으로부터 과세권 귀속 여부에 대한 결정의 청구를 받았을 때 60일 이내에 결정하여 지체 없이 그 뜻을 관계 지방자치단체의 장에게 통지하여야 한다고 규정하고 있을 뿐, 그 결정을 통지받은 관계 지방자치단체의 장이 반드시 그 결정사항을 이행하여야 할 법적 의무를 부담하는지, 그 결정을 이행하지 아니하면 피청구인이 그 이행을 강제할 수 있는지, 그 결정에 대하여 관계 지방자치단체의 장이 불복할 수 있는지 등에 대해서는 아무런 규정을 두고 있지 않은 점, 또한 그 결정과정에서 「지방자치법」상의 분쟁조정제도에서와 같이 지방자치단체중앙분쟁조정위원회나 지방자치단체지방분쟁조정위원회의 의결에 따르도록 하는 등의 절차적 보장에 대한 규정 역시 두고 있지 않은 점에서,⁴⁶⁾ 이 사건 과세권 귀속 결정은 지방세 과세권의 귀속 여부 등에 대하여 관계 지방자치단체의 장의 의견이 서로 다른 경우 피청구인의 행정적 관여 내지 공적인 견해 표명에 불과할 뿐, 그 결정에 법적 구속력이 있다고 보기 어렵고, 따라서 청구인은 피청구인의 이 사건 과세권 귀속 결정에도 불구하고, 이 사건 리스회사에 대하여 과세처분을 할 수 있으며, 이미 한 과세처분의 효력에도 아무런 영향이 없으므로, 피청구인의 이 사건 과세권 귀속 결정으로 말미암아 청구인의 자치재정권 등 자치권한이 침해될 가능성이 없어 이 사건 권한쟁의심판청구는 부적법하다”고 하여 각하결정을 하였다.⁴⁷⁾

언론에서는 이러한 각하결정의 의미에 대하여 서울시의 부과처분에 대하여 정당성을 부여한 것으로 보도하고 있으나,⁴⁸⁾ 이 결정에서 ‘서울시가 리스회사에

46) 이러한 점에서 「지방세기본법」 제12조는 「지방자치법」 제4조와 비교할 수 있다. 즉, 지방자치법 제4조에서는 공유수면 매립지 등에 관해서 자치단체간에 그 귀속을 두고 다툼이 생기면 이를 행정자치부장관에게 결정을 신청할 수 있도록 하고 있고(제4항), 이에 대해서 행정자치부장관은 지방자치단체중앙분쟁조정위원회의 심의·의결을 거쳐 해당 지역이 속할 지방자치단체를 결정하고(제6항), 이러한 결정에 대해서 이의가 있는 때에는 15일 이내에 대법원에 소를 제기할 수 있도록 규정하고 있다(제8항).

47) 헌법재판소 2014.3.27. 선고 2012헌라4 결정.

48) 뉴시스(www.newsis.com), 서울시 “리스차량 취득세 과세, 현재서 정당 판결”, 2014.4.1.자

대한 과세처분을 할 수 있고 또 그 과세처분을 유지하는데 아무런 지장이 없다'고 한 것은 구 안행부 장관의 과세권 귀속결정과의 관계에서만 해당되는 법리설명임을 유의하여야 한다. 즉, 당해 현재사안은 안행부 장관이 리스차량의 취득세 과세권한이 해당 지자체들에 있다고 한 과세권결정이 서울시의 과세권한을 침해한다는 취지로 제기된 사안으로서, 이 사안에서 현재는 안행부 장관의 과세권 귀속결정은 법적 구속력이 없는 것으로서 그 과세권 귀속결정에도 불구하고 이를 통해 서울시의 과세권을 침해할 '가능성' 조차도 없는 것이므로, 서울시로서는 안행부 장관의 과세권 귀속결정에도 불구하고 독자적으로 과세처분을 하거나 이미 한 과세처분을 유지하는 것은 안행부 장관의 결정과의 관계에서 일응 금지되지는 것은 아니라는 원칙론을 확인한 것이다. 따라서 서울시가 그 독자적인 과세가 일단 가능한 것은 안행부 장관의 과세권 귀속결정이 법적 구속력이 없어서일 뿐, 서울시가 한 해당 과세처분의 위법 또는 적법여부는 이와는 별도로 다시 검토해 보아야 할 사안임을 전제로 한 결정임을 유의하여야 한다. 다시 말해 안행부 장관의 과세권 귀속결정이 지방자치단체의 과세권 행사에 어떤 영향을 미치는가에 대해서만 판단하여, 과세권 귀속결정은 법적 구속력이 없어 서울시의 과세권한을 침해할 가능성 조차 없는 것임을 확인한 것에 그치고, 그에 따라 본래 쟁점사항으로 삼았던 취득세 과세권이 서울시에 있는지, 그럼에도 불구하고 인천시에 과세권이 귀속된다고 본 과세권 귀속결정은 서울시의 자치재정권을 침해하는 것인지 여부는 심리하지 아니한 채 각하결정을 한 것이다.

따라서 금번 현재의 각하결정이 있다는 것 자체로 서울시가 리스회사에 대하여 추가로 한 과세처분이 당연히 적법한 것이라는 주장은 잘못된 것이다. 오히려 앞서 살펴본 바와 같이 현행 지방세법령 및 자동차등록 관계법령상 적법하게 신고납부한 취득세에 대하여 다른 지방자치단체가 재차로 부과처분하는 것은 무관할의 행정처분으로서 위법을 의심하여야 하고, 이를 통해 납세자에게 이중의 세부담을 가함으로써 비례성원칙 및 과잉금지원칙에 반하고 지방자치단체의 과세권이 가지는 헌법적 한계를 넘는 문제를 제기할 수 있을 것으로 생각된다. 이 부분에 대해서는 금번 헌법재판소의 결정과 별개로 법원의 사법심

기사 참조.

사를 통해 명확히 밝혀져야 할 것이다.

그렇지 않고 헌법재판소의 결정이유 부분을 액면 그대로 이해하여 서울시가 한 취득세 부과처분이 적법하다고 한다면, 2011년 「지방세기본법」이 분법화하기 전까지는 지방세의 신고 자체에 대하여 처분으로 의제하는 규정⁴⁹⁾이 있었기 때문에, 기존의 지점 소재지에 적법하게 취득세를 신고한 것도 처분성이 인정되고, 이에 더하여 서울시가 새로이 취득세를 부과하는 처분을 적법하다고 인정하게 되어, 결과적으로 하나의 납세의무에 대하여 두 개의 적법한 과세처분이 존재하는 형국이 될 것인데 이는 상식적으로도 이해하기 어려운 결론일 것이다.

IV. 요약 및 결어

이상 리스차량의 취득세 납세지에 관한 현재까지의 논의현황과 주요 쟁점들에 대하여 간략히 정리하고 개인적인 생각을 피력하여 보았다.

리스회사들이 과거로부터 채권매입액의 부담을 줄이기 위하여 상대적으로 가격이 저렴한 지방에 지점을 설치하고 거기에 리스차량을 등록하여 취득세를 신고납부하여 온 것은 사실이다. 그러나 앞서 살펴본 바와 같이 기왕에 (지점소재지에) 이루어진 자동차등록도 등록관청이 정당히 수리하여 자동차등록원부에 사용본거지로 등재한 이상 그 현황은 적법한 것이며, 거기에 터잡아 신고납부한 취득세도 적법한 것으로 볼 수밖에 없다고 할 것이다.

자동차 등록을 어디에 할지 여부는 납세자가 선택할 사항이고, 등록관청이 정당히 수리한 이상 그 등록행위는 자동차등록 관계법령상 행정청이 직권으로 경정하거나 당사자가 경정신청을 하지 않는 이상 적법한 것으로 볼 수밖에 없다. 등록지가 아닌 다른 지방자치단체가 자기 구역에 등록을 하지 않았다 하여 기 등록된 등재현황을 무시하고 별도로 부과처분하는 것은 정당하다 할 수 없다. 이는 재산세의 경우 납세자의 거주이전의 자유를 무시하고 특정 지자체에서 실질적 주거의 소재 여부를 문제삼아 다른 지자체에 속한 재산에 대하여 재산세를 임의로 부과할 수 없는 것과 같은 이치이다.

49) 구 「지방세법」 제72조 제1항.

사인의 공법행위인 등록신청행위의 하자과 이에 기한 등록수리처분의 적법 여부와 관련하여, 학설에서는 사인의 공법행위인 신청행위가 무효가 아닌 취소 사유에 불과한 경우 당해 신청행위가 취소되어 제거되지 않는 한 이에 대하여 행하여진 행정청의 행정처분은 적법하게 유효성을 유지한다고 보고 있고, 판례에 의하면 신청에 의한 수익적 행정처분에 있어서 신청행위가 당사자의 사실은 폐나 사위에 의한 방법에 의하는 등 사인의 공법행위에 하자원인이 존재하는 경우 행정청으로서의 직권으로 취소 여부를 검토할 수 있고, 당사자의 입장에서는 이에 대하여 신뢰이익의 주장을 할 수 없다고 판시하고 있다.⁵⁰⁾ 리스차량 취득세 납세지 사건의 경우 해당 지방자치단체들은 리스차량의 등록신청시 등록신청의 전후 사정에 대하여 전혀 몰랐다고 볼 수 없고 오히려 해당 지자체에 등록해줄 것을 홍보도 한 사실이 있는 등 등록을 신청하는 리스사측의 사실은 폐나 사위에 의한 방법 등이 게재한 정황은 인정하기 어렵다. 따라서 기 수리된 등록신청에 의하여 완료된 자동차등록은 별도의 변경등록을 하지 아니하는 한 적법유효한 등록이라고 판단할 수밖에 없는 것이다. 등록의 하자에 대해서는 「자동차관리법」 제28조 제1항 내지 제4항에 따라 이의신청 또는 행정심판청구, 행정소송을 통해 다투도록 하고 있으므로 등록사항에 관한 하자는 이러한 절차를 통해서만 다룰 수 있고, 세법상 명문의 규정이 없는 이상 과세단계에서 과세관청이 임의로 이를 부인하고 과세권을 행사할 수는 없는 것이다.

물론 기왕의 관행이 합리적이지 않고 자동차관리의 적정성을 확보하기 위하여 리스회사 본점소재지에 리스차량들을 등록하도록 할 정책적 필요성이 있다면 국토교통부가 그러한 취지를 살려 리스회사들에게 행정지도함으로써 향후로는 지점소재지가 아닌 본점소재지가 속한 지방자치단체에 리스차량을 등록하도록 유도할 수 있을 것이고, 그에 대한 취득세는 지방세법령에 따라 해당 등록된 사용본거지인 본점소재지가 속한 지방자치단체에 신고납부하도록 하는 것은 충분히 가능한 일이다. 그와는 별개로 기왕에 자동차등록이 적법하게 수리되어 취득세의 납세지인 사용본거지로 등록된 지점소재지에 신고납부한 취득세는 2010.12.31. 이전분 뿐 아니라 2011.1.1. 이후분도 적법하다고 보아야 할 것이고, 이를 부인하고 본점소재지의 지방자치단체가 임의로 법령을 해석하

50) 대법원 2014.11.27. 선고 2013두16111 판결.

여 추가로 부과한 취득세 부과처분은 권한 없는 행정청의 과세처분으로서 합리적인 이유 없이 이미 납세의무를 이행한 납세자에게 이중의 세부담을 강요하는 것이기 때문에 위법을 면치 못할 것이라고 생각한다.

한 가지 첨언할 것은 행정자치부가 지방자치단체간의 과세권 귀속에 대하여 한 결정이 법적 구속력이 없다고 보는 헌법재판소의 태도가 유지되는 한에서는⁵¹⁾ 금번 리스차량의 취득세 납세지 문제에서 보는 바와 같이 납세자는 「지방세법」의 규정에 따라 정당하게 신고납부하였음에도 불구하고 다른 지방자치단체가 이에 대하여 재차 과세처분을 하는 사례가 나타나지 않으리라는 보장이 없다. 따라서 앞으로는 지방세관계법을 개정하여 납세자가 납세지를 오인하여 신고납부한 세액에 대하여는 우선 정당한 관할 지방자치단체에 등록 등 행정적 조치를 완료한 후 행정자치부의 관여하에 관계 지방자치단체간에 징수한 세액을 주고받을 수 있도록 제도화함으로써 정당하게 납세의무를 이행한 납세자가 자치단체간 권한다툼 사이에서 불측의 손해를 입는 일이 야기되지 않도록 할 필요가 있다고 생각된다.

최근 공정거래위원회는 현대캐피탈 등 9개사에 대하여 리스차량의 취득세·등록세를 리스이용자가 부담하도록 전가해온 그간의 불공정 약관 조항을 시정하도록 조치하여 향후로는 리스차량에 대한 취득세·등록세 부담을 리스회사가 부담하도록 조치한 바 있다.⁵²⁾ 이러한 점들을 포함하여 향후로는 자동차 리스이용과 관련한 그간의 잘못된 관행들이 시정되어 리스이용과 관련한 법률관계가 더 한층 개선되리라 기대를 모으고 있다.

리스회사가 정당하게 부담하여야 할 취득세가 앞으로는 리스이용관계의 선순환구조속에서 적법하게 자리매김 할 것으로 기대되며, 리스차량의 취득세의 납세지 문제도 그러한 연장선에서 구체적 타당성 있는 결과로 결론지어져야 할 것이다.

51) 앞서 살펴본 헌법재판소 결정이유부분을 음미해보면, 만약 입법자가 「지방세기본법」 제12조를 개정하여 과세권 귀속에 대하여 다툼이 있는 지자체가 행정자치부장관에게 과세권 귀속결정을 신청하게 하고, 행정자치부장관은 이에 대하여 지방자치단체중앙분쟁조정위원회의 심의·의결을 거쳐 결정하도록 하며, 이에 대하여 이의가 있는 지자체가 대법원에 소를 제기할 수 있도록 하는 규정체계를 도입한다면, 이때의 과세권 귀속결정은 법적 구속력이 있는 것으로 인정될 수 있을 것으로 생각된다.

52) 컨슈머와이드(<http://www.consumerwide.com>), 앞으로 리스차량 취득세·등록세, 리스회사 부담, 2015. 5. 12.자 기사 참조.

참 고 문 헌

- 김남진/김연태, 행정법 I, 법문사, 2012
류지태/박종수, 행정법신론, 박영사, 2011
류지태/김연태/김중권, 세법, 법문사, 1998
임승순, 조세법, 박영사, 2015
이태로/한만수, 조세법강의, 2015
이창희, 세법강의, 박영사, 2015
사법연수원, 행정실무법관련수자료, 2007
김완석 외, 지방자치단체간 조세경쟁의 문제점과 개선방안에 관한 연구, 서울특별시, 2013. 12.
김완석/정지선, 자동차 관련 취득세와 자동차세에 있어서 지방자치단체간 조세경쟁의 문제점과 개선방안, 지방자치법연구 13권 3호(통권 39호).
윤현석, 지방세법의 바람직한 선진화방향의 정립, 지방자치법연구 13권 1호(통권 37호).
이성식, 부가가치세법상 영세율제도와 면세제도의 개선방안에 관한 연구, 조세법연구 제8-1집.
정재호/마정화/이정미/박종수, 부가가치세 면세·영세율 규정사항의 상향입법화 검토, 세법연구 10-06, 한국조세연구원, 2010.8.
Tipke, Die Steuerrechtsordnung III, 1993

<국문초록>

최근 공유경제가 확대되어 가는 가운데 리스차량의 이용사례가 늘어가고 있고, 이 경우 리스이용의 대상인 자동차는 등록을 요하는 자산에 속하면서도 그 이용을 위해서는 장소적 이동성을 특징으로 한다는 점에서 그 외 다른 리스자산들의 일반적인 세무문제와는 다른 특색을 띠고 있다. 이와 관련하여 최근 리스회사가 선택하여 납세의무를 이행한 지방자치단체 이외의 지방자치단체가 해당 리스차량에 대하여 재차 취득세의 부과고지를 하는 사례가 나타났고, 조세심판원에서 이를 다룬 사안이 발생했다. 사안에서는 리스차량의 등록이 이루어진 지역 지자체에 취득세의 납세의무를 이행한 것이 적법하다는 주장과 리스차량의 이용자가 주로 이용하는 본거지의 지자체에 취득세 납세의무를 이행하여야 한다는 주장이 팽팽히 맞섰다. 리스회사들이 과거로부터 채권매입액의 부담을 줄이기 위하여 상대적으로 가격이 저렴한 지방에 지점을 설치하고 거기에 리스차량을 등록하여 취득세를 신고납부하여 온 것은 사실이다. 그러나 본고에서 검토한 바에 의하면 기왕에 (지점소재지에) 이루어진 자동차등록도 등록관청이 정당히 수리하여 자동차등록원부에 사용본거지로 등재한 이상 적법한 것이며, 거기에 더잡아 신고납부한 취득세도 적법한 것으로 볼 수밖에 없다고 할 것이다. 사인의 공법행위인 등록신청행위의 하자과 이에 기한 등록수리처분의 적법여부와 관련하여, 학설에서는 사인의 공법행위인 신청행위가 무효가 아닌 취소사유에 불과한 경우 당해 신청행위가 취소되어 제거되지 않는 한 이에 대하여 행하여진 행정청의 행정처분은 적법하게 유효성을 유지한다고 보고 있고, 판례에 의하면 신청에 의한 수익적 행정처분에 있어서 신청행위가 당사자의 사실은폐나 사위에 의한 방법에 의하는 등 사인의 공법행위에 하자원인이 존재하는 경우 행정청으로서의 직권으로 취소 여부를 검토할 수 있고, 당사자의 입장에서는 이에 대하여 신뢰이익의 주장을 할 수 없다고 판시하고 있다. 앞으로는 지방세법령을 개정하여 납세자가 납세지를 오인하여 신고납부한 세액에 대하여는 우선 정당한 관할 지방자치단체에 등록 등 행정적 조치를 완료한 후 행정자치부의 관여하에 관계 지방자치단체간에 징수한 세액을 주고 받을 수 있도록 제도화함으로써 정당하게 납세의무를 이행한 납세자가 자치단

법제연구 / 제48호

체간 권한다툼 사이에서 불측의 손해를 입는 일이 야기되지 않도록 할 필요가 있다고 생각된다.

주제어 : 취득세, 납세지, 리스, 지방자치단체, 과세권

Place of taxpayment in acquisition taxation of car leasing

Park, Jong-Su*

Today it is so called the era of sharing economy. In this meaning companies use usually car-leasing. With this compay can save expenses and it is also useful to leasing-user. Recently it is issued in Korea the problem of acquisition taxation of leasing companies. Especially it is issued the problem of place of taxpayment of acquisition tax. Leasing companies have paid their acquisition tax in the local government, which offeres lower registration fee for cars. However their head office were located in Seoul. Under the reason of this the government of Seoul has levied another acquisition tax to lesing-companies. The governmen of Seoul think the company's substantial places of taxpayment is located in Seoul. Leasing companies want to be taxed in local area, where they their cars have been registered. The companies have been in litigation with City of Seoul for a full year. This article aims at the correct interpretation of related laws and provisions, and with this wants to suggest a appropriate solution. In its final anaysis it is proposed that registration change apart, the existing car registration practices are valid and so existing payment of car acquisiton tax is lawful. It is expected that hereafter the car leasing practices will be reasonably changed including acquisition tax issues.

Key Words : acquisition tax, place for tax payment, lease, local government, right of taxation

* Professor of Law, Dr. jur., Korea University.

