

| 지방세특례제한법상 '직접 사용'의 의미

BY 류창현, 감병욱 2022.09.28

조회 33

#직접사용

#부동산투자회사

#민간임대주택

#기업형임대주택

#부동산신탁



1. 이 사건의 사실관계

- 가. 주식회사 A(이하 'A'라고 한다)는 [부동산투자회사법 제2조](#) 제1호 (나)목에 따른 '위탁관리 부동산투자회사'이자 구 민간임대주택에 관한 특별법(2018.1.16. 법률 제15356호로 개정되기 전의 것, 이하 '구 민간임대주택법'이라 한다) 제2조 제8호에 따른 '기업형임대사업자'이다.
- 나. A는 2017.9.22. 서울 영등포구에 있는 전용면적 40㎡ 이하의 기업형임대주택 293세대(이하 '이 사건 부동산'이라 한다)를 매입하여 소유권이전등기를 마치고, [부동산투자회사법 제35조](#) 제1항. 같은 법 시행령 제37조 제1항 제1호에 따라 자본시장과 금융투자업에 관한 법률에 따른 신탁업자인 원고에게 이를 신탁하였다.
- 다. 피고는 '이 사건 부동산'이 구 지방세특례제한법(2018.1.16. 법률 제15356호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) [제31조의 3 제1항 제1호](#)(이하 '이 사건 제1규정'이라 한다)의 재산세 감면(재산세 면제) 대상이 아니고, 같은 법 [제31조의 4 제2항 제1호](#)(이하 '이 사건 제2규정'이라 한다)의 재산세 감면(재산세 50% 경감) 대상이라고 판단하여, 수탁자인 원고에 대하여 이 사건 부동산에 관한 2018년 1기분 재산세를 부과하였다(이하 '이 사건 처분'이라 한다).

2. 이 사건의 쟁점 및 관련 법령

가. 이 사건의 쟁점

원고는 "위탁관리 부동산투자회사는 구 [부동산투자회사법 제35조](#) 및 제37조 제1항 제1호 등에 의하여 부동산을 취득하는 즉시 자산보관기관에 신탁할 의무가 있는바, A가 원고에게 이 사건 부동산을 신탁하였다 하더라도 임대사업에 '직접 사용'하고 있는 것으로 보아야 하는 점, 이 사건 제1·2규정이 동일하게 규정하고 있는 '직접 사용'의 요건을 달리 해석할 이유가 없으므로, A는 기업형 임대주택 사업자로서 이 사건 부동산을 임대사업에 직접 사용하고 있다고 할 것인 점 등에 비추어 보면, 이 사건 부동산은 이 사건 제1규정에 의한 재산세 면제 대상이다"라고 주장하며 이 사건 소를 제기하였다.

반면, 피고는 "구 [지방세특례제한법 제2조](#) 제8호는 '직접 사용'이란 부동산의 '소유자'가 사업 또는 업무의 목적이나 용도에 맞게 사용하는 것이라고 규정하고 있는데, 이 사건 부동산은 신탁으로 인하여 원고에게 소유권이 이전되었으므로 A가 이를 직접 사용하고 있다고 볼 수 없다. 따라서 이 사건 부동산은 이 사건 제2규정에 의한 재산세 50% 경감 대상일 뿐, 이 사건 제1규정에 의한 재산세 면제 대상은 아니다"라고 주장하였다.

결국 이 사건에서는 위탁관리 부동산투자회사이자 기업형임대사업자인 A가 원고에게 이 사건 부동산을 신탁하여 임대사업에 사용한 경우를 이 사건 제1규정의 '직접 사용'으로 볼 수 있는지가 문제되는데, 이와 관련하여 구 지방세특례제한법상 직접 사용의 의미, 특히 직접 사용의 주체에 대한 해석이 문제된다.

나. 관련 법령

※ 구 지방세특례제한법(2018.1.16. 법률 제15356호로 개정되기 전의 것)

제31조의 3 【준공공임대주택 등에 대한 감면】

- ① 민간임대주택에 관한 특별법 제2조 제4호에 따른 기업형임대주택 및 같은 조 제5호에 따른 준공공임대주택을 임대하려는 자가 국내에 임대 목적의 공동주택을 2세대 이상 건축·매입하거나 또는 민간임대주택에 관한 특별법 제2조 제1호에 따른 준주택 중 오피스텔(이하 이 조에서 "오피스텔"이라 한다)을 2세대 이상 매입하여 과세기준일 현재 임대 목적에 '직접 사용'하는 경우에는 다음 각 호에서 정하는 바에 따라 2018년 12월 31일까지 지방세를 감면한다.
1. 전용면적 40제곱미터 이하인 임대 목적의 공동주택 또는 오피스텔에 대하여는 재산세(지방세법 제112조에 따른 부과액을 포함한다)와 지방세법 제146조 제2항에 따른 지역자원시설세를 각각 면제한다.

제31조의 4 【주택임대사업에 투자하는 부동산투자회사에 대한 감면】

- ① 부동산투자회사법 제2조 제1호 나목에 따른 위탁관리 부동산투자회사(해당 부동산투자회사의 발행주식 총수에 대한 국가, 지방자치단체, 한 국토지주택공사 및 지방공사가 단독 또는 공동으로 출자한 경우 그 소유주식 수의 비율이 100분의 50을 초과하는 경우를 말한다)가 임대할 목적으로 취득하는 부동산[주택법 제2조 제3호에 따른 공동주택(같은 법 제2조 제4호에 따른 준주택 중 오피스텔을 포함한다. 이하 이 조에서 같다)을 건축 또는 매입하기 위하여 취득하는 경우의 부동산으로 한정한다]에 대해서는 취득세의 100분의 30을 2018년 12월 31일까지 경감한다. 이 경우 지방세법 제13조 제2항 본문 및 같은 조 제3항의 세율을 적용하지 아니한다.
- ② 제1항에 따른 부동산투자회사가 과세기준일 현재 국내에 2세대 이상의 해당 공동주택을 임대 목적에 '직접 사용'하는 경우에는 다음 각 호에 서 정하는 바에 따라 지방세를 2018년 12월 31일까지 감면한다.
1. 전용면적 60제곱미터 이하인 임대목적의 공동주택에 대해서는 재산세(지방세법 제112조에 따른 부과액을 포함한다)의 100분의 50을 경 감하고, 지방세법 제146조 제2항에 따른 지역자원시설세를 면제한다.

제2조 【정의】

- ① 이 법에서 사용하는 용어의 뜻은 다음과 같다.
8. '직접 사용'이란 부동산·차량·건설기계·선박·항공기 등의 소유자가 해당 부동산·차량·건설기계·선박·항공기 등을 사업 또는 업무의 목적이나 용도에 맞게 사용하는 것을 말한다.

3. 대상판결의 요지[(대법원2021두34558, 2022.9.9.) 판결]

가. 원심은 다음과 같은 이유 등을 들어, 위탁관리 부동산투자회사 겸 기업형임대사업자가 부동산투자회사법령에 따라 신택한 기업형임대주택을 임대 목적으로 사용하는 경우에는 이 사건 제1규정이 적용될 수 있다고 보고, 이와 다른 전제에 선 이 사건 처분은 위법하다고 판단하였다.

- 1) 부동산투자회사법 제35조 제1항, 같은 법 시행령 제37조 제1항 제1호에 따라 보유 부동산을 자산보관기관에 신택하여야 하는 위탁관리 부동산 투자회사의 경우, 해당 부동산을 그 명의로 소유하면서 임대하는 것이 불가능하므로, 구 지방세특례제한법 제31조의 4 제2항 제1호(이 사건 제1규정)에서 정한 '직접 사용'에는 위탁관리 부동산투자회사가 부동산투자회사법령에 따라 해당 부동산을 신택하여 임대하는 경우도 포함된다 고 해석하여야 한다.
- 2) 그런데 위탁관리 부동산투자회사의 지위를 겸하는 기업형임대사업자도 위와 같은 부동산투자회사법령으로 인하여 기업형임대주택을 신택하 지 않고 직접 임대하는 것이 불가능하므로, 이 사건 제1규정에서 정한 '직접 사용'의 의미도 구 지방세특례제한법 제31조의 4 제2항 제1호(이 사건 제2규정)에서와 마찬가지로 해석하여야 한다.

나. 그러나 이러한 원심의 판단은 다음과 같은 이유에서 수긍할 수 없다.

- 1) 조세법률주의 원칙상 과세요건이나 비과세요건 또는 조세감면요건을 막론하고 조세법규의 해석은 특별한 사정이 없는 한 법문대로 해석할 것 이고, 합리적 이유 없이 확장해석하거나 유추해석하는 것은 허용되지 아니하며, 특히 감면요건 규정 가운데 명백히 특례규정이라고 볼 수 있는 것은 엄격하게 해석하는 것이 조세공평의 원칙에도 부합한다(대법원 2004.5.28. 선고 2003두7392 판결 등 참조).
- 2) 구 지방세특례제한법에서 정한 '직접 사용'의 문구는 특별한 사정이 없는 한 '직접 사용'의 의미에 관한 정의규정이 구 지방세특례제한법 제2조 제1항 제8호에 따라 해석하여야 하고, '직접 사용'의 의미를 이와 달리 해석하기 위해서는 원칙적으로 그에 관한 별도의 규정이 필요하다. 그런 데 이 사건 제1규정은 구 지방세특례제한법 제20조 제1호, 제22조 제2항, 제50조 제2항 등과는 달리 '직접 사용'의 의미를 구 지방세특례제한법 제2조 제1항 제8호와 다르게 해석하도록 하는 별도의 규정을 두고 있지 않다. 따라서 이 사건 제1규정의 '직접 사용'의 의미도 구 지방세특례제한법 제2조 제1항 제8호에 따라 '부동산 등의 소유자가 해당 부동산 등을 사업 또는 업무의 목적이나 용도에 맞게 사용하는 것'으로 해석하여야 한다.
- 3) 구 지방세특례제한법 제31조의 4 제2항 제1호(이 사건 제2규정)에서 정한 '직접 사용'의 의미를 위탁관리 부동산투자회사가 부동산투자회사법 령에 따라 보유 부동산을 신택하여 임대하는 경우도 포함하는 것으로 해석할 수 있다고 하더라도, 이 사건 제1규정에서 정한 '직접 사용'의 의 미까지 이와 동일하게 해석하여야 한다고 볼 근거는 없다. 오히려 지방세특례제한법은 이 사건 제1규정을 그대로 둔 채 2018.12.24. 개정을 통 하여 제31조의 4 제2항 제1호(이 사건 제2규정)가 정한 '직접 사용'에 대해서만 '부동산투자회사가 부동산투자회사법 제35조 등에 따라 위탁하 여 임대하는 경우'를 포함하도록 정하였을 뿐이다.
- 4) 결국 이 사건 제1규정은 기업형임대주택을 임대하려는 자가 임대 목적에 사용하는 공동주택을 소유하는 경우에만 적용된다고 보아야 하므로, A가 위탁관리 부동산투자회사의 지위를 겸하는 기업형임대사업자라고 하더라도 신택으로 인하여 이 사건 부동산을 소유하고 있지 않은 이상 이 사건 제1규정이 적용된다고 볼 수 없다.

다. 그런데도 원심은 이러한 경우에도 이 사건 조항이 적용될 수 있음을 전제로 이 사건 처분이 위법하다고 판단하였다. 이러한 원심의 판단에는 상고 이유 주장과 같이 조세법률주의 및 엄격해석의 원칙에 관한 법리를 오해하여 판결에 영향을 미친 잘못이 있다.

4. 대상판결에 대한 평석

가. '직접 사용'의 의미에 대한 대법원의 입장

- 1) 종전 대법원은 구 지방세 관련법상 감면 사유로 규정되어 있는 '직접 사용'의 의미는 "당해 재산의 용도가 직접 그 본래의 업무에 사용하는 것이면 충분하고, 그 사용의 방법이 스스로 그와 같은 용도에 제공하거나 혹은 제3자에게 임대 또는 위탁하여 그와 같은 용도에 제공하는지 여부는 가리지 않는다"고 하여, 직접 사용의 주체가 소유자일 것을 요하지 않는 입장이었다[(대법원84누297, 1984.7.24.) 판결, (대법원2008두15039, 2011.1.27.) 판결 등].
- 2) 이후 지방세특례제한법이 2014.1.1. 법률 제12175호로 개정되면서 제2조 제1항 제8호에서, '직접 사용'이란 "부동산의 소유자가 해당 부동산을 사업 또는 업무의 목적이나 용도에 맞게 사용하는 것을 말한다"는 정의 규정이 신설되었는데, 법원은 위와 같은 법률의 개정 취지는 직접 사용의 주체를 구분하지 아니할 경우 제3자 임대 등 다른 수익적 방법이 있는 경우까지 과도한 감면혜택으로 이어지는 불합리한 점이 있어 이 경우에는 특례를 제한하여 취득세를 감면하고자 하는 입법의 취지에 맞추고자 그 '사용의 주체'를 명확히 하고자 함에 있다고 보았다[(대전고법2018누11089, 2018.11.14.) 판결].
- 3) 그런데 위와 같은 지방세특례제한법 제2조 제1항 제8호의 직접 사용의 정의 규정이 신설된 이후, 대법원은 지방세 관련법상 '직접 사용'의 의미가 문제가 된 사안에 있어, 그에 대해 구체적이고 명확한 판단을 하지 않고 있었다.

즉, 대법원은 ① 구 지방세특례제한법 제71조 제2항의 물류사업에 '직접 사용'하기 위하여 취득하는 부동산에 대한 취득세 면제 규정이 문제된 사안에서, 위 '직접 사용'의 의미는 "부동산의 소유자가 해당 부동산을 사업 또는 업무의 목적이나 용도에 맞게 물류사업에 사용하는 것이면 충분하고, 그 사용 방법이 (소유자) 스스로 그와 같은 용도에 사용하거나 혹은 제3자에게 임대 또는 위탁하여 그와 같은 용도에 사용하는지 여부는 가리지 아니한다"고 봄이 타당하다"고 판단한 원심 판결[(서울고법2017누68488, 2018.5.16.) 판결]에 대하여, 심리불속행 상고기각 판결[(대법원2018두46643, 2018.10.4.) 판결]을 선고하였고, 반면에 ② 구 충청남도 도세감면조례 제8조 제3항 제3호의 기업도시개발특별법에 따른 사업시행자가 해당 사업에 '직접 사용'하기 위하여 취득하는 부동산에 대한 취득세 면제 규정이 문제된 사안에서, 위 '직접 사용'의 의미는 "부동산의 소유자가 주체가 되어 해당 부동산을 그 용도와 목적에 맞게 스스로 사용하는 것을 의미한다고 봄이 타당하므로, 곧바로 해당 부동산을 제3자에게 임대하고 운영을 위탁한 것은 직접 사용에 해당하지 않는다"고 판단한 원심 판결[(대전고법2018누11089, 2018.11.14.) 판결]에 대하여, 역시 심리불속행 상고기각 판결을 선고하기도 하였다[(대법원2018두65996, 2019.4.5.) 판결].

이와 같이 대법원은 지방세특례제한법 제2조 제1항 제8호의 직접 사용의 정의 규정이 신설된 이후, 지방세 관련법상 '직접 사용'의 의미에 대하여 전혀 다른 결론을 내린 두 원심 판결에 대하여, 구체적이고 명확한 법리를 제시하지 않은 채 심리불속행 상고기각 판결을 함으로써 그동안 많은 비판을 받고 있었다.

나. 대상판결의 의의

대상판결은 지방세특례제한법 제2조 제1항 제8호의 '직접 사용'의 정의 규정이 신설된 이후, 지방세 관련법상 감면 사유로 규정되어 있는 각 개별 조항의 '직접 사용'의 의미를 해석함에 있어, 그 의미는 특별한 사정이 없는 한 위 정의규정에 따라 해석하여야 하고, 이와 달리 해석하기 위해서는 원칙적으로 그에 관한 별도의 규정이 필요하다는 명확한 법리를 처음으로 밝혔다 점에서 의의가 있다.

그리고 위와 같은 법리에 따라 각 개별 조항의 '직접 사용'의 의미를 해석함으로써 일부 불합리한 결과가 초래된다고 하더라도, 이는 조세법규의 해석이 아닌 입법을 통하여 해결하여야 할 문제라는 점을 함께 시사하고 있다고 할 것이다.

본 사안의 경우에도, 구 부동산투자회사법령에 의하면, 위탁관리 부동산투자회사는 자산의 투자·운용업무는 자산관리회사에 위탁하여야 하고(같은 법 제22조의 2 제1항), 대통령령으로 정하는 바에 따라 자산의 보관과 이와 관련된 업무를 신탁업자 등 자산보관기관에 위탁하여야 하며(같은 법 제35조 제1항 제1호), 이에 따라 부동산의 경우 취득하는 즉시 부동산투자회사 명의로 이전등기와 함께 자산보관기관에 신탁하도록 규정하고(같은 법 시행령 제37조 제1항 제1호), 이를 위반하는 경우 1천만 원 이하의 과태료가 부과되도록 규정(같은 법 제54조 제1항 제11호)하고 있다는 점을 고려하면, 이 사건 제1규정의 '직접 사용'의 의미를 대상판결과 같이 구 지방세특례제한법 제2조 제8호에 따라 '위탁관리 부동산투자회사의 명의로 소유하면서 사용'하는 것으로 해석하는 경우, 위탁관리 부동산투자회사가 부동산투자회사법령을 위반하여야만 이 사건 제1규정의 감면요건을 충족할 수 있고, 이를 위반하지 아니할 경우 그 적용 자체가 불가능하게 되는 모순이 발생하는 불합리한 측면이 있는 것이 사실이다.

그럼에도 불구하고 대상판결은 조세법률주의의 원칙을 엄격하게 적용하여 조세법규의 '해석'의 영역을 제한하고, 본 사안과 같은 경우에 조세 감면의 혜택을 부여할 것인지, 부여한다면 혜택의 수준은 어느 정도로 할 것인지 등의 문제를 입법자의 정책적 판단의 영역으로 보고 있다고 할 것이다. 이러한 입장은 조세법률주의가 지향하는 법적 안정성 및 예측가능성이란 측면에서 일견 타당한 부분이 있다. 반면, 본 사안의 경우, ① 서로 다른 영역의 규범들 사이에서 일견 모순·충돌이 발생하는 것처럼 보이는 경우, 관련 법령의 내용과 입법취지 등을 종합적으로 살펴 상호 조화롭게 해석하는 것이 필요하다는 점, ② 위와 같이 조세법률주의의 원칙을 엄격하게 적용하는 것이 오히려 조세공평에 반하는 결과를 초래하고 있다는 점, ③ (궁극적으로는 입법을 통한 해결이 필요하지만) 당사자의 권리 구제라는 측면에서는 미흡하다는 점 등을 고려하면, 한편으로는 대상판결에 대한 아쉬움도 남는다.

일단, 대상판결을 통하여, 지방세특례제한법 제2조 제1항 제8호의 '직접 사용'의 정의 규정이 신설된 이후, 지방세 관련법령 및 조례 등에 감면 사유로 규정되어 있는 각 개별 조항의 '직접 사용'의 의미를 해석함에 있어 적용되는 원칙적인 법리는 확인이 되었다.

이에 따라, 구체적 사안에서 각 개별 조항의 '직접 사용'의 의미를 해석함에 있어, 해당 조항의 입법취지 및 현실을 잘 반영한 보완 입법의 중요성이 커졌다고 할 것인바, 향후 관련 규정들의 개정 추이를 잘 지켜볼 필요가 있을 것이다.