

사치성 재산에 대한 지방세 중과세 제도 해설

김 한 기

행정자치부 지방세제담당관실 서기관

I. 사치성 재산에 대한 중과세 제도 개념

지방세상 사치성 재산이라 함은 골프장·별장·고급오락장·고급주택·고급선박을 말한다. 이들 사치성 재산에 대하여 취득세는 일반세율(2%)의 5배(10%)로 중과하고 재산세와 종합토지세는 일반세율보다 훨씬 높은 각 5%씩 높은 세율로 부과함으로써 납세자들이 헌법재판소에 조세평등주의원칙 등에 위배된다는 사유로 위헌소원을 제기하는 등 납세자와 과세권자 간에 쟁송이 제기되는 등 다툼이 많은 분야이므로 이들 쟁송의 소지를 사전에 해소하는데 도움이 될 수 있도록 그 동안 다툼이 되어온 주요쟁점에 대한 판례 등을 분석하여 사례위주로 설명하고자 한다.

이들 사치성 재산에 대하여 중과세하는 입법취지는 경제생활에 있어서 사치·낭비

적인 풍조를 억제하고 한정된 자원의 비생산적인 부문보다 생산적인 분야에 효율적으로 투자되도록 유도하고자 함에 있다고 하겠다.

사치성 재산에 대한 중과세 제도는 1973년 4월 1일 신설(취득세를 일반세율의 3배 중과)시행된 후 1974년 1월 14일 「국민생활의 안정을 위한 대통령 긴급조치」에 의해 취득세의 중과세율을 일반세율의 7.5배(15%)로 인상하고 재산세는 5%로 중과토록 되었다. 골프장의 경우 1989년까지는 회원제 골프장 뿐만 아니라 일반골프장, 간이골프장도 중과세 대상이었으나, 1990년부터는 회원제 골프장에 한하여 중과세 대상으로 하고 그 범위를 체육시설의 설치, 이용에 관한 법률에서 규정하는 구분등록 대상만 중과세 대상으로 축소조정하였다. 또한 1998년 말에 그 동안의 사회경제적 여건의 변화에 따른 지방세법개정으로 모든

사치성 재산에 대하여 일반세율의 7.5배(15%)인 취득세 중과세율은 5배(10%)로 완화함과 동시에 골프장은 최초 골프장을 시설하여 등록(시설을 증설하여 변경하는 때를 포함)하는 경우에만 취득세 중과대상으로 함으로써 승계 취득시에는 중과대상에서 제외되어 일반세율(2%)을 적용토록 되었다.

II. 사치성 재산별 중과범위

사치성 재산에 대한 중과세 범위는 중과세 대상인 ①골프장 ②별장 ③고급요락장 ④고급주택 ⑤고급선박 순으로 설명코자 한다.

1. 골프장

가. 중과세 대상 골프장 (법 제112조①2.)

지방세 중과세 대상이 되는 골프장이란 ①체육시설의 설치·이용에관한법률의 규정에 의한 부동산 중에서 ②동법시행령 제20조제4항의 규정에 의한 구분등록의 대상이 되는 토지와 건축물을 말하므로, 위 두 가지 중과세 요건을 모두 충족하여야 지방세 중과세 대상에 해당하므로 회원제 골프장이 아닌 대중골프장과 골프연습장용 부동산은 지방세 중과세 대상에 해당되지 아니한다.

나. 골프장에 대한 중과세의 위헌성 여부

납세자들의 권리의식 신장 등으로 지방

<지방세 중과세 대상 골프장>

- ① 체육시설의 설치·이용에관한법률의 규정에 의한 「회원제 골프장용 부동산」 중에서
- ② 동법시행령 제20조제4항의 규정에 의한 「구분등록의 대상이 되는 토지와 건축물」에 한한다.

-구분등록대상 토지와 건축물(영 제20조제4항)

1. 골프코스(티그라운드·웨어웨이·라프·해저드·그린 등을 포함한다)
2. 주차장 및 도로
3. 조정지(골프코스와는 별도로 오수처리 등을 위하여 설치한 것을 제외한다)
4. 골프장의 운영 및 유지·관리에 활용되고 있는 조경지(골프장 조성을 위하여 산림훼손, 농지전용 등으로 토지의 형질을 변경한 후 경관을 조성한 지역을 말한다)
5. 관리시설(사무실·휴게시설·매점·창고 기타 골프장안의 모든 건축물을 포함하되, 수영장·테니스장·골프연습장·연수시설·오수처리시설 및 태양열이용설비 등 골프장의 용도에 직접 사용되지 아니하는 건축물을 제외한다) 및 그 부속토지
6. 보수용 잔디 및 묘목·화훼재배지 등 골프장의 유지·관리를 위한 용도로 사용되는 토지

세 부과징수에 대한 쟁송은 급격히 증가하는 추세이고 특히 중과세 처분에 대하여는 대부분 이의신청 및 심사청구를 제기하고 있는 실정이다.

또한, 헌법재판소에 지방세관련 위헌법률심판 및 위헌소원심판 제기건수도 급격히 증가하고 있으며, 회원제 골프장에 대하여 지방세를 중과세 하는 것이 헌법에 위배되는지 여부에 관한 쟁송 및 중과세 완화를 위한 민원도 강력히 제기되는 바, 여기서는 헌법재판소판례(헌법재판소 1999. 2. 25. 96헌바 64)로서 설명하고자 한다.

먼저, 회원제 골프장에 지방세를 중과세한 처분이 위헌이라며 위헌소원심판을 제기한 청구인의 주장을 요약하여 보면,

- ① 골프장에 대한 취득세 중과세 제도는 20여년 전의 특수한 시대적 상황에서 도입된 후, 골프인구가 600만을 넘는 현실에서 스키장·승마장 등은 중과세하지 아니하면서 이들과 차별하여 계속적으로 중과세 하는 것은 조세평등주의 및 재산권의 본질적인 내용을 침해하고 있으며,
- ② 골프장은 그 규모가 방대하여 중과세할 경우 세부담이 많아 골프장의 취득을 사실상 봉쇄하는 것이나 다름없어 직업선택의 자유 및 재산권을 침해하며
- ③ 골프장 중과세 대상을 조세목적과 전혀 관련이 없는 체육시설의 설치·이용에관한법률시행령에 일임한 것은 조세법률주의의 근간을 해치고, 또한 사치성 재산으로 분류함이 적절치 아

니한 주차장, 조정지, 관리시설에까지 취득세를 중과세하게 한 것은 조세법률주의에 위반하고 있어 위헌이라고 주장한다.

다음으로, 청구인의 주장에 대한 헌법재판소 판단(1999. 2. 25. 96헌바 64)요지를 보면,

- ① 조세평등주의는 같은 것은 같게, 다른 것은 다르게 취급함으로써 조세법의 입법과정이나 집행과정에서 조세정의를 실현하려는 원칙이다. 따라서 입법자는 재정정책적, 국민경제적, 사회정책적, 조세기술적 제반요소들에 대한 교량을 통하여 그 조세관계에 맞는 합리적인 조치를 하여야만 평등의 원칙에 부합할 수 있다. 그런데 골프장의 건설에는 방대한 토지와 시설을 필요로 하므로 조성과정에서 넓은 면적의 녹지훼손 및 자연환경의 악화 및 생태계의 파괴를 피할 수 없는 점과 시설이용의 대중성, 일반국민의 인식 등을 종합하여 볼 때 이는 불합리한 차별을 가하는 것이라 할 수 없어 조세평등주의에 위배되지 아니한다.
- ② 골프장에 대한 취득세 부담이 높다는 것은 결국 경제적 부담을 감수하더라도 골프장을 취득하여 사업을 운영할 것인가 말 것인가 하는 기업주체의 자율적인 경제적 선택의 문제일 뿐 골프장업의 운영을 법률적으로나 사실상 금지하는 것이라고 볼 수 없으므로, 직업선택의 자유나 재산권의 본

<사 레>

골프장에 대한 취득세 중과규정의 위헌, 무효여부
(대법원 1998.6.26, 96누12634)

지방세법이 골프장에 대하여 취득세를 중과하는 것은, 골프장은 비생산적인 사치성 재산으로 그 취득을 억제할 필요가 있는 한편 이러한 재산을 취득하는 데에 담세력이 있다고 보기 때문인 바, 일반적으로 골프장은 그 이용자에 비하여 광대한 토지를 필요로 하고, 골프장 취득행위 자체가 막대한 경제력을 요하는 것이므로, 지방세법이 골프장 취득에 대하여 상대적으로 높은 세율의 취득세를 부과하도록 하고 있는 것에는 합리적 이유가 있고, 또한 그 세율을 통상세율의 7.5배로 규정한 것도 골프장을 취득할 정도의 재정능력을 갖춘 자의 담세능력을 일반적으로 또는 절대적으로 초과하는 것이라거나 입법취지의 달성에 필요한 정도를 넘는 자의적인 세율의 설정이라고 볼 수 없으므로, 이들 규정이 헌법상 보장된 평등권, 재산권, 직업선택의 자유를 침해하였다거나 시장경제원칙에 위반된다고 할 수 없다. 그리고 지방세법에서 취득세 중과대상이 되는 골프장에 대하여 대통령령에 위임하는 사항의 범위를 명시적으로 특정하지는 아니하였다 하더라도, 골프장을 사치성 재산으로 보아 취득세를 중과하는 규정 취지나 내용에 비추어 보면, 그 내재적인 위임의 범위와 한계는 충분히 인정될 수 있고, 또한 골프장의 범위를 미리 법률로 상세하게 정하기는 입법기술상 어려운 점이 없지 아니하므로, 이들 규정이 위임입법의 한계를 벗어나는 포괄위임을 한 것이라고 할 수 없고, 이에 근거한 지방세법시행령 규정이 골프장의 범위를 직접 규정하지 아니하고, 체육시설의설치·이용에관한법률시행령의 규정을 원용하는 형식을 취하였다 하여 조세법률주의에 반한다거나 모법의 위임범위를 일탈한 것이라고 할 수도 없다.

질적인 내용을 침해하는 것이라고 볼 수 없다.

- ③ 조세법률주의는 과세요건 법정주의와 과세요건 명확주의를 핵심적 내용으로 하는 바, 취득세 중과대상 골프장용 부동산의 범위를 골프장의 시설기준을 정하고 있는 관계법령의 등록기준에 따르겠다는 것은 입법기술상 동일 규정내용의 중복규정을 피함으로써 입법의 명확화 및 간이화를 꾀하겠다는 취지이고, 오히려 관계법령간의 준용을 통해 조세법의 과세요건이

더욱 명확해져서 법적 안정성과 국민의 예측 가능성을 높일 수 있다 할 것이므로 조세법률주의에 위배된다고 할 수 없다 라고 판시하고 있다. 위헌법재판소 판결에 의하여 골프장 중과세에 대한 위헌성 논란은 없어지게 되었으나 시대적 상황변화 등에 따른 중과세 완화 건의는 계속될 것이므로 지속적인 연구검토가 요망되는 분야라고 하겠다.

<표 1> 취득세 중과대상 및 일반과세 대상 구분

과세대상 공사비(과세표준)	중과대상	일반과세대상
지목변경 비용	구분등록대상 토지부분	구분등록 제외 토지부분
건축물 공사비용	구분등록대상 건축물부분	구분등록 제외분

※ 과세대상 공사비 = 총공사비 - 과세제외 공사비

다. 세목별 중과세 및 일반과세 범위

(1) 취득세

(가) 취득세 과세표준 구분

회원제 골프장으로서 체육시설의설치·이용에관한법률에 의하여 등록을 한 경우에는 중과세 대상에 해당하게 되므로 등록을 한 때로부터 30일 이내에 취득세 신고납부를 하여야 하는데 골프장은 그 규모가 방대하여 공사비가 많이 소요되고 장기간 토목공사 및 건축공사 등이 이루어지므로 중과세 대상 과세표준과 일반과세 대상 과세표준을 구분하여 산정 하는데 어려움을 겪게 된다.

그러므로, 여기서 취득세 과세표준구분 및 과세표준 산정방법을 설명하고자 한다.

먼저, 총공사비에서 과세제외 공사비를 공제하여 과세대상 공사비(전체 과세표준)

를 산출한 후

다음으로, 과세대상 공사비를 지목변경에 소요된 비용과 건축물 공사에 소요된 비용으로 구분하고

세번째로, 위 지목변경에 소요된 비용 중 구분등록 대상 토지부분은 중과세 대상으로 하고, 구분등록에서 제외된 토지부분은 일반과세 대상으로 한다.

네 번째로, 위 건축물 공사에 소요된 비용 중 구분등록 대상 건축물 부분은 중과세 대상으로 하고, 구분등록 대상에서 제외된 부분은 일반과세 대상으로 한다.

위에서 설명한 취득세 중과세 대상과 일반과세 대상을 구분하여 도식화하면 <표 1>과 같다.

(나) 골프장용 토지

토지를 취득하면 취득일로부터 30일 이내에 일반세율(2%)을 적용하여 취득세를

< 사 례 >

승계골프장과 과점주주의 판단(행정자치부 세정 13407-129, 2001.2.2)

지방세법 제112조제2항제2호에 규정된 기존의 골프장을 1999.1.1 이후에 승계취득하면서 당해법인의 주식을 100% 취득하여 과점주주가 된 경우라면 그 과점주주에 대하여는 취득세가 중과세되지 아니한다.

납부하게 된다.

위 토지를 취득한 후 5년 이내에 당해 토지가 골프장용 토지가 되면 그 토지는 취득세 중과세율(10%) 토지가 되므로, 골프장에 대한 체육시설업의 등록을 하는 때로부터 30일 이내에 중과세율을 적용하여 신고납부를 하여야 한다(영 제86조의3).

골프장용 토지에 대한 실제 적용할 중과세율은 당초 토지 취득시 납부한 취득세(일반세율 2%)는 공제 하여야 하므로 8% (10%-2%=8%)의 세율을 적용하여 신고납부 하게된다.

이 때 유의할 점은, 토지를 취득한 후 5년 이내에 구분등록 대상이 되는 골프장용 토지가 되었을 경우에 한하여 취득세 중과세 대상이 되므로(법 제112조의2) 토지를 취득한 후 5년이 경과한 후에 골프장용 토지가 된 경우에는 당해 토지는 취득세 중과세 대상토지에 해당되지 아니하게 된다.

그리고 1998년 12월 31일 이전까지는 골프장 개장일(개장일 전에 체육시설의설치·이용에관한법률에 의한 등록을 한 경우에는 등록일)부터 30일 이내에 중과세율을 적용하여 신고납부토록 하였으나, 이는 시범라운딩을 하는 날을 개장일로 보는 등 개장일에 관한 다툼의 소지가 있어 1998년 말에 지방세법을 개정하여 「개장일」을 「등록을 하는 때」로 변경하였으므로 1999년 1월 1일 부터는 시범라운딩 등을 하였을 경우에는 아직 중과세 대상에 해당하지 아니하고 위 법률에 의한 체육시설업의 등록을 하는 때 골프장으로서 중과세 대상에 해당하게 되었다.

(다) 토지의 지목변경 공사비 등 간주 취득 해당여부

토지의 지목을 사실상 변경하므로써 그 가액이 증가한 경우에는 취득으로 간주(법 제105조⑤)하게 되며 이때 취득세 과세표준은 지목변경으로 인하여 증가한 가액(법 제111조③)이 되는데, 여기서 증가한 가액이라 함은 토지의 지목이 사실상 변경된 때를 기준으로 하여 지목변경 전의 시가표준액과 지목변경 후의 시가표준액의 차액이 된다. 다만, 판결문·법인장부에 의하여 지목변경에 소요된 비용이 입증되는 경우에는 그 비용을 취득세 과세표준으로 한다(영 제82조).

따라서 전·답·임야 등 토지를 취득 후 체육용지인 골프장으로 사실상 지목을 변경하여 그 가액이 증가한 경우에는 취득세 과세대상인 간주취득에 해당하게 되어 취득세 납세의무가 성립하게 된다. 이때 간주취득으로 보게되는 시기는 골프장용 토지가 되는 때이며, 취득세 과세표준은 골프장 조성에 들인 비용이 되고 중과세율(10%)이 적용된다.

예컨대, 골프장 조성에 따른 토지의 지목변경에 의한 간주취득의 시기는 전·답·임야에 대한 산림훼손(임목의 벌채 등), 형질변경(절토, 성토, 벽공사 등), 농지전용 등의 공사뿐만 아니라 잔디의 파종 및 식재, 수목의 이식, 조경작업 등과 같은 골프장으로서의 효용에 공하는 모든 공사를 완료하여 골프장 조성공사가 준공되므로써 체육용지로 지목변경이 되는 때이므로, 토목공사는 물론 잔디파종 및 식재비용, 임목

< 사 례 >

(1) 골프장에 대한 취득세 중과의 범위(대법원 1998.6.26, 96누 12634)

지방세법상 취득의 개념은 원시취득, 승계취득 뿐만 아니라 지목의 사실상 변경으로 인하여 가액이 증가하는 경우의 간주취득까지를 포함하는 넓은 의미의 것으로서, 골프장 토지는 그 지목이 유원지로서 원래 지목이 전·답·임야 등이었던 골프장용 토지가 간주취득 시기인 유원지로 되는 시기는 위락, 휴양 등에 적합한 시설물을 종합적으로 갖춘 골프장 토지가 되는 때, 즉 전·답·임야에 대한 산림훼손(임목의 벌채 등), 형질변경(절토, 성토, 벽공사 등), 농지 전용 등의 공사뿐만 아니라 잔디의 파종 및 식재, 임목의 이식, 조경작업 등과 같은 골프장으로서의 효용에 공하는 모든 공사를 완료하여 골프장 조성공사가 준공된 때에 비로서 유원지로 지목변경이 된다고 볼 것이므로, 골프장 조성비와 잔디 파종 및 식재비용 등 골프장 조성에 들인 비용은 지목변경을 위하여 소요된 비용으로서 모두 취득세 과세표준이 되고, 또한 이들 비용은 골프장용 토지의 취득을 위한 것이므로 이에 대하여는 중과세율이 적용되어야 마땅하다.

(2) 취득세 과세대상으로 간주 취득되는 골프장 조성으로 인하여 사실상 지목변경되었다고 인정되는 시점(대법원 1993.6.8, 92누 18818)

당초 전, 답, 임야인 토지가 유원지인 골프장으로 사실상 지목변경됨으로써 취득세 과세대상인 간주 취득으로 보기 위하여는 절토, 성토 등 형질변경공사와 골프장 조성공사 등만으로는 부족하고 골프코스간의 작업도로, 골프장예의 진입도로 및 주차장의 포장공사 등 골프장 개선에 따른 모든 공사가 완공되어 전체적으로 골프장으로서의 기능을 사실상 발휘 할 수 있음이 객관적으로 인정되어야 하고, 따라서 골프장으로서의 기능을 사실상 발휘할 수 있음이 객관적으로 인정될 때를 취득시기로 보아 그때까지 소요된 비용을 취득세 과세표준으로 삼아야 한다.

(3) 건축물을 토지의 일부로 보아 취득세 과세대상으로 평가 가능여부
(대법원 1993.6.8, 92누 18818)

지방세법에서 취득세 과세대상으로서의 건축물의 범위에 관하여 별도로 규정하고 있는 건축물의 취득을 토지의 가액증가 여부를 불문하고 토지와 분리하여 과세대상으로 포착하고자 함에 있을 뿐 지목변경 등으로 인하여 토지의 가액증가가 수반되는 경우 취득세의 과세대상을 논함에 있어 토지의 구성부분을 이루는 건축물을 토지의 일부로 보아 평가하는 것까지 부정하는 것은 아니다.

의 이식비용 등 골프장 조성에 들인 비용은 모두 토지의 지목변경에 의한 간주취득의 과세표준에 포함되고 또한 중과세율

(10%)이 적용된다(대법원 2001. 7. 27 99두 9919, 서울고등법원 1999. 8. 12. 96구 1778).

위와 같이 골프장 구성에 따른 산림훼손, 형질변경, 조경작업 등은 골프장용 토지의 지목변경(간주취득) 비용으로서 취득세 중과세 대상에 해당하며 그 취득시기는 사실상 골프장용 토지가 된 날이 되겠으나, 사실상 골프장용 토지가 된 날을 알 수 없는 경우에는 등록일이 된다고 하겠다.

① 입목계정의 중과세 대상 해당여부

골프장 구성과 관련하여 입목을 구입하고 이들 토지에 식재한 비용은 골프장의 효용을 증대시키기 위한 조경 공사비로서 골프장 조성(지목변경)에 소요된 비용이라 할 것이므로, 골프장 조성공사가 준공되기 이전에 들인 입목이식 및 조경작업비용은 간주취득 비용으로 과세표준이 되고 또한 중과세율이 적용된다.

다만, 골프장 조성공사가 준공(지목변경)된 후 추가로 개별입목을 구입하여 식재한 경우에는 지목변경에 따른 간주취득비용으로 볼 수 없으므로 취득세 과세대상에 해당되지 않게 된다고 하겠다(대법원 2001. 1. 16. 98두 6876, 서울고등법원 1998. 2. 27. 96구 18115).

그리고 골프장의 구성을 위하여 골프장용 토지에 식재된 입목이 입목에관한법률 제2조에 의하여 등기된 수목의 집단으로서

‘입목’에 해당하는 경우에는 지방세법상 별개의 취득세 과세대상물건에 해당되고, 그 가액 또한 토지에 대한 유익비가 될 수 없으므로 그 입목의 가액을 토지의 지목변경으로 인한 가액증가에 소요된 비용으로 볼 수 없어, 이를 지방세법 제112조제2항제2호 소정의 취득세 중과대상인 골프장용 ‘토지’의 취득을 위한 것이라고 하여 중과세율을 적용함은 조세법의 해석, 적용에 요구되는 엄격해석의 원칙에 합치하지 아니한 확대해석으로 허용될 수 없다(대법원 1999. 9.3, 97누 2245) 할 것이므로, 골프장 구성을 위하여 골프장용 토지에 식재된 입목이라 할지라도 입목에관한법률 제2조에 의하여 등기된 수목의 집단으로서의 입목에 해당될 경우에는 그 입목의 가액은 골프장용 토지의 지목변경으로 인한 가액 증가에 소요된 비용으로 볼 수 없어 간주취득에 해당하지 아니하므로 취득세 중과세 대상에 해당하지 아니하고, 지방세법 제104조제2의 3호의 규정에 의한 입목으로서 취득세 일반과세 대상에 해당한다고 하겠다.

② 대체농지조성비 및 측량관리비의 과세대상 해당여부

개업비계정 중 대체농지조성비는 농지인 토지를 다른 용도(골프장용)로 전용하고자

<사 례>

자연상태의 조경지가 취득세 중과대상에 해당하기 위한 요건

(대법원 2001.7.27, 99두 9919)

골프장내에 위치한 자연상태의 조경지가 등록대상으로서의 중과대상에 해당한다고 하기 위해서는 골프장의 운영 및 유지·관리에 활용되고 있는 것이라야 한다.

<사 례>

대체농지조성비 등 취득세 과세대상 해당여부(대법원 2001.1.16, 98두 6876)

대체농지조성비, 측량관리비, 벨트웨이설치비 및 게이트볼장·축구장·테니스장 조성비가 골프장 구성에 들인 비용으로서 지목변경으로 인한 간주 취득비용이고, 이 사건 폐수집수정화탱크가 골프장 건물의 일부이며, 이 사건 저수순환장치가 급수시설이므로 모두 취득세 과세대상에 해당된다.

하는 자가 농지에 상당하는 농지의 구성에 소요되는 비용을 농지전용허가관청에 납입하는 것으로서 이는 골프장으로서의 지목변경비용, 즉 간주취득 비용에 해당되어 취득세 과세대상에 포함된다.

또한 코스관리계정 중 골프장 구분등록을 위한 측량관리비는 골프장 등록을 함에 있어 그 등록면적을 확정하기 위하여 지출한 비용이므로 간주취득비용에 해당된다 할 것이므로 취득세 과세대상에 포함된다.

③ 카펫트 및 낙뢰방지기의 중과세 해당 여부

클럽하우스, 락카실, 식당 등에 깔린 카펫트와 낙뢰방지기는 골프장안의 건축물에 부합된 것으로 볼 수 있을 뿐만 아니라 골프 내장객 등의 편의 및 안전을 위하여 설치한 것으로서 골프장업을 운영하는데에 필요한 시설인바, 그 비용을 체육활동시설인 골프장을 조성하고 그 효용을 증대시키기 위하여 필요한 것으로서 간주취득비용으로 보아야 하므로 취득세 중과세 대상에 해당된다.

④ 벨트웨이의 과세대상 여부

기계장치계정중 벨트웨이(항목)는 코스와 코스 사이의 급경사지에 골프 내장객 등의

편의를 위하여 설치한 것으로서 골프장업을 운영하는 데에 필요한 시설이므로 그 비용은 체육활동시설인 골프장을 조성하고 그 효용을 증대시키기 위하여 필요한 것으로서 간주 취득비용으로 보아야 할 것이므로 취득세 과세대상에 포함된다.

(라) 골프장용 건축물 등 해당 여부

① 저수순환장치 과세대상 여부

기계장치계정중 저수순환장치(항목)은 펌프시설, 스프링쿨러헤드 등과 일체를 이루어 골프장 내의 잔디생육에 필요한 적절한 수분공급을 목적으로 설치된 시설로서 지방세법시행령 제75조의2 제5호 소정의 급·배수시설이라 할 것이므로 취득세 과세대상에 포함된다.

② 전동카트, 골프카트 및 무인포터

지방세법 제104조제2호에서 차량이란 원동기를 장치한 모든 차량과 피견인차 및 궤도나 삭도에 의하여 승객 또는 화물을 반송하는 모든 기구를 말한다고 규정하고 있는데 차량운반구계정중 전동카트, 골프카트 및 무인포터(항목)는 전기에너지를 동력으로 바꿔주는 원동기가 장착된 유상이동장치라 할 것이므로 위법 제104조 소정의

차량에 해당하여 취득세 과세대상에 포함된다.

(마) 자연상태 조경지의 중과세 해당여부

골프장 내에 위치한 자연상태의 조경지가 취득세 중과세 대상에 해당하는지 여부가 가끔 다툼의 대상이 되는데, 1996.5.28 이전에는 구 체육시설의설치·이용에관한법률시행령 제20조제4항제4호에서 자연상태의 조경지를 포함하여 등록하도록 규정하고 있었으므로 자연상태 그대로의 임야를 원형대로 보존하는 지역이라 할 지라도 골프장의 운영 및 유지관리에 사용되는 토지라고 볼 수 있다면 취득세 중과세 대상에 해당되었으나, 1996.5.28.일 부터는 위 법률시행령 제20조제4항제4호가 개정되어 자연상태의 조경지는 구분 등록대상에서

제외되었으므로 절토나 성토등 골프장 조성을 위한 어떠한 공사도 행하지 아니한 자연상태 그대로의 조경지는 중과세 대상에 해당되지 아니한다고 하겠다.

(바) 대중골프장의 병설시 일반과세 대상 안분

회원을 모집하는 골프장(회원제골프장)과 회원을 모집하지 아니하는 골프장(대중골프장)을 병설하는 경우 대중골프장에 해당하는 건축물과 부속토지는 일반과세에 해당하므로, 공용으로 사용하는 건축물과 부속토지 및 지목변경비용 등은 회원제 골프장과 대중골프장 부지 면적에 의하여 중과 대상과 일반과세 대상을 안분하여 과세하여야 한다.

<사 례>

회원제 골프장으로 등록되었으나 실제로는 회원제 골프장과 일반골프장의 공동시설로 사용되는 경우, 취득세 중과대상의 범위 산정방법(대법원 1997.4.22, 96누 11129)

회원제 골프장용 부동산에 대하여만 취득세를 중과하도록 하고 있는 관계법령의 취지와 그 규정내용에 비추어보면, 골프장업자가 회원제 골프장과 일반 골프장을 동시에 경영하는 경우 비록 체육시설의설치·이용에관한법률시행령 규정에 따라 회원제 골프장 시설로 등록된 건물 및 건축물이라 하더라도 실제로는 회원제 골프장과 일반골프장의 공동시설로 사용되고 있다면 그 시설 전부가 중과세 대상에 해당하는 것이 아니라 그 실제 용도에 따라 중과세 대상과 일반과세 대상으로 안분하여야 한다(회원제 골프장과 일반골프장의 공동시설로 이용되고 있는 클럽하우스, 수위실, 클럽하우스 건물비품, 주차장, 오수처리장, 테니스장, 정화조, 보일러, 소화물 승강기, 태양열 시설, 저수지 등의 취득비용에 대하여 회원제 골프장과 일반골프장의 등록면적에 의하여 안분하여 그 중 회원제 골프장 부분에 상응하는 부분만큼에 대하여만 취득세를 중과하여야 한다).

(사) 증액경정처분시 당초 처분의
흡수·소멸 여부

대법원판결(1999.9.3, 97누2245)에서 과세표준과 세액을 증액하는 경정처분이 있는 경우 그 경정처분은 당초처분을 그대로 둔 채 당초처분에서의 과세표준과 세액을 초과하는 부분만을 추가 확정하려는 처분이 아니고, 재조사에 의하여 판명된 결과에 따라서 당초처분에서의 과세표준과 세액을 포함시켜 전체로서의 과세표준과 세액을 결정하는 것이므로, 증액경정처분이 되면 먼저 된 당초처분은 증액경정처분에 흡수되어 당연히 소멸하고 오직 증액경정처분만이 쟁송의 대상이 된다 할 것이나, 토지의 승계취득에 대한 취득세는 건축물의 취득 또는 지목변경에 의한 간주취득에 대한 취득세와는 과세대상 및 과세단위를 달리하는 것이므로, 제2차 처분으로써 건축물의 취득 또는 지목변경에 의한 간주취득 등에 관한 취득세 과세표준 및 세액을 증액하여 추정하였다 하더라도 제1차 처분중 토지의 승계취득에 관한 취득세 과세표준 및 세액을 증액하지 아니한 이상, 제2차 처분이 제1차 처분 중 토지의 승계취득에 대한 취득세 부과처분 부분까지 포함하여 증액하는 경정처분이라고 할 수 없다 할 것이고, 따라서 제1차 처분 중 토지의 승계취득에 대한 취득세 부과처분 부분은 제2차 처분에 흡수, 소멸되는 것이 아니라 이 부분에 한해서 제2차 처분과는 별도로 독립한 처분으로 남게된다 라고 판시하고 있는 바, 일반적인 경우에는, 증액경정 처분시 재조사에 의하여 당초처분의 과세표준과 세액을

포함시켜 전체로서 증액 경정처분을 하므로 당초처분은 증액 경정처분에 흡수되어 소멸되므로 당초 처분후 불복구제기간(90일)이 경과하였다 할지라도 증액경정처분이 있는 날로부터 90일 이내에 당해처분 전반에 대하여 이의신청 등 불복구제를 받을 수 있다고 할 것이다. 그러나 골프장에 대한 취득세 부과처분에서와 같이 토지계정(토지의 승계취득)에 대한 취득세 부과와 건물취득 및 지목변경에 따른 간주취득에 대한 취득세 부과는 과세대상과 과세단위를 달리할 뿐만 아니라 조세채무의 각 성립시기를 달리하므로 양 처분은 별개 독립한 처분으로 보아야 할 것이므로, 증액경정 처분시 당초 처분의 과세대상인 토지계정 또는 건물계정 중 일부를 포함시키지 아니한 경우에는 당초 처분 중 경정처분에 포함되지 아니한 과세대상은 증액경정처분에 흡수·소멸되는 것이 아니라 독립된 처분으로 남게된다. 예컨대, 당초 처분시에는 골프장의 토지계정(토지의 승계취득)에 대한 취득세 과세처분을 하였으나, 증액경정 처분시에는 당해 골프장의 건물계정 및 토지지목변경에 의한 간주취득에 대한 취득세 부과처분을 하였다면, 증액경정처분의 과세대상에 토지계정이 포함되어 있지 아니하므로 토지계정에 대한 당초처분은 증액경정처분에 흡수·소멸되지 아니하고 독립된 처분으로 남게된다고 하겠다. 그러므로 토지계정 등에 대한 당초처분후 불복청구기간(90일)이 경과하여, 증액경정처분에 대한 불복청구시 당초처분의 토지계정분을 포함하여 취득세 부과처분의 취소를 구하

<사 레>

구 지방세법 제110조의3 제2항 제14호 소정의 “관광단지개발사업을 위하여 취득하는 토지 및 그 정착물”의 의미(대법원 1994.2.25, 93누 10361)

【판결요지】

구 지방세법(1991.12.14. 법률 제4415호로 개정되기 전의 것) 제110조의3제2항 제14호 소정의 취득세 면제대상인 “관광진흥법에 의한 사업시행자가 관광단지개발사업을 위하여 취득하는 토지 및 그 정착물”이라 함은 관광단지개발사업시행자가 당초 관광단지에 편입하기 위하여 취득하는 토지 및 정착물은 물론 개개의 관광시설 등을 조성하는 과정에서 취득하는 토지 및 정착물도 포함하는 것이다.

게 되면 증액경정처분에 포함되지 아니한 당초처분중 토지계정분은 불복청구기간(90일)을 경과하여 확정력이 발생하였으므로 재송(행정소송)의 대상이 되지 아니하므로 각하처분을 받게된다고 하겠다.

(아) 취득세 과세 제외대상

골프장을 조성하면서 인근마을에 시공한 수로공사 및 농로교량 교체공사비와 목장

이전비용, 가축피해보상비, 홍수피해보상비, 농작물피해보상비, 국유재산 대부료 등은 지장물 이전 및 피해 등의 보상비 혹은 기부금적 성격으로 지급한 것으로 골프장용 토지 자체의 취득가격으로 지급한 것이 아니므로 취득세 과세대상에 해당되지 아니하고, 방카정리기가 칼구리 모양의 단순한 도구에 불과하다면 이도 취득세 과세대상에 해당되지 아니한다고 하겠다.

