



서 울 고 등 법 원

제 8 - 3 행 정 부

판 결

사 건 2024누55497 지역자원시설세부과처분 취소
원고, 항소인 A 주식회사
소송대리인 법무법인 ○○ 담당변호사 정○
피고, 피항소인 ○○군수
소송대리인 법무법인 ○○ 담당변호사 이○○
제 1 심 판 결 의정부지방법원 2024. 7. 23. 선고 2022구합11892 판결
변 론 종 결 2025. 3. 21.
판 결 선 고 2025. 4. 18.

주 문

1. 제1심판결 중 아래에서 취소를 명하는 부분에 해당하는 원고 패소 부분을 취소한다.
피고가 2021. 2. 9. 원고에 대하여 한 지역자원시설세 23,189,540원의 부과처분 중 18,069,100원을 초과하는 부분을 취소한다.
2. 원고의 나머지 항소를 기각한다.
3. 소송 총비용 중 80%는 원고가, 나머지는 피고가 각 부담한다.



청구취지 및 항소취지

제1심판결을 취소한다. 피고가 2021. 2. 9. 원고에 대하여 한 지역자원시설세 23,189,540원의 부과처분을 취소한다.

이 유

1. 처분의 경위

가. 원고는 부동산 개발업 및 시행업, 골프장업 등을 목적으로 2007. 7. 4. 설립된 회사로, ○○도 ○○군 B 소재 C 골프장(이하 '이 사건 골프장'이라 한다)을 운영하고 있다.

나. ○○군은 2020. 9. 23.부터 2020. 10. 5.까지 관내 골프장 지하수 사용에 대한 지역자원시설세 과세누락 일제조사를 실시하였고, 조사결과 이 사건 골프장의 경우 계량기 작동불량으로 실제 지하수 사용량을 검증할 수 없다는 사실을 확인하였다.

다. 피고는 2020. 10. 16. 원고에게 '채수된 지하수사용량은 채수공에 연결된 채수계량기로 확인하여야 하나 계량기 교체(고장) 등의 지하수 관리대장이 없어 사용량 검증이 불가하여 관계법령에 따라 1일 최대 채수가능량에 사용일을 곱하여 산출한 지역자원시설세 23,189,540원(귀속년도: 2015. 10.~2018. 12.)을 부과할 예정이다.'는 취지의 과세 예고통지를 하였다.

라. 원고는 2020. 12. 1. ○○도지사에게 과세전적부심사를 청구하였으나, ○○도지사는 2021. 1. 27. 이를 채택하지 않는다는 결정을 하였다. 이후 피고는 2021. 2. 9. 원고에 대하여 지방세법 제147조 및 ○○도 도세 조례(2016. 5. 17. ○○도조례 제5195호로 개정된 것, 이하 위 조례를 '이 사건 조례'라 한다) 제14조 제4항(이하 위 조항을 '이 사



건 조례조항'이라 한다)에 따라 1일 최대 채수가능량에 사용일수를 곱하여 산출한 양을 기준으로 지역자원시설세 23,189,540원을 부과·고지하였다(이하 '이 사건 처분'이라 한다).

마. 이 사건 처분에서 부과·고지한 지역자원시설세 23,189,540원의 구체적 산정 내역은 아래 표와 같이 2015. 10.부터 2018. 12. 31.까지 이 사건 골프장의 1일 최대 채수가능량에 사용일을 곱하여 산정한 합계 1,327,066m³에서 원고가 위 기간 동안 사용하였다고 신고한 지하수 사용량 합계 167,589m³를 공제한 1,159,477m³에 지방세법 제146조 제1항 제2호 다목에 따른 세율 20원을 곱하여 산정한 것이다.

(표 1)

(단위: m³)

구분	1일 최대 채수량(m ³)	2015.10.~ 12.(92일)	2016년 (365일)	2017년 (365일)	2018년 (365일)	합계
집수정1	470	43,240	171,550	171,550	171,550	557,890
집수정2	648	59,616	236,520	236,520	236,520	769,176
						1,327,066

바. 원고는 2021. 4. 15. 이 사건 처분에 불복하여 조세심판청구를 하였으나, 2022. 4. 6. 기각 결정을 받았다.

[인정 근거] 다툼 없는 사실, 갑 제1 내지 4호증의 각 기재, 변론 전체의 취지

2. 관계 법령

별지 기재와 같다.

3. 이 사건 처분의 적법 여부

가. 원고의 주장 요지

1) 지방세법은 지역자원시설세의 부과·징수에 필요한 사항만을 조례에 위임하였을 뿐 사실상 세액계산의 기초가 되는 과세표준을 정하는 방법까지 위임하지 않았다. 그



런데 이 사건 처분의 근거가 된 이 사건 조례조항은 사실상 세액계산의 기초가 되는 과세표준을 정함으로써 지방세법의 위임범위를 일탈하였다. 구체적으로 보면, 과세표준의 산정과 관련하여 지방세법 제146조 제1항 제2호 다목은 '채수된 온천수 외의 물'을 기준으로 하여야 한다고 규정하여 실제 채수된 물의 양을 기준으로 삼도록 하고 있다. 그럼에도 이 사건 조례조항은 '1일 최대 채수가능량×사용일'을 과세표준으로 정하고 있는바, 이는 실제 사용량을 기준으로 지역자원시설세를 부과해야 한다는 지방세법의 원칙과 위임범위를 벗어나 하위 법령인 조례에서 과세표준을 임의로 정한 것이다. 결국 이 사건 조례조항은 지방세법의 위임범위를 일탈하여 무효이고, 무효인 이 사건 조례조항에 근거한 이 사건 처분은 위법하다.

2) 이 사건 조례조항이 과세의 형평에 반하여 지하수를 채수하는 자의 재산권을 과도하게 제한하는 등 과잉금지원칙에 위반되어 무효이고, 무효인 이 사건 조례조항에 기초한 이 사건 처분 역시 효력이 없거나 위법하다.

3) 이 사건 처분 중 2015. 10.경부터 2016. 5. 16.까지의 사용량을 1일 최대 채수가능량을 기준으로 사용량을 산출하여 지역자원시설세를 부과한 부분은 이 사건 조례조항의 시행 이전 기간에 대한 것으로서 소급과세금지원칙에 위반되어 위법하다.

4) 피고가 실제로 채수된 지하수의 사용량에 관한 증명책임을 다하지 않았다.

나. 판단

1) 관계 법령의 규정

가) 지방세법은 지하수를 이용하기 위하여 채수하는 자를 특정자원분 지역자원시설세 납부의무자로 보고(제143조 제1호 나목), 채수된 지하수의 사용량을 기준으로 과세표준과 세율을 정하고 있다(제146조 제1항 제2호). 한편, 특정자원분 지역자원시설



세를 원칙적으로 신고납부의 방법으로 징수하되, 지하수에 대한 지역자원시설세의 경우 조례로 정하는 바에 따라 보통징수의 방법으로 징수할 수 있음을 정하면서(제147조 제1항 제1호), 그 부과·징수에 필요한 사항은 해당 지방자치단체의 조례로 정하는 바에 따른다고 규정하고 있다(제147조 제6항).

나) 그 위임에 따른 이 사건 조례는 특정 기간에 지하수를 채수하는 자에 대해서는 지역자원시설세를 보통징수의 방법으로 징수한다고 규정하고(제14조 제2항), 과세표준과 세율은 지방세법과 같이 채수된 지하수의 사용량을 기준으로 정하도록 하고 있다(제13조, 제14조 제3항). 특히 이 사건 조례조항은 채수된 지하수의 사용량을 채수공에 연결된 채수계량기로 확인하되, 채수계량기를 설치하지 아니하거나 고장·파손 등으로 지하수 사용량을 확인할 수 없을 때에는 1일 최대 채수가능량에 사용일을 곱하여 산출한 양을 기준으로 하도록 정하고 있다.

2) 이 사건 조례조항의 위임범위 한계 일탈 여부

가) 특정 사안과 관련하여 법령에서 조례에 위임을 한 경우 조례가 위임의 한계를 준수하고 있는지 여부를 판단할 때는 해당 법령 규정의 입법 목적과 규정 내용, 규정의 체계, 다른 규정과의 관계 등을 종합적으로 살펴야 하고, 수권 규정에서 사용하고 있는 용어의 의미를 넘어 그 범위를 확장하거나 축소하여 위임 내용을 구체화하는 단계를 벗어나 새로운 입법을 하였는지 여부 등도 아울러 고려하여야 한다(대법원 2021. 4. 8. 선고 2015두38788 판결, 대법원 2018. 8. 30. 선고 2017두56193 판결 등 참조).

한편, 어느 조례가 당해 법령의 해석상 가능한 것을 명시한 것에 지나지 아니하거나 당해 법령 조항의 취지에 근거하여 이를 구체화하기 위한 것인 때에는 위임 범위를 벗어난 것으로 볼 수 없다(대법원 2019. 10. 31. 선고 2013두5845 판결 등 참조).



나) 관계 법령, 이 사건 조례의 규정 내용과 체계를 위 법리에 비추어 살펴보면, 이 사건 조례조항이 지방세법의 위임범위를 벗어났다고 볼 수 없다. 구체적인 이유는 아래와 같다.

(1) 지방세법 제146조 제1항 제2호는 채수된 지하수의 사용량을 기준으로 과세표준과 세율을 정하고 있다. 그러나 계량기 미설치, 파손 등으로 실제로 채수된 지하수의 사용량을 확인할 수 없는 경우를 상정할 수 있고, 이때는 지하수 사용량을 일정한 기준에 따라 추산할 수밖에 없다. 지방세법상 이러한 추산에 의한 지역자원시설세 부과를 금지하는 규정은 존재하지 않는다.

(2) 이 사건 조례조항은 채수된 지하수의 사용량을 기준으로 과세표준과 세율을 정한다는 지방세법의 원칙을 변경하는 것이 아니라, 그 원칙에 따르면서 다만 채수 계량기 고장 등으로 실제 채수된 지하수의 사용량을 확인할 수 없을 때 과세표준과 세율을 정하는 보조적인 기준을 설정하고 있다. 이는 지역자원시설세 부과·징수에 관한 지방세법의 위임 내용을 구체화하는 것이지 원고 주장과 같이 과세표준을 임의로 창설한 것이 아니다.

(3) ○○특별자치도 도세 조례 제34조 제3항 또한 이 사건 조례조항과 마찬가지로 지하수 사용량을 확인할 수 없는 때에는 1일 최대 채수가능량에 사용일을 곱하여 산출한 양을 기준으로 하도록 정하고 있다. 다만 ○○특별자치도 도세 조례 제34조 제5항¹⁾은 도지사에게 채수계량기 설치상태를 점검할 의무를 부과하고 있는데, 원고는 이

1) ○○특별자치도 도세 조례
제34조(부과·징수)

③ 제35조의2 제1항 각호에 따른 과세표준이 되는 지하수의 사용량은 채수공에 연결된 채수계량기로 확인하되, 채수계량기를 설치하지 아니하여 지하수 사용량을 확인할 수 없는 때에는 1일 최대 채수가능량에 사용일을 곱하여 산출한 양을 기준으로 한다.

④ 지하수를 채수하여 먹는 물로 제조·판매하거나 목욕용수로 이용하려는 자는 채수공과 연결되는 채수관에 사용량을 확인할 수 있는 채수계량기를 설치하고 도지사에게 신고하여야 한다.



사건 조례에도 같은 취지의 규정이 있었다면 원고가 채수계량기 고장 사실을 알 수 있었을 것인바, 이 사건 조례에는 지방세법의 위임범위를 벗어난 규정의 불비가 있다는 취지로도 주장한다. 그러나 채수계량기 관리·점검의 책임을 누구에게 지울 것인지 여부는 지역자원시설세 부과·징수에 관한 부수적인 사항에 불과하므로, 이 사건 조례에서 그 책임을 피고에게 부여하는 규정을 두지 않았다고 하여 이 사건 조례에 원고가 주장하는 위법이 있다고 볼 수 없다.

(4) 지방세법의 위임에 따른 이 사건 조례조항은 채수계량기 미설치, 고장 등으로 실제 채수된 지하수 사용량을 확인할 수 없는 경우에 1일 최대 채수가능량을 기준으로 그 사용량을 추정하도록 정하고 있는바, 채수계량기 미설치, 고장 등으로 실제 채수된 지하수 사용량을 확인할 수 없는 경우에 지역자원시설세를 부과하지 않거나 실제 사용량보다 적게 부과한다면 채수된 지하수의 사용량을 기준으로 지역자원시설세 과세표준과 세율을 정한다는 지방세법상 원칙의 유지가 어려울 뿐만 아니라 임의로 채수계량기를 설치하지 않거나 이미 설치된 채수계량기의 고장·파손을 방치하는 경우가 발생하는 등 이를 악용하는 사례가 발생할 수 있으므로, 위와 같은 경우 1일 최대 채수가능량을 기준으로 지역자원시설세를 부과하는 것이 불합리하다고 보기 어렵다.

3) 이 사건 조례조항의 과잉금지원칙 위반 여부

가) 재산권을 포함한 기본권은 헌법 제37조 제2항에 따라 국가안전보장·질서유지 또는 공공복리를 위하여 필요한 경우에 한하여 법률로써 제한할 수 있으나, 입법 목적을 달성하기 위하여 필요한 최소한도에 그쳐야 하고 보호되는 공익과 침해되는 사익 사이에 적정한 균형관계를 이루어야 한다(대법원 2022. 1. 27. 선고 2019두59851

⑤ 제4항에 따라 신고를 받은 도지사는 채수계량기 설치상태를 검사하고 분기별 1회 이상 그 상태를 점검하여야 한다.



판결 참조).

나) 살피건대, 앞서 인정한 사실에 더하여 앞서 든 증거에 변론 전체의 취지를 종합하여 알 수 있는 다음과 같은 사정들에 비추어 보면, 이 사건 조례조항이 과잉금지 원칙에 반하여 지하수 채수자의 재산권을 과도하게 제한한다고 보기는 어렵다.

(1) 이 사건 조례조항은 채수계량기 미설치, 고장·파손 등으로 실제 채수된 지하수 사용량을 확인할 수 없는 경우에 1일 최대 채수가능량을 기준으로 그 사용량을 추정하도록 정하고 있는바, 이는 앞서 본 바와 같이 채수계량기 미설치, 고장·파손 등으로 실제 채수된 지하수 사용량을 확인할 수 없는 경우에 지역자원시설세를 부과하지 않거나 실제 사용량보다 적게 부과한다면 채수된 지하수의 사용량을 기준으로 지역자원시설세 과세표준과 세율을 정한다는 지방세법의 원칙의 유지가 어려워지고, 이를 악용하는 사례가 발생하는 것을 방지하기 위하여 규정된 것으로써, 지역의 부존자원 보호·보전 등에 필요한 재원을 확보하고자 하는 지역자원시설세의 입법목적에 부합하므로, 그 목적의 정당성이 인정되고, 위와 같은 추산 방법은 이러한 목적을 달성하는 데 적합한 수단이라고 할 것이다.

(2) 실제 지하수 채수량을 확인할 수 없는 경우에 지역자원시설세를 부과하지 않거나 실제 채수량보다 적게 부과한다면 채수된 지하수의 사용량을 기준으로 지역자원시설세 과세표준과 세율을 정한다는 지방세법의 원칙에 반하고, 임의로 채수계량기를 설치하지 않거나 이미 설치된 채수계량기의 고장·파손을 방치하는 경우가 있을 수 있으며, 심지어 의도적으로 채수계량기의 고장·파손을 일으키는 등 이를 악용하는 사례가 발생할 수 있는데, 이러한 경우 지방자치단체로서는 실제 지하수 채수량을 확인하는 것이 사실상 불가능하여 이를 예방할 조치를 취할 필요가 있고, 지하수를 채수하는



모든 경우에 1일 최대 채수가능량을 적용하는 것이 아니라 채수계량기의 미설치, 고장·파손 등의 특별한 사정이 있는 경우에만 부득이하게 1일 최대 채수가능량을 기준으로 하는 것이며, 납세의무자로서는 채수계량기를 적절히 설치·관리함으로써 위와 같은 추정 규정을 적용받지 않을 수 있고, 이 사건 조례조항에 따른 지역자원시설세 부과 위와 같은 공익과 비교하여 지하수 채수자의 이익을 과도하게 침해한다고 볼 수 없으므로, 이 사건 조례조항은 침해의 최소성 및 법익의 균형성도 충족한다.

4) 소급과세금지원칙 위반 여부

가) 관련 법리

(1) 조세법률불소급의 원칙 또는 소급과세금지의 원칙이란 조세법령의 제정 또는 개정이나 과세관청의 법령에 대한 해석 또는 처리지침의 변경이 있는 경우 그 효력 발생 전에 종결한 과세요건사실에 대하여 당해 법령 등을 적용할 수 없다는 것이고(대법원 2009. 10. 29. 선고 2008두2736 판결, 대법원 2013. 12. 12. 선고 2013두16531 판결 등 참조), 경과규정을 두지 아니한 이상 다른 특별한 사정이 없는 한 법률불소급의 원칙상 개정 전후의 조례 중에서 납세의무가 성립한 당시에 시행되는 조례를 적용하여야 한다(대법원 2010. 11. 11. 선고 2008두5773 판결 등 참조).

(2) 조세법률주의의 원칙상 과세요건이나 비과세요건 또는 조세감면요건을 막론하고 조세법규의 해석은 특별한 사정이 없는 한 법문대로 해석할 것이고 합리적 이유 없이 확장해석하거나 유추해석하는 것은 허용되지 아니한다(대법원 2009. 8. 20. 선고 2008두11372 판결 등 참조).

나) 구체적 판단

위 법리에 비추어 이 사건에 관하여 보건대, 앞서 인정한 사실에 앞서 든 증거들



및 변론 전체의 취지를 더하여 알 수 있는 다음과 같은 사정들을 종합하여 보면, 이 사건 처분 중 이 사건 조례조항이 시행되기 이전에 납세의무가 성립한 2015. 10.부터 2016. 5. 16.까지의 사용량에 대하여 피고가 이 사건 조례조항을 적용하여 1일 최대 채수가능량을 기준으로 사용량을 추산하여 지역자원시설세를 부과한 부분은 조세법령불소급의 원칙 또는 소급과세금지원칙에 반하여 위법하므로, 해당 부분은 취소되어야 한다.

(1) 지방세기본법 제34조 제1항 제10호 나목에 의하면 지하수에 대한 지역자원 시설세를 납부할 의무는 지하수를 채수하는 때에 성립한다.

(2) 구 ○○도 도세 조례(2016. 5. 17. ○○도조례 제5195호로 개정되기 전의 것, 이하 '이 사건 개정 전 조례'라 한다) 제18조 제3항은 "제17조에서 정하는 과세표준이 되는 채수된 지하수의 사용량은 제1항에 따른 해당 기분의 납기가 있는 달의 1일 현재의 지하수 사용량으로 한다. 이 경우 지하수 사용량은 채수공에 연결된 채수계량기로 확인하되, 채수계량기를 설치하지 아니하여 지하수 사용량을 확인할 수 없는 때에는 1일 최대 채수가능량에 사용일을 곱하여 산출한 양을 기준으로 한다."고 규정하고 있었는데, 2016. 5. 17. ○○도조례 제5195호로 전부개정 및 시행된 이 사건 조례의 이 사건 조례조항은 "채수된 지하수의 사용량은 채수공에 연결된 채수계량기로 확인하되, 채수계량기를 설치하지 아니하거나 고장·파손 등으로 지하수 사용량을 확인할 수 없는 때에는 1일 최대 채수가능량에 사용일을 곱하여 산출한 양을 기준으로 한다."고 규정하여, '채수계량기를 설치하지 아니한 경우' 외에 '고장·파손 등'의 경우에도 1일 최대 채수가능량을 기준으로 사용량을 산출하도록 규정하였다. 그리고 위와 같이 전부개정된 이 사건 조례의 부칙 제1조(시행일)는 "이 조례는 공포한 날부터 시행한다."고 규정하고, 제2조(일반적 경과조치)는 "이 조례 시행 당시 종전의 규정에 따라 납세의무가 성립하여 부과하였거나 부과하여야



할 도세에 관하여는 종전의 규정에 따른다."고 규정하고 있다.

(3) 소급과세금지의 원칙에 따라 조세법령 적용은 납세의무 성립 당시의 법령을 적용하여야 하고 별도의 소급 적용 규정이 없는 한 개정 법령을 소급 적용할 수 없는데, 개정된 이 사건 조례 부칙 제1조, 제2조에 따르면 이 사건 조례는 2016. 5. 17.부터 시행하되 그 시행 당시 종전의 규정에 따라 부과하였거나 부과하여야 할 도세에 대해서는 종전의 규정에 따른다고 규정하는바, 개정 조례인 이 사건 조례에 별도의 소급 적용 규정이 없는 이상 이 사건 조례 시행 이전인 2015. 10.부터 2016. 5. 16.까지 납세의무가 성립한 지역자원시설세 부분에 대하여 위 개정 조례를 적용할 수는 없다.

(4) 조세법규의 해석은 특별한 사정이 없는 한 법문대로 해석하여야 하는데, 이 사건 개정 전 조례 제18조 제3항은 1일 최대 채수가능량 적용대상으로 '채수계량기 미설치'만을 규정하여 이 사건 조례조항과 같이 '고장·파손 등'은 별도로 규율하지 않고 있었고, 이 사건 개정 전 조례는 (먹는 물 또는 목용용수를 제외하고) 채수계량기 설치·관리 의무에 관하여 별다른 규정을 두고 있지도 않았는바(이는 이 사건 조례 역시 마찬가지이다), 이 사건 개정 전 조례 제18조 제3항의 형식, 내용 및 체계 등에 비추어 볼 때 '채수계량기를 설치하지 아니하여 지하수 사용량을 확인할 수 없는 때'에 채수계량기 고장·파손 등을 포함시켜 실제 채수량이 어느 정도인지 불문하고 1일 최대 채수가능량을 기준으로 지역자원시설세를 부과한다면, 채수계량기의 고장·파손 등 사실을 알지 못한 채 기존대로 지하수를 채수한 자에게 불측의 손해를 입힐 가능성이 있어 법적 안정성과 예측가능성을 해치며, 위와 같이 해석할만한 아무런 합리적인 근거를 찾을 수 없다.

5) 실제 채수된 사용량에 관한 증명책임의 이행 여부



가) 원고는, 피고가 실제로 채수된 지하수의 사용량에 관한 증명책임을 다하지 않았다는 취지로도 주장한다.

과세처분의 위법을 이유로 그 취소를 구하는 행정소송에 있어서 과세처분의 적법성 및 과세요건사실의 존재에 관하여는 원칙적으로 과세관청인 피고가 그 증명책임을 부담하나, 경험칙상 이례에 속하는 특별한 사정의 존재는 납세의무자인 원고에게 그 증명책임 내지는 증명의 필요가 돌아간다(대법원 1990. 2. 13. 선고 89누2851 판결 등 참조).

그런데 앞서 본 바와 같이 이 사건 조례조항이 위임한계를 일탈하는 등 위법하다고 보기 어려운 이상 피고가 원고가 운영하는 이 사건 골프장의 채수계량기 작동불량으로 실제 채수된 지하수의 사용량을 확인할 수 없다는 이유로 이 사건 조례조항에 따라 1일 최대 채수가능량을 기준으로 그 사용량을 추정하여 이 사건 처분을 한 것은 일응 적법하다고 볼 수 있고, 실제 채수된 지하수의 사용량이 1일 최대 채수가능량에 미치지 못한다는 등의 특별한 사정은 원고가 증명할 필요가 있다고 보아야 하는데, 이러한 특별한 사정을 인정할 증거가 없다. 따라서 원고의 위 주장은 받아들이지 않는다.

나) 원고는, 이 사건 골프장의 집수정1, 2호에서 채수한 지하수는 모두 배수지로 송수되어 관리되고, 봄, 가을 가뭄 시기에는 골프장 코스 소재 연못(pond)에 담수되어 있는 물까지 배수지로 송수되어 채수된 지하수와 함께 스프링클러 관수시스템을 통해 골프장 관리에 사용되므로, 위와 같이 집수정1, 2호에서 채수된 지하수는 원고 내부의 SK통제 서버에 기록된 관수량보다 적을 수밖에 없고, 겨울에는 동파를 우려하여 골프장에서 물을 사용하지 않으므로, 원고가 피고에게 2015. 10.부터 2018. 12.까지 지하수 채수량으로 신고한 196,574m³는 실제 채수량에 부합한다는 취지로 주장한다.



그러나 ① 피고가 2020. 9.경 관내 골프장 지하수 사용량에 대하여 지역자원시설세 과세누락 일제조사를 한 후 이 사건 골프장의 경우 계량기 작동불량으로 실제 지하수 사용량을 검증할 수 없다는 사실을 확인하고 과세예고통지를 거쳐 이 사건 조례 조항에 따라 2021. 2. 9. 원고에게 2015. 10.부터 2018. 12.까지 기간에 대하여 1일 최대 채수가능량에 사용일수를 곱하여 산출한 양에서 원고가 기존에 신고한 채수량을 제외한 양을 기준으로 지역자원시설세 23,189,540원을 부과하는 이 사건 처분을 한 점, ② 원고는 위와 같은 지역자원시설세 부과과정 및 그 이후 제1심 법원에 이르기까지 수년간 계량기 작동 불량 사실을 다투지 않았을 뿐만 아니라 2015. 10.부터 2018. 12.까지 지하수 채수량으로 신고한 167,589m³가 정당하게 산정된 것이라는 근거를 제시하지 않다가 뒤늦게 이 법원에 이르러 위와 같이 신고한 사용량이 196,574m³이고 실제 사용량이라고 주장하고 있는 점, ③ 이 사건 골프장의 지하수 채수 및 관리 계통이 원고의 주장과 같다고 하더라도, 골프장의 특성상 코스 소재 연못에는 항상 일정량의 물이 유지되어야 하므로, 봄, 가을 가뭄시기에 연못에 담수되어 있는 물이 채수된 지하수를 대체할 정도에 이른다고 보기는 어려운 점, ④ 그 외에 원고가 제출하고 있는 관개용수 실 관수량 집계 자료 등은 원고가 작성하여 제출한 것으로서 위 기간 동안 집수정1, 2호에서 실제 채수한 지하수 사용량을 나타내는 객관적인 자료라고 보기 어려운 점 등에 비추어 보면, 갑 제5 내지 9호증을 포함하여 원고가 제출한 증거들만으로는 원고가 피고에게 2015. 10.부터 2018. 12.까지 지하수 채수량으로 신고한 양이 196,574 m³이라거나 이러한 수량이 실제 채수량에 부합한다고 인정하기는 어렵고, 달리 이를 인정할 증거가 없다. 따라서 원고의 위 주장도 받아들이지 않는다.

6) 소결론 (정당세액의 계산)



가) 과세처분취소소송의 심판대상은 과세표준과 세액이 객관적으로 존재하는지 여부에 있으므로 당사자는 사실심 변론종결 시까지 객관적인 조세채무액을 뒷받침하는 주장과 자료를 제출할 수 있고, 이러한 자료에 의하여 산출된 정당한 과세표준과 세액이 부과처분에 의하여 인정된 과세표준과 세액에 미달하는 때에는 과세처분 중 정당한 세액을 초과하는 부분만 취소하여야 한다(대법원 1993. 9. 10. 선고 93누12718 판결 등 참조).

나) 앞서 본 바와 같이 이 사건 처분 중 2015. 10.부터 2016. 5. 17.까지 채수한 지하수에 대한 지역자원시설세 부분에 대하여는 소급과세금지원칙에 따라 이 사건 조례조항이 적용될 수 없는바, 을 제1호증의 1, 2의 각 기재 및 변론 전체의 취지에 의하면, 이 사건 조례조항에 따라 원고가 2016. 5. 18.부터 2018. 12.까지 채수한 지하수에 대한 지역자원시설세의 정당한 세액은 18,069,100원[= 2016. 5. 18.부터 2018. 12. 31.까지 1일 최대 채수량을 기준으로 산정한 지역자원시설세 21,420,880원(= 1일 최대 채수량 1,118 m^3 ²⁾ $\times$ 958일 $\times$ 20원) - 위 기간 동안 원고가 신고한 지하수 사용량에 기한 지역자원시설세 3,351,780원(= 167,589 m^3 ³⁾ $\times$ 20원)]임이 인정된다. 따라서 이 사건 처분 중 위 정당한 세액에 해당하는 금액을 초과하는 부분은 위법하므로 취소되어야 한다.

4. 결론

그렇다면 원고의 청구는 위 인정범위 내에서 이유 있어 이를 인용하고, 나머지 청구는 이유 없어 이를 기각하여야 한다. 제1심판결 중 이와 결론을 일부 달리한 부분은

2) 을 제1호증의 1, 2의 각 기재에 의하면, 원고는 2012. 3. 27. 이 사건 골프장 내에 있는 ○○ ○○군 D에 1일 양수능력 648 m^3 상당의 지하수 양수시설에 대한 준공확인을 받고, 2012. 8. 9. 이 사건 골프장 내에 있는 ○○ ○○군 E에 1일 양수능력 470 m^3 상당의 지하수 양수시설에 대한 준공확인을 받은 사실이 인정된다.

3) 원고가 위 기간 동안 사용한 것으로 신고한 지하수 양이다[2024. 11. 5.자 피고 준비서면 2면 (표 2) 참조].



본 판결문은 판결서 인터넷열람 사이트에서 열람·출력되었습니다. 본 판결문을 이용하여 사건관계인의 명예나 생활의 평온을 해하는 행위는 관련 법령에 따라 금지됩니다. 비실명처리일자 : 2025-05-09

부당하므로, 원고의 항소를 일부 받아들여 이를 취소하고, 이 사건 처분 중 위 정당세액을 초과하는 부분을 취소하며, 원고의 나머지 항소는 이유 없어 이를 기각한다.

재판장 판사 이○○

판사 정○○

판사 조○○



별지

관계 법령

■ 지방세기본법(2015. 5. 18. 법률 제13293호로 개정된 것)

제20조(해석의 기준 등)

- ① 이 법 또는 지방세관계법을 해석·적용할 때에는 과세의 형평과 해당 조항의 합목적성에 비추어 납세자의 재산권이 부당하게 침해되지 아니하도록 하여야 한다.
- ② 지방세를 납부할 의무(이 법 또는 지방세관계법에 징수의무자가 따로 규정되어 있는 지방세의 경우에는 이를 징수하여 납부할 의무를 말한다. 이하 같다)가 성립된 소득·수익·재산·행위 또는 거래에 대하여는 그 성립 후의 새로운 법에 따라 소급하여 과세하지 아니한다.
- ③ 이 법 및 지방세관계법의 해석 또는 지방세 행정의 관행이 일반적으로 납세자에게 받아들여진 후에는 그 해석 또는 관행에 따른 행위 또는 계산은 정당한 것으로 보며 새로운 해석 또는 관행에 따라 소급하여 과세되지 아니한다.

제34조(납세의무의 성립시기)

- ① 지방세를 납부할 의무는 다음 각 호의 시기에 성립한다.

10. 지역자원시설세

나. 지하수: 지하수를 채수(채수)하는 때

■ 지방세법

제141조(목적)

지역자원시설세는 지역의 부존자원 보호·보전, 환경보호·개선, 안전·생활편의시설 설치 등 주민생활환경 개선사업 및 지역개발사업에 필요한 재원을 확보하고 소방사무에 소요되는 제반비용에 충당하기 위하여 부과한다.

제143조(납세의무자)

지역자원시설세의 납부의무자는 다음 각 호와 같다.

1. 특정자원분 지역자원시설세의 납세의무자: 다음 각 목의 자

나. 지하수: 지하수를 이용하기 위하여 채수하는 자

제146조(과세표준과 세율)

- ① 특정자원분 지역자원시설세의 과세표준과 표준세율은 다음 각 호와 같다.



2. 지하수

가. 먹는 물로 판매하기 위하여 채수된 물: 세제곱미터당 200원

나. 목욕용수로 이용하기 위하여 채수된 온천수: 세제곱미터당 100원

다. 가목 및 나목 외의 용도로 이용하거나 목욕용수로 이용하기 위하여 채수된 온천수 외의 물: 세제곱미터당 20원

- ⑤ 지방자치단체의 장은 조례로 정하는 바에 따라 지역자원시설세의 세율을 제1항부터 제3항까지의 규정에 따른 표준세율의 100분의 50의 범위에서 가감할 수 있다. 다만, 제2항 제2호 및 제3호는 세율을 가감할 수 없다.

제147조(부과·징수)

- ① 특정자원분 지역자원시설세 및 특정시설분 지역자원시설세의 납기와 징수방법은 다음 각 호에서 정하는 바와 같다.

1. 특정자원분 지역자원시설세 및 특정시설분 지역자원시설세는 신고납부의 방법으로 징수한다. 다만, 제146조 제1항 제2호에 따른 지하수에 대한 지역자원시설세의 경우 조례로 정하는 바에 따라 보통징수의 방법으로 징수할 수 있다.
2. 제1호 본문에 따라 지역자원시설세를 신고납부하는 경우 납세의무자는 제146조에 따라 산출한 세액(이하 이 조에서 "산출세액"이라 한다)을 납세지를 관할하는 지방자치단체의 장에게 조례로 정하는 바에 따라 신고하고 납부하여야 한다.
3. 납세의무자가 제2호에 따른 신고 또는 납부의무를 다하지 아니하면 산출세액 또는 그 부족세액에 「지방세기본법」 제53조부터 제55조까지의 규정에 따라 산출한 가산세를 합한 금액을 세액으로 하여 보통징수의 방법으로 징수한다.

- ⑥ 지역자원시설세를 부과할 지역과 부과·징수에 필요한 사항은 해당 지방자치단체의 조례로 정하는 바에 따른다.

▣ ○○도 도세 조례(2016. 5. 17. ○○도조례 제5195호로 전부개정 및 시행된 것)

제13조(세율)

법 제146조 제5항에 따른 지하수에 대한 지역자원시설세의 세율은 같은 조 제1항제2호의 표준세율을 적용한다.

제14조(신고납부 및 부과징수)

- ① 법 제147조 제1항 제2호에 따라 납세의무자는 매월 1일부터 말일까지 채수한 지하수에 대한



여 법 제146조 제1항 제2호에 따라 산출한 세액을 다음 달 말일까지 해당 채수공 소재지를 관할하는 시장·군수에게 신고하고 납부하여야 한다.

- ② 제1항에도 불구하고 시장·군수는 법 제147조 제1항 제1호 단서에 따라 다음 표에 따른 기간 내에 지하수를 채수하는 자에 대해서는 보통징수의 방법으로 징수한다.

구분	기간	납기
제1기분	1월부터 3월까지	4월16일부터 4월30일까지
제2기분	4월부터 6월까지	7월16일부터 7월31일까지
제3기분	7월부터 9월까지	10월16일부터 10월31일까지
제4기분	10월부터 12월까지	다음 해 1월16일부터 1월31일까지

- ③ 제2항에도 불구하고 시장·군수는 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우에는 채수된 지하수의 사용량을 각각 계산하여 수시로 부과할 수 있다.

1. 채수공을 새로 설치한 경우
2. 채수공의 양도·양수가 있는 경우
3. 채수공을 폐쇄하는 경우

- ④ 채수된 지하수의 사용량은 채수공에 연결된 채수계량기로 확인하되, 채수계량기를 설치하지 아니하거나 고장·파손 등으로 지하수 사용량을 확인할 수 없는 때에는 1일 최대 채수가능량에 사용일을 곱하여 산출한 양을 기준으로 한다.

- ⑤ 지하수를 채수하여 먹는 물로 제조·판매하거나 목욕용수로 이용하려는 자는 채수공과 연결되는 채수관에 사용량을 확인할 수 있는 채수계량기를 설치하고 관할 시장·군수에게 신고하여야 한다.

부칙

제1조(시행일) 이 조례는 공포한 날부터 시행한다.

제2조(일반적 경과조치) 이 조례 시행 당시 종전의 규정에 따라 납세의무가 성립하여 부과되었거나 부과하여야 할 도세에 관하여는 종전의 규정에 따른다.

▣ 구 ○○도 도세 조례(2016. 5. 17. ○○도조례 제5195호로 개정되기 전의 것)

제18조(부과·징수)

- ① 법 제147조 제1항 제1호 단서에 따른 지하수에 대한 지역자원시설세는 다음 각 기간 내에 제17조에서 정한 과세표준과 세율에 따라 산출한 세액을 그 납기가 있는 달의 1일 현재 지하수



를 채수하는 자에 대하여 채수공의 소재지를 관할하는 시장·군수가 보통징수의 방법으로 징수한다.

구분	기간	납기
제1기분	1월부터 3월까지	4월16일부터 4월30일까지
제2기분	4월부터 6월까지	7월16일부터 7월31일까지
제3기분	7월부터 9월까지	10월16일부터 10월31일까지
제4기분	10월부터 12월까지	다음 해 1월16일부터 1월31일까지

- ② 시장·군수는 제1항에도 불구하고 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우에는 채수된 지하수의 사용량을 각각 계산하여 수시로 부과할 수 있다.
1. 채수공을 새로 설치한 경우
 2. 채수공의 양도·양수가 있는 경우
 3. 채수공을 폐쇄하는 경우
- ③ 제17조에서 정하는 과세표준이 되는 채수된 지하수의 사용량은 제1항에 따른 해당 기분의 납기가 있는 달의 1일 현재의 지하수 사용량으로 한다. 이 경우 지하수 사용량은 채수공에 연결된 채수계량기로 확인하되, 채수계량기를 설치하지 아니하여 지하수 사용량을 확인할 수 없는 때에는 1일 최대 채수가능량에 사용일을 곱하여 산출한 양을 기준으로 한다.
- ④ 지하수를 채수하여 먹는 물로 제조·판매하거나 목욕용수로 이용하려는 자는 채수공과 연결되는 채수관에 사용량을 확인할 수 있는 채수계량기를 설치하고 관할 시장·군수에게 신고하여야 한다.
- ⑤ 제4항에 따라 신고를 받은 시장·군수는 채수계량기 설치상태를 검사하고 분기별 1회 이상 그 상태를 점검하여야 한다. 끝.