

종합토지세 부과징수에 대한 주요 쟁송사례 해설

김 한 기

행정자치부 세제담당관실 세제2담당

I. 서 설

종합토지세는 토지보유정도에 따른 응능과세원칙을 확립하고 세제를 통하여 과다한 토지보유 억제와 토지의 수급을 원활히 하며, 건전한 국민생활의 기반을 구축하여 지가안정과 토지소유의 저변확대를 도모하기 위하여 종전 각 필지별로 과세되고 있던 토지분 재산세와 유희토지 및 비업무용토지를 과세대상으로 하고 있던 토지과다보유세를 통·폐합 신설하여 1990.1.1.부터 시행된 정책세제로서 수익세적 재산세라고 할 수 있다.

이러한 종합토지세는 납세의무자가 매년 1,400만 여명이나 되는 대중과세이지만 부과징수에 관하여 다툼의 대상이 되는 경우는 연간 432건(2000년도 이의신청185건, 심사청구193건, 행정소송54건)으로서 취득세·등록세 등 거래세에 비하여 쟁송비율

이 극히 낮은 편이며 다툼의 대상이 되는 것도 대부분 과세표준구분에 따른 세율적용상의 문제 및 납세의무유무 등 몇가지 유형에 한정되어 있어서 기존의 다툼의 대상이 된 쟁송사례 내용을 숙지한다면 종합토지세 부과징수에 대한 다툼의 소지를 사전에 많이 해소시킬 수 있을 것이라고 보여져 주요 쟁송사례 위주로 설명하고자 한다.

II. 과세대상토지

종합토지세의 과세대상은 모든 토지로 한다(법 제234조의8).

여기서 “모든 토지”라 함은 지적공부에 등록되었는지 유무를 불문하고 지적법 제3조의 규정에 의한 등록대상이 되는 전국의 모든 토지를 의미한다고 할 수 있다. 지적법에 의하여 지적공부에 등록되는 토지는 지적법 제5조의 규정에 의하여 그 토지의

주된 사용목적에 따라 전·답·과수원·목장용지·임야 등 24개 지목으로 분류한다. 공유수면 매립에 의하여 원시취득하는 토지는 원시취득시기(공사준공인가일 또는 사용허가일중 빠른 날)가 종합토지세 과세기준일(6월 1일)전이라야 과세대상이 된다고 할 것이다. 또한 종합토지세는 입법취지의 구현을 위하여 현황부과의 원칙을 규정(지방세법시행령제194조의17①)하고 있는 바 과세대상토지가 공부상 등재현황과 사실상의 현황이 다를 경우에는 사실상의 현황에 의하여 종합토지세를 부과한다. 즉, 매년 과세기준일(6월 1일)현재의 사실상 토지의 현황이나 이용상황에 따라 지목 및 과세표준을 구분하여 부과하게 된다.

Ⅲ. 납세의무자(법 제234조의9)

1. 실질적인 납세의무자

가. 토지를 사실상 소유하고 있는자(원칙)

종합토지세 과세기준일(매년 6월 1일) 현재 토지를 “사실상으로 소유하고 있는 자”는 종합토지세를 납부할 의무가 있다. 여기에서 “사실상으로 소유하고 있는자”라 함은 공부상 소유자로 등재된 여부를 불문하고 당해 토지에 대한 실질적인 소유권을 가진 자로서 객관적으로 보아 당해 토지를 배타적으로 사용 수익·처분할 수 있고 언제든지 공부상 소유자로 등재될 수 있는 상태에 있는자를 포함한다고 할 것이다. 그

러므로 공부상의 명義와 달리 사실상의 소유자가 따로 있을 때에는 지방세법 제234조의21의 규정에 의한 신고의무를 이행하여야 사실상 소유자에게 과세되게 된다.

그러나 신고가 사실과 일치하지 아니하거나 신고가 없는 경우에는 시장·군수·구청장(과세권자)이 직권으로 조사하여 과세대장에 등재할 수 있는바, 시장·군수·구청장이 직권으로 등재하였을 때에는 소유자로 인정되는 자에게 통지하고 종합토지세 과세대장 상부 여백에 신고에 의한 등재와 구별할 수 있게 표시하여야 한다(규칙 제104조의 18). 토지의 사실상 소유자에 해당되는지 여부에 관한 사례를 보면 A소유토지를 B에게 양도하기로 A와 B간에 약정을 체결한 후 소유권 이전 등기를 경로하지 아니한 상태에서 토지소유권에 대한 분쟁이 생겨 B가 A를 상대로 A명의 토지소유권 이전등기청구소송을 제기하여 승소 확정판결을 받았다면, 토지명義가 A앞으로 되어있다 할지라도 B는 언제라도 A명의 토지에 관하여 소유권 이전등기를 경로받아 이를 배타적으로 사용 수익·처분할 수 있는 상태에 이르렀다 할 것이므로 B는 A명의 토지를 사실상으로 소유하고 있는자에 해당된다고 할 것이므로 B는 이건 토지의 종합토지세 납세의무자에 해당된다고 할 것이다(대법원 2001.4.24. 99두11653).

나. 공유토지의 납세의무자

공유토지인 경우에는 그 지분에 해당하

는 면적에 대하여 지분권자를 납세의무자로 보지만 지분의 표시가 없는 경우에는 지분이 균등한 것으로 보아 납세의무를 부여한다.

2. 보충적인 납세의무자(예외)

종합토지세의 납세의무자는 앞에서 본 바와 같이 공부상의 명의와 관계없이 실질적인 소유권의 취득자가 그 납세의무를 부담하지만, 이를 신고하지 아니하여 실질적인 소유자를 알 수 없는 경우에는 종합토지세 과세기준일(매년 6월 1일)현재 아래 요건에 해당하는 자는 종합토지세를 납부할 의무가 있도록 하고 있다.

가. 사실상의 소유자를 알 수 없는 때에는 공부상의 소유자

공부상의 소유자가 매매등의 사유로 소유권에 변동이 있었음에도 이를 신고하지 아니하여 사실상의 소유자를 알 수 없는 때에는 공부상의 소유자에게 납세의무가 있다.

나. 상속이 개시된 토지로서 상속등기 미이행 토지는 주된 상속자

상속이 개시된 토지로서 상속등기가 이행되지 아니하고 사실상 소유자를 신고하지 아니한 때에는 주된 상속자에게 납세의무가 있다. 주된 상속자는 민법상 상속분이

가장 높은 자로 하되, 상속지분이 가장 높은 자가 2인 이상인 경우에는 그 중 호주승계인으로 하고, 호주승계인이 없는 경우에는 연장자로 한다.

다. 신고하지 아니한 종중소유토지는 공부상의 소유자

공부상에 개인 등의 명의로 등재되어 있는 사실상의 종중토지로서 공부상의 소유자가 종중소유임을 신고하지 아니한 때에는 공부상의 소유자에게 납세의무가 있다. 즉 개인명의로 등재된 종중토지의 경우 공부상의 소유자가 과세일기준일(매년 6월 1일)로부터 10일 이내에 종중토지임을 입증할 수 있는 서류를 갖추어 토지소재지 시장·군수에게 신고하지 아니한 이상, 과세기준일 이후 법원으로부터 명의신탁해지 판결을 받았다 할지라도 토지의 등기부상 소유자에게 한 종합토지세 과세처분에는 영향을 미치지 아니한다(1998.2.24. 행심제 98-87호)고 할 것이다.

라. 국가 등과 년부 매매계약 후 사용권을 무상으로 부여받은 경우 매수 계약자

국가·지방자치단체·지방자치단체조합과 종합토지세과세대상 토지를 년부로 매매계약을 체결하고 그 토지의 사용권을 무상으로 부여받은 경우에는 그 매수 계약자에게 납세의무가 있다. 예컨대, 지방자치단체와 년부로 공유토지 매매계약을 체결한 후 그 토지위에 매수인이 건물 철거공사를

하고 펜스설치를 하였다 할지라도 매수인이 당해 지방자치단체로부터 공유토지에 대한 토지사용 승낙을 받은 사실이 없음이 입증된다면 그 매수인은 공유토지에 대한 종합토지세 납세의무는 없다(1999.5.26.행심 제99-347호)고 보아야 한다. 여기서 무상사용권을 부여받은 토지는 국가·지방자치단체·지방자치단체조합으로부터 년부 취득한 경우를 한정하고 있으므로 일반법인으로부터 년부 취득중에 매수인이 무상사용권을 부여받았다 하더라도 그 매수인에게 납세의무가 없고 매도법인에게 납세의무가 있게 된다.

마. 신탁법에 의한 신탁토지에 대하여는 위탁자

신탁법에 의하여 수탁자 명의로 등기된 신탁토지의 경우에는 위탁자에게 납세의무가 있으며 수탁자는 납세관리인으로 본다. 여기에서 수탁자를 납세관리인으로만 봄으로 인하여 위탁자가 체납하였을 경우 부동산명목이 수탁자로 되어 있어 압류처분을 할 수 없는 등 조세채권확보 및 형평성에 문제권이 노정되어 수탁자에게 신탁재산가액을 한도로 제2차 납세의무를 지우는 것으로 하는 지방세법개정안이 2001년 7월 25일 현재 입법 예고 중이다. 위의 신탁토지는 신탁법에 의하여 신탁등기된 토지에 한하므로 명의신탁된 토지는 공부상의 소유자가 납세의무자가 된다는 점을 유의하여야 된다.

바. 체비지 또는 보류지의 경우 사업시행자(법 제234조의9②6)

체비지에 대하여 납세의무를 규정한 지방세법제234조의9제2항제6호는 헌법재판소에 위헌소원까지 제기되었던 사항이므로 좀더 상세히 설명하고자 한다. 도시개발법에 의하여 시행하는 환지방식에 의한 도시개발사업 및 도시재개발법에 의한 재개발사업의 시행으로 그 사업에 필요한 경비를 충당하거나 사업계획 등이 정하는 목적을 위하여 환지계획에서 일정한 토지를 환지로 정하지 아니하고 체비지 또는 보류지로 정한 경우에는 사업시행자에게 납세의무가 있다. 위 규정은 1997. 8. 30. 신설되었는데, 이는 대법원 판례(1996 4. 18. 93누1022전원합의체판결)에서 체비지예정지에 대하여서는 토지구획정리사업의 시행자가 지방세법 제234조의9제1항에서 정한 “토지를 사실상으로 소유하고 있는 자”에 해당되지 아니하고 나아가 동법 제234조의9제3항에서 정한 토지의 “사용자”에도 해당한다고 볼 수 없어 사업시행자는 체비지예정지에 대한 종합토지세를 납부할 의무를 부담하지 아니한다라고 판시함에 따라, 체비지예정지에 대하여는 납세의무자가 존재하지 않게 되므로, 위 규정을 신설하여 사업시행자를 체비지예정지에 대한 사실상 소유자나 사용자로 볼 수 없다 할지라도 국민개세주의원칙과 공평과세의 원칙에 따라 모든 토지에 대하여 종합토지세가 과세되어야 함으로 예외적인 납세의무자로서 사업시행자가 되도록 지방세법상 명확히 규

정한 것이다.

그 후 사업시행자는 체비지에 대한 “사실상소유자”도 “사용자”도 아님에도 위 지방세법 조문에서 사업시행자를 체비지의 종합토지세 납세의무자로 규정한 것은 헌법상 실질과세원칙에 위배되는지 여부에 관한 위헌소원이 제기된바 있으나 헌법재판소는 판결(2001. 7. 19. 2000헌바40.41.42(병합))에서 “사업시행자에게 체비지에 대한 종합토지세 납세의무를 부과한 지방세법 제234조의9제2항제6호는 실질과세원칙에 위배된다고 보기 어렵다. 사업시행자는 체비지에 대하여 비록 사업목적에 의한 제한은 있지만 경제적 소유권의 객관적 징표인 사용수익권 나아가 그 처분권까지 다 갖추어 그에 대한 배타적인 사실상의 경제적 지배를 함으로써 담세력을 지니고 있음으로 사업시행자에게 종합토지세 납세의무를 부과한 것은 오히려 실질과세원칙에 부합하는 측면이 있다고 볼 수 있다”라고 하여 체비지의 납세의무자에 대한 다툼의 소지는 없어지게 되었다.

사. 사실상 소유자를 확인할 수 없는 경우 그 사용자

종합토지세 과세기준일 현재 소유자의 귀속이 분명하지 아니하여 사실상의 소유자를 확인할 수 없는 경우에는 그 사용자가 납세의무자가 된다. 여기서 “소유권의 귀속이 분명하지 아니하여 사실상의 소유자를 확인할 수 없는 경우”란 소유권의 귀속자체에 분쟁이 생겨 소송 중에 있거나

공부상 소유자가 생사불명 또는 행방불명되어 오랜 기간 동안 그 소유자가 관리하고 있지 아니한 상태에 있는 토지 등을 말한다(대법원 1996. 4. 18. 93누1002)고 할 것인바, 공유지(共有地)에 대한 매매계약 체결 후 다툼이 생겨 소유권 이전등기를 못하였다 할지라도 지분 소유권이전등기청구사건의 승소확정판결에 기하여 언제라도 토지지분에 관하여 소유권이전등기를 경료받아 이를 배타적으로 사용 수익처분을 할 수 있는 상태에 있다면, 이는 토지지분을 사실상 소유하고 있는 자에 해당하고 소유권 귀속이 분명하지 아니하여 사실상의 소유권자를 확인할 수 없는 경우에 해당한다고 볼 수 없다(대법원 2001. 4. 24. 99두11653)고 할 것이다.

IV. 과세표준과 세율

1. 과세표준 구분의 기준

종합토지세의 과세표준은 종합합산과세표준·별도합산과 세표준 및 분리과세표준으로 구분한다(법 제234조의15).

종합토지세의 과세표준은 원칙적으로 종합합산을 기본으로 하나 전국의 모든 토지를 종합합산과세할 경우 나타날 수 있는 불합리를 보완하기 위해 예외적으로 일정한 요건을 갖춘 토지에 대하여는 별도합산과세 및 분리과세를 하고 있다.

가. 분리과세표준(세율: 0.1%, 0.3%, 5%)

분리과세제도는 정책적 고려에 따라 중과세 또는 경과세의 필요가 있는 토지에 대하여 별도의 기준에 의하여 분리과세함으로써 종합합산과세에서 오는 불합리를 보완하고자 하는데 그 취지가 있는 바, 특정한 토지에 대하여 저율 또는 고율의 단일 세율을 적용하는 과세표준을 말한다.

나. 별도합산과세표준(세율: 0.3%~2%)

별도합산과세표준이란 소유자별로 전국의 토지를 합산과세하되 일정한 요건에 해당하는 토지를 별도로 구분하여 종합합산과세표준보다 다소 낮은 0.3%~2%를 적용하는 과세표준이다.

별도합산과세대상토지는 상가, 사무실 등 영업용 건축물의 부속토지 중 기준면적 이내의 토지와 영업의 특성상 넓은 토지를 필요로 하는 자동차운전교습용토지 등은 일정기준 이내 토지에 대해 건축물의 부속토지로 보아 별도합산과세대상으로 하고 기준면적을 초과하는 토지는 종합합산과세하게 된다.

다. 종합합산과세표준(세율: 0.2%~5%)

종합토지세는 전국에 있는 모든 토지를 납세의무자별로 합산하여 그 가액에 누진세율을 적용하는 종합합산과세표준제도를 원칙으로 하면서 정책적인 고려에서 예외적으로 분리과세표준제도와 별도합산과세

표준제도를 채택하고 있다.

그러므로 종합합산과세대상토지는 과세기준일 현재 납세의무자가 소유하고 있는 종합토지세 과세대상토지 중에서 별도합산과세대상과 분리과세대상을 제외한 모든 토지가 해당된다.

2. 과세표준의 구분

종합토지세에서 납세의무자와 과세권자간에 주요 다툼의 대상이 되는 것은 과세대상토지가 종합합산과세, 별도합산과세, 분리과세대상 중 어디에 해당되느냐이다.

중요한 점은 과세표준을 구분하기 위하여 토지의 사실상의 현황을 파악한다는 것이 그리 용이하지 않다는 점과 과세표준의 구분에 따라 세율의 차이가 커 납세의무자의 부담액이 크게 달라진다는 점이다.

가. 분리과세대상토지

(1) 공장용지

군(郡)지역과 특별시·광역시·시(市)지역(이하“시지역”이라 한다.)의 산업단지 및 공업단지 안에 위치한 “공장용 건축물”의 부속토지는 공장입지기준면적 범위 안의 토지는 분리과세하고 공장입지기준면적을 초과하는 토지는 종합합산과세한다.

※ 종합토지세 부과시 광역시의 군(郡)지역과 시(市)지역의 읍·면지역은 군(郡)지역으로 본다.

여기서 유의하여야 할 점은 시지역의 산

〈표 IV-1〉 용도지역별 적용배율(시행령 제194조의 14②)

용 도 지 역 별		적용배율
도시계획구역	· 주거전용지역	5배
	· 상업지역, 준주거지역	3배
	· 주거지역, 공업지역, 준공업지역 및 전용공업지역	4배
	· 녹지지역	7배
	· 미계획지역	4배
도시계획구역외의 지역		7배

업단지와 공업지역을 제외한 기타지역(주거지역·상업지역·녹지지역)에 위치한 “공장용 건축물”의 부속토지는 일반건축물의 부속토지와 같이 건축물 바닥면적에 〈표 IV-1〉의 용도지역별 적용배율을 곱하여 산정한 면적 범위내의 토지는 별도합산하고 이를 초과하는 면적은 종합합산한다는 점이다.

위에서 “공장용 건축물”이라 함은 영업을 목적으로 물품의 제조·가공·수선이나 인쇄 등의 목적에 사용할 수 있도록 생산설비를 갖춘 제조시설용 건축물과 그 제조시설을 지원하기 위하여 공장경계구역 안

에 설치되는 사무실·창고·수조·식당·휴게실 등 부대시설용 건축물과 산업단지 관리기본계획에 의하여 공장경계구역 밖에 설치된 종업원의 주거용 건축물을 말한다.

공장용건축물의 지역별 과세표준 구분을 요약하면 〈표IV-2〉와 같다.

(2) 전·답·과수원(이하 “농지”라 한다)

(가) 개인소유 농지

① 군 지역내의 모든 농지와 시 지역 중 도시계획 밖의 농지 및 도시계획내의 개발제한지역과 녹지지역내의 농지로서

〈표 IV-2〉 공장용 건축물의 지역별 과세표준 구분

지 역 별	분리과세대상	별도합산대상	종합합산대상
군(郡) 지역과 시(市) 지역의 산업단지와 공업지역내 공장	공장입지기준면적내		공장입지기준면적초과분
시(市)의주거지역·상업지역·녹지지역(산업단지와 공업지역 제외)		용도지역별 배율을 적용한 기준면적 내	용도지역별 배율을 적용한 기준면적 초과분

※ 공장입지기준면적=공장건축물연면적/업종별 기준공장면적을

- ② 농지 소재지 구·시·군 및 그와 연접한 구·시·군 또는 농지소재지로부터 20km 이내의 지역에
- ③ 과세기준일 현재 6월 이상 주민등록이 되어있고 사실상 거주하는 개인이
- ④ 영농을 목적으로 소유하는 농지는 저울분리과세(0.1%)한다. 따라서 영농을 목적으로 소유하지 않는 농지와 시(市) 지역의 녹지지역과 개발제한구역 외에 있는 농지 등은 종합합산과세대상이 된다.

(나) 법인 및 단체 소유농지

법인 소유농지는 원칙적으로 종합합산이 되나 ① 영농조합법인이 소유하는 농지 ② 농업기반공사가 농지를 공급하기 위하여 소유하는 농지 ③ 사회복지시설의 소비용에 공하기 위하여 '90.5.31.이전부터 소유하는 농지('90.6.1.이후 당해 농지를 상속 및 법인합병으로 취득하여 소유하는 경우 포함) ④ 매립 간척에 의하여 농지를 취득한 법인이 과세기준일 현재 직접 경작하는 농지(시 지역의 도시계획구역안의 농지는 개발제한구역과 녹지지역에 있는 것에 한함) ⑤ 종중소유농지로서 1990.5.31. 이전부터 소유하는 농지('90.6.1.이후 당해 농지를 상속받아 소유하고 있는 농지 포함)는 저울분리과세(0.1%)한다.

대법원판례(1998.5.8. 98두3464)에서도 분리과세대상이 되는 농지(전·답·과수원)는 공부상 등재된 지목에 관계없이 사실상의 현황이 농작물의 경작 또는 다년생의 식물의 재배지로 이용되는 토지와 그에 접속된

부속시설물의 부지일 것을 요한다고 하여 현황부과의 원칙을 분명히 밝혀주고 있다.

(3) 목장용지

개인 또는 법인이 축산용으로 사용하는 도시계획구역안의 개발제한 구역 및 녹지지역과 도시계획구역밖의 목장용지로서 과세기준일이 속하는 해의 직전연도를 기준으로 축산용토지 및 건축물의 기준을 적용하여 계산한 면적의 범위안에서 소유한 토지는 저울분리과세(0.1%)한다.

(4) 임야

산림의 보호육성을 위하여 필요한 임야 및 종중소유임야 등 아래 ①내지⑥에 해당하는 임야는 저울분리과세(0.1%)하고 여기에 해당되지 않는 임야는 종합합산과세한다.

- ① 산림법에 의하여 특수개발지역으로 지정된 임야와 보전임지안에 있는 임야로서 영림계획인가를 받아 시업중인 임야, 다만 도시계획구역안의 임야를 제외한다.
- ② 문화재보호법에 의하여 지정된 문화재보호구역안의 임야
- ③ 자연공원법에 의하여 지정된 자연환경지구안의 임야
- ④ 종중이 소유하고 있는 임야는 1990.5.31. 이전부터 소유하고 있는것에 한하여 저울분리과세한다(1990.6.1. 이후에 당해 토지를 상속받은 경우와 법인이 합병으로 인하여 취득하여 소유하는 경우를 포함한다). 종중소유 임야는 신고기간(6.1~6.10)내에 종중소

유임야임을 신고하여야 분리과세대상이 되고 신고기간내에 신고하지 아니하였을 경우에는 종중소유임을 알 수 없어 종합합산과세하게 된다(법 제234조의21③).

- ⑤ 1989.12.31. 이전부터 소유(1990.1.1. 이후에 상속받아 소유하는 경우와 법인합병으로 취득하여 소유하는 경우를 포함한다)하는 임야로서
- ㉠ 개발제한구역안의 임야
 - ㉡ 군용전기통신법에 의한 특별보호구역안의 임야
 - ㉢ 접도구역안의 임야
 - ㉣ 철도노선 인접지역안의 임야
 - ㉤ 도시공원 안의 임야
 - ㉥ 하천법 제44조의 규정에 의하여 연안구역으로 고시된 지역안의 임야
 - ㉦ 군사시설보호법에 의한 군사시설보호구역(해군기지법에 의한 해군기지지역을 포함한다)중 제한보호구역안의 임야 및 동 제한보호구역에서 해제된 날로부터 2년이 경과하지 아니한 임야는 저율분리과세한다.
- ⑥ 수도법에 의한 상수원보호구역안의 임야는 1990.5.31. 이전부터 소유(1990.6.1.이후 당해토지를 상속받아 소유하는 경우와 법인합병으로 취득하여 소유하는 경우를 포함한다)하는 것은 저율분리과세한다.

여기에서 유의할 점은 1990.5.31. 이전부터 피합병법인이 소유하던 상수원보호구역안의 임야를 1990.6.1. 이후에 법인합병으

로 인하여 취득소유하게 된 경우 분리과세토록 된 것은 1999.12.31. 지방세법시행령(제194조의15⑤)개정시 신설되어 2000.1.1.부터 시행되었으므로 2000.1.1.이후에 과세기준일이 도래하는 종합토지세부터 분리과세대상이 된다는 것이다(대법원 2000.11.28. 2000두5746).

또한 대법원 판례(2000.8.22.99두1328)에서 1990.5.31.이전부터 “소유”하는 상수원보호구역안의 임야(이하 “임야”라 한다)에 대하여 분리과세함에 있어서 여기서 말하는 “소유”에는 1990.5.31.이전에 임야를 매수한 후 제3자에게 명의신탁하여 두었다가 명의신탁해지(부동산실권리자명의등기에관한법률시행이전에 해지)를 원인으로 소유권 이전등기를 경료한 경우 위탁자는 1990.5.31.이전부터 임야를 소유하는 자에 포함되므로 이와 같은 임야는 분리과세대상에 해당된다고 판시하고 있다.

그러나 위 판례는 부동산실권리자명의등기에관한법률 시행(1995.7.1.)전의 사건으로서 부동산실명제 실시에 부응하여 명의신탁을 해지하여 실소유자명으로 회복한 특수성 등이 고려되었다고 보여지는 바, 부동산 명의신탁을 할 수 없도록 규정(명의신탁약정은 무효로 함)한 위 법률 시행(1995.7.1.)이후에 명의신탁을 원인으로 소유권을 회복한 임야에 대하여는 분리과세대상으로 볼 수 없을 것이다.

여기에서 분리과세대상의 임야라 함은 산림으로 보호육성할 필요가 있는 사실상의 임야를 말하는 것이므로 현황이 지상에 임목이 생육하고 있어 외형상 임야인 것처

럼 보인다고 할지라도 공장구내의 토지로서 언제든지 임목을 베어내면 공장용 건축물의 건축이 가능한 것이라면 사실상 현황이 임야가 아니라 공장부속토지로 보아 기준면적을 초과하는 토지는 종합합산과세되어야 할 것이다(2001.6.25. 행심 제 2001-34호)

(5) 기타분리과세 대상토지(영 제194조의 15④)

다음 ①내지㉔에서 설명하는 토지는 타인에게 공급할 목적으로 일시적으로 소유하는 등 저율분리 과세할 상당한 이유가 있다고 인정되는 것에 대하여는 농지 및 임야에 적용하는 세율(0.1%) 보다는 약간 높기는 하지만 역시 저율(0.3%)로 분리과세한다. 그러나 당해 토지가 골프장용 토지·별장·고급오락장용 토지 및 주택의 부속토지로서 기준면적을 초과하는 토지에 해당하는 경우에는 고율(5%) 분리과세대상 토지가 된다. 그리고 분리과세 대상을 열거한 지방세법시행령 제194조의15 제1항제2호 각목 및 같은 조 제4항 각 호의 규정은 예시적 규정이 아니라 한정적 규정으로 보아야 할 것이다. 즉, 과세기준일 현재 아래에 열거한 요건에 해당하지 아니하는 이상 그 요건에 해당하지 못한 데에 정당한 사유가 있는지 여부는 분리과세대상 토지 여부를 좌우하는 사유가 되지 못한다 할 것이다(대법원 2001. 5. 29. 99두1632).

- ① 한국토지공사의 공급용 토지
- ② 대한주택공사의 분양 또는 임대목적 토지

- ③ 유동화 전문회사가 자산유동화 목적으로 소유하고 있는 토지
- ④ 염전으로 사용하고 있는 토지
- ⑤ 한국수자원공사의 공급용 토지 및 특정용도의 직접사용 토지
- ⑥ 발전시설 또는 송전·변전시설 사용 토지
- ⑦ 광구내의 토지로서 채광계획을 인가 받은 토지
- ⑧ 공유수면매립 준공인가일 부터 4년이 경과하지 아니한 토지
- ⑨ 주택건설사업자의 주택건설용 토지
- ⑩ 석유비축시설용 토지와 송유설비에 직접 사용하고 있는 토지
- ⑪ 한국가스공사의 가스공급용 토지
- ⑫ 한국지역난방공사가 열생산설비에 직접 사용하고 있는 토지
- ⑬ 국방상의 목적 이외에는 그 사용·처분 등이 제한되는 토지
- ⑭ 농·수협·산림조합의 구관사업에 직접 사용하고 있는 토지
- ⑮ 비영리사업자가 1995. 12. 31. 이전부터 소유하고 있는 토지
- ⑯ 중소기업진흥공단의 분양 또는 임대용 토지
- ⑰ 농어촌정비사업자의 공급용 토지
- ⑱ 한국자산관리공사가 매각목적으로 일시적으로 취득하여 소유하는 토지
- ⑲ 한국산업단지공단인 타인에게 공급할 목적으로 소유하고 있는 토지
- ⑳ 산업단지조성공사를 시행하고 있는 토지
- ㉑ 대덕연구단지관리법 제4조의 규정에

의한 연구단지관리계획에 의하여 원형지로 지정된 토지

㉔ 군용화약류 시험장용 토지

(6) 사치성 재산용 토지

골프장·별장·고급오락장용토지 및 주택의 부속토지로서 기준면적을 초과하는 토지는 사치성 재산으로 보아 고율(5%)분리과세한다.

별장·고급오락장에 부속된 토지의 경계가 명확하지 아니한 때에는 그 건축물 바닥면적의 10배에 해당하는 토지를 그 부속토지로 본다.

(가) 골프장용 토지(법 제112조②2)

골프장용 토지란 체육시설의설치·이용에관한법률시행령 제20조의규정에 의한 회원제 골프장용 부동산중 “구분등록대상”이 되는 토지와 건축물의 부속토지를 말하며 고율분리과세된다.

(나) 별장용토지(영 제84조의3①)

별장이란 ①주거용 건축물로서 ②상시 주거용에 사용하지 아니하고 ③휴양·피서·위락 등의 용도로 사용하는 건축물과 그 부속토지를 말한다. 별장중 개인이 소유하는 별장은 본인 또는 그 가족 등이 사용하는 것을, 법인 또는 단체가 소유하는 별장은 그 임직원 등이 사용하는 것을 말하며, 주거와 주거외의 용도로 겸용할 수 있도록 건축된 오피스텔 또는 이와 유사한 건축물로서 사업자등록증 등에 의하여 사업장으로 사용하고 있음이 확인되지 아니

하는 것은 이를 별장으로 본다. 여기서 별장이란 사실상 현황에 의하여 별장용으로 사용되고 있으면 족하고 그 사용주체가 그 건축물의 소유자임을 요하지 아니하며 그 임차인이라도 무관하다(대법원 1988. 4. 12. 87누 932).

(다) 주택의 부속토지로서 기준면적을

초과하는 토지(영 제194조의15③3)

특별시·광역시(군지역을 제외한다)안에 소재하는 “1구의 주택에 부속된 토지중 662㎡를 초과하거나, 시지역(읍·면지역을 제외한다)안에 소재하는 “1구의 주택에 부속된 토지”중 993㎡를 초과하는 부분의 토지는 고율분리과세대상 토지가 된다.

여기서 유의할 점은 기준면적초과 토지는 시 이상의 지역에만 적용됨으로 군 지역내의 주거용 토지와 시 이상 지역의 기준면적(662㎡, 993㎡)내의 토지는 종합합산과세대상이 된다는 것이다. 그리고 아파트 또는 연립주택 등 공동주택의 경우에는 도로 등 공용부분의 토지를 주택의 부속토지에서 제외하며, 2,970㎡ 이상의 농지를 보유하고 실제로 영농을 하는 자가 그 영농을 위하여 1990. 5. 31. 이전부터 소유하는 주택은 고율분리과세대상이 아니라 종합합산대상이 된다. 위에서 “1구의 주택에 부속된 토지”라 함은 공부상이나 건축허가상 주택의 부지로 되어 있는 토지를 말하는 것이 아니라 실제 담장이나 울타리 등으로 경계가 지워진 주택부속의 토지를 말한다(대법원 1993. 7. 27 91누10985).

(라) 고급오락장용 토지(법제112조②4,령제84조의3③)

고급오락장용 토지라 함은 ① 카지노장(외국인 전용 카지노장 제외) ② 빠징고 등 자동도박기를 설치한 장소 ③ 욕실등을 부설하고 그 이용료를 지급하도록 시설된 미용실 ④ 식품위생법에 의한 무도유흥주점·룸살롱 및 요정영업소 부속토지를 말한다. 이 경우 고급오락장이 건축물의 일부에 시설된 경우에는 당해 건축물에 부속된 토지 중 그 연면적에 대한 고급오락장용 건축물의 연면적의 비율에 해당하는 토지를 고급오락장의 부속토지로 본다.

이러한 고급오락장인지를 판단하는 기준은 현황을 객관적으로 판단하여 고급오락장으로서의 실체를 갖추고 있으면 충분하고 영업을 함에 있어 인·허가를 받았는지 여부는 묻지 아니한다(대법원 1993.5.27. 92누15154).

나. 별도합산대상토지

별도합산대상토지는 과세기준일 현재 납세의무자가 소유하고 있는 전국의 모든 건축물의 부속토지 중 주거용 건축물 및 공장구내의 건축물·별장 등 사치성재산의 부속토지를 제외한 일정한 면적이내의 토지와 여객자동차터미널용토지 등 도시내에서 넓은 토지가 필요한 사업용토지를 말한다.

(1) 건축물의 부속토지 중 기준면적이내 토지
일반영업용 건축물로서 건축물의 바닥면

적(건물외의 시설물인 경우에는 그 수평투영면적을 말한다)에 용도지역별 적용배율을 곱하여 산정한 면적을 초과하지 아니하는 토지는 별도합산대상이다. 이 경우 건축 중인 경우와 과세기준일 현재 건물 멸실당기를 한 날부터 6월이 경과하지 아니한 경우를 포함하여 별도합산하되, 과세기준일 현재 건축기간이 경과하였거나 정당한 사유없이 6월이상 공사가 중단한 경우를 제외한다.

(2) 별도합산에서 제외되는 건축물의 부속토지

(가) 주거용 건축물의 부속토지

주거용건축물의 부속토지는 별도합산대상토지에서 제외된다. 이 경우 1구의 건축물이 주거와 주거외의 용도에 겸용되는 경우에는 1구의 건축물 연면적 중 100분의 50이상을 사용하는 용도가 있는 경우에는 전체 건축물을 그 용도에 사용하는 것으로 본다. 그러나 1구의 건축물 연면적 중 100분의 50이상을 사용하는 용도가 없는 경우에는 각각의 용도에 공하는 건축물 면적부분을 당해용도에 사용하는 것으로 본다.

(나) 공장구내의 건축물 및 사치성 재산의 부속토지

시지역 이상의 산업단지 및 공업지역안에 위치한 공장용 건축물과 군지역내의 공장용 건축물의 부속토지(입지기준면적 내)는 분리과세되며, 시지역 이상의 주거지역·상업지역·녹지지역에 있는 공장용 건축

물부속토지(입지기준면적 내)는 별도합산이 된다. 그리고 골프장 내 토지(구분등록대상 토지에 한함)·별장 및 고급오락장 건축물의 부속토지는 고율분리과세된다.

(다) 건축물이 있더라도 건축물이 없는 나대지로 보는 토지

앞에서 설명한 주거용 건축물과 공장용 건축물 이외의 건축물로서 건축물의 시가표준액이 당해부속토지의 시가표준액의 100분의 3에 미달하는 건축물의 부속토지와 위법 무허가 건축물의 부속토지는 건축물이 없는 나대지로 보아 종합합산과세하게 된다.

(3) 건축물의 부속토지로 보아 별도합산 대상이 되는 토지(영 제194조의14③)

다음에 열거하는 토지들은 건축물이 없는 공지라 할지라도 건축물의 부속토지로 보아 별도합산대상으로 한다. 여기서 건축물의 부속토지로 보는 토지는 관계법령에 의하여 인·허가를 받은 토지에 한하는 것이다.

- ① 여객자동차터미널 및 화물터미널용 토지
- ② 자동차운송사업자 및 대여사업자의 차고용 토지
- ③ 건설기계 대여사업자의 주기장 및 건설기계정비업자의 옥외작업장용 토지
- ④ 자동차운전학원의 자동차운전교습장용토지
- ⑤ 야적장·컨테이너장치장용 토지 및 보세장치장용 토지
- ⑥ 자동차관리사업용 토지

⑦ 유통단지안의 유통시설용 토지 및 집배송센터 토지

⑧ 레미콘 제조업용 토지

특별시·광역시(군 지역 제외)·시지역(읍·면 지역 제외) 안에 위치한 공업배치 및공장설립에관한법률의 적용을 받는 레미콘제조용 토지(산업단지와 공업지역내 토지는 제외)로서 공장입지기준면적이내의 토지는 별도합산대상 토지가 된다(99. 12. 31. 신설). 여기서 유의할 점은 별도합산대상이 되는 레미콘제조업용 토지는 용도지역별 적용 배율에 의한 기준면적이 아니라 업종별 기준공장면적율에 의하여 산정하는 공장입지기준면적 이내의 토지로 한다는 점이다.

다. 종합합산과세대상 토지(법 제234조의 15②)

종합합산과세대상 토지는 과세기준일 현재 납세의무자가 소유하고 있는 전국의 모든 토지 중 별도합산과세대상토지와 분리과세대상토지를 제외한 모든 토지라고 할 수 있다.

(1) 주거용 건축물의 부속토지

① 주거용 건축물의 부속토지는 원칙적으로 모두 종합합산과세한다. 다만, 시지역에서는 1구의 주택에 부속된 토지(공동주택의 경우에는 도로 등 공용부분의 토지를 제외한다)중 993㎡(특별시·광역시는 662㎡)를 초과하는

부분의 토지는 고율(5%) 분리과세한다.

- ② 시지역(특별시·광역시 포함)내에서 2,970㎡ 이상의 농지를 보유하고 실제로 영농을 하는 자가 그 영농을 위하여 '90. 5. 31. 이전부터 소유하는 농가주택의 부속토지는 기준면적을 초과하는 경우에도 모두 종합합산과세한다.
- ③ 무허가건물 등 건축물이 있더라도 건축물이 없는 나대지로 보는 토지는 종합합산과세 한다.

(2) 공장용 건축물의 부속토지 중 입지 기준면적 초과토지

군지역과 시이상 지역의 산업단지와 공업지역 내에 위치한 공장용 건축물의 부속토지는 입지기준면적내는 저율분리과세되지만 입지기준면적 초과토지는 종합합산과세대상 토지가 된다. 또한 시 이상의 주거지역·상업지역 및 녹지지역내 공장의 부속토지는 일반영업용 건축물과 같이 용도지역별 배율이내 토지는 별도합산과세하고 기준면적초과토지는 종합합산과세한다.

(3) 분리과세대상 이외 농지

(전·답·과수원)

- ① 군지역과 시지역 중 도시계획구역 밖에 소재하는 개인소유 농지로서 농지의 소재지 구·시·군 및 그와 연접한 구·시·군 또는 농지의 소재지로부터 20km 이내의 지역에 과세기준일 현재 6월이상 주민등록이 되어있지

않거나 사실상 거주하지 아니하는 자가 소유하고 있는 농지는 종합합산과세 된다. 또한 시지역의 도시계획구역안의 개인소유 농지로서 개발제한구역과 녹지지역 밖의 농지는 종합합산과세된다.

- ② 법인 또는 단체가 소유하고 있는 농지는 자경농지로 볼 수 없기 때문에 원칙적으로 모두 종합합산과세대상이 되나 영농조합법인, 농업을 주업으로 하는 법인 및 종종이 소유하는 농지는 저율분리과세 한다.

(4) 건축물의 부속토지 중 기준면적초과 토지 등

- ① 기준면적초과 목장용지
- ② 임야중 분리과세대상을 제외한 임야
- ③ 건축물의 부속토지 중 기준면적 초과 토지
- ④ 상업용 테니스장 등 지상정착물이 없는 나대지 상태의 토지
- ⑤ 갈대밭·채석장 등의 잡종지 등은 종합합산과세대상이 된다.

3. 과세표준액의 결정(법 제234조의15⑤)

과세표준이라 함은 세법에 의하여 직접적으로 세액산출의 기초가 되는 과세물건의 수량 또는 가액을 말하는 바, 종합토지세의 과세표준액 결정방식은 지가공시및토지등의평가에관한법률에 의하여 건설교통부장관이 결정고시한 ㎡당 개별공시지가에

그 지방자치단체의 장(시장·군수)이 결정 고시한 과세표준액 적용비율을 곱하여 산정한 가액에 면적을 곱하여 필지당 과세표준액을 결정한다.

즉 종합토지세의 과세표준액은 “ m^2 당 개별공시지가 $\times$ 과세표준액 적용비율 $\times$ 면적”이 된다.

가. 개별공시지가와 과세표준액 결정

개별공시지가는 과세기준일(6월1일) 현재의 개별공시지가로 하되 과세기준일 현재 당해연도에 적용할 개별공시지가가 결정되지 아니한 때에는 직전연도에 적용되던 개별공시지가로 한다(영 제194조의16②). 개별공시지가는 지가공시및토지등의평가에관한법률에 의하여 매년 1.1기준으로 6.30까지 결정고시하므로 과세기준일인 6.1에는 당해연도 개별공시지가가 공시되지 않아 직전년도 개별공시지가를 적용하게 된다.

(1) 개별공시지가가 있는 토지에 대한 과세표준액 결정

개별공시지가가 있는 토지라 함은 직전연도 지방자치단체의 장이 결정고시한 개별공시지가의 효력이 남아 있는 토지를 말하는 바, 과세표준액은 “개별공시지가 $\times$ 적용비율 $\times$ 면적”으로 계산한 금액이 된다.

(2) 개별공시지가가 없는 토지에 대한 과세표준액 결정

개별공시지가가 없는 토지라 함은 개별공시지가 산정시 누락된 토지와 개별공시

지가 공시기준일인 1.1이후 신규등록, 지목 변경된 토지 등으로서 이들 토지의 과세표준액은 “전년도의 표준지 및 토지가격비준표를 사용하여 산정한 지가 $\times$ 적용비율 $\times$ 면적”으로 계산한 금액으로 한다.

나. 적용비율의 결정(영 제194조의16)

적용비율이란 종합토지세 과세표준이 되는 토지의 가액을 산출하기 위하여 개별공시지가에 적용되는 비율을 말한다. 다시 말하면 공시지가의 몇 %를 종합토지세의 과세표준으로 할 것인가에 관한 기준이라고 할 수 있다.

행정자치부장관은 종합토지세 과세표준액 적용비율의 결정에 관한 기준을 정하여 지방자치단체의 장에게 통보하여야 하며, 지방자치단체의 장은 그 기준에 따라 이를 결정고시하여야 한다. 지방자치단체의 장은 당해 연도에 적용할 종합토지세 과세표준액 적용비율을 당해 연도 과세기준일(6.1)까지 결정고시하여야 하며 이를 결정고시하지 아니한 경우에는 종합토지세 과세표준액 적용비율을 새로 결정고시할 때까지는 직전연도에 적용되던 종합토지세 과세표준액 적용비율을 적용한다.

4. 세 율

종합토지세의 세율은 〈표Ⅳ-3〉에서 보는 바와 같이 종합합산과세대상, 별도합산과세대상, 분리과세대상으로 구분하여 세율을 달리 적용한다.

가. 종합합산과세세율(0.2%~5%)

종합합산과세의 경우 〈표Ⅳ-3〉에서와 같이 9등급으로 구분된 과세표준별로 과세표준액의 1000분의 2에서부터 1000분의 50까지 초과누진세율을 적용한다.

나. 별도합산과세세율(0.3%~2%)

영업용건축물의 부속토지 중 기준면적이 내의 토지 및 건축물의 부속토지로 보는 토지 등은 소유자별로 전국의 토지를 별도로 합산한 가액을 〈표Ⅳ-3〉에서와 같이 9등급으로 나누어 과세표준액의 1000분의 3에서 1000분의 20까지 초과 누진세율을 적용한다.

다. 분리과세세율(0.1%, 0.3%, 5%)

자경농지·공장용지 등 최소한의 생산활동용 토지는 저율(0.1% 또는 0.3%)로 분리과세하고 억제 필요성이 높다고 보여지는 별장·골프장·고급오락장용 토지 등 사치성재산은 고율(5%)로 분리과세한다.

V. 비과세 감면토지

1. 비과세

가. 국가 등에 대한 비과세(법 제234조의11)

국가·지방자치단체·지방자치단체조합

· 외국정부 및 주한국제기구의 소유에 속하는 토지에 대하여는 종합토지세를 부과하지 아니한다. 즉 이들은 종합토지세 과세대상 토지를 소유하더라도 납세의무가 성립되지 아니한다. 그러나 대한민국 정부기관의 토지에 대하여 과세하는 외국정부의 토지에 대하여는 과세를 하여야 되며, 개인이나 법인 등이 국가나 지방자치단체의 토지를 연부로 취득하면서 그 토지의 사용권을 무상으로 부여받은 경우에는 당해 토지의 사용자가 종합토지세의 납세의무자가 된다. 그리고 국가·지방자치단체·지방자치단체 조합이 1년 이상 무상으로 공용 또는 공공용에 사용하는 토지에 대하여는 종합토지세를 부과하지 아니한다. 여기에서 비과세 대상은 국가 등이 공용 또는 공공용으로 사용하는 토지만을 말한다 할 것이고 인접토지의 공용 또는 공공용 사용으로 인하여 당해 토지를 사용자가 사용하지 못하였다고 하여 당해 토지가 비과세 대상이 될 수는 없는 것이다(대법원 2000. 12. 12. 99두5511).

나. 용도구분에 의한 비과세

종합토지세 과세대상 토지의 사용용도가 주로 공적인 목적에 사용되고 있는 경우에는 이를 과세대상에서 제외하는 것이다. 그러나 이들의 토지가 지방세법 제112조 제2항의 규정에 의한 별장·골프장 등 사치성 재산에 해당되는 경우에는 중과세를 하게 되며, 법인세법 제3조제2항의 규정에 의한 수익사업에 사용되는 경우의 그 토지 및

<표 IV-3> 과세 대상별 세율

과세 방법	과 세 대 상	과세표준액 및 세율	
		과세표준액	세 율
종합 합산 과 세 (0.2% ~5%)	○ 주거용 건축물의 부속 토지(기준면적내)	2천만원이하	과세표준액의 2/1000
	○ 지상정착물이 없는 나대지	2천만원초과5천만원이하	4만원+2천만원 초과금액×3/1,000
	○ 별도합산과세토지(영업용)중 기준초과 토지	5천만원초과 1억원이하	13만원+5천만원 초과금액×5/1,000
		1억원초과 3억원이하	38만원+1억원 초과금액×7/1,000
	○ 분리과세 대상토지(전·답·과수원·목장용지·임야·공장용) 중 기준초과 토지	3억원초과 5억원이하	178만원+3억원 초과금액×10/1,000
		5억원초과 10억원이하	378만원+5억원 초과금액×15/1,000
	○ 분리과세·별도합산과세대상 토지를 제외한 모든 토지	10억원초과 30억원이하	1,128만원+10억원 초과금액×20/1,000
별도 합산 과 세 (0.3% ~2%)		30억원초과 50억원이하	5,128만원+30억원 초과금액×30/1,000
		50억원 초과	1억1,128만원+50억원 초과금액×50/1,000
	○ 영업용 건축물의 부속토지(기준면적내)	1억원이하	과세표준액의 3/1,000
	○ 건축물의 부속토지로 보는 토지(자동차운전교습장용 토지 및 여객자동차터미널용 토지 등 9종)	1억원초과 5억원이하	30만원+1억원 초과금액×4/1,000
		5억원초과 10억원이하	190만원+5억원 초과금액×5/1,000
	- 건축중인 경우와 과세기준일 현재 건물 멸실등기를 한날로부터 6월이 경과하지 아니한 경우는 건축물의 부속토지로 본다.	10억원초과 30억원이하	440만원+10억원 초과금액×6/1,000
	- 그러나 무허가위법시공 건축물.	30억원초과 50억원이하	1,640만원+30억원 초과금액×8/1,000
	건축물의 시가표준액이 당해 부속토지의 시가표준액의 3%에 미달하는 건축물. 과세기준일 현재 건축기간이 경과하였거나 정당한 사유없이 6월 이상 공사가 중단된 경우는 건축물의 부속토지로 보지 아니한다.	50억원초과 100억원이하	3,240만원+50억원 초과금액×10/1,000
		100억원초과300억원이하	8,240만원+100억원 초과금액×12/1,000
		300억원초과500억원이하	3억2,240만원+300억원 초과금액×15/1,000
		500억원 초과	6억2,240만원+500억원 초과금액×20/1,000

과세 방법	과 세 대 상		과세표준액 및 세율
분 리 과 세 (0.1%, 0.3%, 5%)	농지	○ 재촌자경농지(전·답·과수원) - 전국 군지역, 시의 도시계획구역밖, 도시계획 구역내는 GB와 녹지지역내 ○ 영농조합법인의 농지 ○ 농업기반공사의 농가공급용 농지 ※ 사회복지사업자의 복지시설소비용 농지 ○ 법인이 매립·간척 자경농지 - 시지역의 도시계획구역내는 GB와 녹지지역내 ※ 중중소유농지 ☆ 축산용 목장용지(기준면적내) - 도시계획구역밖, 도시계획구역내 GB와 녹지지역내	과세표준액의 1/1,000
	임야	○ 보전임지로서 영림계획 인가를 받아 시업중인 임야(도시계획구역 안의 임야제외) ○ 특수 개발지역 지정 임야 ○ 문화재보호구역안의 임야 ○ 자연환경지구안의 임야 ※ 중중소유 임야, ☆ 하천연안구역고시지역안의 임야 ☆ 개발제한구역안의 임야 ☆ 군사시설보호구역안의 임야(해제후 2년 이내 포함) ☆ 군용통신특별보호구역안의 임야 ☆ 접도구역안의 임야, ☆ 도시공원안의 임야 ☆ 철도노선 인접지역안의 임야 ※ 상수원보호구역안의 임야	과세표준액의 1/1,000
		○ 입지기준면적 이내 공장용지(군지역, 시지역의 공업지역·산업단지에 한함) ○ 한국토지공사의 공급용 토지 ○ 유동화전문화사의 자산유동화 목적의 소유토지 ○ 대한주택공사의 분양·임대용 토지 ○ 염전(폐지후 7년 이내 포함) ○ 한국수자원공사의 공급용 토지 ○ 발전시설, 송·변전시설용 토지 ○ 채광인가 받은 토지·공유수면매립토지(4년간) ○ 주택건설용지(사업승인부터 분양완료시 까지) ○ 석유비축시설·석유저장·수송설비용 토지	과세표준액의 3/1,000(지목에 구분없이 동일 함)

과세방법	과 세 대 상	과세표준액 및 세율
분리과세	○ 한국가스공사의 가스공급시설용 토지 ○ 한국지역난방공사의 열생산설비용 토지 ○ 국방상 목적의 공장구내 토지 ○ 농협 등의 구관사업용 토지 ○ 비영리사업자 소유토지(1995.12.31.이전 소유에 한함) ○ 중소기업진흥공단의 분양·임대용 토지 ○ 농어촌정비사업자의 공급용 토지 ○ 한국자산관리공사의 일시 취득토지 ○ 한국산업단지공단의 공급용 토지 ○ 산업단지조성공사 중 토지 ○ 다목적댐용 토지 ○ 대덕연구단지 원형지 ○ 군용화약류 시험장용 토지	과세표준액의 3/1,000 (지목에 구분없이 동일함)
	○ 별장의 부속토지(경계 불명확시 바닥면적의 10배) ○ 회원제 골프장의 구분등록대상토지 ○ 유흥주점영업장 등 고급오락장용 토지 ○ 주택의 부속토지 중 기준초과 부분(특별시·광역시 662㎡, 기타시 993㎡)	과세표준액의 50/1,000

※ 표 농지와 임야는 1990. 5.31. 이전부터 소유('90.6.1. 이후에 당해 농지 또는 임야를 상속받아 소유하는 경우와 법인합병으로 인하여 취득하여 소유하는 경우 포함)하는 것에 한함.

☆ 표 임야 및 도시계획구역안의 목장용지는 1989.12.31. 이전부터 소유(1990.1.1 이후 상속받아 소유하는 경우와 법인합병으로 취득하여 소유하는 경우 포함) 하는 것에 한함

당해 토지의 일부가 그 목적에 직접사용되지 아니하는 경우의 그 일부 토지에 대하여는 사실상의 이용현황에 따라 종합토지세를 부과되 비영리사업자가 1995.12.31. 이전부터 소유하고 있는 토지는 저율분리과세(0.3%)한다. 여기에서 ① 의과대학의 부속병원이 경영하는 의료업과 ② 사회복지법인이 경영하는 의료업은 수익사업으로 보지 아니한다.

(1) 비영리사업자가 그 사업에 직접사용하는 토지

제사·종교·자선·학술·기예 기타 공익사업을 목적으로 하는 “비영리사업자”가 그 사업에 직접 사용하는 토지는 종합토지세를 비과세한다.

(2) 마을회 등 주민공동체 소유토지

마을주민의 복지증진 등을 도모하기 위하여 마을주민만으로 구성된 조직이 소유

하는 토지는 종합토지세를 부과한다.

(3) 별정우체국이 사용하는 토지

별정우체국법에 의한 별정우체국이 공용 또는 공공용으로 사용하는 토지는 종합토지세를 부과한다.

(4) 도로·하천·제방·구거·유지·사적지 및 묘지

① 도로법에 의한 도로와 기타 “일반인의 자유로운 통행에 공할 목적으로 개설한 사도”는 종합토지세를 부과한다. 여기에서 “일반인의 자유로운 통행에 공할 목적으로 개설한 사도”는 사도법 제4조에 의한 허가를 받아 개설한 사도에 한정되는 것은 아니고 소유자가 당초 특정한 용도에 제공할 목적으로 설치한 사도라고 하더라도 당해 사도의 이용실태, 사도의 공도예의 연결 상황, 주위의 택지의 상황 등 제반사정에 비추어 사도의 소유자가 일반인의 통행에 대하여 아무런 제약을 가하지 않고 있고, 실제로도 널리 불특정 다수인이 통행에 이용되고 있다면 그러한 사도는 모두 부과세 대상에 해당된다(대법원 1993. 4. 23. 92누 9456)고 할 것이다. 다만 건축법 제36조제1항의 규정에 의한 건축선 또는 인접대지 경계선으로부터 일정거리를 띄어 건축함으로써 생긴 대지 안의 공지는 사도로 사용된다 할지라도 종합토지세를 부과하지 아니한다(1996.12.31. 영제194조의7제1호단서신설)는 점을 유의하여야 한다.

위와 같이 사도로서 종합토지세 부과

대상에 해당되는지 여부에 대한 다툼의 건수는 그리 많지 아니하나 쟁송이 지속적으로 제기되는데, 요는 “사도”에 해당되는지 여부의 사실관계 확인이 그리 용이하지 않다는데 있다. 예컨대 부과세 대상인 사도에 대한 종합토지세 등의 부과처분은 중대한 하자가 있는 것이나 계쟁 토지부분이 부과세대상인 사도에 해당하는지 여부에 관하여는 구체적으로 확인해 보아야만 판단할 수 있는 경우라면 그 하자가 중대한 경우라도 위 부과처분에 대한 하자가 외관상 명백하다고 볼 수 없어 당연무효라고 볼 수 없어(대법원 2001. 6. 29. 2000다17339) 위와같이 사도에 과세한 종합토지세는 부당이득에는 해당되지 아니한다. ② 하천법에 의한 하천, 지적법에 의한 제방, 농업용 구거와 자연유수의 배수처리에 공하는 구거, 농업용 및 발전용에 공하는 댐·저수지·소류지와 자연적으로 형성된 호소 및 문화재보호법에 의하여 사적지로 지정된 토지는 종합토지세를 부과한다. 다만, 소유자가 사용·수익하는 토지는 제외한다. ③ 분묘와 이에 접속된 부속시설물의 부지로 사용되는 토지로서 지적공부상 지목이 묘지인 토지는 종합토지세를 부과한다. 여기서 유의할 점은 종합토지세는 현황과세를 원칙으로 하지만 묘지는 현황도 묘지이고 지적공부상 지목도 묘지인 토지라야만 부과세대상에 해당된다는 것이다.

(5) 사찰림·동유림·경내지 등

사찰림·동유림·군사시설보호법에 의한 군사시설보호구역(해군기지법에 의한 해군

기지 구역을 포함한다) 등 통제보호구역 안에 있는 토지로서 전·답·과수원 및 대지를 제외한 토지, 산림법에 의하여 지정된 천연보호림, 보안림, 채종림, 시험림, 자연공원법에 의한 자연보존지구안의 임야, 전통사찰보존법 제2조제1호 및 제3호의 규정에 의한 전통사찰이 소유하고 있는 경내지는 종합토지세를 비과세한다. 여기에서 “전통사찰”이라 함은 전통사찰보존법제3조의 규정에 의하여 문화관광부에 전통사찰로 등록된 사찰을 말하며 “경내지”라 함은 불교의 의식, 승려의 수행 및 생활과 신도의 교화를 위하여 사찰에 속하는 토지로서 전통사찰보존법시행령제3조제1항에 규정한 토지를 말한다.

2. 과세면제 및 경감

종합토지세 과세대상토지를 소유하고 있음으로써 종합토지세 납세의무가 성립되었으나, 이를 면제 또는 경감하므로써 납세의무가 전부 또는 일부가 소멸된다. 종합토지세에 대한 과세면제 및 경감 근거법으로는 재산세 등 다른 세목과 같이 ① 지방세법에 의한 감면 ② 조세특례제한법에 의한 감면 ③ 해당 지방자치단체 감면조례에 의한 감면으로 분류하여 볼 수 있다. 그러므로 종합토지세 감면대상 해당 여부를 확인하려면 위 두개의 법률과 조례를 모두 살펴봐야 한다.

가. 지방세법에 의한 감면(법 제261조 내지 제290조)

지방세법 제261조 내지 제290조에서 재산세 등 다른 세목과 동일하게 종합토지세의 과세면제 및 경감 규정을 두고 있는데 감면대상을 유형별로 대별하여 보면, ① 자경농민 등 농어민 지원을 위한 감면 ② 소규모 임대주택 등 사회복지 및 주민생활 안정을 위한 감면 ③ 지역균형개발 등을 위하여 산업단지 등에 대한 감면 ④ 공공법인 등에 대한 감면 ⑤ 공공사업용 토지 등에 대한 감면으로 분류하여 볼 수 있다.

나. 조세특례제한법에 의한 감면

조세특례제한법 제100조에서 근로자의 주거안정지원을 위하여 임대주택 건설용 토지 등에 대하여 종합토지세를 경감토록 규정하고 있으며, 동법 제121조에서는 창업 중소기업 및 창업벤처중소기업이 당해 사업을 영위하기 위하여 소유하는 사업용 재산에 대하여는 창업일로 부터 5년간 재산세 및 종합토지세의 100분의 50에 상당하는 세액을 감면한다.

다. 지방자치단체 조례에 의한 감면

지방자치단체는 과세면제 및 경감의 필요성이 인정될 경우에는 지방세법 제7조 내지 제9조의 규정에 의하여 당해 자치단체 조례로써 감면할 수 있다. 지방자치단체

는 행정자치부장관이 동법 제9조의 규정에 의한 허가에 갈음하여 통보한 “지방세감면 조례표준안”의 범위 내에서 감면조례로 정하여 감면하고 있다. 이는 각 지방자치단체 실정에 따라 약간의 차이가 있을 수 있으므로 조례에 의한 종합토지세감면은 해당 지방자치단체(시·군·구) 감면조례를 확인하여 보아야 정확히 알 수 있으나 여기서는 지면관계상 “지방세감면조례표준안”에 의한 감면 유형만 기술코자 한다.

- ① 사회복지지원을 위하여 국가유공자 및 그 유족 등에 대한 감면
- ② 평생교육시설 등에 대한 감면
- ③ 농어촌 주택개발 등 지원을 위한 감면
- ④ 주차전용 건축물 등 대중교통 지원을 위한 감면
- ⑤ 지역발전을 위한 농공단지 등에 대한 감면제도를 두고 있다.

VI. 부과징수 및 구제제도

종합토지세는 토지의 사용현황에 따라 과세대상을 구분하여 소유자별로 전국의 모든 토지를 합산하여 산출한 세액을 다시 시·군·구별로 안분하는 등 복잡한 절차를 거쳐 과세되므로 정확한 과세를 위하여 납세의무자에게 다른 세목보다 많은 납세 협력의무를 부여하고 있다.

1. 토지소유자 등의 신고의무

- ① 토지소유자는 토지소유권 또는 과세

대상토지의 변동 등의 사유가 발생된 토지로서 그 등기가 이행되지 아니한 경우에는 과세기준일로 부터 10일 이내에 당해 토지의 소재지를 관할하는 시장·군수·구청장에게 이를 신고하여야 한다.

- ② 상속이 개시된 토지로서 상속등기가 이행되지 아니한 경우에는 주된 상속자(민법상 상속지분이 가장 높은 자)가 과세기준일로부터 10일 이내에 당해 토지의 소재지를 관할하는 시장·군수·구청장에게 사실상의 소유자를 신고하여야 한다.
- ③ 종중토지로서 공부상에 개인 등의 명의로 등재되어 있는 경우에는 그 공부상의 소유자가 과세 기준일로부터 10일 이내에 종중토지임을 입증할 수 있는 자료를 갖추어 당해 토지의 소재지를 관할하는 시장·군수·구청장에게 종중토지임을 신고하여야 한다. 그러나 공부상의 소유자가 신고기간 내에 이를 신고하지 아니한 경우에는 공부상의 소유자를 납세의무자로 한다.
- ④ 신탁법에 의하여 수탁자명의로 등기된 신탁토지의 수탁자는 과세기준일로부터 10일 이내에 수탁토지임을 입증할 수 있는 자료를 갖추어 당해 토지의 소재지를 관할하는 시장·군수·구청장에게 신고하여야 한다.

2. 과세기준일 및 납기

종합토지세는 매년 6월1일을 기준(과세기준일)으로 하여 토지소유자·현황·과세표준액 등을 독립적으로 조사하여 세액을 산출한 후 이를 당해 연도 10월 16일부터 10월 31까지 납기로 과세된다.

3. 이의신청 등 구제제도

종합토지세는 앞에서 설명한 바와 같이 복잡한 절차를 거쳐 부과되므로 절차 및 내용상의 착오발생 소지가 다분히 내포되어 있다고 볼 수 있다. 그러므로 여하 세목과 달리 사전적 구제제도를 두는 등 납세의무자의 권리구제제도가 보다 중시된다고 하겠다.

가. 사전적 구제제도(부과고시전)

(1) 과세대상토지 공람에 대한 이의신청
(법 제234조의22)

- ① 시장·군수·구청장은 과세대상토지를 조사하여 매년 과세기준일(6.1.)로부터 15일간 공람하여야 한다.
- ② 공람한 과세대상토지에 이의가 있는 자는 공람기간이 종료된 날로부터 10일 이내에 토지의 소재지를 관할하는 시장·군수·구청장에게 이의신청을 할 수 있으며, 이의신청을 받은 시장·군수는 이의신청을 받은 날로부터 15일 이내에 이를 심의하여 결정하

고 이를 신청인에게 통지하여야 한다.

(2) 공시지가에 대한 이의신청

- ① 공시지가에 대하여 이의가 있는 자는 공시지가의 공시일부터 30일 이내에 서면으로 건설교통부장관에게 이의신청을 할 수 있으며, 건설교통부장관은 이의신청기간이 만료된 날로부터 30일 이내에 이의신청을 심사하여 그 결과를 서면으로 통지하게 된다(지가공시및 토지등의평가에관한법률 제8조).
- ② 토지필지별 개별 공시지가에 대하여 이의가 있는 자는 개별공시지가의 결정 공시일부터 30일 이내에 서면으로 시장·군수·구청장에게 이의신청을 할 수 있으며, 시장·군수·구청장은 이의신청기간이 만료된 날부터 30일 이내에 이의신청을 심사하여 그 결과를 신청인에게 서면으로 통지하여야 한다. 이 경우 시장·군수·구청장은 이의신청의 내용이 타당하다고 인정될 경우에는 개별공시지가를 조정하여 다시 결정공시하여야 한다(지가공시및 토지등의평가에관한법률 제10조의3). 여기서 유의할 점은 개별공시지가는 행정청이 행하는 구체적인 사실에 관한 법집행으로서 공권력 행사이므로 행정소송의 대상이 되는 행정처분에 해당(대법원 1993.1.15. 92누12414)된다 할 것이므로, 개별공시지가 이의신청결정에 불복이 있는 자는 이의신청결정통지를 받은날로부터 90일 이내에 행정소송을 제기할 수 있

다. 그러나 개별공시지가가 부당하게 결정되어 종합토지세가 과다하게 부과되었다고 하더라도 개별공시지가의 과세처분은 독립된 별개의 처분이므로 개별공시지가의 결정에 이의가 있다면 위와 같이 지가공시및토지등의 평가에관한법률의 규정에 의한 이의신청 등에 의하여 구제를 받아야지 개별공시지가결정이 잘못되었음을 내세워 바로 과세처분을 다룰 수는 없다(유사판례 : 대법원 2001.3.23. 98두 5583)고 할 것이다.

(3) 적용비율결정의 행정처분 해당여부

행정자치부장관의 종합토지세 과세표준액 적용비율의 결정에 관한 기준에 의하여 지방자치단체장은 그 기준에 따라 전체 토지소유자에게 일반적으로 적용되는 적용비율을 결정고시하게 되는데 위 과세표준액적용비율 고시에 따른 과세표준액 적용비율결정 및 이에 따른 토지가액결정은 모두 종합토지세 과세처분에 앞선 결정으로 그로 인하여 토지소유자가 구체적인 납세의무를 부담하게 된다거나 현실적으로 어떤 권리침해 내지는 불이익을 받는다고 할 수 없으므로 과세표준액 적용비율 결정 및 토지가액 결정은 모두 항소소송의 대상이 되는 행정처분이라고 할 수 없다(대법원 2001.1.19. 98두1468)는 점에 유의할 필요가 있다.

나. 사후적 구제제도(부과고지후)

(1) 지방세법상 이의신청등

① 납세의무자는 종합토지세의 위법 또는 부당한 처분으로 불복이 있는 경우 그 처분통지서를 받은날로부터 90일 이내에 해당 시장·군수·구청장에게 이의신청을 할 수 있으며, 이를 접수한 시장·군수·구청장은 접수일로부터 60일 이내에 이를 결정통지하여야 한다.

② 위의 이의신청 결정에 불복이 있는 자는 이의신청결정통지를 받은 날로부터 90일 이내에 도지사(특별시장·광역시장)또는 행정자치부장관에게 심사청구를 할 수 있으며 심사청구결정에 대하여 또다시 불복이 있으면 그 결정통지서를 받은 날로부터 90일 이내에 행정법원(지방법원 본원합의부)에 행정소송을 제기할 수 있다. 그러나 종전에는 지방세 부과처분에 대하여 행정소송을 제기하고자 하면 지방세법 제78조제2항의 규정에 의하여 필수적으로 이의신청 및 심사청구를 거쳐야 되었으나 위 규정이 헌법에 위반되어(헌법재판소2001.6.28. 2000바30)효력이 없어졌으므로 2001.6.28. 이후의 지방세부과처분통지를 받은 자는 그 통지를 받은 날로부터 90일 이내에 행정심판(이의신청 및 심사청구)을 거치지 아니하고 바로 행정소송을 제기할 수 있다.

(2) 감사원법상 심사청구

- ① 종합토지세 납세고지서를 받은 자는 그 처분이 위법, 부당하다고 판단될 경우에는 감사원법 제43조의 규정에 의하여 감사원에 심사청구를 할 수 있다.
- ② 감사원 심사청구는 처분의 통지를 받은 날로부터 90일 이내에 심사청구서 4부를 처분청(시·군·구)에 제출하여야 하며 감사원은 특별한 사유가 없는한 그 청구를 수리한 날로부터 3월 이내에 결정을 하게 된다. 여기서 유의할 점은 지방세법상 이의 신청과 감사원법상 심사청구는 선택적으로

하나만 하여야지 두가지를 동시에 하게 되면 지방세법상 이의신청은 심사대에서 제외하여 각하처분하게 된다.

(3) 처분청의 직권구제(법 제25조의2)

시장·군수·구청장은 종합토지세 부과 처분이 위법 또는 부당한 것임을 확인한 때에는 제출기한에 관계없이 직권으로 시정조치를 하여야 한다. 처분청의 직권구제야 말로 처분청 자신에게 부여된 권한이자 의무이므로 이를 보다 적극적으로 활용한다면 지방세정질 향상에도 기여할 수 있으리라고 본다. ☹

