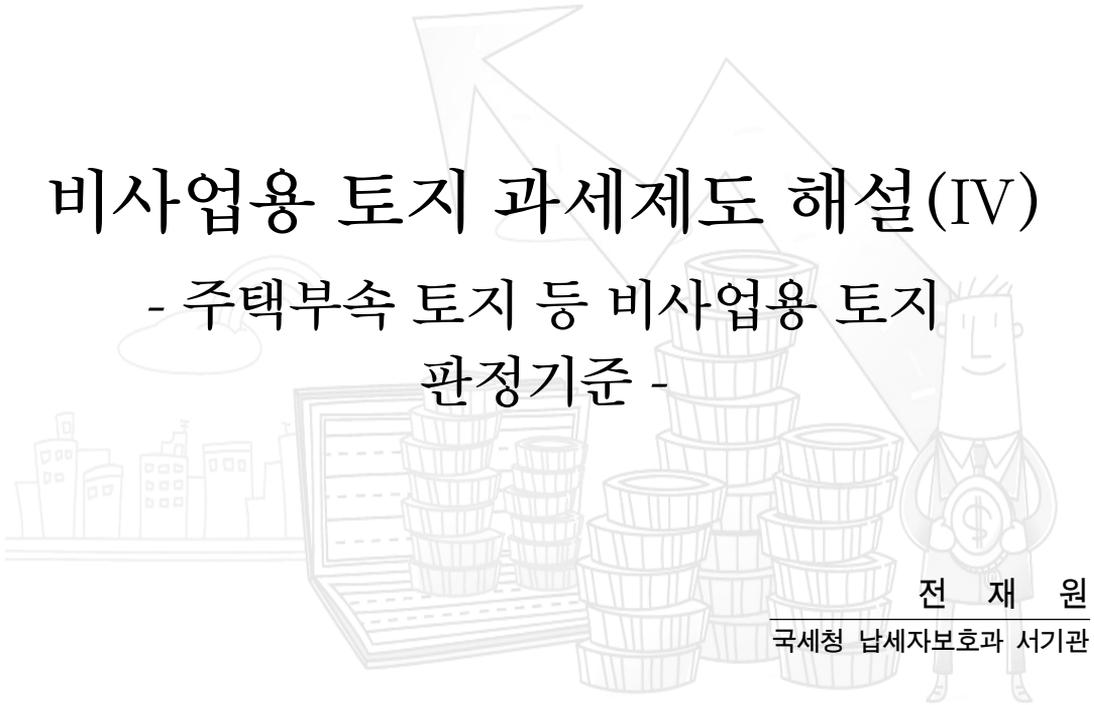


## 비사업용 토지 과세제도 해설(IV)

### - 주택부속 토지 등 비사업용 토지 판정기준 -



전 재 원

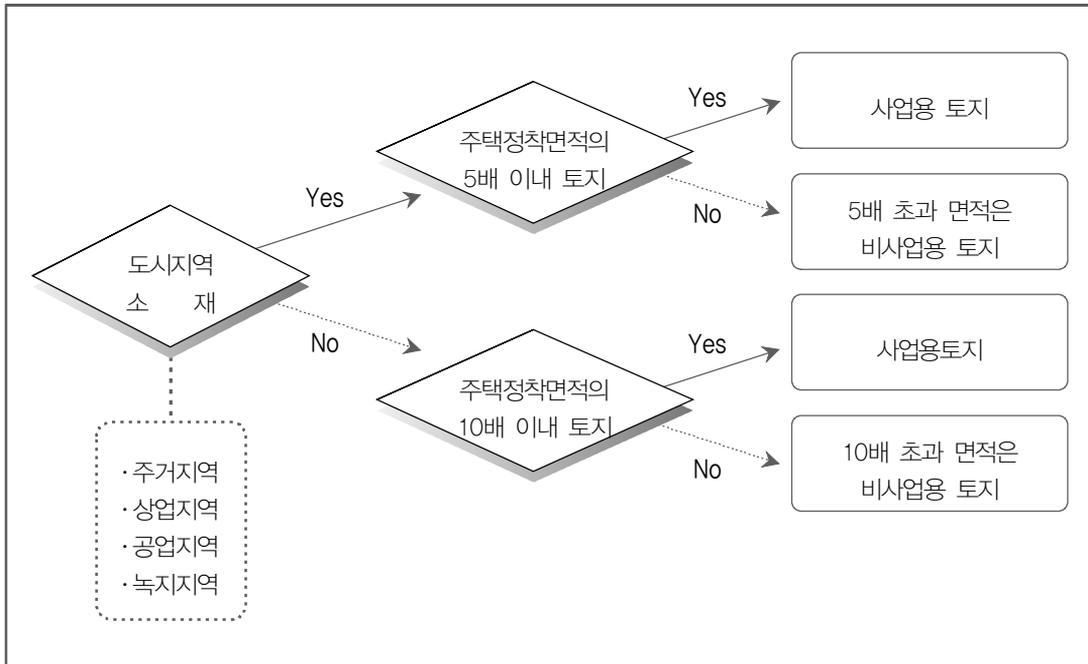
국세청 납세자보호과 서기관

이번호에서는 주택부속 토지·별장과 그 부속토지의 비사업용 토지 판정기준 등을 중심으로 기술하였다.

### I. 주택의 부속 토지

「지방세법」 제182조 제2항 규정에 의한 주택부수토지 중 주택이 정착된 면적에 5배(도시지역 밖의 토지는 10배)를 곱하여 산정한 면적을 초과하는 토지는 비사업용 토지에 해당한다.(소득세법 §104의3 ① 5호, 법인세법 §55의2 ② 5호)

〈참고 1〉 주택 부속토지의 비사업용 판정흐름



### 1. 주택의 범위

1세대를 구성하는 세대원이 장기간 독립된 주거생활을 영위할 수 있는 구조로 된 건축물의 전부 또는 일부 및 그 부속토지를 말하며, 단독주택과 공동주택\*으로 구분된다. (「주택법」 §2)  
 \* 공동주택 : 건축물의 벽·복도·계단 그 밖의 설비 등의 전부 또는 일부를 공동으로 사용하는 각 세대가 하나의 건축물 안에서 각각 독립된 주거생활을 영위할 수 있는 구조로 된 주택을 말하며, 아파트, 연립주택, 다세대주택 및 기숙사가 해당된다.

#### 해석 사례

[문] 주택의 범위에 무허가 주택과 컨테이너가 포함되는지 여부

[답 1] 무허가 주택은 소득세법 제104조의3 제1항제5호에서 규정하는 주택의 범위에 포함(국세종합상담센터 서면4팀-2402호, 2007.8.9.)된다.

[답 2] 컨테이너는 소득세법 제104조의3 제1항제5호에서 규정하는 주택에 해당하지 아니한다. (국세종합상담센터 서면4팀-2206호, 2007.7.31.)된다.

## 2. 비사업용토지로 보지 아니하는 주택부수토지의 범위

“주택부수토지”라 함은 당해 주택과 경제적 일체를 이루고 있는 토지로서 사회통념상 주거생활 공간으로 인정되는 토지를 말하며(대법 95누7383, 1995.08.22), 비사업용토지로 보지 아니하는 주택부수토지의 범위는 주택이 정착된 면적에 지역별로 아래의 배율을 곱하여 산정한다. (소득세법시행령 §168의12)

지 역 별	배 율	주택부수토지 범위
도시지역* 안	5배	주택정착면적* × 5
도시지역 밖	10배	주택정착면적 × 10

\* 주택정착면적 : 수평투영면적 중 가장 큰 주택 바닥 면적

\* 도시지역 : 「국토의 계획 및 이용에 관한 법률」에서 규정하고 있는 용도지역 중 인구나 산업이 밀집이 예상되어 당해 지역에 대하여 체계적인 개발·정비·관리·보전 등이 필요한 지역으로 아래와 같이 세부적으로 구분됨

구 분	내 용	
도시 지역	주거지역	거주의 안녕과 건전한 생활환경을 위하여 필요한 지역
	상업지역	상업 그 밖의 업무의 편익증진을 위하여 필요한 지역
	도시지역	공업의 편익증진을 위하여 필요한 지역
	도시지역	자연환경, 농지 및 산림의 보호, 보건위생, 보안과 도시의 무질서 확산을 방지를 위하여 녹지의 보전이 필요한 지역(보전·생산·자연녹지지역으로 세분)

### 가. 주택부수토지 산정 특례

1) 1구의 건물이 주거와 주거외의 용도로 사용되는 경우

1구의 건물이 주거와 주거외의 용도로 사용되는 건축물 부속토지의 경우에는 주거용으로 사용하는 면적이 전체의 100분의 50 이상이면 전부를 주택의 부속토지로 보고 주택부수토지를 산정한다.

구 분	판 정	주택부수토지 범위
주거용 ≥ 비주거용	1구의 건물 모두 주택	1구건물 전체면적 × 지역별 배율
주거용 < 비주거용	주거용만 주택	< 단계별 산정법 참조>

② 1동의 건물이 주거와 주거외의 용도로 사용되는 경우

1동의 건물이 주거와 주거외의 용도로 사용되고 있는 건축물의 부속토지의 경우에는 주거용에 사용되는 부분만을 주택으로 보아 다음과 같이 단계별로 주택부수 토지를 산정한다. (소득세법시행령 §168의11⑥)

구 분	목 적	내 용
1단계	용도별 부수토지 면적구분	건축물 부속토지 면적 $\times \frac{\text{특정용도에 사용하는 연면적}}{\text{건축물의 연면적}}$
2단계	주택 부수토지 한도계산	건축물의 바닥면적 $\times \frac{\text{주택의 연면적}}{\text{건축물의 연면적}} \times \text{적용비율}$ * 적용비율 : 도시지역 5배, 도시지역 밖 10배
3단계	주택부수토지 범위	주택부수토지 면적 = Min[용도별 부수토지 면적, 주택부수토지 한도]

※ 지방세법에서는 1동의 건물이 주거와 주거 외의 용도에 사용되고 있는 경우 주거용에 사용되고 있는 부분만을 주택으로 보며, 1구의 건물이 주거와 주거외의 용도인 경우에는 주거용으로 사용하는 면적이 전체의 100분의 50 이상이면 주택으로 본다고 규정하고 있다. (「지방세법」 §182②, 「지방세법시행령」 §133 ①, ②)

계산 사례

[문] 상업지역 소재 복합건물로서 1층 주택 80㎡, 2층 상가 20㎡, 건축물 연면적 100㎡, 건축물 부속토지의 면적 400㎡인 경우

① 용도별 토지의 면적은?

- 주택 :  $400\text{㎡} \times 80\text{㎡} \div 100\text{㎡} = 320\text{㎡}$
- 상가 :  $400\text{㎡} \times 20\text{㎡} \div 100\text{㎡} = 80\text{㎡}$

② 건축물의 바닥 면적은?

- 주택 :  $80\text{㎡} \times 80\text{㎡} \div 100\text{㎡} = 64\text{㎡}$
- 상가 :  $20\text{㎡} \times 80\text{㎡} \div 100\text{㎡} = 16\text{㎡}$

③ 기준면적 초과분

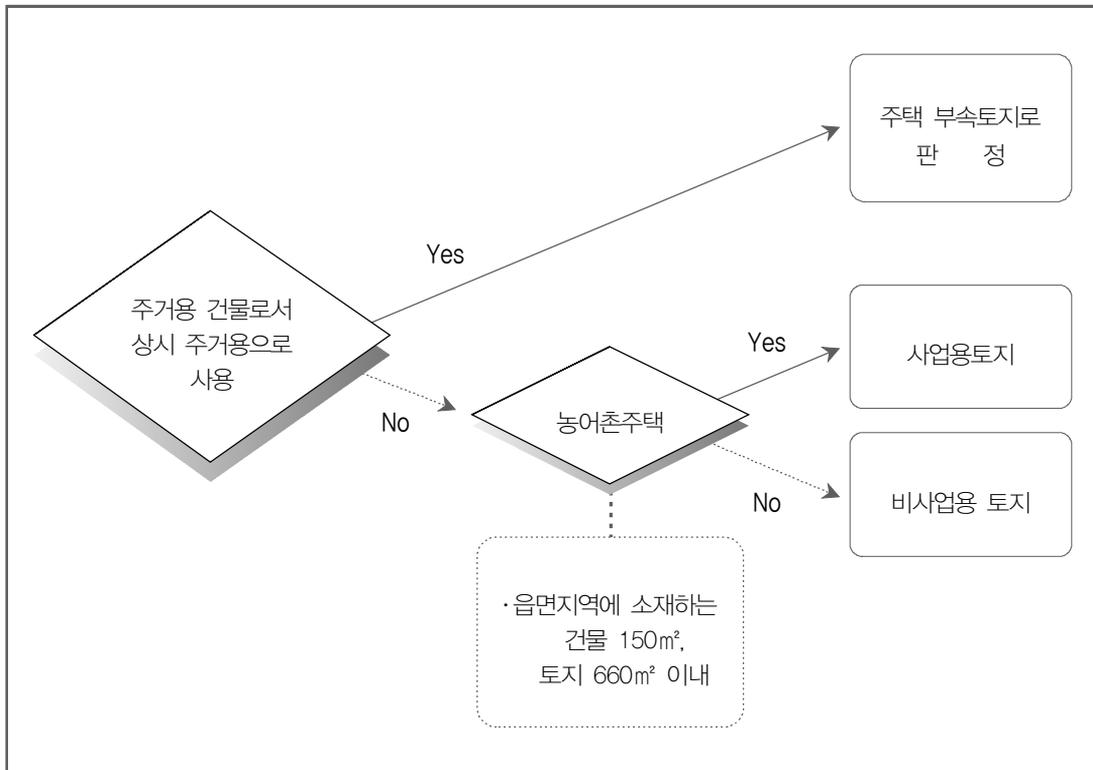
- 주택 :  $320\text{m}^2 - 64\text{m}^2 \times 5\text{배} = 0$
- 상가 :  $80\text{m}^2 - 16\text{m}^2 \times 3\text{배} = 32\text{m}^2(\text{비사업용 토지})$

## Ⅱ. 별장과 그 부속토지

주거용 건축물로서 상시주거용으로 사용하지 아니하고 휴양·피서·위락 등의 용도로 사용하는 건축물과 그 부속토지(별장에 부속된 토지의 경계가 명확하지 아니한 때에는 그 건축물 바닥면적의 10배에 해당하는 토지)는 비사업용 토지에 해당한다.

다만, 「지방자치법」 제3조제3항 및 제4항의 규정에 의한 읍 또는 면에 소재하는 농어촌주택과 그 부속토지로서 아래의 요건을 모두 충족시키는 경우에는 비사업용토지로 보지 아니한다.  
(소득세법 §104의3 ① 6호, 법인세법 §55의2 ② 6호)

〈참고 2〉 별장과 그 부속토지의 비사업용 판정흐름



## 1. 비사업용토지로 보지 아니하는 별장과 그 부속토지 범위

「지방자치법」 제3조제3항 및 제4항의 규정에 의한 읍 또는 면에 소재하는 농어촌주택과 그 부속토지로서 다음의 요건을 모두 충족해야 한다.

### 가. 지역 요건

다음의 어느 하나에 해당하는 지역외의 지역에 소재할 것(조특법 §99의4 ① 1호, 조특령 §99의4 ②, ③)

- ① 광역시에 소속된 군에 소재하는 지역 및 수도권지역. 다만, 「접경지역지원법」 제2조의 규정에 의한 접경지역(광역시에 소속된 군에 소재하는 지역 및 수도권지역 중 지역특성 등이 접경지역과 유사한 지역을 포함한다)중 경기도 연천군, 인천광역시 옹진군을 제외한다.
- ② 「국토의계획및이용에관한법률」 제6조 및 동법 제117조의 규정에 의한 도시지역 및 허가구역
- ③ 「소득세법」 제104조의2제1항의 규정에 의한 지정지역
- ④ 「관광진흥법」에 의해 지정된 관광단지

### 나. 규모 요건

건물의 연면적이 150㎡ 이내이고 그 건물의 부속토지의 면적이 660㎡ 이내일 것

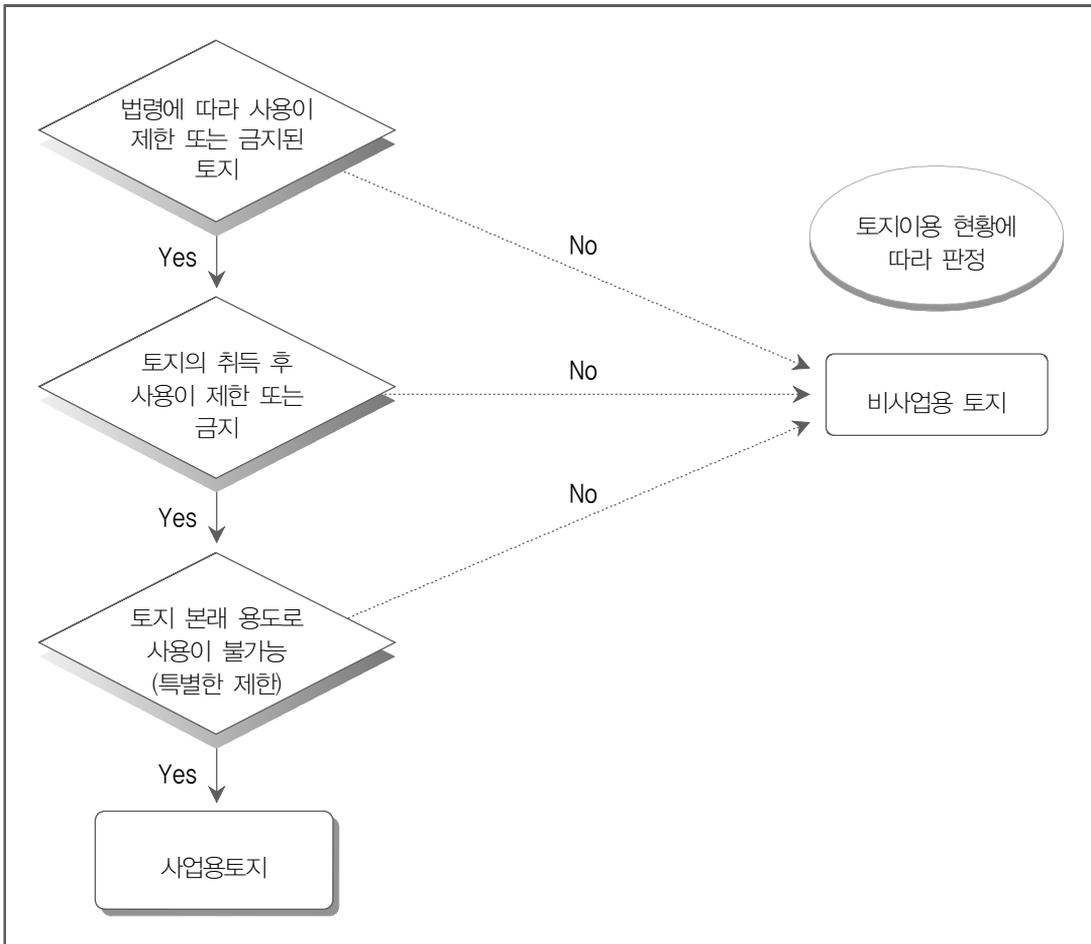
### 다. 가액 요건

건물과 그 부속토지의 가액이 기준시가 1억원 이하일 것

### Ⅲ. 부득이한 사유가 있어 비사업용 토지로 보지 아니하는 토지

토지의 소유기간 중에 토지 소유자의 귀책사유가 아닌 천재지변·법령 등에 의한 사용제한 등 부득이한 사유로 인하여 사업에 직접 사용하지 못한 경우 그 사용제한 등에 따른 기간 동안은 비사업용 토지로 보지 아니한다.

〈참고 3〉 부득이한 사유에 따른 비사업용 토지 판정흐름



#### 1. 법령에 따라 사용이 금지 제한된 토지

토지를 취득한 후 법령에 따라 사용이 금지 또는 제한되어 토지 본래의 용도에 따른 이용이 불가능한 경우 당해 토지는 법령에 따라 사용이 금지 또는 제한된 토지에 해당한다. (소령 §168의14 ① 1호, 법령 §92의11 ① 1호)

가. 토지를 취득한 후 사용의 제한 등 판단

‘토지를 취득한 후’ 법령에 의하여 사용이 금지 또는 제한이 있었는지 여부를 판단해야 하므로 토지 취득 전에 이미 법령에 의해 사용이 금지 또는 제한된 토지의 경우는 적용대상이 아니다.

따라서 개인의 경우는 「소득세법 시행령」 제162조(양도 또는 취득의 시기)의 규정에 의한 취득시기를 적용하여 사용의 금지 또는 제한된 기간을 판정한다.

다만, 상속받은 토지의 경우는 상속개시일전에 이미 ‘법령에 따라 사용의 금지 또는 제한’이 있는 경우는 피상속인의 취득시기를 기준하여 판단하도록 관련 규정(「소득세법 시행령」 제168조의14)이 개정되었다.(개정 규정은 상속받은 토지를 2008.02.22. 이후 양도하는 분부터 적용).

법인의 경우는 「법인세법」에서 비사업용 토지의 취득시기 적용에 대하여 별도로 규정하고 있지 아니하므로 「소득세법」 규정을 준용하여 사실상 권리의무가 확정된 때를 기준으로 판단하여야 할 것이다.

**계산 사례**

[문] 2000. 2. 1. 피상속인 대지 취득. 2003. 1. 1. 법령에 따라 사용 제한. 2004. 1. 1. 상속 개시 2008. 1. 1. 법령에 따른 사용제한 해제. 2008. 3. 1. 양도

[답 1] 비사업용토지로 보지 아니하는 기간(4년)

2004. 1. 1.(상속 개시) ~ 2007. 12. 31.

[답 2] 비사업용 토지 판정

3년 이상 5년 미만 보유한 토지로서 양도일 직전 3년 기간(2005. 3. 1. ~2008. 2. 29.) 동안 비사업용 토지로 보지 아니하는 기간이 2년 10월(2005. 3. 1. ~2007. 12. 31.)로 비사업용 토지에 해당하지 아니함

**판례**

□ 비업무용 부동산의 취득시기

조세법률주의 원칙상 소득세법 등 다른 세법에서의 취득시기에 관한 규정을 그대로 적용할 수 없어 비업무용 부동산제도의 취지에 비추어 법인세법의 독자적 관점에서 파악하여야 한다.(대법 98두 3648, 1999. 6. 6.)

## 나. 법령의 의미

법령은 법률과 명령을 말하는 것으로, 국회에서 제정한 법률과 그 하위 법규인 대통령령, 총리령, 부령 등의 시행령 및 시행규칙이 해당한다.

법령의 범위에는 법령의 규정 그 자체에 의하여 직접 토지의 사용이 금지되거나 제한된 것은 아니라고 하더라도, 법령에 규정된 권한에 의한 행정청의 행위도 포함된다.(대법 93누1893, 1994.1.11. 등)

### 해석 사례

[문] 토지 취득 후 구청장 방침에 의해 건축허가가 제한된 경우 비사업용 토지 여부

[답] 토지를 취득한 후 법령에 따라 당해 사업과 관련된 인가·허가(건축허가 포함)·면허 등을 신청한 자가 「건축법」 제12조(2008. 3. 28. 법률 제9049호로 개정되기 전의 것)의 규정 및 행정지도에 따라 건축허가가 제한됨에 따라 건축을 할 수 없게 된 토지는 건축허가가 제한된 기간은 비사업용 토지에 해당하지 아니하는 것이나, 귀 질의의 ○○구청장 방침(제144호: 2007. 6. 22.)으로 건축허가를 제한하고 있는 경우에는 이에 해당하지 아니함.(국세청 재산-2008, 2008. 7. 31.)

## 다. 토지의 사용

토지의 사용이라 함은 토지의 지목, 용도지역 및 용도지구, 건축법 등 법령에 의하여 정하여진 목적과 범위에 부합되게 토지 본래의 용도인 경작, 산림 육성 및 보존, 축산업 영위, 물건을 쌓아 두거나 건축물 신축·개축·증축 등의 행위를 하는 것을 말한다.

### 라. 법령에 따라 토지사용이 제한된 경우

법령에 따라 토지의 사용이 제한된 경우라 함은 지목, 용도지구 및 지역이나 건축법 등 법령에 의하여 정하여진 목적과 범위에서 그에 부합되게 이용토록 하는 토지의 용도에 따른 통상적인 제한의 범위를 넘어 특별히 사용이 제한된 경우를 말하며(대법 2001두6234, 2003.10.10. 등), 이러한 경우로는 아래와 같이 자연환경의 보전 등을 위하여 개발제한 지역 등을 지정하거나, 도시정비사업 등 개발 사업을 차질 없이 시행할 수 있도록 일정기간을 제한하는 경우 및 도로 등 도시계획시설을 설치하기 위하여 제한하는 경우가 있다

판례

□ 토지의 사용이 특별히 제한된 경우

법령에서 토지의 형질변경, 물건을 쌓아 두거나 건축물의 신축·개축·증축 등을 할 수 없거나 시장 또는 군수의 허가를 받도록 하여 권리행사가 일정한 제한을 받는 경우에는 특별히 사용이 제한된 경우에 해당함(대법 96누 3906, 1998. 4. 24.)

1) 개발을 제한하기 위하여 토지 사용을 제한하는 경우

「군사시설보호법」 또는 「개발제한구역의 지정 및 관리에 관한 특별조치법」 등에서 군사시설의 보호, 도시의 무질서한 확산 방지, 도시주변의 자연환경 보전 등을 위하여 일정 지역을 군사시설보호구역, 개발제한구역 등으로 지정하여 토지의 개발행위를 제한하고 있다.

판례

□ 개발제한구역으로 지정된 토지의 법령에 따른 제한 여부

개발제한구역의 지정 및 관리에 관한 특별조치법에 따라 개발제한구역으로 지정되면 특별한 사정이 없는 한 법령에 따라 사용이 금지 또는 제한에 해당.(대법 93누1978, 1996.04.23.)

해석 사례

[문] 행정중심 복합도시 건설을 위한 특별법에 따라 “주변지역”으로 지정된 경우

[답] 토지를 취득한 후 「신행정수도 후속대책을 위한 연기·공주지역 행정중심 복합도시 건설을 위한 특별법」 제11조에 따라 “주변지역”으로 지정된 경우 「소득세법」 제104조의 3 제2항 및 동법 시행령 제168조의 14 제1항 제1호에서 규정하는 법령에 따라 사용이 금지 또는 제한된 토지에 해당되지 않음(국세종합상담센터 서면4팀-2005, 2008. 1. 23.)

[문] 개발제한구역 내 토지 취득 후 개발제한구역이 해제되면서 도시개발구역으로 지정된 경우

[답] 「국토의 이용 및 계획에 관한 법률」에 따른 개발제한구역 내 토지를 취득한 이후 개발제한구역에서 해제되면서 「도시개발법」에 따른 도시개발구역으로 지정된 경우 당해 토지는 「소득세법시행령」 제168조의 14 제1항 제1호의 규정의 토지를 취득한 후 법령에 따라 사

용이 금지 또는 제한된 토지에 해당하지 아니하는 것임(국세종합상담센터 서면4팀-2960, 2007. 10. 15.)

[문] 비사업용 토지 판정시 ‘개발행위제한지역’이 ‘개발제한구역’에 해당하는지 여부

[답] 「국토의 계획 및 이용에 관한 법률」 제63조에서 규정하는 ‘개발행위허가의 제한지역’은 「소득세법 시행령」 제168조의 8에서 규정하는 개발제한구역에 해당하지 아니함. (국세종합상담센터 서면4팀-200, 2007. 1. 16.)

[문] 경제자유구역으로 지정된 토지의 비사업용 토지 해당 여부

[답] 귀 질의의 경우 「소득세법」 제104조의 3을 적용함에 있어 토지를 취득한 후 「경제자유구역지정 및 운영에 관한 법률」에 의하여 경제자유구역으로 지정된 경우 「소득세법 시행령」 제168조의14 제1항 제1호의 규정에 따른 법령에 따라 사용이 제한된 토지로 보는 것이나, 경작 등 토지 본래의 용도에 사용이 제한되지 아니한 경우에는 「소득세법 시행령」 제168조의14 제1항 제1호의 규정이 적용되지 아니함 (국세청 재산세과-2533, 2008. 8. 29.)

[문] 군사시설 보호 구역으로 지정된 대지의 법령에 따른 제한 여부

[답] 도시계획구역상 일반주거지역에 위치한 대지로서 토지의 취득 후 「군사시설보호법」에 의한 군사시설보호구역으로 지정되어 관련법령의 규정에 의해 사용이 금지 또는 제한된 경우로서 사실상 사용할 수 없는 토지는 사용제한 토지에 해당됨(국세청 재이 46014-3218, '93. 9. 27.)

## 2) 개발사업을 차질 없이 시행할 수 있도록 제한하는 경우

「도시 개발법」 및 「도시 및 주거환경 정비법」 등에서는 도시재개발, 도시환경정비사업 등 개발 사업을 차질 없이 시행하기 위하여 도시기본계획 또는 도시 관리계획을 수립하고 있는 지역 또는 개발사업 지정 지역의 토지에 대하여 개별적인 개발행위를 일률적으로 제한하고 있다.

다만, 개발 사업시행자에 한하여 사업인가에 따라 사업을 시행함으로써 행위제한이 해제된다.(대법 91누 11810, 1992. 10. 27.)

### 해석 사례

[문] 도시환경 정비사업의 정비구역으로 지정된 토지

[답] 토지를 취득한 후 「도시 및 주거환경 정비법」에 의하여 도시환경 정비사업의 정비구역으로 지정된 경우 당해 토지는 법령에 따라 사용이 금지 또는 제한된 토지에 해당함(국세종합상담센터 서면 5팀-138, 2006. 9. 15.)

[문] 도시개발구역으로 지정된 토지의 비사업용 토지 판단

[답] 토지를 취득한 후 「도시개발법」에 따른 도시개발구역으로 지정·고시된 경우에는 「도시개발법」제9조의 ‘도시개발구역 지정·고시일’부터 「소득세법 시행령」 제168조의14 제1항 제1호의 규정에 따른 법령에 따라 사용이 제한된 토지로 보는 것이나, 경작 등 토지 본래의 용도에 사용이 제한되지 아니한 경우에는 「소득세법 시행령」 제168조의14 제1항 제1호의 규정이 적용되지 아니함 (국세청 재산세과-2427, 2008. 8. 22.)

### 3) 도시계획시설을 설치하기 위하여 제한하는 경우

도시 관리계획으로 결정된 도로·광장·학교 등 도시계획시설\*을 설치 하기 위하여 「국토의 계획 및 이용에 관한 법률」에서 도시계획시설부지의 사용을 직접적으로 제한하고 있다.

\* 도시계획시설의 범위

- ㉠ 도로·철도·항만·공항·주차장 등 교통시설
- ㉡ 광장·공원·녹지 등 공간시설
- ㉢ 유통업무설비, 수도·전기·가스공급설비, 방송·통신시설, 공동구 등 유통·공급시설
- ㉣ 학교·운동장·공공청사·문화시설·체육시설 등 공공·문화체육시설
- ㉤ 하천·유수지·방화설비 등 방재시설
- ㉥ 화장장·공동묘지·납골시설 등 보건위생시설
- ㉦ 하수도·폐기물처리시설 등 환경기초시설

### 해석 사례

[문] 도시계획시설(도로)로 지정된 토지의 비사업용 토지 판정

[답] 토지(나대지)를 취득 후 「국토의 계획 및 이용에 관한 법률」 제30조의 규정에 의하여 도시계획시설인 도로예정지로 지정되어 관계법령에 따라 사용이 금지 또는 제한된 경우에는 「소득세법」 제104조의 3 제2항 및 같은법 시행령 제168조의 14 제1항의 규정에 의하여 그 사용이 금지 또는 제한된 기간 동안은 사업용으로 사용한 토지로 보아 같은법 제104조

의 3 제1항의 규정에 따른 비사업용 토지에 해당하는지 여부를 판단하는 것임(국세상담센터 서면-1133, 2008. 5. 8.)

[문] 체육시설용지로 지정된 임야의 비사업용 토지 여부

<사실관계>

18년간 소유하고 있는 경기 ○○시 △△동에 소재한 임야가 2001년 경기도 고시(경고 2001-64호)에 의해 운동장시설용지(골프장용도)로 지정된 경우 비사업용 토지여부

[답] 귀 질의의 경우, 당해 임야는 「소득세법 시행령」 제168조의 14 제1항 제1호에서 규정하는 ‘토지를 취득한 후 법령에 따라 사용이 금지 또는 제한된 토지’에 해당하지 아니하는 것입니다. (국세종합상담센터 서면5팀-2188, 2007. 7. 31.)

[문] 발전시설용 토지로 수용되는 경우 비사업용 토지 여부

<사실관계>

- 토지소재지 : 전남 ○○군 △△면
- 양 수 자 : 한국지역난방공사
- 양도내용 : 토지거래허가지역으로 허가를 득하고 협의매수
- 이용목적 : 신에너지 및 재생에너지 개발·이용 보급 촉진법에 의한 태양광발전시설을 건설하기 위하여 전기사업법에 의한 발전사업 허가를 받음.
- 사업허가일 : 2005.12.13, 잔금청산일 : 2006.12.20.

[답] 「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」 및 그 밖의 법률에 따라 협의매수 또는 수용되는 토지로서 사업인정고시일이 2006. 12. 31. 이전인 토지는 「소득세법 시행령」 제168조의 14 제3항 제3호의 규정에 따라 같은법 제104조의 3의 규정에 의한 비사업용 토지로 보지 아니하는 것이나, 「국토의 계획 및 이용에 관한 법률」에 따른 도시계획시설 사업시행자로 지정되지 아니한 자에게 매도하는 경우에는 「동법시행령」 제168조의 14 제3항 제3호 규정이 적용되지 아니하는 것입니다. (국세종합상담센터 서면5팀-1169, 2007.04.11.)

[문] 교통광장 시설용지의 비사업용 토지 해당여부

[답] 토지의 취득 후 구 「도시계획법」에 따라 도시계획시설(광장)로 결정 고시되어 사실상 토지의 사용이 제한된 경우에는 「소득세법시행령」 제168조의14 제1항의 규정에 따라 그 사

용이 제한 된 기간은 비사업용토지로 보지 아니하는 것임 (국세종합상담센터 서면5팀 -2438, 2007.08.31.)

마. 법령에 따라 토지사용이 제한되지 아니한 경우

법령에 따라 토지의 사용이 특별히 제한된 경우가 아닌 일반적인 제한, 법령에 따라 사용이 금지 또는 제한된 이후에 취득한 경우 및 토지 본래의 용도에 따른 사용이 제한되지 아니한 토지는 법령에 따라 사용이 제한되지 않은 토지에 해당한다.

1) 일반적인 제한의 경우

「국토의 계획 및 이용에 관한 법률」의 용도지역 및 용도지구 안에서의 건축, 건폐율 및 용적률 등의 제한, 「건축법」에서 건축물을 건축 또는 대수선하고자 하는 경우 시장·군수·구청장의 허가를 받도록 하는 등의 제한이 있다.

판례

□ 일반주거지역으로 지정된 농지의 법령에 따른 제한 여부

농지가 도시계획법상 일반주거지역으로 지정되고 농지의 상당한 부분이 도로저촉지역으로 결정되었다는 사정만으로는, 그 용도에 따른 통상적인 제한의 범위를 넘어 특별히 사용이 제한된 경우에 해당한다고 볼 수 없음(대법 2001 두 6234, 2003. 10. 10.)

2) 법령에 따라 사용이 제한된 이후에 취득한 토지

토지를 취득할 당시 법령에 따라 토지의 사용이 제한된 경우에는 법령에 따라 사용이 제한된 토지에 해당하지 아니하며, 토지의 사용이 제한된 것을 모르고 취득하였다더라도 법령에 따라 사용이 제한된 토지에 해당하지 아니한다.

해석 사례

[문] 법령에 따라 사용이 금지 또는 제한된 토지의 범위

[답] 「소득세법 시행령」 제168조의 14 제3항 제3호의 규정은 토지를 취득한 후 ‘법령에 따라 사용이 금지 또는 제한된 토지’에 적용되는 것임(국세종합상담센터 서면4팀-3189, 2006. 9. 15.)

**심판례**

- 토지구획정리사업지구 결정이 폐지되고 새로이 지구 단위 계획구역으로 결정된 토지의 토지사용 제한여부

청구인들이 쟁점 토지를 취득하기 전에 토지에 대하여 이루어진 토지구획정리 사업지구결정과 쟁점 토지를 취득한 후 쟁점 토지에 대하여 이루어진 제1종 지구단위계획구역결정은 근거법령, 지정일시, 지정내용 등에 있어서 차이가 있기는 하나, 모두 일정한 지역의 계획적인 개발을 도모하기 위하여 이루어진 일련의 도시계획으로서 후에 세워진 도시관리계획은 기존 도시계획의 내용을 변경하는 실질을 가지는 것이며, 제1종지구단위계획구역결정에 이은 건축제한공고나 제1종 지구단위계획구역결정 고시는 2004. 6. 20. 고시된 도시관리계획을 구체화 하는 것에 해당하여 청구주장과 같이 청구인들이 쟁점토지를 취득한 이후에 대상지역 토지에 대하여 새로이 법령에 의하여 토지의 사용이 금지 또는 제한되었다고 볼 수 없다.(국심 2007서 3752, 2007. 12. 17.)

**3) 토지 본래의 용도에 따른 사용이 제한되지 아니한 경우**

토지의 형질 변경 등 개발행위에 제한이 있다 하더라도 토지 본래의 용도인 경작, 산림 육성 및 보존, 축산업 영위, 물건을 쌓아 두거나 건축물을 신축하는 행위가 가능한 토지는 사용이 제한된 토지에 해당하지 아니한다.

**판례**

- 토지형질변경허가의 토지사용 제한 여부

일반 주거지역 내에 속한 임야로서 인접한 일단의 토지 소유자 등의 공동개발에 의하여 도로·상수도 등의 도시기반시설의 설치에 관한 구체적 계획을 세워 그 설치를 조건으로 토지형질변경허가를 신청하여 형질변경허가를 받아 건축허가를 신청할 수 있는 길이 열려 있으므로 도로·상수도 등의 도시기반 시설이 미비되어 토지형질변경허가를 받을 수 없다는 사유는 이 사건 임야에 가하여진 특별한 제한이 아니라 통상적으로 수인하여야 할 제한에 불과함(대법96누4664, 1997. 1. 24.)

**2. 문화재 보호구역 안의 토지**

토지를 취득한 후 「문화재보호법」에 따라 지정된 보호구역안의 토지의 경우 문화재보호구역\*으로 지정된 기간 동안은 비사업용토지에 해당하지 아니한다. (소득세법시행령 §168의14 ① 2호, 법인세법시행령 §92의11 ① 2호)

\* 문화재보호구역 : 지상에 고정되어 있는 유형물(국보 및 보물, 사적, 명승)이나 천연기념물 등 일정한 지역이 문화재로 지정된 경우에 그 지정문화재를 보호하기 위해 지정된 구역임. 이 보호구역 안의 토지는 문화재의 보전 및 관리에 영향을 미치지 아니하거나 문화재 주변이 자연환경과 경관을 훼손하지 아니하는 범위 내에서 문화재청장의 허가를 받아 사용할 수 있음 (2007. 7. 31. 현재 지정된 보호구역은 7,665 필지 78,522백만㎡)

**예석 사례**

[문] 문화재보호구역 안의 임야를 협의 매도할 경우

[답] 「문화재 보호법」에 따른 문화재보호구역 안의 임야를 취득하여 보유하다가 양도할 경우 당해 임야는 비사업용 토지에 해당하지 아니하므로 장기보유특별공제가 적용(보유기간이 18년인 경우 공제율 30%)되며, 「소득세법」 제104조 제1항 제1호에 규정된 세율(9%~36%의 누진세율)이 적용됨(국세청 재산- 1578, 2008. 7. 9.)

[문] 문화재보호구역 인근 농지의 비사업용 토지 해당 여부

[답] 문화재보호구역 인근에 소재하는 농지의 「문화재 보호법」 제20조 제4호 및 같은 법 시행규칙 제18조의 2 제2항 제2호의 규정에 의한 행위의 제한은 「소득세법시행령」 제168조 14 제1항 제1호 규정의 “법령에 따라 사용이 금지 또는 제한”된 경우에 해당되지 아니하는 것임(국세종합상담센터 서면5팀-284, 2006. 9. 28.)

**3. 건축허가 등이 제한된 토지**

**가. 건축허가가 제한되어 건축을 할 수 없게 된 토지**

토지를 취득한 후 법령에 따라 인가·허가·면허 등을 신청하였으나 「건축법」 제18조\*의 규정 및 행정지도에 따라 건축허가가 제한됨에 따라 건축을 할 수 없게 된 토지의 경우 건축허가가 제한된 기간은 비사업용토지로 보지 아니한다. 다만, 부동산매매업자(한국표준산업분류에 의한 건물건설업과 부동산 공급업자)의 매매용 부동산은 제외 한다. (소득세법시행규칙 §83의5①1호, 법인세법시행규칙 §46의2 ①1호)

\* 「건축법」 제18조

국토해양부장관은 국토관리상 특히 필요하다고 인정하거나 주무부장관이 요청하는 경우에는 허가권자인 시장·군수·구청장의 건축허가나 허가를 받은 건축물의 착공을 제한할 수 있으며,

건축허가 또는 건축물의 착공을 제한하는 경우 그 제한기간은 2년 이내로 함(1회에 한하여 1년 이내의 범위에서 그 제한기간을 연장할 수 있음)

**판례**

□ 미관지구로 지정된 경우 토지사용 제한 여부

도시계획법상 제1종 미관지구 및 최저 고도지구 내에 위치한 관계로 그 지상에 건축물을 건축함에 있어서 건축법 등에 의하여 용도 및 규모 등에 있어서 여러 가지 제한이 있는 사실만으로는 위 토지에 건축물의 건축이 일체 금지되는 등 토지의 사용이 금지되거나 제한되었다고 할 수 없음(대법 93누 9798, 1996. 7. 9.)

**해석 사례**

[문] 고도지구로 지정된 경우 토지사용 제한 여부

[답] 도시계획법 제18조에 의하여 고도지구로 지정된 지역안의 토지로서 건축이 제한되는 토지는 사용제한 토지에 해당되지 아니함(국세청 재이 01254-3086, 1991. 10. 4.)

[문] 풍치보전 등의 경우 토지사용 제한 여부

[답] 해당 구청에 건축허가를 신청하였으나 풍치보전 및 장래 건전한 도시개발을 위하여 개발유보 하겠다는 이유로 반려 받았다면 건축법 제12조의 규정에 의하여 건축을 제한 받았다고 볼 수 없음(국세청 재이 46014-3218, 1993. 9. 27.)

[문] 경기침체 등의 이유로 착공하지 못한 경우 토지사용 제한 여부

[답] 건축 경기의 침체와 경기 불황을 이유로 착공하지 못한 경우는 건축법 제12조의 규정에 의한 건축허가 제한으로 볼 수 없음(국세청 재이 46070-182, 1993. 1. 29.)

[문] 토지가 압류된 경우 건축허가 제한 여부

[답] 대지가 국가기관에 압류되어 있어 건축허가를 받지 못한 경우 건축법에 의한 건축허가 제한으로 볼 수 없음(국세청 재이 01254-2408, 1991. 8. 12.)

[문] 공사중지 지시 받은 경우 건축제한 기간 해당 여부

[답] 건축 허가받은 사항과 다르게 공사를 시공함으로 인하여 행정기관의 공사 중지지시를 받은 경우의 당해 공사 중지기간은 건축이 제한된 기간에 해당되지 아니함(국세청 재이 01254-831, 1991. 4. 1.)

[문] 건축허가가 제한된 경우 비사업용 토지 해당 여부

[답] 「소득세법 시행규칙」 제83조의5 제1항 제1호의 규정에 의하여 토지를 취득한 후 법령에 따라 당해 사업과 관련된 인가·허가(건축 허가를 포함한다)·면허 등을 신청한자가 「건축법」 제12조의 규정 및 행정지도에 따라 건축허가가 제한되어 건축을 할 수 없게 된 토지의 경우 건축허가가 제한된 기간은 「소득세법」 제104조의3 제1항 제4호의 비사업용 토지에 해당하지 아니하는 기간으로 보는 것임(국세종합상담센터 서면4팀-1459, 2008. 6. 19.)

#### 나. 착공이 제한된 토지

법령에 따라 인가·허가·면허를 받았으나 건축자재 수급조절을 위한 행정지도로 착공이 제한된 토지는 착공이 제한된 기간 동안은 비사업용 토지로 보지 아니한다. 다만, 부동산매매업자(한국표준산업분류에 의한 건물건설업과 부동산 공급업자)의 매매용 부동산은 제외 한다. (소득세법시행규칙 §83의5①2호, 법인세법시행규칙 §46의2 ①2호)

#### 해석 사례

[문] 건축허가를 받았으나 건설에 착공하지 못한 경우

[답] 토지의 일부가 도로로 수용되고 남은 부분의 토지를 취득하여 건축허가를 신청하였으나 「건축법」 제33조의 규정에 의하여 건축허가를 받지 못한 경우 「소득세법」 제104조의3 제2항 및 같은 법 시행령 제168조의 14 규정이 적용되지 아니하는 것임. 다만, 당해 사업과 관련하여 건축허가를 신청하여 받았으나 관련법령에 의하여 건설에 착공하지 못한 경우에는 그 허가일 부터 제한된 기간은 「소득세법시행규칙」 제83조의 5 제1항 제12호의 규정이 적용되는 것임(기획재정부-35, 2008. 3. 3.)

#### 4. 공익에 사용하는 토지

##### 가. 사업장의 진입도로

사업장(임시작업장 제외)의 진입도로로서 사도(私道) 또는 불특정다수인이 이용하는 도로로서 사도 또는 불특정다수인이 도로로 이용되는 기간 동안은 비사업용 토지로 보지 아니한다. (소칙 §83의5①3호, 법칙 §46의2 ①3호)

#### 해석 사례

[문] 사업장의 진입도로로서 사도 또는 불특정 다수인이 이용하는 경우

[답] 사업장(임시 작업장을 제외)의 진입도로로서 「사도법」에 따른 사도 또는 불특정다수인이 이용하는 도로에 해당하는 경우에는 「소득세법시행령」제168조의 14 제1항 및 같은 법 시행규칙 제83조의 5 제1항 제3호의 규정에 의하여 사도 또는 도로로 이용되는 기간 동안은 ‘사업에 사용한 기간’으로 보는 것입니다.(국세종합상담센터 서면5팀-1011, 2008. 5. 13.)

##### 나. 공공공지로 제공한 토지

「건축법」에 의하여 건축허가를 받을 당시에 공공공지\*(公共空地)로 제공한 토지는 당해 건축물의 착공일부터 공공공지로의 제공이 끝나는 날까지의 기간동안은 비사업용 토지로 보지 아니한다. (소득세법시행규칙 §83의5①4호, 법인인세법시행규칙 §46의2 ①4호)

#### \* 공공공지

시·군내의 주요시설물 또는 환경의 보호, 경관의 유지, 재해대책, 보행자의 통행과 주민의 일시적 휴식공간의 확보를 위하여 설치하는 시설(「도시계획시설의 결정·구조 및 설치 기준에 관한 규칙」 제59조)

#### 5. 취득사유에 따른 부득이한 사유가 있는 토지

##### 가. 건물 신축을 위하여 취득한 토지

건축물이 정착되어 있지 아니한 토지를 취득하여 사업용으로 사용하기 위하여 건설에 착공한 경우, 토지의 취득일부터 2년 및 착공일(착공일이 불분명하면 착공신고서를 제출한 날을 기준) 이후 건설이 진행 중인 기간 동안은 비사업용 토지로 보지 아니한다. (소득세법시행규칙 §83의5 ①5호, 법인세법시행규칙 §46의2 ①5호)

해석 사례

[문] 사업용으로 사용하기 위하여 건설에 착공한 토지의 범위

[답] 「소득세법 시행규칙」 제83조의 5 제1항 제5호 규정은 지상에 건축물이 정착되어 있지 아니한 토지를 취득하여 사업용으로 사용하기 위하여 건설에 착공(착공일이 불분명한 경우에는 착공신고서 제출일을 기준으로 함)한 토지에 대하여 적용하는 것임. (국세종합상담센터 서면4팀 - 389, 2008. 2. 18.)

[문] 토지소유자와 건설에 착공한 자가 다른 경우

[답] 거주자가 지상에 건축물이 정착되어 있지 아니한 토지를 취득한 이후 타인이 당해 토지를 사업용으로 사용하기 위하여 건설에 착공한 경우에는 「소득세법 시행규칙」 제83조의5 제1항 제5호 규정이 적용되지 아니함 (국세종합상담센터 서면4팀-1185, 2007. 4. 11.)

[문] 남편 소유 토지에 배우자가 건설에 착공한 경우

[답] 거주자가 지상에 건축물이 정착되어 있지 아니한 토지를 취득하고 그 배우자가 당해 토지를 사업용으로 사용하기 위하여 건설에 착공한 경우 「소득세법 시행규칙」 제83조의5 제1항 제5호 규정이 적용되지 아니함(국세종합상담센터 서면4팀-202, 2007. 1. 16.)

나. 저당권 실행 등으로 취득한 토지

저당권 실행 등 채권을 변제받기 위하여 취득한 토지 및 청산절차에 따라 잔여재산의 분배로 인하여 취득한 토지의 경우, 채권을 변제 또는 잔여재산의 분배로 취득한 날부터 2년 동안은 비사업용 토지로 보지 아니한다. (소득세법시행규칙 §83의5①6호, 법인세법시행규칙 §46의2①6호). ☺

