土地公槪念과 農地 財産課稅制度의 聯關 考察

金 基 成*

Ⅰ. 序 言
Ⅱ. 토지공개념과 농지 재산과세의 聯關
Ⅲ. 농지 재산과세의 토지공개념적 측면과 문제점
Ⅳ. 結論 : 농지재산과세제도의 改善方向

Ⅰ. 序 言

오늘날 자본주의 경제체제하에서 토지의 私有를 국가권력으로 제한하는 데에 관하여 많은 논쟁이 벌어지고 있다. 토지의 私有權을 공권력으로 제한하는 수단의 하나로 흔히 조세제도를 동원한다. 토지의 私有를 稅制에 의하여 제한하는 것은 租稅의 자원 재분배 기능을 통하여 富의 편중을 수정하고 사회적 안정을 도모하려는 즉, 衡平化라는 社會的 正義를 실현하려는 데에 그 일차적 목적을 두는 것이 일반적이다. 본고에서의 토지공개념론은 그러한 맥락에서 현행 세제에 의하여 농지의 사적 소유 내지 농지 재산권의 행사가 직접 간접으로 규제되는 현상을 고찰 대상으로 한다.

1989년에 제정한 토지공개념 3법[1] 중 토지초과이득세법은 그러한 토지공개념의 도입을 제도적으로 구체화한 조세적 접근의 한 例이다. 다만, 여기서의 토지공개념론은 우리가 이미 오래 전부터 경험하는 단순한 '導入'의 문제가 아니라 그것의 '적극적인 확대 도입'이라는 차원에서 농지 재산과세 제도를 조명해 본다는 데에 더 큰 의미가 있다. 따라서 본고는 농지를 재산으로 하여 그에 부과하고 있는 현행 세법상의 租稅規定 범위내에서 토지공개념의 성격이 있는 부분을 점검하면서 문제점이 있을 경우, 그것을 보완하는 몇 가지 실현 가능한, 다소 구체적인 개선방향을 찾아 제시코자 한다.

Ⅱ. 土地公槪念과 농지재산과세의 聯關

1. 토지공개념의 定義와 성격

私的 토지소유권이 자본주의 사회에서 소유권 질서의 理念的 支柱인 이상, 그에

* 부연구위원.

[1] 택지소유 상한에 관한 법률, 개발이익 환수에 관한 법률, 토지초과이득세법 등이 그에 속한다.

대한 公的 干涉에 대하여 세찬 반발이 일어나는 것은 부인할 수 없는 사실이다.[2] 그러나 전술한 바와 같이 이미 오래 전부터 「토지공개념」이라는, 토지에 관한 價値體系가 우리 사회에 형성되어 존재하고 있다. 지금까지 학계나 행정 및 정치권에서 논의되어 온 바에 따라 그것을 정리하면, 토지공개념이란 토지의 私有權 行使를 공권력으로 제한하는 것, 즉, '공익 내지 사회 전체적인 공공이익을 위해서는 사유 토지의 財産權 行使를 어느 정도 규제할 수도 있다는 사회적 합의 내지 가치체계'로 집약할 수 있다.[3] 자본주의 경제체제하에서는 토지를 포함한 모든 재산의 사유권이 인정되는 것이 원칙이지만 공익을 위해서는 예외적으로 토지의 소유, 이용 및 처분권을 부분적으로 제한하더라도 국민으로서 그것을 受容하거나 그에 찬동하여야 한다는 의미를 함축하는 개념으로 볼 수 있다. 따라서 토지공개념은 다분히 윤리적 규범성과 公共性을 지닌 社會 正義的 개념이다.

2. 토지공개념 도입 유형과 事例 및 법률적 實現手段

우리가 현실적으로 경험한 토지공개념 도입의 유형 즉, 토지에 대한 공법적 규제의 실현 유형은 다음과 같이 구분하여 정리될 수 있다. 첫째, 토지의 사용권만을 제한하는 경우로서, 농업진흥지역 안에서의 농수산업 관련 토지이용을 제한하는 농어촌발전특별조치법(제44조)을 비롯하여 국토이용관리법(제14조, 제15조등), 도시계획법(제4조), 농지의 보전 및 이용에 관한 법률(제4조~제12조), 비농민의 농지소유를 제한하기 위하여 부재지주 농지에 중과하는 토지초과이득세법(제8조, 제9조등), 그리고 같은 목적으로 부재지주 농지에 종합토지세를 중과하는 지방세법(제234조의 15, 제234조의 16 등)에 의한 제한 등이 그 예이다.

둘째, 토지의 사용권과 처분권을 제한하는 경우로서, 토지의 사용권을 제한하는 위의 관계법규 이외에 토지거래 허가제에 의하여 토지의 거래행위를 제한하는 국토이용관리법 제21조의 2 내지 제21조의 7등의 조항과 농지개혁법(제19조 2항) 및 동법 시행규칙(제51조)등이 그 예이다.

셋째, 토지의 사용권만을 제한 박탈하는 경우로서, 유휴지의 개발과 매도의 협의를 권고하는 국토이용관리법(제21조의 11 ~ 제21조의 12)과 농지의 誠實耕作을 유도하기 위하여 대리경작자를 지정하는 농지의 보전 및 이용에 관한 법률(제8조~제10조) 등이 그 예이다.

넷째, 토지의 처분권만을 제한 박탈하는 경우로서, 국토이용관리법상의 토지거래계약 허가제(제21조의 2 ~ 제21조의 4)와 농지개혁법상의 농지매매증명 발급제 등이 그 예이다.

다섯째, 토지의 사용권과 처분권을 모두 제한 박탈하는 즉, 토지의 소유권 자체를 박탈하는 경우로서, 토지수용법(제2조 ~ 제3조

---

[2] 徐元宇, 「토지에 대한 공법적 규제」, 海巖 文鴻柱博士 華甲記念論文集, 1978. p.747.

[3] 李兌一, 「토지공개념의 논의 배경과 그 내용」, 한국농촌경제연구원, 『농경연 뉴우스』, 1989.10.17.

등)[4]에 의한 토지의 수용 등이 그 예이다.

다음에, 토지공개념 확대 도입의 실현 수단은 조세제도와 연관하여 조세적 수단과 租稅聯關 手段 및 비조세적 수단 등으로 구분할 수 있다.

첫째, 토지공개념 실현을 위한 조세적 수단에는 토지초과이득세(토지초과이득세법), 종합토지세(지방세법), 양도소득세(소득세법), 상속세와 증여세(상속세법), 기타 財産稅類(지방세법) 등이 있다.

둘째, 직접 조세적 수단은 아니되 간접적인 租稅 聯關 手段으로 공시지가제(지가공시 및 토지 등의 평가에 관한 법률)와 개발부담금제(개발이익 환수에 관한 법률)를 채택하고 있다.

셋째, 租稅外的인 수단 즉, 비조세적 접근으로는 「개발이익 환수에 관한 법률」에 의한 개발부담금제, 「택지소유상한에 관한 법률」에 의한 택지 초과소유 부담금제, 「토지수용법」, 「농촌근대화 촉진법」 등에 의한 토지의 수용, 「국토이용관리법」에 의한 토지거래 허가제 그리고, 농지개혁법(동법 시행규칙)에 의한 농지매매증명 발급제 등 전술한 조세 이외의 다양한 접근들이 이에 속한다.

3. 토지공개념 도입과 농지 재산과세의 聯關

토지공개념의 정의와 성격 및 도입의 의미가 전술한 바와 같다면 그것이 농지를 재산으로 한 조세적 측면에는 어떻게 연관되고 있는가?

지금까지의 고찰 결과, 농지에 대한 대부분의 재산과세가 토지공개념 확대 도입과 어떤 형태로든 서로 연관되어 있음을 알 수 있다. 예컨대, 1989년에 신규로 제정, 실시중인 토지공개념 3법 중의 하나가 토지초과이득세법이라는 사실은 그러한 토지공개념과 농지재산과세와의 연관관계를 입증한다.[5]

이론을 단순화하기 위하여 현행 농지재산과세 중 토지공개념이 내포된 측면을 例擧함으로써 현행 농지 재산과세제도가 토지공개념 확대 도입의 조류에 어떻게 합류하여 조화를 이루고 있는가를 음미해 본다.

첫째, 토지초과이득세는 자경 농민을 보호하는 반면에 부재지주에 대하여는 重課稅라는 상대적 불이익을 줌으로써 사실상 농지의 사유권에 대한 간접적이고 소극적인 규제를 하는 것이다.

둘째, 종합토지세는 부재지주 농지, 기준면적을 초과하는 목장용지 등에 대하여 일반 자경농지와는 달리 분리과세 대상에서 제외하고 종합합산 과세함으로써 자경농지 소유자를 보호하고 있다. 이 경우, 자경농지 소유자의 보호는 곧 부재지주에 대한 상대적인 불이익을 초래하여 결국 부재지주의 농지에 대한 私有權을 제한함으로써 토지공개념을 실현한다고 볼 수 있다.

---

[4] 「토지수용법 제3조(공익사업)」, 토지를 收用 또는 사용할 수 있는 사업은 다음 각호의 1에 해당하는 사업이어야 한다. (1) 국방 군사에 관한 사업, (2) 법률 또는 법률의 위임에 의하여 시설하는 철도 궤도 도로 주차장 索道 전용자동차도 교량 하천 제방 사방 방풍 방화 방조 운하 부두 항만 상 하수도 전기 통신 방송 가스 항로표시등에 관한 사업, (3)~(8):생략

[5] 토지초과이득세가 농지재산과세와 토지공개념적 차원에서 연관되는 것은 그것이 자경농지에는 부과되지 않는 반면, 부재지주 농지에 대하여는 중과된다는 사실 등에서 확인된다.

[6] 지방세법 시행령 제84조의 4, 3항 3호.

셋째, 농지의 양도소득세는 8년 이상 계속하여 자경한 농지의 양도에 한하여 면제함으로써 농지투기 등 농지의 부도덕한 매매행위에 상대적으로 불이익을 주고 있다. 여기서도 궁극적으로는 농지의 自耕化를 위하여 조세로써 비자경 농지소유자의 사유권에 대한 간접규제를 가하고 있는 것으로 볼 수 있다.

넷째, 농지의 증여세는 영농 1자녀가 증여받는 경우에 농지증여세를 면제하는 반면 기타의 경우는 면세혜택을 배제함으로써 농지의 소유분산 내지 규모 세분화를 방지하려 한다. 다수인에 대한 농지증여 대신에 1인에의 농지증여를 유도하면서 비자경 농지 소유를 억제한다는 점에서 소극적인 사유권 규제에 해당한다.

Ⅲ. 농지 재산과세의 토지공개념적 측면과 문제점

1. 토지초과이득세

가. 목적과 과세대상

토지초과이득세는 전국 평균지가 상승률을 현저히 상회하여 상승한 토지의 초과이득에 대하여 부과하는 準經常의 政策租稅로서, 기히 존재하는 양도소득세 등에 의한 부동산 투기억제 기능을 보완하고, 地價安定 및 토지의 효율적 이용을 기하며, 불로소득에 대한 상대적 重課에 의하여 소득 내지 자원의 재분배를 통한 과세의 형평과 分配의 正義를 실현하는 수단의 하나로 창출된 토지공개념적 조세이다.[7]

과세대상 토지는 특정 요건에 해당하는 논·밭·과수원 등의 농지와 목장용지, 그밖에 비농지로서 체육시설, 골프장 별장용 토지등 이른바 '遊休土地'의 범위에 속하는 토지들이나, 본고에서는 주로 농지에 관한 부분을 고찰 대상으로 한다. 특정 요건에 해당하는 농지 등이라 함은 부재지주 농지, 非自耕農地, 각급 市 지역의 도시계획 구역내의 농지, 법정 기준면적을 초과하는 축산용지 및 시 지역 이상의 도시계획 구역내의 목장용지 등이다.[8]

나. 과세표준, 세율구조, 과세기간, 납세의무자

토지초과이득세의 課標는 「지가상승액－(정상지가 상승분 ＋ 개량비 및 기타 자본적 지출)」의 算式으로 결정된다. 이 경우, 지가 상승액은 정부의 공시지가 기준이며, 과세기간 개시일자 현재의 地價에서 과세기간 종료일자 현재의 地價를 차감한 금액이다.

세율구조는 「50/100」의 단일 세율제이며, 과세기간은 3년으로서 과세기간이 개시되는 연도의 1월 1일부터 3년째인 과세기간 종료연도의 12월 31일까지이다. 납세의무자는 과세대상인 유휴토지 등을 소유한 개인 또는 법인이다.

다. 토지초과이득세의 특징과 문제점

---

[7] 토지초과이득세법 제1조(목적) : 이법은…(중략)…토지초과이득을 조세로 환수함으로써 조세부담의 형평과 지가의 안정 및 토지의 효율적 이용을 기하고 나아가 국민경제의 건전한 발전에 이바지함을 목적으로 한다.

[8] 토지초과이득세법 제8조 1항 5호.

1) 특징

토지초과이득세는 첫째, 토지공개념 관련 조세 중에서 가장 강력한 규제 장치이다. 토지의 수용 등과 같이 적극적인 규제는 아니나, 조세라는 간접적, 규제수단 중에서는 토지공개념의 정신이 가장 많이 반영된 예이다. 둘째, 토지의 보유과세로서 미실현 자본이득에 부과하는 財産稅類이다. 셋째, 종합토지세 양도소득세 등 기존의 재산세류의 특정 기능을 보완하는 성격이 있다. 그것을 토지공개념적 차원에서 보면 투기억제 등 정책목적의 달성수단으로서 취하는 규제 즉, 공권력의 개입 농도가 현저히 짙다. 넷째, 토지초과이득세가 부과된 토지에, 부과에서 양도까지의 기간에 따라 양도기간별 세액공제를 통하여 부재지주 농지 등의 賣渡를 촉진한다. 다섯째, 세수액의 50%는 지방자치단체에 양여함으로써 도로사업 등 지역균형 개발사업에 사용할 수 있도록 하는 일종의 準目的稅의 성격이 있다. [9]

2) 문제점

토지초과이득세에 관하여는 일반 토지공개념적 조세로서의 측면과, 농지재산세류로서의 측면 등으로 구분하여 몇 가지 문제를 정리해 볼 수 있다. 첫째, 토지초과이득세는 未實現 資本利得에 대한 高率의 單一稅率制이라는 점에서 담세자로부터의 다양한 租稅抵抗을 유발한다. 둘째, 토지초과이득세의 과세대상인 '遊休土地'의 판정기준이 애매하여 조세행정 당국과 담세자간의 조세마찰을 일으킬 소지가 있다.[10] 셋째, 토지초과이득세 부과의 기초가 되는 公示地價의 결정에 대한 담세자의 이의가 있을 때, 단순히 행정관청(국세심판소등)의 결정에만 무조건 따라야 하는가에 관하여 논란의 소지가 있다. 실제로 빈번한 提訴事件들이 그를 뒷받침한다.[11] 넷째, 관련 법률 규정의 허점을 악용하여 유휴토지 판정기준일(예컨대, 1990. 12. 31.)직전에 土地에 건축허가를 신청함으로써 면세 내지 납세지연을 시도하는 조세회피 현상이 만연할 우려가 있다.[12]

이어서 농지에 대한 재산과세로서의 토지초과이득세가 지니는 토지공개념적 차원의 문제점을 살펴본다.

토지초과이득세를 부과하는 농지는 전술한 바와 같이 부재지주농지와 市級 이상 지역 도시계획 구역내의 농지 및 축산용지 등이다. 그 중에서 토지공개념 차원에서 토지초과이득세의 부과로 문제를 안고 있는 것은 우선 부재지주 농지에 관한 부분이다. 부재지주농지에 토지초과이득세를 부과하는 가장 명백한 목적은 농지가격의 폭등을 방지하고 농지에 대한 토지투기 행위를 억제한다는 것이며, 그 다음은 전통적으로 우리 사회에 지배되어 오는 이른바 '耕者有田

[9] 국세와 지방세의 조정에 관한 법류 제5조 1항 및 지방양여금법 제3조등.

[10] 법령에 의하여 사용이 규제되고 있는 토지를 유휴토지로 인정하여 토지초과이득세를 부과하여야 하는가 등의 문제가 있다.

[11] 1990년에 「한국야쿠르트유업」이 「삼성종합건설(주)」로 부터 구입한 토지에 대하여 시장 군수 구청장이 산정, 결정한 공시지가(개별토지가격)에 불복하고 행정소송을 제기한 것이 그 예이다.(토지초과이득세법 시행령 제23조 1항등 참조).

[12] 예컨대, 「포항제철」은 1990.12.22, 「롯데」는 1990.11.29에 건축허가 신청을 함으로써 토지초과이득세 부과를 교묘히 회피 지연시킨 사례가 있다.

의 原則'을 견지한다는 것이다. 우선, 前者의 경우, 그것은 당연한 것이나, 그러한 목적에 치우친 나머지 부재지주 농지가 아닌 자경농지의 가격이 폭등하는 상황은 간과하고 있다. 또, 後者는 '경자유전 원칙'의 현실 적합성의 문제로 귀착하는데, 그와 같이 同 原則의 현실성에 의문이 있는 한, 부재지주 농지에 대한 현행의 토지초과이득세제는 논리상 취약하다. 셋째, 토지초과이득세의 주요 과세대상 농지는 부재지주 농지와 非自耕農地 등이나, 후술하는 종합토지세의 경우와 같이 비자경 농지 등의 僞裝된 자경농지화 경향이 있어 과세행정에 혼란과 불공정을 초래한다. 넷째, 고의이든 아니든, 실제로 그들 농지 소유주들의 거주이전, 주소불명 등의 이유로 課徵稅 행정상 난점이 있다.

2. 종합토지세

가. 농지에 대한 綜合土地稅의 槪要

종합토지세는 地籍法의 규정에 의한 모든 토지를 과세 대상으로 하는, 經常의 누진성 재산세류이다. 농지도 원칙상 전부가 과세 대상에 포함되나, 그 농지의 소유자의 성격(소유 자격)과 소유규모 및 이용 형태 등에 따라 과표와 세율 등이 좌우된다는 데에 토지공개념이 내재한다. 종합토지세의 농지 성격별 과세대상과 과세표준 및 세율구조는 다음의 〈표 1〉 및 〈표 2〉 등과 같으며, 납세 의무자는 당해 농지의 사실상 소유자이다.

표 1 **종합토지세 과세대상 농지**

분리과세대상		종합 합산과세 대상
개 인	법 인	
郡, 市지역 도시계획구역外의 自耕農地, 市 지역都市계획구역내의 개발제한구역 및 녹지지역內 자경농지	영농조합법인의 농지, 농진공의 농가공급용 농지, 寺刹의 경내 농지, 종중소유 농지, 복지기관의 자가 수요농지, 개인 축산법인 소유의 법정 규모내 축산용 농지	법인소유농지(분리과세대상 농지제외), 시지역중 도시계획구역내의 주거 및 상공업지역내 개인소유농지, 郡, 市지역중 도시계획구역外의 부재지주농지, 市지역의 도시계획 구역내 개발제한구역 부재지주 농지

자료 : 현행 지방세법중 관련조항.

표 2 **농지에 대한 종합토지세의 과세표준과 세율구조**

과세구분	과 세 표 준	세 율
분리과세	직접생산용토지:논,밭, 과수원의 토지가액 합계액	0.1% (5%)
별 도 합산과세	농지는 해당없음(건축물부속토지)	—
종 합 합산과세	분리과세, 별도합산과세 대상을 제외한 토지가액의 토지소유자별 합제액	2,000만원 이하 0.2% ~ 50억원 이상 5% 등 (9단계 초과 누진)

자료 : 지방세법 제234조의 15 및 16.

나. 농지에 대한 종합토지세의 특징과 문제점

1) 특징

농지에 대한 종합토지세의 특징은 첫째, 토지소유자 각인을 과세 단위로 하여 소유토지가액에 누진과세를 하는 對人 合算課稅이나, 사회 경제적 목적에 따라 종합 합산 누진과세와 분리과세 단일 세율제에 의

표 3 종합토지세와 토지초과이득세의 특징비교

구분기준	종합소득세	토지초과 이득세
1. 규칙성	경상세	비경상세
2. 목적성	보통세	준목적세
3. 과세권	지방세	국 세
4. 누진성 (세율구조)	누진, 비례세등 복합구조	고율, 단일세율제
5. 공개념 (규제성)	비교적 약하다	현저히 강하다
6. 主規制 對象	투기성 비농민 농지소유	투기성 비농민농지소유
7. 공시지가 관계	유관(간접)	유관(직접)
8. 규제대상 농지	부재지주농지, 비자경농지	부재지주농지, 비자경농지

자료 : 현행 지방세법 및 토지초과이득세법 중 관련조항.

하여 보완된다.

둘째, 종전의 재산세 중 토지분 재산세와 토지 과다보유세를 통합하여 비교적 조정된 재산세류이나, 토지초과이득세보다는 규제성이 약하다. 셋째, 지적법상의 全土地를 과세 대상으로 하므로 토지초과이득세에 비하여 현저히 일반화된 보통세이다. 넷째, 공시지가에 의한 토지가액에 부과하는 경상세이므로 그점에서 비경상 準目的稅인 토지초과이득세와의 공통점과 차이점을 동시에 지닌다〈표 3〉.

2) 문제점

농지에 대한 현행 종합토지세는 다음과 같은 문제점을 지니고 있다.

첫째, 그 과세근거가 토지소유권의 보유사실에 있으므로 농지 중에서 일반 자경농지보다 상대적으로 무거운 종합합산 과세대상인 부재지주 농지, 비자경 농지 등의

표 4 농지의 종합토지세 과표 현실화율(%)

지 역 별	1990	1991
경기도 부천시	17.2	15.6
평택군	19.2	24.3
강원도 원주시	18.9	18.9
정선군	–	24.9
삼척군	18.0	22.4
충북도 제천시	12.5	15.8
청원군	16.0	19.5
음성군	16.9	17.1
충남도 서산시	–	11.8
공주군	–	18.2
전북도 김제시	12.0	17.0
남원군	23.5	25.8
전남도 나주군	15.5	18.5
경북도 상주시	24.0	26.3
의성군	26.5	27.6
선산군	27.1	27.2
경남도 밀양시	13.2	18.1
진양군	16.8	20.2
제주도 남제주	10.0	14.5
평 균	17.9	20.2

자료 : 한국농촌경제연구원, 사례조사결과(1991. 8).

소유자는 고율의 누진세율 적용을 회피코자 농지를 의도적으로 分筆化(細分化)하는 경향이다.[13] 이는 농지의 생산성 저하의 요인이 될 뿐 아니라 국제경쟁력 강화 등 여러 가지 이유로 최근 영농규모의 확대를 추구하는 현실에도 어긋난다. 둘째, 부재지주 농지 등은 누진성 종합합산 과세제임에도 경험적으로 그것이 부재지주 농지의 추가 소유는 억제할 수 있으나 기존 부재지주 농지를 자경농민에게 移轉시키지는 못한다.[14] 셋째, 종합토지세의 과표산출 근거

[13] 필자가 현지조사를 통하여 市, 邑, 面의 종합토지세 담당 실무자들로부터 빈번히 청취한 조사결과임.

[14] 註 13과 같음.

표 5 기타 농지 재산세류의 개요

세 목	과 세 대 상	납세의무자	세 율 구 조
상속세	상속재산가액	상속인	2000만원이하 10%, 10억원초과 : 40~50%,(5단계 초과누진세)
증여세	증여재산가액	수증인	1000만원이하 : 15%, 5억원초과 : 15~60%(5단계 초과누진세)
양 도 소득세	양도차익	양도인	3000만원이하 40%, 1억원초과 : 40~55% (4단계 초과누진세)
취득세	취득가액	취득인	원칙상 2%. 단, 별장등 사치성 토지는 [2%×750/100] 단일세율
등록세	등기 등록사실	등록인	상속에 의한 취득 : 0.3%, 무상취득 : 1.5%, 기타 농지취득 : 1%

자료 : 현행 소득세법, 상속세법 및 지방세법상의 관련규정.

인 농지의 지역별 과표 현실화율이 불균등하여 과세의 불공평을 초래할 가능성이 있다. 즉 현재 전국 평균 17~18% 수준인 과표 현실화율이 농지의 경우 1991년에 지역별로 최하 12%에서 최고 26% 수준까지 큰 폭의 차이를 보이고 있다〈표 4〉. 넷째, 종합토지세 課標算定의 기초가 되는 과세시가 표준액이 공시지가를 참작하여 결정되는 한 , 전술한 바 있듯이 공시지가 자체에 내재하는 몇 가지 문제점들이 그대로 종합토지세에도 따르고 있다.

다섯째, 농지에 대한 종합토지세의 主課稅對象이 부재지주 농지와 비자경농지인한, 비자경농지 등의 판별에 관한 혼돈, 납세자의 外地居住, 주거변경, 소재불명 등으로 인한 징수 곤란과, 자경농지로의 위장신고 등 토지초과이득세의 경우와 비슷한 조세행정상의 난점이 있다.

3. 기타 농지 재산세류

가. 기타 농지 재산세류의 개요

농지에 대한 기타 재산세류에는 상속세와 증여세, 취득세와 등록세, 및 양도소득세등이 있으나 이들 조세 모두가 재산세류에 속하는가에 대하여는 견해의 차이가 있을 수 있다. 이들 제조세는 농지의 소유권의 이전과 직접 간접으로 연관되어 있어 재산세에 못지 않게 유통세로서의 성격도 지니고 있기 때문이다. 특히, 양도소득세는 재산세와 소득세 및 유통세 등 3가지 조세의 성격을 공유하는 것으로 볼 수도 있다.[15]

이들 제조세는 과세권자는 비록 중앙정부와 지방정부 등으로 차이가 있으나, 모두가 보통세로서 그것의 부과와 징수가 간접적으로 농지에 어떤 제한을 加함으로써 비교적 소극적인 토지공개념의 기능을 함축한다. 그러나 전술한 토지초과이득에 비하면 현저히 완만하다는 차이가 있다〈표 5〉.

나. 減免稅의 토지공개념적 性格

토지초과이득세와 종합소득세 이외의 농지관련 기타 재산세류는 대체로 전술한 減免稅에 의하여, 그것을 적용받지 못하는 농지 소유자에게 加해지는 상대적인 不利益 때문에 그들의 농지의 소유 내지 이용 등에 영향을 미쳐 간접적으로 규제하는, 소극적이고 상대적인 토지공개념적 성격을 함축한다.

앞의 '가' 항에서 개관한 諸租稅의 감면

[15] 金基成 외, [農業關聯 稅制改善硏究], 1986. pp. 78~80.

에 의하여 실현되는 소극적인 토지공개념은 다음과 같이 주로 관련 조세를 규정한 해당 實體法과 한편으로는 조세감면규제법 등의 節次法 속에 구체적으로 담겨 있다.

1) 상속세법

○ 농지세 과세대상 9,000평 이내의 농지에 대한 농지상속공제 및 초지법의 규정에 의한 45,000평 이내의 초지에 대한 초지상속공제 등.

○ 자경농민에 대하여 農地, 山林 및 주택상속공제를 1억원으로 한정한 物的控除 限度制(상속세법 제11조의 5).

2) 소득세법

○ 양도시까지 8년 이상 계속 自耕한 농지를 양도하는 경우 발생하는 양도소득에 대한 양도소득세 비과세.

○ 농지의 교환 분합 및 代土 등으로 발생하는 소득에 대한 양도소득세 비과세(소득세법 제5조 6호 등).

○ 공유수면을 매립하여 취득한 농지의 양도에 대한 양도소득세 비과세(동법 동조).

3) 지방세법

○ 공유수면매립 취득농지에 대한 취득세 비과세(지방세법 제108조).

○ 농지개량사업 등으로 인하여 취득한 농지등에 대한 취득세 비과세(지방세법 제110조의 3, 제2항 9호).

○ 농어민후계자가 직접 경작할 목적으로 취득하는 농지에 대한 취득세의 50% 감면(지방세법 제110조의 4, 제1항 1호)

○ 자경농민과 농어민후계자가 2년 이상 직접 자경을 목적으로 취득한 농지의 등기에 대한 등록세 50% 감면(지방세법 제128조의 3, 2항 6호, 동법시행령 제98조의 11, 1항 및 동법 시행령 제79조의 14, 1항).

4) 조세감면규제법

○ 자경농민에게 양도하는 9,000평 이내 농지의 양도소득세 면제(조감법 제67조의 6).

○ 자경농민이 증여받는 9,000평 이내 농지에의 증여세 면제(조감법 67조의 7, 상속세법 제11조의 3 등).

○ 영농 1자녀가 증여받는 9,000평 이내 농지에 대한 증여세 면제(조감법 제67조의 8, 상속세법 제11조의 3 등).

다. 기타 농지 재산과세제도의 問題點

(1) 농지상속세에서 자경농민에 대한 물적공제 상한(1억원)이 너무 낮기 때문에 만일, 자경농민이 주택과 산림소유면적이 많은 경우에는 순수한 농지 상속공제 혜택이 적게 되고, 따라서 농지의 유동화를 저해할 수 있다.

(2) 농지의 양도소득세에서 면세조건으로 요하는 自耕年限 8년이 너무 길어서 농지유동화 촉진의 저해요인이 된다.

(3) 농민후계자로서 직접 경작코자 취득하는 농지의 취득에 대하여 제공하는 취득세 50% 감면 혜택도 최근의 일반적 영농기피 현상을 고려할 때 영농후계자 양성을 촉진하기에는 미흡하다.

Ⅳ. 結論 : 농지 재산과세제도의 改善方向

토지공개념은 특히, 그 확대 도입을 전제로 할 때 범위가 넓으나, 그것을 농지관련 稅制에 연관시켜 고찰한 결과, 농지재산과세에서는 적용 대상이 비교적 제한되고 공개념의 함축도 완만한 수준임을 알 수 있다.

본고는 토지공개념을, 예컨대, 토지의 收用과 같이 직접적인 규제를 적극적인 토지공개념으로, 그리고, 부재지주 농지에 重課稅하거나 자경농민에 대하여 減免稅를 하는 것과 같은 稅制에 의한 토지의 간접규제를 소극적인 토지공개념으로 구분하고 있다. 그러나 후자 즉, 세제에 의한 토지의 규제는 다시 조세의 賦課를 통한 간접적인 絶對的 規制와 조세의 감면을 통하여 非減免對象에게 상대적으로 불이익을 加하는 간접적인 相對的 規制 등으로 구분하여 고찰하고 있다. 그 중에서 감면세에 의한 상대적 규제는 공개념적 성격이 가장 완만한 편이며, 重課稅에 의한 규제가 우리가 추구하는 稅制에 의한 일반적인 공개념의 실현이라 할 수 있다.

앞에서 고찰한 바에 의하면 농지관련 재산세류로서 토지공개념을 비교적 강하게 반영하고 있는 것은 토지초과이득세이고, 다음이 종합토지세임은 농지 이외의 다른 토지에서와 같다. 그리고, 이들 두 가지 조세뿐 아니라 상속세 등 여타 농지관련 재산세류에서 거의 공통적으로 토지공개념적 차원에서 적극적 또는 소극적으로 규제의 대상으로 관심이 집중된 것은 부재지주 농지에 대한 重課稅와 자경농지에 대한 減免稅 부분이다. 즉, 토지초과이득세의 문제점을 볼 때, 전술한 바와 같이 거의 대부분이 부재지주 농지와 연관되어 있다. 그런데 우리는 현시점에서 이 경자유전의 원칙을 무한정 고수하여야 할 것인가의 문제에 봉착한다. 이 원칙은 농지개혁법(1949)에 그 정신과 근거를 두고 있으나, 그 후에 우리의 경제 사회적 여건과 환경은 현저히 바뀌어, 엄격히 금지되던 농지의 賃貸借를 정당화하는 법률적 장치까지 마련되었다(1986, 농지임대차관리법 등). 농지의 소유상한은 3정보에서 20정보로, 통작거리는 4km에서 20km로 늘어나는 시대가 된 것이다. 특히, UR 협상에서의 농산물 수입개방 압력은 고도의 국제경쟁력 강화를 요하고 있으며, 그에 부응하기 위해서는 농지규모의 확대와 더불어 경영과 소유의 분리에 의한 대규모 과학영농체제가 요구되고 있다.[16] 이러한 현실에 비추어 농지관련 토지초과이득세 제도는 부재지주 농지에의 중과를 통하여 자경농민의 농지소유만을 지나치게 추구하는 면이 있다. 당초에 토지공개념의 확대 도입은 토지 수요의 증가에 부응하는 한편 토지소유의 편중을 시정하고 토지투기를 억제하여 토지 이용의 효율화를 기하고, 富의 형평화에 기여함으로써 경제사회적 안정을 추구하는 데 목적이 있다. 이러한 점을 감안하면 농지 재산과세제도에 반영되어 있는 그러한 부재지주 농지규제 일변도의 토지공개념 置重 경향은 '부재지주' 槪念의 현실화 등을 통하여 단계적으로 보완되어야 할 것으로 판단된다.

그러나, 본고는 그러한 경자유전의 원칙

---

[16] 김성호, "한국농업구조의 현상과 과제," 「농업구조개선을 위한 한일토론회 발표논문집」 한국농촌경제연구원, 1992. pp.23~25.

堅持 與否 문제에 관하여는 더 이상의 언급을 일단 유보하고, 앞에서 정리한 문제점들을 중심으로 토지공개념과 연관하여 현행 농지 재산세류의 제도적 개선 방향을 다음과 같이 요약 제시한다.

첫째, 토지초과이득세에 관해서는 (1) 「遊休土地」 판정기준을 명확히 설정하여야 한다.

(2) 課標算出의 기초가 되는 「公示地價」 결정에 대한 이의신청제도를 현행의 행정부 소관 국세심판소의 결정에 의할 것이 아니라 법원에의 행정소송 대상으로 확립하여야 한다.

(3) 현행 과표의 50% 세율제를 향후 3년간은 30%, 그후 3년간은 40%, 다시 3년간은 50% 등의 순으로 단계적 변동제로 전환함으로써 다양한 조세저항과 마찰을 줄이는 것이 바람직하다.

(4) 농지에 관해서는, 부재지주 농지뿐 아니라 자경농지에 대해서도 가격이 폭등하면 과세할 수 있는 장치를 갖추어야 한다.

(5) 전국적인 농지(토지) 전산화 체제를 철저히 확립하여 위장신고나 납세 의무자의 소재불명 등으로 인한 徵稅不便을 해소하여야 한다.

둘째, 농지에 대한 종합토지세는 (1) 부재지주농지의 판정기준을 과세권자와 납세의무자가 함께 인정할 수 있도록 엄격히 설정함으로써 課徵行政에 혼돈이 없도록 하여야 한다.

(2) 높은 누진세율 적용을 피하기 위하여 가족, 친척간에 소유권을 분산시키는 농지소유 세분화를 철저히 규제할 수 있는 농지관리체체(현농지관리위원회의 기능 강화 등)를 정비하여야 한다.

(3) 농지에 대한 종합토지세 과표의 산출기초인 농지의 지역별 과표 현실화율을 再調整하여 지역간의 형평과세를 실현하여야 한다.

(4) 기타 농지의 공시지가나, 부재지주 납세의무자의 소재파악 등에 관하여도 토지초과이득세에서와 같은 대응조치가 필요하다.

셋째, 농지에 대한 기타 재산세류에 관해서는 전술한 바와 같이 감면세를 강화할수록 부재지주 등에게 상대적으로 불이익을 더 많이 加하게 되어 궁극적으로는 공개념의 기본정신에 보다 가까이 근접하는 결과가 된다. 따라서 이들 조세는 아무리 토지공개념을 강화하더라도 당해 조세가 없는 것 즉, 非課稅 이상의 효과는 기대할 수 없으며, 그만큼 공개념으로서의 의미는 약하고 오히려 일반적인 세제 개선을 위한 접근에 가까운 것이다. 그러한 수준에서 제시할 수 있는 현행제도의 개선방향은 다음 몇 가지로 집약할 수 있다.

(1) 농지 상속세는 농지상속공제의 규모를 현행 9,000평에서 30,000평 수준으로 확대하여 자경농민에 대한 감면을 강화하여야 한다. 그러려면 동시에 현행 1억원으로 되어있는 농지상속의 物的控除 限度를 확대하여야 한다.[17]

---

[17] 농지상속공제 규모를 현행 9,000평에서 30,000평 수준으로 확대하자는 것은, 앞에 제시하였듯이 농지의 소유상한이 현행 3ha에서 20ha 수준으로 확대할 것을 전제로 하여, 소유상한 20ha (약 60,000평)의 1/2 수준까지는 상속공제 혜택을 주어야 소유상한 상향조정의 취지에 부합할 것으로 판단한데에 근거한다.

(2) 농지의 양도소득세에서 면세 요건인 「自耕年限 8년」을 5년으로 단축하여 농지 유동화를 촉진한다.[18]

(3) 농어민후계자에게 인정하고 있는 현행 농지취득세와 농지등록세의 50% 세액 감면도 100% 완전 면제토록 하여 농지유동화와 영농규모 확대를 촉진함으로써 개방화시대에 상응할 국제경쟁력을 높이도록 하여야 한다.

參 考 文 獻

건설부, 「토지공개념법」, 1991. 2.

경제기획원, 「토지공개념 확대도입」, 1989. 10.

고창현, 「경자유전의 원칙과 비농민의 농지소유」, 한국민사법학회, 1989.

김기성 외, 「농업관련 세제개선연구」, 한국농촌경제연구원, 1986.

이성욱, 「토지공개념 관련 제도의 합리적 정착을 위한 개선방향」, 국민경제교육연구소, 1992.

김성호, "한국농업구조의 현상과 과제", 「농업구조개선을 위한 한일토론회 발표논문집」, 한국농촌경제연구원, 1992.

김영훈, 「財務行政論集」, 정훈출판사. 1992.

김정부 외, 「농지가격 변동과 파급효과 분석」, 한국농촌경제연구원, 1990.

김윤상, 「투기억제 방법으로서의 조세제도」, 국토개발연구원, 1988.

내무부, 「지방세정연감」, 1991.

대한상공회의소, 「UR 협상 타결에 대비한 조세제도의 개편방향」, 1991.

법전출판사, 「1992년 稅法通覽」, 1992.

서원우, "토지에 대한 공법적 규제," 「海巖 文鴻柱 박사 화갑기념 논문집」, 1978.

이태일, 「투기억제를 위한 地價체계개선방안」 국토개발연구원, 1988.

재무부, 「OECD 諸國의 Net Wealth Tax제도의 비교연구」, 1981.

현암사, 「농림수산법전」, 1992.

Bird, Richard M., *Taxing Agricultural Land in Developing Countries*, Harvard Univer-sity Press, Cambridge, Massachusetts, 1974.

Lewis, A., *The Psychology of Taxation*, New York, 1982.

Whiteman, Peter G., *Capital Gains Tax*, London, Sweet & Maxwel, 1980.

[18] 현행 제도하에서 농지 양도소득세가 지니는 농지투기 억제 기능(긍정적 측면)과 농지유동화 제약 기능(부정적 측면)을 적절히 조화시키는 것이 바람직한 稅制運用이다. 그런데, 농지에 대한 양도소득세 면제에 요하는 「8년 年限」은 부재지주의 농지취득 등 농지투기 억제가 절실했어도 다른 규제장치가 없던 1970년대에 결정된 것으로서 현재와 같이 토지초과이득세나 종합토지세 등 다양한 대응책을 갖추고 있는 단계에서는 그것이 너무 길어서 오직 농지의 유동화를 억제할 뿐이다. 영농규모 확대의 필요성 등 농지를 둘러싼 우리의 경제 사회적 여건이 농지의 투기 억제보다는 농지의 유동성 촉진에 정책적 우선순위를 둘 것을 요하고 있으므로 그 자경연한을 단축할 필요가 있다.