

세무학회지
제12권 제2호 2011년 6월 pp.281~315
한국세무학회

농지 양도소득세 감면제도에 관한 연구*

정연식**

<요 약>

조세특례제한법상 농지에 대한 양도소득세 감면제도인 자경농지감면 및 대토감면과 관련하여 납세자와 과세관청 사이의 분쟁이 끊이지 않고 있다. 대부분의 분쟁은 납세자가 농지소재지에서 자경을 했다는 주장을 과세관청이 부인하는 데에서 비롯된다. 특히 농업 이외의 다른 직업 또는 소득이 있는 자가 자경했다고 주장하는 경우에는 그러한 분쟁이 더욱 빈발하고 있다.

이러한 분쟁들은 납세자들의 허위신청이나 증빙부족에 기인하는 면도 있겠지만, 여러 가지 감면요건들이 명확히 규정되어 있지 않고 또 자경 여부를 사실판단할 수 있는 제도적 장치가 부족한 데에서 기인하는 면도 있다.

본 연구에서는 현행 자경농지감면 및 대토감면 제도와 관련하여 실무상으로 많은 논란이 되고 있는 감면요건 등의 문제점을 고찰해 보고 그 개선방안을 다음과 같이 제시하였다.

첫째, “거주자가 그 소유농지에서 농작물의 경작 또는 다년성 식물의 재배에 상시 종사하거나 농작업의 2분의 1이상을 자기의 노동력에 의하여 경작 또는 재배하는 것”으로 규정하고 있는 자경요건과 관련해서는 상시종사, 농작업, 자기노동력 등과 같은 핵심 용어들에 대한 개념을 명확하게 정의하고, 특히 인부의 작업시간, 임차한 기계작업시간 및 동일세대원인 가족의 노동력도 자기노동력으로 보도록 한다.

둘째, 농사의 특성상 지나치게 짧은 대토감면의 자경기간 요건(3+3년)을 5+5년 정도로 늘리되 감면 종합한도를 자경농지감면 수준인 매년 2억원, 5년간 3억원으로 상향조정한다. 또, 선취득 후 양도의 경우 양도일 현재 신규취득 농지에서 자경하는 것도 인정하도록 하고, 이농인에 대한 자경농지감면은 이농 후의 지가 상승분에 대해서는 감면을 배제하고 이농 후 일정기간이 경과하면 감면 자체를 배제하도록 하며, 임대 전후로 일정 기간(예 : 1년) 이상을 재촌 자경한 청년의 경우에는 의무복무기간을 자경기간으로 산입하도록 한다.

셋째, 재촌요건과 관련해서는 직선거리 기준만 남기고 농지가 소재한 당해 시·군·구 및 연결 시·군·구 기준을 삭제한다. 그리고 직선거리 기준은 교통발달 등을 고려하여 현행 ‘20킬로미터 이내’에서 ‘30킬로미터 이내’ 등으로 다소 늘린다.

* 본 논문의 개선·보완을 위해 도와주신 익명의 심사자 여러분께 감사드립니다.

** 계명대학교 세무학과, joshua2@kmu.kr, 053-580-6421

넷째, 농업과 축산업을 겸영하는 농촌의 현실과 축사부지를 농지로 인정하고 축산업자를 농업인으로 인정하고 있는 농지법 및 FTA체결로 인한 축산농가의 피해 등을 감안하여 목장용지에 대해서도 양도소득세 감면을 부여하는 방안을 긍정적으로 검토한다.

다섯째, 대토감면의 '경작상 필요' 요건은 3+3년 자경을 할 경우 자동으로 충족되는 요건이므로 납세자들의 오해를 방지하기 위하여 법규정에서 삭제한다.

여섯째, 대토감면의 경우 신규취득 농지의 면적 및 가액 기준을 상향조정한다.

일곱째, 현행 조세특례제한법 시행규칙상의 자경농지 확인기준에서 제시된 서류들로서는 자경 사실을 확인할 수 없으므로 가능한 한 많은 증빙서류를 제출하도록 관련 규정과 서식을 개정하고 납세자를 안내하며, 일정규모 이상 되는 농지소유자에 대해서는 반드시 세무공무원이 현지조사 나가는 것을 원칙으로 하도록 한다.

〈주제어〉 자경, 농지, 대토, 양도소득세, 감면

I. 서 론

거주자가 농지 소재지에서 8년 이상 거주하면서 직접 경작한 농지를 양도할 경우 양도소득세를 감면받게 되는데, 이를 자경농지에 대한 양도소득세 감면제도(이하 '자경농지감면'이라 함)라 한다. 또 경작상 필요에 의하여 농지소재지에서 3년 이상 직접 경작하던 농지를 양도하고 1년 이내에 일정한 규모 이상의 농지를 신규로 취득하여 역시 당해 농지소재지에서 3년 이상 직접 경작할 경우(신규로 농지를 선취득한 후 1년 이내에 종전 농지를 양도한 경우 포함) 종전 농지의 양도에 대하여 양도소득세를 감면하는데, 이를 농지대토에 대한 양도소득세 감면(이하 '대토감면'이라 함)이라 한다.

조세특례제한법상 감면제도인 두 제도는 농지와 관련한 대표적인 양도소득세 감면제도로서, 다른 양도소득세 감면세액과 합하여 대토감면의 경우 연간 1억원(5년간 1억원)까지, 자경농지감면의 경우 연간 2억원(5년간 3억원)까지 양도소득세액 전액을 감면한다.¹⁾ 감면한도가 크다보니 많은 농지소유자들은 소유 농지의 가격 상승에 따른 양도소득세 부담을 최소화하는데 두 제도를 활용하고 있다.

그런데 이러한 농지에 대한 양도소득세감면과 관련하여 농지 양도자 즉, 납세자와 관세관청 사이에 분쟁이 끊이지 않고 있다. 대부분의 분쟁은 납세자가 농지소재지에서 자경을 했다는 주장을 과세관청이 부인하는 데에서 비롯된다. 특히 농업 이외의 다른 직업 또는 소득이 있는 자가 자경했다고 주장하는 경우에는 그러한 분쟁이 더욱 빈발하고 있다.

이러한 분쟁들은 납세자들의 허위신청이나 증빙부족에 기인하는 면도 있겠지만, 자경의 개념 자체가 명확히 규정되어 있지 않고 사실판단을 할 수 있는 제도적 장치가 부족한 데에서 기인하

1) 다른 양도소득세 감면액과 합한 한도액임.

는 면도 있다. 특히 현행 조세특례제한법 시행령에서는 자경을 “거주자가 그 소유농지에서 농작물의 경작 또는 다년생 식물의 재배에 상시 종사하거나 농작업의 2분의 1이상을 자기의 노동력에 의하여 경작 또는 재배하는 것”으로 규정하고 있는데,²⁾ 이러한 자경의 판단 기준을 가지고서는 실무상으로 납세자의 자경 여부에 대한 판단이 쉽지 않은 경우가 많다. 그리고 이 기준을 적용하고자 할 때 실제로 납세자가 어느 정도 농작업에 종사했는지를 사실판단하는 것도 대단히 어려운 일이다. 이러한 문제로 인해 농지에 대한 양도소득세감면과 관련한 많은 조세불복이 제기되고 있으나 객관적이지 못한 기준과 사실판단의 어려움으로 인해 납세자와 과세관청이 모두 수긍할 수 있는 명쾌한 판단이 이루어지기 어려운 실정이다.

본 연구에서는 농지에 대한 양도소득세감면과 관련하여 제기되고 있는 이러한 문제점들을 고찰해보고 그 개선방안을 모색하고자 한다. 이를 위하여 제Ⅱ장에서는 현행 농지에 대한 양도소득세감면 제도를 법령 및 기본통칙 등에 규정된 내용을 중심으로 살펴보고, 제Ⅲ장에서는 농지에 대한 양도소득세감면 제도의 각종 감면요건들과 관련하여 실무상 빈번하게 제기되는 문제점들을 고찰하고 그 개선방안을 모색해 보며, 제Ⅳ장에서는 결론을 맺기로 한다.

Ⅱ. 농지에 대한 양도소득세 감면제도

현행 조세특례제한법상 농지에 대한 양도소득세 감면제도에는 자경농지감면 제도³⁾와 대토감면 제도⁴⁾가 있다. 두 제도 모두 농지소재지에 거주하면서 자경하였거나 자경하고 있는 농지를 양도할 경우에 적용하기에, 농지의 개념이나 요건, 농지소재지의 범위, 자경의 개념 및 요건, 재촌 요건 등 여러 가지 면에서 두 제도는 동일한 개념이나 기준을 적용하고 있다. 그러나 자경농지감면은 장기간의 자경에 대한 감면인데 비하여 대토감면은 대토라는 행위에 대한 감면이라는 점에서 두 제도는 서로 상이한 내용도 지니고 있다. 본 장에서는 두 제도의 주요 내용을 제도의 취지, 감면 현황, 감면 요건, 재촌 자경 농지의 확인 기준, 감면세액 및 감면의 종합한도 등으로 구분하여 살펴보기로 한다.

1. 제도의 취지

자경농지감면 제도는 거주자가 소유한 농지를 8년(또는 3년⁵⁾) 이상 농지 소재지에 거주하면

2) 조세특례제한법시행령 제66조 제13항.

3) 조세특례제한법 제69조.

4) 조세특례제한법 제70조.

5) 경영이양 직접지불보조금의 지급대상이 되는 농지를 「한국농어촌공사 및 농지관리기금법」에 따른 한국

서 직접 경작한 토지의 양도로 인하여 발생하는 소득에 대해서 양도소득세를 전액 감면하는 제도이다. 이는 농지의 양도에 따른 조세부담을 경감시켜 줌으로써 농업에 종사하는 자가 농지를 양도하더라도 농업에 안정적으로 종사할 수 있도록 마련한 제도이다(안수남 외 2010, 729). 즉, 사회적 또는 경제적으로 지위가 상대적으로 낮은 농민을 보호함과 동시에 농업을 육성하고 장려하기 위한 장치인 것이다(박 훈·정지선 2009, 102).

한편, 대토감면 제도는 농지 소재지에 거주하는 거주자가 3년 이상 직접 경작한 토지를 경작상의 필요에 의하여 일정한 농지로 대토(代土)함으로써 발생하는 소득에 대해서 양도소득세를 전액 감면하는 제도이다. 대토감면 제도는 농민이 경작상 필요에 의하여 기존의 농지를 양도하더라도 세금을 감면함으로써 새로운 농지를 취득하여 계속하여 농업에 종사할 수 있게 하여 농업의 발전을 도모하는데 의의가 있다(안수남 외 2010, 770). 즉, 농지의 자유로운 대체를 허용함으로써 농민을 보호하고 농업의 발전을 장려하고자 하는 데에 그 취지가 있다(박 훈·정지선 2009, 104 ; 김정욱 2008, 842-843).

두 제도 모두 종전에는 소득세법상 비과세제도로써 비과세한도가 없었으나, 자경농지감면은 1994년부터, 대토감면은 2006년부터 조세특례제한법상 자경농지로 변경되면서 감면한도의 적용을 받게 되었다.⁶⁾

2. 감면 현황

조세특례제한법상의 다양한 양도소득세 감면들 중에서 자경농지감면과 대토감면은 건수 면에서나 금액 면에서 절대적인 비중을 차지하고 있다. 최근 국세통계연보에 나타난 양도소득세 세액공제 및 세액감면의 건수와 금액을 보면 다음과 같다.

<표 1>에 의하면 2009년 한 해 동안 양도소득세 세액공제 및 세액감면은 총 716,104건에 3조 6,272억에 달하였다. 이 중에서 409,641건 8,742억원의 양도소득세 세액공제는 거의 전액이 예정신고세액공제였다. 이러한 소득세법상의 세액공제를 제외하면 조세특례제한법상의 세액감면은 306,463건에 2조7,531억원인데, 이 중에서 자경농지감면이 건수에서 52.4%(=160,468건/306,463건), 금액에서 69.4%(=1조9,113억원/2조7,531억원)나 차지하였다. 대토감면도 건수에서 3.2%(=9,893건/306,463건), 금액에서 7.7%(=1,946억원/2조7,531억원)를 차지하였다. 양자를 합할 경우 전체 세액감면 대비 건수 면에서 55.6%인 170,361건, 금액 면에서 77.1%인 2조1,059억원을 차지하였다. 자경농지감면과 대토감면이 양도소득세 전체 감면세액의 절대적인 비중을 차지하고 있음을 알 수 있다.⁷⁾

농어촌공사 또는 「농어업경영체 육성 및 지원에 관한 법률」에 따른 영농조합법인 및 농업회사법인(이하 “농업법인”이라 한다)에 2012년 12월 31일까지 양도하는 경우에는 3년 이상

6) 자경농지감면의 경우 1996년부터 감면한도를 적용함.

〈표 1〉 2009년도 양도소득세 세액공제·세액감면 현황

(단위 : 건, 백만원)

구 분		건 수	금 액
세액 공제	외국납부세액공제(제118조의6)	193	969
	예정신고납부세액공제(제108조)	409,448	873,196
	세액공제 계	409,641	874,165
세액 감면	주주 등의 자산양도에 따른 양도세감면(제40조)	6	1,153
	영농조합법인등에 대한 법인세의 면제 등(제66조)	491	7,249
	농업회사법인에 대한 법인세의 면제 등(제68조)		
	영어조합법인 등에 대한 법인세의 면제 등(제67조)	11	557
	8년이상 자경농민에 대한 양도소득세등의 면제(제69조)	160,468	1,911,351
	농지대토에 대한 양도소득세 감면(제70조)	9,893	194,645
	공공사업용토지등에 대한 양도소득세등 감면(제77조)	128,370	496,285
	개발제한구역지정에 따른 매수대상토지등에 대한 감면(제77조의3)	398	6,406
	재개발사업시행자가 양도하는 토지 등(제78조)	326	1,474
	장기임대주택에 대한 양도소득세등 감면(제97조)	1,534	23,096
	신축임대주택에 대한 양도소득세 감면(제97조의2)		
	미분양주택의 취득자에 대한 양도소득세의 과세특례(제98조의3)	374	3,381
	신축주택의 취득자에 대한 양도소득세 감면(제99조)	1,012	19,635
	수도권외 지역 신축주택의 취득자에 대한 양도소득세의 감면(제99조의3)	3,580	87,819
	세액감면 계	306,463	2,753,051
합 계		716,104	3,627,216

- 주1) 건수 및 금액은 예정신고와 확정신고를 합한 숫자임.
 주2) 세액감면 건수는 자산건수이며 세액공제 건수는 신고서 건수임.
 주3) 해당연도 양도분을 기준으로 작성함.
 주4) 세액공제명칭 뒤의 괄호 안은 소득세법상의 조항임.
 주5) 세액감면명칭 뒤의 괄호 안은 조세특례제한법상의 조항임.

7) 양도소득세 특례 중에서 많은 도시민들의 관심의 대상인 1세대1주택비과세제도는 조세특례제한법상 감면제도가 아닌 소득세법상 비과세제도이며, 그 건수와 금액에 관한 통계자료가 발표되지 않아 전체적인 규모를 파악할 수 없는 실정이다.

3. 감면 요건

가. 자경 요건

자경농지감면이나 대토감면을 받기 위해서는 양도한 농지가 8년 또는 3년 이상 ‘자경’했거나 자경하고 있는 농지여야 하고, 또 대토감면의 경우에는 신규취득한 농지도 3년 이상 자경해야 한다. 이렇게 ‘자경 요건’은 두 감면제도의 적용을 받기 위한 가장 기본적인 요건이라 할 수 있다.

현행 조세특례제한법 시행령에서는 자경 즉, ‘직접 경작’을 “거주자가 그 소유농지에서 농작물의 경작 또는 다년생 식물의 재배에 상시 종사하거나 농작업의 2분의 1이상을 자기의 노동력에 의하여 경작 또는 재배하는 것”으로 정의하고 있다.⁸⁾

이러한 자경 개념은 2006년 2월 9일 조세특례제한법 시행령이 개정되면서 신설된 것으로서, 그 이전까지는 법률이나 시행령 또는 시행규칙상에 자경에 대한 개념정의가 없었다. 다만 조세특례제한법기본통칙 69-0-3에서 “자경농지는 농지소재지에서 거주하면서 자기가 직접 농작물을 경작하거나 자기 책임하에 농사를 지은 농지로서 위탁경영하거나 대리경작 또는 임대차한 농지를 제외한다”라고 정한 개념정의에 입각하여 자기 책임하에 농사를 지은 경우를 모두 자경으로 인정하였다.

그러나 자경농지감면에서 가장 중요한 개념이라 할 수 있는 자경의 개념이 법령에 명확하게 규정되지 아니하고, 또 자기 책임 하에 농사를 지은 경우까지 포함하는 광범위한 자경의 개념에 문제가 있다는 지적에 따라, 2006년 2월 9일 조세특례제한법 시행령 개정 시에 자경을 ‘농업에 상시종사하거나 농작업의 2분의 1이상을 자기노동력에 의하여 경작하는 것’으로 정의하면서 자경의 범위를 대폭 축소하였다.

나. 자경기간 요건

(1) 자경농지감면의 경우

(가) 8년(또는 3년) 이상 자경 요건

자경농지감면을 위해서는 원칙적으로 8년(또는 3년)⁹⁾ 이상을 농지소재지에 거주하면서 자경

8) 조세특례제한법시행령 제66조 제13항 및 제67조 제2항.

9) 경영이양 직접지불보조금¹⁾의 지급대상이 되는 농지를 한국농어촌공사 또는 농업법인(『농어업경영체 육성 및 지원에 관한 법률』 제16조에 따른 영농조합법인 및 같은 법 제19조에 따른 농업회사법인을 말한다)에 2012년 12월 31일까지 양도하는 경우에는 3년 이상으로 한다. 다만, 농업법인이 해당 토지를 취득한 날부터 3년 이내에 그 토지를 양도하거나 다음 각 호의 1에 해당하는 경우에는 그 법인이 그 사유가 발생한 과세연도의 과세표준신고할 때 감면된 세액에 상당하는 금액을 법인세로 납부하여야 한다.

1. 당해 토지를 취득한 날부터 3년 이내에 휴업·폐업하거나 해산하는 경우
2. 당해 토지를 3년 이상 경작하지 아니하고 다른 용도로 사용하는 경우

하여야 한다.¹⁰⁾ 이 때 자경기간 8년은 반드시 연속적일 필요는 없으며 농지 소유기간 동안 통산 하여 8년 이상 자경하였으면 된다. 또 양도일 현재 농지소재지에 거주하거나 당해 농지를 자경 하고 있을 필요도 없다.¹¹⁾ 따라서 이농인도 과거에 8년 이상 재촌 자경한 사실만 있으면 그 후 언제 양도하더라도 자경농지감면을 받을 수 있다.

(나) 상속받은 농지의 경작기간 계산 특례

상속인이 상속받은 농지를 1년 이상 계속하여 경작하는 경우 ‘피상속인이 취득하여 경작한 기간’이나 ‘피상속인이 배우자로부터 상속받아 경작한 사실이 있는 경우에는 피상속인의 배우자가 취득하여 경작한 기간’을 상속인이 경작한 기간으로 본다.¹²⁾

또한, 상속인이 상속받은 농지를 1년 이상 계속하여 경작하지 아니하더라도 상속받은 날부터 3년이 되는 날까지 양도하거나 협의매수 또는 수용¹³⁾되는 경우로서 상속받은 날부터 3년이 되는 날까지 택지개발예정지구 등의 지역¹⁴⁾으로 지정되는 경우에는 마찬가지로 ‘피상속인이 취득하여 경작한 기간’이나 ‘피상속인이 배우자로부터 상속받아 경작한 사실이 있는 경우에는 피상속인의 배우자가 취득하여 경작한 기간’을 상속인이 경작한 기간으로 본다.¹⁵⁾

10) 조세특례제한법 제69조 제1항.

11) 자경농지감면을 규정하고 있는 조세특례제한법 제69조 제1항 서두에서는 “농지 소재지에 거주하는 대통령령으로 정하는 거주자가”라고 표현하고 있고, 이에 대해 동법 시행령 제66조 제1항에서는 “법 제69조 제1항 본문에서 “농지소재지에 거주하는 대통령령으로 정하는 거주자”란 8년 이상...지역에 거주하면서 경작한 자를 말한다”라고 정의하고 있다. 따라서 8년 이상 농지소재지에 거주하면서 경작한 자는 감면을 받을 수 있으며, 양도일 현재 반드시 농지소재지에서 거주해야 하거나 경작을 하고 있어야 함을 요건으로 하지는 않는 것으로 해석된다.

12) 조세특례제한법시행령 제66조 제11항.

13) 「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」 및 그 밖의 법률에 따라 협의매수 또는 수용되는 경우를 말함.

14) 다음 중 어느 하나에 해당하는 지역을 말함.

1. 「택지개발촉진법」 제3조에 따라 지정된 택지개발예정지구
2. 「산업입지 및 개발에 관한 법률」 제6조·제7조·제7조의2 또는 제8조에 따라 지정된 산업단지
3. 제1호 및 제2호 외의 지역으로서 다음 중 어느 하나에 해당하는 지역
 - 1) 「국민임대주택건설 등에 관한 특별조치법」 제5조에 따라 지정된 국민임대주택단지예정지구
 - 2) 「도시 및 주거환경정비법」 제4조에 따라 지정된 정비구역
 - 3) 「신항만건설촉진법」 제5조에 따라 지정된 신항만건설예정지역
 - 4) 「도시개발법」 제9조에 따라 지정된 도시개발구역
 - 5) 「철도건설법」 제9조에 따라 철도건설사업실시계획 승인을 받은 지역
- 6) 제1호부터 제5호까지와 유사한 경우로서 다른 법률에 따라 예정지구 또는 실시계획 승인을 받은 지역 등 해당 공익사업으로 인해 해당 주민이 직접적인 행위제한(건축물의 건축, 토지의 형질변경·분할 등)을 받는 지역

15) 조세특례제한법시행령 제66조 제12항.

(다) 교환, 대토 등으로 취득한 농지의 수용시 경작기간 계산특례

『소득세법』 제89조 제1항 제2호 및 조세특례제한법 제70조의 규정에 의하여 농지를 교환·분합 및 대토한 경우로서 새로이 취득하는 농지가 「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」에 의한 협의매수·수용 및 그 밖의 법률에 의하여 수용되는 경우에 있어서는 교환·분합 및 대토 전의 농지에서 경작한 기간을 당해 농지에서 경작한 기간으로 보아 자경 기간을 계산한다.¹⁶⁾

(2) 대토감면의 경우

(가) 3+3년 자경 요건

대토감면을 위해서는 3년 이상 농지소재지에 거주하면서 자경한 종전 농지를 양도하고 양도일로부터 1년¹⁷⁾ 이내에 새로운 농지를 취득하여 다시 3년 이상 그 농지소재지에 거주하면서 자경하거나, 혹은 3년 이상 종전 농지소재지에 거주하면서 자경한 자가 새로운 농지를 먼저 취득할 경우 그 취득일로부터 1년 내에 종전 농지를 양도하고 신규취득한 농지를 3년 이상 그 농지소재지에 거주하면서 자경하여야 한다.¹⁸⁾

대토감면의 경우 신규취득하는 농지에 대해서는 취득 후 3년 이상 계속적으로 농지소재지에 거주하면서 자경해야 하며, 종전 농지에 대해서는 양도일까지 통산하여 3년 이상 농지소재지에 거주하면서 자경하였으면 감면이 가능하다.¹⁹⁾

(나) 양도일 현재 종전 농지 재촌 자경 요건

대토감면의 경우에는 종전 농지 양도일 현재 반드시 종전 농지소재지에 거주하면서 자경하고 있어야만 한다.²⁰⁾ 양도일 현재 재촌이나 자경을 요건으로 하지 않는 자경농지감면에 비하여 엄격하게 제한하는 이유는 대토감면 자체가 경작상 필요에 의한 대토에만 감면을 하도록 하고 있기 때문인 것으로 여겨진다.

16) 조세특례제한법시행령 제66조 제6항.

17) 「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」에 따른 협의매수·수용 및 그 밖의 법률에 따라 수용되는 경우에는 2년.

18) 조세특례제한법시행령 제67조 제3항.

19) 서면4팀-341(2006.02.20).

20) 대토감면을 규정하고 있는 조세특례제한법 제70조 제1항 서두에서는 “농지 소재지에 거주하는 대통령령으로 정하는 거주자가”라고 표현하고 있고, 이에 대해 동법 시행령 제67조 제1항에서는 “법 제70조 제1항 본문에서 “대통령령으로 정하는 거주자”란 3년 이상...지역에 거주한 자를 말한다”라고 정의하고 있다. 따라서 ‘3년 이상...지역에 거주한 자’로서 양도일 현재에도 농지소재지에 거주하고 있어야만 대토감면을 받을 수 있다(서면4팀-1826,2007.06.01). 여기서 농지소재지라 함은 당연히 종전 농지소재지를 의미하는 것으로 해석된다.

(다) 새로운 농지 취득 후 수용되는 경우

새로운 농지를 취득한 후 3년 이내에 「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」에 따른 협의매수·수용 및 그 밖의 법률에 따라 수용되는 경우에는 3년 이상 농지소재지에 거주하면서 경작한 것으로 본다.²¹⁾

(라) 새로운 농지 취득 후 상속된 경우

새로운 농지를 취득한 후 3년 이내에 농지 소유자가 사망한 경우로서 상속인이 농지소재지에 거주하면서 계속 경작한 때에는 피상속인의 경작기간과 상속인의 경작기간을 통산한다.²²⁾

(마) 경작기간 계산특례의 배제

대토감면의 경우에는 자경농지감면에서와 같은 ‘상속받은 농지의 경작기간 계산 특례’ 또는 ‘교환, 대토 등으로 취득한 농지 수용시 경작기간 계산특례’ 등에 대해 별도의 규정을 두지 않고 있다. 따라서 이러한 경작기간 계산특례가 대토감면에는 적용되지 않는 것으로 해석된다.

다. 재촌 요건

(1) 일반적인 경우

자경농지감면 및 대토감면에서 ‘농지소재지’라 함은 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 지역²³⁾을 말한다.²⁴⁾

1. 농지가 소재하는 시·군·구(자치구인 구를 말한다. 이하 같다)안의 지역
2. 제1호의 지역과 연결한 시·군·구안의 지역
3. 해당 농지로부터 직선거리 20킬로미터 이내의 지역

(2) 바다로 연결한 경우

앞에서 ‘연접한 시·군·구’라 함은 행정구역상 동일한 경계선을 사이에 두고 서로 붙어있는 시·군·구를 말하는 것으로서, 여기에는 해상에서 동일한 경계선을 사이에 두고 있는 경우도 포함되는 것으로 해석한다.²⁵⁾ 이 때 해상경계선이라 함은 국립지리원이 간행한 지형도상의 해상경계선을 의미하는 것으로 보고 있다.²⁶⁾ 예를 들어 인천시 서구와 강화도의 경우 육로로는 연결한 시·군·구가 아니지만 해상경계선이 접하고 있어 연결 시·군·구에 해당하게 된다.

21) 조세특례제한법시행령 제67조 제4항.

22) 조세특례제한법시행령 제67조 제5항.

23) 경작개시 당시에는 당해 지역에 해당하였으나 행정구역의 개편 등으로 이에 해당하지 아니하게 된 지역을 포함한다.

24) 조세특례제한법시행령 제66조 제1항 및 제67조 제1항.

25) 부동산거래관리과-101, 2010.01.20., 서면4팀-1774, 2007.05.29. 외.

26) 재산세제과-379, 2008.07.04.

(3) 양도일 현재 재촌 자경 의무 여부

자경농지감면의 경우에는 양도일 현재에는 농지소재지에 거주하거나 당해 농지를 자경해야 하는 의무가 없다. 따라서 양도일 현재 농지소재지를 떠났거나 자경을 하지 않더라도 자경농지 감면은 받을 수 있다.

이에 비하여 대토감면의 경우에는 경작상 필요가 인정되어야 하므로 양도일 현재 반드시 종전 농지소재지에서 재촌 자경하여야 한다.

라. 농지 요건

(1) 원칙 : 양도일 현재 농지 요건

농지의 양도에 대하여 자경농지감면을 받기 위해서는 해당 농지가 양도일 현재 실제로 농지여야 한다. 여기서 ‘농지’라 함은 논·밭·과수원으로서 지적공부상의 지목에 관계없이 실제로 경작에 사용되는 토지를 말하며, 농지경영에 직접 필요한 농막·퇴비사·양수장·지소·농도·수로 등을 포함하는 것으로 한다.²⁷⁾

다만, 양도일 이전에 매매계약조건에 따라 매수자가 형질변경, 건축착공 등을 한 경우에는 매매계약일 현재의 농지를 기준으로 판정하며, 환지처분전에 해당 농지가 농지외의 토지로 환지에 정지 지정이 되고 그 환지예정지 지정일부터 3년이 경과하기 전의 토지로서 환지예정지 지정 후 토지조성공사의 시행으로 경작을 못하게 된 경우에는 토지조성공사 착수일 현재의 농지를 기준으로 판단한다.²⁸⁾

자경농지감면의 경우 양도일 현재 농지 요건이 명확하게 법령에 규정되어 있는데 비해서, 대토감면의 경우에는 양도일 현재 농지 요건이 법령에 명시되어 있지 않다. 그러나 대토감면 자체가 경작상 필요에 의한 대토를 대상으로 하여 양도일 현재 종전 농지를 재촌 자경할 것을 요건으로 하고 있는 바, 종전 농지가 양도일 현재 농지여야 하는 것은 당연한 전제조건이라고 할 수 있다.

(2) 일시적인 휴경의 경우

공부상 지목이 농지인 경우에도 양도일 현재 경작에 사용되고 있지 않는 토지는 토지소유자의 자의에 의한 것이든 또는 타의에 의한 것이든 여부에 불문하고 일시적인 휴경상태에 있는 것이 아니라면 양도일 현재의 농지로 보지 않는다.²⁹⁾

(3) 주거지역 등으로 편입되거나 농지 외의 토지로 환지예정지 지정을 받은 경우

양도일 현재 특별시·광역시(광역시에는 있는 군을 제외한다) 또는 시(『지방자치법』 제3조 제4

27) 조세특례제한법시행규칙 제27조 제1항.

28) 조세특례제한법시행령 제66조 제5항.

29) 양도소득세 집행기준 69-66-27.

항의 규정에 의하여 설치된 도·농복합형태의 시의 읍·면지역을 제외한다)에 있는 농지 중 「국토의 계획 및 이용에 관한 법률」에 의한 주거지역·상업지역 및 공업지역(이하 “주거지역등”이라 한다) 안에 있는 농지로서 이들 지역에 편입된 날부터 3년이 지난 농지는 자경농지감면 및 대토감면이 배제된다.³⁰⁾ 다만, 대규모 사업단지 내 농지³¹⁾ 및 국가 또는 지방자치단체 등의 부득이한 사유로 지연되는 경우³²⁾에는 3년이 지난 농지도 감면이 가능하다. 또한 「도시개발법」 또는 그 밖의 법률에 따라 환지처분 전에 농지 외의 토지로 환지예정지를 지정하는 경우 그 환지예정지지정일부터 3년이 지난 농지도 자경농지감면 및 대토감면이 배제된다.³³⁾

마. ‘경작상 필요’ 요건(대토감면에만 해당)

대토감면의 경우 ‘경작상 필요’에 의하여 대토하는 경우라야 감면이 가능하다. 조세특례제한법 제70조 제1항에서도 “...경작상의 필요에 의하여...농지로 대토함으로써...”라고 표현하고 있다.

그런데 ‘경작상 필요’가 구체적으로 무엇을 의미하는지에 대해서는 법령이나 통칙 등에 명확한 개념정의나 예시가 없다. 다만 국세청의 질의회신이나 심판례 등에서는 종전 농지를 양도하고 자경을 계속하기 위하여 새로운 농지를 취득한 후 자경한 경우를 경작상 필요가 있는 것으로 보는 것으로 여겨진다.

따라서 대토감면의 기본적인 요건들 즉, 자경 요건, 자경기간 요건 및 재촌 요건을 지키기만 하면 경작상 필요 요건은 자동적으로 충족되는 것으로 볼 수 있다.

바. 신규취득 농지의 면적 및 가액 요건(대토감면에만 해당)

대토감면을 받기 위해서는 신규취득하는 농지의 면적이 양도하는 농지 면적의 2분의 1이상이거나, 가액이 양도하는 농지 가액의 3분의 1이상이어야 한다.

2006년 이전까지 소득세법상 비과세대상일 때에는 면적 요건은 종전 농지 면적 이상, 가액 요

30) 조세특례제한법시행령 제66조 제4항 제1호 및 제67조 제7항 제1호.

31) 사업시행지역 안의 토지소유자가 1천명 이상이거나 사업시행면적이 100만 제곱미터(「택지개발촉진법」에 의한 택지개발사업 또는 「주택법」에 의한 대지조성사업의 경우에는 10만 제곱미터) 이상인 개발사업지역(사업인정고시일이 동일한 하나의 사업시행지역을 말한다) 안에서 개발사업의 시행으로 인하여 「국토의 계획 및 이용에 관한 법률」에 따른 주거지역·상업지역 또는 공업지역에 편입된 농지로서 사업시행자의 단계적 사업시행 또는 보상지연으로 이들 지역에 편입된 날부터 3년이 지난 경우를 말함.

32) 사업시행자가 국가, 지방자치단체, 그 밖에 기획재정부령으로 정하는 공공기관(「공공기관의 운영에 관한 법률」에 따라 지정된 공공기관과 「지방공기업법」에 따라 설립된 지방직영기업·지방공사·지방공단을 말함)인 개발사업지역 안에서 개발사업의 시행으로 인하여 「국토의 계획 및 이용에 관한 법률」에 따른 주거지역·상업지역 또는 공업지역에 편입된 농지로서 기획재정부령으로 정하는 부득이한 사유(사업 또는 보상을 지연시키는 사유로서 그 책임이 사업시행자에게 있다고 인정되는 사유를 말함)에 해당하는 경우를 말함.

33) 조세특례제한법시행령 제66조 제4항 제2호 및 제67조 제7항 제2호.

건은 종전 농지 가액의 2분의 1이상이었던 것에 비하면 면적 요건과 가액 요건이 모두 대폭 완화된 것이다. 감면제도로 변경되면서 감면의 종합한도 적용을 받게 됨에 따라 요건을 완화한 것으로 여겨진다.

4. 재촌 자경 농지의 확인 기준 및 감면신청 서류

가. 재촌 자경 농지의 확인 기준

조세특례제한법 시행규칙에서는 자경농지감면 또는 대토감면을 신청한 농지가 8년 이상 또는 3년 이상 농지소유자가 농지소재지에서 자경한 농지에 해당하는지 여부를 과세관청이 확인하는 기준을 다음과 같이 명문으로 규정하고 있다.³⁴⁾

(1) 8년(또는 3년) 이상 소유한 사실의 확인

양도자가 8년(또는 3년)³⁵⁾ 이상 소유한 사실은 등기부 등본 또는 토지대장 등본으로 확인하되, 이 방법으로 확인할 수 없는 경우에는 그 밖의 증빙자료로 확인한다.

(2) 8년 이상 재촌 자경 사실 및 양도일 현재 농지의 확인

양도자가 8년(또는 3년) 이상 농지소재지에 거주하면서 자기가 경작한 사실이 있다는 것과 양도일 현재 농지라는 것은 주민등록표 등본 및 시·구·읍·면장이 교부 또는 발급하는 농지원부원본과 자경증명으로 확인한다.

나. 감면신청 서류

자경농지감면 및 대토감면을 받기 위해서는 납세자가 조세특례제한법에 따른 감면신청을 해야만 한다. 그런데 신청 서식인 조세특례제한법 시행규칙 별지 제13호 서식³⁶⁾에 의하면 자경 사실 등에 대한 입증서류를 함께 제출하라는 등의 아무런 언급이 없다. 동 서식을 함께 사용하는 사업전환 무역조정지원기업에 대한 과세특례, (영농조합법인, 영어조합법인) 현물출자, 공익사업용 토지, 국가에 양도하는 산지 등에 대한 양도소득세 감면에 대해서는 서식에서 첨부서류로 사업전환명세서, 수용사실을 확인할 수 있는 서류, 현물출자계약서, 매매계약서 등과 같은 서류를 명시하고 제출하도록 요구하고 있다. 그러나 동 서식을 사용하는 감면들 중에서 자경농지감면과 대토감면에 대해서만은 아무런 첨부서류도 명시하지 않고 있다. 따라서 이 서식대로라면 자경농지감면이나 대토감면을 신청하는 납세자는 아무런 증빙서류를 제출할 의무가 없다.³⁷⁾

34) 조세특례제한법시행규칙 제27조 제2항.

35) 한국농어촌공사, 영농조합법인 및 농업회사법인에게 양도하거나 대토감면을 위해 종전 농지를 양도하는 경우에는 3년.

36) 조세특례제한법 시행령 제66조 제9항, 제67조 제8항 및 동법 시행규칙 제61조 제1항 제14호.

5. 감면세액 및 감면의 종합한도

가. 감면세액

자경농지감면과 대토감면의 양도소득세 감면세액은 조세특례제한법상 양도소득세 감면의 종합한도 범위 내에서 100% 감면되고, 또 농어촌특별세도 비과세된다.³⁸⁾

다만, 해당 토지가 「국토의 계획 및 이용에 관한 법률」에 따른 주거지역·상업지역 및 공업지역(이하 “주거지역등”이라 한다)에 편입되거나 「도시개발법」 또는 그 밖의 법률에 따라 환지처분(換地處分) 전에 농지 외의 토지로 환지예정지 지정을 받은 경우에는 주거지역등에 편입되거나, 환지예정지 지정을 받은 날까지 발생한 소득으로서 다음의 소득에 대해서만 감면한다.³⁹⁾

$$\text{감면세액} = \text{양도소득금액} \times (\text{주거지역등에 편입되거나 환지예정지 지정을 받은 날의 기준시가} - \text{취득당시의 기준시가}) / (\text{양도당시의 기준시가} - \text{취득당시의 기준시가})$$

다만, 2001년말 이전에 주거지역 등 편입 또는 환지예정지로 지정된 경우에는 ‘편입일’ 또는 ‘지정일’이 아니라 ‘양도일’까지 발생한 소득 전체에 대해서 감면한다.

나. 감면의 종합한도

(1) 연간 감면한도

매 연간 대토감면은 조세특례제한법상 각종 양도소득세 감면⁴¹⁾과 합하여 1억원까지 감면받을 수 있고, 자경농지감면이 있을 경우 한도가 1억원이 추가되어 최대 2억원까지 감면받을 수 있다.⁴²⁾⁴³⁾

37) 그러나 재촌 자경 확인을 위해서 농지원부와 자경증명은 제출해야 할 것으로 여겨진다.

38) 농어촌특별세법시행령 제4조 제1항 제1호.

39) 조세특례제한법 제69조 제1항 단서 및 제70조 제1항 단서, 동법시행령 제66조 제7항 및 제67조 제6항.

40) 다만, 「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」 및 그 밖의 법률에 따라 협의매수되거나 수용되는 경우에는 위 산식 중 양도당시의 기준시가를 보상가액 산정의 기초가 되는 기준시가로 한다.

41) 조세특례제한법 제33조(사업전환 무역조정지원기업에 대한 과세특례), 제43조(구조조정대상 부동산 취득자에 대한 양도소득세의 감면), 제70조(농지대토에 대한 양도소득세 감면), 제77조(공익사업용 토지 등에 대한 양도소득세의 감면으로서, 감면율은 20%, 25%, 40%, 50%가 있음), 제77조의3(개발제한구역 지정에 따른 매수대상 토지등에 대한 양도소득세의 감면), 제85조의10(국가에 양도하는 산지에 대한 양도소득세의 감면) 및 법률 제6538호 부칙 제29조(아파트형공장의 감면에 관한 경과조치)에 의한 감면세액을 말함.

42) 공익사업용 토지에 대한 감면(조세특례제한법 제77조) 중 감면율 40% 및 50%인 경우에도 감면한도가 추가적으로 1억원이 늘어난다.

43) 조세특례제한법 제133조 제1항 제1호.

(2) 5년간 감면한도

대토감면은 5년간으로도 1억원까지만 감면받을 수 있으며, 자경농지감면은 대토감면, 공익사업용 토지에 대한 감면과 합하여 5년간 최대 3억원까지 감면받을 수 있다.⁴⁴⁾

〈자경농지감면 및 대토감면 비교요약〉

구 분	자경농지감면	대토감면
자경 요건	상시종사 또는 농작업의 1/2이상 자기노동력	
자경기간 요건	통산 8년(또는 3년) 이상	종전농지는 통산 3년 이상 신규농지는 연속 3년 이상
－ 양도일 현재 재촌 자경	재촌, 자경 모두 불필요	종전농지에 재촌 자경해야 함
－ 상속농지	1년이상 자경시 피상속인 자경기간 통산 (3년 이내 협의매수, 수용되는 경우 포함)	(규정 없음)
－ 교환, 대토 농지 수용시	종전농지 경작기간 통산	(규정 없음)
－ 수용시	수용되더라도 양도일 현재 8년 이상 자경하여야 함	종전농지 : 3년 자경 필수 신규농지 : 3년내 수용시 자경인정
재촌(농지소재지) 요건	당해 시·군·구, 연접 시·군·구(바다 연접 포함) 직선거리 20킬로미터 이내	
농지 요건	양도일 현재 농지	
－ 주거지역등으로 편입 또는 환지예정지로 지정시	3년 경과시 감면 배제 (대규모사업단지내 또는 국가 등의 부득이한 지연 시에는 가능)	
경작상 필요 요건	(해당 없음)	계속적인 경작의 의지
신규농지 면적, 가액 요건	(해당 없음)	종전농지에 비해 면적 1/2 이상 또는 가액 1/3 이상
재촌 자경 농지 확인 기준		
－ 8년 이상 소유사실	등기부 등본, 토지대장 기타	
－ 8년 이상 재촌자경 및 양도일 현재 농지 여부	주민등록표, 농지원부 또는 자경증명(시,구,읍,면장 발급)	
감면세액	양도소득세 전액 감면, 농어촌특별세 비과세	
－ 주거지역등 편입 또는 환지예정지 지정시	편입일, 지정일까지 발생 소득에 대해서만 감면	
감면 종합한도	연간 2억원, 5년간 3억원	연간 1억원, 5년간 1억원

44) 조세특례제한법 제133조 제1항 제2호.

III. 농지에 대한 양도소득세 감면제도의 문제점과 개선방안

조세특례제한법상 농지에 대한 양도소득세 감면제도인 자경농지감면 및 대토감면과 관련하여 납세자와 과세관청 사이에 분쟁이 끊이지 않고 있다. 국세통계연보에 의하면 2009년도에 제기된 이의신청 및 과세전적부심 총 건수⁴⁵⁾는 10,918건이었는데, 그 중 34.5%인 3,766건이 양도소득세에 관한 것이었으며,⁴⁶⁾ 이 중에서 상당수는 자경농지감면 및 대토 감면과 관련한 것으로 추정된다.⁴⁷⁾

심사판례 등에 나타나는 자경농지감면 및 대토 감면과 관련한 분쟁의 대부분은 납세자가 농지소재지에서 자경을 했다는 주장을 과세관청이 부인하는 데에서 비롯된다. 특히 농업 이외의 다른 직업 또는 소득이 있는 자가 자경했다고 주장하는 경우에는 그러한 분쟁이 더욱 빈발하고 있다. 이러한 분쟁들은 납세자들의 허위신청이나 증빙부족에 기인하는 면도 있겠지만, 여러 가지 감면 요건들이 법령상에 명확히 규정되어 있지 않고 또 자경 여부를 사실판단할 수 있는 제도적 장치도 부족한 데에서 기인하는 면도 있는 것으로 여겨진다.

본 장에서는 실무상으로 많은 논란이 되고 있는 감면요건 등을 비롯한 현행 자경농지감면 및 대토감면 제도의 문제점들을 고찰해 보고 그 개선방안을 모색해 본다.

45) 국세통계연보에는 감사원 심사청구 및 조세심판원의 심판청구 건수는 나타나 있지 않음.

46) 양도소득세 다음으로는 부가가치세(26.5%, 2,895건), 종합소득세(15.2%, 1,658건), 법인세(8.8%, 959건) 순이었다. 또한, 국세청 심사청구 역시 2009년도에 총 880건이 접수되었는데, 이 중에서 32.8%가 양도소득세에 관한 것이었다. 한편 조세심판원 및 감사원에는 2009년도에 각각 5,851건(지방세 포함)과 134건(내국세)이 접수되었으나 세목별 현황은 발표하지 않고 있다.

47) 양도소득세 관련 조세불복은 주로 양도가액 또는 취득가액(기준시가 또는 실지거래가액), 자경농지 또는 대토감면, 1세대 1주택 비과세 등이 주류를 이루고 있다. 이러한 사실은 통계수치로는 발표되지 않고 있지만, 국세청홈페이지 국세법령정보시스템의 ‘질의·판례’ 메뉴에 수록된 심사청구, 심판청구 및 판례들의 건수로 유추해 볼 수 있다. 예를 들어 2011년 4월 26일 현재 국세청 홈페이지를 검색한 아래 표에 의하면, 양도소득세 관련 심사청구(감사원 포함), 심판청구 결정례, 및 각급 법원(헌법재판소 포함)의 판례는 총 14,612건이 수록되어 있는데, 그 중에서 ‘기준시가 또는 실지거래가액’과 관련한 것이 8,898건(60.9%)으로 가장 많았고, 그 다음은 ‘자경 또는 대토’와 관련한 것으로 3,067건(21.0%), 그리고 ‘1세대 1주택’과 관련한 것이 2,963건(20.3%)이 수록되어 있었다.(세 가지를 합하면 100%를 조금 상회하는데, 이는 두 가지 이상에 동시에 해당하는 사례가 일부 있기 때문이다). 한편, 국세청 국세법령정보시스템의 ‘질의·판례’ 메뉴에는 국세청 심사청구, 감사원 심사청구, 조세심판원 심판청구 및 각급 법원 및 헌법재판소 판례들만 수록되어 있고, 과세전적부심 및 이의신청 사례는 수록되어 있지 않다. 그러나 이의신청 및 과세전적부심이라고 해서 심사청구 등과 크게 차이가 있을 것으로 여겨지지는 않는다.

1. 자경 요건의 문제점 및 개선방안

현행 조세특례제한법 시행령에서는 자경 즉, ‘직접 경작’을 “거주자가 그 소유농지에서 농작물의 경작 또는 다년생 식물의 재배에 상시 종사하거나 농작업의 2분의 1이상을 자기의 노동력에 의하여 경작 또는 재배하는 것”으로 규정하고 있다.

이러한 자경 개념은 표현상으로는 별다른 문제가 없는 것으로 보인다. 그러나 이 규정을 가지고 실제로 개별 납세자의 자경 여부를 판단하고자 하면 그 판단이 대단히 어려운 경우들이 자주 발생한다.

이러한 문제들은 자경 요건에서 사용하고 있는 용어들이 너무 추상적이기 때문에 발생한다고 볼 수 있다. 즉, 상시종사, 농작업, 자기노동력 등과 같은 용어들이 이해하기는 쉽지만 이를 실제로 적용하고자 하면 그 기준이 모호하여 주관적이고 자의적인 판단을 초래하고 있다.

가. ‘상시종사’의 개념 정의의 부재 및 개선방안

현행 조세특례제한법 시행령에서는 농작업에 상시종사하는 것을 자경으로 규정하면서도 ‘상시종사’에 대해서는 아무런 개념 정의를 하지 않고 있다. 다만, ‘직접 경작’의 개념을 원용해 온

〈국세청 홈페이지 국세법령정보시스템 ‘질의·판례’ 메뉴에 수록된 양도소득세 관련 심사청구¹⁾·심판청구·판례 건수〉
(단위 : 건, 검색일자 : 2011년 4월 26일)

검색어	심사청구 ¹⁾	심판청구	판례	계
양도소득세	4,081	7,661	2,870	14,612
양도소득세+자경	819	1,602	466	2,887
양도소득세+대토	150	484	118	752
양도소득세+자경+대토	140	330	102	572
자경 또는 대토 관련 건수	829	1756	482	3,067
양도소득세+1세대	842	1,623	497	2,962
양도소득세+1주택	672	1,295	347	2,314
양도소득세+1세대+1주택	672	1,294	347	2,313
1세대 1주택 관련 건수	842	1624	497	2,963
양도소득세+기준시가	2,792	4,124	1,042	7,958
양도소득세+실지거래가액	1,851	3,435	998	6,284
양도소득세+기준시가+실지거래가액	1,711	2,881	752	5,344
기준시가 또는 실지거래가액 관련 건수	2,932	4,678	1,288	8,898
양도소득세+자경+기준시가	366	411	70	847
양도소득세+1세대+기준시가	502	633	119	1,254
양도소득세+자경+1세대+기준시가	21	13	2	36

주1) 심사청구에는 국세청 심사청구와 감사원 심사청구가 함께 포함되어 있음.

농지법령에서 ‘상시종사’의 개념을 규정하고 있어, 실무에서는 그 개념을 원용하는 경우가 많다.

농지법 시행령에서는 먼저 다음과 같은 일정규모 이상의 농업종사자를 ‘농업인’으로 규정하고 있다.

농지법 시행령 제3조 (농업인의 범위)

1. 1천제곱미터 이상의 농지에서 농작물 또는 다년생식물을 경작 또는 재배하거나 1년 중 90일 이상 농업에 종사하는 자
2. 농지에 330제곱미터 이상의 고정식온실·버섯재배사·비닐하우스, 그 밖의 농림수산물 품부령으로 정하는 농업생산에 필요한 시설을 설치하여 농작물 또는 다년생식물을 경작 또는 재배하는 자
3. 대가축 2두, 중가축 10두, 소가축 100두, 가금 1천수 또는 꿀벌 10군 이상을 사육하거나 1년 중 120일 이상 축산업에 종사하는 자
4. 농업경영을 통한 농산물의 연간 판매액이 120만원 이상인 자

한편, 농지법 시행규칙 제4조에서는 위와 같은 농업인이 그 노동력의 2분의 1 이상으로써 농작물을 경작하거나 다년생식물을 재배하는 경우 및 이에 준하는 경우로서 시·구·읍·면장이 인정하는 경우를 ‘상시종사’로 규정하고 있다.

이러한 농지법령상의 상시종사의 개념을 조세특례제한법령에 원용하기에는 다음과 같은 두 가지 사항이 문제가 될 수 있다.

첫째, 영농 규모나 방식이 일정 수준에 미치지 못하는 자는 농업 이외에 아무런 직업이나 소득이 없어도 농업인이 될 수 없으며, 따라서 상시종사자도 될 수 없게 되는 문제가 있다. 물론 농업인의 기준이 농지 1천 제곱미터 이상 등과 같이 낮기 때문에 아직까지는 이에 해당할 농민이 많지는 않겠지만, 늘어나는 고령 농민들 중에는 보유 농지를 줄여가다 보면 이런 경우가 발생할 가능성이 높아지게 된다. 일생을 농업에 전념해 왔음에도 불구하고 노령으로 농사의 규모를 줄인 경우 이로 인해 농업인으로 인정받지 못하고 나아가 상시종사로 인정받지 못하게 된다면 이는 고령 농민에 대해 가혹한 일이 아닐 수 없다.

이러한 문제는 ‘상시종사’의 범위를 농업인에 한정하지 않고 모든 거주자에게 적용함으로써 해결이 가능하다. 즉, “‘거주자’가 그 노동력의 2분의 1 이상으로써 농작물을 경작하거나 다년생식물을 재배하는 경우”를 상시종사로 보도록 정의하는 것이다.

이는 조세특례제한법 시행령에서 농지법상의 자경 개념을 도입한 경위와도 상통하는 일이다. 즉, 농지법에서는 자경을 “‘농업인’이 그 소유 농지에서…”라고 표현하고 있는데 비하여, 그 개념을 원용한 조세특례제한법 시행령에서는 “‘거주자’가 그 소유 농지에서…”라고 규정하고 있다. 농지법이 농업인을 대상으로 하는 법률이라면 조세특례제한법은 비록 농지에 대한 감면제도라 하더라도 그 대상을 농업인으로 한정하지 않고 모든 거주자를 대상으로 하기 때문이다. 따라

서 조세특례제한법 시행령에서는 상시종사 개념 역시 농업인에 한정하지 않고 모든 거주자에게 적용하는 것이 자경 개념과도 부합하는 보다 합리적인 방법이라 하겠다.

둘째, 시·구·읍·면장이 상시종사자를 인정할 수 있는가 하는 문제이다. 농지원부를 관리하고 또 자경증명도 발급하는 시·구·읍·면이니 만큼 농지소유자들의 상시종사 여부도 확인할 수 있을 것으로 여길지 모른다. 그러나 농지원부와 자경증명 역시 농민의 자경 여부를 판단할 수 있는 증거자료로 사용되기에는 근본적인 한계를 지니고 있다. 왜냐하면 자경농지감면이나 대토감면의 경우에는 3년 또는 8년 이상의 자경 사실을 확인할 수 있어야 하는데, 농지원부의 경우 농지원부 작성일 현재의 자경여부를 의미할 뿐이고, 자경증명의 경우 증명서 발급일 현재의 자경여부를 나타낼 뿐이다. 따라서 시·구·읍·면에서 농지소유자의 농작업 상황 뿐 아니라 그의 모든 경제사회활동을 상시관리하고 그 자료를 누적관리 하지 않는 이상 상시종사 여부를 포함하여 3년 이상 또는 8년 이상 자경 여부를 판단할 수는 없는 일이다. 이상과 같은 논의를 종합할 때, 현행 조세특례제한법령상에 상시종사의 개념정의가 부재한 문제를 해결하기 위해서는 농지법령상의 상시종사 개념을 원용하되 시·구·읍·면장이 인정할 수 있도록 한 부분은 삭제하고, 또 ‘농업인’ 대신 ‘거주자’의 개념을 사용하여 “거주자가 그 노동력의 2분의 1 이상으로써 농작물을 경작하거나 다년생식물을 재배하는 경우”를 상시종사로 보도록 하는 규정을 조세특례제한법 시행령 또는 시행규칙 등에 신설하는 것이 바람직할 것으로 여겨진다. 다만, ‘그 노동력의 2분의 1이상’에 대한 개념 정의가 다시 문제가 될 수 있는데, 이에 대해서는 ‘생산활동에 종사하는 총시간의 2분의 1이상’ 정도로 개념정의를 함으로써 가능할 것으로 여겨진다.

나. ‘농작업’ 및 ‘자기 노동력’의 개념 정의의 부재 및 개선방안

현행 조세특례제한법 시행령에서는 농업에 상시종사하는 것 뿐 아니라 “농작업의 2분의 1 이상을 자기의 노동력에 의하여 경작 또는 재배하는 것”도 자경으로 규정하고 있다. 이 요건을 적용하기 위해서는 농작업의 범위와 측정단위 및 자기 노동력의 범위 등이 먼저 정의되어야 함에도 현행 조세특례제한법 시행령이나 시행규칙 등에는 이에 대한 구체적인 개념 정의나 예시가 전혀 없는 실정이다. 이 요건의 충족 여부를 판단하기 위해서는 실제로 납세자가 농사를 짓는데 얼마만큼의 농작업을 수행했는지를 사실판단해야 하는 어려움이 있다. 그런데 그 판단기준이 되는 농작업이나 자기노동력에 대한 개념마저 명확하게 정의되지 않음으로써 이 요건의 충족 여부를 두고 납세자들과 과세관청간에는 논쟁이 끊이지 않고 있다.

(1) 농작업의 범위 및 측정단위의 문제 및 개선방안

‘농작업의 2분의 1이상’ 여부를 판단하기 위해서는 농작업을 어디까지로 보는지 그 범위가 먼저 정해져야 한다. 많은 경우, 특히 과세관청에서는 농작업을 ‘육체노동을 수반하는 작업’으로 주로 인식하는 것으로 여겨진다. 이에 비해 납세자, 특히 자기 노동력의 투입이 적은 납세자일수

록 농작업을 ‘농업과 관련한 모든 활동’으로 인식하는 경향이 높은 것으로 여겨진다. 즉, 육체노동은 물론이고 농사의 전반을 기획하고 정보수집하며, 농기구나 농약 등을 구입하고 또 생산한 농산물을 판매하는 등의 일들도 농작업으로 보아야 한다는 것이다.

이러한 두 견해 중에서 전자는 현행 자경 개념에 더 부합하고, 후자는 2006년 2월 8일 이전에 적용되던 자경 개념 즉, ‘자기 책임하에 농사짓는 것’에 보다 가까운 개념이라 할 수 있다.

그런데 문제는 현행 자경 개념이 2006년 2월 9일부터 조세특례제한법 시행령이 개정되면서 신설되었음에도 불구하고, 아직도 여전히 과거의 자경 개념을 규정하고 있는 조세특례제한법기본통칙 69-0-3⁴⁸⁾이 그대로 살아있다는 점이다. 따라서 많은 납세자들, 특히 자기 노동력 투입이 적은 납세자들로서는 이러한 기본통칙의 개념에 따라 자경의 범위를 확대해석하고 또 농작업의 범위도 폭넓게 해석하고자 하는 경향이 나타나는 것이다.

따라서 이러한 자경 개념의 혼선과 농작업의 범위에 대한 확대해석을 피하기 위해서는 아직 까지도 법령체계에서 살아있는 조세특례제한법기본통칙 69-0-3을 조속히 폐지해야 할 것이다.⁴⁹⁾

한편, ‘농작업’을 측정하기 위한 단위로서는 ‘작업시간’과 ‘물리적인 작업량’의 두 가지를 생각해 볼 수 있다. 먼저 ‘작업시간’으로 농작업을 측정하는 경우에는 그 측정이 비교적 쉽고 객관적이라는 장점이 있는 반면, 개인이나 기계의 능력 차이를 제대로 반영하지 못한다는 단점이 있다. 이에 비해 ‘물리적인 작업량’으로 농작업을 측정하는 경우에는 개인이나 기계의 능력 차이를 반영할 수 있는 장점은 있으나, 그 측정이 어렵고 주관적이라는 단점이 있다.

두 가지 방법 중에서 한 가지를 선택한다면 작업시간에 의하여 농작업을 측정하는 것이 보다 현실적인 방법인 것으로 여겨진다. 실무상으로도 작업시간에 의하여 ‘농작업의 2분의 1이상’ 여부를 판단하는 것이 일반적인 것으로 여겨진다.

한편, 작물별로 실제 농작업에 투입되는 시간을 계산해 놓은 통계청의 작물별 노동력 투입시간을 활용하는 것도 고려할 필요가 있다. 이미 많은 납세자들이나 과세관청의 세무공무원들이 이 자료를 활용하여 농작업의 2분의 1이상 여부를 판단하곤 한다. 그러나 현행 법령상으로 이 자료를 이용하는 것에 대한 아무런 법적 근거가 없기 때문에 이 자료에 의한 농작업 비율의 계

48) “자경농지는 농지소재지에서 거주하면서 자기가 직접 농작물을 경작하거나 자기 책임하에 농사를 지은 농지로서 위탁경영하거나 대리경작 또는 임대차한 농지를 제외한다”라는 내용의 통칙으로서, 2006년 2월 8일 현행 자경 개념이 도입되기 이전까지 자경 여부를 판단하는 거의 절대적인 기준으로서 역할을 하였다.

49) 일부에서는 조세특례제한법기본통칙 69-0-3과 같이 ‘자기 책임하에 농사짓는 것’을 자경으로 보았던 과거의 자경개념이 사실판단의 문제를 줄이는 좋은 방법이므로 현행법의 자경 개념을 기본통칙 69-0-3의 개념으로 개정해야 한다는 주장을 한다. 그러나 그렇게 하더라도 자기책임의 범위나 내용을 두고 역시 해석상의 문제가 생길 수밖에 없으며, 또 소작이나 위탁경영과 구분이 매우 애매하고, 경자유전의 원칙에도 위배되는 문제가 있다. 따라서 자기노동력을 강조하는 현행 자경 개념이 농민 및 농업을 보호하고 육성하는 제도의 취지에 더 부합하는 것으로 여겨진다.

산은 단지 참고사항에 지나지 않는다. 따라서 법령이나 기본통칙 또는 해석기준 등에서 통계청의 작물별 노동력 투입시간을 농작업 계산의 기준으로 사용할 수 있도록 규정한다면 납세자들과 과세관청 간에 농작업량의 측정과 관련한 분쟁을 줄이는데 크게 기여할 수 있을 것으로 여겨진다.

이상과 같은 농작업의 범위와 농작업의 측정단위에 대한 논의를 종합하면, 농작업의 범위는 해당 작물을 경작하는 데 필요한 육체노동을 수반하는 작업으로 한정하고, 그 측정은 작업시간 개념으로 측정한다는 내용을 조세특례제한법 시행령이나 시행규칙 등에 신설하며, 통계청의 작물별 노동력 투입시간 자료를 농작업시간 계산에 활용할 수 있도록 법령이나 기본통칙 등으로 규정하고, 현행 조세특례제한법기본통칙 69-0-3은 폐지함으로써, ‘농작업의 2분의 1이상을 자기 노동력에 의하여 경작했는지’ 여부를 둘러싼 납세자와 과세관청 간의 분쟁을 줄일 수 있도록 하는 것이 바람직할 것으로 여겨진다.

(2) 자기노동력의 범위에 대한 문제 및 개선방안

‘자기노동력’과 관련해서는 농사에 투입되는 각종 노동력이나 작업들 중 어떤 것을 자기노동력으로 볼 수 있는지가 결정되어야 한다. 즉, 인부를 고용하거나, 기계작업을 타인에게 의뢰하는 경우 인부의 작업이나 타인의 기계작업을 자기노동력으로 볼 수 있는지, 또 가족이 함께 농사에 참여한 경우 가족의 농작업도 자기노동력으로 볼 수 있는지 등이 현행 법령상으로는 명확하게 정의되어 있지 않다.

(가) 인부의 고용 및 기계작업 임차시의 자기노동력 포함 문제

일단은 본인이 농작업 현장에 참여한다면 인부의 작업이나 타인의 기계작업도 자기노동력으로 볼 수 있어야 할 것으로 여겨진다. 이는 상시종사자의 경우 인부의 노동력이나 타인의 기계작업을 제한 없이 자기노동력으로 인정받는 데 비하여 상시종사자가 아니라고 해서 차별을 해서는 안 되기 때문이다.

다만 본인이 농작업 현장에 참여하지 않은 경우에는 인부의 작업이나 타인의 기계작업을 자기노동력으로 인정하는 것이 문제가 된다. 왜냐하면 이러한 행위는 사실상 위탁경영에 해당할 수 있기 때문이다. 농지법에서는 위탁경영을 “농지 소유자가 타인에게 일정한 보수를 지급하기로 약정하고 농작업의 전부 또는 일부를 위탁하여 행하는 농업경영”으로 규정하고 있다.⁵⁰⁾ 이러한 위탁경영의 개념에 의하면 본인이 농작업 현장에 참여하지 않고 인부를 사용하거나 타인에게 농기계작업을 맡기는 행위를 상습적으로 한다면 이는 명백한 위탁경영에 해당한다고 볼 수 있다. 따라서 본인이 농작업 현장에 참여하지 않고 인부를 고용하거나 기계작업을 하도록 임차한 것은 당연히 자기노동력으로 보아서는 안 될 것이며, 그 정도가 일정 수준을 넘을 경우에는 위탁경영으로 판단하여 자경을 아예 배제해야 할 것으로 본다.

50) 농지법 제2조 제6호.

(나) 논농사의 기계작업 임차 문제

현대 농업의 특징은 기계화이다. 과거 같으면 사람 손으로 오랜 시간 동안 작업해야만 했던 많은 일들이 이제는 기계에 의하여 짧은 시간에 가능하게 되었다. 특히 논벼 농사의 경우 주요 농작업이라 할 수 있는 논갈이, 못자리, 모내기, 벼 베기, 운반, 건조 등의 작업이 거의 모두 기계화가 되었다. 물론 아직도 기계화가 되기 어려운 종자선택, 모판작업, 못자리물대기, 잡초제거, 물꼬확인, 물대주는 것, 비료주기, 물빼기 등의 경우는 여전히 사람이 수작업으로 해야 하지만, 물리적인 작업량으로 본다면 기계작업에 비교할 바가 못 된다.

통계청의 자료에 의하면 논벼 농사 천제곱미터를 경작하는데 노동력 투입시간은 총 17시간 정도밖에 소요되지 않는다. 그 중에서 약 5시간은 기계작업시간이다.⁵¹⁾ 따라서 순수한 수작업시간은 12시간 정도에 불과하며, 그 작업량은 5시간동안의 기계 작업에 비하면 비교할 수 없을 만큼 작은 수준일 것이다.

이러한 상황에서 논벼 농사를 짓는 거주자가 기계작업을 모두 타인에게 맡길 경우 이를 자기 노동력으로 볼 수 있는가 하는 것이 자주 문제가 되곤 한다. 물론 본인이 작업현장에 참여하지 않을 경우에는 당연히 자기 노동력으로 보지 않을 뿐 아니라, 심할 경우에는 자경 자체를 인정받지 못할 수도 있다.

그러나 본인이 현장에 참여하여 입회하는 경우에는 자기 노동력으로 보는 것이 바람직할 것으로 여겨진다. 일부 세무실무자들은 논벼농사의 경우 기계작업으로 주요한 농작업의 거의 전부가 이루어지는 만큼, 본인이 직접 기계작업을 하지 않는 한 자기 노동력으로 인정해서는 안 된다고 주장하기도 한다. 그러나 고가의 농기계를 모두 갖추기 어려운 소규모 농민의 경우에는 더욱 기계작업을 타인에게 맡길 수밖에 없는 현실을 감안하면 아무리 중요한 농기계 작업을 타인에게 맡기더라도 본인이 현장에 참여하는 경우에는 이를 모두 자기 노동력으로 인정하는 것이 현실적이고 또 합리적인 해석이라고 여겨진다.

(다) 동일세대원인 가족 노동력의 자기노동력 포함 문제

본인이 농작업에 참여하는 가운데 동일세대원인 가족이 함께 농사에 참여하였다면 위 (가)에서 살펴 본 인부의 고용이나 기계작업 임차에서와 마찬가지로 상시종사자와의 형평을 고려하여 가족의 노동력도 자기노동력으로 보는 것이 타당할 것이다. 다만, 이 경우에는 동일세대원의 노동력은 물론 소유 농지도 모두 합하여 자경 여부를 판단해야 할 것이다.

한편 본인은 농작업에 참여하지 않고 가족이 대신 경작한 경우에는 가족의 노동력은 당연히 자기노동력으로 보아서는 안 될 것이며, 그 정도가 일정 수준을 넘을 경우에는 위탁경영 또는 대리경작으로 판단하여 자경을 아예 배제해야 할 것으로 본다.

‘자기노동력’ 개념을 도입하기 이전인 2006년 2월 8일까지는 동일세대원인 가족에 의한 대리

51) 통계청. 재배규모별 논벼 주요투입물량 및 시간. http://kosis.kr/abroad/abroad_01List.jsp.

경작은 대리경작으로 보지 않고 자경으로 인정하였다. 즉, 남편 소유의 농지를 동일세대원인 아내가, 또는 아들 소유 농지를 동일세대원인 아버지가 농사짓더라도 이를 자경으로 인정하였다.⁵²⁾ 물론 이 때에도 가족이라 하더라도 동일세대원이 아닌 경우에는 자경으로 인정하지 않았다.⁵³⁾

그러나 2006년 2월 9일부터 조세특례제한법시행령의 개정으로 자경 개념을 ‘자기 노동력’ 개념으로 변경한 이후부터는 동일세대원인 가족에 의한 대리경작은 자경이 아닌 것으로 법 해석이 바뀌었다.⁵⁴⁾ 양도소득세 집행기준에서도 “2006년 2월 9일 이후 양도분부터는 본인이 직접 경작한 경우에 한하여 자경감면을 받을 수 있으므로 부인 소유의 농지를 같은 세대원인 남편이 자경한 경우에도 거주자가 직접 경작한 것으로 보지 아니한다”⁵⁵⁾고 해석하고 있다.

한편, 동일세대원의 경우에는 원칙적으로 노동력도 합하고 또 소유농지도 합하여 자경 여부를 판단해야 한다는 견해도 있다(김보남·김현동 2010, 249). 가족이 함께 농사에 참여하는 우리나라의 농업 현실에 비추어 볼 때 매우 합리적인 견해로 여겨진다.

즉, 현행 자경 개념을 원용해 온 농지법에서도 자기 노동력에 세대원의 노동력을 포함하여 사용하고 있고,⁵⁶⁾ 동일세대원인 가족이 경작하는 것을 자경이 아니라고 판단하는 것이 다른 자영업에 비해 볼 때 지나친 면이 있으며, 우리 사회의 전통적 관행상 토지의 취득은 대부분 가정의 명의로 한다는 점(성화용 2007, 82), 민법상 부부는 일상가사의 범위 내에서 대리권을 인정하는 점 등을 감안할 때, 생계를 같이하는 동일세대원인 가족의 노동력을 모두 합하고, 이를 가족이 소유하고 있는 모든 농지를 경작하는데 필요한 전체 농작업량과 비교하여 자경여부를 판단하는 것이 합리적이라는 견해이다. 물론 이 경우에는 자경농지감면 및 대토감면의 종합한도 역시 인별이 아닌 세대별로 적용하도록 규정이 개정되어야 할 것이다.

2. 자경기간 요건의 문제점 및 개선방안

가. 대토감면의 자경기간 요건의 문제점 및 개선방안

자경농지감면을 위해서는 양도농지를 원칙적으로 8년 이상 농지소재지에서 재촌 자경하여야 한다. 이에 비해 대토감면의 경우에는 종전농지에서 3년, 신규취득 농지에서 3년을 재촌 자경해야 한다. 대토감면의 경우 자경농지감면(매년 2억원, 5년간 3억원)에 비하여 감면한도액(매년 및 5년간 모두 1억원)도 적을 뿐 아니라, 종전 농지의 경우 양도일 현재 재촌자경하여야 하고, 신규

52) 재일46014-2551(1997.10.30)

53) 재일46014-1680(1997.07.09), 재산01254-3432(1987.12.22) 외 다수.

54) 서면인터넷방문상담5팀-1280(2008.06.19), 부동산거래관리과-290(2010.02.24) 외 다수.

55) 양도소득세 집행기준 69-66-11 참조.

56) 농지법 제9조 제6호 및 동법 시행령 제8조 참조.

취득 농지의 경우 취득 후 계속하여 3년 이상을 재촌 자경해야 하는 등의 까다로운 요건이 있어 의무 자경기간의 합계가 6년밖에 되지 않지만 8년의 자경농지감면에 비하여 그다지 크게 짧은 것으로 여겨지지 않을 수 있다.⁵⁷⁾

그러나 만약 대토행위를 연속적으로 하면서 감면을 받는다면 이론상으로 매 3년 주기로 대토 감면을 받을 수 있다. 물론 감면한도가 매년 1억원, 5년간 1억원으로 자경농지감면에 비하면 작지만, 그래도 3년 마다 감면을 받을 수 있게 되는 잇점이 있다.

그런데 3년이라고 하지만 취득연도와 양도연도의 농사를 제대로 지을 수 없는 것을 감안하면 겨우 2년 정도를 자경해보고 양도하게 되는 셈이 되는데, 이 정도의 영농행위에 대해서까지 거액의 조세감면을 부여할 필요가 있는지 의문시된다. 물론 종전 농지의 경우에는 수용과 같은 특별한 사정에 의하여 양도하는 것일 수도 있지만, 신규취득하는 농지까지도 3년만 자경하고 양도하는데 대하여 양도소득세 감면을 부여하는 것은 이 제도를 이용하여 조세부담을 최소화하면서 부동산 투자를 하려는 자에게 악용당하는 결과만 초래될 가능성이 높다.

따라서 대토감면의 경우에는 자경 기간 요건을 다음과 같은 정도로 강화할 필요가 있는 것으로 여겨진다.

첫째, 종전 농지의 양도원인이 수용과 같은 불가피한 경우가 아니라면 종전 농지와 신규취득 농지 모두 5년 이상 재촌 자경하도록 한다. 각각 5년이면 합계 10년이므로 자경농지보다 더 오래 보유해야 하는 부담이 있을 수 있지만, 신규취득 농지 역시 취득일로부터 5년 이내에 또 다시 대토로 양도하면 감면이 가능하므로 실질적으로는 5년 내지 6년 단위로 감면을 계속해서 받을 수도 있는 것이다. 따라서 8년 자경 요건의 자경농지감면에 비해서는 여전히 짧은 기간이며, 그렇다고 3년과 같이 초단기간도 아니므로 무리가 없는 자경기간 요건이라 할 수 있다.

다만, 이렇게 자경 기간 요건을 강화하는 경우에는 대토감면에 대한 감면 종합한도를 자경농지감면의 종합한도와 차이를 둘 필요가 없을 것으로 여겨진다. 즉, 현행 매년 1억원, 5년간 1억원인 대토감면의 한도를 자경농지감면 한도와 같이 매년 2억원, 5년간 3억원으로 상향조정하는 것이 형평에 맞을 것으로 여겨진다.

둘째, 종전 농지의 양도원인이 수용과 같은 불가피한 경우에는 종전 농지는 현행과 같이 3년 이상 자경요건을 그대로 적용하고, 신규취득 농지에 대해서만 자경기간 요건을 5년 이상으로 강화한다. 그리고 감면한도는 앞의 경우와 동일하게 매년 2억원, 5년간 3억원으로 상향하도록 한다.

나. 이농인에 대한 자경농지감면의 문제점과 개선방안

자경농지에 대한 양도소득세 감면을 받기 위해서는 8년 이상을 재촌하면서 자경한 사실만 있

57) 자경농지감면의 자경기간 요건 8년이 제도의 취지에 비추어 볼 때 너무 단기간이므로 이를 10년 이상으로 연장해야 한다는 주장도 있다(박 훈·정지선 2009, 118).

으면 된다. 즉, 양도일 현재에는 재촌 요건이나 자경 요건을 갖출 의무가 없다. 또 양도 후에 다른 농지를 경작해야 할 의무도 없다. 따라서 오래 전에 농지소재지를 떠나 농업과는 전혀 무관한 삶을 살고 있는 이농인도 8년 이상 재촌 자경한 사실만 있으면 당해 농지를 언제 양도하더라도 양도하는 시점까지의 전체 양도소득에 대해서 감면혜택을 받을 수 있다.

자경농지감면제도의 목적은 농업의 장려와 자경 농민의 보호라 할 수 있다. 그런데 이농인이 이농 이후 농지를 보유하는 기간에 대한 양도소득에까지 감면을 허용하는 것은 최근 사회적인 이농민의 토지 보유성향과 상속, 매매의 부진으로 인한 부채지주의 농지 보유에 따른 농지의 휴경화를 촉진시키는 한 요인이 될 수 있다(김보남·김현동 2010, 252). 또 대리경작 또는 위탁경작 등이 늘어가게 함으로써 순수 농민이 농지를 취득하고자 할 때 농지의 부족으로 임차농이 증가하여 농업 경쟁력은 약화될 수밖에 없으며, 무엇보다 농민에게 주어질 감면 혜택을 농민이 아닌 토지 소유자에게 부여하는 결과가 발생하여 자경농지감면제도의 취지에도 부합되지 않는다(김보남·김현동 2010, 252).

한편 실무상으로도 이농한 지 오래된 납세자의 경우 본인은 본인대로 자경사실을 입증하는 것이 쉽지 않으며, 또한 과세관청에서는 납세자의 입증서류가 미비하다고 하여 자경사실을 부인하는 데에 부담을 가지지 않을 수 없게 된다.

이상과 같은 문제들을 해결하기 위해서는 첫째, 농지소재지를 떠난 경우나 자경을 하지 않는 경우에는 이를 이농으로 보고 이농 시점 이후의 가격상승분에 대해서는 감면을 배제하며, 둘째, 이농 후 일정 기간이 경과하면 감면 자체를 받을 수 없도록 하는 방안을 도입할 필요가 있을 것으로 여겨진다.

이와 유사한 제도는 이미 주거지역 등으로 편입되거나 농지 외의 토지로 환지예정지 지정을 받은 경우에 시행하고 있다. 즉, 주거지역 등으로 편입되거나 농지 외의 토지로 환지예정지 지정을 받은 경우 편입일 또는 지정일 까지의 양도소득에 대해서만 감면을 하고, 또 그로부터 3년이 경과하면 감면자체를 배제하고 있다. 농민이 이농을 하는 경우에도 이러한 제재를 가함으로써 농업을 장려하고 농민을 보호하고자 하는 농지에 대한 양도소득세 감면제도의 취지에 더욱 부합할 수 있게 될 것이다.

다만, 농지소재지를 떠났다가 귀농을 하는 경우나, 자경을 포기했다가 다시 자경을 하는 경우에는 다시 감면을 적용해야 하는지 문제가 될 수 있다. 그러나 이러한 문제는 일단 감면을 허용하되, 이농기간 동안의 가격상승분에 대해서만 감면을 배제하는 방식으로 해결할 수 있을 것으로 여겨진다.

다. 대토감면에 있어서 양도일 현재 재촌 자경 요건의 문제점과 개선방안

대토감면의 경우에는 현행 법령상으로 양도일 현재 재촌 자경해야만 감면이 가능하다. 이러한 요건은 종전 농지를 선양도하고 1년 이내에 새로운 농지를 후취득하는 경우에는 당연히 충족

해야 하는 요건이다. 그러나 새로운 농지를 선취득한 후 1년 이내에 종전 농지를 후양도하는 경우에는 양도일 현재 재촌 자경 요건이 문제가 될 수 있다.

즉, 새로운 농지를 선취득하여 경작을 개시하고 나중에 종전 농지를 양도하고자 하는 경우에는 양도일 현재 재촌 자경 요건을 갖추 수 없게 된다. 이미 다른 농지로 대토하기로 작정하고 새로운 농지를 취득하였을 뿐 아니라 종전 농지는 1년 이내에 양도해야 하는 입장이라면 많은 경우에 종전 농지를 양도할 때까지 계속 재촌 자경하는 것보다 새로운 농지를 하루라도 속히 자경하고 싶을 가능성이 클 것으로 여겨진다. 이러한 경우들까지도 굳이 종전 농지를 양도일 현재까지 재촌 자경하도록 하는 것은 경작상 필요에 의한 대토감면의 본래 취지에도 그다지 부합하는 것으로 여겨지지 않는다.

따라서 대토감면의 경우 새로운 농지를 선취득하고 당해 농지소재지에서 재촌자경하고 있는 경우에는 양도일 현재 종전 농지에서 재촌 자경하지 않더라도 감면이 가능하도록 규정을 개선하는 것이 바람직할 것으로 여겨진다.

라. 군복무 기간의 자경기간 불포함의 문제점과 개선방안

현행 법령상 명문의 규정은 없지만 각종 심사판례에서는 군대 의무복무 기간은 본인이 경작을 하였다는 입증을 하지 못하는 한 자경기간에서 제외하고 있다.⁵⁸⁾ 그러나 군복무기간, 특히 의무복무기간을 제외하는 것은 병역의무의 이행으로 인하여 불이익한 처우를 받지 아니한다는 헌법 및 병역법에 반하고, 형평의 원칙에도 위배된다고 볼 여지가 있다.

더구나 농촌에 재촌 자경하던 청년에게 의무복무기간을 인정하지 않는 것은 영농자녀 또는 영농후계자를 육성하여 농업을 육성하고 농촌의 급속한 노령화를 방지한다는 국가적 정책에도 반하는 일이라 하겠다. 따라서 입대 전후로 일정 기간(예 : 1년) 이상을 재촌 자경한 청년의 경우에는 의무복무기간을 자경기간으로 산입할 필요가 있는 것으로 여겨진다.

3. 재촌 요건의 문제점 및 개선방안

자경농지감면 및 대토감면을 받기 위해서는 8년 또는 3년 이상 농지가 소재하는 시·군·구(자치구인 구를 말함) 및 이와 연결한 시·군·구안의 지역, 또는 해당 농지로부터 직선거리 20킬로미터 이내의 지역에 거주하면서 경작하여야 한다.⁵⁹⁾ 바다로 떨어져 있는 경우에는 국립지리원이 간행한 지형도상의 해상경계선으로 연결되는 경우도 포함되는 것으로 국세청에서는 해석하고 있고 심판례들도 이러한 견해를 보이고 있다.⁶⁰⁾ 이상과 같은 재촌 요건에는 다음과 같은

58) 부산지방법원2010구합3641(2010.11.05) 외.

59) 조세특례제한법시행령 제66조 제1항 참조.

60) 국립지리원이 간행한 지형도상의 해상경계선으로 연결되는 경우도 포함됨(재산세제과-379, 2008.

문제점들이 있다.

가. 당해 또는 연접 시·군·구 인정의 문제점

실제 거리는 도저히 통작하기 어려운 원거리인데도 불구하고 단순히 농지가 소재하는 당해 시·군·구 또는 연접 시·군·구라고 해서 재촌으로 인정을 하고, 그렇지 않은 경우에는 오직 직선거리로 20킬로미터 이내만 재촌으로 인정하는 것은 형평에 맞지 않는 기준이라 하겠다.

예를 들어 강릉시 주문진읍에서 정선군 고한읍까지는 직선거리로 약 100킬로미터, 자동차길로는 약 130킬로미터나 되고 이 길을 자동차로 가려면 최소한 두 시간 반이 소요되는 먼 거리이다. 그러나 강릉시와 정선군의 경계선이 연접하고 있기에 이 두 지역은 재촌으로 인정받을 수 있다. 이에 비해 화성시 매송면에서 과천시 문동동까지는 직선거리나 자동차길 모두 20킬로미터를 조금 넘고⁶¹⁾ 자동차로 불과 30분밖에 소요되지 않는 가까운 거리임에도 불구하고⁶²⁾ 행정구역상 연접한 시·군·구가 아니라는 이유로 재촌 인정을 받지 못하는 불합리한 문제가 발생한다.

나. 해상경계선으로 연접하는 경우의 문제점

해상경계선이 연접하는 경우도 연접 시·군·구로 인정하고 있다. 물론 바로 눈앞에 보이는 섬과 같이 가까운 경우에는 배로 왕래하면서 경작이 가능한 곳도 있다. 그러나 해상경계선이 연접하는 시·군·구 간에는 해상교통이나 육로교통 모두가 통작이 거의 불가능한 지역이 많다. 예를 들면 고흥군과 여수시 사이에는 순천시가 있어 육로로는 연접하지 않는다. 그러나 두 지역은 해상경계선이 연접하고 있어 연접 시·군·구로 인정을 받을 수 있다. 그런데 고흥군 도양읍에서 여수시 돌산읍까지는 육로로 간다면 약 125킬로미터나 되는 원거리로서 자동차로 세 시간이 넘게 소요된다.⁶³⁾ 해상으로도 거의 백킬로미터 정도나 떨어져 있어서 배를 타고 농사지으러 다닌다는 것은 더욱 상상할 수 없는 일이다. 물론 이런 경우에는 과세관청에서 보다 엄격하게 인정 여부를 검토하겠지만, 일단은 재촌 요건을 충족한다는 면에서 그렇지 않은 경우보다는 유리한 입장에 놓이는 것은 사실이다.⁶⁴⁾

07.04.).

61) 가까운 지역 간에는 20킬로미터가 되지 않는 지역도 있음.

62) Daum.net 지도서비스.

63) Daum.net 지도서비스.

64) 한편, 바다를 마주 보고 있는 지역이라고 해서 모두 해상경계선이 연접하는 것은 아니다. 현재 국세청에서는 국립지리원이 간행한 지형도상의 해상경계선으로 연접되는 부분이 있어야만 연접하는 것으로 해석하고 있다. 그런데 예를 들어 인천시 중구에 속하는 영종도와 강화군에 속하는 강화도는 서로 바다를 가운데 두고 마주보고 있지만, 이 두 섬 사이에는 해상경계선이 직접 만나지 않는다. 왜냐하면 서쪽에 있는 옹진군 해상경계선과 동쪽에 있는 인천시 서구의 해상경계선이 영종도와 강화도 사이의 바다

다. 재촌 요건의 개선방안

원거리 연접지역은 재촌으로 인정받고 근거리 비연접지역은 재촌으로 인정받지 못하는 현행 재촌 요건의 불합리한 점은 개선되어야 한다. 그 방안으로서 다음과 같은 두 가지를 생각해 볼 수 있다.

첫째, 재촌 요건 자체를 폐지하는 방안이다. 최근 들어 우리나라 농촌의 도로여건과 교통수단은 획기적으로 발달하였다. 특히 주5일제의 시행과 농업기술의 발달 등으로 주1일 내지는 2일의 시간만 투자하여도 직접 농사를 지을 수 있는 시대이다(최남수 2007, 71). 영농의사만 있다면 거리가 다소 먼 거리에서도 충분히 통작할 수 있는 시대가 된 것이다. 따라서 자녀교육 등을 위해 통작거리를 벗어난 대도시 지역에 거주하면서 실제로 농사를 짓는 자에게는 지극히 공평하지 못한 규정이라 할 것이다(최성탁 2009, 78).

이러한 현실을 외면하고 거주지역만으로 양도소득세의 감면적용 여부를 결정하는 것은 헌법상의 거주이전의 자유를 침해하게 될 뿐만 아니라 결과적으로는 주거이전의 자유에 따른 기본권 등을 필요 이상으로 침해하게 된다(박 훈·정지선 2009, 119; 유재선 2009, 165). 또한 일부의 경우지만 실제로는 통작을 하면서도 재촌 인정을 받기 위하여 농지소재지에 주민등록을 허위로 위장전입하는 불법행위가 초래되기도 한다. 이러한 점들을 감안할 때 재촌 요건을 폐지하는 것이 하나의 방안이 될 수 있다는 것이다.

그러나 재촌 요건을 폐지할 경우 자경 여부에 대한 사실판단을 더욱 엄격하게 해야 할 것인데 이는 현실적으로 쉽지 않은 일이다. 또 재촌 요건이 폐지될 경우 도시민들의 무분별한 농지 투기가 성행할 가능성이 높고, 또 농민들에 의해서도 자경 목적보다는 농지 투기 목적에 의한 타 지역 농지 취득이 성행할 가능성이 높다. 따라서 아직은 우리나라의 여건이 재촌 요건을 폐지할 단계는 아닌 것으로 여겨진다.

둘째, 농지가 소재하는 시·군·구 및 이와 연접한 시·군·구 조항을 폐지하고 직선거리 기준을 20킬로미터 이내에서 30킬로미터 이내 등으로 다소 늘리는 방안이다. 앞에서 언급한 바와 같이 우리 국민들의 부동산에 대한 관심과 자경 사실판단의 어려움 등을 감안할 때 당장은 재촌 요건을 폐지할 수 없고, 다만 형평의 문제가 심각하게 초래되는 농지 소재 시·군·구 및 연접 시·군·구 조항은 당장 폐지하되, 교통발달 등을 감안하여 직선거리 기준은 다소 늘리는 방안이다. 지금 상황에서 현실적이고 합리적인 방안인 것으로 여겨진다.⁶⁵⁾

가운데에서 서로 붙어 있는 관계로 영종도의 해상경계선과 강화도의 해상경계선은 도면상으로 서로 떨어져 있기 때문이다. 따라서 인천시 서구와 옹진군 연평도는 바닷길로 약 백킬로미터나 떨어져 있지만 해상경계선이 붙어 있어서 연접 시·군·구로 인정받을 수 있고, 영종도와 강화도는 해상경계선이 붙어 있지 않아서 연접 시·군·구로 인정받을 수 없다는 해석은 대단한 모순이 아닐 수 없다.

65) 한편, 1995년 말까지는 직선거리 대신 통작거리로 20킬로미터 이내를 농지소재지로 보았으며, 1999년 이후 폐지되었다가 2008.2.22 자로 통작거리 대신 직선거리 개념으로 부활되었음(국세공무원교육원 2010, 235).

4. 농지 요건의 문제점 및 개선방안

현행 자경농지감면 및 대토감면의 대상이 되는 토지는 양도일 현재의 ‘농지’이다. 여기서 ‘농지’라 함은 “전·답으로서 지적공부상의 지목에 관계없이 실지로 경작에 사용되는 토지로 하며, 농지경영에 직접 필요한 농막·퇴비사·양수장·지소·농도·수로 등을 포함하는 것으로 한다.”⁶⁶⁾ 그러므로 축산업에 사용되는 축사나 그 부속시설이 위치한 토지나 초지와 같은 목장용지는 조세특례제한법상으로는 농지에 해당하지 않으며, 따라서 양도소득세 감면대상이 아니다.⁶⁷⁾

그런데 우리나라 축산업은 대부분 농촌에서 영위되고 있고, 축산업을 영위하는 농촌 주민들 중에는 농업을 겸업하고 있는 농가가 많다. 따라서 농촌에서 축산업을 영위하는 주민을 가리켜 통상적으로 ‘축산농가’라고도 부른다. 이렇게 농촌에서 축산업을 영위하다 보니 축사나 그 부속시설들이 농지 위에 지어지는 경우가 많다. 이러한 실정을 반영하여 농지법에서는 농지 위에 축사나 그 부속시설이 지어져 있더라도 해당 토지를 농지로 보도록 규정하고 있으며,⁶⁸⁾ 농업인의 범위에도 일정 규모 이상의 축산업 종사자를 포함시키고 있다.⁶⁹⁾

이렇게 농지법에서는 농업과 축산업이 농촌에서 겸영되는 현실을 감안하여 축산업에 사용되는 농지도 농지로 인정하고 축산업에 종사하는 자도 농업인으로 분류하고 있는데 비하여, 조세특례제한법에서는 농지의 범위를 엄격하게 정의하여 축산업에 사용된 토지는 농지에 포함하지 않고 있다.

물론 농지를 순수한 사람의 식용 식물을 재배하는 토지로만 본다면 이와 같은 분류가 잘못된 것은 아니다. 그러나 축산업도 넓은 의미에서 본다면 사람이 식용하는 가축을 기르는 1차 산업이다. 또 농촌에서 많은 농민들이 농업과 축산업을 겸업하고 있고, 이미 2000년도에는 농협과 축협이 통합하여 오늘에 이르고 있다.

특히 FTA체결로 인하여 우리나라의 농업과 축산업이 앞으로 큰 피해를 입을 것으로 예상되고 있는 상황에서 많은 축산농가를 지원하는 차원에서라도 축산업에 사용된 축사나 그 부속시설 부지 및 초지 등에 대해서도 일정한 수준까지는 양도소득세 감면혜택을 부여할 필요가 있는 것으로 여겨진다.

그 방법은 축사부지나 초지를 자경농지감면 대상 농지에 포함시키거나, 자경농지감면과는 별도로 축산용지에 대한 감면제도를 신설하는 방법 등이 있을 것이다. 이미 8년 이상 사용한 목장용지에 대해서도 양도소득세 감면혜택을 부여해야 한다는 조세특례제한법 개정안이 국회에 계

66) 조세특례제한법시행규칙 제27조 제1항.

67) 농업에 사용되는 토지를 농지라 하는데 비하여 축산업에 사용되는 토지는 초지라고 하며, 농지에 대해서 농지법이 있듯이 초지에 대해서는 초지법이 별도로 제정되어 있다.

68) 농지법 시행령 제2조 제3항 제2호 및 동법 시행규칙 제3조.

69) 농지법 시행령 제3조 제3호에 의하면 대가축 2두, 중가축 10두, 소가축 100두, 가금 1천수 또는 꿀벌 10군 이상을 사육하거나 1년 중 120일 이상 축산업에 종사하는 자도 농업인에 해당한다.

류 중에 있으므로 긍정적으로 검토되어야 할 것으로 여겨진다.

5. 경작상 필요 요건의 문제점 및 개선방안

대토감면의 경우 ‘경작상 필요’에 의하여 대토하는 경우라야 감면이 가능하다. 그런데 경작상 필요가 어떤 것을 말하는지에 대해서는 법령이나 통칙 등에 명확한 개념정의나 예시가 없다. 다만 질의회신이나 심판례 등을 볼 때 종전 농지에서 자경하던 자가 종전 농지를 양도한 후에도 계속하여 자경을 하고자 하여 신규로 농지를 취득하는 것을 경작상 필요가 있는 것으로 보는 것으로 여겨진다.

이와 같이 ‘경작상 필요’가 단순히 자경을 계속하고자 하는 의도 정도에 불과하다면 굳이 조세특례제한법 제70조 제1항 본문에서 “...경작상의 필요에 의하여...”라는 표현을 할 필요가 없을 것으로 여겨진다. 왜냐하면 대토감면의 기본요건이 종전농지도 3년 이상 자경하고 신규취득농지도 연속하여 3년 이상 자경해야 하므로, 이러한 자경 기간 요건을 충족한다면 경작상 필요는 자동적으로 충족될 것이기 때문이다.

그런데 공언히 법조문 상에 ‘경작상 필요’라는 표현을 함으로써 농지 개량이나 농지의 대규모화, 정형화 등과 같은 어떤 구체적이고 특별한 사유가 있어야만 감면혜택을 받을 수 있는 것으로 납세자가 오해하거나 착각함으로써 대토감면을 받을 생각을 하지 못하게 될 가능성이 있다고 하겠다.⁷⁰⁾

따라서 현행 조세특례제한법 제70조 제1항 본문에 삽입된 ‘경작상 필요에 의하여’라는 표현은 삭제하는 것이 바람직 할 것으로 여겨진다.

6. 신규취득 농지의 면적 및 가액 요건의 문제점 및 개선방안

대토감면을 받기 위해서는 신규취득하는 농지의 면적이 양도하는 농지 면적의 2분의 1이상이거나, 신규취득하는 농지의 가액이 양도하는 농지 가액의 3분의 1이상이어야 한다. 면적요건이나 가액요건 중 하나만 충족하면 감면이 가능하다. 2006년 이전까지 소득세법상 비과세대상일

70) 소득세법상 농지의 교환분합에 대한 비과세제도에서도 경작상 필요에 의한 교환을 비과세하고 있다. 소득세법상의 교환분합에 대한 비과세는 조세특례제한법상의 감면제도와는 달리 비과세의 한도가 없다. 따라서 경작상 필요에 의한 교환을 비과세하려면 정말 특별한 사유가 있는 경우라야 할 것이다. 그러나 이 경우에도 대토감면에서와 같이 단순히 경작을 계속하려는 의지 정도만 있으면 경작상 필요가 있는 것으로 해석하고 있는 것으로 여겨진다. 이는 대토가 아니라 교환이라는 점을 빼고는 대토감면과 실질이 다를 바가 없다. 따라서 경작상 필요에 의한 농지의 교환에 대해서는 무제한 비과세를 적용할 것이 아니라 조세특례제한법의 감면제도로 전환하여 감면 중합한도를 적용받도록 하는 것이 바람직할 것이다(박 훈·정지선 2009, 111).

때에는 면적 요건은 종전 농지 면적 이상, 가액 요건은 종전 농지 가액의 2분의 1이상이었다. 그에 비하면 면적 요건은 100% 이상에서 2분의 1이상으로 반으로 줄었고, 가액 요건은 2분의 1이상에서 3분의 1이상으로 줄었다.

이렇게 신규취득 농지에 대한 면적 또는 가액 요건을 완화하게 된 것은 소득세법상 무제한 비과세를 받던 것이 조세특례제한법상 감면제도로 이관되면서 감면한도를 적용받게 된 데 기인하는 것으로 여겨진다(김두형 2007, 233). 그러나 아무리 그렇더라도 대토감면을 적용하면서 종전 농지 대비 면적이 2분의 1이상이거나 가액이 3분의 1이상만 되면 감면이 가능하도록 한 것은 조세감면의 요건을 너무 무리하게 완화한 것으로 여겨진다. 면적기준의 완화는 농지의 세분화를 초래함으로써 영농규모의 확대를 저해하고, 가액기준의 완화는 양도소득세 회피의 수단으로 악용될 수 있다.

따라서 앞에서 자경기간 요건을 강화해야한다는 개선방안을 제시한 것과 병행하여 면적 및 가액 요건도 현행 보다 상향조정함으로써 대토로 인한 영농 규모의 지나친 축소를 방지하고 또 대토감면이 양도소득세 회피수단으로 악용되는 것을 막아야 할 것으로 여겨진다.⁷¹⁾

7. 자경농지 확인기준 및 감면신청 서류의 문제점 및 개선방안

조세특례제한법 시행규칙에서는 자경농지감면 또는 대토감면을 신청한 농지가 8년 이상 또는 3년 이상 농지소유자가 농지소재지에서 자경한 농지에 해당하는지 여부를 과세관청이 확인하는 기준을 다음과 같이 규정하고 있다.⁷²⁾

첫째, 양도자가 8년(또는 3년) 이상 소유한 사실의 확인은 등기부 등본 또는 토지대장 등본으로 확인하되, 이 방법으로 확인할 수 없는 경우에는 그 밖의 증빙자료로 확인한다.

둘째, 양도자가 8년 이상 재촌 자경한 사실 및 양도일 현재 농지임에 대한 확인은 주민등록표 등본 및 시·구·읍·면장이 교부 또는 발급하는 농지원부원본과 자경증명으로 확인한다.

한편, 자경농지감면과 대토감면 신청 시에 사용하는 조세특례제한법 시행규칙 별지 제13호 서식에서는 자경농지감면과 대토감면에 대해서 아무런 첨부서류도 명시하지 않고 있다. 따라서 이 서식대로라면 자경농지감면이나 대토감면을 신청하는 납세자는 아무런 증빙서류를 제출할 의무가 없으며, 다만 위의 자경농지 확인을 위한 자경증명과 농지원부만 제출하면 되는 것으로 여겨진다.

그러나 위와 같은 서류들 만으로서는 실제로 양도자가 8년 또는 3년 이상을 재촌 자경했는지 여부를 객관적으로 판단할 수 없다. 주민등록도 실제 거주지와 다를 수 있으며, 농지원부나 자경

71) 박 훈·정지선(2009)은 최소한 종전 규정으로 환원하거나, 면적요건과 가액요건이 동시에 충족되는 경우에 한하여 양도소득세를 감면하는 방향으로 개정할 것을 제시하고 있다.

72) 조세특례제한법시행규칙 제27조 제2항.

증명 등과 같은 서류들은 작성일 또는 발급일 현재의 상황을 나타낼 뿐, 8년 또는 3년 이상의 기간 동안 자경하였음을 의미하지는 않는다. 따라서 위와 같은 서류들은 자경 농지 여부를 판단하는 최소한의 필수서류일 뿐, 그 자체로 자경 사실을 입증할 수 있는 서류라고 볼 수는 없다.

자경 사실을 확인하기 위해서는 농지원부와 자경증명 뿐 아니라 농약 구입 영수증, 농기구 구입 영수증, 농작물 판매확인서, 영농일지, 주민확인서, 사진 등의 구체적이고 다양한 증빙자료들이 판단에 큰 도움이 된다. 따라서 조세특례제한법 시행규칙 제27조 제2항을 개정하여 농지원부와 자경증명 이외에도 다양한 증빙자료를 활용하여 자경사실을 판단할 수 있도록 법적 근거를 만들 필요가 있다.

그런 후에 감면신청서식(별지 제13호 서식)에 자경사실을 판단할 수 있는 증빙서류를 제출하도록 명시하고, 과세관청에서는 납세자로 하여금 가능한 한 다양한 자경 증빙을 제출하도록 안내하며 이를 통해 보다 정확하게 자경 여부를 판단하도록 해야 할 것이다.

한편, 자경 여부의 확인에 있어서 증빙서류보다 더 중요하고 확실한 방법이 있는데 이는 바로 현지확인이다. 많은 경우에 현지확인을 통해서 자경 여부에 대한 상당한 확신을 가지게 되고 또 이웃 주민에 대한 탐문기록은 그 자체로 증거력을 지니게 된다. 그러나 현실적으로 과세관청에서 모든 감면 건에 대해 현지확인을 갈 수 있을 만큼 인력이 충분하지 못하다. 따라서 탐문이나 조사의 실익이 떨어지는 소규모 농지소유자에 대해서는 기본적인 증빙서류에 의하여 자경 여부를 판단하고, 일정 규모 이상 되는 농지소유자에 대해서는 반드시 현지조사를 의무화하여 자경 여부 판단의 정확성을 높이도록 하는 것이 바람직할 것이다.

IV. 결 론

조세특례제한법상 농지에 대한 양도소득세 감면제도인 자경농지감면 및 대토감면과 관련하여 납세자와 과세관청 사이에 분쟁이 끊이지 않고 있다. 대부분의 분쟁은 납세자가 농지소재지에서 자경을 했다는 주장을 과세관청이 부인하는 데에서 비롯된다. 특히 농업 이외의 다른 직업 또는 소득이 있는 자가 자경했다고 주장하는 경우에는 그러한 분쟁이 더욱 빈발하고 있다.

이러한 분쟁들은 납세자들의 허위신청이나 증빙부족에 기인하는 면도 있겠지만, 여러 가지 감면 요건들이 명확히 규정되어 있지 않고 또 자경 여부를 사실판단 할 수 있는 제도적 장치가 부족한 데에서 기인하는 면도 있다.

본 연구에서는 현행 자경농지감면 및 대토감면 제도와 관련하여 실무상으로 많은 논란이 되고 있는 감면요건들의 문제점을 고찰하였다. 특히 실무상 심각한 사실판단 문제를 초래하는 감면요건의 각종 불비한 점들을 구체적으로 분석하고 그러한 논란이 일어나지 않도록 하는 관점에서 개선방안을 고찰하였다. 이러한 측면에서 본 연구는 농지에 대한 양도소득세 비과세 감면

제도의 전반에 대하여 이론적 제도적 관점에서 문제점을 분석한 박 훈·정지선(2009)의 연구와는 차이가 있다고 하겠다.

본 연구에서는 자경농지감면 및 대토감면 제도의 문제점을 고찰하고 그 개선방안을 모색한 결과 다음과 같은 개선방안을 제시하였다.

첫째, “거주자가 그 소유농지에서 농작물의 경작 또는 다년생 식물의 재배에 상시 종사하거나 농작업의 2분의 1이상을 자기의 노동력에 의하여 경작 또는 재배하는 것”으로 규정하고 있는 자경 조건과 관련해서는 상시종사, 농작업, 자기노동력 등과 같은 핵심 용어들에 대한 개념을 명확하게 정의하고, 특히 인부의 작업시간, 임차한 기계작업시간 및 동일세대원인 가족의 노동력도 자기노동력으로 보도록 한다.

둘째, 농사의 특성상 지나치게 짧은 대토감면의 자경기간 요건(3+3년)을 5+5년 정도로 늘려 감면 종합한도를 자경농지감면 수준인 매년 2억원, 5년간 3억원으로 상향조정한다. 또, 선취득 후양도의 경우 양도일 현재 신규취득 농지에서 자경하는 것도 인정하도록 하고, 이농인에 대한 자경농지감면은 이농 후의 지가 상승분에 대해서는 감면을 배제하고 이농 후 일정기간이 경과하면 감면 자체를 배제하도록 하며, 입대 전후로 일정 기간(예 : 1년) 이상을 재촌 자경한 청년의 경우에는 의무복무기간을 자경기간으로 산입하도록 한다.

셋째, 재촌요건과 관련해서는 직선거리 기준만 남기고 농지가 소재한 당해 시·군·구 및 연접 시·군·구 기준을 삭제한다. 그리고 직선거리 기준은 교통발달 등을 고려하여 현행 ‘20킬로미터 이내’에서 ‘30킬로미터 이내’ 등으로 다소 늘린다.

넷째, 농업과 축산업을 겸영하는 농촌의 현실과 축사부지를 농지로 인정하고 축산업자를 농업인으로 인정하고 있는 농지법, 농협과 축협의 통합 및 FTA체결로 인한 축산농가의 피해 등을 감안하여 일정한 목장용지에 대해서도 양도소득세 감면을 부여하는 방안을 긍정적으로 검토한다.

다섯째, 대토감면의 ‘경작상 필요’ 요건은 3+3년 자경을 할 경우 자동으로 충족되는 요건이므로 납세자들의 오해를 방지하기 위하여 법규정에서 삭제한다.

여섯째, 대토감면의 경우 신규취득 농지의 면적 및 가액 기준을 상향조정하여 대토로 인한 영농 규모의 지나친 축소를 방지하고 또 대토감면이 양도소득세 회피수단으로 악용되는 것을 막아야 할 것으로 여겨진다.

일곱째, 현행 조세특례제한법 시행규칙상의 자경농지 확인기준에서 제시된 서류들로서는 자경 사실을 확인할 수 없으므로 가능한 한 많은 증빙서류를 제출하도록 관련 규정과 서식을 개정하고 납세자를 안내하며, 일정규모 이상 되는 농지소유자에 대해서는 반드시 세무공무원이 현지 조사 나가는 것을 원칙으로 하도록 한다.

참고문헌

- 국세공무원교육원. 2010. 『양도소득세 실무해설Ⅱ』.
- 국세청. 2010. 『2010국세통계연보』.
- 김두형. 2007. “자경농지 대토에 따른 양도소득세 감면요건의 문제점과 개선방안”. 조세연구 제7집 : 220 - 239.
- 김보남 · 김현동. 2010. “농지에 대한 조세제도의 문제점 및 개선방안에 관한 연구”. 조세연구 제10 - 1집 : 216 - 257.
- 김정욱. 2008. “양도소득세에 있어서 농지에 관한 특례규정”. 『행정소송의 이론과 실무』.
- 박 훈 · 정지선. 2009. “농지에 대한 양도소득세 과세특례에 관한 연구”. 조세연구 제9 - 3집 : 97 - 125.
- 성화용. 2007. “농지에 대한 양도소득세의 비과세 · 감면에 관한 연구”. 강원대학교 석사학위논문.
- 안수남 · 김동백 · 김강영. 2010. 『양도소득세2010』. 광교이텍스.
- 유재선. 2009. “자본이득세제에 관한 연구 - 비사업자의 부동산 양도소득 과세에 대한 입법론을 중심으로 -”. 강남대학교 박사학위논문.
- 최남수. 2007. “양도소득세제도의 개선방안에 관한 연구 - 비도시지역의 토지를 중심으로 -”. 중앙대학교 석사학위논문.
- 최성탁. 2009. “농업경쟁력 제고를 위한 조세제도”. 계명대학교 박사학위논문.
- 국세청 홈페이지 국세법령정보시스템([http : //taxinfo.nts.go.kr/](http://taxinfo.nts.go.kr/))
- 통계청. 재배규모별 논벼 주요투입물량 및 시간([http : //kosis.kr/abroad/abroad_01List.jsp](http://kosis.kr/abroad/abroad_01List.jsp).)

The Exemptions from Capital Gains Tax for the Agricultural Land

Yun Sik Chung*

—〈Abstract〉—

Many disputes arise between taxpayers and the tax offices regarding the exemptions from capital gains taxes for the agricultural land cultivated for more than 8 years, and for the agricultural land substitution. Most of the disputes arise from the tax offices' denial for the tax-exemption requests by the taxpayers. Some disputes may result from the false requests by the taxpayers or deficit of the documents, others may result from the unclearness of the provisions and the lack of systems to verify whether the taxpayers farmed the land personally.

This study analyzed the problems of the tax-exemption system for the agricultural land cultivated for more than 8 years and for the agricultural land substitution, and suggested some improvements as follow.

First, the concept of cultivation is ambiguous and in need of clarification. Especially 'permanent farmer', 'farm work' and 'the labor of tax payer' should be defined clearly.

Second, the tax-exemption for the agricultural land substitution shouldn't be applied to the land not cultivated for more than 5 years, and the agricultural land newly acquired should be cultivated for more than 5 years. And the maximum amount of tax-exemption also should be raised from 100 million won for one year and for 5 years to 200 million won for one year and 300 million won for 5 years.

Third, the regulation that the tax-exemption applies to the taxpayers who live in Si, Gun, Gu or the connecting Si, Gun, Gu should be abolished. And the limitation of the distance in straight line might be lengthened more than 20 kilometers.

Fourth, the tax-exemption should be endowed to the land used for livestock raising.

Fifth, it is provided that the tax-exemption for the agricultural land substitution is applied only to the substitution by the agricultural need. But the taxpayer cannot get the tax-exemption if he does not farm the land personally for a certain period. So the agricultural need provision might be deleted in order not to cause a confusion.

Sixth, the area requirement and the price requirement for the new land acquired by substitution should be raised.

* Department of Taxation, Keimyung University

Seventh, it's not easy to verify the taxpayers' cultivation with the documents provided in the regulations. So, the regulations should be amended towards collecting as many as documents supporting taxpayer's cultivation. And it should be compulsory for tax officer to study taxpayer's cultivation on the spot.

〈Key words〉 cultivation, agricultural land, substitution, capital gains tax, tax-exemption