

土地稅制의 評價와 向後 政策方向

韓國租稅研究院

序 言

土地는 노동 및 자본과 더불어 생산활동을 위한 기본적인 생산요소인 동시에 다른 실물자산과 달리 사용에 따라 소멸되거나 마멸되지 않는 특성을 갖고 있다. 특히, 土地는 삶의 터전인 주택을 제공하는 데 있어서 필수적인 要素이기 때문에 기업은 물론 모든 국민의 경제활동에 지대한 영향을 미치게 된다. 우리나라는 인구에 비해 국토가 매우 협소하며, 특히 농경지 및 임야를 제외한 可用土地의 절대적인 공급부족 상태에서 1960년대 이후 급격한 경제발전에 의해 産業化·都市化가 급속히 진전됨에 따라 산업용·도시용 토지의 수요가 증가하면서 토지의 가격도 크게 상승하였다. 이 과정에서 지가상승을 노린 투기적 수요와 자산축적을 위한 수요도 크게 늘어나 土地選好의 풍조가 보편화되었으며, 토지소유의 편중도 심화되었다.

1980년대 말 지가가 폭등하면서 토지문제가 심각한 경제·사회문제로 대두됨에 따라 土地超過利得稅, 開發負擔金制, 宅地所有上限制 등 土地公概念關聯制度가 1990년에 도입되어 토지소유와 이용에 있어서 公共介入의 當爲性을 제공하였다. 土地超過利得稅 및 宅地超過所有負擔金 등의 土地公概念關聯制度는 토지투기의 억제 및 지가안정에는 어느 정도 기여를 했지만 토지의 효율적 이용이라는 측면에서는 오히려 저해요인으로 작용하기도 하였다. 따라서 토지의 효율적 이용을 유도하고 투기적 수요를 억제하여 향후 지가안정을 도모하기 위해서는 土地公概念關聯制度의 성과를 면밀히 평가하고 토지세제의 근간이 되는 綜合土地稅와 讓渡所得稅를 비롯한 각종 土地關聯稅制를 종합적으로 분석하여 향후 정책방향을 제시하는 것이 필요하다고 판단된다. 특히, 新경제 5個年計劃에 의해서 제시된 바와 같이 과거 보존 및 규제 위주의 토지제도에서 국토의 효율적 이용을 제고하기 위한 개발 위주의 토지제도로 개편해 나가면서 동시에 종합토지세를 강화하고 양도소득세를 합리화하면, 현재의 토지문제도 어느 정도 해결될 수 있을 것으로 믿는다.

本 研究院에서는 1993년 1월부터 4개월간 不動產稅制팀을 구성하여

공동연구를 수행한 바 있으며, 그 연구결과를 지난 4월 30일에 개최된 租稅政策討論會에서 「不動產稅制의 政策課題와 改善方向」이란 제목으로 발표하였다. 그 당시 연구진은 崔洸 당시 연구부장, 李性旭 박사, 韓相國 박사, 서울시립대 崔明根 교수, 서강대 郭泰元 교수, 한림대 羅城麟 교수, 연세대 尹建永 교수, 서울시립대 李根植 교수, 동국대 張五鉉 교수, 재무부 金振杓 국장, 국세청 李穆相 국장으로 구성되었다. 본 보고서는 이 不動產稅制팀의 연구결과를 기초로 하여 작성되었다. 李性旭 박사가 I장, II장, IV장, V장의 1~5절, VI장의 1~4절을 집필하였으며, 韓相國 박사가 III장, V장의 6절과 VI장의 5절을 집필하였고, 崔明根 교수는 VI장의 4절을 집필하였다.

본 보고서가 출간되기까지 뜻있는 조언을 통해 적극적 지원을 아끼지 않은 본 연구원의 여러 연구위원, 不動產稅制팀에 참가한 초빙교수 및 과건공무원, 조세정책토론회에 참석한 토론자들에게 감사한다. 특히, 본 연구원 不動產稅制팀의 연구과정을 통해 많은 지도를 해준 鄭永儀 前任 院長께도 깊은 사의를 표한다. 또한 저자들의 연구를 위해 자료정리 및 원고정리 등을 통해 헌신적으로 도움을 준 金勇周, 成周錫, 金建洙 세 연구원과 崔美英, 尹惠順 두 연구조원에게도 감사의 뜻을 표한다.

아무쪼록 본 보고서에서 제시된 정책대안들이 앞으로의 토지세제 개선에 반영됨으로써 우리나라 토지문제 해결에 일조를 하여 토지선호 풍조가 점차 사라지고 지가도 안정되며 토지가 효율적으로 이용될 수 있기를 기대하는 바이다. 끝으로 본 보고서에 담겨진 모든 내용들은 저자들의 의견이며 본 연구원의 공식견해와 다를 수 있음을 밝혀둔다.

1993年 11月

韓國租稅研究院

院長 朴宗淇

目 次

I. 土地問題	13
1. 國土利用 現況	13
2. 土地所有의 偏重	18
3. 急速한 地價上昇	20
4. 資本利得 未還收	25
5. 日本의 土地關聯 統計	30
II. 土地稅制의 基本方向	34
1. 土地의 本質	34
2. 土地課稅의 根據	35
III. 外國의 不動產關聯 課稅制度	37
1. 日 本	37
가. 地價制度	37
나. 保有關聯土地稅制	43
다. 讓渡益重課制度	50
2. 中華民國	52
가. 地價制度	52
나. 土地關聯稅制	59
3. 美 國	72
가. 保有課稅	72
나. 不動產 移轉課稅(뉴욕州의 例)	73
다. 資本利得課稅	73
4. 英 國	75

가. 保有課稅	75
나. 資本利得課稅	75
5. 프 랑 스	76
가. 保有課稅	76
나. 不動産 移轉課稅 : 登錄稅	77
다. 資本利得課稅	77
IV. 不動産稅制의 稅負擔 比較	79
1. 우리나라 不動産關聯 稅負擔 分析	79
2. 不動産關聯 稅負擔의 國際比較	81
3. 土地保有에 대한 適正 稅負擔率 分析	85
V. 土地稅制의 實態 및 問題點	92
1. 綜合土地稅	92
가. 綜合土地稅의 稅負擔	92
나. 課標現實化	94
다. 綜合合算과 別途合算의 區分	99
라. 多段階 累進構造	103
마. 복잡한 租稅行政 및 많은 非課稅·減免	105
2. 讓渡所得稅 및 特別附加稅	106
가. 많은 非課稅 및 減免條項	107
나. 個人과 法人間의 不衡平性	114
다. 徵收方法	116
라. 높은 累進稅率 體系	116
3. 土地超過利得稅	118
가. 遊休土地에 대한 重課	119
나. 不服請求	120
다. 豫定課稅와 定期課稅	123

라. 土地超過利得稅의 實效性	125
마. 租稅行政의 複雜性	125
4. 宅地超過所有負擔金	128
5. 開發負擔金	131
6. 公示地價制	134
가. 標準地 選定에 따르는 問題	135
나. 標準地가 一部에 局限되어 있는 問題	137
다. 個別公示地價 算定의 客觀化 問題	138
라. 調査·評價된 地價의 不均衡 問題	139
마. 짧은 評價期間과 評價人員의 不足 問題	140
바. 鑑定評價業者의 地域專門性 缺如 問題	142
사. 中央 및 地方土地評價委員會와 관련된 問題	143
아. 公示地價의 土地課標 適用時 發生되는 問題	144
자. 訴願權 問題	147

VI. 土地稅制의 改善方向	149
1. 土地稅制 改善의 基本方向	149
2. 綜合土地稅의 強化	151
가. 實效稅負擔 強化	151
나. 綜合土地稅의 國稅化	161
다. 分離課稅對象土地의 縮小	164
라. 非課稅 및 減免 縮小	164
3. 讓渡所得稅의 合理化	165
가. 非課稅 및 減免條項 縮小	165
나. 稅率體系 調整	171
다. 徵收方法 改善	172
4. 土地超過利得稅의 補完	173

가. 土地超過利得稅法의 立法趣旨	174
나. 立法趣旨 中 優先 順位の 再檢討	174
다. 檢討의 基本視角	176
라. 土地超過利得稅의 廢止	177
마. 土地超過利得稅의 變形	177
바. 土地超過利得稅의 暫定的 維持	179
사. 遊休土地 判定의 改善	196
5. 公示地價制	223
가. 標準地 公示地價의 調査·評價의 合理性 提高 方案	224
나. 個別公示地價 調査·算定의 適正性 提高 方案	226
다. 評價要員의 專門性 提高와 公示地價制度의 補完 方案	227
라. 公示地價를 土地關聯稅의 課標에 適用하는 方案	229

VII. 結 論	231
-----------------	-----

參考文獻	236
-------------	-----

表 目 次

〈表 I - 1〉 國土開發 指標	13
〈表 I - 2〉 國土利用 現況	14
〈表 I - 3〉 國土面積·可住地面積·人口 等の 國別 比較.....	14
〈表 I - 4〉 都市計劃 現況(1991)	16
〈表 I - 5〉 個人에 의한 地目別 土地所有 現況	17
〈表 I - 6〉 法人에 의한 大規模 土地所有 現況(1988)	18
〈表 I - 7〉 30大 系列企業群 不動產保有 現況	19
〈表 I - 8〉 5·8 不動產投機抑制 特別補完對策의 內容	20
〈表 I - 9〉 地價變動率 推移	22
〈表 I -10〉 土地價格·住宅價格·消費者物價 比較	23
〈表 I -11〉 地價上昇率	24
〈表 I -12〉 全國 土地稅 課稅對象 土地와 去來對象 土地의 地價總額	26
〈表 I -13〉 資本利得總額	27
〈表 I -14〉 各種 經濟指標의 成長推移(1974年末=100)	29
〈表 I -15〉 日本의 地價 및 名目國民所得 比較	31
〈表 I -16〉 日本 土地資產額의 推移	32
〈表 I -17〉 日本 土地資產保有의 偏重度	32
〈表 II - 1〉 土地價格 上昇要因의 크기	36
〈表 III - 1〉 各地價의 比較表	38
〈表 III - 2〉 土地評價方法別 時價接近 程度(1990)	42
〈表 III - 3〉 固定資產稅 課稅評價額의 地價公示價格 接近程度	42
〈表 III - 4〉 固定資產稅 評價額의 公示價格에 대한 比率	45
〈表 III - 5〉 日本 主要都市의 土地課稅 現實化率	46

〈表 III-6〉	地方財政과 固定資産稅의 關係	48
〈表 III-7〉	臺灣地區 1992年 公告土地現值와 1991年 公告土地現值 比較分析表	56
〈表 III-8〉	臺灣地區 1991年 公告地價와 1987年 公告地價 比較分 析表	56
〈表 III-9〉	地價稅의 稅率體系	61
〈表 III-10〉	臺灣省 各縣市別 1991年 地價稅의 累進起點地價	63
〈表 III-11〉	土地增值稅의 稅率體系	64
〈表 III-12〉	臺灣地區 土地稅收의 推移	68
〈表 III-13〉	臺灣地區 地價稅 및 土地增值稅의 增加率 比較	69
〈表 III-14〉	臺北市와 高雄市の 土地增值稅 및 地價稅의 稅收 推移	70
〈表 III-15〉	臺灣의 稅收推移	71
〈表 IV-1〉	土地關聯稅額의 比較	80
〈表 IV-2〉	不動產關聯 稅負擔의 比重	82
〈表 IV-3〉	日本의 不動產關聯 稅負擔	83
〈表 IV-4〉	臺灣의 不動產關聯 稅負擔	84
〈表 IV-5〉	不動產關聯 稅負擔의 國際比較(1990)	84
〈表 IV-6〉	土地保有에 대한 適正 稅負擔率($r=10\%$)	88
〈表 IV-7〉	土地保有에 대한 適正 稅負擔率($r=12\%, 15\%$)	90
〈表 V-1〉	地域別 綜合土地稅 比較	93
〈表 V-2〉	綜合土地稅의 納稅義務者 類型別 分析	94
〈表 V-3〉	綜合土地稅 負擔額 比較	95
〈表 V-4〉	土地에 대한 課稅時價標準額의 年度別 評價水準	96
〈表 V-5〉	綜合土地稅 課標現實化率	98
〈表 V-6〉	課標現實化率 分布(1993)	99
〈表 V-7〉	形態別·類型別 課稅 現況(1991)	100
〈表 V-8〉	綜合合算 課標段階別 課稅 內譯	101

〈表 V-9〉	別途合算 課標段階別 課稅 內譯	102
〈表 V-10〉	1991年 課標段階別 課稅 現況(人員)	103
〈表 V-11〉	1991年 課標段階別 課稅 現況(面積)	104
〈表 V-12〉	綜合土地稅의 實效稅率	105
〈表 V-13〉	課稅資料 處理 實態	108
〈表 V-14〉	讓渡所得稅 現況	109
〈表 V-15〉	讓渡所得稅 減免 現況(1991)	113
〈表 V-16〉	讓渡所得稅와 法人稅 및 特別附加稅의 稅負擔 比較	115
〈表 V-17〉	特別附加稅의 課稅 現況	115
〈表 V-18〉	讓渡所得稅의 稅率 體系	117
〈表 V-19〉	土地超過利得稅 賦課 現況	120
〈表 V-20〉	土地超過利得稅 審查請求 類型別 現況	121
〈表 V-21〉	爭點類型別 審判請求 處理 現況	122
〈表 V-22〉	土地超過利得稅의 訴訟類型別 現況	122
〈表 V-23〉	土地超過利得稅 課稅對象 地域	124
〈表 V-24〉	一般營業用 建築物와 工場用 土地의 遊休土地 判定基準	126
〈表 V-25〉	超過所有負擔金 賦課率	129
〈表 V-26〉	6大 都市 宅地規模別 所有 現況	129
〈表 V-27〉	人別 宅地所有 現況	129
〈表 V-28〉	6大 都市 宅地의 區分	130
〈表 V-29〉	宅地超過所有負擔金 賦課對象宅地 現況 (1992. 8. 3. 現在)	130
〈表 V-30〉	宅地超過所有負擔金 賦課額(1992. 8. 3. 現在)	131
〈表 V-31〉	年度別 開發負擔金 賦課 및 徵收 現況	134
〈表 V-32〉	個別地價 異議申請 現況	140
〈表 V-33〉	公示地價 調查·評價 參與 人員 現況	142

〈表 V-34〉	課標現實化 段階別 分布(1991)	145
〈表 V-35〉	地目別 土地課標 現實化率(서울市 全域)	146
〈表 V-36〉	課標現實化에 따른 課標增加 樣相	147
〈表 VI- 1〉	綜合土地稅의 稅率體系	153
〈表 VI- 2〉	綜合土地稅의 稅率體系 改善案(1)	153
〈表 VI- 3〉	綜合土地稅 稅負擔 事例(1)	155
〈表 VI- 4〉	綜合土地稅 稅率體系 改善案(2)	156
〈表 VI- 5〉	綜合土地稅 稅負擔 比較(2)	157
〈表 VI- 6〉	綜合土地稅 稅負擔 事例(2)	158
〈表 VI- 7〉	綜合土地稅의 稅率體系 改善案(3)	160
〈表 VI- 8〉	綜合土地稅 稅負擔 比較(3)	161
〈表 VI- 9〉	綜合土地稅 稅負擔 事例(3)	162
〈表 VI-10〉	綜合土地稅의 稅率體系 改善案(4)	163
〈表 VI-11〉	綜合土地稅 稅負擔 事例(4)	163
〈表 VI-12〉	代替取得時 現行 減免規定에 의한 特別附加稅 課稅事例	169
〈表 VI-13〉	代替取得時 改正 減免規定에 의한 特別附加稅 課稅事例	169
〈表 VI-14〉	讓渡所得稅의 稅率體系와 改善案	172
〈表 VI-15〉	1992年 標準地의 價格分布	179

圖 目 次

[圖 I- 1]	地價變動率 推移	22
[圖 I- 2]	地價指數 推移	30
[圖 III- 1]	地價決定節次	54

I. 土地問題

1. 國土利用 現況

1990년 현재 우리나라의 국토면적은 99,273.7km², 인구는 4,352만 명, 1인당 국토면적은 2,280m²이고 인구밀도는 세계 3위에 이른다. 농경지(田: 8%, 畝: 14%)와 임야(66%)를 제외한 可用面積은 전국 토의 4.4%(일본: 7.1%, 대만: 5.9%)이며, 특히 1인당 都市面積은 146

〈表 I-1〉 國土開發 指標

(單位: km², 千名, 千家口)

	1960	1966	1970	1975	1980	1985	1990
國土面積 (A)	98,431	98,477	98,477	98,807	98,922	99,143	99,274
總人口 (B)	24,989	29,193	31,466	34,707	37,436	40,448	43,520
都市人口數 (C)	9,789	12,440	15,750	21,288	25,788	30,086	34,622
農村人口數	15,205	16,753	15,685	14,053	11,711	10,381	8,898
總家口數	-	-	5,857	6,754	7,968	9,575	11,357
普通家口數 (D)	-	-	5,576	6,367	7,470	8,751	10,223
住宅數 (E)	-	-	4,360	4,734	5,319	6,104	7,374
人口密度(명/km ²)	253.9	296.4	320.4	351.3	378.2	408.0	438.4
A / B (명/명)	1,193.7	1,022.2	946.7	862.7	880.7	735.3	691.3
都市化率 (%)	39.1	42.6	50.1	59.1	68.7	74.3	79.6
住宅普及率 (%)	-	-	78.2	74.4	71.2	69.8	72.1

資料: 統計廳 統計調查局 人口統計課.

韓國土地開發公社, 『土地統計年鑑』, 各年度.

〈表 I-2〉 國土利用 現況

(單位: km², %)

	總面積	垡地	工場用地	農耕地	山林地	公共用地	其他
1980	98,922	1,721 (1.7)	102 (0.1)	22,363 (22.6)	66,129 (66.8)	1,623 (1.6)	7,054 (7.2)
1991	99,300	1,966 (2.0)	267 (0.27)	22,267 (22.4)	65,701 (66.2)	2,156 (2.2)	6,943 (7.0)

註: () 안은 총면적 대비 비율임.

資料: 建設部, 「國土利用에 관한 年次報告書」, 1992.

〈表 I-3〉 國土面積·可住地面積·人口 等の 國別 比較

(單位: km², 萬名, 人/km²)

	國土面積	可住地面積 ¹⁾ (A)	人口 ²⁾ (B)	可住地面積當人口 (B/A)
日本	377,800	80,900	12,080	1,500
英國	244,800	219,000	5,650	260
프랑스	547,000	338,900	5,520	160
西獨	248,700	169,100	6,100	360
이탈리아	301,200	229,900	5,710	250
네덜란드	37,300	29,400	1,450	490
스웨덴	450,000	60,200	840	140
美國	9,166,000	4,617,000	23,930	50
韓國	99,000	30,200	4,410	1,460
홍콩	1,068	251	540	21,510
싱가포르	570	511	260	5,090

註: 1) 全國土面積에서 森林, 林地, 湖沼, 水面, 砂漠 等の 面積을 除外하여 算出.

2) World Bank, *World Report*(1985)를 기준으로 함.

資料: 日本 國土廳.

평(일본: 257평, 대만: 89평), 1인당 垡地面積은 14평(일본: 36평, 대만: 14.5평)에 불과하여 세계에서 가장 낮은 수준이다.

都市計劃區域은 14,046km²로서 전국토의 14%에 불과한데 都市化率은 79.6%로 도시면적이 절대적으로 부족하다. 都市計劃區域 중에서 녹지지역이 78.2%나 차지하며 실제로 都市用 土地로 사용되는 住居地域은 11.3%, 商業地域은 1.4%, 그리고 工業地域은 4.0%에 불과하다.

이와 같이 可用土地 供給이 절대적으로 부족한 상태에서 급속한 경제성장에 의해 産業化·都市化가 급속히 진전됨에 따라 택지, 상업용지 및 공장용지 등의 都市用 土地의 수요가 증가하여 농경지 및 산림지가 도시 및 공장용지 등의 都市的 用途로 대폭 전환되었다. 이 과정에서 지가가 상승하였으며, 지가상승 차익을 노린 투기적 수요와 자산축적을 위한 수요도 크게 늘어나 토지의 가격이 급상승하는 악순환이 계속되면서 土地選好의 風潮가 보편화되었으며, 土地所有도 편중되었다.

과거의 土地政策은 國土保全을 위한 利用規制와 投機抑制를 주된 목적으로 함으로써 可用土地의 적극적인 開發, 供給, 利用, 去來가 크게 제약되어 왔다. 可用土地가 전국토의 4.4%에 불과하고, 도시계획구역 내의 80%가 保全用途의 녹지지역으로 지정되어 있어서 都市用 土地의 가격은 더욱 급상승하게 되었으며, 전국토의 85%가 토지거래 신고(41%) 및 허가(44%) 대상지역으로 지정되어 實需要를 위한 토지거래 및 개발도 크게 위축되었다.

급속한 地價上昇과 금융기관의 不動産爲主 擔保慣行으로 인해 기업도 생산 및 영업활동을 위한 필수요건인 공장용 및 상업용 토지의 事前確保에 몰두하게 되었고, 여유토지를 확보하지 못한 기업은 생산설비를 위한 토지의 구입에 필요한 기회비용이 높아져 기존설비의 확장 또는 신규사업으로의 진입이 어렵게 되었으며, 기술개발 및 설비확장을 위한 투자에 들어가야 할 자금을 토지구입에 사용하게 됨으로써 경쟁력도 감퇴하게 되었다. 또한, 都市用 土地의 가격상승과 宅地開發의 부진으로 인해 주택공급이 주택수요에 비해 절대적으로

부족하여 주택가격이 상승함으로써 서민층의 주택구입 희망이 좌절되고 중산층의 주택구입마저도 어렵게 되었다.

〈表 I-4〉 都市計劃 現況(1991)

(單位: km²)

	서 울	6大都市	市 級	邑 級	面 級	計
都市計劃區域	666	3,834	10,393	2,444	1,209	14,046 (100%)
住居地域	301	636	1,217	240	134	1,592(11.3%)
專 用	5	10	14	0	-	15
一 般	292	600	1,167	236	132	1,536
準	4	26	35	4	2	41
商業地域	21	73	156	29	15	200(1.4%)
中 心	-	2	5	1	-	6
一 般	21	71	149	28	15	192
近 隣	-	0	2	0	0	2
工業地域	29	155	469	65	26	561(4.0%)
專 用	-	14	48	12	2	62
一 般	-	70	314	44	21	379
準	29	71	107	9	3	120
綠地地域	315	2,677	7,918	2,035	1,028	10,981(78.2%)
保 全	-	-	177	21	18	216
生 產	4	72	332	344	160	837
自 然	311	2,605	7,409	1,670	850	9,929
未 指 定	-	294	634	74	5	714(5.1%)

註: () 안은 도시계획구역 對比 각 용도지역의 비율임.

資料: 建設部, 『建設統計便覽』, 1992.

〈表 I-5〉 個人에 의한 地目別 土地所有 現況

(單位: km²)

	總面積	空地	田	畓	林野	其他
國土 總面積 ¹⁾ (A)	99,274	1,937	8,803	12,681	65,571	10,282
民有地(1990)(B)	79,937	1,861	8,536	12,424	53,080	4,036
B/A	(80.5%)	(96.1%)	(97.0%)	(98.0%)	(81.0%)	(39.3%)
私有地 ²⁾	73,139	3,165	8,994	15,450	42,942	2,588
5萬坪 以上 (42,880名)	17,079 23.4%	399 12.6%	459 5.5%	567 3.7%	15,246 35.5%	372 14.4%
上位 5% (54萬名)	46,845 65.2%	1,891 59.7%	2,542 29.5%	4,652 31.9%	36,088 84.1%	1,672 64.6%
上位 10% (108萬名)	55,223 76.8%	2,060 65.1%	4,091 47.5%	7,044 48.3%	40,129 93.5%	1,899 73.3%
上位 20% (216萬名)	62,981 87.6%	2,296 72.5%	6,016 69.8%	10,603 72.7%	41,944 97.7%	2,121 81.8%
上位 30% (324萬名)	66,836 93.0%	2,434 76.9%	7,029 81.6%	12,726 87.2%	42,408 98.8%	2,240 86.4%
上位 40% (432萬名)	69,088 96.1%	2,536 80.1%	7,739 89.8%	13,865 95.0%	42,621 99.3%	2,328 89.8%
上位 50% (540萬名)	70,409 97.9%	2,648 83.6%	8,232 95.6%	14,356 98.4%	42,767 99.6%	2,406 92.8%
計 ³⁾	71,895	3,166	8,615	14,593	42,930	2,592

註: 1) 국토 총면적과 민유지(개인 및 법인소유) 통계는 內務部, 『地籍統計』(1991)에 의함.

2) 사유지 및 5만평 이상의 통계는 土地公概念研究委員會, 『研究報告書』(1989. 5)에 의함.

3) 소유계층별 통계는 韓國開發研究院, 『韓國의 經濟開發戰略과 所得分配』(1989)에 의함.

2. 土地所有의 偏重

내무부의 『地籍統計』에 의하면, 1990년 民有地는 우리나라 總面積 99,274km²의 80%인 79,937km²에 달하며, 개인소유의 私有地는 民有地의 76%를 차지한다. 전국 私有地는 65.2%가 토지소유자(1,080만 명)의 상위 5%에 속하는 54만명에게 편중되어 있으며, 특히 임야의 소유 편중도가 심하다. 토지소유자의 상위 10%에 속하는 108만명이 전국 私有地의 76.8%를 偏重所有하고 있으며, 전국 私有地의 90.8%가 상위 25%에 속하는 270만명에게 偏重所有되어 있다.

土地所有의 偏重問題는 개인뿐만 아니라 企業을 포함한 法人(중교법인, 학교법인)의 경우에도 심각하다. 6萬餘 法人이 보유하고 있는 토지는 1988년에 4,496km²(약 13억 6천만평)으로서 전국토의 4.5%

〈表 I-6〉 法人에 의한 大規模 土地所有 現況(1988)

(單位: km²)

	總面積	空地	工場用地	田	畜	林野	其他
全 國(A)	99,263	1,909	218	8,862	12,696	65,654	9,924
法人所有(B)	4,496.8	258.5	184.1	135.3	207.7	2,864.2	819.0
B/A	4.5%	13.5%	84.4%	1.5%	1.6%	4.4%	8.3%
50萬坪 以上 (403名)	3,030.4 67.4%	161.6 56.6%	50.7 27.5%	63.8 47.1%	139.7 67.3%	2,091.8 73.0%	522.7 63.8%
5萬坪 以上 (2,174名)	3,958.3 88.0%	194.7 68.2%	103.6 56.3%	96.7 71.5%	176.0 84.8%	2,673.4 93.3%	713.9 87.2%

註: 1. 총법인의 토지소유 현황은 建設部의 地籍電算化 資料에 의한 것이며 5만평 이상과 50만평 이상 소유 법인의 토지소유 현황은 내무부 자료에 의함.

2. 상위 100대 기업의 보유면적은 1,034.6 km²로서 법인 보유면적의 23%를 차지함.

資料: 土地公概念研究委員會, 『研究報告書』, 1989. 5.

에 불과하며, 임야가 법인 보유토지의 64%에 달한다. 임야(4.4%) 및 농경지(4.1%)를 제외한 공장용지 및 대지의 경우 법인은 총공장용지의 84.4%, 총대지의 13.5%를 보유하고 있다. 50만평 이상의 대토지를 소유한 403개 법인의 總保有面積은 전체 법인소유 토지의 67.4%에 달하며, 5만평 이상의 토지를 소유한 2,174개 법인의 총보유면적은 법인소유 전체 면적의 88.0%(3,958km²)에 달해 법인의 土地所有 偏重도 심각하다.

1988년말 현재 30대 재벌이 보유하고 있는 부동산은 1억 2,943만 평(약 427.1km²)으로서 장부가격으로 계산해도 약 10조원에 달한다. 1988년말 현재 30대 재벌의 非業務用 不動產은 151만평(약 4.98km²)으로서 보유부동산의 1.2%에 불과하였으나, 非業務用土地 판정 규정이 강화되어 1990년 「5·8不動產投機 抑制對策」에 의해 30대 재벌의 비업무용 부동산으로 판정된 면적은 3,106만평(약 102.5km²)으로서 1989년 12월 현재 總保有不動產(1억 3,280만평)의 23.4%에 해당된다. 1990년 8월 국세청 조사에 의하면 48개 系列企業의 總保有不動產 2억 635만평(17조 6,021억원) 중 34.2%에 해당하는 7,055만평(8,373억원)이 비업무용 부동산으로 판정받았으며, 그 중 與信管理 對象企業이 소유하고 있는 비업무용 부동산 5,741만평은 賣却措置되는 등 1992년 11월말 현재 총대상의 77%인 4,422만평이 賣却完了되

〈表 I -7〉 30대 系列企業群 不動產保有 現況

(單位：百萬坪, 兆圓, %)

		1987.12.	1988.12.	1989.12.	1987~89年平均 增加率	
面 積	土 地	113.4	120.8	123.2	9.8	3.6
	建 物	7.7	8.5	9.6	1.9	11.8
	計	121.1	129.3(1.5)	132.8(31)	11.7	4.1
金 額		7.8	10.1(0.5)	13.1	5.3	27.4

註：() 안은 비업무용 부동산을 나타냄.

資料：經濟企劃院, 「不動產投機抑制와 物價安定을 위한 特別補完對策」, 1990. 5.

〈表 I-8〉 5·8 不動産投機抑制 特別補完對策의 內容

(單位：千坪)

48개 계열기업군의 총보유 부동산	206,349	
48개 계열기업군의 국세청 1차판정 비업무용 부동산	72,966(35.3%)	1조 159억원
여신관리대상외 기업(제2금융권, 법정관리기업) 소유	10,385(5.0%)	
여신관리대상 기업 소유	62,581(30.3%)	
45개 계열기업군의 재심청구	49,651	
재심결과 업무용으로 인정된 부동산	2,305	1,786억원
여신관리규정상 업무용으로 인정된 부동산	2,832	
47개 계열기업군 최종 처분대상 부동산	57,412	
처분실적	57,412	
5·8대책 후 부동산취득 승인실적(1990.5~92.6)	15,500	
1991년말 50대 계열기업군의 토지보유 현황	146,148	

資料：經濟企劃院.

었다. 1991년 12월말 현재 50대 系列企業의 총보유토지는 1억 4,615만평(483.1km²)으로 크게 줄어들었다.

3. 急速한 地價上昇

급속한 經濟成長과 都市化·産業化에 따른 토지수요의 증가에 의해 지가의 상승은 필연적인 현상이었지만, 특히 투기적 수요에 의해 週期的, 地域的으로 급등하는 양상을 보였다.

제1차 경제개발계획이 추진된 1962년 이후 4차례의 상승기가 있었다.

第1次 上昇期(1964~74)에는 1969년을 정점으로 하여 1964~71년 간 연평균 50%의 상승률을 보였는데, 이는 경부고속도로 건설계획과 강남지역 개발계획의 발표, 1960년대 중반 이후의 통화팽창과 의

자도입 등에 그 원인이 있다. 이에 대한 대책으로 1967년 不動産投機抑制稅가 도입되었으나 큰 실효를 얻지 못하고 不動産讓渡所得稅로 대체되었다.

第2次 上昇期(1975~80)를 보면, 1970년대 초 제1차 오일쇼크로 잠시 부동산경기가 침체하였으나, 1975년부터 급격히 상승하여 1978년에는 전국 평균 지가상승률이 49%나 상승하였으며, 8·8措置와 景氣沈滯로 1979년 이후 상승세가 급격히 둔화되어 연평균 27%의 상승률을 보였다. 이 기간중에는 대도시, 중소도시, 군지역간의 지가상승률 격차가 매우 심했다(서울: 135.7%, 대도시: 79.1%, 중소도시: 58.8%, 군지역: 29.7%). 이러한 지가상승의 원인은 고도성장에 따른 개발촉진 및 소득증대, 통화의 지나친 팽창, 중동지역의 건설경기로 인한 달러의 국내유입에 있었는데, 그 대책으로서 1978년에 8·8投機抑制策을 발표하여 양도소득세율의 인상, 未登記 轉賣時 100% 重課稅 등의 조치가 취해졌다.

第3次 上昇期(1981~86)는 1980년의 마이너스 경제성장을 기록한 경제침체와 1978년에 취해진 강력한 투기억제책으로 부동산경기도 1982년까지 침체하다가 1983~84년에 대도시를 중심으로 일시적으로 소폭 상승하였으나, 전반적으로 연평균 9.8%의 상승률로 안정적이었던 기간이다.

第4次 上昇期(1987~91)를 보면, 1987년 이후 전지역에 걸쳐 지가가 상승하기 시작하여 1989년에 전국 평균 지가상승률이 32.0%로 급속히 상승하였으나 1990년에 土地公概念 도입으로 상승세가 둔화되었으며 1992년에는 지가가 처음으로 1.27% 하락하는 추세를 보였다. 이 기간중의 지가상승은 1987년의 大選과 貿易黑字로 인한 해외부문에서의 통화팽창, 증시활황, 올림픽特需 등에 그 원인이 있었다. 따라서 1988년에 8·10不動産綜合對策을 발표하여 강력한 투기억제책을 실시하고 1990년에 토지공개념 관련 법률을 제정하여 실시하게 되었다.

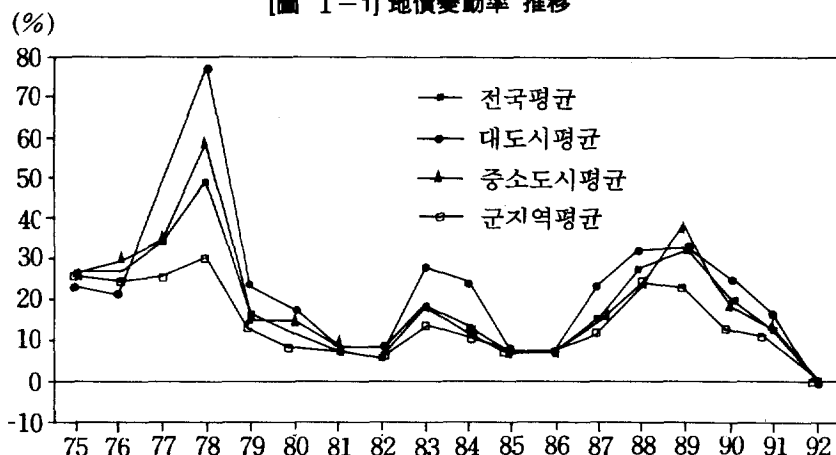
〈表 I-9〉 地價變動率 推移

(單位：%)

	第 1 週 期		第 2 週 期		第 3 週 期	
	上昇期	安定期	上昇期	安定期	上昇期	安定期
期 間	1964~71	1972~74	1975~80	1981~86	1987~90	1991~93
頂 點	1969	-	1978	1983	1989	-
年平均上昇率	50.0	-	27.4	9.8	22.3	-

資料：韓國土地開發公社.

[圖 I-1] 地價變動率 推移



1988~89년의 地價急騰勢(1988년: 27.47%, 1989년: 31.97%)가 土地公概念의 도입으로 1990년에는 전국 평균 지가상승률이 20.58%로서 다소 둔화되었다. 대부분의 비도시지역을 비롯한 많은 지역의 지가가 안정세로 전환되었으나, 6대 도시를 비롯한 도시지역(서울: 31.18%)은 건축경기 활성화의 영향으로 건축용 대지(주거·상업·공업지역)를 중심으로 지가의 강세가 상당 기간 지속되어 1990년의 地價上昇勢를 주도하였다. 1991년에는 토지초과이익세 및 개발부담금의 부과로 投機的 土地需要가 억제되어 전국 평균 지가상승률이 12.78%로 지가가 안정세에 들어섰으며 지역, 용도 및 지목별로도 지

가상승률의 편차가 작았다.

1992년에는 지가가 처음으로 1.27% 하락하였다. 특히 서울

〈表 I-10〉 土地價格·住宅價格·消費者物價 比較

(單位: %)

	土 地 價 格					住宅價格	消費者物價 上昇率
	全 國	서 울	大都市(6)	中小都市 (68)	郡地域 (136)		
1975	27.0 (127)	31.6 (132)	21.9 (122)	25.8 (126)	25.9 (126)	24.0 (124)	24.9 (125)
1976	26.6	16.1	21.0	28.6	24.4	10.3	15.4
1977	33.6	31.7	46.7	34.7	25.7	16.5	10.2
1978	49.0	135.7	79.1	58.8	29.7	15.9	14.4
1979	16.6	6.4	22.0	14.5	12.5	49.0	18.2
1980	11.7 (417)	13.4 (572)	17.0 (554)	14.4 (454)	8.2 (311)	37.8 (379)	28.8 (277)
1981	7.5	3.6	7.1	8.6	7.1	15.7	21.5
1982	5.4	8.7	5.6	7.9	5.0	6.9	7.1
1983	18.5	57.7	31.7	18.3	13.4	6.3	3.4
1984	13.2	23.3	21.6	11.3	10.9	4.2	2.3
1985	7.0 (678)	8.1 (1029)	7.8 (1081)	6.5 (746)	6.9 (470)	4.4 (541)	2.4 (390)
1986	7.3 (727)	3.7 (1067)	6.4 (1150)	7.8 (804)	7.4 (505)	-2.7 (526)	2.7 (401)
1987	14.7 (833)	6.3 (1354)	13.9 (1310)	15.8 (931)	12.0 (565)	7.2 (564)	3.0 (413)
1988	27.5 (1062)	28.1 (1492)	29.5 (1697)	22.5 (1141)	24.6 (704)	13.1 (638)	7.1 (442)
1989	32.0 (1402)	33.5 (2253)	32.0 (2239)	38.3 (1578)	22.5 (863)	14.6 (731)	5.7 (467)
1990	20.6 (1691)	31.2 (3351)	27.0 (2844)	18.6 (1871)	12.2 (968)	21.0 (885)	8.6 (507)
1991	12.8 (1907)	11.1 (3723)	13.5 (3228)	13.7 (2127)	10.2 (1067)	-0.5 (880)	9.3 (555)
1992	-1.27(1883)	-2.78(3620)	-2.59(3144)	0.18(2131)	0.46(1072)	-3.6 (848)	4.8 (581)

註: 1. () 안의 지수는 1974년 末을 100으로 하였을 때의 각 연도 말의 지수임.

2. 1985년 이전의 주택가격 상승률은, 韓國開發研究院, 「住宅金融과 住宅供給
決定要因의 時系列分析」, 「韓國開發研究」, 제10권 제1호, 1988 봄, p. 106을
참조하였음.

資料: 建設部, 「地價動向」, 各 年度.

韓國住宅銀行, 「住宅金融」, 各 年度.

經濟企劃院, 「韓國經濟指標」, 各 年度.

(-2.78%)을 비롯한 대도시(-2.59%)의 지가가 하락한 반면, 중소도시(0.18%) 및 군지역(0.46%)의 지가는 거의 변화가 없었다. 用途地域別로는 1988~90년 동안 커다란 상승세를 보였던 주거지역(-2.18%), 상업지역(-1.38%) 및 공업지역(-1.37%)의 지가가 하락하였고, 地目別로는 임야(-1.70%), 주거용대지(-0.76%) 및 상업용대지(-0.60%)의 지가가 하락하였다.

〈表 I - 11〉 地價上昇率

(單位：%)

		1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992
全 國		7.3	14.67	27.47	31.97	20.58	12.78	-1.27
地 域 別	서 울	3.7	6.29	28.06	33.54	31.18	11.15	-2.78
	6 大都市	6.4	13.91	29.47	31.95	26.97	13.46	-2.59
	中小都市	7.8	15.79	22.54	38.29	18.60	13.69	0.18
	郡 地 域	7.4	12.01	24.59	22.52	12.20	10.19	0.46
用 途 別	居住地域	6.6	3.68	27.03	31.11	26.36	13.57	-2.18
	商業地域	7.8	3.97	25.00	29.89	20.96	12.22	-1.38
	工業地域	9.1	7.38	27.95	32.36	22.10	15.96	-1.37
	綠地地域	8.6	7.80	36.29	39.10	19.63	13.80	-0.56
	非都市地域	7.2	5.27	24.02	29.39	10.87	9.42	0.64
地 目 別	田	7.4	7.36	36.07	35.23	23.09	15.60	0.30
	畓	7.7	8.99	40.20	34.96	20.21	14.69	0.23
	垌(住居用)	6.8	5.17	29.06	26.89	22.34	14.74	-0.76
	垌(商業用)	6.8	4.35	26.58	24.35	19.50	13.97	-0.60
	林 野	8.3	5.69	29.65	42.55	19.27	11.68	-1.70
	工場用地	-	7.54	30.70	26.62	21.64	15.08	-0.05
	其 他	9.8	3.74	43.52	43.72	20.58	12.60	-0.70

註：1986년은 1985. 10. 1~1986. 10. 1의 변동률이며 1987년부터는 매년 1월 1일을 기준으로 변동률을 구함.

資料：建設部, 『地價動向』, 各 年度.

4. 資本利得 未還收

地價의 急上昇과 土地所有의 偏重으로 일부 토지소유자가 막대한 資本利得(不勞所得)을 향유하였음에도 불구하고 토지관련세제의 정비가 취약하였기 때문에 토지보유에 대한 비용이 매우 낮고 地價上昇으로 인한 자본이득도 제대로 환수하지 못해 토지의 投機的 需要를 억제하지 못하였다.

地價上昇으로 인한 자본이득을 추정하기 위해서는 우리나라 토지의 地價總額을 구해야 하는데, 지가총액 추정방법은 다음과 같다.

첫째, 土地公概念研究委員會는 1985년 전국 재산세 부과대상토지(전국토의 66%)의 과세시가표준액을 실거래가액의 35%로 가정하여 1985년 전국 재산세 부과대상토지의 地價總額을 약 158조원으로 추정하였다. 1985년 地價總額에 地目別 지가상승률을 적용하여 각 연도의 지가총액을 구하면 1990년 地價總額은 369조원에 달한다. 그러나 이 추정치는 課標現實化率로 내무부가 조사한 실거래가액 대비 현실화율을 사용하였기 때문에 정확성이 없다.

둘째, 韓國土地開發公社는 건설부가 지가통계조사를 위해 지정해 놓은 전국 1만 4,270개 표준지의 지가를 지역별·지목별로 세분하여 평가한 뒤, 이 표준지의 공시지가에 지적부상의 면적을 곱하는 방식으로 1988년 10월 1일의 전국 거래대상토지(전국토의 92%) 地價總額을 982조원으로 조사·발표하였는데, 지가상승률을 고려하면 1990년 지가총액은 1,281조원으로 추정된다. 1991년 이후에는 30만 표준지의 공시지가를 기초로 하여 1991년 1월 1일 전국 거래대상토지의 地價總額을 1,614조 5천억원으로 추정·발표하였다¹⁾.

1) 전국토의 0.61%에 불과한 서울의 지가총액은 550조 1천억원으로 전국토 지가총액 1,614조 5천억원의 34.1%를 차지하고 전국토의 평균지가는 평당 5만 4천 원이며, 1990년 1월 1일 현재의 지가총액은 1,351조 2천억원으로 발표되었다.

〈表 I - 12〉 全國 土地稅 課稅對象 土地와 去來對象 土地의 地價總額

(單位: km², 10億원, %)

	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992
課稅對象土地 面積	71,832	66,860	76,650	66,378	65,560	65,133	66,135
全國土 對比 比率	72	67	77	67	66	66	66
課稅對象土地 課稅標準額	55,359	57,183	60,426	70,611	107,751	135,232	172,221
課稅對象土地 地價總額 ¹⁾	169,086	181,428	216,234	284,136	369,164	449,131	-
課稅對象土地 地價總額 ²⁾	340,249	365,088	418,646	533,648	704,255	849,191	957,717
非課稅對象土地 面積	24,133	19,514	18,894	20,077	31,239	31,224	32,652
全國土 對比 比率	24	20	19	20	31	31	33
非課稅對象 課稅標準額	10,591	10,849	12,687	13,575	31,993	33,744	37,290
非課稅對象土地 地價總額	-	-	-	-	209,105	252,139	284,362
總課稅對象土地 地價總額 ³⁾	441.3조	473.5조	542.9조	692.1조	913.4조	1101.3조	1242.1조
去來對象土地 地價總額 ⁴⁾	646.9조	694.1조	795.9조	1014.6조	1351.2조	1614.5조	1820.8조

- 註: 1) 1985년 1월 1일의 과표현실화율을 35%로 가정하였을 경우, 전국토 66%의 과세대상토지의 지가총액을 구하고 연평균 지가상승률을 적용하여 매년 지가총액을 구함.
- 2) 1990년 1월 1일의 과표현실화율을 15.3%로 가정하였을 경우, 전국토 66%의 과세대상토지의 지가총액을 구하고 연평균 지가상승률을 적용하여 매년 지가총액을 구함.
- 3) 1990년 전국토의 66%에 달하는 과세대상토지와 31%에 달하는 비과세대상토지의 과세시가표준액에 15.3%의 과표현실화율을 적용하여 전국토의 지가총액을 추정하고 연평균 지가상승률을 적용하여 매년 전국토의 97%에 해당하는 토지의 지가총액을 구하며, 연평균 지가상승률을 적용하여 매년 지가총액을 구함. 단, 1991년 지가총액을 과세표준액에 15.6%의 과표현실화율을 적용하면 과세대상토지 지가총액은 866조 9천억원이고 비과세대상토지 지가총액은 216조 3천억원으로 총과세대상토지 지가총액은 1,083조 2천억원이 됨.
- 4) 1991년 1월 1일을 기준으로 토지개발공사가 전국토의 92%에 달하는 거래대상토지의 지가총액을 추정한 1,614조원을 기초로 하여 연평균 지가상승률을 적용하여 매년 지가총액을 구함.

資料: 內務部, 『地方稅政年監』, 各 年度.

셋째, 內務部 발표에 의하면 1990년 과표현실화율이 개별공시지가 대비 15.3%에 불과하다. 1990년 종합토지세 부과대상토지(전국토의 66%)의 과세시가표준액 107조 7,510억원에 과표현실화율 15.3%를 적용하면 전국 과세대상 토지의 個別公示地價로 평가한 地價總額은

704조 2,550억원²⁾에 달하며, 31%의 비과세 및 감면대상 토지의 과세 시가표준액이 32조원으로 개별공시지가로 환산하면 약 209조원으로 서 전국의 97%에 해당하는 토지의 地價總額은 1990년에 약 913조원에 달한다.

이와 같이 全國土 2,500만 필지에 대한 個別公示地價가 발표됨에도 불구하고, 이를 합산한 全國土地價總額에 대한 공식통계가 발표되지 않고 있기 때문에 기본적인 토지관련세제 연구에 많은 지장을 초래하고 있다. 30만 필지 표준지의 공시지가가 인접지역 필지들의 개별지가보다 높은 경우가 많기 때문에 표준지의 공시지가를 기초로 한 土地開發公社의 地價總額 推定値는 高評價되어 있을 가능성이 높은 반면, 內務部의 과표현실화율은 그 지역의 과세시가표준액 총계를 그 지역의 개별지가 총액으로 나눈 것이기 때문에 과표현실화율을 적용하여 지가총액을 추정하는 것이 보다 정확하다고 사료된다.

〈表 I-13〉 資本利得總額

(單位：兆원, %)

	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991
課稅對象土地 (全國土의 66%)	22.3 (7.0)	24.8 (7.3)	53.6 (14.7)	115.0 (27.5)	170.6 (32.0)	144.9 (20.6)	109.4 (12.8)
總課稅對象土地 (全國土의 97%)	28.9 (7.0)	32.2 (7.3)	69.4 (14.7)	149.2 (27.5)	221.3 (32.0)	187.9 (20.6)	139.8 (12.8)
總去來對象土地 (全國土의 92%)	42.3 (7.0)	47.2 (7.3)	69.4 (14.7)	218.7 (27.5)	324.3 (32.0)	275.6 (20.6)	206.3 (12.8)

註：1. () 안은 자본이득이 지가총액에서 차지하는 비중으로 연평균 지가 상승률과 일치함.

2. 1992년 과세표준액 172조 2천억원에 17.8%의 과표현실화율을 적용하여 1992년 지가총액을 967조 5천억원(비과세대상 포함하면 1,167조원)으로 추정한 후 1991년 과세대상토지의 자본이득을 구하면 100조 7천억원임.

2) 시도별 과세시가표준액에 시도별 평균 과표현실화율을 적용하면 715조 8,280억원으로 추정된다.

1990년 지가상승으로 인해 발생된 자본이득(Accrued Capital Gains)은 약 170조원(토지개발공사 추정: 263조원)으로 국민총생산(171조 5천억원)의 99%, 국민가처분소득(154조 9천억원)의 1.1배, 피용자보수(79조 5천억원)의 2.1배, 제조업국내총생산(49조 9천억원)의 3.4배, 일반정부 재정규모(47조 1천억원)의 3.6배, 그리고 총고정자본형성(63조원)의 2.7배에 해당한다.

토지, 주택, 주식, 정기예금 및 사채 자산들의 세전 수익률을 비교하면, 1970년대에는 全國 平均地價指數가 經常國民總生産指數를 상회하였으나 1980~81년의 地價安定으로 1981년 말에 두 지수가 448로 일치하였다. 1980년대에는 국민총생산지수가 전국 평균지가지수를 상회하였으나 1988~89년의 地價急騰으로 1990년 말에 1,691로 다시 일치하였으며, 그 후로는 국민총생산지수가 전국 평균지가지수를 상회하고 있다.

1982년 이전에는 住宅價格指數와 地價指數의 차이가 크지 않았으나 1983년 이후 그 차이가 벌어지면서 1992년 말에는 주택가격지수가 전국 평균지가지수의 50% 수준에 불과했다. 綜合株價指數는 주식시장의 기반이 취약해 1986년까지는 전국 평균지가지수를 크게 하회하였으나 1986년 이후의 증시활황으로 1988년 말에는 종합주가지수가 1,381로서 전국 평균지가지수를 상회하였다. 그러나 1989년 이후 증시침체로 종합주가지수가 크게 하락하여 전국 평균지가지수의 50% 수준에 이른 적도 있다. 定期預金 收益率指數는 전국 평균 지가지수에 크게 못 미치고 있으나 私債 收益率指數는 가장 높아 서울 平均 地價指數의 3배에 가깝다.

國公債 收益率指數는 1981년까지는 全國 平均地價指數를 하회하다가 1980년대 초의 지가안정으로 1982년부터 전국 지가지수를 상회하였으며, 1987년부터 다시 지가가 급등하면서 1988년 이후에는 전국 지가지수를 하회하였다. 그러나 1992년 들어 地價는 하락하고 국공채수익률은 16.6%를 유지하게 되어 국공채 수익률지수는 1,902로

〈表 I-14〉各種 經濟指標의 成長推移(1974年末 = 100)

	平均地價指數 ¹⁾		住宅價格 指數	綜合 ²⁾ 株價指數	定期 ³⁾ 預金	國公債 ⁴⁾	私債 ⁵⁾	1人當 ⁶⁾ 國民所得	國民 ⁷⁾ 總生產
	全國	서울							
1975	127	132	124	137	115	121	141	129	137
1976	161	153	137	158	134	147	199	172	156
1977	215	201	159	208	153	178	274	216	176
1978	320	474	185	221	181	216	387	287	237
1979	373	505	275	181	215	271	551	359	304
1980	417	572	379	163	257	349	799	413	363
1981	448	593	439	200	299	431	1,081	503	449
1982	472	644	469	194	322	505	1,407	561	515
1983	559	1,016	499	185	348	575	1,770	648	609
1984	633	1,253	519	217	383	657	2,204	730	691
1985	678	1,354	542	249	421	748	2,733	807	770
1986	727	1,404	528	415	463	834	3,364	930	894
1987	833	1,493	566	799	510	938	4,138	1,074	1,046
1988	1,062	1,912	640	1,381	560	1,060	5,077	1,268	1,245
1989	1,402	2,252	733	1,385	616	1,213	6,046	1,407	1,399
1990	1,691	3,349	888	1,060	678	1,398	7,195	1,569	1,692
1991	1,907	3,722	883	930	746	1,632	8,922	1,890	2,033
1992	1,882	3,618	850	1,033	821	1,902	10,705	1,957	2,261

註 : 1) 1974年末 지가를 100으로 하여 평균 지가상승률을 감안한 지수.

2) 1975년 1월 4일을 100으로 한 한국종합주가지수.

3) 은행예금(정기예금이자율)을 이용한 자산증식을 추계.

4) 국공채 수익률을 이용한 자산증식을 추계.

5) 사채시장이자율(비공식 전경련 자료)을 이용한 자산증식을 추계.

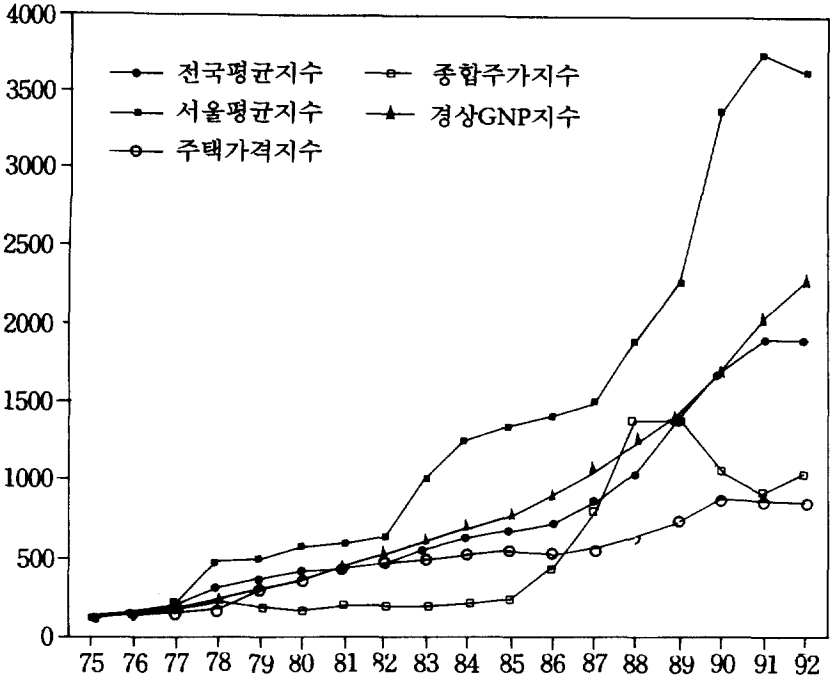
6) 1974年末 1인당 국민소득을 100으로 한 1인당 국민소득지수.

7) 1974年末 경상국민총생산을 100으로 한 경상GNP지수.

서 전국 평균지가지수(1,882)를 상회하고 있다. 우리나라의 경우, 만성적인 자금의 초과수요와 그로 인한 금융대출의 어려움으로 사채수

익률은 年 20%를 상회하여 왔기 때문에 1992년의 私債收益率指數는 1974년말의 100배가 되었으며 서울 지가지수의 3배 수준에 이른다.

【圖 I-2】 地價指數 推移



5. 日本의 土地關聯 統計

일본의 경우에도 전국의 市街地價格指數와 名目國民所得指數의 추이가 유사하다. 1955~65년중에는 土地價格指數가 명목국민소득지수를 크게 상회하였으나 1966년 이후에는 名目國民所得 증가율이 토지가격 상승률을 크게 상회하여 1989년에는 두 지수의 차이가 좁혀

졌다. 또한 대도시의 토지가격지수는 名目國民所得指數를 크게 상회하고 있으며 우리나라의 1975~90년에 해당하는 1955~75년은 우리나라와 매우 유사한 양상을 보이고 있다.

경제가 급성장한 1955~75년 동안 전국 토지가격은 27배, 대도시 토지가격은 32배, 명목국민소득은 18배 그리고 소비자물가지수는 3.3배 상승하였으며, 우리나라는 1975~90년간 토지가격은 17배, 대도시 토지가격은 28배, 명목국민소득은 17배, 그리고 소비자물가지수는 5배 상승하였다.

〈表 I-15〉 日本의 地價 및 名目國民所得 比較

	市街地 價格指數 (全 國)	市街地 價格指數 (6大都市)	名目 國民所得	所 費 者 物價指數	勤勞者 實收入 (全 國)
1955	100	100	100	100	100
1965	768	1,082	285	144	223
1975	2,691 (100)	3,163 (100)	1,778 (100)	325 (100)	810 (100)
1985	4,177 (155)	5,611 (377)	3,648 (205)	510 (157)	1,525 (188)
1989	5,360 (199)	12,848 (406)	4,450 (250)	526 (162)	1,700 (210)

資料：日本稅制調査會, 『土地稅制のあり方についての基本答信』, 1990.

日本의 토지자산총액은 1988년 현재 1,842조엔(10,090조원)으로서 GNP 對比 土地資産額의 比率은 5.0(= 1842.3/367.4)인데, 우리나라의 경우 1990년 현재 지가총액은 913조원으로 GNP 對比 地價總額의 比率은 5.3(= 913.4/172.7)이며, 1991년 토지개발공사에 의해 추정된 우리나라 지가총액 1,614조 5천억원은 1991년 GNP의 7.8배에 달한다. 日本의 토지면적이 우리나라 토지면적의 3.8배이므로 1988년 현재 단위면적(m²)당 평균지가는 日本이 4,876엔(약 2만 6,700원)으로 우리나라의 단위면적당 평균지가 7,765원의 3.4배에 해당한다.

美國의 토지자산총액은 1988년 현재 442조엔(3조 4,490억달러, 2,421조원)이기 때문에, 日本의 국토면적은 美國의 4.1%에 불과하지

〈表 I-16〉日本 土地資産額의 推移

(單位:兆円)

	非金融 法人企業	金融機關	民間 非營利團體	家計	一般政府	土地資産 總額	名目 國民所得
1970	42.0	2.9	1.5	107.7	8.9	163.0	73.1
1975	100.0	5.8	3.1	247.2	20.5	376.6	147.9
1980	181.4	10.7	6.1	467.2	40.4	705.8	235.8
1985	256.3	17.3	9.5	672.9	59.7	1,015.7	321.6
1988	478.2	50.7	20.4	1,198.1	94.9	1,842.3	367.4

資料: 日本稅制調査會, 「土地稅制のあり方についての基本答信」, 1990.

〈表 I-17〉日本 土地資産保有의 偏重度

(單位:萬円)

	1980	1985	1988
第 1 分位	0	0	0
第 2 分位	39	278	152
第 3 分位	564	1,116	1,106
第 4 分位	1,084	1,943	2,283
第 5 分位	3,038	5,507	9,441

資料: 日本稅制調査會, 「土地稅制のあり方についての基本答信」, 1990.

만 토지자산총액은 4.2배에 이르며, 우리나라 국토면적은 美國의 1.1%에 불과하지만 토지자산총액은 53%에 이른다. 따라서 단위면적당 평균지가는 日本이 美國의 100배이며, 우리나라는 美國의 50배에 달한다. 美國의 1988년 GNP규모는 4조 9,082억달러이므로 GNP 대비 토지자산총액은 0.7배에 불과하다.

日本의 경우, 個人對法人의 토지보유 비율은 88:12로서 우리나라의 94:6보다는 법인의 토지보유 비율이 높으며 전체 民有地 중에서 임야가 53%, 농경지가 36%, 택지는 8.8%를 차지하고 있다. 우리나라 토지보유자의 상위 5%가 전국 토지의 65.2%를 소유하고 있으며 서울 전체 토지의 57.7%를 소유하고 있다. 日本 東京都의 경우

2,000m²(605평) 이상을 보유하고 있는 토지소유자는 5만 394명으로
서 전체 소유자(약 150만명: 개인 140만명, 법인 10만명)의 3.3%에
불과하나 東京都 전체 면적(754km²)의 60.2%를 차지하고 있다. 따
라서 日本도 우리나라와 마찬가지로 토지소유의 편중이 심한 것으로
나타나고 있다.

Ⅱ. 土地稅制의 基本方向

1. 土地의 本質

土地는 자본 및 노동과 더불어 생산활동을 위한 기본적인 생산요소인 동시에 다른 실물자산과 달리 사용에 따라 소멸되거나 마모되지 않아 生産要素나 耐久的 消費財의 속성보다는 資産의 속성이 강하다. 土地의 兩面的 屬性에 따라 토지의 수요는, 토지의 소비로부터 발생하는 편익을 얻기 위해 토지를 구입하고자 하는 實需要와 미래의 가격상승을 기대하여 자본이득을 얻기 위해 토지를 구입하고자 하는 投機的 需要로 구성된다. 土地의 市場基本價値(內在的 價値)는 토지의 이용 및 개발로부터 발생하는 미래의 기대수익 흐름의 현재 가치에 의해서 결정되며, 토지의 실공급과 실수요가 일치하는 점에서 결정되는 토지의 市場均衡價格은 市場基本價値와 일치하여야 하나, 投機的 需要에 의해서 실제 거래가격이 토지의 시장기본가치를 상회하는 가격거품(price bubble)이 존재한다. 가격거품은 금 등의 귀금속 또는 주식·토지·주택과 같이 수명이 길고 시장기본가치를 정의하기 어려우며 稀少하거나 단기적으로 供給이 非彈力的인 資産에 존재하고, 특히 활발한 거래가 이루어질 수 있는 시장에서 미래가격이 오를 것이라는 공통된 期待心理가 형성되었을 경우에 존재할 가능성이 높다.

土地는 주택이라는 삶의 터전을 제공하므로 토지가격의 상승은 주택가격의 상승을 가져와 모든 경제주체의 주거환경을 악화시키는 등

경제·사회적으로 심각한 영향을 미치기 때문에 토지자원의 效率의 配分뿐만이 아니라 토지자산의 衡平性도 함께 고려되어야 한다. 토지 및 주택은 주식과 달리 공공적인 성격이 강하기 때문에 投機的 需要를 불식시켜 가격거품을 제거함으로써 실제거래가격을 시장기본 가치와 일치시켜야 한다.

土地는 이동성이 없기 때문에 保有費用은 매우 낮으나 일단 개발이 되면 다른 용도로 전환하기 어려워 轉用費用이 높다. 따라서 토지의 비효율적인 개발은 장기간에 걸쳐 자원의 낭비를 초래하게 된다. 土地는 거래단위가 비교적 커서 토지거래에 참여할 수 있는 경제주체가 한정되어 있으며, 토지소유는 역사적인 이유로 비교적 소수의 대토지 소유자에게 집중되어 있고, 土地所有者가 공급자인 동시에 잠재적 수요자가 되기도 하므로 토지시장은 雙方獨寡占의 구조를 갖는다. 그러므로 개별 토지의 讓受者 및 讓渡者의 상황에 따라서 去來價格의 차이가 발생한다.

土地는 주식 등의 금융자산과 달리 공급과 수요의 탄력성이 낮고 거래가 활발하게 이루어지지 않기 때문에 현금화가 어려우며, 개별 토지의 위치에 따라 용도가 다르므로 토지의 거래가격은 局地的, 個別的으로 크게 차이가 있다. 土地의 가치상승은 토지소유자의 개발 투자에 의한 상승보다는 정부의 개발투자, 인접토지의 개발, 그리고 사회경제적 요인 등의 外部經濟效果에 의한 상승이 더욱 크다.

2. 土地課稅의 根據

토지의 가치를 상승시키는 요인은 다음과 같이 구분될 수 있다.

$$V = A+B+C+D+E$$

V: 토지의 일정기간 가치증가액.

A: 토지소유자의 투자에 의한 가치증가액.

B: 정부의 개발계획 결정 또는 투자에 의한 가치증가액.

C: 인접토지의 이용계획 결정 또는 개발에 의한 가치증가액.

D: 토지의 用途 및 形質變更, 合筆 및 공동개발을 위한 매입과정 등 보다 효율적인 사용에 의한 가치증가액.

E: 기타 사회경제적 요인에 의한 가치증가액.

土地價格의 上昇要因에 대한 공인중개사와 건설업체의 의견조사에 의하면, 토지가격 상승요인으로 정부의 개발계획 결정 및 투자, 용도 변경 또는 대토지 매입과정, 인접토지의 개발, 사회경제적 요인, 토지소유자의 개발투자 순으로 나타났다. 토지의 가치상승분에서 B, C, D 는 外部經濟 效果에 의해 토지가치가 상승한 것이므로 B+C+D 의 일부를 土地稅制로서 사회에 환원함이 당연하다고 사료된다.

〈表 II-1〉 土地價格 上昇要因의 크기

	1	2	3	4	5	平均
政府의 投資 및 計劃 決定	51.1	19.9	14.7	10.1	4.0	2.0
土地의 用途變更 및 大土地 買入過程	14.2	27.8	29.0	19.2	9.5	2.8
隣接土地의 開發	9.6	29.3	24.8	25.8	10.3	3.0
社會經濟的 要因	20.0	16.2	19.3	26.7	17.3	3.1
土地所有者의 開發投資	4.8	6.5	12.0	17.8	58.5	4.2

資料: KDI부설 國民經濟教育研究所, 『土地公概念 關聯制度의 合理的 定着을 위한 改善方向』, 1992. 8.

Ⅲ. 外國의 不動產關聯 課稅制度

1. 日 本

가. 地價制度

1) 土地評價制度

日本の 地價에는 市場價格, 公示價格, 相續稅評價額, 固定資產稅 課稅評價額 등으로 多元化되어 있으며, 評價機關, 評價方法 및 價格基準日 등이 서로 다르다¹⁾. 이 중에서 地價公示法에 의한 地價公示와 都·道·府·縣의 地價調査制度에 관해 살펴보기로 한다.

가) 地價公示制度²⁾

概要: 日本政府는 1969년에 地價公示法을 제정하고 1970년부터 전국적인 제도로서 地價公示制度를 시행했다. 처음에는 市街化區域內

-
- 1) 1992년부터는 相續稅 路線價의 評價 및 固定資產 評價額 등 公的 土地評價는 그 지표를 지가공시가격으로 하려는 시도가 있었다. 구체적으로 말해서, 相續稅 路線價는 地價公示價格의 8할을 목표로 하고, 固定資產稅에 대해서도 1994年 評價時에는 地價公示價格의 7할을 목표로 하고 있다.
 - 2) 1992年 地價公示의 최대 특징은 1975年 地價公示 이래 17년만에 전국 평균지가가 하락하였다는 점이다. 즉 全國 平均 年間變動率이 1991年 1月 ~ 1992年 1月까지 1년 동안 住宅地는 -5.6%, 商業地는 -4.0%, 全用途는 -4.6%로 1975년의 오일쇼크 이후 17년만에 마이너스를 기록했다. 大阪圈의 下落率이 全用途 平均 21.3%로 가장 현저하였고, 東京圈이 8.4%, 名古屋이 5.1% 하락했다.

〈表 III-1〉各地價의 比較表

	地價公示制度 (都·道·府·縣地價公示)	相續稅評價制度	固定資産稅評價制度
所管官廳	國土廳	國稅廳	自治廳
評價機關	土地鑑定委員會	國稅局長	市町村長
評價員	不動産鑑定士	地價關係專門家	固定資産稅評價員
評價方法	不動産鑑定評價基準 - 賣買事例比較法 - 收益還元法 - 原價法	- 路線評價方式 - 倍率方式 實賣買價額을 修正하여 구한 正常賣買 價格	- 賣買事例比較法 - 路線評價方式 - 標準地比較方法 - 原價法
價格基準日	每年 1月 1日 (每年 7月 1日)	每年 7月 1日	基準年度(每3年)의 1月 1日
地點數	17,115地點 (25,328 : 1990年)	標準地 약 390,000 地點	全國 약 40萬筆地
公表	公示	路線價 및 倍率 公表	關係者에게 閱覽

資料：韓國土地開發公社, 『外國의 土地制度』, 1991, p. 107.

土地問題研究會·日本不動産研究所(編), 『土地問題事典』, 1989, pp. 127~135.

毎日新聞社, 『エコノミスト』, 1992. 9. 14.

의 토지에 대해서만 地價를 公示하였으나, 1974년부터는 都市計劃區域으로 확대 실시했다. 地價公示制度는 地價公示法에 따라 國土廳에 설치된 土地鑑定委員會가 全國의 都市計劃區域內에 標準地를 선정하고, 2人 이상의 鑑定評價士에게 每年 1月 1日을 기준으로 한 正常價格을 調査·評價하도록 의뢰하고, 調査·評價된 價格을 4월 1일에 公示하는 制度이다. 公示價格이란 每年 1月 1日을 基準으로 한 標準地 1m²의 正常價格³⁾을 말한다.

3) 正常價格이란 急賣 등 特殊事情이 없이 거래가 성립되는 價格으로 賣渡人과 買受人의 어느 한쪽으로 치우치지 않는 客觀的 交換價値를 나타낸 價格이다.

目的：地價公示制度는 標準地에 대한 適正時價를 公示함으로써 일반의 土地去來價格의 指標로 제공되고, 公共利益事業에 제공되는 토지의 適正補償金 산정의 資料가 되며, 또한 적정한 價格形成으로 토지의 效率의 利用에 기여함을 목적으로 한다⁴⁾.

適用範圍(效力)：일반의 토지거래가격에 대한 資料로 제공되며, 不動產鑑定士 등의 감정평가시 기준이 되고, 공공용지 취득가격의 기준이 되며, 土地收用委員會의 보상금 산정시에 기준이 되고, 國土利用計劃法에 의거한 土地去來規制에 있어서 거래예정가격 심사의 기준이 되고 公有地 확대 추진에 관한 법률에 의한 土地買收價格 산정시의 기준이 된다⁵⁾.

標準地：標準地 選定比率는 全國的으로 대체로 均등하게 되어 있으나 用途地域과 地域 特殊性에 따라 밀도를 약간 달리한다⁶⁾. 標準地는 첫째, 당해구역 전체의 지가수준에 대한 代表性이 있어야 하고 (代表性의 原則) 둘째, 당해 인근지역 내에서 토지의 이용상황·환경·지형·형상 등이 中庸性을 가져야 하며(中庸의 原則) 셋째, 토지이용상황이 안정적인 당해 인근지역에 있어서 그 지역의 일반적 용도에 적합한 安定性이 있어야 하고(安定性의 原則) 넷째, 土地登記簿·住居表示·建物·地形 등에 의해 쉽게 구분되고 확인될 수 있는 確定性이 있어야 한다(確定의 原則)⁷⁾.

4) 地價公示法 第1條.

5) 地價公示法 第8條, 第9條, 第10條 및 第11條.

6) 標準地의 수는 1992년 기준으로 17,115地點이며, 그 分布密度는 아래와 같다.

住居地域：10,810地點으로 약 1km²當 1地點의 比率.

商業地域：2,693地點으로 약 0.3km²當 1地點의 比率.

準工業地域：874地點으로 약 1.5km²當 1地點의 比率.

工業地域：246地點으로 약 7km²當 1地點의 比率.

7) 標準地의 選定要領 第2標準地選定の 原則.

나) 都·道·府·縣 地價調查制度

概要：都·道·府·縣 知事は 매년 1회 都·道·府·縣 內의 地價公示法에 의한 地價公示地域을 제외한 토지에 대해서 基準地를 선정하여 每年 1회 1人 이상의 不動產鑑定士 또는 不動產鑑定士補에게 正常價格을 調査·評價하게 한 후, 每年 7月 1日을 基準日로 告示한다⁸⁾.

目的 및 地價公示制度와의 關係：土地去來規制(申告·許可)에 따른 契約豫定價格의 審査基準 및 一般土地 去來價格의 指標로 활용한다. 이 地價는 地價公示法에 의거 國土廳이 실시하는 地價公示와 一體가 되어 全國地價의 네트워크를 형성하고, 一般土地去來의 指標를 提示하는 외에도 各種 地價算定의 基準이 되고 地價統計資料로도 널리 활용되는 등 相互補完關係를 이룬다⁹⁾. 6개월 간격으로 두 개의 地價가 公告됨에 따라 地價管理에 대하여 國家와 地方自治團體가 共同意識을 가지고 機能分擔을 하고 있는 것으로 볼 수 있다. 基準地의 選定基準 등은 地價公示를 할 때의 標準地 選定の 경우와 비슷하고 相互 重複選定되는 경우는 없으며, 基準地를 決定함에 있어서 國家와 협의하여 결정한 후 국가에 보고하도록 되어 있다.

2) 地價動向調查 및 監視體制

地價의 안정을 위해서 地價動向을 조사·감시하고 있는데, 이에는 地價動向調查·地價變動率調查 및 土地去來動向調查가 있으며, 구체적인 내용은 다음과 같다.

地價動向調查는 1978년 10월부터 실시되고 있으며 국가에서 地價

8) 國土利用計劃法 施行令 第9條.

9) 國家에서 정한 都·道·府·縣地價調查 事務取扱要領 第5條에 의하면, '都·道·府·縣은 地價調查事業의 실시에 있어서 地價公示法の 規定에 의하여 國家가 행하는 地價調查와의 造化를 유지하고, 一體로서 효과를 발휘하도록 노력하여야 한다'고 되어 있어 地價公示制度와의 關聯性이 보여지고 있다.

公示法에 의거 年 2回(4월, 10월) 6개월 간격으로 調査·發表한다. 이는 全國動向, 用途別動向, 地域別動向으로 구분하여 調査分析해서 發表한다. 地價動向調査는 地價公示 地點 중 각 지역별로 가격형성 요인이 표준적이고 가격의 推移를 대표한다고 인정되는 一定地點을 抽出·選定하여 不動產鑑定士에 의해 調査된다.

地價變動率 調査는 地價公示法에 의거 국가가 매년 실시하는 地價公示의 標準地價格을 가지고 年度別·用途別·圈域別로 地價變動率을 산정하고, 이를 기본적인 地價變動率로 삼는다. 國土利用計劃法에 의거 都·道·府·縣에서 매년 실시하는 地價調査公告의 基準地價格을 가지고 管轄구역내 用途別 地價變動率을 내고 있으며, 公示價格變動率의 보완자료로 활용되고 있다.

끝으로, 土地去來動向調査를 들 수 있다. 이는 國土利用計劃法이 규정하고 있는 土地去來規制制度를 원활하게 운영하며 토지의 非正常的인 去來와 地價上昇 등 投機現象을 철저히 감시하여 투기의 예방적 기능을 할 수 있도록 하기 위해 실시하고 있다. 이는 특히 土地去來 規制地域의 指定要件을 충족할 개연성이 높은 지역을 파악하여 이에 대응조치를 취하기 위한 事前調査로서 실시하는 것이라 볼 수 있다. 이러한 調査에는 概況調査, 地域別調査, 特別集中調査가 있다.

3) 評價方法別 時價接近 程度

評價方法別 時價에 대한 접근 정도는 다음의 <表 Ⅲ-2> 및 <表 Ⅲ-3>과 같다.

4) 現段階에서의 問題點

地價制度에 있어서 現段階에서의 問題點을 살펴보면 다음과 같다.

〈表 Ⅲ-2〉 土地評價方法別 時價接近 程度(1990)

(單位:%)

時 價	地價公示價格	相續稅 路線價格	固定資產稅 課稅評價額
100	70	50	25

資料: 石弘光, 『土地稅制改革…いま,なぜ地價稅か』, 東洋經濟新報社, pp. 84~85.

〈表 Ⅲ-3〉 固定資產稅 課稅評價額의 地價公示價格 接近程度

(單位:%)

	全 國 平 均
1979 固 / 1977 公	61.4
1982 固 / 1980 公	67.4
1985 固 / 1983 公	52.1
1988 固 / 1986 公	47.2
1991 固 / 1989 公	36.3

註: 1. 「1979固/1977公」은 1979년의 固定資產稅 課稅評價額을 1977년 地價公示價格으로 나눈 비율임. 固定資產稅 課稅評價額은 2年前의 7월 1일 을 기준으로 하기 때문에 대응시키는 地價公示價格은 2년 간격을 둠.

2. 全國平均은 47개 指定市의 平均임.

資料: 石弘光, 『土地稅制改革…いま,なぜ地價稅か』, 東洋經濟新報社, pp. 84~85.

첫째, 個別評價額이 時價와 상당한 차이(時價反映率이 25~70%임)가 있어서 소기의 목적을 달성하기가 어려울 것으로 사료되며 土地關聯租稅의 효율적인 운용에도 負의 영향을 미칠 것으로 예상된다.

둘째, 地價公示制度의 기초가 되는 標準地의 선정을 자의적으로 함에 따라 합리성과 적정성이 저하된다. 특히 1969년에 제정된 「不動產鑑定評價基準」에 의해서 평가가 이루어짐에 따라 多樣化·高度化되고 있는 토지이용에 적절히 대응하지 못하고 있다는 지적과 理論整備의 必要性이 대두되고 있는 상황이다¹⁰⁾.

10) 總務廳 行政監察局(編), 『土地對策に關すり現狀と問題點』, 大藏省印刷局, 1991. 11, p. 54.

國土廳(編), 『平成2年版 土地白書』, 大藏省印刷局, 1990. 8, pp. 267~271.

셋째, 다원화된 지가평가체계(一物四價)로 인해 지가수준의 객관성과 상호연계성이 결여되어 인력 및 예산의 낭비요소가 있다.

넷째, 공시가격은 강제규정이 아니라 일반인들의 토지거래시에 단지 그 指標가 될 뿐이므로 위상 확보에 어려움이 있다.

끝으로, 지가가 지속적으로 상승하는 상황에서 固定資産에 대한 평가가 3년에 한 번 이루어짐에 따라 時價와의 격차가 점점 커지고 있는데, <表 Ⅲ-3>이 이러한 상황을 잘 나타내고 있다.

나. 保有關聯土地稅制

일본은 1969年 前까지 土地에 관한 稅制가 土地政策과 密接하게 관련되어 있지 않았으나, 高度의 經濟成長에 따라 土地問題가 심각한 社會問題로 登場하게 되자 1969년을 전후해서 土地稅制를 강화하기 시작했는데, 이때를 실제적인 土地稅制의 出發點으로 본다.

日本의 土地稅制는 크게 國稅인 地價稅와 土地關聯 各種 地方稅로 구분된다.

1) 固定資産稅

SHOUP고문단이 제출한 보고서에 따라서 일본정부가 1950년에 도입한 市町村稅로서, 매년 1월 1일을 기준으로 固定資産이 소재하는 市町村이 고정자산 소유자에게 그 고정자산의 適當時價에 의하여 부과하는 財産稅이다.

과세대상은 固定資産이고¹¹⁾ 과세자는 固定資産 所在地의 市町村이다. 납세의무자는 固定資産을 所有하고 있는 者, 즉 登記簿 또는 臺帳에 登記 또는 登錄되어 있는 者를 말한다. 따라서 固定資産稅는

11) 地方稅法 第342條 第1項에 의하면, 固定資産이란 土地, 家屋, 減價償却資産을 의미한다.

‘實質主義의 原則’에 의하지 않고 ‘臺帳課稅主義(形式主義)의 原則’에 의하여 과세함을 알 수 있다¹²⁾. 그리고 과세표준은 固定資産의 適當時價, 즉 ‘土地 또는 家屋의 基準年度의 價格’으로서, ‘土地臺帳 등(土地課稅臺帳 또는 土地補充課稅臺帳)’ 또는 ‘家屋課稅臺帳 등(家屋課稅臺帳 또는 家屋補充課稅臺帳)’에 登錄된 價格이 된다.

固定資産의 評價는 그 合理性과 均衡을 確保하기 위해서 自治大臣이 반포한 ‘固定資産評價基準과 評價의 實施方法 및 節次(이하 固定資産評價基準)’에 의한다. 市町村長은 固定資産評價基準에 의해서 固定資産의 가격을 평가하며 土地 및 家屋의 評價는 원칙적으로 3년에 한 번 실시한다¹³⁾. 固定資産稅 賦課時 標準이 되는 固定資産價額은 ‘適當한 時價’로서, 正常的인 條件下에서 산출된 去來價格이다. 다시 말해서, 正常賣買價格으로서 실제의 去來價格에서 非正常的인 要因으로 인해 형성된 부분을 공제하고 남은 價格이다. 土地와 住宅에 대해서는 3년마다 再評價하는 것을 원칙으로 하고 있으나 地方自治團體는 주민들의 조세저항을 우려하여 再評價作業에 소극적으로 임하게 됨에 따라 課標의 現實化率이 비교적으로 낮은 수준을 유지하고 있는데, 固定資産稅評價額에 대한 公示價格의 비율을 보여주고 있는 <表 III-4>를 보면, 그 평균비율은 36.3% 수준이며, 公示價格의 時價接近度가 70% 수준(1990년 기준)임을 고려하면, 現實化率은 더 낮아짐을 알 수 있다.

12) 固定資産稅務研究會(編), 『平成2年版 要說 固定資産稅』, 株式會社きょうせい, 1990, p. 2.

13) 固定資産의 評價를 구체적으로 보면 다음과 같다.

土地의 評價: 賣買事例價格이 기준이 되며, 실제의 賣買事例價格에서 특수한 조건으로 인해서 형성된 부분을 제외한 正常價格에 의한다.

家屋의 評價: 再建築價格을 산정한 다음, 이에서 經過年數에 따라 減價하여 評價함(原價法).

減價償却資産: 取得價額에서 減價償却을 하는 방법을 취하여 평가하되, 그 減價償却에는 租稅特別措置法에 의한 特別償却을 반영하지 않는다.

과세세율을 보면, 標準稅率은 1.4%, 制限稅率은 2.1%이며, 免稅點은 土地가 30萬円, 家屋은 20萬円, 償却資産은 150萬円이다. 固定資産稅는 財産課稅의 原則에도 부합되고 稅收寄與度가 커 市·町·村의 基本稅源이다.

主要都市의 土地課標 現實化率은 <表 Ⅲ-4>와 <表 Ⅲ-5>에서 보

<表 Ⅲ-4> 固定資産稅 評價額의 公示價格에 대한 比率

(單位: %)

	都市名	評價水準		都市名	評價水準
北海道와 東 北	札幌市	22.0	近 畿	大津市	34.5
	青森市	51.9		京都市	14.6
	盛岡市	51.8		大阪市	15.9
	仙台市	23.9		神戸市	16.5
	秋田市	44.3		奈良市	30.2
	山形市	44.8		和歌山市	48.6
	福島市	45.5			
關 東	水戸市	51.8	中 國	鳥取市	51.3
	宇道宮市	44.4		松江市	40.6
	前橋市	31.5		岡山市	36.6
	浦和市	29.0	四 國	廣島市	30.0
	千葉市	22.3		山口市	52.1
	東京都	21.9		德島市	44.0
北 陸	新潟市	45.1	四 國	高松市	46.9
	富山市	45.3		松山市	47.3
	金澤市	34.3		高知市	44.9
	福井市	40.9	九 州	福岡市	27.1
中 部	甲府市	59.2		佐賀市	52.5
	長野市	24.6		長崎市	32.2
	岐阜市	33.0		熊本市	36.2
	静岡市	24.5		大分市	37.4
	名古屋市	16.5	宮崎市	40.3	
津 市	55.5	那霸市	16.1		
			平 均	36.3	

資料: 毎日新聞社, 『エコノミスト』, 東京, 1990. 12. 30.

〈表 Ⅲ-5〉日本 主要都市의 土地課標 現實化率

(單位：%)

	1979	1982	1985	1988	1991
東京特別區	55.0	53.2	44.0	22.7	21.9
大阪	58.5	64.4	37.6	26.9	15.9
名古屋	59.5	63.4	40.9	30.3	16.5
京都	74.8	74.8	31.9	30.2	14.6
全國平均	61.4	67.4	52.1	47.2	36.3

註：各年度 固定資産稅 課標을 2년전 公示地價로 나눈 比率(最高價額 기준)임.
 資料：石弘光, 「地價稅의 將來」, 『ジュリスト』, 通卷 第982號, 1991. 7.

金京煥, 「不動産 關聯 地方稅制의 機能強化 方案」, 『韓國租稅研究』, 第7卷에서 재인용.

는 바와 같이 1990年 현재 公示地價 對比 36.3% 수준을 유지하고 있는데, 이처럼 낮은 課標現實化率은 주로 최근의 地價上昇과 소극적인 課標現實化 政策에 기인한다. 이와 같이 낮은 課標現實化率로 말미암아 固定資産稅의 有效稅率은 불과 0.12% 내외에 머물러 財産課稅의 實效性이 크게 떨어지고 있는 실정이다.

2) 地價稅

地價稅란 지속적인 國際收支黑字와 國內景氣의 好況으로 인해 전국적인 地價暴騰이 계속됨에 따라 지가를 안정시켜서 ‘土地神話’를 타파하고, 토지의 資産으로서의 有利性을 감축시켜서 효율적 이용을 촉진하며, 과도한 土地資本利得이 창출되는 것을 억제하려는 의도에서 도입된 土地保有稅制이다.

地價稅가 지향하는 政策目標은 첫째, 土地에 관한 租稅負擔의 適正성과 公平性の 確保이다. 따라서 勤勞所得과 같은 다른 소득과의 租稅負擔의 均衡을 위해 토지과세가 公平한 稅負擔을 가져오는 방향으로 운영되어야 한다. 둘째, 토지보유의 有利性 감축이다. 토지의 자

산으로서의 有利性을 감축 혹은 상쇄하여 투기적인 토지거래를 억제하고 토지의 효율적 이용을 촉진함으로써 자본이득의 적절한 社會的 還收를 추구해야 한다. 끝으로, 토지의 公共性 제고도 그 목적 중의 하나이다. 다시 말해서, 토지는 公共福祉 增進과 社會正義에 부합될 수 있도록 公益的 機能을 강화하는 것이어야 한다¹⁴⁾.

과세대상은 個人 또는 法人이 소유하는 國內外의 토지 등인데¹⁵⁾, 납세의무자는 國內의 土地 및 借地權 등을 保有한 個人 및 法人이며 세율은 0.3%이다.

課稅標準: 매년 과세일 현재 보유하고 있는 토지 등의 價額의 合計額으로서 國稅廳에서 算定하는 '相續稅評價額'을 기준으로 하며, 稅額의 計算方法은 다음과 같다.

$$\text{地價稅의 稅額} = (\text{土地等 價額의 合計額} - \text{基礎控除額}) \times 0.3\%$$

기초공제액은 金額基準의 價額과 面積基準의 價額 중에서 많은 價額으로 한다.

金額基準: 個人 또는 자본금 1億圓 이하의 보통법인은 10億圓, 其他法人은 15億圓.

$$\text{面積基準: } 3\text{萬圓/m}^2 \times \text{面積}$$

非課稅對象은 國家, 地方自治團體, 公共法人 및 公益法人이 保有하는 土地, 公益的 用途에 提供되는 土地, 그리고 住宅의 敷地로 사용되고 있는 土地가 된다.

1992년에 예상되는 稅收는 약 4,200億圓이며, 이에 따라서 土地保有關聯稅의 負擔이 總稅額에서 차지하는 비율이 1991년의 2.8%에서 1992년에는 3.3%로 늘어날 것으로 예상된다.

14) 增原義剛(編), 『圖說 日本의 稅制』, 財經詳報社, 1991, p. 142.

齊藤 奏, 『地價稅及新土地稅制의 實務』, 第一法規出版株式會社, 1992, pp. 91~93.

15) 地價稅法 第2條에 의하면, 土地 등은 借地權, 地上權, 地下 또는 空中의 地上權에 準하는 地役權, 建築物과 其他 工作物의 設置를 目的으로 하는 賃借權 등을 포함한다.

地價稅와 固定資產稅의 關係를 보면, 地價稅는 토지보유에 대한 부담의 公平성을 확보하고 토지의 有利性を 낮추는 데 목적을 두고 土地의 資產價値를 기준으로 하는 課稅임에 비해서, 固定資產稅는 資產保有와 地方自治團體의 행정서비스간의 收益關係에 바탕을 두고 使用收益을 기준으로 한 課稅이다. 따라서 양 세제는 그 정책목적이 相異할 뿐 아니라, 課稅대상이나 課稅세율면에서도 상당한 차이가 있음을 발견할 수 있다.

〈表 Ⅲ-6〉 地方財政과 固定資產稅의 關係

(單位: 10億圓, %)

	1970	1975	1980	1985	1988	1989	1990	1991
地方稅 總計	3,751	8,155	15,894	23,316	30,117	31,795	30,790	32,678
道府縣稅	2,111	3,869	7,390	10,204	13,878	14,754	14,339	15,274
市町村稅	1,640	4,286	8,504	13,112	16,239	17,041	16,451	17,404
固定資產稅	577	1,547	2,784	4,315	5,214	5,643	5,889	6,433
	(35.2)	(36.1)	(32.7)	(32.9)	(32.1)	(33.1)	(35.8)	(37.0)
土地分	151	654	1,191	1,790	2,184	2,321	2,331	2,544
房屋分	226	507	994	1,603	1,995	2,171	2,291	2,475

註: () 안은 市町村稅에 대한 固定資產稅의 비율을 나타냄.

資料: 日本 總務廳 統計局, 『第38回 日本統計年鑑(1988)』의 「13-13稅目別地方稅收入額」과 日本 國稅廳의 資料에서 計算.

3) 稅收 推移

固定資產稅가 地方財政(市·町·村의 財政)에서 차지하는 비중을 年度別로 보면 32%~38%로 稅收寄與度가 크다. 이는 應益課稅라는 基本원칙에도 부합되고 있어서 市町村의 基本稅源으로서 널리 활용되고 있다. 그러나 부동산가격이 매년 상승함에도 불구하고 地方自治團體는 주민들의 課稅저항을 우려하여 再評價作業에 소극적으로

임하고 있다. 더구나 土地 및 家屋은 원칙적으로 3년에 한번 평가됨으로 固定資產稅評價額은 부동산가격의 상승에 미치지 못하며 時價와 상당한 차이가 발생하게 된다.

4) 現段階에서의 問題點

保有關聯土地稅制의 現段階에서의 問題點은 다음과 같다.

첫째, 固定資產稅의 實效稅率(有效稅率)이 낮다.

둘째, 地方自治團體는 住民들의 조세저항을 우려하여 再評價作業에 소극적이다.

셋째, 地價가 지속적으로 상승하는 상황하에서, 固定資產稅가 3년에 한 번 평가됨에 따라 評價額이 固定資產上昇價格에 미치지 못한다. 특히 地方自治團體가 소극적으로 再評價作業을 함에 따라서 그 괴리는 더욱 커질 것으로 예상된다.

넷째, 市町村의 財政에서 차지하는 固定資產稅의 位置는 중요하지만, 地價의 地域間 格差로 인하여 地方財政에 富益富 貧益貧 현상이 발생하며, 그 격차는 심화되는 추세이다.

다섯째, <表 Ⅲ-4>에서 보듯이 固定資產稅評價額에 대한 地價公示價格의 比率은 최저 16.1%(那霸市)에서 최고 59.2%(甲府市)까지 3.7배의 차이가 나는 등 地域間 格差가 크게 나타나고 있어 富의 水平的 公平을 저해하고 있다.

여섯째, 固定資產稅의 課稅對象 가운데 償却資產이 포함되어 있는데, 이는 稅收의 增大가 목적이라고 볼 수 있으므로, 토지의 효율적 이용을 촉진한다는 土地稅의 政策的 目的과는 상당한 거리가 있다고 볼 수 있다.

끝으로, 固定資產稅에는 課稅特別規程이 많아 토지세의 정책목적을 달성하기가 어렵다고 볼 수 있다.

다. 讓渡益重課制度

1) 課稅對象

個人的 課稅對象은 토지 또는 건물 등의 讓渡에서 발생하는 讓渡利得이며, 法人의 課稅對象은 토지 등 또는 주된 資産이 土地인 法人의 證券讓渡利益이다.

2) 納稅義務人

納稅義務人은 個人的 경우 居住者와 '國內源泉所得'이 있는 非居住者이며 法人은 法人稅 納稅義務가 있는 法人이다.

3) 超短期·短期·長期 讓渡의 區分¹⁶⁾

長期讓渡의 경우, 1987년 10월 1일 ~ 1997년 3월 31일 사이에 양도하는 토지로서, 그 토지의 보유기간이 양도하는 해의 1월 1일에 이미 5년 이상된 것은 양도소득이 長期讓渡所得에 속한다. 원래의 기간은 10년 이상이다.

短期讓渡의 경우, 1987년 10월 1일 ~ 1997년 3월 31일 사이에 양도하는 토지로서, 그 토지의 보유기간이 양도하는 해의 1월 1일에 2년 이상이나 5년에 미달된 것은 양도소득이 短期讓渡所得에 속한다. 원래의 기간은 10년 이하이다.

超短期讓渡의 경우, 1987년 10월 1일 ~ 1997년 3월 31일 사이에 양도하는 토지로서, 그 토지의 보유기간이 양도하는 해의 1월 1일까지 2년 미만인 것은 양도소득이 超短期讓渡所得에 속한다(양도하는

16) 平成3年の 土地稅制改革에서 適用期限이 1997年 3月 31日까지 5年 연장 되었으며 平成4年 4月 1日 이후부터 적용되기 시작했다.

해에 취득한 토지도 포함).

4) 課稅稅率

가) 個人의 경우

長期讓渡所得稅率이 종전에는 4,000萬円 以下の 課稅長期讓渡所得에 대해 20%, 4,000萬円 以上の 경우에는 25%였다. 그러나 1991년의 토지세제개혁으로 장기양도소득에 대한 세율이 강화되어 일률적으로 30%의 세율이 적용된다(1992년 4월 1일 이후).

短期讓渡所得稅率은 課稅短期讓渡所得 \times 40%와 綜合課稅時의 上積稅額¹⁷⁾ \times 110% 중 稅額이 많은 것을 적용한다.

超短期讓渡所得稅率은 課稅超短期讓渡所得 \times 50%와 綜合課稅時의 上積稅額 \times 120% 중 稅額이 많은 것을 적용한다.

나) 法人의 경우

長期讓渡所得稅率이 종전에는 一般法人稅率로 課稅되었으나, 1991년의 土地稅制改革으로 새로이 10%의 稅率로 追加課稅됨에 따라서 重課制度가 창설되었다고 볼 수 있다¹⁸⁾.

短期讓渡所得稅率은 法人稅 외에 다시 20%의 세율로 추가과세된다.

超短期讓渡所得稅率은 종전에는 法人稅 외에 다시 30%의 세율로 추가과세되었으나, 1991년의 土地稅制改革에서 分離課稅方式으로 개정되면서 67.5%라는 高率의 稅率이 적용된다.

17) 上積稅額이란 讓渡所得을 他所得과 合算하여 綜合課稅한 금액과 他所得만을 綜合課稅한 金額의 차이를 의미한다.

18) 齊藤 奏, 前掲書, p. 63.

2. 中華民國¹⁹⁾

가. 地價制度

1) 地價의 體系

中華民國의 地價制度에는 ‘平均地權條例’에서 언급하고 있는 ‘規定地價系統’과 ‘公告土地現值系統’의 두 系統이 있다.

가) 規定地價系統

規定地價系統은 地價稅의 부과시에 사용되는 地價이며, ‘土地法’과 특별법인 ‘平均地權條例’, 그리고 기타 相關법령이 법률적인 근거가 된다. ‘規定地價’는 ‘公告地價’와 ‘申報地價’의 2단계를 거쳐 결정된다. ‘公告地價’란 각 縣·市의 행정당국이 최근 1년간의 市價 혹은 收益價格을 調查해서 산정·발표한 價格이며, 土地所有者들의 地價申告에 앞서서 公告하여 地主가 자기 소유 土地의 價格을 신고할 때 基準(參考)으로 삼는 地價이다. ‘申報地價’란 ‘公告地價’를 참고로 일정 기간 내에²⁰⁾ 土地所有者들이 ‘公告地價’의 上下 20% 범위 내에서 申告한 地價이며, 申告된 地價는 法定의 地價로서 確定되는데, 이것이 곧 ‘規定地價’이며²¹⁾ 地價稅 부과시 使用된다.

19) 殷章甫의 「現行土地稅制對土地利用之影響」, 李金桐의 「租稅各論」, 蘇志超의 「土地稅論」과 「土地法規新論」 그리고 張梅英의 「建立土地大量評價方法之研究」에 주로 의존해서 작성하였다.

20) 통상적으로 30일인 公告期間中에 個別土地의 地價를 申告한다.

21) [圖 III-1]의 地價決定節次를 참조하기 바란다.

나) 公告土地現值系統

公告土地現值系統은 ‘平均地權條例’와 기타 관련법령이 법률적인 근거가 된다. ‘公告土地現值’란 土地의 移轉 또는 抵當權(典權)의 設定時에 申告하는 ‘土地移轉現值’의 基準과 政府가 收用한 土地의 補償金 算定時에 基準이 되며, 每年 7月 1日에 公告한다. 直轄市 또는 縣(市)政府는 管轄區域內 土地의 價格을 조사·평가하고, ‘地價評議委員會’²²⁾의 審議를 거쳐서 ‘公告土地現值’를 確定한다²³⁾. ‘公告土地現值’가 每年 한 차례 公고되지만, ‘規定地價’ 또는 ‘重新規定地價’가 行해지는 年度에는 ‘公告地價’로서 ‘公告土地現值’를 삼는다.

2) 地價決定構造

[圖 Ⅲ-1]과 같은 과정을 거쳐 公고된 公告地價를 참고로 한 申報地價가 결정되면 各筆의 土地面積에 기초한 土地價格이 결정된다.

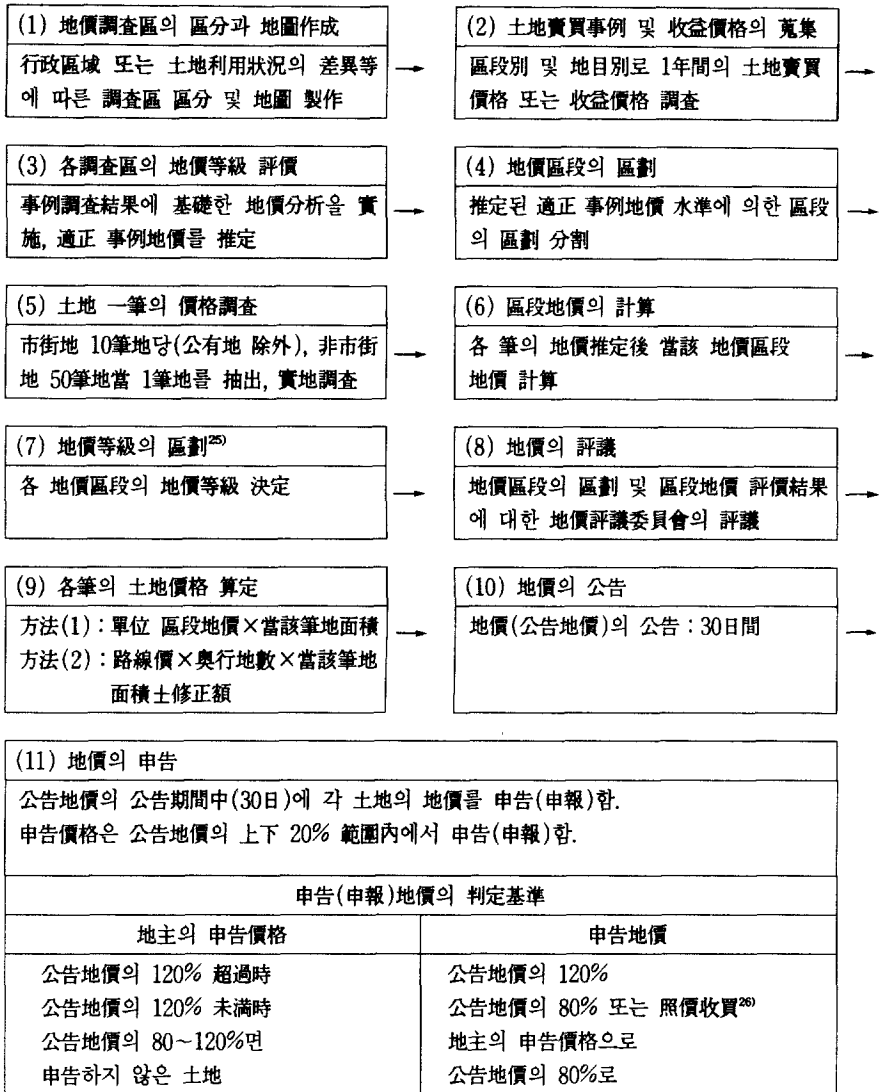
申報地價는 原則的으로 每 3년마다 改正하나, 地價安定 등의 경우는 예외로 改正하지 않는 경우도 있다. 이렇게 改正된 ‘規定地價(申報地價)’를 ‘重新規定地價’라 한다.

申報地價는 地價稅와 土地增值稅의 計算 및 課稅根據로 활용되며, 申報地價가 결정되면 各筆의 地價臺帳 및 個人別 保有土地의 總價額 臺帳이 작성되어 平均地權條例에서 定하는 規定地價作業이 일단락된 다. 上記의 地價臺帳은 土地賣却時 課稅하는 土地增值稅의 產出根據 가 되고, 個人別 保有土地臺帳은 每年 부과하는 地價稅의 產出根據 로 사용된다.

22) ‘地價評議委員會’는 議員代表, 地方有力人士, 土地專門家, 農業協同組合(農會) 理事長, 建築師 等 11人으로 구성된다. 地價評議委員會는 地價調查區의 區分, 土地改良物의 價格 評議, 異議가 제기된 土地收用補償額의 評議 등의 업무를 담당한다.

23) [圖 Ⅲ-1]의 地價決定節次를 참조하기 바란다.

[圖 III-1] 地價決定節次²⁴⁾



24) 土地法 第149條.

25) 本 項目은 1986年에 削除되었다.

26) '照價收買'란 調査된 價格에 의해서 政府에서 토지를 買入하는 제도이며, 80% 未滿으로 申告하는 것을 방지하기 위한 제도이다. 그러나 政府의 財源이 부족해서 시행된 적이 없다.

3) 公告地價와 公告土地現價의 現況

〈表 III-7〉에 의하면, 1991년도 臺灣地區 公告土地現價의 平均調整率은 97.42%인데, 이는 1987~90년 사이에 있었던 地價急騰²⁷⁾의 영향 때문에 대폭 조정된 것이다. 1992년도 臺灣地區 公告土地現價의 平均調整率은 43.29%인데, 이는 1991년 들어 地價가 소폭 상승 내지는 하락국면에 접어들었음을 의미한다. 특히 臺北市의 1991년도 公告土地現價의 平均調整率이 -2.39%라는 사실은 臺北市의 地價가 이미 1990년부터 下落 내지는 負의 局面에 접어들었음을 의미한다. 實際의 地價動向도, 臺北市에서 먼저 지가가 上昇하고(1986年末에서 1987年初) 이어서 지방으로 파급되는 양상을 보여주고 있으며, 鎮靜局面 내지 下落局面도 이와 유사해서 臺北市에서 地方으로 파급되었다.

〈表 III-8〉에 의하면, 1991년의 公告地價區段의 대부분이 上向調整되었지만(전체 區段의 88.73%가 上向조정됨), 平均調整幅은 30.27%로서 비교적 낮다고 할 수 있다. 왜냐하면, 前回の 公告地價와는 3년의 時差가 있고, 또 이 기간 동안에 전국의 地價는 평균 2~3배 정도 상승했음에도 불구하고, 公告地價의 平均調整率이 30.27%인 것은, 時價에 비해서 低評價되었음을 의미하고, 또한 時價와의 격차는 더 커졌음을 의미하기 때문이다. 이에 따라서 土地稅制의 효율적인 운영과 土地政策의 효과적인 수행에 많은 지장이 초래될 것으로 사료된다.

27) 1987年初부터 1989年末 사이에 臺灣地區에서, 특히 大都市地域의 宅地價格이 急上昇했는데, 1986년의 수준을 100으로 했을 때 消費者物價는 136으로 비교적 안정된 상태를 유지했었으나, 臺北市의 宅地價格은 305에 이를 정도로 급상승했다.

〈表 III-7〉 臺灣地區 1992年 公告土地現值와 1991年 公告土地現值
比較分析表

	區段數		公告土地現值區段數調整比例			平均調整幅(%)	
	前年度	現年度	未調整(%)	上向(%)	下向(%)	1992	1991
臺灣省	74,553	76,760	6,692(8.72)	69,993(91.18)	75(0.10)	44.42	103.05
臺北市	2,861	2,756	208(7.52)	2,545(92.38)	3(6.10)	15.38	-2.39
高雄市	2,825	2,860	44(1.50)	2,816(98.50)	0(0)	40.00	50.00
總計	80,239	82,376	6,944(8.43)	75,354(91.47)	78(0.10)	43.29	97.42

- 註：1. 1991年の 平均調整幅에 있어서 區段數와 그 調整比率은 생략함.
 2. 最高地價는 872,580NT\$/m², 最低地價는 2NT\$/m² (臺北市는 1,500NT\$/m²)임.
 3. 前年度란 1991년을, 現年度란 1992년을 의미함.

資料：內政部 地政司.

〈表 III-8〉 臺灣地區 1991年 公告地價와 1987年 公告地價 比較分析表

	區段數		公告地價區段數調整比例			平均調整幅(%)
	前年度	現年度	未調整(%)	上 向(%)	下 向(%)	
臺灣省	72,000	74,551	9,482(12.72)	64,215(86.14)	854(1.14)	30.84
臺北市	2,849	2,861	73(2.55)	2,788(97.45)	0(0)	35.54
高雄市	2,764	2,825	296(10.50)	2,495(88.30)	34(1.20)	10.00
總計	77,613	80,237	8,151(10.16)	71,197(88.73)	888(1.11)	30.27

- 註：1. 最高地價(NT\$/m²)는 255,000NT\$, 最低地價(NT\$/m²)는 1NT\$(臺北市는 290NT\$/m²)임.
 2. 前年度란 1987년을, 現年度란 1991년을 의미함.

資料：內政部 地政司.

4) 現段階에서의 問題點

地價制度에 있어서 現段階에서의 問題點을 살펴보면 다음과 같다.

첫째, 地價의 決定過程에서 評價者(대부분이 擔當公務員)의 주관적인 판단이 계재될 가능성이 크다. 또한 평가경험의 많고 적음에 따

라서 각 調查區 사이의 지가수준에 편차가 발생할 가능성이 크며, 市價 또는 收益價格의 수집에도 많은 어려움이 따른다. 특히 土地評價士制度가 아직 도입되지 않아서 건전하고 합리적인 地價制度의 수립에 많은 어려움이 있을 것으로 사료된다²⁸⁾.

둘째, 公告土地現値는 價格基準日이 없고 다만 적용기간(公告日인 매년 7월 1일~다음해 6월 30일까지임)만이 명시되어 있어서 地價의 時間代表性이 不明確하다.

셋째, 公告土地現値는 實去來價格의 40~50% 수준이므로²⁹⁾ 토지에서 발생하는 資本利得의 많은 부분이 개인에게 귀속됨에 따라서, 土地增值稅의 목표인 '漲價歸公'³⁰⁾의 달성이 어렵고 또한 토지수용에 따른 보상액이 낮게 됨에 따라 民願이 야기되고 있다. 한편 公告土地現値는 相續稅와 贈與稅의 징수시에도 그 기준이 되는데, 實去來價格의 40~50%에 불과하기 때문에 富의 再分配라는 목표의 달성과는 상당한 거리가 있고 오히려 相續人과 受贈者를 도와주는 결과가 되므로, 市價에 근접하도록 조정해야 한다.

넷째, 規定地價는 原則적으로 매 3년마다 改正하며 필요시에는 연장이 가능하다. 그러나 지가가 지속적으로 상승하는 상황하에서는 그 기간이 너무 길어서 효과적인 토지정책의 수행과 토지세제의 효율적인 운용에 어려움이 많을 것으로 사료된다. 또한 時差가 큼에 따라

28) 韓相國, 「中·韓·日 三國土地稅制之比較研究」, 博士學位論文, 中華民國 國立政治大學 地政研究所, 1992, pp. 4~37.

29) 行政院 經濟建設委員會 健全經社法規工作小組, 「中外土地法制之比較研究」, 臺北, 1989, p. 220.

30) 土地에서 발생한 資本利得은 個人的 投資와 改良에 의해서 발생한 부분과, 人口의 增加, 交通의 發達 및 社會의 繁榮 등, 즉 經濟 및 社會 등의 발달에 따라서 발생한 부분(自然增值)으로 구성된다. 이 중에서 經濟 및 社會 등의 발달에 따라서 발생한 부분을 公共의 이익을 위해서 社會적으로 還收하는 것이 바로 漲價歸公이다(蕭錚, 「平均地權之理論體系」, 中國地政研究所印刊, 臺北, 1989, pp. 242~246). 우리의 입장에서 보면 開發利益의 還收와 유사하다고 할 수 있다.

서 조정폭이 상당히 클 것이며, 이에 따라서 租稅抵抗을 촉발할 가능성이 크다고 할 수 있다. 예를 들면, 이 규정에 의하여 1987년에 重新規定地價가 거행되었는데, 이 때의 重新規定地價와 前回(1978년)의 重新規定地價 사이에는 9年이라는 時差가 있었다. 이에 따라서 지가는 평균 4~5배 상승했고 地價稅의 부담이 급증했다. 그 결과 소위 '地價稅風波'³¹⁾가 발생했다.

다섯째, 規定地價나 重新規定地價가 시행된 당해 年度에는 公告地價로서 公告土地現值를 삼는다는 連動規定이 있다³²⁾. 다시 말해서, 重新規定地價가 시행된 당해 연도에는 土地增値稅 부과시와 토지수용에 따른 補償金 算定時에 이 公告地價에 바탕을 둔 公告土地現值를 사용하는데, 公告地價가 낮게 책정되어 있는 상황하에서는 公告土地現值가 정상적인 時價를 반영할 수 없게 되어서 자본이득의 많은 부분이 개인에게 귀속되며, 또한 토지수용에 따른 보상액이 時價보다 낮게 됨에 따라서 민원을 야기시키게 된다³³⁾. 그러므로 두 개의 지가를 連動시킬 것이 아니라 분리해서, 公告土地現值는 時價(市價)를 반영하도록 하는 방안을 연구해야 한다.

여섯째, 公告地價와 公告土地現值가 連動되어 있고, 통상적으로 年度의 中間에 重新規定地價가 시행되고 있기 때문에 重新規定地價가 시행되는 當年에는 新舊의 두 가지 地價가 존재하게 된다. 상반기에는 舊地價가 적용되고 하반기에는 新地價가 적용되어서 그 해의 地價稅 계산이 복잡하게 되며 稅務行政費用이 증가하고 사무상의 어려움이 따르게 된다.

31) '地價稅風波'란, 1987년에 발표된 重新規定地價에 의하여 地價稅가 부과됨으로써 그 부담이 급증한바, 그 결과 전국적으로 조세저항이 강력하게 일어나게 되자 정부는 1987년과 1988년 두 해에 걸쳐서 산정된 지가세의 80%만을 부과하고 1989년에 와서야 비로소 산정된 지가세의 전액을 징수하게 된 사태를 가리킨다.

32) 平均地權條例施行細則 第64條.

33) 行政院 經濟建設委員會 健全經社法規工作小組, 前揭書, p. 219.

일곱째, 土地評價士制度가 아직 도입되지 않은 상태이어서, 전문적인 평가활동이 이루어지지 못하고 있다. 따라서 公告地價와 公告土地現值에 대한 客觀性과 公正性이 확보되어 있지 못하며, 이는 또한 정상적인 부동산 시장의 발달에도 장애가 되고 있는 상황이다.

여덟째, 지방의 유력인사가 중심이 되는 ‘土地評議委員會’는, 토지 소유자들의 부담을 가볍게 하기 위해서 지가의 評議時에 영향력을 행사해서 低評價되게 한다.

나. 土地關聯稅制

1) 土地稅制의 體系

중화민국의 租稅體系는 크게 國稅와 地方稅로 나뉘어져 있으며, 兩者 모두 直接稅와 間接稅로 구분된다. 土地關聯稅制의 中心稅目으로 ‘地價稅’와 ‘土地增值稅’가 있으며, 兩者는 모두 地方稅이다. 1981년까지는 省 및 直轄市의 稅目이었으나 1982년부터는 縣의 稅目이 되었다. 稅制의 實際的 運用은 ‘土地法’이 기본으로 되어 있으나, 土地法의 各篇에 대한 特別法 또는 條例를 제정하여 그것을 기초로 하며, 現行 地價系統 및 土地稅에 관하여 구체적으로 규정하고 있는 것은 特別法인 ‘平均地權條例’이다.

2) 地價稅

地價稅(Land Value Tax)는 直轄市 또는 縣의 管轄區域內 土地에 대하여 所有權者別로 종합한 地價總額을 基準으로 累進課稅하는 保有段階의 稅目으로서 臺灣地區의 地方財政收入上 대단히 중요한 지위를 차지하고 있다. 그리고 이 稅는 地方財政의 확충이라는 租稅의 固有目的 외에 都市의 土地問題 解決과 社會間接資本의 建設促進을

부차적 政策目標로 삼고 있다.

課稅對象土地는 田賦³⁴⁾(Farm Land Tax)가 課稅되지 않는 土地로서 地價가 規定(算定)되어 있는 土地이다. 納稅義務者는 抵當權이 設定된 土地의 경우에는 抵當權者가, 占有許可를 받은 土地의 경우에는 占有許可를 받은 者가, 開墾承認을 받은 土地의 경우에는 耕作權을 가진 者가, 公有 또는 公共所有에 속하는 土地의 경우에는 管理機關 또는 管理人이, 그리고 共有土地의 경우에는 각 持分의 所有者가 納稅義務者가 된다.

課稅標準은 土地所有者가 신고한 地價額으로 한다. 地政機關³⁵⁾은 最近 1年間의 時價 또는 收益價格을 조사하여 公告地價를 산정해서 발표하며, 이는 土地所有者들의 地價申告時에 基準이 된다. 다시 말해서, 土地所有者들은 公告地價의 80~120% 範圍 내에서 地價를 신고하고 신고된 地價는 곧 法定地價로서 확정된다³⁶⁾. 直轄市 또는 縣은 管轄區域內 個人別 土地의 總價額을 산정하게 되며, 이것이 곧 課稅標準이 된다³⁷⁾.

稅率構造는 基本稅率(比例稅率), 累進稅率(超過累進稅率) 및 優待稅率로 構成된다. 1980년대에 들어오면서 公告地價를 時價에 近接(初年度 80%, 次年度 90%, 3次年度 100%)시키고자 대폭 인상했으며, 이에 따른 稅負擔의 급격한 상승을 완화시키기 위해서 稅率을 인하

34) 田賦란 農地의 收益에 대해서 부과되는 農地稅의 일종이며, 現物의 糧穀로서 징수하는 전통이 오래된 中華民國의 租稅이다. 징수된 양곡은 穀價 調節用으로서, 또 軍糧米로서 활용되었다. 경제가 발달함에 따라서 1988년부터는 부과되지 않고 있다.

35) 土地關聯行政業務를 處理하는 기관을 의미한다. 中央에는 內政部 아래 地政司가 설치되어 있으며, 省 및 行政院直轄市에는 地政處가 설치되어 있고, 縣 및 省直轄市에는 地政科가 설치되어 있다. 이들 각 기관이 土地關聯行政業務를 처리하고 있다.

36) [圖 III-1]의 地價決定節次를 참조.

37) 우리나라의 綜合土地稅는 合算課稅의 범위가 全國이나, 中華民國의 地價稅의 合算課稅의 범위는 省 및 直轄市로서 우리보다 그 범위가 좁음을 알 수 있다.

〈表 Ⅲ-9〉 地價稅의 稅率體系

	對 象 土 地 의 內 容	稅 率
基本稅率		10 / 1000
累進稅率	課稅地價가 累進起點地價의 5배 이내	15 / 1000
	課稅地價가 累進起點地價의 5 ~ 10배	25 / 1000
	課稅地價가 累進起點地價의 10 ~ 15배	35 / 1000
	課稅地價가 累進起點地價의 15 ~ 20배	45 / 1000
	課稅地價가 累進起點地價의 10배 이상	55 / 1000
優待稅率	自己居住의 宅地	3 / 1000
	國民住宅用地	3 / 1000
其 他	— 工業·鑛業用地, 私立公園·運動場 用地, 教室·名勝古蹟地, 公有地(公共用은 免稅)	10 / 1000
	— 公共施設保留地(단, 사용하지 않는 것은 免稅)	6 / 1000
	— 國防, 政府機關, 教育, 交通, 水利, 給水地, 鹽田, 宗教, 醫療, 衛生, 慈善 또는 交易事業用 등으로 提供하는 土地	면 세

했는데, 基本稅率은 10/1,000(1986년 改正 以前은 15/1,000)으로, 累進稅率의 最高稅率은 55/1,000(1986년 改正 以前은 70/1,000)로 조정했다. 地價稅의 稅率體系는 〈表 Ⅲ-9〉와 같다.

‘累進起點地價’는 縣·市의 土地 700m²에 대한 平均地價를 기준으로 하며, 산정시에는 農業, 鑛工業用地 및 免稅地는 對象에서 제외하고 산정한다.

地價稅의 징수는 각 縣·市의 行政當局이 申告地價에 기초하여 年 2회 징수하고 있으며, 1991년 현재 臺灣 全面積(36,001km²)의 52.6%가 規定地價가 완료된 地域(規定地價比率)이고, 規定地價總面積의 4.35%(823.7km²) 內外가 地價稅가 부과되는 面積(地價稅課稅比率)이다. 특히 大都市의 경우 規定地價比率과 地價稅課稅比率이 상당히

높은 수준이다.

現段階에서 露呈된 地價稅의 問題點은 다음과 같다³⁸⁾.

첫째, 合算課稅의 範圍와 土地分散所有에 따른 문제이다. 現행 지가세는 토지소유자가 1개의 直轄市 또는 縣(市)의 管轄구역 내에 소유하고 있는 모든 土地의 價額을 綜合合算한 地價總額을 과세표준으로 삼아서 누진과세하고 있다. 이에 따라서 동일하지 않은 地方自治團體의 管轄구역에 토지를 분산소유하는 편법에 의해서 地價稅의 累進負擔을 회피하고 있는 실정이다.

둘째, 累進起點地價에 따른 문제이다. 各地의 累進起點地價 사이에 상당한 차이가 있다. 1991년의 예를 보면, 新竹市의 累進起點地價는 407만 5천NT\$이고 澎湖縣의 累進起點地價는 40만 1천NT\$로서 거의 10배의 차이가 나고 있다(〈表 III-10〉 참조). 이에 따라서 累進起點地價가 낮은 地域의 地價稅負擔은 가벼워지고, 累進起點地價가 높은 지역의 地價稅負擔은 무거워져서 租稅負擔의 不公平이라는 문제가 제기되며, 各 地方自治團體의 財政收入에도 영향을 미치게 된다.

셋째, ‘自用住宅用地(自己居住用的宅地)’는 도시지역이 300㎡, 비도시지역은 700㎡의 범위 내에서 優待稅率을 적용받는다. 이는 일반 국민의 생활을 보호하고, 토지의 이용을 촉진하기 위한 정책적인 배려이다. 그러나 臺灣地區의 토지현황을 보면, 1인당 도시면적이 89坪이고 1인당 可用垵地面積이 14.5坪인 상황에서 이 기준면적은 상당히 넓다고 할 수 있으므로 축소 조정이 필요하다.

넷째, 地價稅는 所有權者別로 종합한 地價總額에 의해서 부과되는 것이 기본원칙인데, 自用住宅用地는 面積에 의해서 부과되고 있으므로 이 원칙에 위배된다. 또한 地價란 지역에 따라서 상당한 차이가 있는데도 불구하고, 면적기준으로 과세한다면 조세부담의 불공평문

38) 韓相國, 前掲書, pp. IV-34~IV-48; 吳家昌, 『平均地權之理論與實務』, 青桑出版社, 臺北, 1985. 6, pp. 399~414.

제가 야기될 수 있다. 그러므로 현행의 面積基準課稅를 價額基準課稅로 수정하는 것이 필요하다.

〈表 Ⅲ-10〉 臺灣省 各縣市別 1991年 地價稅의 累進起點地價

(單位：NT\$)

	累進起點地價	縣市別	累進起點地價
臺北縣	2,831,000	高雄縣	1,246,000
宜蘭縣	952,000	屏東縣	887,000
桃園縣	1,573,000	臺東縣	331,000
新竹縣	1,017,000	花蓮縣	857,000
苗栗縣	801,000	澎湖縣	401,000
臺中縣	1,151,000	基隆市	2,024,000
彰化縣	1,118,000	新竹市	4,075,000
南投縣	1,021,000	臺中市	3,132,000
雲林縣	1,227,000	嘉義市	3,325,000
嘉義縣	493,000	臺南市	3,462,000
臺南縣	818,000		

資料：內政部 地政司.

3) 土地增值稅

土地增值稅(Land Value Increment Tax)는 地價가 규정된 土地의 所有權 移轉 또는 그러한 土地에 抵當權(典權)을 設定할 경우에 該 當土地의 增加된 價格總額에 대하여 賦課되는 資本利得稅의 일종으로서, 個人의 勞動이나 資本을 投資하지 않았는데도 產出된 不勞所得의 性格의 價値增加分(land value increment)을 課稅標的으로 한다.

課稅收入은 育兒·養老·救災·衛生 등 公共福祉事業과 國民住宅의 建築, 市·縣의 道路, 上下水道 등의 公共施設 및 國民教育에 使用됨으로써 漲價歸公을 實現하는 주요 수단이 되고 있다. 課稅對象

은 地價가 규정된 土地의 所有權移轉時 또는 土地에 抵當權(典權)을 설정할 경우에 當該土地의 증가된 價値總額이다. 納稅義務者는 土地를 有償으로 이전하는 경우에는 原所有者가, 土地를 無償으로 이전하는 경우에는 所有權 取得者가, 그리고 土地에 抵當權을 설정하는 경우에는 抵當權 設定者가 된다.

課稅標準은 增加된 價値總額(土地漲價總數額)이 되며, 計算方法은 다음과 같다³⁹⁾.

增加된 價値總額 = 申告한 土地移轉現值

- {原規定地價 또는 前回移轉時的 申告한 土地移轉現值 × (一般都賣物價指數/100)}

- (土地改良費 + 工事收益費 + 土地區劃整理時에 負擔했던 總費用)

稅率은 土地의 增加된 價値總額의 倍數에 따른 累進課稅를 原則으로 하며 <表 III-11>과 같다.

<表 III-11> 土地增值稅의 稅率體系

	對象 土地의 內容	稅率 및 減免
累進稅率	土地漲價總數額이 100분의 100 未滿	40 / 100
	土地漲價總數額이 100분의 200 未滿	50 / 100
	土地漲價總數額이 100분의 200 以上	60 / 100
	(단, 土地漲價總數額이란 原規定地價 또는 前回の 讓渡價格에 대한 倍數임)	
優待稅率	自用住宅用地 (都市地域 300m ² , 非都市地域 700m ²)	10 / 100

그 밖에도 土地增值稅의 경우, 自用住宅用地(自己居住用的 宅地), 自營의 工業用地 또는 自作用의 農地를 매각하고 土地增值稅를 納入한 후 土地面積이나 利用性質이 相應한 다른 土地를 2年 이내에 매

39) 平均地權條例 施行細則 第57條.

입한 경우에는 既納稅額을 환불받을 수 있다.

한편, 土地所有權의 이전 또는 抵當權의 設定契約締結日로부터 30일 이내에 土地移轉現值(申告現值)를 신고하면서 土地登記를 신청한다. 그리고 이와 같이 신고된 土地移轉現值를 참고로 地方政府가 과세하는데, 신고된 土地移轉現值가 公告現值보다 낮을 경우 신고된 土地移轉現值로 縣·市政府가 當該土地를 買收할 것인지⁴⁰⁾ 또는 公告土地現值를 기준으로 土地增值稅를 부과할 것인지 결정하며, 반대로 신고된 土地移轉現值가 公告土地現值보다 높을 경우 이 가격을 기준으로 土地增值稅를 과세한다.

現段階에서의 土地增值稅의 問題點은 다음과 같다⁴¹⁾.

첫째, 현행제도는 地價上昇倍數를 기초로 하여 累進稅率을 적용하고 있다. 따라서 토지의 소유기간이 長期인 경우 地價의 상승금액은 상대적으로 완만함에도 불구하고 지가상승배수가 높아져서 조세부담이 무거워진다. 그러나 토지의 소유기간이 짧은 경우 地價의 상승금액이 상대적으로 급격함에도 불구하고 地價上昇倍數가 낮아서 조세부담이 가벼워지는 문제가 발생한다(土地投機者에게 유리하게 된다).

둘째, 都心地의 地價는 상당히 높은 수준에 있으므로 地價가 上昇하는 경우에는 비록 오른 금액이 많더라도, 그 상승된 倍數가 적기 때문에 低率의 累進率이 적용된다. 新開發地나 郊外地區의 地價는 비교적 낮은 수준에 있기 때문에 地價가 상승하는 경우에는 오른 금액은 적지만, 그 상승된 倍數가 크기 때문에 高率의 累進率이 적용된다. 따라서 倍數累進構造는 도시의 均衡의인 發展에 負의 영향을 미친다.

셋째, 土地增值稅는 公告地價와 連動되어서 운영되고 있다. 現段階에서는 公告地價와 토지의 時價(市價) 사이에는 상당한 격차가 있고, 따라서 公告土地現值도 時價(市價)와 많은 격차가 나게 된다. 이

40) 소위 照價收買를 의미한다.

41) 韓相國, 前揭書, pp. V-38~V-51; 吳家昌, 前揭書, pp. 431~452.

는 課稅를 不正確하게 만들고, 租稅負擔의 公平性を 저해하며 또한 納稅義務者가 공개적으로 租稅負擔을 회피하도록 조장하는 것과 같다.

4) 土地關聯 其他稅制

중화민국의 土地關聯 其他稅制로는 土地利用의 촉진을 도모하고자 空閑地와 不在地主土地에 대하여 高率의 附加稅를 징수하는 空地稅와 荒地(廢耕地)稅가 있다.

가) 空地稅

空地稅(Vacant Land Tax)의 경우 臺北市는 1971년 上半期부터, 高雄市는 1981년 下半期부터 導入하였으나, 臺北市의 空地稅 徵收實績은 1985년 이후 全無한 실정이다. 空地稅率은 地價稅 基本稅率의 2배 내지 5배로 정하고 있으나, 종래 및 현행의 適用稅率은 地價稅 基本稅率의 3배로 하고 있다. 各市의 空地稅 徵收實績을 보면, 臺北市가 1971~72년간 1,580만NT\$, 高雄市가 1981~84년간 3,500만NT\$로 다른 土地稅에 비해 얼마 안되는 金額이며 實施效果도 적다고 생각된다(타지역에서는 유예상태임).

나) 荒地稅

荒地稅(Idle Land Tax)의 課稅는 各 縣·市政府가 사용되지 않고 방치되어 있는 農地에 대해 一定期限을 정하여 農地의 耕作을 통지하고 期限이 經過한 후에도 耕作하지 않는 土地에 대하여는 地價稅 基本稅率의 1배 내지 3배의 荒地稅를 부과하거나 照價收買⁴²⁾를 행한다. 그러나, 荒地稅의 適用實例은 없으며, 이는 農政의 變化와 耕作

42) 註 27) 참조.

의 억제라고 하는 배경에 기인한 것이라 생각된다.

5) 地價稅와 土地增値稅의 稅收 推移

〈表 Ⅲ-12〉는 최근 14年間 臺灣地區의 土地稅 稅收推移를 일목요연하게 보여주고 있다. 田賦는 산업구조의 변화에 따라서 그 稅額과 構成比가 감소추세에 있었으며, 1988년부터는 부과되지 않고 있다⁴³⁾.

〈表 Ⅲ-12〉를 보면, 地價稅는 稅額 그 자체는 점증하는 추세에 있으나 그 構成比는 1980년의 38.5%를 정점으로 점차 감소하고 있는 상황이다. 1988년과 1989년에는 14.0%까지 대폭 감소했으나 1990년부터 서서히 회복되고 있다. 〈表 Ⅲ-13〉에서 보듯이, 1987년도의 地價稅稅收가 감소해서 地價稅의 成長率이 -12.68%를 기록하고 있다. 이는 1987년에 9년 만에 重新規定地價가 거행되자 지가가 평균 4~5배 상승하고 地價稅의 부담이 급증하면서 소위 地價稅風波⁴⁴⁾가 발생하였으며, 이에 따라 정부가 산정된 지가세 세액의 80%만을 징수함에 따라서 나타난 결과이다. 다시 〈表 Ⅲ-12〉에서 土地增値稅의 최근 10餘年間の 稅收 推移를 보면, 稅額과 構成比가 증가 추세에 있다. 즉, 1978년에는 92억 7,800만NT\$이던 세금이 1989년에는 1,065억 8,600만NT\$로 11.5배 증가했으며, 그 구성비도 59.0%에서 86.0%로 증가했다. 특히 1987~89년의 3년은 전년도에 비하여 稅收가 대폭 증가했다. 이는 3개 연도에 土地去來가 활발했음을 보여주는 반증이다. 특히 1987년 초부터 지가가 급등하면서 토지거래가 활발했음을 보여주는 반증이다. 한편 〈表 Ⅲ-13〉에 의하면, 1990년도에 들어와서 지가가 안정되기 시작하자 土地增値稅의 구성비도 줄어들고 성장률은 負의 국면에 접어들고 있음을 알 수 있다.

〈表 Ⅲ-14〉는 臺北市와 高雄市의 土地增値稅 및 地價稅의 稅收

43) 폐지된 것이 아니고 부과가 정지된 것이다.

44) 註 31) 참조.

〈表 III-12〉 臺灣地區 土地稅收의 推移

(單位：百萬NT\$, %)

	田賦			地價稅			土地增值稅			合計		
	金額	A	B	金額	A	B	金額	A	B	金額	A	B
1978	1,401	8.9	100	5,053	32.1	100	9,278	59.8	100	15,732	100	100
1979	867	3.6	62	9,257	38.4	183	13,963	58.0	151	24,087	100	153
1980	907	3.4	65	10,388	38.5	206	15,704	58.2	169	26,990	100	172
1981	1,086	3.0	78	10,524	29.3	208	24,266	67.6	262	35,877	100	228
1982	1,160	2.8	83	10,509	25.5	208	29,473	71.6	318	41,143	100	262
1983	1,317	3.2	94	10,664	26.0	211	29,069	70.8	313	41,051	100	261
1984	1,115	2.4	80	10,756	22.8	213	35,325	74.8	381	47,196	100	300
1985	1,106	2.4	79	10,899	23.6	216	34,089	74.0	368	46,098	100	293
1986	973	2.1	70	10,820	23.0	214	35,275	74.9	380	47,068	100	299
1987	952	1.5	68	9,447	14.4	187	55,017	84.1	593	65,416	100	416
1988	—	—	—	12,498	14.0	247	76,796	86.0	829	89,294	100	568
1989	—	—	—	17,347	14.0	343	106,586	86.0	1,149	123,933	100	788
1990	—	—	—	22,630	21.4	448	82,916	79.6	894	105,546	100	671
1991	—	—	—	27,328	22.5	541	94,292	77.5	1,016	121,620	100	773

註：A는 構成比, B는 指數를 나타냄.

資料：中華民國 財政部 統計處, 『中華民國 81年 財政統計年報』, 1992.

推移이다.

〈表 III-15〉에 의하면 總稅收에서 土地關聯稅(地價稅, 土地增值稅, 家屋稅, 契稅)가 점하는 비율은 80年代 以後 계속해서 20% 이상을 유지하고 있다. 특히 1989년에는 그 比率이 25.2%까지 점했다. 여기서 우리는 토지관련세가 대만의 재정에서 차지하는 비중이 크다는 것을 알 수 있고, 또한 정책적인 비중도 무겁다는 것을 알 수 있다.

〈表 III-13〉 臺灣地區 地價稅 및 土地增值稅의 增加率 比較

(單位: 千NT\$, %)

	地價稅收入	增加率	土地增值稅收入	增加率
1961	105,011	9.63	153,723	66.23
1962	95,772	-8.85	111,911	-27.20
1963	95,639	-0.09	104,363	-6.74
1964	100,519	5.10	81,994	-21.43
1965	241,251	140.01	25,085	-69.41
1966	389,772	61.56	25,868	3.12
1967	403,126	3.43	85,418	230.21
1968	435,755	8.09	449,221	484.44
1969	1,107,135	154.07	883,447	66.95
1970	1,268,497	14.57	790,348	-5.17
1971	1,236,466	-2.53	966,805	22.83
1972	1,308,309	5.84	1,041,237	7.70
1973	1,442,016	10.22	1,856,443	78.29
1974	1,461,047	1.32	2,428,899	30.84
1975	1,438,527	-1.54	2,616,505	7.72
1976	2,988,045	107.72	5,694,512	117.64
1977	3,950,487	32.21	6,697,745	17.62
1978	5,053,233	27.91	9,277,757	38.52
1979	9,257,010	83.19	13,962,539	50.49
1980	10,387,578	12.21	15,703,999	12.47
1981	10,524,492	1.32	24,266,407	54.52
1982	10,509,496	-0.14	29,472,954	21.46
1983	10,663,636	1.47	29,069,361	-1.37
1984	10,756,387	0.87	35,324,900	21.52
1985	10,898,545	1.32	34,088,751	-3.50
1986	10,819,653	-0.72	35,274,657	3.48
1987	9,447,295	-12.68	55,016,866	55.97
1988	12,497,561	32.29	76,796,126	39.59
1989	17,346,611	38.80	106,585,842	38.79
1990	22,630,008	30.46	82,916,350	-22.21
1991	27,327,833	20.76	94,291,761	13.72

資料: 中華民國 財政部 統計處, 『中華民國 81年 財政統計年報』, 1992.

〈表 III-14〉臺北市와 高雄市の 土地增值稅 및 地價稅의 稅收推移

(單位: 百萬NT\$, %)

	臺北市		高雄市	
	土地增值稅	地價稅	土地增值稅	地價稅
1968	215.1(-)	233.3(-)	n.a. (-)	n.a. (-)
1970	336.9(-)	635.0(-)	n.a. (-)	n.a. (-)
1972	414.8(-)	584.5(-)	n.a. (-)	n.a. (-)
1974	714.4(-)	661.8(-)	n.a. (-)	n.a. (-)
1975	843.9(18.1)	645.1(-2.5)	344.8(-)	224.5(-)
1976	1,830.3(116.9)	1,152.9(78.7)	813.6(135.9)	418.2(86.3)
1977	2,804.1(53.2)	1,520.0(31.8)	477.6(-41.3)	562.2(34.4)
1978	3,893.9(38.9)	1,935.9(27.4)	535.0(12.0)	732.8(30.4)
1979	3,990.2(2.5)	2,043.3(65.3)	1,476.7(176.0)	1,122.9(53.2)
1980	5,128.1(28.5)	3,130.7(53.2)	1,769.6(19.8)	1,587.9(41.4)
1981	7,981.1(55.6)	3,108.5(-0.7)	2,352.4(39.9)	1,616.3(1.8)
1982	9,150.2(14.6)	3,068.6(-1.3)	2,422.3(3.0)	1,641.5(1.6)
1983	10,156.7(11.0)	3,006.2(-2.0)	2,735.5(12.9)	1,618.5(0.4)
1984	12,599.5(24.1)	2,952.4(-1.8)	3,627.2(32.6)	1,676.3(1.7)
1985	12,184.5(-3.3)	3,017.7(2.2)	3,664.7(1.0)	1,674.4(-0.1)
1986	12,447.2(2.2)	2,974.1(-1.4)	4,051.2(10.5)	1,651.8(-1.4)
1987	17,598.9(41.4)	2,588.9(-13.0)	6,328.4(56.2)	1,440.8(-12.8)
1988	20,308.3(15.4)	3,806.9(47.0)	8,884.6(40.4)	1,743.2(-21.0)
1989	29,703.3(46.3)	5,446.3(43.1)	9,226.6(3.8)	2,313.6(32.7)
1990	24,237.7(-18.4)	6,970.0(28.0)	5,687.6(-38.4)	2,968.2(28.3)
1991	35,600.6(46.9)	8,193.6(17.6)	2,756.5(-51.5)	3,566.4(20.2)

註: () 안은 前年度 稅收에 대한 增減率임.

資料: 中華民國 財政部 統計處, 『中華民國 81年 財政統計年報』, 1992.

〈表 III-15〉 臺灣의 稅收推移¹⁾

(單位: 百萬NT\$, %)

	總稅收		省 및 直轄市稅				縣(市)稅							各種 稅收에 대한 土地關聯稅 比率	
			土地稅 ²⁾			土地稅 ²⁾			其他土地·住宅關聯稅				A	B	
			小計	田賦	地價稅	土地增價稅	小計	田賦	地價稅	土地增價稅	房屋稅	戶稅			契稅
1951	1,144	705	234	87	18	-	205	-	-	-	43	78	2	19.9	12.9
1955	4,174	2,644	697	220	95	8 ³⁾	833	-	-	-	147	271	68	19.4	11.3
1960	6,915	4,692	1,259	273	96	92	964	-	-	-	219	280	66	14.8	9.8
1965	11,974	7,729	2,358	619	241	25	887	-	-	-	439	469	185	16.5	11.1
1970	30,657	19,998	4,840	1,006	1,268	790	3,819	-	-	-	1,485	7	561	16.7	14.8
1975	84,389	57,964	19,433	2,181	1,439	2,617	6,992	-	-	-	3,330	0.8	1,461	13.1	11.3
1980	237,187	155,426	63,537	908	10,388	15,704	18,187	-	-	-	7,733	0.019	4,201	16.4	14.6
1985	353,109	200,768	76,880	-	-	-	75,460	1,107	10,899	34,089	18,848	-	5,901	20.0	18.4
1986	356,975	195,791	82,832	-	-	-	78,353	973	10,820	35,275	20,436	-	6,381	20.7	18.9
1987	415,318	226,311	90,687	-	-	-	98,320	952	9,447	55,017	21,894	-	7,851	22.9	21.0
1988	511,636	286,232	100,899	-	-	-	124,505	879	12,498	76,796	24,206	-	9,244	24.2	22.4
1989	629,752	361,427	109,012	-	-	-	159,313	-	17,347	106,586	24,724	-	9,978	25.2	23.6
1990	794,812	505,926	145,367	-	-	-	143,518	-	22,630	82,916	27,429	-	8,892	17.8	16.7
1991	748,508	442,353	145,114	-	-	-	161,040	-	27,328	94,292	29,177	-	9,614	21.4	20.1

註: 1) A = (田賦 + 地價稅 + 土地增價稅 + 房屋稅 + 戶稅 + 契稅)/總稅收, B = (田賦 + 地價稅 + 土地增價稅 + 房屋稅)/總稅收이며, 戶稅는 戶口稅, 契稅는 契約稅에 該當함.

2) 土地稅는 1982년 以來 省 및 直轄市稅에서 (市)稅로 移轉되었음.

3) 1956년의 土地增價稅 稅收임.

4) 空地稅와 荒地稅는 징수실적이 미미하거나 부과된 예가 없어서 생략함.

5) 房屋稅(家屋稅)·戶稅 및 契稅는 건축물에 대해서 또는 부동산 거래시에 부과되는 稅目이며, 土地稅制에 대한 이해의 폭을 넓히기 위해서 수록함.

資料: 臺灣 財政部 統計處, 『中華民國 81年 財政統計年報』, 1992.

3. 美 國⁴⁵⁾

美國은 土地管轄權이 聯邦政府가 아닌 州政府에 주어져 있으므로 지역에 따라서 不動產 關聯課稅에 많은 차이가 있다. 聯邦稅인 所得稅에서 不動產 讓渡差益과 부동산으로부터의 기타소득에 과세하는 외에 地方公共團體稅인 財産稅가 있는데, 이는 地方政府의 주된 수입원을 이루고 있다. 부동산의 移轉에 대해서도 州政府 등에서 과세하며, 純讓渡利益(장기양도이익-단기양도손실)은 일반소득과 합산하여 과세하나 최고 28%의 세율까지만 적용되며, 양도이익을 초과하는 양도손실은 3,000달러까지 상계가 인정된다.

가. 保有課稅

美國의 財産稅는 정책적 성격을 거의 갖고 있지 않으며, 지역의 공공서비스 생산을 위한 필요경비를 지역주민이 分擔하는, 즉 受益者負擔金의 性格이 강하다.

課稅標準은 각 지방자치단체가 독자적으로 평가한 평가액에 지방자치단체의 조정률을 곱한 것이 된다. 課稅評價方法으로는 大量鑑定評價法(mass evaluation), 收益還元法, 原價法 등이 주로 이용된다. 재산의 평가는 年例評價(annual reassessment)를 원칙으로 하고 있으나 사실상 3~5년 간격으로 재평가되고 있다. 이에 따라서 名目稅率과

45) 美國, 英國, 프랑스의 土地關聯稅制는 野村總合研究所의 1988年版『地價と土地システム』, 韓國土地開發公社의 1991年版『外國의 土地制度(Ⅰ),(Ⅱ)』, 中華民國 行政院 經濟建設委員會 健全經社法規工作小組의 『中外土地法制之比較研究』, *European Tax Handbook(1992)*, *International Tax Summaries(1993)*에 주로 의존하였다.

實效稅率間의 격차가 확대되는 현상이 일어났는데, 이를 시정하기 위하여 販賣再評價(reassessment on property sales)를 이용한 課標再算定方法이 점차 활용되고 있다. 즉 과세대상물건이 판매되기 이전에는 評價年度의 평가가치를 기준으로 과세하고, 일단 거래가 이루어진 이후에는 去來價額에 따라 과표를 再算定하는 방법이다.

재산세의 과표나 세율에 관한 결정은 기본적으로 地方政府의 권한이지만, 많은 州에서 州政府가 課標, 稅率, 財産稅規模 등을 제한하고 있다. 課稅稅率은 地域別, 資産別로 상당한 격차가 있는데 平均實效稅率은 대체로 0.9~1.4%선을 유지하고 있으며, 뉴욕州的 명목재산세율은 평균 9.255%인데 실효세율은 1.44%에 이르고 있다. 1984년 미국 주요도시의 주거용 자산에 대한 세율을 살펴보면, 뉴욕市는 명목세율이 9.1%, 실효세율이 1.42%이며, 로스앤젤레스市는 명목세율이 1.07%, 실효세율이 0.66%이며, 워싱턴市는 명목세율이 1.22%, 실효세율은 1.14%인 것으로 나타났다.

나. 不動產 移轉課稅(뉴욕州의 例)

뉴욕州와 뉴욕市는 부동산의 이전에 대해서 각각 不動產移轉稅(Real Estate Transfer Tax)와 不動產去來稅(Real Property Transfer Tax)라는 유사한 세금을 부과한다. 州가 부과하는 세율은 2/500(0.4%)이고, 市가 부과하는 세율은 과세표준 500만달러까지는 1%, 이를 초과하면 2%이다.

다. 資本利得課稅

미국에서는 자산의 양도로 인해 발생한 讓渡所得(capital gain)은 일반소득에 종합합산하여 과세한다. 1986년 이전에는 1년 이상 보유한 자산의 장기양도소득에 대해서는 우대세율이 적용되었으나 1986

년 세법개정으로 長期優待制度가 철폐되었다.

1992년에 개인의 경우, 일반소득에 양도소득을 종합한 소득이 2만 1,450달러(부부가 공동과세신고를 하면 3만 5,800달러) 이하이면 15%, 2만 1,450달러를 초과하면 28%의 세율이 적용되었다. 법인의 경우에는 법인소득에 양도소득을 종합한 소득이 5만달러 이하이면 15%, 5만달러 초과 7만 5,000달러 이하일 때에는 25%, 7만 5,000달러 초과시에는 34%의 세율이 적용되며, 주정부 및 지방정부의 지방세도 종합소득의 10% 수준에서 과세되었다.

개인이 주된 주택으로 사용하던 주택을 양도하였을 경우에는 다음과 같은 두 가지 조세혜택이 있다. 첫째, 납세의무자가 구주택을 양도하고 법정기간 내에 새로운 주택을 代替取得하여 주된 주택으로 사용하는 경우에는 舊住宅의 양도차익을 고려하지 않는다. 단, 舊住宅의 양도비용을 포함한 조정된 양도가액(adjusted sale price)이 代替住宅의 취득가격보다 높은 경우에는 양도차익을 인정한다. 그러나, 內國稅法 제1034조의 규정에 의하여 주택의 양도차익이 영원히 고려되지 않고 과세대상에서 제외되는 것이 아니라, 대체취득한 주택의 취득가액을 구주택의 양도로부터 고려되지 않는 이익만큼 감소시킴으로써 과세를 미래로 연기하는 제도이다. 둘째, 內國稅法 제121조에 의하면 주된 주택의 양도일 전에 55세 이상의 연령에 도달한 납세의무자는 양도로 인하여 발생한 이익 중 12만 5,000달러까지의 이익을 과세소득에서 제외하는 것을 제1034조와 비교하여 선택할 수 있다. 이 규정은 노인계층에 대한 노후생계비보장 등 사회복지 차원의 배려로 1964년에 입법화되었다.

4. 英 國

가. 保有課稅

英國의 地方稅는 Rates라고 불리는 하나의 稅目으로 이루어져 있었으나, 1990년에 住居分 Rates가 住民稅(Community Charges; 人頭稅의 일종)로 대체되고, 商業用 建物에 대한 Rates는 중앙정부의 직접통제하에 들어갔으며, 1993년 4월부터는 Council Tax가 시행되고 있다.

Rates의 과세대상은 과세대상 자산인 建物 및 建築物로부터 발생하는 서비스이며 납세의무자는 과세대상 자산의 使用者(賃借人이나 居住者)이고 과세표준은 과세대상 자산의 年間賃賃價値(annual rental value)이다. 이러한 Rates制度下에서는 세율이나 과표의 산정을 당해 지방자치단체에서 독점적으로 결정했다. 그러나 새로운 제도하에서의 세율은 중앙정부가 전국적인 차원에서 결정한다.

나. 資本利得課稅

1965년 이후 資本利得에 대해서 30%의 단일세율로 과세하여 왔으나 1988년의 세제개편에 의해 발생한 資本利得을 개인소득에 합산하여 최고 한계세율로 과세하고 있다. 資本利得이 5,500파운드 미만 일 때에는 비과세되며 課稅所得이 2만 3,700파운드 이하는 25%, 2만 3,700파운드 초과시에는 40%의 세율이 적용된다. 법인은 사업소득에 합산하여 35%(25만파운드 이하는 25%의 세율이 적용되며 25만~125만파운드는 감면율이 적용됨)의 세율로 과세하고 있다. 1982년 이전에 취득한 부동산에 대해서는 1982년 3월을 擬制取得日로 두고 있으며 취득가액은 1982년을 기준으로 소비자 물가상승률을 반영하고

있고, 자본손실은 次期移越하여 자본이득과 相計가 가능하나 일반소득과는 相計할 수 없다. 거주주택의 양도에 대해서는 비과세되며, 업무용자산의 代替取得 및 清算 등에 대해서는 감면된다. 법인이 영업용 자산을 양도하는 경우에는 양도 전 1년 이내 또는 양도 후 3년 이내에 代替資産을 취득하면 과세가 移延되고 대체자산의 취득비용이 양도차익만큼 낮아져 事後에 과세된다.

5. 프 랑 스

가. 保有課稅

프랑스의 보유과세는 과표가 실제금액보다 훨씬 낮으며, 非課稅·減免措置가 많고, 부동산 가격은 상승되고 있으나 제때에 개정되지 않기 때문에 實效稅率은 낮다. 그리고 英國처럼 부동산으로부터의 收益을 기준으로 과세하는데, 건축물의 有無에 따라 建築不動產稅와 非建築不動產稅로 구분된다. 프랑스는 독일⁴⁶⁾처럼 富裕稅(Net Wealth Tax)도 과세하고 있다.

1) 建築不動產稅

建築不動產稅의 과세대상은 建築物과 그 附屬土地이며 과세표준은 용도에 따라 주택과 상업용·업무용 건물은 부동산 평가액의 50%, 공업용 건물은 투자비용 총액의 8%가 된다. 그리고 세율은 지방자치단체별로 서로 다른 累進稅率이 적용된다.

46) 독일도 개인의 순자산(농지 및 임야, 부동산, 사업용 자산, 동산 및 권리)을 합산하여 독신은 7만마르크, 부부는 14만마르크와 자녀당 7만마르크를 공제하여 0.5%의 세율로 과세하고 있다.

2) 非建築不動產稅

非建築不動產稅의 과세표준은 토지의 收益에 따라 정해진 賃賃價額에서 20%를 공제한 가액으로 하고, 서울은 지역에 따라 다르다.

3) 富裕稅

개인이 보유하고 있는 純資產(사업용자산 및 주식은 제외)을 매년 1월 1일에 평가하여 439만프랑부터 0.5~1.5%(4,252만프랑)로 누진 과세하되 종합소득세와 부유세의 합계액이 전년도 종합소득의 85%를 초과하지 못하도록 상한선이 설정되어 있다.

나. 不動產 移轉課稅 : 登錄稅

登錄稅는 부동산을 登記하거나 公示할 때 부과되는 세금이며 부가 가치세의 적용을 받지 않는 부동산거래가 적용대상이다. 서울은 국세율과 지방자치단체 부가세율을 합한 것으로서 1985년 파리의 등록세율은 16.895%였다.

다. 資本利得課稅

1960년대 초부터 부동산 투기억제를 위하여 부동산의 거래에 수반하여 생기는 讓渡差益이 정상적일 때에는 所得稅, 非正常的일 경우에는 不動產增加稅가 적용되었는데 최근에는 자본이득을 일반소득에 합산하여 종합과세하고 있으며 장기 보유한 부동산의 자본이득에 대해서 개인은 물가상승공제, 장기보유특별공제를 하고 있고, 법인은 저율과세하고 있다.

1) 個人的 資本利得稅

개인의 경우 부동산의 양도로 인해 발생한 양도차익은 6천프랑 공

제 후 납세자의 과세소득에 포함하여 종합과세하며 2년 미만 보유한 부동산은 취득가액의 10%, 개량 및 수선을 위한 자본적 지출 및 그에 수반된 이자비용을 포함한 조정된 取得價額(adjusted cost of acquisition)을 기준으로 양도차익을 계산하고 2년 이상 보유한 부동산은 추가로 물가상승을 공제하며 3년 이후 매년 양도차익의 3.33%씩 공제한다. 따라서 부동산을 32년 동안 보유한 경우에는 양도소득세가 면제되며 그 외에 납세자의 주거용 주택의 양도와 40만프랑 이하 부동산을 보유한 개인의 부동산 양도에 대해서는 자본이득세가 면제된다.

2) 法人의 資本利得稅

法人의 資本利得은 일반적으로 법인의 事業所得에 합산하여 34%로 과세되나, 2년 이상 보유한 부동산의 자본이득은 별도로 자본이득의 종류에 따라 15%(공장소유권), 25%(개발토지 및 유가증권투자), 19%(기타 부동산)로 저율 분리과세하였으나 1991년 개편되어 18%로 과세하고 있다. 한 해에 실현된 자본손실은 10년 동안 次期 移越할 수 있다.

IV. 不動產稅制의 稅負擔 比較

1. 우리나라 不動產關聯 稅負擔 分析

종합토지세 및 도시계획세의 土地保有에 따른 稅負擔(7,131억원)은 1991년 종합토지세 과세대상 토지(전국토의 66%)의 개별공시지가로 평가한 지가총액 867조원의 0.08%(교육세를 포함하면 8,093억원으로서 0.1%)에 불과하며, 不動產과 관련된 總稅負擔(약 6조 3천억원)은 1991년 지가총액 추정액(867조원)의 0.73%(1990년 : 0.74%)이고 지가상승으로 발생된 資本利得(accrued capital gains) 추정액(83조 8천억원)의 7.5%(1990년 : 3.2%)에 불과하다¹⁾.

1991년 土地保有에 따른 종합토지세와 도시계획세의 세부담은 7,131억원으로서 지방세 징수액 8조 351억원의 8.9%에 불과하며 건축물에 부과하는 재산세, 도시계획세, 공동시설세 등의 세부담(5,072억원)을 포함한 不動產保有에 대한 세부담은 1조 3,627억원으로 地方稅收의 17.0%에 불과해 지방재정의 주요 세원으로서는 미약한 실정이다.

1991년 부동산이전(취득, 상속, 증여, 건축)과 관련된 취득세의 세부담은 9,362억원(토지 : 4,382억원, 건축물 : 4,980억원)이며 등록세의 세부담은 9,729억원으로서 地方稅收의 23.8%를 차지하고 있고, 1991년 취득세는 1조 5,836억원, 등록세는 1조 8,942억원으로서 地方

1) 세부담을 비교하기 위해서는 비과세 및 감면되는 토지는 제외하고, 전국토의 66%에 달하는 과세대상토지만을 고려해야 한다.

〈表 IV-1〉 土地關聯稅額의 比較

(單位: 10億원, %)

	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991
(1)課稅對象土地總額	317,990	340,249	365,088	418,646	533,648	704,255	866,872
(2)未實現 資本利得	22,259	24,839	53,558	115,002	170,607	162,617	95,257
(3)土地分 財產稅	134.9	150.2	156.8	149.5	179.9	-	-
(4)土地過多保有稅	-	-	-	16.6	28.1	-	-
(5)綜合土地稅	134.9	150.2	156.8	166.1	208.0	447.7	531.4
(6)都市計劃稅(土地)	63.1	65.9	71.0	75.5	91.1	145.7	181.7
(7)土地公概念稅	-	-	-	-	-	485.7	142.4
(8)小 計	198.0	216.1	227.8	241.6	299.1	1,079.1	855.5
(8)/(1)	0.06	0.06	0.06	0.06	0.06	0.15	0.10
(9)建物分 財產稅	106.9	122.0	136.0	153.7	197.2	226.2	269.8
(10)都市計劃稅(建物)	53.6	60.5	66.6	75.2	93.7	107.6	131.4
(11)共同施設稅	39.6	47.4	51.8	59.4	74.4	86.6	106.0
(12)小 計	200.1	229.9	254.4	288.3	365.3	420.4	507.2
(12)/(1)	0.06	0.07	0.07	0.07	0.07	0.06	0.06
(12)/(2)	0.06	0.07	0.07	0.07	0.07	0.06	0.06
(13)取得稅(土地)	127.2	129.9	167.9	243.2	281.5	438.2	611.2
(14)取得稅(建物)	176.0	187.8	213.9	310.1	351.5	498.0	649.2
(15)登錄稅(不動産)	268.7	309.3	416.5	598.3	785.2	972.9	1,319.5
(16)小 計	571.9	627.0	798.3	1,151.6	1,418.2	1,909.1	2,579.9
(16)/(1)	0.18	0.18	0.22	0.28	0.27	0.27	0.30
(16)/(2)	2.6	2.5	1.5	1.0	0.83	1.17	2.71
(17)讓渡所得稅(土地)	237.1	150.5	167.5	336.2	556.2	1,038.3	1,198.5
(18)讓渡所得稅(建物)	87.4	52.0	53.7	87.5	154.4	271.0	297.9
(19)法人稅(不動産)	77.2	74.1	79.9	89.8	148.6	303.7	521.6
(20)特別附加稅(·)	36.0	45.5	45.4	38.0	65.7	126.4	252.6
(21)資產再評價稅(·)	6.6	5.4	21.5	40.2	143.2	33.9	103.1
(22)小 計	444.3	327.5	368.0	591.7	1,068.1	1,773.3	2,373.7
(22)/(2)	2.0	1.3	1.1	0.5	0.6	1.1	2.5
(23)被備者報酬	32,302	36,210	43,163	52,835	62,698	79,143	97,643
(24)甲種勤勞所得稅	989.9	1,176.5	1,006.6	1,419.4	1,547.9	1,742.6	1,864.3
(24)/(23)	3.1	3.2	2.3	2.7	2.4	2.2	1.9

註: 1. 1990~92년도 과세대상토지의 지가총액은 과세시가표준액에 과표현실 화율(1990년: 15.3%, 1991년: 15.6%, 1992년: 17.8%)을 적용하여 구 하였음.

2. 미실현 자본이득은 매년 지가상승으로 인해 과세대상토지에서 발생한 자본이득을 의미함.
3. 지방세는 가산금을 제외한 부과액 기준이며, 양도소득세와 특별부가 세는 총결정세액, 법인세는 산출세액, 근로소득세는 부과세액 기준임.
4. 부동산 양도에 따른 법인세는 특별부가세의 과세표준에 34%의 한계 세율을 적용하여 구함.
5. 토지공개념세는 1990년에는 4,630억원의 토지초과이득세와 227억원의 개발부담금을 포함하며, 1991년에는 341억원의 토지초과이득세, 1,083억원의 개발부담금을 포함한 것임.

稅收의 43.3%를 차지하여 地方財政의 주요 稅源을 이루고 있다. 부동산보유 및 부동산이전에 대한 세부담을 합하면 不動產保有와 관련된 세부담은 1991년에 3조 9,426억원으로서 1991년 지가총액의 0.45%에 해당한다.

이와 같이 부동산보유에 따른 세부담은 미약한 반면 부동산거래에 따른 취득세(2%)와 수수료 성격의 등록세(3%) 부담이 커서 부동산의 정상적인 거래를 저해하고 있으며, 부동산 거래상황에 따라 地方稅收가 크게 변하므로 안정적인 지방세수의 확보에도 문제가 있다. 개인은 課稅時價標準額의 5%를 부담하나, 법인은 실거래가액의 5%를 부담하므로 취득세 및 등록세의 稅負擔은 상당히 큰 편이다.

不動產去來에 따른 세부담은 개인은 양도소득세, 법인은 법인세와 특별부가세로서 1991년에 약 2조 3,737억원 수준이다. 부동산거래에 따른 세부담은 지가가 급등했던 1988~89년 동안에는 발생한 자본이득의 0.5% 수준에 불과하였으나 1990년 이후 지가급등세가 둔화되고 양도소득세의 양도차익 계산시 개별공시지가를 적용함에 따라 크게 늘어나 1991년에는 2.5%에 이르고 있다.

2. 不動產關聯 稅負擔의 國際比較

우리나라의 1991년 不動產關聯 稅收는 6조 6,369억원으로서 總稅收 38조 3,550억원의 17.3%를 차지한다. 부동산보유과세(종합토지세, 건물분 재산세, 도시계획세, 등록세)에 부과되는 교육세와 양도소득세에 부과되는 주민세를 합하면 不動產關聯 稅收는 總稅收의 18.7%로서 매우 높은 편이다²⁾. 土地保有에 대한 세부담은 7,131억원으로서

2) 교육세와 주민세를 포함하면 1991년 不動產關聯 稅收가 약 7조 1,565억원으로서 總稅收의 18.7%를 차지하며 토지초과이득세는 1991년에 과세되었다.

(總稅收의 1.9%를 차지하며 토지초과이득세를 포함하면 3.1%에 달한다. 건물분 재산세 및 도시계획세를 포함한 不動産保有에 대한 세 부담은 1조 6,833억원으로서 총세수의 4.4%(지방세수의 20.9%)를 차지하며 不動産移轉과 관련된 세 부담은 2조 5,799억원으로서 총세수의 6.7%(지방세수의 32.1%)이고 不動産 資本利得課稅는 2조 3,737억원으로서 총세수의 6.2%(국세의 9.3%)를 차지한다.

〈表 IV-2〉 不動産關聯 稅負擔의 比重

(單位 : 10億원, %)

	1988	1989	1990	1991
總 稅 額	22,584.2	26,194.9	33,214.8	38,355.0
地 方 稅	3,100.0 (13.7)	4,960.8 (18.9)	6,367.4 (19.2)	8,035.2 (20.9)
國 稅	19,484.2 (86.3)	21,234.1 (81.1)	26,847.4 (80.8)	30,319.8 (79.1)
土地 保有課稅	241.6 (1.07)	299.1 (1.14)	593.4 (1.78)	713.1 (1.86)
建築物 保有課稅	288.3 (1.28)	365.3 (1.39)	420.4 (1.27)	507.2 (1.32)
土地超過利得稅	-	-	-	463.0 (1.20)
不動産保有 稅負擔	529.9 (2.35)	664.4 (2.53)	1,013.8 (3.05)	1,683.3 (4.38)
取得·登錄稅(不動産)	1,151.6 (5.10)	1,418.2 (5.41)	1,909.1 (5.75)	2,579.9 (6.73)
不動産資本利得課稅	591.7 (2.62)	1,068.1 (4.08)	1,773.3 (5.34)	2,373.7 (6.19)
不動産關聯 稅負擔	2,273.2(10.07)	3,150.7(12.02)	4,696.2(14.14)	6,636.9(17.30)

註 : 1. () 안은 총세액 대비 비율임.

2. 토지 보유과세는 종합토지세와 도시계획세가 포함되며, 건축물 보유과세는 건물분 재산세, 도시계획세, 소방공동시설세가 포함됨.

일본의 경우, 고정자산세는 1991년에 6조 4,330억엔(土地分 : 2조 5,440억엔, 家屋分 : 2조 4,750억엔)으로 총세수 95조 1천억엔(국세 : 62조 4천억엔, 지방세 : 32조 7천억엔)의 6.8%(지방세수의 19.7%)를 차지하고 있다. 1989년 토지분 고정자산세는 2조 3,210억엔으로서 1988년 일본의 토지자산총액 1,842조엔의 0.13% 수준이며 도시계획세 및 특별토지보유세를 포함하면 3조 3,000억엔으로 토지자산총액의 0.18%에 이른다. 그러나 1992년에 지가세가 도입됨으로써 4,200

역엔의 세부담이 늘어나 不動產保有에 대한 세부담은 1991년에는 총 세수의 6.5%였으나 1992년에는 7.0%로 늘어났다.

〈表 IV-3〉 日本의 不動產關聯 稅負擔

(單位: 10億엔, %)

	1989	1990	1991(계획)	1992(계획)
總 稅 額	88,931	96,230	95,076	99,397
地 方 稅	31,795(35.8)	33,450(34.8)	32,678(34.4)	34,024(34.2)
國 稅	57,136(64.2)	62,780(65.2)	62,398(65.6)	65,373(65.8)
固定資産稅(特例)	12	15	23	19
固定資産稅	5,643(6.3)	5,975(6.2)	6,433(6.8)	6,860(6.9)
土 地	2,321(2.6)	2,371(2.5)	2,544(2.7)	2,759(2.8)
家 屋	2,171(2.4)	2,350(2.4)	2,475(2.6)	2,676(2.7)
特別土地保有稅	96(0.1)	118(0.1)	76(0.1)	83(0.1)
都市計劃稅	904(1.0)	942(1.0)	1,001(1.1)	1,018(1.0)
地 價 稅	-	-	-	420(0.4)
不動產保有稅負擔	5,504(6.2)	5,796(6.0)	6,119(6.5)	6,975(7.0)
不動產 取得稅	631(0.7)	596(0.6)	608(0.6)	572(0.6)

註: 1. () 안은 총세액 대비 비율임.

2. 특별토지보유세는 일정면적 이상의 토지를 취득 또는 보유시에 취득가액의 1.4%(보유분) 및 3%(취득분)가 부과되며, 이미 납부한 고정자산세(1.4%)와 부동산취득세(4%)는 공제됨.

資料: 財務部, 「主要國의 租稅關聯統計」, 1992.

대만은 不動產保有에 대한 세부담이 총세수의 7.5%에 달한다. 토지보유과세인 地價稅는 1991년에 273억NT\$로서 總稅收의 3.6%를 차지하고 있으며, 건축물보유과세인 家屋稅는 292억NT\$로서 總稅收의 3.9%를 차지하고 있다. 不動產移轉課稅인 契稅는 총세수의 1.3%(지방세의 3.1%)를 차지하고 있으며, 土地增值稅는 1991년에 943억NT\$로 지방세수의 30.8%, 총세수의 12.6%를 차지하고 있어서 不動產關聯 稅負擔은 總稅收의 21.4%에 달하고 있다.

부동산보유에 대한 세부담의 국별 비교는 국가에 따라 조세부담률

〈表 IV-4〉 臺灣의 不動產關聯 稅負擔

(單位: 10億NT\$, %)

	1988	1989	1990	1991
總 稅 額	511.6	629.8	794.8	748.5
地 方 稅	225.4(44.1)	268.3(42.6)	288.9(36.3)	306.1(40.9)
國 稅	286.2(55.9)	361.4(57.4)	505.9(63.7)	442.4(59.1)
地 價 稅	12.5(2.4)	17.3(2.7)	22.6(2.8)	27.3(3.6)
家 屋 稅	24.2(4.7)	24.7(3.9)	27.4(3.4)	29.2(3.9)
不動產保有 稅負擔	36.7(7.2)	42.0(7.7)	50.0(6.3)	56.5(7.5)
契 稅	9.2(1.8)	10.0(1.6)	8.9(1.1)	9.6(1.3)
土地增值稅	76.8(15.0)	106.6(16.9)	82.9(10.4)	94.3(12.6)
不動產關聯稅負擔	122.7(24.0)	158.6(25.2)	141.8(17.8)	160.4(21.4)

註: () 안은 총세액 대비 비율임.

〈表 IV-5〉 不動產關聯 稅負擔의 國際比較(1990)

(單位: %)

	韓國 (1991)	臺灣 (1991)	日 本	美 國	英 國	獨 逸	프랑스
不動產保有稅負擔 ¹⁾	3.2(0.6)	7.5(2.3)	5.2(1.3)	9.7(2.9)	6.8(2.5)	1.0(0.4)	2.3(1.0)
不動產移轉稅負擔 ²⁾	6.7(1.2)	1.3(0.4)	0.4(0.1)	-	-	0.5(0.2)	0.0
相續 및 贈與稅	1.4(0.3)	0.9(0.3)	1.4(0.7)	1.0(0.3)	0.7(0.2)	0.3(0.1)	1.0(0.4)
其 他 ³⁾	1.2(0.2)	-	0.4	-	0.0	1.3(0.5)	0.6(0.3)
財産課稅	12.5(2.3)	9.7(3.0)	7.4(2.3)	10.7(3.2)	7.4(2.7)	3.1(1.2)	3.8(1.7)
租稅負擔率 ⁴⁾	18.5	15.5	22.2/31.3	21.1/29.7	30.3/36.7	23.8/37.7	24.4/43.7

註: 1) 부동산보유에 대한 세부담은 부동산에 대해 반복적으로 부과되는 조세(recurrent taxes on immovable property)로서 토지 및 건물에 대한 재산세를 의미하며 총세액 대비 비율이고, () 안은 경상GDP 대비 비율임.

2) 부동산이전에 대한 세부담은 부동산 거래시 부과되는 취득세(등록세) 등을 의미함.

3) 기타에 한국은 토지초과이득세, 일본은 지가세(1992년 계획치), 독일 및 프랑스는 부유세, 영국은 개발세가 포함됨.

4) 조세부담률은 사회보장금을 제외한 총세수의 경상GDP에 대한 비율/사회보장금을 포함한 총세수의 경상GDP에 대한 비율임.

資料: OECD, Revenue Statistics of OECD Member Countries, 1991.

財務部, 『主要國의 租稅關聯統計』, 1992.

이 다르고 토지현황 및 토지제도가 서로 다르기 때문에 그 해석에 있어서 신중을 기해야 한다. 그러나, 이러한 국별 비교에 의하면 우리나라의 不動產保有에 대한 稅負擔은 주요국에 비하여 매우 낮은 편이고 不動產移轉과 관련된 稅負擔은 매우 높은 편으로서 비정상적인 세부담 구조를 보여주고 있다. 독일과 프랑스도 부동산보유에 대한 세부담이 비교적 낮지만 부유세를 포함하면 우리나라보다 높다. 우리나라를 제외한 다른 주요국에서는 부동산이전에 관한 세부담은 매우 낮으며, 미국과 영국은 취득세 및 등록세의 부동산이전과세가 전혀 없다. 따라서 우리나라 不動產關聯稅制의 개선방향으로는 종합토지세 및 건물분 재산세의 不動產保有課稅는 강화하는 반면 취득세 및 등록세의 不動產移轉課稅는 완화해야 한다는 결론에 도달하게 된다.

3. 土地保有에 대한 適正 稅負擔率 分析

토지보유에 대한 적정 세부담 분석에는 여러 가지 분석방법이 있을 수 있으나, 그 어느 방법도 적정 세부담에 대한 정확한 해답을 줄 수는 없다. 여기서는 실물자산으로서의 토지와 금융자산의 稅後收益率이 균형을 유지하는 수준에서 토지보유에 대한 適正 稅負擔率을 구하고자 한다.

토지에 대한 稅後收益率을 금융자산에 대한 세후수익률과 균형이 유지되도록 토지보유에 대한 세부담을 결정하게 되면 최소한 자산으로서의 토지에 대한 比較優位는 줄어들 것으로 판단된다. 토지로부터의 수익률은 보유단계에서의 賃貸所得과 양도단계에서 발생하는 資本利得으로 구성된다. 토지로부터의 임대소득은 토지가치에 비하여 매우 낮은 수준이며 임대소득은 부동산소득으로서 종합소득과세

되고 있기 때문에 토지로부터 발생하는 수익은 지가상승으로 인한 자본이득만을 고려한다. 그러나 향후 전국 평균 지가상승률에 대한 예측이 어렵고 토지에 따라 지가상승률의 편차가 매우 크기 때문에 토지에 대한 자본이득을 정확하게 파악하기란 매우 어렵다. 과거 전국 평균 지가상승률의 추세는 경상GNP성장률의 추세와 유사한 형태를 보였기 때문에 향후 地價上昇率도 향후 경상GNP성장률 수준에 이를 것으로 예측할 수밖에 없다. 토지에 대한 과세는 취득단계에서 취득세(2%) 및 등록세(3%), 보유단계에서 종합토지세, 양도단계에서 양도소득세(43~64%)가 과세된다. 금융자산에 대한 수익률은 정기에금 이자율과 국공채 수익률을 고려하며, 금융소득에 대해서는 이자소득세(21.5%)가 과세된다. 따라서 토지와 금융자산의 세후수익률이 같기 위해서는 아래의 조건을 만족해야 한다.

$$(1+g)^n - t_c[(1+g)^n - (1+t_p)] - (1+r)^n t_p - \sum_{s=0}^{n-1} (1+r)^{n-s} (1+g)^s t_l$$

$$= (1+r)^n - t_y[(1+r)^n - 1]$$

$$t_l = \frac{(1-t_c) \cdot (1+g)^n + t_c(1+t_p) - (1+r)^n \cdot (1-t_y+t_p) - t_y}{\sum_{s=0}^{n-1} (1+r)^{n-s} \cdot (1+g)^s}$$

t_p : 취득세 및 등록세를 포함한 세율로 공시지가의 5%로 가정³⁾.

n : 토지보유 연수로서 5년 또는 10년으로 가정함.

t_l : 토지보유과세의 적정세율.

t_c : 양도소득세율은 43~64.5%이나, 양도차익이 6,400만원~1억 원에 해당하는 한계세율인 53.75% 또는 최고세율인 64.5%를 적용함.

3) 취득세 및 등록세는 실지거래가액이 원칙이고 예외적으로 과세시가표준액을 기준으로 2% 및 3%를 부과하나, 법인은 실지거래가액을 기준으로 취득세 및 등록세를 납부하고 있다.

g : 연평균 지가상승률로서 1981~85년은 10.3%, 1986~90년은 20.4%, 1981~90년은 15.4%이며, 향후 지가상승률은 경상 GNP성장률 예측치인 12%로 가정하였음⁴⁾.

t_y : 이자소득 원천과세율인 21.5% 또는 종합소득세율의 최고세율인 53.75%를 적용함⁵⁾.

r : 정기예금이자율 10% 또는 국공채 평균수익률 12%를 적용함.

土地保有課稅의 세율은 地價上昇率, 保有年數, 讓渡所得稅率, 利子所得稅率 및 移轉課稅稅率에 의해서 영향을 받는다. 지가상승률이 높을수록, 양도소득세율이 낮을수록, 이자소득세율이 높을수록, 이진과세세율이 낮을수록 土地保有課稅의 세율은 높아야 한다. 지가상승률과 이자율간의 격차가 클 경우에는 保有年數가 토지보유과세의 세율에 미치는 영향도 매우 커진다. 토지에 따라서 地價上昇率 및 保有年數의 차이가 크기 때문에 평균 地價上昇率 및 평균 保有年數를 고려하여 土地 保有課稅의 適正稅率을 결정한다고 하더라도 모든 토지에 일률적으로 적용하기는 어렵다. 地價上昇率이 평균을 크게 하회하는 토지는 금융자산보다 불리한 반면, 地價上昇率이 평균을 크게 상회하는 토지는 금융자산보다 유리하다. 또한 지가상승률이 금융자산 수익률과 비슷한 수준인 토지에 투자하는 것은 금융자산에 투자하는 것보다 불리한 것으로 나타나고 있다.

〈表 IV-6〉에 의하면, 지난 1980년대의 평균 지가상승률이었던 15%의 경우에도 保有年數가 5년이면 토지보유에 대한 과세를 하지

4) 1981~85년 동안의 연평균 경상GNP성장률은 16.3%, 1986~90년 동안의 연평균 경상GNP성장률은 17.0%로, 1981~90년 동안의 연평균 GNP성장률은 16.6%로 나타나고 있다.

5) 현재 이자소득에 대해서는 21.5%의 분리과세를 하고 있으나, 향후 금융자산소득이 종합합산과세될 경우에는 토지를 비교적 많이 보유하고 있는 계층의 종합소득도 높을 것이므로 종합소득세의 최고세율인 53.75%를 적용하는 것이 합리적이라고 판단된다.

〈表 IV-6〉 土地保有에 대한 適正 稅負擔率($r=10\%$)

(單位: %)

利子所得稅率	21.5				53.75			
	5		1		5		1	
取得·登錄稅率	5		1		5		1	
保有年數	5	10	5	10	5	10	5	10
地價上昇率								
9	-3.6	-2.9	-3.0	-2.6	-1.1	-0.8	-0.6	-0.5
10	-3.1	-2.4	-2.6	-2.1	-0.7	-0.4	-0.1	-0.1
11	-2.6	-1.9	-2.1	-1.6	-0.2	0.0	0.3	0.3
12	-2.2	-1.3	-1.6	-1.1	<u>0.2</u>	<u>0.5</u>	<u>0.7</u>	<u>0.8</u>
13	-1.7	-0.8	-1.2	-0.6	<u>0.6</u>	<u>0.9</u>	<u>1.1</u>	<u>1.2</u>
14	-1.2	-0.3	-0.7	-0.1	1.1	1.3	1.6	1.6
15	-0.7	0.2	-0.3	0.4	1.5	1.8	2.0	2.0
16	<u>-0.3</u>	<u>0.7</u>	<u>0.2</u>	<u>0.9</u>	1.9	2.2	2.4	2.5
17	0.2	1.2	0.7	1.4	2.4	2.6	2.8	2.9
18	0.7	1.7	1.1	1.9	2.8	3.1	3.2	3.3
20	1.6	2.6	2.1	2.9	3.6	3.9	4.1	4.2

註: $r=10\%$ 는 정기예금 이자율이며 이자소득은 21.5%로 원천분리 과세되나, 1996년 이후에는 종합합산 과세될 것이므로 종합소득세의 최고세율인 53.75%를 적용함.

않았다고 하더라도 토지를 보유하고 있는 것이 손해를 보게 되나, 保有年數가 10년이면 土地保有課稅의 適正稅率은 0.2%가 되어야 한다. 그러나 실제로 토지보유과세에 대한 실효세율은 0.1%에도 훨씬 못 미쳤기 때문에 지난 1980년대에는 토지를 취득하여 10년 동안 보유하는 것이 정기예금에 투자하는 것보다 유리하였으며, 연평균 지가 상승률이 17%를 상회하는 지역의 토지를 취득하여 5년 동안 보유하는 것도 정기예금에 투자하는 것보다 유리한 것으로 나타났다.

취득세 및 등록세의 실효세율이 1%로 낮아지는 경우에는 土地保有에 대한 適正稅率이 높아지게 된다. 지난 1980년대의 평균 지가상승률인 15.4%를 상회하는 토지를 보유하는 것이 정기예금에 투자하

는 것보다 유리한 것으로 나타나고 있으며, 평균 지가상승률을 하회하는 토지는 토지보유과세의 세율이 아무리 낮아도 정기예금에 투자하는 것보다 불리한 것으로 나타났다. 따라서 양도소득세의 稅政이 정상화되어 지가상승으로부터 발생하는 양도차익을 세법에 따라 환수하게 되면 토지를 보유하고자 하는 동기는 크게 줄어들 것으로 예상된다. 1980년대의 평균 지가상승률이 15~16%이기 때문에 土地保有에 대한 適正 稅負擔率(10년 보유를 가정)은 취득세 및 등록세의 세율이 1%이면 0.4~0.9%, 5%이면 0.2~0.7%로 추정된다. 토지보유기간을 5년으로 가정하면 개인의 경우 취득세 및 등록세의 실제 세부담이 1% 수준이므로 土地保有에 대한 適正 稅負擔率은 0.2% 수준에 이르게 된다.

1996년부터 이자소득에 대한 과세가 현재의 분리과세에서 종합과세가 되어 이자소득에 대한 한계세율과 양도소득에 대한 한계세율이 같아지고, 취득세 및 등록세율이 하향조정되어 1% 수준에 이르게 되면, 향후 예측되는 연평균 지가상승률이 12~13% 수준에 이를 때 土地保有에 대한 適正 稅負擔率은 0.7~1.2% 수준에 도달해야 한다.

이처럼 토지보유에 대한 적정 세부담률은 연평균 지가상승률, 토지보유연수, 금융자산소득에 대한 과세율 등에 따라 영향을 받게 되며 금융자산의 수익률에 따라서도 영향을 받는다. <表 IV-7>에서는, 정기예금에 대한 수익률보다 국공채 등의 수익률이 보다 높기 때문에 국공채 수익률과 토지보유에 대한 수익률을 비교하고자 한다.

1980년대 연평균 國公債 收益率이 15% 수준이므로 연평균 지가상승률과 비슷한 수준이다. 따라서 지가상승률이 20%를 하회하는 토지에 투자하는 것은 국공채에 투자하는 것보다 불리한 것으로 나타나고 있다. 향후 국공채 수익률이 12% 수준에서 유지된다고 가정하면 연평균 지가상승률이 13~14% 수준에 이를 경우 토지보유에 대한 적정 세부담률은 0.3~0.8% 수준에 도달해야 한다. 그러나 지가상승률이 국공채 豫想收益率인 12% 수준을 하회하는 토지에 투자하

〈表 IV-7〉 土地保有에 대한 適正 稅負擔率($r=12\%$, 15%)

(單位: %)

利子所得稅率	21.5 ($r=15\%$)				53.75 ($r=12\%$)			
取得·登錄稅率	5		1		5		1	
保有年數	5	10	5	10	5	10	5	10
地價上昇率								
9	-6.8	-6.0	-6.2	-5.6	-2.0	-1.7	-1.4	-1.3
10	-6.3	-5.5	-5.7	-5.1	-1.5	-1.3	-1.0	-0.9
11	-5.9	-4.9	-5.2	-4.5	-1.1	-0.8	-0.6	-0.5
12	-5.4	-4.4	-4.8	-4.0	-0.7	-0.4	-0.1	-0.1
13	-4.9	-3.9	-4.3	-3.5	-0.3	0.0	0.3	0.3
14	-4.4	-3.4	-3.9	-3.0	0.2	0.4	0.7	0.8
15	-4.0	-2.9	-3.4	-2.5	0.6	0.9	1.1	1.2
16	-3.5	-2.3	-2.9	-2.0	1.0	1.3	1.5	1.6
18	-2.6	-1.3	-2.0	-1.0	1.9	2.2	2.4	2.4
20	-1.6	-0.3	-1.1	-0.1	2.7	3.0	3.2	3.2
21	-1.2	0.2	-0.6	0.4	3.1	3.4	3.6	3.7
22	-0.7	0.7	-0.2	0.9	3.5	3.9	4.0	4.1
23	-0.2	1.1	0.3	1.4	4.0	4.3	4.4	4.5
24	0.2	1.6	0.7	1.9	4.4	4.7	4.8	4.9

註: $r=15\%$ 는 1980년대 국공채 평균수익률로서 이자소득세율도 21.5%를 적용하며, $r=12\%$ 는 향후 국공채 예상수익률로서 종합소득세의 최고세율인 53.75%를 적용함.

는 것은 국공채에 투자하는 것보다 불리하게 된다.

이와 같이 土地保有에 대한 適正 稅負擔率을 결정하기란 쉽지도 않을 뿐 아니라, 향후 지가상승률을 높게 예측하여 세부담률을 너무 높게 결정하면 지가가 10% 이내에서 안정적으로 상승하는 토지의 경우에는 稅後收益率이 어떤 금융자산의 세후수익률보다도 낮아지게 된다. 따라서 토지보유에 대한 適正 稅負擔率은 매우 신중하게 결정해야 하며, 토지보유과세의 세율을 매우 높여도 용도 및 형질변경 등

에 의해 地價가 2~3배 이상 급등하는 특정토지에 대한 투기적 수요를 억제할 수 없을 뿐 아니라 지가차익도 완전히 환수하기란 불가능하다. 단지 향후 예상되는 연평균 地價上昇率과 토지 및 금융자산에 대한 稅率構造를 고려하여 토지보유에 대한 세부담을 강화하면 토지의 稅後收益率이 하락함으로써 금융자산에 대한 토지의 절대적인 우위성이 제거되고 토지에 대한 기대심리도 줄어들게 되기 때문에 연평균 지가상승률도 안정적으로 유지하게 될 것이다.

V. 土地稅制의 實態 및 問題點

1. 綜合土地稅

1960年代 이후 經濟開發計劃이 본격적으로 추진되면서 地價가 지속적으로 상승했다. 이에 따라서 可用面積이 國土面積의 4.4%에 불과할 정도로 협소한 우리나라에서는 土地와 관련된 問題가 심각한 社會·經濟問題로 대두되었고, 시간이 지나면서 그 상황이 더욱 악화되었다. 이에 따라 政府는 産業化·都市化 및 人口의 膨脹 등에 기인하는 地價上昇이 파생시키는 社會·經濟的 副作用을 해결하기 위해서 여러 가지 土地政策을 시행했으며, 최근에는 土地公概念制度를 도입함과 아울러 綜合土地稅를 시행하기에 이르렀다. 綜合土地稅란 과거의 土地分財產稅(기본세율: 0.3%)와 土地過多保有稅(0.5~5%)를 보완하여 전국에 산재해 있는 토지를 土地用途別로 綜合合算 課稅對象, 別途合算課稅對象 및 分離課稅對象으로 구분하고 個人別로 합산하여 累進課稅(중합합산: 0.2~5%, 별도합산: 0.3~2%)하는 土地保有에 대한 租稅인데, 그 現況과 問題點을 分野別로 정리하면 다음과 같다.

가. 綜合土地稅의 稅負擔

1990년에 綜合土地稅가 도입되어, 전국에 산재해 있는 토지를 土地用途別로 합산하여 超過累進稅率로 과세하고 있으며, 課標를 引上

함에 따라서 賦課稅額이 지속적으로 증가하고 있다. <表 V-1>에서 綜合土地稅의 賦課稅額을 보면, 1990년에는 1989년의 土地分財產稅의 부과세액인 2,229억원(土地過多保有稅 270억원 포함)에서 100.8% 증가하여 4,477억원에 이르렀으며, 그후 課標의 계속적인 인상으로 1991년에는 그 賦課稅額이 5,314억원(18.7% 증가), 1992년에는 7,106억원(33.7% 증가)에 이르고 있다.

總納稅人員數와 課稅對象 土地面積은 1991년에 오히려 감소하였으며, 課稅標準額은 1991년에 27%의 課標引上으로 25.5%(서울: 26.7%, 지방: 25.0%) 증가 하였으나, 賦課稅額은 단지 18.7%(서울: 27.0%, 지방: 14.5%)의 증가에 그쳤다. 地方의 경우 1991년의 課稅標準額이 25% 증가하였음에도 불구하고, 賦課稅額은 14.5%밖에 증가하지 않았으며 1人當 稅負擔도 1990년과 같은 수준이다.

<表 V-1> 地域別 綜合土地稅 比較

	納稅人員數 (천명)		面積 (km ²)		課稅標準額 (10억원)		賦課稅額 (억원)		1人當平均 (천원)	
	1990	1991	1990	1991	1990	1991	1990	1991	1990	1991
서울	1,479 (12.6)	1,534 (13.4)	2,625 (0.4)	2,559 (0.4)	30,335 (28.2)	38,447 (28.4)	1,508 (33.7)	1,916 (36.1)	105	125
6大都市	3,154 (26.8)	3,266 (28.5)	1,845 (2.8)	1,842 (2.8)	534,951 (49.6)	67,661 (50.0)	2,623 (58.6)	3,201 (60.2)	83	98
地方	10,294 (87.4)	9,925 (86.6)	65,297 (99.6)	64,877 (99.6)	77,416 (71.8)	96,785 (71.6)	2,968 (66.3)	3,399 (63.9)	34	34
計	11,773	11,459	65,560	65,133	107,751	135,232	4,477	5,314	38	46
1992	10,452		66,135		1,722,211		7,106 (29.3)		68 (47.8)	

註: 1. 1990년도 종합토지세 총 납세인구 1,177만명에서 6대도시와 지방간 중복된 인원을 제외한 납세인원은 약 973만명(경제기획원의 발표에 의 함)에 달함.

2. () 안은 비율을 나타냄.

資料: 內務部, 『地方稅政年鑑』, 各 年度.

〈表 V-2〉의 納稅義務者 및 類型別 分析에 의하면, 6만여 法人의 課稅對象土地는 總課稅對象土地의 4%에 불과하나 課稅標準額으로는 14.4%에 이르고 賦課稅額으로는 37%를 차지하고 있으며, 또 法人 1人當 平均 稅負擔額은 31만 4천원에 이르고 있다. 한편 1,126만명에 이르는 個人의 課稅對象土地는 總課稅對象土地의 87.8%에 이르고, 賦課稅額으로는 總賦課稅額의 57.7%를 차지하며 個人 1人當 平均 稅負擔額은 2만 7천원에 불과하다.

〈表 V-2〉 綜合土地稅의 納稅義務者 類型別 分析

	納稅人員數 (천명)		面積 (km ²)		課稅標準額 (10억원)		賦課稅額 (억원)		1人當平均 (천원)	
	1990	1991	1990	1991	1990	1991	1990	1991	1990	1991
個人	11,596	11,263	58,696	57,204	88,519	109,162	2,467	3,067	21	27
法人	52	61	2,592	2,620	15,559	21,111	1,657	1,918	319	314
其他團體	125	135	4,272	5,309	3,673	4,960	353	329	28	24
計	11,773	11,459	65,560	65,133	107,751	135,232	4,477	5,314	38	46

〈表 V-3〉의 綜合土地稅의 個人別 稅負擔額 分析에 의하면, 80% 정도가 3만원 미만의 세액을 부담하며, 95% 정도가 10만원 미만의 세액을 부담하고 있는 실정이다. 10만원 미만을 부담하고 있는 계층은 課稅時價標準額이 4천만원 이하, 즉 個別地價로 환산하여 2억원 정도(課標現實化率을 20%로 가정)의 토지를 보유한 계층에 속한다. 綜合土地稅의 負擔額은 綜合土地稅에 課稅時價標準額의 0.2%에 해당하는 都市計劃稅와 地方稅의 20%에 해당하는 教育稅인 目的稅가 함께 부과된다.

나. 課標現實化

一般論的으로 보면, 稅負擔을 결정하는 要素에는 課稅時價標準額

〈表 V-3〉 綜合土地稅 負擔額 比較

(單位: %, 千名)

稅額	課稅標準	1990	1991	1992
5천원 이하	250만원 이하	4,168 (42.8)	3,868 (38.1)	3,465 (33.2)
1만원 이하	500만원 이하	1,960 (63.0)	2,008 (57.9)	1,981 (52.1)
3만원 이하	1,500만원 이하	2,423 (87.9)	2,705 (84.6)	2,932 (80.2)
5만원 이하	2,333만원 이하	513 (93.1)	675 (91.3)	851 (88.3)
10만원 이하	4,000만원 이하	333 (96.6)	450 (95.7)	624 (94.3)
50만원 이하	1억 1,714만원 이하	264 (99.3)	345 (99.1)	475 (98.8)
100만원 이하	2억 2,400만원 이하	33.6 (99.6)	46.7 (99.6)	64.1 (99.4)
500만원 이하	5억 8,133만원 이하	28.0(99.91)	35.8(99.91)	48.6(99.89)
1천만원 이하	9억 1,467만원 이하	3.5(99.99)	4.3(99.96)	5.8(99.95)
5천만원 이하	29억 3,600만원 이하	2.9(99.99)	3.5(99.99)	4.7(99.99)
1억원 이하	54억 3,600만원 이하	372명 (-)	444명 (-)	561명 (-)
10억원 이하	227억 7,400만원 이하	320명 (-)	382명 (-)	459명 (-)
10억원 초과	-	10명 (-)	16명 (-)	22명 (-)
總納稅人員		9,732 (100)	10,143 (100)	10,452 (100)

註: 과세표준은 납세자가 종합합산 대상토지만을 보유하고 있다고 가정하고 과세액으로부터 산출하였으며, () 안은 비율을 나타냄.

資料: 內務部, 『地方稅政年鑑』, 各年度.

과 法定稅率이 있는데, 現行 綜合土地稅의 경우를 보면 그 法定稅率은 最高稅率이 5.0%로서 지나치게 높은 반면 課稅時價標準額의 個別地價 對比 課標現實化率은 1990년에 15.3% 수준에 불과해, 實效稅率이 0.06% 수준(都市計劃稅와 教育稅를 포함하면 0.1% 수준)으로 매우 낮아서 政策的 目的을 효과적으로 달성하기가 어렵다는 점이 문제점으로 지적되고 있다. 그리고 所有者別로 전국에 보유하고 있는 토지를 綜合合算 또는 別度合算으로 區分해서 累進課稅하여 總稅負擔額을 결정한 후, 行政區域別로 보유하고 있는 토지의 과세표준에 따라 按分하여 地方自治團體에서 개별적으로 부과하고 있기 때문

에, 租稅行政의 복잡성을 야기하고 있다.

內務部는 1989년 3월에 課標現實化 5個年計劃을 발표하여 現實化率을 1990년에 個別地價의 36.9%, 1991년에 41.4%, 1992년에 46.4%, 1993년에 52.7%, 그리고 1994년에 60%로 올리기로 계획하고 1990년에 51%, 1991년에 27%, 1992년에 23%, 그리고 1993년에 20%를 인상시켰으나 個別地價 기준으로는 3~4%의 인상에 불과해서 1993년 1월 현재 課標現實化率은 1992년 1월 1일 個別地價의 21.2% 수준에 불과하여 課標現實化 計劃에 큰 차질이 있음을 알 수 있다. 매년 25~30%의 課標引上으로는 個別地價가 크게 하락하지 않는 한(地價上昇率을 5%로 假定했을 경우) 1996년의 課標現實化率이 35~40% 수준에 불과하여, 課稅時價標準額을 個別地價의 60% 수준으로 올린다는 계획은 불가능하다고 할 수 있다. 1996년까지 現實化率을 個別地價의 60% 수준으로 올리기 위해서는 적어도 매년 50%의 課標引上이 요구되는데, 現段階에서는 綜合土地稅의 課稅區間이 좁고 累進程度(0.2~5%)가 급격해서 綜合土地稅의 負擔이 급격히 증가하게 되므로 租稅抵抗이 클 것으로 예상된다.

따라서 漸進的인 課標現實化보다는, 課稅區間과 累進稅率體系를 조정하면서 課稅時價標準額을 個別地價로 一元化하는 計劃이 보다 합리적이라고 사료된다. 그러나 課標現實化率도 地域間 隔差가 심하며 같은 地域內에서도 地目別·用途地域別로 課標現實化率의 차이가 커

〈表 V-4〉 土地에 대한 課稅時價標準額의 年度別 評價水準

(單位: %)

	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993
課標引上率	9.2	1.6	10.2	3.3	7.9	21.9	50.7	27.0	27.0	20.0
課標現實化率	50.5	39.0	34.7	32.0	32.9	33.0	15.3	15.6	17.8	21.2

註: 1989년 이전의 현실화율은 내무부가 조사한 실거래가액 대비 과세시가 표준액의 현실화율을 의미하며, 1990년 이후에는 개별지가 대비 현실화율을 의미함.

서 課標引上和 더불어 課標의 平準化作業도 要求된다. 課標의 平準化作業 없이 課標를 個別地價로 一元化하면 현재 現實化率은 낮은 筆地의 稅負擔이 크게 늘어나게 된다.

1990년의 課標現實化率에 의하면, 全國 平均 課標現實化率은 15.3%이고 行政區域別로 최저 6.0%에서 최고 43.4%의 차이를 나타내고 있다. 地域別로는 全北이 20.2%로 가장 높고 濟州道가 8.9%로 가장 낮다.

한편, 한국개발연구원의 標本調査分析에 의하면¹⁾, 1992年度 課標現實化率의 全國平均은 19.1%(면적을 고려한 平均課標率은 17.5%)이며 行政區域別로 중위값이 가장 높은 지역은 慶北 英陽郡으로서 44.2%이고 가장 낮은 지역은 全南 順天市로서 7.6%에 불과하다. 郡地域의 平均은 22.1%이고 市地域은 16.9%이다. 區地域은 14.2%이며 都市에 비해 農村이, 大都市에 비해 中小都市의 課標率 偏差가 큰 것으로 나타났다. 地目別로는 農耕地, 垆地 및 工場用地的 課標率은 높고 편차는 낮은 반면 雜種地, 林野 및 其他土地의 課標率은 낮고 偏差는 높은 것으로 나타났다.

1991~92년 동안에 課標引上和 함께 課標平準化 작업도 어느 정도 이루어졌으며 個別地價도 用途地域間, 地目間 不均衡이 많이 시정되어 1993년 현재 課標現實化率의 변동폭은 크게 줄어들었을 것으로 판단된다. 그러나 <表 V-6>에서 보듯이 1993년 課標現實化率이 10% 미만인 필지가 무려 약 24만 필지이며 10~20%인 필지는 550만 필지에 달하며 現實化率이 20% 미만인 필지 중에는 地價가 상대적으로 높은 필지도 많이 포함되어 있을 것으로 판단된다.

1) 孫在英, 『土地租稅의 改編方向에 관한 研究(II): 現行土地課標의 水準과 衡平性 分析』, 韓國開發研究院, 1993. 3, pp. 14~25.

〈表 V-5〉 綜合土地稅 課標現實化率

(單位：%)

	1990年 現實化率 ¹⁾	最高	最低	1992年 現實化率	1993年	
					引上幅	現實化率 ²⁾
서울	14.4	중 구 20.2	강남구 10.7	15.9	19.3	19.0
釜山	16.6	서 구 23.1	강서구 10.3	17.0	21.0	21.1
大邱	19.5	중 구 25.9	달서구 14.1	19.2	18.6	22.5
仁川	18.8	중 구 24.3	북 구 13.0	17.7	19.8	21.8
光州	11.8	동 구 15.3	서 구 8.1	15.4	24.6	19.2
大田	15.2	유성구 21.0	서 구 11.8	15.1	27.3	19.3
京畿	13.1	연천군 21.8	고양군 6.0	16.6	23.6	20.5
江源	16.1	—	—	18.7	19.5	22.3
忠北	12.9	—	—	15.5	21.9	18.9
忠南	15.9	은양시 43.4	태안군 8.2	18.7	17.0	22.3
全北	20.2	임실군 27.4	김제시 12.8	23.0	11.6	25.2
全南	15.9		순천시 7.5	21.2	14.2	24.2
慶北	18.5	영양군 36.5	성주군 10.2	22.0	15.5	25.4
慶南	14.8	—	—	18.7	20.3	22.5
濟州	8.9	서귀포 11.0	북제주 7.3	14.1	29.7	18.3
全國	15.3	충남은양 43.4	경기고양 6.0	17.9	20.2	21.2
6大都市	15.3	대구중구 25.9	광주서구 8.1	—	—	—
中小都市	15.7	충남은양 43.4	전남순천 7.5	—	—	—
郡地域	13.6	경북영양 36.5	경기고양 6.0	—	—	—

註：1) 1990년도 과표현실화율 = 1990년 1월 1일 과세시가표준액 / 1990년 1월 1일 공시지가.

2) 1993년도 과표현실화율 = 1993년 1월 1일 과세시가표준액 / 1992년 1월 1일 공시지가로서 1993년 1월 1일 공시지가 대비 과표현실화율은 공시지가 하락으로 약간 높아질 것으로 판단됨.

資料：國土開發研究院；內務部.

〈表 V-6〉 課標現實化率 分布(1993)

(單位：千筆地，%)

5%以下	5~10%	10~15%	15~20%	20~25%	25~30%	30~50%	50~100%	課標現實化率
14	227	1,401	4,091	6,047	5,471	5,808	148	24,338
(0.1)	(0.9)	(5.7)	(16.8)	(24.9)	(22.5)	(23.0)	(8.1)	(100)

註：() 안은 비율임.

資料：內務部 地方稅制局.

다. 綜合合算과 別途合算의 區分

現行 綜合土地稅는 基準面積 以內的 營業用 건축물 부속토지를 別途合算하여 輕課稅하고 遊休土地 및 非業務用土地는 綜合合算하여 重課稅하는 구조로 되어 있다. 그러나 別途合算 課稅對象土地의 最低稅率(0.3%)을 綜合合算 課稅對象土地의 最低稅率(0.2%)보다 높게 책정하였기 때문에 다음과 같은 모순이 발생되고 있다. 즉, 課稅標準이 1억원인 別途合算 課稅對象土地(個別地價로 환산하여 2억원)와 더불어 課稅標準이 6천만원인 綜合合算 課稅對象土地(個別地價로 환산하여 3억원)를 보유하고 있는 경우가 1억 6천만원의 別途合算 課稅對象土地를 보유하고 있는 경우보다 稅負擔이 輕減되는 현상이 발생한다²⁾. 또한, 別途合算 課稅對象土地의 課稅標準이 높아짐에 따라 오히려 稅負擔이 경감되는 綜合合算 課稅對象土地의 課稅標準 규모도 함께 늘어난다. 따라서 課稅標準이 5억원인 別途合算 課稅對象土地와 1억원인 綜合合算 課稅對象土地를 보유하는 경우 또는 100억원의 別途合算 課稅對象土地와 5억 5천만원의 綜合合算 課稅對象土地를 보유하고 있는 경우의 세부담이 동일규모의 토지를 別途合算 課稅對象土地로 보유하고 있는 경우보다 낮아진다. 이와 같은 세율

2) 金正浩(『不動產 保有課稅의 問題點과 改善方案』, 韓國經濟研究院, 1991. 2, pp. 47~54)는 綜合土地稅가 多元的인 稅率體系를 가지고 있기 때문에 이와 같은 상황이 발생함을 지적한 바 있다.

체계의 모순으로 인해서 생산적인 用途에 이용되는 토지에 대해서는 別途合算하여 세부담을 경감함으로써 土地利用을 바람직한 방향으로 유도하고자 하는 본래의 의도와는 상당한 괴리가 있다.

〈表 V-7〉에서 形態別·類型別 課稅現況을 살펴보면, 別途合算 課稅對象土地의 면적은 총과세대상토지의 0.7%이고, 課稅標準으로는 총과세대상토지의 19.1%이며, 法人의 別途合算 課稅對象土地의 면적은 전체 別途合算 課稅對象土地 면적의 8.1%이고, 課稅標準으로는 전체 別途合算 課稅對象土地의 26.8%에 불과하다. 따라서 綜合合算과 別途合算을 구분함으로써 法人이 보유하고 있는 일반영업용 건축물 부속토지의 세부담을 경감하고자 한 취지의 실효성도 약하다고 할 수 있다. 綜合合算 課稅對象이 되는 일반영업용 건축물의 기준면적을 초과하는 토지는 건축물 부속토지의 7.7%에 불과하므로 건축물 부속토지를 기준면적에 의해 別途合算과 綜合合算으로 구분하는 실효성도 약하다고 할 수 있다. 또한, 綜合合算 課稅對象土地의 면적은 시간이 경과함에 따라 줄어드는 반면 別途合算 課稅對象土地는 土地公概念의 영향에 의해 개인소유 영업용건물이 많이 신축됨으로

〈表 V-7〉 形態別·類型別 課稅 現況(1991)

(單位: km², 10億원, %)

	綜合合算		別途合算		分離課稅		合計	
	面積	課標	面積	課標	面積	課標	面積	課標
個 人	24,154 (37.1)	64,268 (47.5)	413 (0.6)	17,977 (13.3)	32,637 (50.1)	26,917 (19.9)	57,204 (87.8)	109,162 (80.7)
法 人	1,089 (1.7)	4,569 (3.4)	38 (0.06)	6,931 (5.1)	1,494 (2.3)	9,611 (7.1)	2,620 (4.0)	21,110 (15.6)
其他團體	525	1,014	20	930	4,764	3,015	5,309	4,960
合 計	25,767 (39.6)	69,851 (51.7)	471 (0.7)	25,838 (19.1)	38,895 (59.7)	39,543 (29.2)	65,133 (100)	135,232 (100)

註: () 안은 비율임.

〈表 V-8〉 綜合合算 課標段階別 課稅 內譯

(單位：千名, 億圓)

課標段階	稅額段階 (萬圓)	1991				1992			
		人員	%	賦課稅額	%	人員	%	賦課稅額	%
計		7,828	100.0	3,254	100.0	8,161	100.0	3,979	100.0
2千萬圓 以下 (0.2%)	4	7,151	91.4	703	21.6	7,180	88.0	778	19.6
5千萬圓 以下 (0.3%)	13	520	98.0	404	34.0	760	97.3	591	34.4
1億圓 以下 (0.5%)	38	105	99.3	282	42.7	149	99.1	394	44.3
3億圓 以下 (0.7%)	178	43.48	99.9	413	55.4	49.87	99.9	557	58.3
5億圓 以下 (1.0%)	378	4.67	99.9	164	60.4	6.29	99.9	216	63.7
10億圓 以下 (1.5%)	1,128	2.51	99.9	229	67.5	3.21	99.9	283	70.8
30億圓 以下 (2.0%)	5,128	1.07	99.9	342	78.0	1.26	99.9	387	80.6
50億圓 以下 (3.0%)	11,128	155名	99.9	159	82.9	182名	99.9	182	85.1
50億圓 超過 (5.0%)		133名	100.0	558	100.0	140名	100.0	591	100.0

써 1990년의 144km²에서 1991년에는 471km²로 크게 늘어났다.

分離課稅 對象土地도 1990년의 3만 5,916km²에서 1991년에는 3만 8,895km²로 대폭 늘어났다. 工場用地는 1990년의 330km²에서 1991년에는 506km²로 늘어났는데, 특히 分離課稅對象이 되는 基準面積 以內的 工場用地(0.03%로 과세)가 크게 늘어나(278km² → 457km²) 전체 工場用地의 90.3%를 차지함으로써 工場用地를 基準面積에 의해 구분하는 실효성도 약해졌다고 볼 수 있다.

〈表 V-8〉~〈表 V-11〉에 의하면, 綜合合算 課稅對象土地의 課稅區間이 1억원(개별공시지가로 5억원) 이상인 소유자는 綜合合算 課稅對象土地 所有者 816만명의 0.9%인 7만 940명(2천만원 이상인 소유자는 12%)에 불과하며, 別途合算 課稅對象土地의 課稅區間이 1억원(개별공시지가로는 약 5억원) 이상인 소유자는 別途合算 課稅對象土地 所有者 58만명의 11.4%인 6만 6,453명이다. 綜合合算 課稅

〈表 V-9〉 別途合算 課稅段階別 課稅 內譯

(單位: 名, 億원)

課稅段階	稅額段階 (萬원)	1991				1992			
		人員	%	賦課稅額	%	人員	%	賦課稅額	%
計		528,642	100.0	1,316	100.0	581,781	100.0	1,924	100.0
1億원 以下 (0.3%)	30	482,624	91.3	283	21.5	515,328	88.6	336	17.4
5億원 以下 (0.4%)	190	40,423	98.9	306	44.8	57,866	98.5	437	40.1
10億원 以下 (0.5%)	440	3,441	99.6	131	54.7	5,242	99.4	193	50.2
30億원 以下 (0.6%)	1,640	1,678	99.9	196	69.7	2,622	99.9	301	65.8
50億원 以下 (0.8%)	3,240	233	99.9	78	75.6	359	99.9	122	72.2
100億원 以下 (1.0%)	8,240	159	99.9	103	83.4	229	99.9	153	80.1
300億원 以下 (1.2%)	32,240	70	99.9	126	93.0	117	99.9	227	91.9
500億원 以下 (1.5%)	62,240	12	99.9	63	97.8	9	99.9	47	94.4
500億원 超過 (2.0%)		2	100.0	29	100.0	9	100.0	108	100.0

〈表 V-10〉 1991年 課稅段階別 課稅 現況(人員)

(單位:千名)

	綜合合算				別度合算			
	個人	法人	其他團體	合計	個人	法人	其他團體	合計
計	7,332	27.5	37.9	7,397	519.6	13.2	4.0	536.8
2千萬원 以下	6,636	14.3	33.2	6,683	-	-	-	-
5千萬원 以下	547	4.5	2.5	554	-	-	-	-
1億원 以下	117	3.6	1.2	121	481.7	6.5	2.9	491.2
3億원 以下	25	2.5	607명	28	-	-	-	-
5億원 以下	5.6	1.2	186명	7.0	35.3	4.0	729명	40.0
10億원 以下	1.2	822명	115명	2.1	2.0	1.3	143명	3.4
30億원 以下	801명	501명	54명	1.4	491명	1.0	124명	1.7
50億원 以下	58명	167명	23명	248명	21명	180명	29명	230명
50億원 超過	8명	72명	4명	84명	6명	210명	27명	243명
100億원 以下	-	-	-	-	5명	134명	18명	157명
300億원 以下	-	-	-	-	-	62명	7명	69명
500億원 以下	-	-	-	-	1명	12명	2명	15명
500億원 超過	-	-	-	-	-	2명	-	2명

對象土地의 課稅區間이 2천만원 이상인 소유자(상위 12%)의 부과세액은 綜合合算 賦課稅額 3,979억원의 81%를 차지하며, 1억원 이상인 소유자(상위 0.9%)의 賦課稅額은 綜合合算 賦課稅額의 56%를 차지한다. 別途合算 課稅對象土地의 課稅區間이 1억원 이상인 소유자(상위 11%)의 賦課稅額은 別途合算 賦課稅額 1,924억원의 83%를 차지하며, 5억원 이상인 소유자(상위 1.5%)는 別途合算 賦課稅額의 60%를 차지한다.

라. 多段階 累進構造

現行 綜合土地稅의 綜合合算 課稅對象土地의 稅率體系는 課稅區間

〈表 V-11〉 1991年 課標段階別 課稅 現況(面積)

(單位: km²)

	綜合合算				別度合算			
	個人	法人	其他團體	合計	個人	法人	其他團體	合計
計	24,154	1,086	525	25,767	413	38	20	471
2千萬원 以下	18,930	169	321	19,420	-	-	-	-
5千萬원 以下	2,945	127	55	3,127	-	-	-	-
1億원 以下	1,209	159	39	1,407	379	7.7	14	400
3億원 以下	647	179	36	862	-	-	-	-
5億원 以下	276	93	13	382	25	9.2	2.7	37
10億원 以下	92	142	18	253	4.1	4.8	0.7	9.5
30億원 以下	44	103	33	180	1.7	7.6	1.7	11
50億원 以下	6.4	61	8.3	76	3.5	2.5	0.4	6.4
50億원 超過	5.0	56	0.4	61	-	-	-	-
100億원 以下	-	-	-	-	0.05	3.7	0.7	4.5
300億원 以下	-	-	-	-	-	2.0	0.2	2.2
500億원 以下	-	-	-	-	0.03	0.05	0.07	0.6
500億원 超過	-	-	-	-	-	0.1	-	0.1

이 좁고 累進程度(0.2~5%)가 급격해서 課稅時價標準額이 個別地價의 50% 수준으로 現實化되어도 稅負擔이 급격히 늘어나므로 서울체계의 조정이 없는 과표 현실화는 실현 불가능하다. 따라서 課標現實화와 더불어 課稅區間을 넓히고 累進稅率體系도 5~6段階 내에서 누진정도를 완화하는 調整(0.1~1.5%)이 必要하다. 예를 들어서, 현재 綜合土地稅만 4만원을 부담하고 있는 계층(綜合合算 課稅對象土地의 과세표준으로 2천만원, 個別地價로 1억원)은 課標現實化率이 50%이면 13만원을 부담하게 되고 현재 10만원을 부담하고 있는 계층(과세표준으로 4천만원, 個別地價로는 2억원)은 38만원을 부담하게 된다. 都市計劃稅(0.2%)와 教育稅(地方稅의 20%)를 포함하여 21만 6천원을 부담하던 계층(납세인원의 95%)이 69만 6천원을 부담하게 되어

〈表 V-12〉 綜合土地稅의 實效稅率

(單位：%)

個別公示地價 (課標現實化率)			課稅區間	綜合合算		實效稅率			別途合算稅率		
20%	30%	50%		法定	平均	20%	30%	50%	法定	平均	20%
1억원	0.7억원	4천만원	2천만원 이하	0.2	0.2	0.04	0.06	0.1	0.3	0.3	0.06
2.5억원	1.7억원	1억원	5천만원 이하	0.3	0.26	0.05	0.08	0.13	0.3	0.3	0.06
5억원	3.3억원	2억원	1억원 이하	0.5	0.38	0.08	0.12	0.19	0.3	0.3	0.06
15억원	10억원	6억원	3억원 이하	0.7	0.59	0.12	0.18	0.29	0.4	0.37	0.07
25억원	16.7억원	10억원	5억원 이하	1.0	0.76	0.15	0.22	0.38	0.4	0.38	0.08
50억원	33.3억원	20억원	10억원 이하	1.5	1.13	0.23	0.34	0.56	0.5	0.44	0.09
150억원	100억원	60억원	30억원 이하	2.0	1.71	0.34	0.52	0.86	0.6	0.55	0.11
250억원	167억원	100억원	50억원 이하	3.0	2.23	0.45	0.68	1.12	0.8	0.65	0.13
500억원	333억원	200억원	100억원 이하	5.0	3.61	0.72	1.08	1.80	1.0	0.82	0.16
1500억원	1000억원	600억원	300억원 이하	5.0	4.54	0.91	1.36	2.27	1.5	1.27	0.25
2500억원	1667억원	1000억원	500억원 이하	5.0	4.72	0.94	1.42	2.36	2.0	1.56	0.31

註：현행 종합토지세 세율체계에서 과표현실화율이 개별공시지가의 20%, 30%, 50%일 때의 실효세율을 구함.

租稅抵抗이 클 것으로 예상된다. 그러므로 課標現實化와 더불어 課稅區間을 넓히고 累進稅率의 累進程度를 緩和해야 한다.

마. 복잡한 租稅行政 및 많은 非課稅·減免

綜合土地稅는 全國에 산재해 있는 課稅對象土地를 人別로 綜合合算하여 누진과세함에 따라 행정상의 많은 어려움이 야기될 수 있다³⁾. 즉, 所有者別로 전국에 보유하고 있는 토지를 綜合合算 또는 別度合算으로 區分·合算해서 累進課稅하여 總稅負擔額을 결정한 후 行政

3) 物稅는 과세가 간편하나, 綜合土地稅는 人稅이기 때문에 과세가 복잡하다.

區域別로 보유하고 있는 토지의 과세표준에 따라 按分하여 地方自治團體에서 개별적으로 부과하고 있기 때문에 租稅行政의 복잡성을 야기하고 있다. 따라서 一定地域에서의 土地去來(讓渡, 相續, 贈與 등)로 인해서 賦課稅額을 정정할 경우, 관련된 다른 지역의 賦課稅額도 함께 정정해야 하는 行政上의 어려움이 있으며 納稅者도 여러 기관과 상대(閱覽, 異議申請 및 納付 등에 있어서)해야 하는 등의 納稅者 不便 問題가 있다. 課稅基準日이 6월 1일이므로 매년 6월 1일 이전에 거래된 토지의 登記移轉資料가 정확하게 파악되지 않는 경우가 많은데, 이러한 경우 綜合土地稅額의 재결정을 위해서 행정상의 노력이 너무 많이 소요되고 있는 실정이다.

非課稅 및 減免對象土地의 現況을 구체적으로 보면, 1991년에는 3만 1,224km²로서 全國土(9만 9,300km²)의 31.4%에 해당하고 課稅對象土地(6만 5,133km²)의 47.9%에 해당한다. 課標는 55조 5,329억원으로서 課稅對象土地의 41.1%에 해당한다. 非課稅對象인 國家·道·市·郡·地方自治團體組合 및 外國政府 所有의 土地는 2만 4,020 km²로서, 非課稅 및 減免對象土地의 76.9%(전국토의 24.2%)를 차지하며 課標는 36조 9,047억원으로서 66.5%에 해당한다. 非課稅 및 減免對象土地가 課稅對象土地의 41%나 차지하여 綜合土地稅의 實效稅負擔이 더욱 낮아지기 때문에 非課稅 및 減免對象土地의 範圍를 대폭 줄이거나 最低稅率로 課稅해야 한다.

2. 讓渡所得稅 및 特別附加稅

지가급등에 따른 부동산투기를 억제하기 위해 1967년에 도입되었던 不動產投機抑制稅가 실효가 없자 1975년에 讓渡所得稅로 대체되었다. 양도소득세는 40~60%의 고세율에도 불구하고 讓渡所得을 계

산하는 데 있어서 精確한 實去來價額의 捕捉이 어려워 國稅청 기준 시가(실거래가액의 70% 수준) 또는 內務部 課稅시가표준액(실거래가액의 10% 수준)을 기준으로 양도소득을 계산함으로써 양도소득세의 實效性이 매우 약했었다. 그러나 1990년부터 公示地價制가 도입되면서 1990년 9월 1일 이후에 양도하는 토지에 대해서는 公示地價(실거래가액의 80% 수준) 또는 實去來價額을 적용함으로써 양도소득세의 实效性이 높아졌으나 아직도 비과세 및 감면조항이 많아 讓渡差益 대비 決定稅額의 比率이 27% 수준에 불과하다.

가. 많은 非課稅 및 減免條項

양도소득세의 문제점으로는 非課稅 및 減免條項이 많아 토지거래로부터 발생하는 자본이득에 대한 결정세액의 비중이 높지 않다는 것이다. 1991년 현재 讓渡差益은 양도가액의 39%이고 算出稅額은 양도차익의 34.6%(양도가액의 13.6%)에 이르나 租稅減免規制法에 의한 각종 감면세액이 양도차익의 5.6%에 달해 決定稅額은 양도차익의 27.4%, 양도가액의 10.8%에 불과하다. 算出稅額은 과세표준의 47.9%로서 매우 높으나 減免稅額이 과세표준의 7.8%에 달해 決定稅額은 과세표준의 38%에 이른다. 양도차익이 양도가액에서 차지하는 비중은 1986년 이후 계속 증가하다가 1990년부터 공시지가를 적용하면서 감소하였지만 양도차익의 絕對規模는 크게 늘었다. 물가안정으로 인해 물가상승 공제의 비중이 줄어들어 讓渡差益 대비 課稅標準의 比重은 계속 증가하였다. 算出稅額의 비중은 계속해서 증가하는 반면 減免稅額의 비중은 계속해서 감소하는 추세에 있기 때문에 決定稅額의 비중은 계속 증가하였다.

또한 총결정세액 중에서 豫定申告納付(1986년: 20.5% → 1991년: 51.3%) 및 自進納付의 비중(1986년: 4.8% → 1991년: 20.5%)이 높아지면서 差減告知稅額의 비중(1986년: 74.7% → 1991년: 28.2%)은

계속 감소하고 있다. 이는 양도소득세의 세무행정이 계속 강화되어 왔음을 보여주고 있다. 租稅減免規制法에 의해 면제 또는 감면되는 減免比率는 1986년에 산출세액의 42.5%였으나 그 후 계속 하락하여 1989년에 21.0%, 1990년에는 19.7%, 1991년에는 16.2%로 크게 줄어들었지만 아직도 높은 편이다.

課稅資料로 처리되는 件數는 1987년에 약 42만건에 불과하였으나, 그 후 크게 늘어나 1991년에는 약 145만건에 달했다. 그러나 소득세법 제5조 및 제6조에 의해 非課稅로 처리되는 비율이 1987년에는 26.4%이었으나 그 후 계속 증가해 1991년에는 32.3%에 이르게 되었으며, 비과세와 課稅未達을 제외한 과세건수는 處理件數의 23.6%(약 34만건)에 불과하다.

〈表 V-13〉 課稅資料 處理 實態

(單位：件，%)

	處理件數	課稅	非課稅	課稅未達
1987	417,915	40.9	26.4	37.1
1988	525,836	31.6	32.8	35.6
1989	774,566	22.8	32.8	44.4
1990	826,078	27.6	31.6	40.7
1991	1,447,048	23.6	32.3	44.1

資料：財務部.

1) 非課稅 對象

- 法院의 破産宣告에 의한 처분으로 인하여 발생한 소득(所得稅法 제5조 제6호 다).
- 8년 이상 自耕農地의 讓渡(所得稅法 제5조 제6호 라).
- 農地의 交換 또는 分畝으로 인하여 발생한 소득(所得稅法 제5조 제6호 마).

〈表 V-14〉 讓渡所得稅 現況

(單位：10億원, %)

	1986	1987	1988	1989	1990	1991
讓渡價額 (A)	3,350.6	2,704.9	4,348.8	6,415.5	11,528.6	13,474.6
取得價額 (B)	1,897.4	1,468.3	2,350.6	3,484.2	6,538.9	8,164.9
B / A	56.6	54.3	54.1	53.2	56.7	60.6
讓渡差益 (C)	1,453.2	1,236.6	1,998.2	2,931.3	4,989.7	5,309.7
控除合計額 (D)	517.4	417.1	563.7	791.6	1,378.7	1,472.9
D / C	35.6	33.7	28.2	27.0	27.6	27.7
讓渡所得控除	142.6	157.4	135.4	155.8	225.7	297.1
物價上昇控除	360.1	247.4	350.7	414.4	733.8	792.7
長期保有控除	—	—	—	137.7	235.8	285.2
所得控除	14.7	12.3	77.6	83.8	183.4	97.9
課稅標準 (E)	935.8	819.5	1,434.5	2,139.7	3,611.0	3,836.8
E / C	64.4	66.3	71.8	73.0	72.4	72.3
產出稅額 (F)	324.6	336.8	606.9	951.2	1,705.5	1,838.8
F / C	22.3	27.2	30.4	32.4	34.2	34.6
F / E	34.7	41.1	42.3	44.5	47.2	47.9
豫定申告納付控除 (G)	—	7.6	21.3	54.8	78.4	84.5
G / F	—	2.3	3.5	5.8	4.6	4.6
減免稅額 (H)	137.9	116.2	167.0	200.2	335.4	298.2
H / C	9.5	9.4	8.4	6.8	6.7	5.6
H / F	42.5	34.5	27.5	21.0	19.7	16.2
決定稅額 (I)	245.9	213.1	418.6	696.2	1,291.7	1,456.1
I / C	16.9	17.2	20.9	23.8	25.9	27.4
I / F	75.8	63.3	69.0	73.2	75.7	79.2
總決定稅額 (J)	266.0	227.2	439.2	723.9	1,373.9	1,513.5
豫定申告納付 (K)	54.5	74.3	182.3	333.8	694.3	775.8
K / J	20.5	32.7	41.5	46.1	51.9	51.3
自進納付 (L)	12.9	21.9	55.3	122.8	232.8	310.2
L / J	4.8	9.6	12.6	17.0	17.4	20.5
差減告知稅額 (M)	198.6	131.0	201.6	262.3	411.3	427.5
M / J	74.7	57.7	45.9	36.2	29.9	28.2

註：1990년 1월 1일의 土地等級의 上向調定과 1990년 9월 1일 이후 양도하는 토지에 대해 公示地價를 적용함으로써 課稅標準이 전년 대비 168.8% 상승하였음.

資料：國稅廳, 「國稅統計年報」, 各年度.

- 1世帯 1住宅: 3년 이상 거주 또는 5년 이상 보유(所得稅法 제5조 제6호 자).
- 自耕農地の 代土(所得稅法 제5조 제6호 차).

2) 免除 對象

- 농민이 營農組合에 농지를 現物出資時 면제(租減法 제40조의 6 제4항).
- 直系尊卑屬, 兄弟姊妹 중 自耕農民에게 讓渡하는 農地 등에 대한 면제(租減法 제67조의 6).
- 기업의 地方移轉: 대도시 지역내 공장 및 본사의 지방이전시 면제(租減法 제42조 제2항).
- 公益法人에 대한 지원
 - 學校法人의 資產讓渡(租減法 제67조의 3).
 - 社會福祉法人 및 宗教法人의 業務用土地 讓渡(租減法 제67의 14).
- 産業合理化에 대한 지원
 - 中小企業間 合併 및 統合(租減法 제59조의 2, 제44조).
 - 個人企業의 法人轉換(租減法 제45조).
 - 中小企業의 事業轉換을 위한 事業用資產의 讓渡(租減法 제45조의 2).
 - 産業合理化 指定企業의 合理化基準에 따른 讓渡(租減法 제46조).
- 業務用資產의 代替取得
 - 內國人이 10년 이상 경영한 牧場의 移轉(租減法 제67조의 11).
 - 個人이 5년 이상 계속 稼動한 工場의 移轉(租減法 제67조의 12).
 - 法人이 5년 이상 業務用으로 사용한 土地의 讓渡(租減法 제67조의 13).

- 法人이 社員用住宅 取得을 위해 5년 이상 業務用으로 사용한 資産 讓渡(租減法 제67조의 15).

3) 減免 對象

一 公共事業에 대한 지원

- 公共事業用土地 등의 讓渡(租減法 제57조)
 - 5년 이상 보유: 70% 감면(債券支給時 100%).
 - 5년 미만 보유: 50% 감면(債券支給時 80%).
- 都市再開發區域 안의 토지를 都市再開發法에 의한 事業施行者에 讓渡: 50% 감면(租減法 제58조).
- 한국토지개발공사, 대한주택공사, 도시개발공사 등에 讓渡: 50% 감면(租減法 제60조).
- 開發事業施行者 등이 조성한 토지 등을 양도: 50% 감면(租減法 제59조).

一 住居安定을 위한 지원

- 住宅建設登錄業者 또는 社員用住宅 建設業者에게 國民住宅의 建設用地 및 無住宅從業員用 賃貸住宅의 建設用地 讓渡: 50% 감면(租減法 제62조).
- 寄宿舍 建設用地의 양도: 3년 이내에 기숙사가 건축되면 稅額 還給(租減法 제72조의 4).
- 長期賃貸 國民住宅의 讓渡(租減法 제67조의 4)
 - 5년 이상 임대주택(5호 이상 임대): 50% 감면.
 - 10년 이상 임대주택: 전액 免除.
 - 임대주택사업자(20호 이상 건설)의 5년 이상 임대주택: 전액 免除.

4) 讓渡所得稅 減免의 綜合限度

조세감면법에 의한 양도소득세 감면에 대해서는 감면요건을 충족하면 전액 감면되는 경우도 있으나, 1991년부터 감면의 綜合限度制를 도입하여 다음 대상은 양도소득세의 減免要件을 충족하더라도 감면세액의 합계액이 課稅期間別로 3억원을 초과하는 경우에는 그 초과금액은 감액되지 않는다(租減法 제88조의 2).

- ① 公共事業用 土地 등에 대한 減免(租減法 제57조).
- ② 都市再開發區域 안의 토지 등에 대한 減免(租減法 제58조).
- ③ 開發事業施行者에 대한 減免(租減法 제59조).
- ④ 國家 등에 讓渡하는 토지 등에 대한 減免(租減法 제60조).
- ⑤ 國民住宅 建設用地에 대한 減免(租減法 제62조).
- ⑥ 長期賃貸住宅에 대한 免除(租減法 제67조의 4).
- ⑦ 10년 이상 경영한 牧場의 移轉에 대한 免除(租減法 제67조의 11).
- ⑧ 5년 이상 계속 가동한 工場의 移轉에 대한 免除(租減法 제67조의 12).
- ⑨ 寄宿舍 建設用地에 대한 免除(租減法 제72조의 4).

1992년부터 법인의 특별부가세에 대해서도 종합한도제가 도입됨으로써 연간 감면세액이 3억원까지는 전액 감면받을 수 있으며 3억원을 초과하는 경우에는 特別附加稅 산출세액의 70%까지 감면받을 수 있다(租減法 제88조의 3).

특별부가세 감면의 綜合限度 規定이 적용되는 대상은 다음과 같다.

- ① 首都圈內 法人本社를 수도권 외로 이전시의 減免(租減法 제42조의 2).
- ② 公共事業用地에 대한 減免(租減法 제57조).

- ③ 都市再開發區域 안의 토지 등에 대한 減免(租減法 제58조).
- ④ 開發事業施行者에 대한 減免(租減法 제59조).
- ⑤ 國家·地方自治團體·土地開發公社 등에 讓渡하는 토지 등에 대한 減免(租減法 제60조).
- ⑥ 國民住宅 建設用地에 대한 減免(租減法 제62조).
- ⑦ 長期賃貸住宅에 대한 免除(租減法 제67조의 4).
- ⑧ 10년 이상 경영한 목장의 이전에 대한 免除(租減法 제67조의 11).
- ⑨ 5년 이상 사용한 業務用 土地 등에 대한 減免(租減法 제67조의 13).
- ⑩ 社員用住宅 建設用地에 대한 減免(租減法 제72조의 4).
- ⑪ 寄宿舍 建設用地에 대한 免除(租減法 제72조의 4).

〈表 V-15〉 讓渡所得稅 減免 現況(1991)

(單位：億원, %)

	讓渡所得稅	特別附加稅	計
公共事業用地 讓渡所得 (租減 §57)	1,859 (62.3)	381 (12.7)	2,240 (37.5)
産業合理化 讓渡所得 (租減 §46)	—	350 (11.7)	350 (5.85)
工場 및 法人本社 移轉減免 (租減 §42, 42-2)	27 (0.91)	440 (14.7)	467 (7.81)
開發事業施行者 讓渡所得 (租減 §59)	2.9 (0.10)	751 (25.1)	754 (12.6)
韓國土地開發公社 讓渡土地 (租減 §60)	484 (16.2)	186 (6.21)	670 (11.2)
國民住宅建設用地 讓渡所得 (租減 §62)	453 (15.2)	52 (1.74)	505 (8.45)
5年 以上 使用한 業務用土地 讓渡(租減 §67-13)	—	468 (15.6)	468 (7.83)
非教育事業用土地 讓渡所得 (租減 §67-3)	—	250 (8.34)	250 (4.18)
都市再開發事業 讓渡所得 (租減 §58)	65 (2.18)	43 (1.43)	108 (1.81)
其他	91 (3.05)	76 (2.54)	167 (2.79)
計	2,982 (100)	2,997 (100)	5,979 (100)

註：() 안은 비율임.

資料：財務部.

1991년에 위의 감면규정들에 의해서 감면된 규모는 讓渡所得稅가 2,973억원, 特別附加稅가 3,528억원이며, 감면액이 가장 큰 감면대상은 公共事業用地 讓渡所得으로서 약 2,239억원에 달한다. 租稅減免 規制法 제57조 내지 제60조에 해당하는 감면대상은 讓渡所得이 발생하였으나 公共事業 및 住宅建設事業의 便宜上 감면해 주고 있기 때문에 감면을 받아야 할 정당한 논리가 미약하다. 따라서 이러한 감면대상의 減免幅은 우선적으로 縮小되어야 한다.

나. 個人과 法人間의 不衡平性

개인이 보유하고 있던 토지를 양도할 경우에는 讓渡差益(양도가액 기준시가-취득가액 기준시가)에서 각종 소득공제를 제한 과세표준에 40~60%의 超過累進稅率로 양도소득세가 과세된다. 법인이 보유하고 있던 부동산을 양도할 경우에 處分益(양도가액-장부가액)은 통상의 소득처럼 각 사업연도 소득에 포함시켜 기본세율(1억원 미만: 20%, 1억원 이상: 34%)에 의해 법인세가 과세되고, 讓渡差益(양도가액-취득가액)에 대해서만 25%의 單一稅率(미등기 양도: 40%)로 특별부가가세가 과세된다. 따라서 부동산 양도시에 법인의 稅負擔은 실현된 讓渡差益의 45~59%이므로 개인의 양도소득세 세부담(40~60%)보다 크다. 그러나 법인은 부동산의 處分益을 계산할 때 취득가액 대신에 양도자산 당시의 장부가액을 사용하는데, 장부가액은 자산재평가를 한 경우에는 再評價額, 임의평가를 하고 任意評價增에 대하여 법인세가 과세되었으면 그 任意評價額, 그리고 감가상각대상 자산이라면 未償却殘額을 의미하며, 이렇게 실현된 處分益으로는 5년 이내에 결손된 移越缺損金을 상계할 수 있기 때문에 법인이 자산재평가를 했거나 이월결손금이 있을 경우에는 개인의 양도소득세보다 세부담이 작아지게 된다.

1991년 特別附加稅의 과세표준(양도가액-취득가액-양도비용-물

〈表 V-16〉 讓渡所得稅와 法人稅 및 特別附加稅의 稅負擔 比較

(單位：%)

	法人稅	住民稅	負擔計	特別附加稅	住民稅	負擔計	稅負擔 總計
事業年度所得 1億원 以下	20	7.5	21.5	25	7.5	26.875	48.375
事業年度所得 1億원 超過	34	7.5	36.55	25	7.5	26.875	63.425
未登記 轉賣	34	7.5	36.55	40	7.5	43	79.55
	讓渡所得稅			住民稅		稅負擔 總計	
2年 以上 保有	40 ~ 60			7.5		43 ~ 64.5	
2年 未滿 保有	60			7.5		64.5	
未登記 轉賣	75			7.5		80.625	

가상승공제액)은 2조 2,073억원이며 算出稅額은 과세표준의 25%에 해당되나 減免稅額의 비율(산출세액의 54.3%)이 높아 決定稅額은 과세표준의 11.4%에 불과하다. 讓渡所得稅의 과세표준(양도차익-양도소득 특별공제-장기보유 특별공제-양도소득공제)은 3조 8,368억원이며 算出稅額은 과세표준의 47.9%에 해당되나 減免稅額의 비율(산출세액의 7.8%)이 높아 決定稅額은 과세표준의 38.0%에 불과하다. 법인의 경우 處分益에 의해 법인의 순자산이 증가하면 순자산 증가

〈表 V-17〉 特別附加稅의 課稅 現況

(單位：10億원, %)

	1987	1988	1989	1990	1991
課稅標準(A)	421.0	424.5	687.4	1,284.4	2,207.3
算出稅額(B)	104.9	107.2	174.1	322.3	552.3
B / A	24.9	25.3	25.3	25.1	25.0
法人數(C)	1,150	1,347	1,722	1,948	2,342
減免額(D)	59.5	69.2	108.4	195.9	299.7
D / B	56.7	64.6	62.3	60.8	54.3
決定稅額(E)	45.4	38.0	65.7	126.4	252.6
E / A	10.8	9.0	9.6	9.8	11.4

資料：財務部.

액에 대한 법인세가 과세되기 때문에 법인이 資産再評價를 하지 않았거나 移越缺損금이 없다면 개인의 양도소득세 세 부담보다 높은 세 부담을 지게 된다.

다. 徵收方法

현행 양도소득세는 자산양도 후 양도일이 속한 다음 달의 말일까지 양도소득세를 豫定申告 自進納付하고 다른 소득과 마찬가지로 자산양도일 이듬 해 5월 31일까지 確定申告 自進納付하도록 되어 있어서 總決定稅額 對比 自進納付 比率은 1987년에 42.3%에 불과하였으나, 稅政의 강화로 1988년에 54.1%, 1989년에 63.1%, 1990년에 69.3%, 그리고 1991년에 71.8%로 계속 증가하고 있다. 총결정세액 중 收納된 세액은 1987년 현재 總決定稅額의 59.8%에 불과하며 40%에 이르는 금액이 缺損 및 未收納되었다. 1986년에는 純決定稅額 대비 徵收稅額의 比率이 52.6% 수준이었으며 告知分 純決定稅額 중 24.8%만 징수되었다.

讓渡所得稅은 장기간에 걸쳐 발생된 자본이득이 양도시점에 일시에 실현되면서 고율의 세율이 적용되어 납세자의 세 부담이 높아지기 때문에 납세자들의 租稅回避 성향이 강하고, 등기신청 후 登記電算資料가 납세자의 주소지 세무서로 이송되어 課稅處分되는 시점까지 소요되는 기간(평균 6.5~10개월)이 길며, 도시지역의 家口移動이 빈번하여 양도자의 주소지 확인이 대단히 어렵기 때문에 양도자가 납세의무를 이행하지 않을 경우에는 租稅債權의 확보가 어렵다.

라. 높은 累進稅率 體系

양도소득세의 累進稅率構造(주민세 포함: 43~64.5%)가 너무 높아 금융자산에 대한 이자 및 배당소득의 세 부담(21.5%)은 물론 상

속세 및 증여세의 實效稅率보다도 높기 때문에, 이용 및 개발하고자 하는 의사가 없거나 개발능력이 없는 토지소유자들의 土地去來를 凍結시키는 효과를 초래하며 높은 세부담을 피하기 위하여 이익단체를 통해 조세감면을 요구하게 되고 심지어 많은 租稅不正을 초래하고 있다. 우리나라의 토지과다보유 계층은 주로 高年齡層이며, 이들이 토지등급이 매우 낮았던 1980년 이전에 취득했던 토지를 양도하는 경우에는 양도가액에 비하여 取得價額^①이 너무 낮아 양도가액과 양도차익의 차이가 없어서 상속 및 증여한 후 양도하는 것보다 불리하

〈表 V-18〉 讓渡所得稅의 稅率 體系

(單位: %)

課稅區間 (萬圓 以下)	限 界 稅 率				平 均 稅 率			
	綜合所得	讓渡所得	相續	贈與	綜合所得	讓渡所得	相續	贈與
400	5	40	10	15	5.38	43	10	15
800	10	40	10	15	8.06	43	10	15
1,000	20	40	10	15	10.75	43	10	15
1,600	20	40	10	25	14.78	43	10	18.8
2,000	30	40	10	25	18.28	43	10	20.0
3,000	30	40	20	25	22.93	43	13.3	21.7
3,200	30	45	20	25	23.52	43.3	13.8	21.9
6,000	40	45	20	25	32.61	45.7	16.7	23.3
6,400	40	50	20	25	33.26	46.2	16.9	23.4
9,000	50	50	20	25	39.18	48.4	17.8	23.9
1億圓	50	50	20	35	40.64	48.9	18.0	25
2億圓	50	55	20	35	47.19	54.0	19.0	30
2.5億圓	50	55	30	35	48.50	55.0	21.2	31
3億圓	50	55	30	45	49.38	57.1	22.7	33.3
5億圓	50	55	30	45	51.13	60.8	25.6	38
10億圓	50	60	40	60	52.44	62.6	32.8	49
100億圓	50	60	55	60	53.62	64.1	52.8	58.9

註: 綜合所得세와 양도소득세에는 7.5%의 주민세가 추가로 부과됨.

기 때문에 土地去來를 遲延시키거나 凍結시키게 된다. 또한, 많은 비과세 및 감면 조항들로 인해 租稅回避 手段도 많기 때문에 양도소득세가 가장 많은 不服(異議申請, 審査請求, 審判請求, 行政訴訟)을 보이고 있다.

3. 土地超過利得稅

1980년대에 들어서면서 1986년까지 비교적 안정적이었던 地價上昇率이 1988~89년 동안에 급등(1988년: 27.5%, 1989년: 32.0%)함으로써 土地問題가 심각한 社會·經濟問題가 되었다. 이에 따라 토지의 과다보유를 억제하고 토지자원의 公共性을 강조하기 위해 土地超過利得稅, 개발부담금, 택지초과소유부담금의 土地公概念關聯制度가 도입되었다. 토지초과이득세는 주로 투기대상이 되고 있다고 인식되는 유희토지 등에 대해 重課稅하는 稅制로서 3년의 정과세기간 동안에 正常地價上昇分⁴⁾을 초과하여 유희토지의 지가가 급등하면 그 초과이득의 50%를 定期課稅하며, 정과세기간중에도 지가가 급등하는 지역이 있을 경우에는 그 지역을 특정지역으로 고시하고 그 地域內 유희토지가 全國 平均地價上昇率의 1.5배를 초과하여 상승하는 경우 그 초과이득의 50%를 예정과세하고 있다.

4) 토지를 양도하는 경우 취득 및 양도가액의 기준시가(개별공시지가)를 적용하여 양도소득 과세표준을 계산하는데, 1990년 8월 31일 이전에 취득한 경우에는 1990년 1월 1일을 기준으로 한 개별공시지가에 1990년 8월 30일 현재의 과세시가표준액에 대한 취득 당시의 과세시가표준액의 비율을 적용하여 취득 당시의 기준시가를 계산한다. 따라서 과표현실화가 매우 낮았던 1980년 이전에 취득한 토지의 취득가액은 매우 낮은 수준이므로 양도가액과 양도차익의 차이가 거의 없게 된다.

5) 정상지가상승률은 정과세금이자율(연간 10%, 3년간 33.1%)과 전국 평균지가상승률 중 높은 율을, 과세기간 종료일이 속한 연도의 다음 연도 3월 31일까지 국세청장이 고시하되, 100분의 30 범위 안에서 대통령령으로 조정할 수 있다.

가. 遊休土地에 대한 重課

1990년 이후 토지초과이득세가 도입되어 지가가 급등한 지역의 遊休土地에 대해 重課함으로써 유휴토지에 대한 投機的 需要를 억제하여 지가를 안정시키는 데 기여하였다. 그러나 유휴토지의 早期 및 低密度開發을 촉진시켜 세대간 토지자원의 효율적 배분을 저해하고 있다는 비판을 받고 있다. 또한, 土地公概念關聯法律이 제정되면서 토지초과이득세와 택지초과소유부담금을 피하기 위해 1989~91년 동안 裸垆地의 집중적인 早期開發이 이루어져 주택 200만호 건설과 함께 건설경기의 과열을 야기하였다. 따라서 정부는 1990년 5월부터 建設景氣鎮靜策을 발표하여 착공을 지연시키거나 건축허가를 규제하여 오다가 1992년 12월 31일 건축제한조치를 일부 해제하였다. 토지는 保有費用이 낮은 반면 轉用費用이 높아 裸垆地가 일단 개발되면 보다 효율적인 용도로의 전환이 어려우므로 경제사회적 여건에 따라 개발되어야 함에도 불구하고, 裸垆地의 早期 및 非效率的 開發이 이루어져 자원의 낭비를 초래하였다.

1991년에는 189개 邑·面·洞을 地價急騰地域으로 지정하여 1990년에 개별공시지가가 전국 평균지가상승률(20.58%)의 1.5배인 30.87%를 상회한 유휴토지 소유자 2만 3,748명에 대해 4,630억원을 부과하였으며, 1992년에는 45개 읍·면·동을 지가급등지역으로 지정하여 1991년에 個別公示地價가 전국 평균지가상승률(12.78%)의 1.5배인 19.17%를 上廻한 유휴토지 소유자 6,156명에게 342억원을 부과하였다. 1993년에는 정기과세로서 1990~92년 동안에 개별공시지가가 全國 平均地價上昇率(34.26%)의 1.3배인 44.53%를 상회한 전국의 모든 유휴토지(약 25~30만 필지)⁶⁾에 대해서 약 1조원의 土地超過利

6) 예정통지된 과세건수는 25~30만 건이나 시행령개정으로 농지 및 임야 중 6만건이 과세대상에서 제외되었으며 개별공시지가에 대한 재조사 청구 및 유휴토지판정에 대한 告知前 審査請求後에 실제로 과세되는 건수는 크게 줄어들 것으로 예상된다.

〈表 V-19〉 土地超過利得稅 賦課 現況

	1990		1991	
	豫定通知	實績值	豫定通知	推定值
全國平均地價上昇率(%)	20.58		12.78	
課稅對象土地	(30.87% 초과토지)		(19.17% 초과토지)	
地價急騰地域 邑·面·洞(개)	189		45	
全體土地筆地數(천필지)	1,730		540	
課稅對象筆地(건수)	36,353	31,722	11,000	5,475
納稅義務者(명)	27,441	23,381	6,156	4,103
個人	27,015(98.4%)	23,027(98.5%)	6,044(98.2%)	4,019(98.0%)
法人	426(1.6%)	354(1.5%)	112(1.8%)	84(2.0%)
稅額(억원)	6,136	4,630	799	342
個人	4,438(72.3%)	3,170(68.5%)	642(80.4%)	248(72.5%)
法人	1,698(27.7%)	1,459(31.5%)	157(19.6%)	94(17.5%)

註: 전국 4,630개의 읍·면·동에 2,500만 필지가 있으며, 1991년 현재 유휴 토지로 간주되는 토지는 약 170만 필지로 추정되고 있음.

得稅가 부과될 예정이다.

나. 不服請求

1990년 토지초과이득세 예정통지 대상자 2만 7,441명 중 2,925명(세액은 2,585억원으로서 예정통지의 42%에 해당)이 告知前 審査請求하였으며 그 중 899명만 認容(세액: 296억원), 2,913명은 棄却(세액: 2,260억원), 113명은 却下(세액: 29억원)처리되었고, 그 밖에 2,794명이 개별공시지가에 대한 再調査請求를 해당 시·군·구에 제출하여 개별공시지가가 조정되었다. 전체 과세자 2만 3,381명 중 2,143명(9.2%)이 2,018억원의 세액(43.7%)에 대해 審査請求를 하였다. 전체 청구건수 중 18%가 '公示地價 過多策定'에 관한 사항이며 '法令

規制'가 13%, '自耕農地'가 10.5%, '行政指導'가 10.1%이고, '建築許可節次 進行에 관한 請求'는 11건(포철, 롯데, 현대 등)에 불과하나 금액은 960억원으로서 전체 청구금액의 48%를 차지한다.

토지초과이득세 審判請求 件數는 1,237건으로서 總告知件數의 5.3%이다. 그 중 1992년 8월 24일 현재 961건의 처리건수 중에서 97건만 認容되었다. 유형별로는 법령적용사항인 '法令에 의한 使用禁止 및 制限'이 260건으로서 27%를 차지하며, '公示地價 過多'가 205건으로서 21%, 사실판단 사항인 '在村自耕農地 與否'가 97건으로서 10%를 차지하고 있다. 그러나 가장 많이 認容된 유형은 '建築物 新築土地'로서 21건을 기록하고 있고, '在村自耕農地 與否'가 13건으로 나타났다.

토지초과이득세 訴訟提起 件數는 1992년 10월 현재 328건에 358

〈表 V-20〉 土地超過利得稅 審査請求 類型別 現況

(單位: 件, 億원, %)

	接受		處理		
	件數	金額	認容	不認容	計
公示地價 過多	383(17.9)	148(7.3)	-	359	359
法令規制土地(開發制限區域內, 綠地地域內)	278(13.0)	158(7.8)	2	253	255
行政指導에 의한 使用抑制	216(10.1)	115(5.7)	1	200	201
自耕農地 與否	226(10.5)	39(1.9)	11	190	201
未實現利益課稅	141(6.6)	42(2.1)	-	132	132
建築許可節次 進行中(포철, 롯데, 현대)	11(0.5)	964(47.8)	-	4	4
建築制限措置로 取得일부터 1年內 未着工	97(4.5)	56(2.8)	-	75	75
引接筆地 및 土地의 課稅標準 計算	26(1.2)	9(0.4)	3	21	24
其他	765(35.7)	487(24.2)	44	526	570
合 計	2,143(100)	2,018(100)	61	1,760	1,821

註: 1. 처리실적은 1992년 2월 15일 기준이며 감사원 심사청구 건수 41건을 포함하면 총 2,184건임.

2. () 안은 비율임.

〈表 V-21〉 爭點類型別 審判請求 處理 現況

(單位：件，%)

	處理件數				構成比
	認 容	棄却等	取 下	小 計	
法令 適用 事項	45	603	-	648	67.4
公示地價 過多	-	205	-	205	21.3
法令에 의한 使用禁止 및 制限	4	256	-	260	27.1
建築物 新築土地	21	67	-	88	9.2
事實 判斷 事項	50	221	-	271	28.2
在村自耕農地	13	84	-	97	10.1
賃貸用土地	1	64	-	65	6.8
其 他	2	35	5	42	4.4
合 計	97(10.1)	859(89.4)	5(0.5)	961	100.0

註：1. 처리실적은 1992년 8월 24일 기준임.

2. () 안은 비율임.

〈表 V-22〉 土地超過利得稅의 訴訟類型別 現況

(單位：件，百萬圓)

	件 數	稅 額
公示地價 不當	68	6,692
新築目的 土地		
法令에 의한 建築許可 制限	26	5,786
行政處理 등에 의한 許可 遲延	5	699
建築規制	6	2,364
其他法令制限 土地	34	2,498
賃貸用土地	49	6,555
土地區劃整理 事業地區內 土地	21	1,634
宅地開發豫定 立案地域	40	224
在村自耕農地(自耕與否, 都市計劃區域 안의 農地)	22	498
建築物附屬土地	20	2,505
無住宅者所有 裸貸地	1	30
土超稅 違憲(未實現利益 課稅)	15	627
其 他	21	5,457
合 計	328	35,839

억 4천만원이다. 주요 청구내용으로서는 '公示地價의 不當'이 68건으로서 가장 많고 '賃貸用 土地' 49건, '新築目的土地의 規制' 37건, '其他 法令制限 土地' 34건 등이 있다. 최근 포항제철과 롯데의 토지초과이득세 불복소송에서 정부가 패소함에 따라 定期課稅時 건축제한 조치로 인해 착공 또는 허가가 지연되어 遊休土地 判定에 대한 不服事例가 크게 늘어날 것으로 예상된다.

다. 豫定課稅와 定期課稅

1993년에는 1990~92년 동안에 個別公示地價가 全國 平均地價上昇率을 상회한 모든 遊休土地에 대해 土地超過利得稅가 부과되므로 과세대상 유휴토지의 수와 세부담 규모가 매우 클 것으로 예상된다. 이 기간 동안의 正常地價上昇率을 전국 평균지가상승률(34.26%)로 정하여 정기과세하면, 대부분의 대도시 및 중소도시의 平均地價上昇率이 전국 平均地價上昇率을 크게 상회하게 되어 전국을 대상으로 遊休土地를 판정해야 하므로 조세행정상의 어려움이 수반되며, 개발 또는 양도하지 않아 遊休土地로 판정된 토지의 세부담도 매우 커지기 때문에 正常地價上昇率을 전국 平均地價上昇率의 1.3배(44.53%)로 上向調整하였다. 따라서 과세대상지역은 1990년 및 1991년에 지가가 급등한 지역에 한정될 것이나 1990년에 지가가 급등한 지역 중 많은 지역이 1991년 이후 지가가 안정 또는 하락하였기 때문에 定期課稅時에 還給해야 할 경우가 많이 발생하게 될 것으로 판단된다⁷⁾.

7) 1991년 및 1992년 예정결정기간중에 토지초과이득세가 부과되었던 토지 중 3년 동안 지가상승률이 정상지가상승률을 초과하지 않은 토지는 전액 환급되나, 지가상승률이 정상지가상승률을 초과하지만 1992년말 현재 과세대상이 아니어서 납부세액이 없는 경우에는 3년 동안의 토지초과이득 상당액의 50%를 초과하는 금액만 환급되기 때문에 예정과세된 세액의 50% 정도가 환급될 것으로 추정되고 있다. 그러나 정기과세기간 종료일 유휴토지 등에서 제외되어 과세가 되지 않는 경우에, 이미 납부하였던 세액의 일부만을 환급해 주기 때문에 많은 분쟁을 야기할 우려가 있다.

〈表 V-23〉 土地超過利得稅 課稅對象 地域

(單位：%)

	1990	超過 上昇分 ¹⁾	1991	超過 上昇分 ²⁾	1992	超過 上昇分	1990~ 92	超過 上昇分 ³⁾	超過 上昇分 ⁴⁾
	全 國	20.58	(30.87)	12.78	(19.17)	-1.27	(15.00)	34.26	(34.26)
6大都市	26.97		13.46		-2.59		40.33	(6.70)	
中小都市	18.60		13.69		0.18		34.59	(0.44)	
郡 地 域	12.20		10.19		0.46		23.06		
서 울	31.18	(0.31)	11.15		-2.78		41.75	(7.49)	
釜 山	15.82		14.69		-1.57		34.92	(0.66)	
大 邱	27.42		13.74		-2.61		41.14	(6.88)	
仁 川	29.14		22.81	(3.64)	0.11		58.77	(24.51)	(14.24)
光 州	22.43		16.50		-0.33		42.16	(7.90)	
大 田	17.89		23.25	(4.08)	-9.35		31.71		
京 畿 道	22.03		14.68		0.08		40.06	(5.80)	
江 原 道	11.98		7.18		1.06		21.29		
忠 北	11.48		14.31		1.62		29.50		
忠 南	11.41		9.56		1.12		23.43		
全 北	10.84		9.40		1.64		23.25		
全 南	9.54		4.50		-0.12		14.33		
慶 北	13.32		9.11		-0.26		23.32		
慶 南	12.80		14.47		0.18		29.35		
濟 州	8.45		10.43		0.26		20.07		

- 註：1) 전국 평균지가상승률(20.58%)의 1.5배인 30.87%를 초과한 상승분임.
 2) 전국 평균지가상승률(12.78%)의 1.5배인 19.17%를 초과한 상승분임.
 3) 1990~92년 동안의 전국 평균지가상승률 34.26%를 초과한 상승분임.
 4) 1990~92년 동안의 전국 평균지가상승률(34.26%)의 1.3배인 44.53%를 초과한 상승분임.

라. 土地超過利得稅의 實效性

토지초과이득세는 遊休土地 또는 非業務用 土地에 부과되는 세금으로서 유휴토지의 개발을 촉진하게 되기 때문에 시간이 흐름에 따라 과세대상이 크게 줄어들어 지가상승으로 인해 발생한 未實現 資本利得의 일부를 환수한다는 취지가 약해진다. 또한, 都市計劃 및 政府開發事業에 의한 用途變更이나 形質變更으로 인해 지가가 크게 상승하여도 유휴토지가 아니면 지가상승으로 인한 초과이득을 환수할 수 없으며, 裸地는 宅地超過所有負擔金과 土地超過利得稅의 주요한 과세대상으로서 나대지를 포함하여 200평 이상의 택지를 보유하고 있는 개인, 또는 단 한 평의 나대지라도 보유하고 있는 법인에게 二重課稅가 되고 있다.

지가상승으로 인한 이득의 절대액이 크더라도 正常地價上昇分을 상회하지 않으면 토지초과이득세가 부과되지 않으며 이득의 絕對額이 적더라도 正常地價上昇分을 상회한 토지초과이득에 대해서는 토지초과이득세가 부과되기 때문에 토지간 세부담의 水平的 衡平性에 어긋난다. 讓渡所得稅가 양도차익의 절대액에 따라 累進課稅하는 것과는 상반된다.

마. 租稅行政의 複雜性

課稅對象土地인 遊休土地는 토지·건축물·시설물 등의 소유자·면적·소재지역, 토지의 보유기간, 토지를 사용한 사업의 영업기간 및 수입금액과 과세기간 전후의 토지사용 현황 등을 종합적으로 참작, 확인되는 사실상의 현황에 의해서 판정된다. 과세대상 토지를 用途別로 열거하는 방식을 채택하였지만, 이는 사회의 專門化·分業化·多樣化 현상에 따라 과세대상을 추적하면서 규정해야 하므로 조세행정상의 複雜성과 어려움을 초래한다. 토지의 사용용도 및 사용

주체에 따라 基準面積基準, 土地價額 對比 建築物價額基準, 土地價額 對比 收入金額基準 등의 복잡한 기준에 의해 유휴토지 및 비업무용 토지를 판정하고 있다. 일반영업용 건축물의 基準超過 土地에 대한 기준이 건축물의 용도에 상관없이 一律적으로 적용되고 있으며

〈表 V-24〉 一般營業用 建築物과 工場用 土地의 遊休土地 判定基準

1. 一般營業用 建築物: 주택, 점포, 사무실, 공장, 창고, 수상건물, 구축물, 특수부대설비	
土地超過利得稅	개인: 건축물 바닥면적×용도지역별 적용배율 초과토지
超過所有負擔金	건축물의 과세시가표준액이 부속토지 과세시가표준액의 10%
法人稅	미만 법인: 바닥면적×적용배율과 건축물연면적÷용적률×5 중 작은 면적 초과토지 건축물의 과세시가표준액이 부속토지 과세시가표준액의 10%
	미만
綜合土地稅	건축물 바닥면적×용도지역별 적용배율 초과토지 건축물의 과세시가표준액이 부속토지 과세시가표준액의 10% 미만
取得稅 重課稅	건축물 바닥면적×적용배율과 건축물연면적÷용적률×1.2 중 큰 면적 초과토지
2. 工場用 土地	
	공장입지기준면적(공장건축물연면적÷품목별기준공장면적률)×1.1 초과토지 품목별 기준공장면적률: 5~60% (제조업체만 해당)
3. 農地	
土地超過利得稅	개인: 6개월 이상 동일(연접) 행정구역에 거주하지 않거나 비자경 농 지 도시계획구역내의 농지 (개발제한구역과 녹지지역은 제외) 법인: 토지가액 대비 연간수입금액이 7%에 미달하는 농지 농업을 주업으로 하지 아니하는 법인소유농지
綜合土地稅	6개월 이상 동일(연접) 행정구역에 재촌한 개인의 농지만 분리과세
讓渡所得稅	8년 이상 재촌자경농지 비과세

註: 창고, 자동차정비공장, 석유·가스 저장·판매시설은 용도의 특성상 건축물 바닥면적×적용배율만 적용하기로 하는 土地超過利得稅法施行令이 1992년 말에 개정되었음.

地方稅法·法人稅法·土地超過利得稅法 등의 세법에 따라 기준의 차이가 있고 공장용 건축물의 기준초과 토지에 대한 기준은 제조업에만 국한되어 있다. 특히 일반영업용 건축물의 基準超過土地에 대한 기준은 建蔽率, 容積率, 高度制限, 駐車施設 義務規定 등 건축법에 의한 규제를 충분히 고려하지 않은 상태에서 결정되었다.

토지초과이득세는 매년 지가가 급등하는 지역의 유휴토지에 대해서 豫定課稅하고, 3년마다 定期課稅함으로써 課稅方法이 二元化되어 있기 때문에 豫定課稅된 遊休土地가 지가상승세 둔화 또는 유휴토지의 이용개발 등에 의해 과세대상토지에 해당되지 않으면 정기과세시 납부한 세금의 일부 또는 전부를 환급해 주는 複雜性이 야기된다. 특히, 예정결정기간에는 과세대상이 되어 土地超過利得稅를 납부하였으나 정기과세기간 종료시 유휴토지에서 제외되어 課稅對象이 되지 않아 납부세액이 없는 경우에도 豫定課稅期間中에 납부했던 土地超過利得稅를 전부 환급하지 않고 당해 과세기간에 대한 土地超過利得相當額의 50%를 초과하는 금액만을 환급하는 것도 衡平性에 위배된다. 즉, 토지초과이득세 과세대상의 요건으로는 遊休土地와 地價急騰이 있는데, 정기과세기간 동안에 지가상승이 둔화되어 초과이득이 발생하지 않아 과세대상에서 제외되는 경우에는 예정결정기간중에 납부했던 세액을 전부 환급해 주지만 遊休土地가 개발되어 課稅對象에서 제외된 경우에는 일부만 환급해 주는 것은 형평에 어긋난다.

土地超過利得稅가 결정된 후 토지를 양도하면 讓渡所得稅額에서 토지초과이득세 납부세액을 공제(1년 이내:80%, 3년 이내: 60%, 6년 이내: 40%)하며, 과세기간 종료 후부터 土地超過利得稅의 결정시점(10월 31일) 이전에 토지를 양도하면 土地超過利得稅額의 80%를 경감한다. 土地超過利得稅와 讓渡所得稅의 관계에 있어서, 유휴토지를 과세기간 종료시점(12월 31일) 전후 어느 시점에 양도하는지에 따라, 또는 정기과세기간 종료일 전후 어느 시점에서 양도하는지에 따라 稅負擔이 크게 달라지며 그 계산도 복잡하다.

4. 宅地超過所有負擔金

宅地所有上限制는 개인이나 법인이 소유할 수 있는 宅地의 면적에 상한을 정하고 이를 초과하는 宅地에 대해서는 처분이나 이용·개발을 촉진하는 한편, 사후관리로서 超過所有負擔金을 부과함으로써 宅地의 공급을 촉진하고 국민의 주거생활 안정을 도모하는 제도이다. 所有上限制가 적용되는 토지는 도시계획구역 내에 소재하는 택지⁸⁾에 한정되며, 택지의 범위에는 住宅의 附屬土地, 裸垆地, 開發宅地가 포함되고 상한선은 特別市와 直轄市의 경우 1가구당 200평, 기타 市의 경우 300평, 그리고 도시계획구역인 읍·면의 경우 300평이다.

6대 도시에 택지를 소유하고 있는 총인원은 약 270만명으로서 평균 36.1평의 택지를 소유하고 있으며, 그 중에서 2만 9,882명만이 200평을 초과하여 택지를 소유하고 있고 그 보유면적은 약 1,416만평으로서 6대 도시의 전체 택지면적(9,755만 7천평)의 14.5%에 해당한다. 2년의 유예기간이 끝나는 1992년 3월 2일 이후에도 매년 6월 1일을 기준으로 개인(2만 4,033명)이 가구별로 200평을 초과하여 택지를 소유하고 있거나 법인(9,408명)이 단 1평의 택지라도 소유하고 있으면 약 818만평에 해당하는 超過所有分 宅地에 대해서는 4%(住宅附屬土地) 또는 6%(裸垆地)의 초과소유부담금을 부과하게 된다.

1992년 6월에 처음으로 부과된 宅地超過所有負擔金은 3만 3,441명의 가구 및 법인에 대하여 부과될 예정이었는데, 1만 4,718명에게

8) 도시계획의 결정·변경으로 인하여 새로 都市計劃區域으로 편입된 지역에 대해서 편입된 날로부터 2년간은 宅地所有上限制를 적용하지 않으며, 1990년 3월 2일부터 특별시 및 직할시 지역의 도시계획구역 내의 택지에 대해서만 상한제가 실시된다. 그 외의 도시계획구역 내의 택지에 대한 상한제 실시는 대통령령에 의해 별도로 정하기로 하고 현재는 유보되어 있다.

〈表 V-25〉 超過所有負擔金 賦課率

(單位: %)

	2年 以內(92.3.2부터)	2年 超過(94.3.2부터)
法施行 當時 超過所有 住宅附屬土地	4	7
法施行 當時 超過所有 裸地	6	11
法施行 後 買入한 200坪 超過 住宅附屬 土地	7 (취득시부터)	
處分·利用·開發期間內 使用計劃대로 未處分·未利用·未開發한 宅地	11 (의무기간 경과시부터)	

註: 부과율은 공시지가를 기준으로 산정한 超過所有分 宅地價格에 대한 비율임.

〈表 V-26〉 6大 都市 宅地規模別 所有 現況

(單位: 名, 千m², %)

宅地規模	所有者	面積	比率
200坪 以下	2,669,071	275,696(83,398천평)	85.5
200坪 超過	29,882	46,808(14,159천평)	14.5
200~ 500坪 以下	24,626	23,038	7.1
500~1,000坪 以下	3,552	7,871	2.4
1,000~3,000坪 以下	1,357	7,177	2.2
3,000坪 超過	347	8,722	2.7
計	2,698,953	322,504(97,557천평)	100.0

資料: 建設部.

〈表 V-27〉 人別 宅地所有 現況

(單位: 名, 筆地, 千m²)

	所有者	筆地	面積
個人	2,689,545 (99.7)	3,012,056 (99.3)	307,940 (95.5)
法人	9,408 (0.3)	21,608 (0.7)	14,564 (4.5)
計	2,698,953	3,033,664	322,504

註: () 안은 비율임.

資料: 建設部.

〈表 V-28〉 6大 都市 宅地의 區分

(單位: 筆地, 千㎡, %)

宅地의 類型	筆 地	面 積	比 率
住宅附屬土地 중 200坪 未滿 土地	2,800천	264,401	82.0
住宅附屬土地 중 200坪 以上 土地	3천	1,184	0.4
裸垆地	202천	43,049	13.3
垆地 중 工場立地 基準超過土地	18천	10,721	3.3
垆地 중 建築物附屬土地 基準超過土地	2천	1,520	0.5
地目이 垆地인 골프場用地	2	3	-
別莊用地	59	20	-
其他垆地	9천	1,606	0.5
計	3,033,664	322,504	100.0

資料: 建設部.

〈表 V-29〉 宅地超過所有負擔金 賦課對象宅地 現況(1992. 8. 3. 現在)

(單位: 名, 千㎡)

	家 口		法 人		計	
	家 口	面 積	所有者	面 積	所有者	面 積
서 울	5,650	3,288	727	1,530	6,377	4,818
釜 山	2,180	1,198	245	244	2,425	1,442
大 邱	1,535	719	123	118	1,658	837
仁 川	839	494	103	108	942	602
光 州	962	471	157	127	1,119	598
大 田	1,439	873	203	379	1,642	1,252
9個 道	443	251	112	91	555	342
合 計	13,048	7,294	1,670	2,597	14,718	9,891

資料: 建設部, 『建設統計便覽』, 1992.

1,444억원이 부과되었다. 이 금액은 1992년 3월 2일~5월 31일 동안의 부담금으로서 1년 기준으로 환산하면 약 5,776억원에 상당한다.

宅地超過所有負擔金도 시간이 흐름에 따라 택지의 13.3%를 차지하고 있는 裸垆地⁹⁾가 개발됨에 따라 그 대상은 줄어들 것이다. 택지

〈表 V-30〉 宅地超過所有負擔金 賦課額(1992. 8. 3. 現在)

(單位：百萬圓)

	家 口			法 人			計		
	住宅附屬 土 地	裸垆地	計	住宅附屬 土 地	裸垆地	計	住宅附屬 土 地	裸垆地	計
서 울	17,574	41,925	59,499	3,111	33,606	36,717	20,685	75,531	96,216
釜 山	3,612	11,446	15,058	471	2,785	3,256	4,083	14,231	18,314
大 邱	1,821	4,726	6,547	257	923	1,180	2,078	5,649	7,727
仁 川	964	3,152	4,116	116	944	1,060	1,080	4,096	5,176
光 州	802	2,476	3,278	339	888	1,227	1,141	3,364	4,505
大 田	1,555	3,434	4,989	815	1,428	2,243	2,370	4,862	7,232
9個 道	868	2,731	3,599	331	1,349	1,680	1,199	4,080	5,279
合 計	27,196	69,890	97,086	5,440	41,923	47,363	32,636	111,813	144,449

資料：建設部, 「建設統計便覽」, 1992.

의 범위에 토지초과이득세의 주 대상토지인 裸垆地가 포함되어 裸垆地가 이중과세되고 있으며 상업지역의 裸垆地는 그 성격상 宅地로 보기 어렵다.

5. 開發負擔金

開發利益을 부분적으로 환수하기 위한 제도로서 중요한 투자사업으로 인해 수혜를 받은 자들에게 事業費의 일부를 부담시키거나 그러한 사업으로부터 발생한 이익의 일부를 회수하는 受益者負擔金制度가 운영되어 왔다. 이 제도는 주로 道路事業에 국한되어 이용되어

9) 전체 택지의 82%에 해당하는 200평 미만의 주택부속토지를 제외하면 나대지가 택지초과소유부담금 대상토지의 대부분을 차지한다.

왔으나 그 실적이 대단히 미약했고 토지의 區劃整理事業이나 形質變更事業 등과 관련하여 公共用地負擔을 통한 開發利益의 還收도 오래 전부터 시행되어 왔다.

土地公概念의 도입에 따라 1990년부터 開發負擔金制가 실시되어 개발사업으로 인하여 개발대상지역의 지가가 상승하여 사업시행자가 얻게 된 개발이익의 일부는 開發負擔金으로 환수한다. 개발부담금은 宅地開發, 工業團地造成, 産業基地開發 등 28개 개발사업에 대해서 1,000평 이상의 사업대상토지(도시계획지역내 500평 이상)의 개발사업 完了時(개발사업의 준공인가를 받은 날)의 公示地價(2인 이상 감정평가사의 평가액)에서 着手時點(개발사업의 인가를 받은 날)의 地價(착수된 연도의 1월 1일을 기준으로 한 개별공시지가)와 개발비용, 그리고 사업기간중의 正常地價上昇分을 除한 開發利益의 50%를 사업시행자로부터 환수한다. 이렇게 징수된 개발부담금의 50%는 건설부가 관리하는 土地管理 및 地域均衡開發 特別會計에 귀속되고 나머지 50%는 부과토지가 속한 地方自治團體에 귀속되어 당해 지역개발사업에 재투자된다.

土地管理 및 地域均衡開發 特別會計는 토지공개념제도의 시행으로 형성되는 재원으로 국공유지의 비축과 낙후지역 개발을 지원하기 위해 설치된 것으로서 택지소유상한제에 의한 宅地超過所有負擔金의 100%와 開發負擔金과 土地超過利得稅의 50%를 주요 재원으로 하여 국가나 지방자치단체 또는 정부투자기관 등의 토지매입자금과 지방공단이나 관광단지 등의 진입도로 등 기반시설 지원, 그리고 지방자치단체의 오수 및 하수 종말처리장 시설지원 등에 사용된다.

1990년 3월 2일~1992년 11월 30일 동안의 開發負擔金 부과실적은 총 1,375건에 2,980억원이며, 그 중 851건에 1,381억원이 징수(부과액의 46%)되었다. 부과액에 비하여 징수액이 적은 것은 부담금의 납기가 長期(6개월)이고 1년 범위 내의 納付延期 및 分割納付가 인정되기 때문이다. 지역별로는 서울(671억원), 경기(661억원), 인천

(262억원), 부산(207억원), 광주(199억원), 경남(191억원) 및 경북(151억원) 등의 순을 보이고 있다.

1991년 9월 開發利益還收에 관한 法律 施行令을 개정하여 운용상의 문제점들을 보완하였다. 개발착수시점의 지가산정에 있어서 公示地價의 적용을 착수된 연도의 1월 1일을 기준으로 한 個別公示地價를 직접 적용하도록 하여 公示地價 적용에 대한 기준을 명백히 하였다. 住宅建設事業이나 宅地開發事業 등 사업시행자가 개발된 토지를 자율적인 가격으로 처분할 수 없는 경우에는 완료시점의 지가를 감정가격이 아닌 실제 처분된 가격으로 인정하도록 하였다. 또한, 開發負擔金 부과대상사업에서 누락되었던 스키장 건설사업의 5개 사업을 신규로 부과대상사업에 추가하고 개발이익이 발생되지 않는 賃貸住宅建設事業과 住居環境改善事業은 제외하였다. 그리고 도시계획구역에서 시행되는 개발사업은 500평 이상일 경우에도 開發負擔金을 부과토록 하였다.

1993년 6월 開發利益還收에 관한 法律을 다시 개정하여 '開發利益'을 공공사업 등 개발사업의 시행뿐 아니라 토지이용계획의 변경, 기타 사회경제적 요인에 의하여 발생한 토지가액의 증가분으로 정의하고, 용도변경 후 개발하는 경우에 부과개시시점을 취득시점으로 앞당겨 용도변경으로 인한 地價上昇分의 일부도 환수하게 되었다. 또한, 開發負擔金 부과대상도 도시계획구역은 500평 이상, 비도시계획구역은 1,000평 이상에서 6대도시는 200평, 기타도시는 300평, 비도시계획구역은 500평으로 확대하였으며, 건축으로 地目이 변경(예: 學校用地→垡地)되는 경우에도 開發負擔金이 부과된다. 개발부담금 부과를 위한 地價算定基準은 착수시점의 지가는 公示地價로, 완료시점의 지가는 감정평가한 地價로 區分하여 산정하던 것을 公示地價로 통일하였다.

開發負擔金도 지가상승으로 인한 자본이득의 일부를 환수하기 때문에 성격상 양도소득세의 예납적인 성격이 강함에도 불구하고 양도

시 양도차익에서 이미 부과된 개발부담금을 개발비용으로만 인정하고 있어서 양도소득세와 二重課稅되고 있다.

〈表 V-31〉 年度別 開發負擔金 賦課 및 徵收 現況

(單位：件, 百萬원)

	賦 課		徵 收	
	件 數	金 額	件 數	金 額
1990	189	22,694(7.6)	6	20(0.0)
1991	562	108,315(36.4)	393	40,767(29.5)
1992	624	166,980(56.0)	452	97,272(70.5)
計	1,357	297,989(100)	851	138,059(46.3)

註：1. 1992년 11월 30일 현재.

2. () 안은 비율을 나타냄.

6. 公示地價制

公示地價制度란 정부가 객관적 기준을 정하고, 이에 의하여 調査·評價된 適正價格을 公示하며 公示된 地價를 일반국민의 土地去來 및 행정기관의 地價算定 등에 활용할 수 있도록 하는 公的 地價制度로서, 1989년에 제정된 「地價公示 및 土地 等의 評價에 관한 法律」(약칭 地價公示法)에 의해서 정부가 調査 및 公示하는 公的 土地評價制度이다.

公示地價(標準地價格)는 建設部長官이 매년 公示基準日(1월 1일) 현재의 가격을 調査·評價하여 土地評價委員會의 심의를 거쳐 公示하는 1m²당 適正價格이다. 여기서 適正價格이라 함은 해당토지에 대하여 자유로운 거래가 이루어지는 경우 합리적으로 성립한다고 인정되는 가격을 의미한다⁴⁰⁾.

公的 土地評價制度인 公示地價制度는 다음과 같은 긍정적인 효과가 있을 것으로 예상된다. 첫째, 地價算定時에 획득한 土地에 관한 각종 정보(데이터 베이스의 구축)를 이용할 수 있어서 토지정책 수립시에 긍정적인 영향을 미칠 것이다. 둘째, 토지의 適正價格이 公示地價體系를 통하여 조세체계에 적절히 반영되기 때문에 土地公概念 關聯制度의 효율성을 제고시킬 것이다. 셋째, 기업의 立地決定이나 효율적인 투자 및 생산활동에 영향을 미칠 것이다.

그러나 公示地價制度의 시행으로 인해 몇 가지의 문제가 발생했다. 현단계에서의 문제점으로는 첫째, 地價의 適正性和 合理性에 관한 것과 둘째, 公示地價를 土地關聯租稅에 적용할 때에 발생하는 문제를 들 수 있다. 地價의 適正性和 合理性에 영향을 미치는 要因으로서, 標準地選定에 따르는 문제, 調査·評價의 대상이 되는 標準地가 일부에 국한되어 있다는 문제, 個別地價 算定の 客觀化 문제, 調査·評價된 地價의 不均衡 문제, 짧은 評價期間과 評價人員의 不足 문제, 鑑定評價業者의 地域專門性 缺如 문제, 中央土地評價委員會 및 地方土地評價委員會와 관련된 문제, 그리고 訴願權 問題 등을 들 수 있다.

가. 標準地 選定에 따르는 問題

標準地란 代表性, 中庸性, 安定性, 그리고 確定性的의 조건이 충족되는 토지이다¹⁰⁾. 표준지에 대한 合理的인 가격평가는 公示地價의 信賴

10) 公示地價의 算定 및 公示節次에 대해서는 建設部의 「1992年度 地價公示에 관한 年次報告書」 第1編 第1章을, 標準地 公示地價의 現況은 第3章을 참조.

11) 建設部, 「1992年度 地價公示에 관한 年次報告書」, 1992, p. 27. 代表性이 있는 토지란 標準地選定 對象地域의 地價水準을 대표할 수 있는 토지를 의미하고, 中庸性이 있는 토지란 토지의 利用狀況, 形象, 面積 등이 표준적인 토지를, 安定性이 있는 토지란 當該 標準地選定 對象地域의 일반적인 용도에 적합한 토지로서 그 利用狀態가 일시적이 아닌 토지를, 確定性이 있는 토지란 다른 토지와와 區分이 명확하고

성과 公正性을 提高시킬 뿐 아니라 精確한 個別地價算定의 기초가 된다는 점에서 標準地의 代表性은 중요한 의미를 가진다.

現行 制度下에서는 全國 地價調査 對象土地의 筆地數를 기준으로, 6大都市와 中小都市는 用途를 기준으로, 郡地域은 地目を 기준으로 標準地를 차등분포시키고 있으며¹²⁾, 市·道別 標準地의 平均分布密度¹³⁾를 보면 大都市는 2.1~2.5이고 道單位는 1.0~1.2이며, 市·郡·區別로 평균 1,150필지 정도의 標準地가 할당된다. 일반적으로 都市地域의 경우 지가상승이 地目보다는 土地用途에 따라 좌우되고 있으므로, 用途를 기준으로 標準地를 선정하도록 한 것은 종래의 地目基準보다 진일보한 것으로 볼 수 있다. 일반적으로 郡地域의 경우 地目과 地價水準 사이에는 비교적 밀접한 相關關係가 있으므로, 地目を 기준으로 標準地를 선정하도록 한 것은 바람직하다고 할 수 있다.

도시규모에 따라 標準地가 差等分布됨에 따라 大都市와 中小都市, 그리고 郡地域에 따라 현저히 다른 지가결정요인을 적절히 반영하지 못하는 실정이다. 부동산의 가격수준은 一般要因, 地域要因 및 個別要因의 相互作用 결과로써 형성된다¹⁴⁾. 現行 制度下에서의 標準地選定은 個別土地가 위치해 있는 個別的 立地特性的의 차이를 반영해 주지만 地域特性的의 차이에 의해 파생되는 地域要因과 一般要因을 적절

용이하게 확인할 수 있는 토지를 의미한다.

12) 6大都市는 100筆地當 標準地數가 商業地域은 4.5, 住居地域은 2.5, 工業地域은 2.5, 綠地地域은 1.8이다. 中小都市의 100筆地當 標準地數는 商業地域이 4.0, 住居地域이 2.1, 工業地域이 1.8, 綠地地域이 1.5이다. 郡地域의 100筆地當 標準地數는 塋가 1.9, 田이 0.8, 畓이 0.8, 林野가 1.0, 其他가 1.5이다.

13) 標準地 分布密度란 筆地數 對比 標準地數의 비율을 의미한다.

14) 韓國鑑定業評價協會, 『土地評價 比較方式의 客觀化 方案』, 1992. 9, pp. 89~94.
一般要因이란 일반 경제사회의 부동산 상태 및 그 가격수준에 영향을 미치는 요인으로서 자연요인, 사회요인, 경제요인 및 행정요인으로 구성된다. 地域要因이란 지역특성의 바탕이 되며, 지역차원의 일반요인으로 이루어지는 택지지역, 농업지역 및 임업지역으로 구성된다. 個別要因이란 택지와 건물로 대별된다.

히 반영하지 못해서 지역간 가격불균형이 발생하는 등 構造的 취약성을 노정하고 있다. 그리고 명확한 지역분석에 기초를 둔 기준에 의해서 標準地를 배분한 것이 아니어서 標準地가 일부 지역에 偏重되고 있는 실정이다.

標準地 選定 및 管理基準에 따르면, 중간 크기의 正方形 土地 등 일정요건을 갖춘 토지만을 표준지로 선정하고 過大土地나 過小土地, 不定型 土地 등은 표준지 선정대상에서 제외되고 있어서 標本設計가 잘못될 가능성이 크다고 볼 수 있다. 현실적으로는 정형화되지 않은 토지의 비율도 상당히 높기 때문에, 이러한 기준은 표준지의 대표성을 제약하는 요인이 되고 있으며 適正價格 산정상의 偏倚(bias)가 생길 가능성이 크다.

標準地 選定過程에서 代表性和 客觀性이 결여되는 경우 標準地價格의 算定뿐 아니라 個別土地價格의 調査·評價가 왜곡되고, 또한 地域間, 地目間, 筆地間 不均衡 문제도 야기되어서 효율적인 토지정책의 수립에 영향을 미치게 된다¹⁵⁾.

나. 標準地가 一部에 局限되어 있는 問題

調査·評價의 대상이 되는 토지는 원칙적으로 課稅對象이 되는 私有地에 국한되고 있어서¹⁶⁾ 포괄적인 地價評價體制의 구축면에서 보면 미흡한 실정이다. 1991년부터 國公有地가 雜種財産이거나, 여러 필지로서 일단의 넓은 지역을 이루고 있는 경우에는(60만 필지가 이에 해당함), 國公有地에도 標準地를 선정하는 등 조사대상의 확대를 도모했지만, 아직도 全筆地에 대한 지가조사 산정은 이루어지지 않고 전체 필지 중 77.2%만 대상이 되고 있는 실정이다.

15) 日本에서도 地價公示制度의 기초가 되는 標準地의 選定을 恣意的으로 함에 따라 合理性과 適正性이 저하되고 있다는 지적이 있다.

16) 내무부의 지적통계에 의하면, 私有地는 우리나라 전체면적의 80%에 불과하다.

公示地價의 적용범위가 상당히 광범위하므로 地價의 調査·評價對象의 擴大 문제는 시급히 추진해야 할 과제이다.

다. 個別公示地價 算定の 客觀化 問題

個別地價의 算定을 客觀化하고, 調査·評價過程에서의 지나친 恣意性을 배제하여 適正性을 높여야 한다. 個別土地價格은 非專門家인 지방공무원이 土地價格比準表(이하 比準表라고 약칭함)를 토대로 조사·판정하므로 평가가격의 適正性和 客觀性에 대한 시비가 끊이지 않고 있다. 個別地價는 국민의 권리·의무 내지 법률상 이익에 직접적인 관계가 있으므로, 그 결정에 대해서는 과세처분 전에 별도로 법원에 소송을 내어 지가산정의 적정성 여부를 다룰 수 있다는 大法院의 첫 判決¹⁷⁾이 나왔는데, 이러한 사례는 개별지가 산정의 문제점을 잘 시사하여 준다. 또 前年度와 當該年度 사이에 토지의 이용현황과 주위환경 등에는 아무런 변함이 없는 데도 불구하고 다른 比準率(가격배율)을 적용해 결정한 個別地價는 違法이라는 判例¹⁸⁾도 調査·評價 과정에서 恣意性을 배제해야 함을 보여주는 것이다. 1991년의 個別地價閱覽過程에서 이의가 신청된 2만 7,061건 중에서 51.8%가, 1992년에는 3만 9,254건 중에서 61.2%가 이유가 있다고 인정된 것도 그 한 예라고 할 수 있다. 물론 地價調査要員을 대상으로 한 토지평가 방법에 대한 專門的이고도 體系的인 교육도 미흡한 실정이며, 지가평가과정에 담당공무원의 裁量權이 개입될 가능성이 크다는 사실도 부인할 수는 없다.

地價의 調査·算定過程에서 비록 邑·面·洞 地價審議會와 地方土地評價委員會의 심의를 받고 있지만 지역주민이나 이해관계자의 의견이 제대로 수렴되지 못하고 있어 지가조사의 公開性·適正性이

17) 대법원 1993. 1. 15. 92누12407.

18) 서울고법 1992. 9. 1. 92구857.

제대로 확보되지 못하고 있는 것도 문제이다.

라. 調査·評價된 地價의 不均衡 問題

公示地價의 適用範圍¹⁹⁾는 상당히 광범위하기 때문에 調査·評價된 地價의 適正性, 合理性和 客觀性이 制度 成敗의 關鍵이다. 조사대상 토지의 일반적 토지이용 상황이나 인근 토지의 거래가격 등에 비추어 볼 때, 調査·評價된 地價와 實際去來價格 사이에 상당한 격차가 발생하고 있다. 個別地價算定에 대한 異議申請(〈表 II-24〉 참조)의 상당 건수가 評價價格의 非合理性을 그 주된 이유로 들어 個別地價의 上向調整 또는 下向調整을 申請한 것이 하나의 예가 될 것이다.

去來事例比較法과 回歸分析法을 접목해서 제작한 土地價格比準表²⁰⁾에 의해서 전국의 토지를 평가함에 따라 대량평가의 속성상 부분적인 偏倚(bias)가 불가피하며, 이에 따라 地目別·用途別 평가의 不均衡 問題가 발생한다.

地價變動率調査²¹⁾는 토지정책의 기초자료 및 공시지가를 時點修正

19) 公示地價의 개략적인 適用範圍는 다음과 같으며 상세한 適用範圍는 建設部의 「1992年度 地價公示에 관한 年次報告書」의 pp. 33~34를 참조하기 바란다.

첫째, 鑑定評價業者가 他人의 의뢰에 따라 地價를 評價作業할 때 그 기준이 된다. 둘째, 行政機關이 土地의 管理, 買入(取得), 處分(賣渡), 競賣, 再評價 또는 分讓 등의 이유로 토지를 감정평가할 때 그 기준이 된다.

셋째, 課稅를 위한 土地價格의 산정이나 國土利用管理法에 의한 土地去來許可·申告制의 심사 기준가격 산정 등을 위하여 專門評價人의 도움이 없이 공무원이 토지가격을 직접 산정할 때 그 기준이 된다.

20) 土地價格比準表란 標本이 되는 토지의 특성과 地價와의 相關關係를 분석하여 분석 대상 지역별로 代表的인 地價形成要因을 알아내어 地價評價模型을 개발한 다음 多重回歸分析方法으로 電算統計處理하여 작성한 것이다. 쉽게 말해서 土地評價專門家가 아니더라도 누구나 신속하게 大量으로 地價를 산정할 수 있도록 客觀的으로 작성된 표이다.

21) 地價變動率調査라고도 불리우는 地價變動率調査는 全國의 地價變動狀況을 파악해서 土地政策의 基礎資料 및 各種用途에 활용하기 위하여 실시하며, 표본을 추출하여 조사함으로써 母集團 전체의 변동추세를 파악하는 통계학적 방법으로 실시된다. 地

〈表 V-32〉 個別地價 異議申請 現況

(單位：筆地，%)

	意見提出件數	處理結果		
		上向調整	下向調整	棄却
1991	27,061 (100.0)	4,919 (18.2)	9,104 (33.6)	13,038 (48.2)
1992	39,254 (100.0)	6,581 (16.8)	17,439 (44.4)	15,234 (38.8)

資料：建設部, 『地價公示에 관한 年次報告書』, 1991, 1992.

하여 활용할 때에 사용되는데, 現行 地價變動率調查는 전국 268개 市·郡·區의 3만 1,500개 필지를 대상으로 이루어지고 있으나, 이것을 個別 筆地에 대한 적절한 평가기준으로 활용하는 데에는 제약이 있다. 왜냐하면 市·郡·區 單位의 地價變動率로는 地價上昇이나 地價變動의 頻度가 높은 基礎單位地域인 邑·面·洞과 같은 地域의 地價變動狀況을 적절히 반영해 주는 데에는 일정한 한계가 있기 때문이다.

마. 짧은 評價期間과 評價人員의 不足 問題

불과 수개월 내에 30만 標準地와 2,567만 筆地에 대한 調查·評價가 이루어짐에 따라 茁속평가의 가능성이 크다고 할 수 있다. 標準

價變動率統計는 매년 1월 1일을 기준으로 조사·평가되는 公示地價를 1월 1일 이후 時點의 가격으로 時點修正하여 산정하는 데 활용되고 있으며, 每年 4回 分期別로 30만개의 公示地價 標準地 중에서 3만 1,500개의 筆地를 地價變動率 標準地로 선정하여 조사·발표하고 있다. 地價動向調查가 公示地價制度和 제도적으로 연계되어 있지 않음도 문제가 되고 있다. 즉, 과거에 시행되었던 基準地價制度가 폐지되고 지가 관련사항은 모두 地價公示法으로 통합되었으나, 地價動向 關聯事項은 여전히 國土利用管理法에 의하여 운용되고 있는 실정이어서 제도적 연계성이 적다고 할 수 있다. 그러므로 公示地價의 제도적 보완 측면에서 地價動向關聯 規定은 地價公示法으로 통합되어야 한다고 생각된다.

地公示地價는 일정기간의 調査·評價(1991년; 34일, 1992년; 44일 소요)를 거쳐서 공시되며 個別地價는 土地特性調査 및 地價算定, 地方土地評價委員會의 심의 등을 거쳐 6월중에 공시되는데, 기간이 충분하다고는 볼 수가 없다. 이와 같은 짧은 일정으로 인해서 졸속평가의 가능성이 상존한다고 볼 수 있으며, 이러한 요인은 公示地價制度에 대한 公正성과 合理性을 확립하는 데 커다란 장애요인이 될 수 있다고 사료된다.

또한 鑑定評價士 1인이 平均 調査·評價하는 標準地의 筆地數가 너무 과다함에 따라 정확하고 합리적인 조사나 가격산정이 이루어지는 데에는 어려움이 많으리라고 사료된다. 구체적으로 標準地의 調査·評價에 참가한 鑑定評價士의 현황을 보면 <表 V-33>과 같다. 비록 調査·評價에 참가한 人員이 전년도에 비해서 약간 증가되었다고 하지만 여전히 1인당 調査·評價 필지수는 1,100여 筆地에 달하며, 이 많은 筆地를 약 40일 내외의 기간 동안에 調査·評價함에 따라서(하루 평균 약 25필지를 조사·평가함) 公正하고 客觀的인 調査·評價 및 價格算定이 이루어지는 데에는 어려움이 많을 것으로 보인다. 반면 일본의 地價公示制度를 보면, 1988년의 경우 1만 6,820 지점의 標準地를 1,500여명의 鑑定評價士가 調査·評價함에 따라서 그 부담이 우리나라보다 가벼우며²²⁾, 따라서 정확하고 합리적인 조사나 가격산정이 이루어질 가능성이 크다고 할 수 있다.

個別地價에 대한 調査·評價 역시 짧은 일정과 평가담당 공무원의 비전문성으로 인해서 어려움을 겪고 있다. 특히 2,567만 필지를 한꺼번에 대량으로 평가하기 때문에 地域的 特殊性이나 土地利用狀況 등에 관한 충분한 분석이나 검토 없이, 地價의 調査와 算定이 제

22) 社團法人 日本不動產鑑定協會에는 不動產鑑定士 및 不動產鑑定士補가 약 4,200여 명 소속되어 있으며, 이들이 標準地를 調査 및 評價하고 있다. 標準地의 數가 많이 증가해서 1991년에는 1만 6,892지점에 이르고 있다(總務廳 行政監察局, 「土地對策に 關する 現狀と 問題點」, 1991, pp. 57~59).

〈表 V-33〉 公示地價 調査・評價 參與 人員 現況

(單位：人, 筆地)

	1990	1991	1992
參與人員	482	484	530
1人當 評價筆地	1,245	1,240	1,124

資料：建設部, 『地價公示에 관한 年次報告書』, 1991, 1992.

한된 日程下에 이루어짐에 따라 평가결과에 대한 適正性 확보가 의문시되고 있다.

바. 鑑定評價業者의 地域專門性 缺如 問題

信賴性和 公正性이 있는 評價가 이루어지기 위해서는 첫째, 鑑定 評價士의 資質이 우수해야 하는데, 현 단계에서는 資格試驗制度가 실시되고 있어서 상당한 수준에 도달해 있다고 볼 수도 있다. 둘째, 地域事情에 정통해서 그 地域의 特殊性이나 土地利用狀況 등을 잘 파악하는 것이 필요하다. 특히 土地市場은 局地的으로 형성되는 地域市場이기 때문에 土地去來에 필요한 資料와 情報가 쉽게 공개되지 않고 獨占化되어 있는 경우가 많아서 정확한 評價가 어렵다. 게다가 單一時點만이 아니라 時系列的으로 蓄積된 그 地域의 市場情報에 정통하지 않고서는 정확한 평가를 기대하기가 어렵다고 볼 수 있다. 또한 土地는 不動性을 지니고 있기 때문에 臨場活動의 경우가 많다. 이와 같은 이유로 인해서 鑑定評價業者의 地域專門性이 요구되고 있다. 그러나 비록 複數의 人員으로 個個의 標準地를 鑑定·評價하고 各市·道에 支社가 있어서 地域擔當制를 실시하고 있다고는 하나, 대부분의 鑑定評價法人이 서울에 위치하고 있기 때문에 該當 地域의 事情에 정통하다고는 보기가 어렵다²³⁾. 이는 평가결과에 대한 適正性

23) 과거에 비해서는 많이 개선된 상황이다. 과거에는 標準地를 調査·評價할 때에만 단기간 동안 지방을 방문하여 채류하면서 수집한 자료에 의하여 감정평가를 실시

과 信賴性의 確保 問題와 직결되며, 나아가서는 공시지가제도에도 負의 影響을 미칠 수 있다.

사. 中央 및 地方土地評價委員會²⁴⁾와 관련된 問題

建設部長官 소속하에 學者, 法律家, 公務員 등 15人으로 구성된 土地評價委員會가 있으며, 이들은 公示地價 標準地의 選定 및 調查·評價된 가격 등을 審의한다. 그러나 土地評價委員會의 委員 모두가 檢査를 하고 있기 때문에 업무의 연속적인 처리가 곤란하며, 뿐만 아니라 업무가 중요함에도 불구하고 專擔制가 아니기 때문에 高유의 기능을 발휘할 것이라고 기대하기는 어렵다.

地方土地評價委員會는 各 市·郡·區에 설치되어 있으며 委員長은 地方自治團體의 長이 되고 委員은 地域사정에 精通한 者 중에서 地方自治團體의 長이 위촉하는 자로 構成된다. 이들은 鑑定評價業者의 公示地價 標準地 調查·評價에 관한 사항 및 公示地價 適用方法에 관한 사항, 比較標準地 選定の 適正性 및 價格倍率의 適正 등을 檢토하고, 地價調整 與否에 대해서 地方自治團體長의 咨文에 應한다. 地方土地評價委員會의 委員은 비록 地域사정에 精通하다고 하나 당해 地域에서 影響력이 있는 人事들로 構成되기 때문에 地價의 調查·算定時에 影響을 미칠 가능성이 크며, 만약 影響力을 행사한다면 公示地價制度의 信賴性과 公正性의 確保에 負의 要因이 될 수 있다고 尙料된다.

이와 類似한 問題點을 中華民國에서 찾아 볼 수 있다²⁵⁾. 즉, 中華

했었다.

24) 中央土地評價委員會와 地方土地評價委員會에 대해서는 地價公示法 第12條 및 地價公示法施行令 第13條와 第14條를 참조.

25) 地方議會의 代表와 地方 有力人士가 참여해서 地價評議 과정중에 影響力을 행사하게 되자, 地價評議委員會의 構成員을 전원 專門學者를 중심으로 하며 전담공무원도 한 명을 두자는 의견이 제출되고 있다(行政院 經濟建設委員會 健全經社法規工

民國의 地價(規定地價) 算定過程時에는 반드시 法에 의해서 「地價評議委員會」의 評議를 받도록 되어 있다. 이 委員會는 地方政府(直轄市 및 縣·市)에 소속되어 있으며, 地方議會 代表, 地方 有力人士, 各界 代表 및 公務員 등 11인으로 구성된다. 이 委員會도 전담제가 아닌 겸직이기 때문에 업무의 連續性이 결여된다는 문제가 있으며, 특히 地方議會的 代表와 地方 有力人士가 참여해서 地價評議 과정중에 影響力을 행사하기 때문에 正確하고 信賴性 있는 地價의 算定에 장애가 되고 있다. 우리는 이와 같은 사실을 土地評價委員會와 地方 土地評價委員會制度 운영시에 他山之石으로 삼아서 地方土地評價委員會 委員들의 影響力 행사를 방지해야 한다.

아. 公示地價의 土地課標 適用時 發生되는 問題

現行 公示地價制度下에서는 時價와 근접하는 公示地價를 일부 土地關聯稅²⁶⁾의 課稅標準 算定時에 그 기준으로 활용하고 있는데, 이것은 土地關聯稅의 實質負擔水準 및 公平性에 커다란 영향을 미치는 요인이 된다. 특히, 保有課稅의 負擔水準에 많은 영향을 미칠 것으로 예상된다.

公示地價를 土地課標로 활용하는 경우, 現 段階에서는 地域間·筆地別·地目別 課標現實化 水準의 격차가 상당히 크기 때문에 당초의 의도와는 달리 課稅不公平의 問題가 야기될 가능성이 크다. 그리고 地域間 課標現實化率의 격차로 인해 土地課稅의 實效性이 저하될 것으로 사료된다. <表 V-5>에서, 綜合土地稅課標의 現實化率을 1992年 基準으로 살펴보면, 비록 地域別로 地價上昇要因이 다르고 地

작小組, 前揭書, p. 268).

26) 個別 公示地價는 讓渡所得稅, 相續稅, 贈與稅, 土地超過利得稅, 開發負擔金 등의 과표 산정시에 활용되며, 자세한 내용은 建設部の 「1992年度 地價公示에 관한 年次報告書」의 pp. 33~34를 참조.

價上昇程度에도 차이가 있지만, 課標現實化 水準이 전반적으로 낮고 地域別 不均衡도 현저하다. 우선 전국평균 현실화율이 17.9%로서 적절한 應能課稅가 이루어지지 못하고 있다. 다음으로 지역간 현실화율에도 큰 차이가 있어서, 현실화율이 가장 높은 全北의 과표현실화 수준(23.0%)은 현실화율이 가장 낮은 濟州道(14.1%)와 상당한 차이를 보이는 실정이다. 특히 서울의 과표현실화율이 전국 평균에도 미치지 못하고 있음을 볼 수 있다. 1993년에는 상당히 개선되어서 과표현실화율이 가장 높은 全北(25.2%)과 가장 낮은 濟州(18.3%)와의 격차가 상당히 축소되었지만, 아직도 7%선으로서 차이가 크다고 할 수 있다.

한편 <表 V-34>에 의하면, 筆地別 課標現實化率도 낮은 수준이며 그 격차도 상당함을 알 수 있다. 內務部의 都市調查時價를 기준으로 한 課標現實化 段階別 分布現況을 살펴보면, 課標現實化率이 10%에도 미치지 못하는 筆地의 비율이 1.6%이며 50% 이하에 해당하는 비율이 무려 60.0%에 달하고 있다. <表 V-35>에 의하면, 비록 空間的으로 제한된 서울지역이지만 地目別 課標現實化率에도 많은 격차가 있어서 公示地價의 과표적용에 따른 세부담의 差等化 현상이 심화될 가능성이 크다. 특히 林野의 과표현실화율이 아주 낮게 나타나고 있는 것을 볼 수 있는데, 최근에 林野가 주요 投機對象이 된 것도 이와 같이 낮은 課標現實化率과 무관하지 않을 것으로 보인다. 그러므로 公示地價를 土地關聯稅의 課標에 連繫適用하기 위해서

<表 V-34> 課標現實化 段階別 分布(1991)

(單位: 筆地, %)

	10% 以下	20% 以下	30% 以下	40% 以下	50% 以下	60% 以下	60% 超過
筆 地	391	1,577	3,535	4,760	4,557	3,519	6,253
比 重	1.6	6.5	13.7	19.5	18.7	14.4	25.6

註: 內務部 市郡調查時價 比準基準임.

資料: 韓國地方行政研究院(1991), p. 79에서 재인용.

〈表 V-35〉 地目別 土地課標 現實化率(서울市 全域)

(單位：千圓/m², %)

	田	畓	林野	垜地	工場	雜種地	平均
平均課標	22	72	7	140	55	49	104
現實化率	7	46	4	18	12	35	20

資料：韓國土地開發公社, 『土地所有 및 利用實態調查』, 1987.

는 먼저 土地課標의 地域間·筆地別·地目別 課標現實化 水準의 격차를 緩和 내지는 平準化해서 稅負擔의 垂直的·水平的 衡平을 도모해야 한다.

綜合土地稅의 경우에는 公示地價를 課標算定時에 ‘參酌’토록 하고 있어 公示地價와 綜合土地稅 課標와의 連繫運用이 부분적으로 이루어지도록 制度化되어 있다. 綜合土地稅가 도입된 후 綜合土地稅의 課標는 매년 30% 前後로 인상되었으며, 1993년에는 평균 20.2% 인상되어 課標現實化 水準은 21.4%선을 유지하고 있다. 1989년부터 본격화된 정부의 土地課標現實化政策은 높은 수준으로 地價上昇이 계속된 1991년까지만 해도 큰 문제가 아니었으나, 1992년 들어 지가가 1.27% 下落하는 양상을 보임에 따라서, 정부가 당초의 계획대로 오는 1994년까지 課標現實化率을 公示地價 對比 60% 수준으로 끌어올리는 정책을 지속적으로 추진하는 경우에는 稅負擔의 급격한 증가로 인해서 심각한 租稅抵抗이 일어날 가능성이 크다. 韓國地方行政研究院의 분석에 따르면²⁷⁾, 지가상승률을 年平均 15%로 假定하는 경우 8년 뒤에 地價는 基準年度에 비해 3.1배 오르나, 課標現實化率은 4배가 증가하고 綜合土地稅의 課標는 무려 12.3배로 急增하게 된다는 사실은 이러한 가능성을 보여주고 있다. 그러므로 公示地價를 綜合土地稅의 課標와 전면적으로 連繫適用하는 방안의 연구와 더불어 稅負擔의 急增을 緩和하는 方案의 研究도 필요하다.

27) 韓國地方行政研究院, 『地方稅 課標와 公示地價의 連繫適用 方案』, 1991. 10, p. 66.

〈表 V-36〉 課標現實化에 따른 課標增加 樣相

(單位: 培, %)

	1年後	2年後	3年後	4年後	5年後	6年後	7年後	8年後
課標現實化率	1.33	1.67	2.00	2.40	2.80	3.20	3.60	4.00
課稅標準	1.53	2.20	3.07	4.20	5.60	7.40	9.60	12.27
地價上昇率	1.15	1.32	1.52	1.75	2.01	2.31	2.66	3.06

註: 年平均 地價上昇率 및 年平均 課標現實化率을 15%로 가정함.
 資料: 韓國地方行政研究院(1991).

자. 訴願權 問題

個別地價의 결정은 각종 租稅나 負擔金의 부과 등을 위한 行政廳 내부의 기준을 정하는 것일 뿐이고 그 자체만으로 국민의 權利·義務 내지 法律上 利益에 관계가 있는 行政處分이 아니며, 구체적으로 租稅나 負擔金이 부과되면 그에 대한 不服의 法的 救濟手段(地價閱覽과 異議申請制度)에 의하여야 할 것이므로, 個別土地價格의 決定은 行政訴訟의 대상이 되지 아니한다는 것이 行政官廳의 종래 입장이었다.

그러나 個別地價의 결정은 각종 租稅나 負擔金 算定 등의 기준이 되어 국민의 權利·義務 내지 法律上 利益에 직접적으로 관계되므로, 이는 行政訴訟法 第2條 第1項 第1號, '소정의 行政廳이 행하는 具體的 事實'에 관한 法執行으로서의 公權力 行使이기 때문에 行政訴訟의 대상이 되는 行政處分으로 보아야 한다는 것이 大法院의 判決要旨이다²⁸⁾. 따라서 個別地價의 결정에 대해서는 課稅處分前 별도로 法院에 訴訟을 제기하여 地價算定의 適正性 여부를 다룰 수 있게 되었다.

28) 대법원 1993.1.15. 선고, 92누12407 판결과 대법원 1993.1.15. 선고, 92누12414 판결을 각각 참조.

국민의 訴願權이 인정되어서 權益保護의 側面에서는 바람직하지만, 個別地價의 활용범위가 점차 넓어지는 추세하에서 標準地公示地價 및 個別地價의 正確性 與否에 대한 訴訟이 늘어날 가능성이 높아짐에 따라서 行政的인 側面에서는 여러 가지 問題가 發生될 可能性이 크다고 할 수 있다. 그러나 최근에 와서 大法院의 입장에 변화가 있었다. 즉, 個別地價를 算定하는 市·郡·區 등이 土地價格調查指針에 따라 하기만 하면, 실사 그 指針이 잘못되었거나 가격을 조정하는 과정에서 조금의 잘못이 있더라도 타당하다는 입장을 보여, 정부의 個別地價 결정과정을 重視하는 것이 大法院 判決要旨이다²⁹⁾. 個別地價가 土地公概念制度의 기초임을 다시 인식한 判決이라고 생각된다³⁰⁾. 그러나 現行 公示地價制度下에서 國民의 權益保護와 관련된 訴願權과 어떻게 조화시켜야 할 것인지는 문제로 남는다고 하겠다.

29) 대법원 1993.6.11. 92누16706 개별토지가격결정처분취소.

판결문에 따르면, 個別地價의 결정과정에 있어 個別土地價格合同調查指針(국무총리훈령 제241호, 제248호)에서 정하는 주요절차를 위반한 하자가 있거나, 比較標準地의 선정, 또는 土地價格比準表에 의한 표준지와 당해 토지의 토지 특성의 조사·비교·가격조정률의 적용이 잘못되었다거나, 계산잘못, 오기로 인하여 지가산정에 명백한 잘못이 있는 경우에는 그 개별지가결정의 違法與否에 대하여 다를 수 있다고 했다. 또 標準地의 公示地價에 토지특성조사의 결과에 따른 土地價格比準表上의 가격배율을 적용하여 산출된 산정지가를, 처분청이 地方土地評價委員會 등의 심의를 거쳐 減額 또는 增額하여 조정한 결과, 결정된 個別地價가 현저하게 불합리한 경우에는 그 個別地價의 當否에 대하여도 다를 수 있다고 했다.

30) 個別地價가 土地公概念制度의 기초임을 인식한 判決이라고 하지만 比準表가 다양한 地價構造를 제대로 반영하지 못하고 있으며, 외면적으로 보면 個別地價의 산정 과정이 기계적이어서 담당공무원에게 재량권이 없는 것 같지만 실제로는 그렇지 않다는 專門家들의 지적을 경청해야 한다.

VI. 土地稅制의 改善方向

1. 土地稅制 改善의 基本方向

우리나라의 土地問題는 토지공급의 절대적 부족, 都市化·産業化에 따른 토지수요의 증대, 國土保全을 위한 이용규제 및 투기억제를 목표로 함으로써 가용토지의 개발·공급·이용을 제약한 과거의 토지제도, 담보위주 대출의 불건전한 金融慣行, 土地稅制의 미비 등에 그 원인이 있다. 특히, 토지세제의 미비와 토지거래제도의 미정비로 토지의 보유비용이 매우 낮으며 지가상승으로 인한 자본이득을 제대로 환수하지 못해 지가상승 차익을 얻기 위한 投機的 需要를 불식시키지 못하였다.

과거 土地稅制의 基本方向은 조세저항을 우려하여 토지보유 비용은 높이지 않고 長期에 걸친 지가상승으로 발생된 자본이득이 실현되었을 때 높은 세율로 환수하는 것이었으며, 특히 일부 단기차익을 얻기 위한 부동산 투기만을 적발하여 重課하는 정책이었다. 토지보유과세인 종합토지세는 높은 법정세율에도 불구하고 課標現實化率이 낮아 실효세율이 0.06~0.08%에 불과해 토지보유에 따른 보유비용도 매우 낮다. 양도소득세도 높은 법정세율(40~60%)에도 불구하고 비과세 및 감면 조항이 많으며 자진신고납부의 과세방법으로 인해 징수비율도 낮아 자본이득의 還收機能이 취약하다.

토지는 기업에게는 생산활동을 위한 기본적인 생산요소이며, 일반인에게는 삶의 터전인 주택을 제공하는 요소인 동시에 주요한 자산

축적의 수단이기도 하다. 그러나 토지는 다른 귀금속이나 금융자산과 달리 공공적인 성격이 짙고 전반적인 사회경제 활동의 기본이 되기 때문에 土地의 效率的 利用, 地價安定, 租稅負擔의 衡平, 投機抑制을 목적으로 하는 土地의 公概念은 강화되어야 한다. 개인의 유희토지, 법인의 비업무용 토지, 개발사업 대상토지, 200평 초과 택지 등의 특정 토지에 대해서만 중과세하는 기존의 土地公概念關聯制度로는 지가안정 및 투기억제는 해결할 수 있으나 토지의 效率的 利用과 租稅負擔의 衡平問題는 해결할 수 없다. 따라서 모든 토지에 대해서 토지보유에 따른 비용을 높이고 地價上昇으로 인한 자본이득을 적정한 범위 내에서 환수하는 방향으로 土地稅制가 개선되어야 한다.

土地稅制의 基本方向으로는 토지보유과세인 綜合土地稅의 과표를 현실화하고 종합합산과 별도합산의 구분을 철폐하여 토지보유비용을 높임으로써 토지의 과다보유를 억제하고, 讓渡所得稅의 개선을 통해 지가상승으로 인한 자본이득을 적정한 범위 내에서 환수하도록 해야 한다. 종합토지세의 과세시가표준액을 個別公示地價로 일원화하면서 과세구간 및 세율체계를 조정하고, 종합합산과 별도합산의 구분을 없애어 비과세 및 감면 조항을 줄임으로써 현재 0.06~0.08% 수준에 불과한 實效稅負擔率을 높여야 한다. 높은 양도소득세의 법정세율을 종합소득세의 세율 수준으로 현실화하는 한편, 양도소득 공제, 장기보유 특별공제 등의 控除條項을 없애고 비과세 및 감면 조항은 없애거나 대폭 축소함으로써 실효세 부담을 높여야 한다. 또한 현재 유희토지에만 한정되어 있는 土地超過利得稅를 특정 지역의 개발계획 또는 용도 및 형질변경 등에 의해서 지가가 급등하는 경우에 발생하는 지가차익의 일부를 환수하는 방향으로 개선하여 투기에 의한 지가 급상승을 억제하는 장치도 마련해야 한다.

우리나라의 토지가격이 소득수준 및 생산성에 비하여 高評價되어 있기 때문에 綜合土地稅의 實效稅率을 높이는 데에는 한계가 있으며, 높은 양도소득세 세율은 양도차익 환수보다는 土地去來의 凍結

效果 및 稅金의 脫漏現象 등의 부작용을 가져오므로 현재의 토지초과이득세와 개발부담금을 보완·개선하여 종합토지세와 양도소득세의 한계를 보완하는 장치를 마련해야 한다. 토지의 效率的 利用을 유도하기 위해서 토지이용 및 개발에 대한 각종 規制를 緩和해야 하는데, 단기적으로는 규제가 완화된 토지의 가격이 상승하게 되므로 이러한 지가차익의 일부를 환수하는 장치가 필요하다. 外部經濟效果 등에 의하여 토지가격이 급등하는 경우에 지가차익의 일부를 還收함으로써 지가급등에 따른 보유비용은 높이고 양도소득세의 先納機能도 하게 되어 土地過多保有를 억제하고 토지의 정상적 거래를 유도해야 한다.

2. 綜合土地稅의 強化

가. 實效稅負擔 強化

종합토지세의 문제점은 課標現實化率이 낮다는 데 있다. 따라서 조속히 과세가표준액을 개별공시지가로 현실화함으로써 현재 0.06% 수준(도시계획세 및 교육세를 포함하면 0.1% 수준)의 綜合土地稅 實效稅負擔을 1995년까지는 최소한 0.2% 수준으로 높이고, 1997년까지는 0.3~0.4% 수준으로 높여야 한다¹⁾. 종합토지세 납세인원의 95%

1) 신경제 5개년계획에 의하면, 1993년 20%에 불과한 과표현실화율을 1995년까지 토지과표를 개별공시지가의 30% 수준에서 평균화하기 때문에 종합토지세의 실효세부담은 1993년의 0.08~0.09% 수준에서 2.0% 수준으로 높아질 것으로 예상된다. 1997년까지 종합토지세의 실효세부담이 0.3~0.4% 수준에 이르면 도시계획세와 교육세를 포함한 토지보유에 대한 실효세부담은 0.4~0.6%에 이를 것이며, 종합토지세는 누진과세이므로 납세자의 95%에 해당하는 중산층 이하는 0.1~0.2%, 상위 5% 계층은 0.3~1.5%의 세부담을 지게 될 것이다. 토

에 해당하는 계층(과세표준 4천만원 이하; 개별공시지가 2억원 이하)의 세부담은 10만원(도시계획세 및 교육세를 포함하면 21만 6천 원) 이하로서 실효세율은 0.05% 이하(0.1% 이하)이며, 綜合合算課稅對象土地의 실효세율은 0.04~1.0%이고, 別途合算課稅對象土地의 실효세율은 0.06~0.4%이다. 따라서 과표현실화 과정에서 80% 계층(개별공시지가로 1억원 이하)의 세부담은 0.04%에서 0.05%로, 95% 계층(개별공시지가로 2억원 이하)의 세부담은 0.05%에서 0.1% 수준으로, 그리고 95~99% 계층(개별공시지가로 5억원 이하)은 0.2% 수준으로 하고, 상위 1%의 토지과다보유 계층(약 1만명)의 세부담을 크게 강화하는 방향으로 세율체계와 과세구간을 조정해야 한다.

綜合合算과 別途合算의 區分을 철폐하고, 농경지(0.1%)와 공장용지(0.3%)의 低稅率 分離課稅對象土地를 제외한 모든 토지에 대해서 單一稅率體系를 둔다. 綜合合算과 別途合算의 區分을 철폐하고 과세표준을 개별공시지가로 一元化하되, 현재의 綜合合算課稅對象土地의 실효세율 수준보다 조금만 높게 세율체계를 조정해도 綜合合算 및 別途合算課稅對象土地를 함께 보유하고 있는 상위 5% 계층의 세부담은 크게 증가할 것이다. 그리고 별도합산과세대상토지인 營業用建築物 附屬土地의 세부담이 증가함에 따라 임대료 인상의 우려가 높으나, 현재 토지초과이득세 및 택지초과소유금을 피하기 위하여 유흥지를 개발하여 영업용 건축물이 공급과잉상태에 있기 때문에 세부담의 증가가 임대료로 전가되기는 어려울 것으로 판단된다.

課標現實化를 통해 토지보유 비용을 일시에 높일 수는 없다. 租稅抵抗을 감안한다면 綜合土地稅의 부담을 4~5년에 걸쳐 단계적으로 높여야 하며, 소득수준에 비해 보유하고 있는 주택 및 토지의 가격이 너무 높아 실효세율을 높이는 데에도 한계가 있다. 따라서 課標現實化를 추진해 종합토지세가 정상화될 때까지는 土地超過利得稅가

〈表 VI-1〉 綜合土地稅의 稅率體系

(單位: %, 萬圓)

公示地價 20%	課稅區間	綜合合算			別途合算		
		法定 稅率	稅額	實效 稅率	法定 稅率	稅額	實效 稅率
1億圓	2千萬圓 以下	0.2	4	0.04	0.3	6	0.06
2.5億圓	5千萬圓 以下	0.3	13	0.052	0.3	15	0.06
5億圓	1億圓 以下	0.5	38	0.076	0.3	30	0.06
15億圓	3億圓 以下	0.7	178	0.118	0.4	110	0.073
25億圓	5億圓 以下	1.0	378	0.152	0.4	190	0.076
50億圓	10億圓 以下	1.5	1,128	0.226	0.5	440	0.088
150億圓	30億圓 以下	2.0	5,128	0.342	0.6	1,640	0.109
250億圓	50億圓 以下	3.0	11,128	0.446	0.8	3,240	0.130
500億圓	100億圓 以下	5.0	36,128	0.722	1.0	8,240	0.165
1,500億圓	300億圓 以下	5.0	136,128	0.908	1.2	32,240	0.215
2,500億圓	500億圓 以下	5.0	236,128	0.944	1.5	62,240	0.249
5,000億圓	1,000億圓 以下	5.0	486,128	0.972	2.0	192,240	0.384

〈表 VI-2〉 綜合土地稅의 稅率體系 改善案 (1)

(單位: %, 萬圓)

課稅區間	稅率	稅額	改 正 實效稅率	現行 實效稅率	
				綜合合算	別途合算
1億圓 以下	0.05	5	0.05	0.04	0.06
2億圓 以下	0.1	15	0.075	0.05	0.06
5億圓 以下	0.2	75	0.15	0.076	0.06
10億圓 以下	0.3	225	0.225	0.108	0.07
50億圓 以下	0.5	2,225	0.446	0.226	0.088
250億圓 以下	1.0	22,225	0.889	0.446	0.130
500億圓	1.5	59,725	1.195	0.722	0.165
1,000億圓	1.5	134,725	1.347	0.861	0.202
2,500億圓	1.5	359,725	1.439	0.944	0.249
5,000億圓	1.5	734,725	1.469	0.972	0.384

존속되어야만 지가의 안정제도 계속해서 유지될 수 있을 것이다.

과표현실화에 있어서는 다음과 같은 세 가지 대안이 있다.

1) 一時的 課標現實化

一時的 課標現實化란 종합토지세의 과표를 1994년부터 내무부 課稅時價標準額 대신에 個別公示地價를 적용하는 한편, 급격한 세부담을 피하기 위하여 과세구간과 세율체계를 <表 VI-2>와 같이 조정하되 과표현실화율이 상대적으로 낮아 세부담이 크게 늘어나는 계층의 조세부담을 완화하기 위해 매년 세부담 증가액의 상한선을 50%로 하는 經過措置를 두는 대안을 의미한다.

1993년 현재의 과표현실화율이 21% 수준(5~50%)이므로 일시에 과표가 個別公示地價로 일원화되면 과세표준액이 평균 5배 정도(2~20배) 늘어나, 현재의 세율체계에서는 10만원을 부담하는 계층이 108만원을 부담하게 됨으로써 租稅抵抗이 클 것으로 예상된다. 따라서 현재의 누진세율을 낮추고 課稅區間을 넓히면서 실효세부담을 강화해야 하나, 일시적 과표현실화에 의한 稅負擔 強化는 조세저항 때문에 실현되기 어렵다고 본다.

綜合合算과 別途合算의 區分을 철폐하고 과표를 공시지가로 일원화하면 별도합산 대상토지를 보유하고 있는 상위 5% 계층, 특히 법인의 세부담이 크게 늘어나게 된다. 그러나 법인의 세부담은 경비로 인정되어 법인세의 부담이 줄어들기 때문에 최고세율을 1.5% 이내에서 정하면 큰 부담이 되지 않을 것으로 판단된다. 綜合合算과 別途合算의 區分을 철폐하여 合算·累進課稅함으로써 綜合合算課稅對象土地의 과세표준액이 커지며, 綜合合算課稅對象土地가 別途合算課稅對象土地에 비하여 세부담이 약 3배(1.5~5배) 정도 크므로 별도합산의 철폐로 인한 세부담 증가효과는 상당히 크리라고 판단된다.

과세표준을 개별공시지가로 일원화하면서 取得稅(2%), 登錄稅

(3%), 都市計劃稅(0.2%)의 세율도 하향조정해야 한다. 수수료 성격의 등록세를 취득세로 일원화하여 2%로, 도시계획세는 0.05~0.1% 수준에서 市別로 정하면 수도권 인구유입을 억제하는 역할도 가능하다.

〈表 VI-3〉에서 보는 바와 같이 '갑'회사는 1992년도에 종합토지세 1,943만원(도시계획세, 교육세 포함)을 납부하여 납세액 기준으로 상위 0.05%(5,700여명)에 해당하는 기업이라면, 개정된 稅率體系에서는 1994년도 세부담의 세부담액이 1억 794만원(실효세율 : 0.18% → 1.01%)으로 1992년의 5.6배(종합토지세만 6.3배)가 된다.

〈表 VI-3〉 綜合土地稅 稅負擔 事例 (1)

	個別公示地價	課稅時價標準額	1992年 稅負擔額	改正 稅負擔額
別途合算	84.5億원	17.0億원 (20.1%)	860萬원	5,675萬원
綜合合算	22.5億원	5.1億원 (22.7%)	391萬원	850萬원
計	107.0億원	22.1億원	1,251萬원	7,925萬원
總計	—	—	1,943萬원	1억 794萬원
實效負擔率	100%	20.7%	0.18%	1.01%

註 : 총계에는 도시계획세(0.1%로 가정)와 교육세(20%)가 포함되어 있음.

2) 課標平準化後 課標現實化

내무부 課標現實化 計劃은 1994~95년까지 매년 과표를 30% 이상 인상하면서 현실화 수준을 개별공시지가의 30% 수준으로 올림과 동시에 지역간·지목간의 課標平準化 작업을 한 후 1996년부터 課稅時價標準額을 공시지가로 一元化하면서 課稅區間과 稅率體系를 〈表 VI-4〉와 같이 調整하는 것이다. 1993~94년 동안 지가가 안정될 것으로 예상되므로 1995년까지 과표현실화를 個別公示地價의 30% 수

준으로 平準化하기 위해서는 1994년에 현실화율이 10% 미만인 필지의 과표를 대폭 인상하고 1995년에는 20% 미만인 필지를 대폭 인상하면서 매년 평균적으로 30% 정도 과표를 인상해야 한다. 그러나 지가가 안정됨에도 불구하고 과표를 매년 평균적으로 30%(20~40%) 인상하는 데 대한 租稅抵抗도 클 것으로 예상된다.

1995년까지 현실화 수준을 個別公示地價의 40%로 끌어올리기 위해서는 매년 50% 이상의 과표 인상이 필요한데, 현행 세율체계는 과세구간이 좁고 누진세율 체계가 급격해서 과표인상에 따라 세부담이 크게 늘어나게 된다. 특히, 綜合合算課稅對象土地의 5~50억원의 과세구간에서는 누진도(1.5~5%)가 심하기 때문에 課標現實化率이 30% 수준에 이르면 세부담은 2배 이상 늘어나게 된다. 1995년까지 現實化率이 30% 수준에 이르게 되면 1992년 현재 10만원(도시계획세 및 교육세 포함 21만 6천원)을 부담하는 계층은 20만원(38만 4천원)을 부담하게 되며 40% 수준에 이르게 되면 30만원(55만 2천

〈表 VI-4〉 綜合土地稅 稅率體系 改善案 (2)

(單位: %, 萬원)

課稅區間	稅率	稅額	1996年 實效稅率	1995年 實效稅率	現行 實效稅率	
					綜合合算	別途合算
1億원	0.1	10	0.1	0.08	0.04	0.06
2億원 以下	0.1	20	0.1	0.09	0.05	0.06
5億원 以下	0.2	80	0.16	0.146	0.076	0.06
10億원 以下	0.3	230	0.23	0.178	0.108	0.07
50億원 以下	0.5	2,230	0.446	0.426	0.226	0.088
250億원 以下	1.0	22,230	0.889	0.945	0.446	0.130
500億원	1.5	59,730	1.195	1.223	0.722	0.165
1,000億원	1.5	134,730	1.347	1.361	0.861	0.202
2,500億원	1.5	359,730	1.439	1.445	0.944	0.249
5,000億원	1.5	734,730	1.469	1.472	0.972	0.384

원)을 부담하게 되므로, 과표를 30% 수준으로 平準化한 후에 個別 公示地價로 一元化하기 위해서는 반드시 세율체계 및 과세구간의 조정이 필요하다.

1996년에 과표를 個別 公示地價로 一元化하면서 課稅區間과 稅率體系를 조정하여 세부담을 평균적으로 현재의 2배 수준(1.5~3배)에 이르게 한 후 종합합산과 별도합산의 구분을 철폐하면, 별도합산 대상토지를 보유하고 있는 상위 5% 계층의 세부담은 2~4배 정도 더

〈表 VI-5〉 綜合土地稅 稅負擔 比較 (2)

(單位: 萬圓)

個別 公示地價 對比 現實化率		20%	25%	30%	100%
別途合算	綜合合算	稅負擔(1993)	稅負擔(1994)	稅負擔(1995)	稅負擔(1996)
	1億圓	4	5.5	7	10
	2億圓	10	12	18	20
	5億圓	38	56	73	80
	10億圓	108	143	178	230
	50億圓	1,128	1,628	2,128	2,230
50億圓	50億圓	1,568	2,218	2,868	7,230
	100億圓	3,128	4,128	5,128	7,230
100億圓	100億圓	4,168	5,468	6,768	17,230
	250億圓	11,128	17,378	23,628	22,230
250億圓		3,240	4,490	5,740	22,230
250億圓	250億圓	14,368	21,868	29,368	37,500
500億圓		8,240	11,240	14,240	37,500
1,000億圓		20,240	26,240	32,240	112,500
2,500億圓		62,240	87,240	112,240	337,500

註: 1991년 현재 150억圓(과세시가표준액으로 30억圓) 이상의 종합합산대상토지를 보유하고 있는 소유자 332명(1992년: 322명) 중 개인은 66명에 불과하며, 150억圓 이상의 별도합산 대상토지를 보유하고 있는 소유자 473명(1992년: 364명) 중 개인은 27명에 불과함.

늘어나게 된다. 따라서 1996년부터 매년 세부담 증가폭의 상한선을 50%로 하는 경과조치를 두면 1998년에는 상위 5% 계층의 稅負擔이 현재의 4~8배 정도에 이르게 된다. 個別公示地價로 5억원 이상의 토지를 보유하고 있는 계층의 대부분이 綜合合算課稅對象土地와 別途合算課稅對象土地를 공유하고 있는 것으로 판단된다. 따라서 높은 누진세율의 종합합산과 낮은 누진세율의 별도합산의 구분을 철폐하여 單一累進稅率을 적용함에 따라 課稅區間을 넓히고 累進幅을 낮게 해도 세부담이 크게 늘어날 것이다.

〈表 VI-4〉와 〈表 VI-5〉에 의하면, 10만원 이하의 종합토지세를 납부하고 있는 95% 계층(도시계획세 및 교육세를 포함하면 21만 6천 원 이하)의 세부담은 15만원(도시계획세 및 교육세를 포함하면 30만원)으로 늘어나나, 別途合算課稅對象土地 10억원 소유계층의 세부담은 70만원에서 145만원으로, 100억원 소유계층은 1,040만원에서 3,845만원으로 3.7배 늘어나게 되며, 별도합산과 종합합산을 각각 10억원씩 공유하고 있는 계층은 178만원에서 445만원으로 2.5배 늘어나게 되고, 100억원씩 공유하고 있는 계층은 4,168만원에서 1억 3,845만원으로 늘어나게 되므로 별도합산 대상토지를 많이 보유하고 있는

〈表 VI-6〉 綜合土地稅 稅負擔 事例 (2)

(單位: %, 萬원)

	公示地價	稅負擔(1992)	稅負擔(1994)	稅負擔(1995)	稅負擔(1996)
		20%	25%	30%	100%
別途合算	84.5億원	860	1,108	1,361	—
綜合合算	22.5億원	391	472	641	—
計	107.0億원	1,251	1,580	2,002	7,930
總計	—	1,943	2,153	3,173	10,800
實效負擔率	100	0.18	0.20	0.30	1.01

註: 개별공시지가가 일정하다는 가정하에서 1994년에는 과세표준이 개별지가의 25%, 1995년에는 30%, 1996년에는 공시지가로 일원화된다고 가정하였으며, 총계는 도시계획세(0.1%)와 교육세(20%)를 포함하였음.

계층의 저항이 클 것으로 예상된다.

〈表 VI-6〉에서 보는 바와 같이 ‘갑’회사는 1992년에 종합토지세 1,943만원(도시계획세, 교육세 포함)을 납부하여 납세액 기준으로 상위 0.05%(5,700여명)에 해당하는 기업이라면, 1995년에는 세부담액이 3,269만원으로 1.7배가 되며, 1996년에는 1억 800만원으로 5.6배(종합토지세만 6.3배)로 늘어나게 된다.

3) 段階的 課稅現實化

1994년에는 課稅現實化率이 10% 미만인 필지의 과표를 대폭 인상함으로써 10% 미만인 필지를 없애고 과표를 30% 정도 인상하여 과표를 25% 수준에서 平準化(10~50%)한 후, 1995년에 課稅時價標準額을 公示地價의 60% 수준으로 一元化하면서 세율체계와 과세구간을 조정하고 綜合合算과 別途合算의 구분을 철폐하여 平均 實效稅負擔을 현재의 2~3배 수준으로 올리고, 1996년에는 과표를 공시지가의 80%, 1997년에는 100% 수준에 이르게 함으로써 세부담이 2~3배 정도 더 높아지게 되어 1992년 세부담의 4~8배 정도가 될 것이다. 과표가 평균적으로 2.4배(1.2~6배) 늘어나 현재의 세율체계에서는 10만원을 부담하는 계층이 52만원을 부담하게 되어 租稅抵抗이 클 것으로 예상되므로 반드시 課稅區間과 稅率體系를 조정해야 한다. 1995년의 平均 實效稅率이 0.2~0.3% 수준이 되게 과세구간과 세율체계를 조정하면 별도합산의 철폐와 지속적인 과표인상으로 세율체계의 조정 없이도 실효세율은 점차 높아질 것이며, 課稅를 個別公示地價로 일시에 一元化하는 것보다는 現實化率이 상대적으로 낮은 필지의 세부담이 크게 늘어나지 않을 것이다. 또한 綜合合算과 別途合算의 구분을 철폐함에 따라 별도합산 대상토지를 보유하고 있는 상위 5% 계층의 세부담이 급격히 늘어나는 것을 방지하면서 단계적으로 세부담을 높일 수 있어 합리적이다.

세부담이 급격히 늘어나면 租稅抵抗이 커지기 때문에 세부담 증가액이 전년도 세부담액의 50%를 초과하는 경우에는 稅負擔 증가폭을 50%로 한정하는 經過措置를 둔다. 사업의 성격상 전국에 걸쳐 지점을 운영하고 있는 금융기관 등의 법인은 法人登記한 지점별로 합산 과세함으로써 별도합산의 철폐에 따른 세부담 급증을 완화하는 방안도 검토되어야 한다.

改正稅率體系는 과세구간을 2억원(종합합산 과세대상의 95% 정도), 5억원(종합합산 과세대상의 99%, 별도합산 과세대상의 90% 정도), 10억원, 50억원(별도합산 과세대상의 99.5% 정도), 250억원(종합합산 과세대상의 최고구간), 2,500억원(별도합산 과세대상의 최고구간)으로 하는 것이 바람직하다. 95% 계층의 세부담은 1997년까지 2배 늘어나고, 상위 5% 계층의 세부담은 同年까지 2~5배 정도 늘어나도록 세율체계를 조정해야 한다. 특히, 상위 0.1% 계층의 實效稅率이 1% 수준(도시계획세 및 교육세 포함하면 1.3% 수준에 이룸)

〈表 VI-7〉 綜合土地稅의 稅率體系 改善案 (3)

(單位: %, 萬원)

課稅區間	稅率	稅額	實效稅率			現行 實效稅率	
			60%	80%	100%	綜合合算	別途合算
1億원	0.1	10	0.06	0.08	0.1	0.04	0.06
2億원 以下	0.1	20	0.06	0.08	0.1	0.05	0.06
5億원 以下	0.2	80	0.096	0.128	0.16	0.076	0.06
10億원 以下	0.3	230	0.138	0.144	0.23	0.108	0.07
50億원 以下	0.5	2,230	0.268	0.357	0.446	0.226	0.088
250億원 以下	1.0	22,230	0.390	0.519	0.889	0.446	0.130
500億원	1.5	59,730	0.717	0.956	1.195	0.722	0.165
1,000億원	1.5	134,730	0.579	0.772	1.347	0.861	0.202
2,500億원	1.5	359,730	0.579	0.772	1.439	0.944	0.249
5,000億원	1.5	734,730	0.752	1.001	1.469	0.972	0.384

〈表 VI-8〉 綜合土地稅 稅負擔 比較 (3)

(單位: 萬圓)

公示地價 對比 現實化率		20%	25%	60%	80%	100%
別途合算	綜合合算	稅負擔 (1993)	稅負擔 (1994)	稅負擔 (1995)	稅負擔 (1996)	稅負擔 (1997)
	1億圓	10	5.5	6	8	10
	2億圓	10	13	12	16	20
	5億圓	38	56	40	60	80
	10億圓	108	143	110	170	230
	50億圓	1,128	1,628	1,230	1,730	2,230
50億圓	50億圓	1,568	2,218	3,230	5,230	7,230
	100億圓	3,128	4,128	3,230	5,230	7,230
100億圓	100億圓	4,168	5,468	9,230	13,230	17,230
	250億圓	11,128	17,378	12,230	17,730	22,230
250億圓		3,240	4,490	12,230	17,230	22,230
250億圓	250億圓	14,368	21,868	29,730	44,730	59,730
500億圓		8,240	48,628	29,730	44,730	59,730
1,000億圓		20,240	26,240	74,730	104,730	134,730
2,500億圓		62,240	87,240	209,730	284,730	359,730

註: 1991년 현재 150억원(과세시가표준액으로 30억원) 이상의 종합합산 대상토지를 보유하고 소유자 332명(1992년: 322명) 중 개인은 66명에 불과하며, 150억원 이상의 별도합산 대상토지를 보유하고 있는 소유자 473명(1992년:364명) 중 개인은 27명에 불과함.

에 이르도록 해야 한다.

나. 綜合土地稅의 國稅化

종합토지세는 전국에 산재해 있는 토지를 人別로 綜合合算하여 누진과세하는 제도로써 그 성격상 應益課稅하는 지방세로는 적합하지 않으며, 징세행정상의 복잡성과 납세자의 불편 및 지방자치단체간 세원의 불균등을 악화시키는 등의 문제점이 나타나고 있다. 따라서 지

〈表 VI-9〉 綜合土地稅 稅負擔 事例 (3)

(單位: 萬圓, %)

	公示地價	稅負擔 (1992) 20%	稅負擔 (1994) 25%	稅負擔 (1995) 60%	稅負擔 (1996) 80%	稅負擔 (1997) 100%
別途合算	84.5億圓	860	1,108	—	—	—
綜合合算	22.5億圓	391	472	—	—	—
計	107.0億圓	1,251	1,580	3,650	5,790	7,930
總計	—	1,943	2,153	5,150	7,975	10,800
實效負擔率	100	0.18	0.20	0.48	0.75	1.01

註: 개별공시지가가 일정하다는 가정하에서 1994년에는 과세표준이 개별공시지가의 25%, 1995년에는 60%, 1996년에는 80%, 1997년에 100%가 된다고 가정하였으며, 총계는 도시계획세(0.1%)와 교육세(20%)를 포함하였음.

지방자치단체에서는 단일세율(0.1%)로 모든 토지에 대해서 比例課稅하고, 綜合合算하여 累進課稅하는 부분은 國稅로 과세하며, 징수한 세원은 지방양여금 재원으로 활용하여 지방자치단체에 일정기준에 따라 배분하면 지방자치단체간의 세원 불균등을 해소하게 된다.

지방자치단체에서 행정구역별(구·시·군)로 종전의 토지분 재산세처럼 농경지 및 공장용지 등의 分離課稅對象土地(0.05%로 과세)를 제외한 모든 토지에 대해서 0.1%의 單一稅率로 과세하고, 토지 전산자료를 國稅廳(또는 內務部)으로 이송하여 分離課稅對象土地를 제외한 모든 토지를 합산하여 課稅標準으로 2억원 이상의 토지소유자²⁾만 개정 세율체계에 의해 토지소유자의 주소지에서 누진과세한다. 1992년 종합토지세의 실효세율이 0.08%에 불과하므로 0.1%의 단일세율로 과세해도 지방자치단체의 稅收는 감소하지 않을 것이다.

토지보유과세를 國稅로 전환하면, 國稅廳은 지방자치단체의 토지 전산자료를 직접 사용해야 하고, 모든 토지관련 국세가 個別公示地

2) 개별공시지가로 2억원을 초과하는 계층은 종합합산 대상토지 소유자의 상위 3%(약 20만명)에 해당한다.

〈表 VI-10〉 綜合土地稅의 稅率體系 改善案 (4)

(單位: %, 萬圓)

課稅區間	稅率	稅額	平均稅率	總稅負擔額	實效稅率	現行 實效稅率	
						綜合合算	別途合算
5億圓 以下	0.2	100	0.2	150	0.3	0.076	0.06
10億圓 以下	0.3	250	0.25	350	0.35	0.108	0.07
50億圓 以下	0.5	2,250	0.45	2,750	0.55	0.226	0.088
500億圓 以下	1.0	47,250	0.945	52,250	1.045	0.446	0.130
2,500億圓	1.0	247,250	0.989	272,250	1.089	0.944	0.249
5,000億圓	1.0	497,250	0.995	547,250	1.095	0.972	0.384

註: 총세부담액은 0.1%의 비례세율에 의한 세부담액과 누진세율에 의한 세부담액을 합하였으며, 실효세율은 총세부담액을 토지보유가액으로 나눈 비율임. 누진과세는 2억 원 이상의 토지소유자만 과세되며, 2억원의 기초공제를 하지 않은 대신 세율체계를 하향조정하였음.

〈表 VI-11〉 綜合土地稅 稅負擔 事例 (4)

(單位: %, 萬圓)

	公示地價	稅負擔(1992)	稅負擔(1995)	稅負擔(1996)		
				地方稅	國稅	計
別途合算	84.5億圓	860	1,361			
綜合合算	22.5億圓	391	641			
計	107.0億圓	1,251	2,002	1,700	7,950	9,650
總計	-	1,943	3,173	3,324	9,540	12,864
實效負擔率	100	0.18	0.30	0.31	0.89	1.20

註: 공시지가가 일정하다는 가정하에서 1995년까지 토지과표를 공시지가의 30% 수준으로 올린 후, 1996년에 과표를 공시지가로 일원화하면서 종합토지세를 지방세와 국세로 분리한다는 가정하에 세부담액을 구하였음.

價를 과표로 사용하고 있기 때문에 모든 토지관련 지방세도 과표로 個別公示地價를 사용해야 한다. 따라서 1996년 토지과표를 個別公示地價로 一元化하면서 종합토지세를 비례세인 토지분 재산세와 누진세인 종합토지세로 구분하는 것이 바람직하다. 1994년에 토지과표를 개별공시지가의 50%로 올리면서 종합합산과 별도합산의 구분을 철

폐하고 세율체제와 과세구간을 조정하며, 1996년에 토지보유과세를 0.1%의 단일세율로 과세하는 토지분 재산세(지방세)와 누진과세하는 종합토지세(국세)로 분리하여 과세하기 위해서는 새로운 누진세율체제가 필요하다.

다. 分離課稅對象土地의 縮小

0.1%의 分離課稅對象土地인 自耕農地(논, 밭, 과수원), 特殊開發林, 營林計劃認可林, 宗中林 등의 분리과세대상 임야 및 기준면적 내의 목장용지와, 0.3%의 분리과세 대상토지인 기준면적 내의 공장용지와 韓國土地開發公社·大韓住宅公社·韓國水資源公社 등의 원활한 토지공급을 위해 필요한 토지는 0.05%로 과세한다. 기준면적초과 주거용 토지, 골프장, 별장용 토지, 고급오락장용 토지의 5% 고율 분리과세 대상토지는 최고세율인 1.5%로 과세한다.

라. 非課稅 및 減免 縮小

1991년도 非課稅 및 減免土地는 3만 1,224km²로 課稅對象土地의 47.9%를 차지하며 課稅標準으로는 41%를 차지한다. 그 중 국가 및 지방자치단체가 보유하고 있는 토지는 76.9%(과세표준 : 66.5%)에 해당한다. 비과세 및 감면대상 토지의 20.3%(과세표준 : 23%)에 해당하는 용도구분에 의한 비과세 대상토지도 저율분리과세 대상토지에 포함하여 0.05%의 최저세율로 과세해야 한다. 그 외에 租稅減免規制法에 의한 면제 및 감면 대상토지(2.8%)는 1994년 말에 시효가 만료되면 철폐해야 한다.

3. 讓渡所得稅의 合理化

가. 非課稅 및 減免條項 縮小

讓渡所得稅가 높은 누진세율에도 불구하고 많은 非課稅 및 減免條項으로 인해 非課稅 처리건수가 32.3%에 달하며, 減免稅額이 산출세액의 16.2%를 차지함으로써 제 기능을 다하지 못하고 있다. 따라서 1세대 1주택(3년 이상 거주 또는 5년 이상 보유), 8년 이상 在村自耕農地, 自耕農地의 代土 등에 관한 非課稅條項은 철폐하고 減免條項으로 전환해야 한다. 비과세조항에 의하여 양도소득세의 납세의식이 약하고 탈루현상도 많으므로 비과세 대신에 일정액의 所得控除로 전환하거나, 주택의 대체취득시 代替取得費用을 控除하는 방향으로 전환하여 납부할 세액이 없다고 하더라도 과세신고토록 함으로써 納稅意識을 높여야 한다.

1) 1世帶 1住宅 非課稅의 轉換

1세대 1주택의 비과세 규정을 없애는 대신 3년 동안에 1회에 한하여 소득공제하되, 일정액(1억원 또는 2억원)의 소득공제액을 설정하면 1세대 1주택 비과세 조항 철폐로 인한 피해는 없을 것으로 판단되며, 주택의 가격이 상승함에 따라 讓渡差益이 상한선을 초과하는 경우에는 양도소득세를 납부하게 된다. 그러나 非課稅로부터 소득공제로의 전환에 따른 납세자의 불편에 따른 저항이 우려된다. 고급주택의 금액기준이 5억원이고, 양도가액 대비 양도차익의 비중은 약 40% 수준이며, 소득공제로의 전환에 따른 租稅抵抗을 줄이기 위해서는 所得控除 限度額을 2억원으로 약간 높게 정하는 것이 타당하다.

1세대 1주택 非課稅條項을 철폐하는 것이 어려우면 먼저 고급주택의 금액기준을 5억원에서 4억원으로 낮춤으로써 1세대 1주택의 범위를 축소하고, 그 후에 철폐하는 방안도 생각할 수 있다. 고급주택은 共同住宅인 경우에는 전용면적(50평)과 기준시가(5억원)에 의해서, 單獨住宅인 경우에는 주택의 과세시가표준액(2천만원), 주택의 연면적(80평), 부속토지의 연면적(150평), 금액(5억원)을 기준으로 판정된다. 그러나 共同住宅의 경우 기준시가가 실거래가액의 70~75% 수준에 불과하여 기준시가가 5억원을 초과하는 경우가 드물기 때문에 금액기준을 5억원에서 4억원으로 낮추어 비과세 대상의 범위를 축소한다.

2) 公共事業과 住居安定을 위한 支援의 縮小

租稅減免規制法에 의해 기업의 지방이전, 산업합리화에 대한 지원, 업무용 자산의 대체취득 및 공익법인에 대한 지원을 위해 양도소득세 또는 특별부가세를 면제하고 있으며, 公共事業과 住居安定을 위한 국민주택의 건설을 촉진하기 위하여 일곱 가지의 減免規定을 두고 있다. 그러나 그 대상범위를 축소하면서 감면폭도 면제에서 50% 감면, 50% 감면에서 25% 감면으로 단계적으로 축소해 나가야 한다.

公共事業用 土地를 수용하는 경우에도 최근 보상가격이 현실화³⁾되었기 때문에 현금보상은 기간에 따른 차등감면폭(50~70%)을 철폐하고, 채권보상⁴⁾에 한하여 50% 감면(5년 이상 : 35%, 5년 이하 : 25%)함으로써 債券補償이 現金補償보다 유리하게 하여 現金補償金이 부동산 투기자금으로 전환되는 것을 방지해야 한다. 都市再開發

3) 최근 토지보상가격은 평균적으로 공시지가의 120% 수준에 달한다.

4) 현재 債券補償은 不在地主土地 및 遊休土地에 대해서만 예외적으로 운영되고 있으나, 이를 일정액(약 2억원) 이상 보상시에는 의무적으로 債券補償을 하도록 해야 하며, 現金補償에 대한 감면폭을 낮추면 債券補償을 확대할 수 있다.

區域內의 토지양도, 開發事業者 등이 조성하여 양도하는 토지, 韓國土地開發公社, 大韓住宅公社, 都市開發公社 등에 양도하는 토지에 대해서도 50% 감면을 25% 감면으로 낮추며, 公共事業의 경우처럼 채권으로 보상하는 방안도 고려되어야 한다.

5호 이상의 국민주택을 장기임대하는 내국인 또는 임대사업자가 임대주택을 양도할 때, 10년 이상 임대한 경우에는 100%(賃貸住宅建設促進法에 의해 20호 이상 임대주택을 건설한 임대주택사업자는 5년 이상 임대한 후 양도해도 100% 감면됨), 5년 이상 임대한 경우에는 50%의 차등 감면폭도 단계적으로 낮춰야 한다. 賃貸住宅建設을 촉진시켜야 한다는 측면에서는 租稅減免을 계속해서 유지하여야 하나, 賃貸住宅建設을 위한 支援은 종합토지세와 재산세에서의 감면폭을 확대하고, 양도소득세의 감면폭은 줄여나가는 것이 바람직하다. 양도소득세는 토지 및 주택의 가격상승에 따른 讓渡差益에 대해서 과세하는 것이기 때문에 賃貸住宅에 대한 감면폭이 높으면 일정기간만 지나면 賃貸住宅을 양도하는 방향으로 유인하게 된다. 따라서 양도소득세 감면폭을 10년 이상 임대한 경우에만 50% 감면하거나, 업무용 자산의 대체취득의 경우처럼 임대주택을 양도하고 신규 賃貸住宅을 건설하는 경우에만 양도소득세를 면제해주는 방향으로 개선되어야 한다. 寄宿舍建設用地的 양도와 1996년 12월 31일까지 自耕農民에게 양도하는 농지에 대한 讓渡所得稅 또는 特別附加稅의 면제도 50% 감면으로 축소되어야 한다.

3) 業務用 資産의 代替取得에 대한 減免의 改善

개인이 5년 이상 가동한 工場의 이전, 내국인이 10년 이상 경영한 牧場의 이전, 법인이 5년 이상 업무용으로 사용한 토지의 代替取得을 위한 양도, 社員用住宅의 대체취득을 위해 5년 이상 업무용으로 사용한 업무용자산의 양도 등의 업무용 자산의 代替取得에 대해서는

대체취득자산 가액의 양도자산 가액에 대한 비율에 따라 100%까지 감면하고 있다.

$$\text{면제세액} = \text{산출세액} \times \frac{\text{대체취득자산의 가액}}{\text{양도자산의 가액}}$$

代替取得을 위한 업무용 자산의 양도에 대한 감면은 실현된 양도차익이 생산적인 용도로의 代替取得을 위해 재투자되기 때문에, 代替取得價額에 따라 세액을 감면할 것이 아니라 양도자산의 양도가액에서 代替取得資産의 취득가액을 뺀 금액을 양도차익으로 간주해 과세하는 방향으로 전환하는 것이 대체취득자산의 가액이 양도자산의 가액보다 작은 경우에 公平하게 과세된다. 예를 들어 법인이 10억원에 취득한 업무용 토지를 20억원에 양도하고 20억원에 달하는 대체취득자산을 취득하면 2억 5천만원의 特別附加稅가 모두 감면되는데, 15억원의 대체취득자산을 취득하면 2억 5천만원 산출세액의 75%가 감면되어 6,250만원의 특별부가세를 납부하게 되고, 18억원의 대체취득자산을 구입하게 되면 산출세액의 90%가 감면되어 2,500만원의 특별부가세를 납부하게 된다. 그러나, 양도차익을 양도자산의 가액에서 대체취득자산의 가액을 뺀 금액으로 인식하는 방향으로 전환하면 15억원의 대체취득자산을 취득한 경우에는 양도차익은 5억원이므로 1억 2,500만원의 특별부가세를 납부하게 되어 算出稅額의 50%가 감면되고, 18억원의 대체취득자산을 취득한 경우에는 8,000만원의 특별부가세를 납부하게 되어 산출세액의 60%가 감면된다. 특히 양도소득세는 累進稅率로 과세되기 때문에 양도자산 가액에 대한 대체취득자산 가액의 비율에 따라 과세하게 되면 산출세액에 비례해서 면제되는 세액이 커지기 때문에 과세가 더욱 불공평해진다.

대체취득을 위한 업무용 자산의 양도에 대한 감면은 讓渡資産의 가액에서 代替取得資産의 취득가액을 제한 금액을 讓渡差益으로 간

〈表 VI-12〉 代替取得時 現行 減免規定에 의한 特別附加稅 課稅事例

代替取得資産		算出稅額	減免稅額	減免率	舊資産 讓渡時 決定稅額	代替取得資産 讓渡時 稅額
取得價額	讓渡價額					
10억원	25억원	2억 5천만원	1억 2,500만원	50%	1억 2,500만원	3억 7,500만원
15억원	25억원	2억 5천만원	1억 8,750만원	75%	6,250만원	2억 5,000만원
18억원	25억원	2억 5천만원	2억 2,500만원	90%	2,500만원	1억 7,500만원
20억원	25억원	2억 5천만원	2억 5,000만원	100%	-	1억 2,500만원

註：舊資産의 取得價額は 10억원, 讓渡價額は 20억원으로 가정함.

〈表 VI-13〉 代替取得時 改正 減免規定에 의한 特別附加稅 課稅事例

代替取得資産		算出稅額	減免稅額	減免率	舊資産 讓渡時 決定稅額	代替取得資産 讓渡時 稅額
取得價額	讓渡價額					
10억원	25억원	2억 5천만원	-	-	2억 5,000만원	3억 7,500만원
15억원	25억원	2억 5천만원	1억 2,500만원	50%	1억 2,500만원	3억 7,500만원
18억원	25억원	2억 5천만원	1억 5,000만원	80%	5,000만원	3억 7,500만원
20억원	25억원	2억 5천만원	2억 5,000만원	100%	-	3억 7,500만원

註：舊資産의 取得價額は 10억원, 讓渡價額は 20억원으로 가정함.

주하여 과세하고, 사후에 대체취득한 자산을 처분할 때에 대체취득 자산의 양도차익(양도가액 - 취득가액)에 대해서 과세할 뿐만 아니라 대체취득시 감면받은 세액도 함께 부과하는 방향으로 轉換되는 것이 합리적인 감면방법이라고 판단된다. 즉, 10억원에 취득한 자산을 20억원에 양도하고 15억원의 대체취득자산을 구입한 뒤 5년 후에 25억원에 처분하였을 때에는 10억원의 讓渡差益에 대해서 2억 5천만원의 세액과 舊資産의 양도시 산출세액 2억 5천만원에서 대체취득으로 인해 감면받은 세액 1억 2,500만원을 합해서 3억 7,500만원의 特別附加稅를 납부하게 된다. 〈表 VI-12〉와 〈表 VI-13〉을 비교할 때, 현행 減免方式에 의하면 대체취득자산의 취득가액이 높아짐에 따라

서 舊資産 讓渡時의 決定稅額과 代替取得資産 處分時의 算出稅額이 크게 줄어들어 대체취득비용에 따라 전체 세부담이 불공평하게 되나, 개선된 감면방식에 의하면 代替資産 取得時에는 결정세액이 代替取得資産을 取得한 비용이 높아짐에 따라 결정세액이 줄어드나, 事後에 代替取得資産 處分時에는 대체취득비용에 상관없이 稅負擔이 모두 같아지게 되어 합리적이다.

양도시에 면제 및 감면하고 事後管理하여 감면요건이 충족되지 않으면 事後追徵하는 방식에서 양도시에 과세하고 事後에 면제 및 감면요건을 충족하면 還給하는 방식으로 전환되어야 한다. 讓渡所得稅 및 特別附加稅는 기본적으로 모든 자산의 讓渡時에 課稅되어야 하나, 여러 가지 경제적 상황을 고려하여 감면해 주는 것이므로 讓渡時에 과세하고 事後에 還給하는 방식이 타당하다.

4) 減免稅額의 綜合限度 強化

讓渡所得稅의 감면세액 합계액이 과세기간별 3억원에 한해서 감면되는데, 3억원의 감면세액은 5억원~7억 5천만원의 양도차익에 대한 감면으로서 감면폭이 너무 높기 때문에 綜合限度額을 연간 1억원으로 낮추는 것이 바람직하다. 特別附加稅의 감면 종합한도는 연간 감면세액이 3억원 이하인 경우에는 전액 감면받으며, 3억원을 초과하는 경우에도 산출세액의 70%까지 감면받을 수 있다. 법인이 얻는 讓渡差益에 대해서 法人稅(34%)가 과세되기 때문에 讓渡差益에 대한 特別附加稅의 감면폭을 높인 것이다. 3억원의 감면 종합한도는 12억원의 양도차익에 대해서 감면을 인정하게 되며, 산출세액의 70%까지 감면을 인정하는 것은 종합한도의 기능을 포기한 것으로 판단되므로 3억원 한도는 1억원으로 낮추고, 산출세액의 70%는 산출세액의 50%로 종합한도를 낮추어야 한다.

나. 稅率體系 調整

讓渡所得稅의 누진세율 체계를 20~50%로 하향조정하여 종합소득세의 세율체계와 일치시키되, 도매물가상승 공제, 장기보유 특별공제, 양도소득 공제 등의 조항은 철폐시킨다. 양도소득세의 高稅率體系(40~60%)로 인해 장기간에 걸쳐 발생된 양도차익이 실현되면서 세부담이 높아지기 때문에, 凍結效果로 인해 토지의 정상적인 거래 및 효율적 이용개발이 저해되었으며 많은 減免條項들의 제정이 요구되었고 양도소득세의 脫漏現象이 많이 나타났다. 최저세율을 20%로 하향하되, 양도차익의 26% 수준에 달하는 讓渡所得控除(150만원), 長期保有特別控除(10년 이상은 양도차익의 30%, 5년 이상 10년 미만은 10% 공제), 物價上昇控除를 철폐하면 법정세율이 낮아져도 실효세부담은 증가한다. 長期保有特別控除는 장기보유를 장려하기는 하지만 정상적인 토지양도를 지연시키는 凍結效果(locking-in effect)를 초래하기 때문에 擬制取得日(1983년 1월 1일)을 정함으로써 長期保有에 대한 혜택을 주는 것이 바람직하다. 물가상승 공제는 2년 이상 부동산을 보유하다가 양도하는 경우에 장기간에 걸쳐 發生(accrued)된 양도차익이 양도시점에 한꺼번에 實現(realized)되는 集中效果(bunching effect)를 완화하지만, 다른 장기성 금융자산소득의 경우 물가상승을 공제하고 있지 않기 때문에 철폐하는 것이 합리적이다. 未登記轉賣는 현재의 75%를, 2년 미만 보유 부동산의 양도는 현재의 60%를 유지하여 불법적 거래 및 단기차익을 노린 거래는 억제하여야 하며, 2년 이상 보유한 국민주택규모 이하의 주택은 30%의 세율 대신에 양도소득에 따라 讓渡所得稅率을 적용해야 한다. 金融實名制가 실시되고 금융자산 소득이 종합과세되면 부동산 양도소득의 분리과세도 綜合課稅로 전환되어야 한다.

〈表 VI-14〉讓渡所得稅의 稅率體系와 改善案

(單位: %)

課稅區間 (萬圓以下)	限 界 稅 率				平 均 稅 率				讓渡所得稅率	
	綜合所得	讓渡所得	相 續	贈 與	綜合所得	讓渡所得	相 續	贈 與	限 界	平 均
400	5	40	10	15	5	40	10	15	20	20
800	10	40	10	15	7.5	40	10	15	20	20
1,000	20	40	10	15	10	40	10	15	20	20
1,600	20	40	10	25	13.8	40	10	18.8	20	20
2,000	30	40	10	25	17	40	10	20	30	22
3,000	30	40	20	25	21.3	40	13.3	21.7	30	24.7
3,200	30	45	20	25	21.9	40.3	13.8	21.9	30	25
6,000	40	45	20	25	30.3	42.5	16.7	23.3	40	32
6,400	40	50	20	25	30.9	43.0	16.9	23.4	40	32.5
9,000	50	50	20	25	36.4	45	17.8	23.9	50	37.6
10,000	50	50	20	35	37.8	45.5	18	25	50	38.5
20,000	50	55	20	35	43.9	50.3	19	30	50	44.3
25,000	50	55	30	35	45.1	51.2	21.2	31	50	45.4
3億圓 以下	50	55	30	45	45.9	51.8	22.7	33.3	50	46.2
5億圓 以下	50	55	30	45	47.6	53.1	25.6	38	50	47.7
10億圓 以下	50	60	40	60	48.8	56.6	32.8	49	50	48.9
100億圓	50	60	55	60	49.9	59.7	52.8	58.9	50	49.9

註: 종합소득세와 양도소득세에는 7.5%의 주민세가 부과됨.

다. 徵收方法 改善

현재와 같이 양도 후 신고하는 방법 대신에 부동산의 양도자가 소유권 이전등기 전에 관할 세무서 민원봉사실에서 基準地價(또는 기준시가, 건물분 과세시가표준액)에 의한 양도소득세를 豫定申告 納付하고, 양수자가 납세필증을 등기신청 서류에 첨부하여 所有權 移轉登記를 하며, 예정신고 후 과세관청이 確定決定하여 追加告知 또는 還給하는 방법으로 정산한다. 이 과세방법은 과세결정 및 징수행정을 신속히 함으로써 징수율을 높일 수 있고, 양도자의 양도소득세액을 세무관청에서 확정·결정함으로써 신고상의 착오도 줄일 수 있

다. 또한, 양도차익의 실지 거래가액 결정 원칙으로 轉換하지 않는다고 해도 실지 거래가액을 不動産登記簿에 기재함으로써 장래 실지 거래가액 결정 원칙으로의 전환시 활용토록 해야 한다.

4. 土地超過利得稅의 補完⁵⁾

토지초과이득세는 기본적으로 未實現 資本利得에 대한 과세이며, 유희토지의 正常地價上昇分을 초과한 초과이득에 대해서 50%를 부과한다는 점 때문에 유희토지의 早期·非效率的 開發을 초래하였다. 이에 따라 토지초과이득세의 實效性이 약하고, 유희토지의 기준에 자의성이 많으며, 행정적 어려움이 있는 데다가, 지가가 아무리 높이 상승해도 유희토지가 아니면 과세대상이 되지 않아 水平的 衡平性에 위배된다는 등의 이유로 폐지되어야 한다는 주장이 강하다. 반면에, 토지초과이득세의 부작용은 크지만 投機的 需要를 억제시키는 효과를 고려하면, 토지보유과세가 강화될 때까지는 지가의 지속적인 안정을 위해 폐지보다는 완화하여 일정 기간 존속시켜야 한다는 주장도 있다. 토지초과이득세는 기본적으로 遊休土地 중에서 지가가 급등한 토지의 초과이득에 대해 重課하고 있다. 따라서 지가가 급등해도 遊休土地가 아니면 土地超過利得稅를 부과할 수 없으며 遊休土地가 早期開發되어 줄어들면 土地超過利得稅의 영향도 약화된다.

5) 토지초과이득세의 법체계상의 검토 및 보완점들에 관한 논고는 崔明根 교수가 집필하였다.

가. 土地超過利得稅法의 立法趣旨

土地超過利得稅法 제1조에서는 그 입법취지를 ‘각종 개발사업, 기타 사회경제적 요인으로 遊休土地 등의 地價가 상승함으로 인하여 그 토지 소유자가 얻는 초과이득을 조세로 환수함으로써 租稅負擔의 衡平과 地價의 安定 및 土地의 效率的 利用을 기하고 나아가 국민경제의 건전한 발전에 이바지함을 목적’으로 한다고 규정하고 있다. 따라서 국민경제 발전이라는 上位의 價値를 실현하기 위한 수단으로서의 租稅負擔의 衡平, 地價의 安定, 土地의 效率的 利用 提高의 문제는, 그러한 규정을 설정함에 있어서, 또는 그러한 규정을 해석함에 있어서 國民經濟의 發展이라고 하는 上位의 價値概念에 따라야 하는 制約을 받는다고 할 것이다.

나. 立法趣旨 中 優先順位의 再檢討

첫째, 租稅負擔의 衡平은 조세가 추구하는 기본적인 公準이다. 그런데 土地超過利得稅法에서는 지가상승이 가져 온 토지초과이득 중에서 유휴토지 등의 超過利得만을 과세물건으로 규정했기 때문에 사실상 법 자체에서 스스로 公平負擔의 水平的 公準을 어기고 있다. 이를 입법적으로 보완하기 위해서는 土地超過利得課稅의 대상이 되는 토지를 遊休土地 등에만 국한시킬 것이 아니라 모든 토지로 확대하는 방법 이외에는 없다. 따라서 이 연구에서는 과세대상토지를 주택의 부속토지 및 공장용 토지로서 기준면적 내의 토지 등 극히 제한된 토지만을 제외하고 그 이외의 토지 전부로 확대하면서 低稅率로 과세하는 시안을 검토하고 있다.

둘째, 地價의 安定을 위하여 土地超過利得의 50%를 조세로 환수하는 방법은 불완전하다고 보인다. 토지초과이득세는 正常地價上昇率 이상으로 地價가 暴騰하지 않는 한 부담이 없고, 더구나 유휴토

지로 판정되는 극히 일부 토지의 초과이익만을 조세로 환수하는 것은 양도소득세보다 그 환수가 매우 불충분한 제도이며, 토지초과이익세가 부과되지 않을 정도의 건축물을 地上에 保有하는 방법으로 保有費用(조세)을 과소하게 부담하면서 土地를 保有하는 것이 그리 어렵지 않다. 지가의 상승은 토지의 供給不足과 토지의 假需要(不動産 選好意識)에 그 원인이 있다고 볼 때, 초과이익에 대한 조세적 환수는 지가의 상승이 완만한 한 그 부담이 없게 되므로 供給을 촉진하는 효과는 없게 된다. 또한 지가가 急騰하여 초과이익이 발생한다고 하더라도 건물 등을 지상에 소유하고 있는 토지는 초과이익세를 부담하지 않기 때문에 또한 보유토지의 매각을 촉진하는 효과도 크지 않다. 그러면서도 土地超過利得稅法은 토지의 매각을 세법으로 강제하는 각종 규정을 두고 있는 모순을 안고 있다. 토지의 供給促進과 假需要의 억제에 오히려 지가의 상승 여부와는 관계없이 매년 반복적으로 부담을 지움으로써 토지의 보유비용을 상승시키는 土地保有課稅(종합토지세)가 담당해야 할 機能인 것이고, 지가상승으로 인하여 얻는 不勞所得的 資本利得의 환수는 양도소득세가 담당할 기능이라고 할 것이다. 이러한 시각에서 土地超過利得稅를 폐지하고 綜合土地稅 負擔과 讓渡所得稅 負擔을 適正化하는 개편방향의 모색을 제시하는 의견이 있게 된다.

셋째, 토지초과이익세의 과세대상을 遊休土地 등에만 국한시키는 입법의 가장 중요한 목적은 토지의 效率的 利用의 提高에 있다고 보아야 할 것이다. 토지는 누구의 소유이든 그 토지가 국토이용계획과 조화되게 효율적으로 이용하기만 하면 이는 國民經濟의 건전한 발전에 이바지하는 것이 된다. 그런데 현행 土地超過利得稅法은 토지의 효율적 이용의 제고와 토지의 공급촉진 내지는 賣却의 強制를 함께 추구하는 것으로 되어 있다. 그러나 위에서 본 바와 같이 土地超過利得稅는 과세대상 토지를 모든 토지로 확대하지 아니하고 그 대상을 遊休土地 등으로 국한시키는 한 토지의 效率的 利用의 제고를 優

先的인 立法趣旨로 해야 하는 것이고, 토지의 매각 촉진기능은 土地保有課稅制度에 맡기면서 토지초과이득세는 부수적으로 그러한 기능을 다소 補助하는 위치에 서야 한다고 본다.

다. 檢討의 基本視角

현행 토지초과이득세법에 대한 법적 검토는 다음과 같은 입장을 취하고 있다.

- ① 토지의 供給促進과 토지 假需要의 제거를 통한 지가의 안정은 토지 보유과세의 기능에 주로 맡겨야 하고,
- ② 지가상승에서 얻는 開發利益 내지 資本利得의 還收는 양도소득세가 맡아야 할 기능이라고 보며,
- ③ 遊休土地 등만을 課稅對象으로 하는 토지초과이득세는 현행제도를 그대로 유지하되 토지초과이득세의 과세는 遊休土地의 效率的 利用의 촉진을 정책적 과제의 우선적 목표라고 보고,
- ④ 土地超過利得稅는 폐지하거나 체제를 근본적으로 바꾸지 아니하고, 현행 체제를 그대로 유지하되 다소의 改善點을 찾고자 한다.

토지초과이득세는 恒久的인 제도로서는 여러 가지 결함이 있다. 장래에는 이를 폐지하고 보유과세와 자본이득과세의 합리적 개선에 의하여 토지초과이득세가 수행하는 기능으로 代置시켜야 할 것이다. 그러나 특히 토지 보유과세인 綜合土地稅는 그 부담을 일시에 適正한 水準에까지 높이는 것이 매우 어렵다. 보유과세는 富의 貯量에 과세하는 것이므로 특히 조세저항에 직면할 우려가 크기 때문이다. 綜合土地稅 부담의 제고는 점진적으로 접근할 수밖에 없고, 따라서 종합토지세 부담의 適正化가 실현되지 않은 상황하에서는 토지투기 방지가 중요한 현안의 과제라고 보는 한 土地超過利得稅를 당장 폐지하기는 어려운 것이 우리의 현실이다. 그러므로 土地超過利得稅로 하

여금 종합토지세의 부담이 적정한 수준까지 높아지는 過渡期間中에는 不動產投機 抑制의 기능을 잠정적으로 수행시킬 수밖에 없다. 이러한 관점에서 현행 土地超過利得稅法의 改善策을 모색하고자 한다. 土地超過利得稅의 改善은 크게 세 가지로 나누어 생각할 수 있다.

라. 土地超過利得稅의 廢止

토지보유과세인 종합토지세의 과표를 개별공시지가로 一元化하여 실효세율을 높이고 양도소득세의 非課稅 및 減免條項을 대폭 축소하면서 讓渡所得稅를 보완하면 토지초과이득세는 存續될 필요가 없게 된다. 즉, 綜合土地稅의 實效稅率을 일시에 높일 수 없기 때문에 일정한 경과기간이 필요하며, 우리나라의 토지가격이 소득수준에 비해 너무 높기 때문에 綜合土地稅의 實效稅率을 선진국 수준인 1%로 올리는 데에는 한계가 있다. 따라서 土地超過利得稅는 종합토지세가 강화되고 讓渡所得稅가 제 기능을 다할 때까지는 유지되어야 한다.

마. 土地超過利得稅의 變形

현재 실시되고 있는 토지초과이득세의 문제점은 정부의 개발계획, 用途 및 形質 變更, 도시계획구역으로의 편입, 주변 지역의 개발 등에 의해 지가가 급등해도 遊休土地가 아니면 正常地價上昇分을 초과한 超過利得의 일부를 환수할 수 없다는 점과 유휴토지가 이용·개발됨에 따라 土地超過利得稅의 영향력이 감퇴한다는 점이다. 종합토지세의 實效稅率을 단기간 내에 선진국과 같은 1% 수준으로 올리는 데에는 한계가 있기 때문에 地價急騰時 綜合土地稅를 보완하여 地價急騰勢를 억제할 장치가 필요하다. 또 양도소득세가 동결효과에 의하여 제 기능을 다하지 못하고 토지의 정상적인 거래를 저해하고 있기 때문에, 보유단계에서 미실현 자본이득의 일부를 미리 환수하고

양도단계에서 양도소득세에서 공제하는 장치도 필요하다.

토지의 가격상승 요인 중에서 政府의 投資計劃 決定, 隣接土地의 開發, 土地의 用途 및 形質 變更, 周邊地域의 開發 등 外部經濟效果에 의한 가격상승 요인이 차지하는 비중이 높다. 따라서 이러한 외부경제효과에 의한 지가상승으로 발생한 자본이득의 일부를 사회에 환수하는 제도적 장치가 필요하다. 土地超過利得稅는 유휴토지와 비업무용토지의 正常地價上昇分을 초과한 超過利得에 대해 50%를 부과하며, 開發負擔金은 宅地開發, 工業團地 造成, 産業基地 開發 등 28개 개발사업에 대하여 1,000평 이상(도시지역은 500평 이상)의 개발사업 대상토지의 개발사업 완료시점과 착수시점의 개별공시지가로 산정한 지가상승분에서 正常地價上昇分을 초과한 초과이득에 대해 50%를 부과하고 있어서 그 부과대상이 한정되어 있다.

매년 개별공시지가가 正常地價上昇率(정기예금 이자율의 1.5배)을 상회하는 모든 토지(m^2 당 3만원 이상인 토지)에 대해서 초과이득의 20%를 부과하고 5년 이내 토지양도시 양도소득세액에서 전액 공제 하되, 양도소득세 비과세대상인 在村自耕農地와 공장용지는 과세대상에서 제외한다. 토지초과이득세와 개발부담금의 징수자는 다르나 稅收의 사용자(지방자치단체 : 50%, 토지관리 및 지역균형개발 특별회계 : 50%)가 같다. 그러나 토지초과이득세의 부과대상 토지의 범위와 부과방법을 개선하면 開發負擔金의 부과대상 토지가 토지초과이득세의 부과대상 토지에 포함되므로 이를 一元化하여 지방자치단체에서 매년 부과하는 것이 바람직하다. 지방자치단체에서 매년 종합토지세, 택지초과소유부담금, 취득세 중과세의 부과를 위해 개별토지의 電算資料를 보유하고 있으므로, 지방자치단체에서 실시하는 것이 행정적으로 能率的이고 중복을 피할 수 있다.

종합토지세가 強化됨에 따라 토지보유 비용이 높아지게 되므로, 토지초과이득세나 개발부담금의 초과이득에 대한 세율을 50%에서 20% 수준으로 낮추는 것이 조세저항을 완화할 수 있다. 부과대상 토

〈表 VI-15〉 1992年 標準地의 價格分布

(單位: %)

價格水準	非都市地域 田		非都市地域 畝		非都市地域 林野		中小都市 商業地域		中小都市 住居地域	
	1萬圓 超過	3萬圓 超過	1萬圓 超過	3萬圓 超過	1萬圓 超過	3萬圓 超過	10萬圓 超過	30萬圓 超過	10萬圓 超過	30萬圓 超過
京畿	37.8	7.9	14.9	1.1	15.4	1.7	98.5	92.1	94.6	78.2
江原	3.0	0.3	3.0	0.5	0.5	0.1	86.0	66.7	56.2	18.3
忠北	2.9	0.3	1.9	0.1	1.2	0.2	94.4	76.6	75.9	31.2
忠南	9.2	1.2	4.4	1.0	4.0	0.2	94.8	72.7	75.7	28.0
全北	2.2	0.3	1.8	0.2	0.6	0.0	92.5	70.0	67.9	23.0
全南	1.8	0.3	1.5	0.3	0.4	0.0	82.5	60.1	51.8	15.4
慶北	3.7	0.3	4.0	0.2	0.2	0.0	95.5	76.8	68.7	27.6
慶南	6.6	1.3	6.1	1.2	0.7	0.0	97.3	84.9	84.1	55.1
濟州	11.2	0.7	0.0	0.0	3.1	0.0	98.4	88.0	65.6	49.6

資料: 建設部, 「1992년도 地價公示에 관한 年次報告書」, 1992.

지는 많지만 유희토지 판정을 위한 조세행정이 필요없으므로 行政節次上 간편하고, 일반적으로 지가가 급등할 만한 外部經濟效果가 존재하면 유희토지를 중심으로 가격이 상승하기 때문에 실제 부과되는 토지의 대부분은 遊休土地가 될 것으로 판단된다.

1992년 30만 필지의 標準地 중에서 m^2 당 1만원을 초과한 필지는 45.6%에 해당되며, 10만원을 초과한 필지는 31.5%에 불과하다. 田·畝·林野 중에서 3만원을 초과하는 필지의 비중은 경기도 지역을 제외하고는 매우 낮으므로 m^2 당 3만원(평당 10만원)을 초과한 토지를 토지초과이득세의 대상으로 하는 것이 合理的이다. 6대 도시의 상업지역과 주거지역의 대부분 토지는 m^2 당 10만원을 초과한다.

바. 土地超過利得稅의 暫定的 維持

현재의 土地超過利得稅를 유지하면서 法體系上的 基本사항들을 개

선하고, 遊休土地의 기준을 완화하면서 종합토지세의 과표가 현실화 되어 강화될 때까지 지속하는 방안이 있다. 遊休土地의 기준을 완화 하되, 예정과세와 정기와세의 구분을 철폐하여 매년 과세해야 하며, 과세기간 종료일을 기준으로 하여 유휴토지를 판단하여 납세의무 성립여부를 판정하며, 과세기간 종료 전에 양도한 토지는 양도자의 土地超過利得稅 의무는 면제되어야 하고, 양수자가 이용개발할 의무를 가지게 되므로 猶豫期間 내에 개발하지 않으면 소급해서 토지초과이득세를 부과해야 한다.

토지초과이득세의 유휴토지에 대한 기준이 너무 엄격하게 제정되었기 때문에 裸地, 農地 및 林野에 대한 토지투기를 억제하는 데에는 효과적이지만, 지방자치단체의 도시계획에 의해서 도시계획구역 내에 편입된 농지 및 임야, 상속받은 농지 및 임야, 법령 또는 행정 조치에 의해서 개발이 제한된 토지, 임대용 토지 등 土地投機 목적이 아닌 이유로 토지를 보유하고 이용하고 있는 선의의 土地所有者에 대한 피해가 크므로 遊休土地의 범위를 객관적으로 유휴토지라고 인식되는 범위 내로 줄여나가야 한다.

토지초과이득세는 豫定課稅와 定期課稅의 구분으로 인해 정기와세 시 전액 또는 일부 환급, 추가부과 등 행정상의 어려움과 납세자의 불편을 초래하게 된다. 豫定課稅時 과세되었으나 정기와세 전에 유휴토지를 개발하였거나 양도한 경우, 또는 지가가 하락하여 과세대상에서 제외된 경우에는 예정과세시 부과된 세액을 전액 환급해야 함에도 불구하고 일부만 환급하는 등의 矛盾點을 내포하고 있다. 토지를 이용·개발할 목적으로 신규취득한 경우에는 취득일로부터 1년간 유예하고 있으나, 宅地所有上限制와 같이 이용·개발하기 위한 때에는 개발용도에 따라 취득일로부터 2~4년간의 유예기간을 두는 것이 토지의 정상적인 거래 및 유휴토지의 효율적인 이용개발을 촉진하게 된다. 또한, 착공은 토지의 開發意思를 나타내므로 유휴토지의 판단시점을 完工時點보다는 着工時點으로 하는 것이 현행 건축과

관련된 각종 행정규제와 세무행정의 측면을 고려할 때 합리적이다. 한편 토지초과이득세가 부과된 토지를 양도하였을 경우에 讓渡時期에 따라 80~40%의 차등 감면을 하는데, 토지초과이득세는 양도소득세의 豫納的 性格이므로 일정기간(5년 또는 10년) 이내에 양도하는 경우에는 전액 稅額控除를 해야 한다. 또한, 토지소유자가 토지초과이득세의 回避 등 여러 이유로 과세기간 종료전에 토지를 양도하는 경우에는 讓渡者는 양도소득세의 납세의무가 있으므로 土地超過利得稅의 의무는 면제되어야 하고, 讓受者가 그 토지를 유예기간 내에 이용·개발하지 않으면 양수시점부터 소급해서 土地超過利得稅를 납부해야 한다.

다음은 토지초과이득세를 暫定的으로 유지하기 위해 위에서 지적한 개선방안들을 보다 구체적이고 법률적으로 설명하고자 한다.

1) 課稅期間의 短縮檢討

가) 現行 規定

토지초과이득 과세의 시간적 단위인 定期決定 課稅期間은 3년이다(土超法6). 통상 다른 稅目들의 과세기간보다 長期로 규정한 것을 보완하는 방법으로 토지초과이득세법은 豫定決定期間制度를 두고 있다. 즉, 개발사업이 시행되는 周邊地域 등 地價가 급격하게 상승하거나 상승할 우려가 있는 토지로서 土地評價委員會의 심의를 거쳐 國稅廳長이 지정하는 지역 안에 있는 遊休土地 등에 대하여는, 과세기간중 최초의 1년간 또는 그 다음 1년간을 豫定決定期間으로 하여 土地超過利得稅를 부과한다.

나) 問題點

첫째, 예정결정기간에 대한 納付稅額이 당해 과세기간에 대한 세액을 초과하는 경우와 예정결정기간 종료일에는 유휴토지에 해당되

어 예정결정 고지처분을 했는데, 정기결정 과세기간인 3년의 종료일 현재에는 遊休土地에 해당하지 않게 되는 경우 豫定決定稅額을 精算하여 還給해야 하는 문제가 발생한다(土超法24① 단서). 정기과세기간의 종료일 현재에는 遊休土地가 아닌데도 그 3년간 일부 기간의 지가상승에 대하여 土地超過利得稅를 부담하는 것 자체가 매우 불합리하다. 期間課稅, 즉 시간적 단위가 있는 조세에 있어서 납세의무(조세채무)는 과세기간이 종료하는 때에 成立하는 것이 조세법의 基本原理이기 때문이다(國基法21). 예정결정기간의 土地超過利得稅의 납세의무는 예정결정기간의 종료일에 성립하지만 그 성립은 확정적 성립이 아니고, 정기과세기간 종료일 현재 과세요건이 충족될 것을 전제로 하여 그 정산이 수반되는 豫納的 成立에 불과한 것이다. 이러한 문제들의 발생은 課稅期間이 3년의 長期間이라는 데 연유하고 있다. 또한 이는 세법을 難解·複雜하게 하여 納稅義務者가 법의 내용을 알기 어렵게 할 뿐만 아니라 과세행정상 行政力의 浪費를 초래한다.

둘째, 定期課稅期間이 長期이기 때문에 그 기간중에 遊休土地 등에 해당하지 않는 기간이 포함되어 있는 경우 및 과세기간중에 토지에 土地超過利得稅를 부과하지 않는 기간이 포함되어 있는 경우, 과세표준금액(초과이득액)을 按分計算해야 하는 번잡한 절차가 수반된다(土超法11③).

다) 改善方案

과세의 시간적 단위인 課稅期間을 1년으로 한다. 따라서 예정결정 기간제도는 폐지한다. 그리고 납세의무 성립의 기본원칙에 따라 그 과세기간 종료일을 기준으로 하여 納稅義務 成立 與否를 판정하며, 그 1년의 과세기간중에 遊休土地 등에 해당하지 않는 기간의 포함 여부 및 土地超過利得稅가 부과되지 않는 기간의 포함여부는 이를 모두 불문에 부치도록 한다. 따라서 예정결정제도 자체가 폐지되는

것이므로 예정결정에 의하여 납부한 세액의 精算·還給과 같은 복잡한 節次는 모두 없어지게 될 것이다.

2) 讓渡所得稅와의 關係 合理化—稅額控除

가) 現行 規定

첫째, 土地超過利得稅가 부과된 遊休土地 등을 양도함으로 인하여 발생하는 양도소득세 또는 특별부가세(자본이득세)를 계산함에 있어서 豫定決定 및 定期決定된 土地超過利得稅는 法定된 率을 적용하여 산출되는 금액을 공제한다. 그러한 공제세액이 자본이득세의 納付稅額을 초과하는 경우에는 이를 환급하지 아니한다(土超法26①).

① 土地超過利得稅 決定日로부터 1년내 讓渡 ... 80%

② 土地超過利得稅 決定日 1년 후 3년내 讓渡 ... 60%

③ 土地超過利得稅 決定日 3년 후 6년내 讓渡 ... 40%

둘째, 토지초과이득세가 부과된 유휴토지 등의 양도로 발생하는 자본이득을 계산함에 있어서 당해 土地超過利得稅額은 그 전액을 필요경비로 控除할 수 있다(특별부가세의 경우에는 양도차익에서 공제, 土超法26④).

나) 問題點

첫째, 土地超過利得의 본질은 資本利得이며, 資本利得에는 土地超過利得稅가 과세된 토지의 超過利得이 포함되어 있다. 土地超過利得稅額을 必要經費로 공제하면 납부자에 따라서 적용되는 最高累進稅率에 따라서 土地超過利得稅額의 감소효과는 40~60%⁶⁾에 이른다. 즉, 과세표준이 5억인 납세자의 경우 평균세율은 53.1%이므로 53.1% 상

6) 법인의 경우에는 특별부가세율이 25%이므로 토지초과이득세를 양도차익에서 공제할 때에는 세부담 감소효과가 25%에 불과해 토지초과이득세를 세액감면하는 것이 유리하다.

당의 세부담 감소효과가 있다. 따라서 土地超過利得稅 결정 후 3년 이내에 遊休土地를 양도하는 경우에는 土地超過利得稅를 세액공제 받으면 60%의 減少효과가 있기 때문에 土地超過利得稅額을 필요경비로 算入할 이유가 없으며, 土地超過利得稅 결정 후 3년이 경과한 후에 그 유휴토지를 양도하는 경우에는 土地超過利得稅를 세액공제 받으면 40% 상당의 세부담 減少효과가 있기 때문에 土地超過利得稅額을 필요경비로 산입하여 공제하는 것이 유리하게 된다. 이는 土地超過利得稅法 시행령 제26조 제1항과 제4항의 규정이 상호 조화되지 못한 것이라고 할 수 있다.

둘째, 土地超過利得은 그 본질이 자본이득이다. 다만, 土地超過利得이 土地超過利得稅를 부과하는 시점에서 未實現된 土地超過利得에 부과한다. 따라서 그 未實現 土地超過利得은 遊休土地 등을 양도함으로써 正常地價上昇分の 資本利得과 함께 讓渡所得으로 실현된다는 데에는 의문의 여지가 없다. 그럼에도 불구하고 실현된 자본이득에 과세를 할 때, 미실현 단계에서 과세된 土地超過利得稅額을 全額 稅額控除하지 아니하고, 그 80%의 공제를 원칙으로 하면서 시간의 경과에 따라 그 공제율을 遞減시키는 것은 租稅論理에 비추어 部分的 二重課稅라고 아니 할 수 없다. 현행 土地超過利得稅法은 개발이 내지 초과이득의 사회적 환수에서 더 나아가 토지의 賣却을 강제적으로 촉진시키고자 하여 자본이득 과세를 할 때 土地超過利得稅의 세액공제에 制限을 가하고 있는 것으로 이해된다. 즉, 土地超過利得稅의 政策課稅의 性格을 강하게 부각시킨 것이라고 할 것이다. 그러나 조세가 어떤 정책수행을 補助하는 경우에도 조세 자체의 논리성을 크게 逸脫하는 것은 바람직하지 않다. 그것은 조세를 懲罰手段으로 이용하는 것이 되기 때문이다.

다) 改善方案

첫째, 위에서 본 土地超過利得稅의 세액공제상의 제한을 철폐하고

土地超過利得稅는 전액 資本利得稅에서 공제하는 것으로 한다. 이는 자본이득에 대한 세액을 精算하는 것이다. 이 精算의 의미에서 보면 만약에 土地超過利得稅額의 납부세액이 資本利得稅를 초과하는 경우에는 이를 환급하도록 하는 것이 바람직할 것이다. 그러나 土地超過利得稅를 부담한 토지가 양도소득세나 특별부가세를 免除받게 되는 경우가 있을 수 있다는 점, 또는 특별부가세의 세율이 土地超過利得稅 세율보다 낮은 수준인 점 등을 고려할 때, 양도소득세 세율, 특별부가세 세율, 그리고 토지초과이득세 세율을 종합적으로 조화있게 再調整하지 않는 한 還給制度의 採擇은 어렵다고 판단된다. 환급제도를 채택하지 않는 경우 부분적으로 동일한 과세물건에 대하여 중복과세하는 모순은 완전히 제거되지 않을 것이나, 현행 制度보다는 그러한 모순이 많이 除去될 것이다.

둘째, 자본이득세에서 土地超過利得稅를 전액 공제하는 것이 토지과세에 대한 지나친 輕課稅가 아닌가 하는 비판이 있을 수 있다. 그러나 실현될 때 납부해야 하는 세액을 보유단계, 즉 未實現段階에서 미리 납부하는 것은 납부세액의 利子 상당액만큼은 자본이득세보다 중과세되는 것이라고 보는 관점도 있을 수 있다.

셋째, 土地超過利得稅의 전액공제를 기간적 제한없이 허용하는 것은 불가능하다. 엄격히 따지면 조세채권의 소멸시효기간 또는 국세환급 청구권의 소멸시효기간 등과 균형을 맞추어 결정일로부터 5년으로 하는 것이 좋으나, 5년은 너무 短期라고 볼 수 있으므로 행정상 관리 가능성을 고려하면서 土地超過利得稅法에 特例規定을 두어 납부기한으로부터 10년으로 하는 방안의 검토가 가능하다고 본다.

3) 課稅期間 終了日의 適用地價

가) 現行規定

土地超過利得稅의 과세표준은 課稅期間 終了日의 地價(基準時價)

에서 그 課稅期間 開始日의 地價(基準時價)를 공제하여 地價上昇額을 구하고, 여기에서 다시 正常地價上昇分과 資本的 支出額을 차감하여 課稅표준을 산출하는 구조이다(土超法11①②). 그런데 地價公示 및 土地 등의 評價에 관한 法律에 의하면 公示地價는 매년 公示基準日(1월1일) 현재의 地價를 조사·평가하여 公示하도록 되어 있고(公示地價法4①, 公示地價額5), 기준시가는 시장·군수·구청장이 地價公示 및 土地 등의 評價에 관한 法律 제10조의 규정에 의해 공시지가를 기준으로 하여 산정한 個別筆地에 대한 지가(개별 필지의 기준시가)를 뜻하는 것이다(土超令24 I, 33).

나) 問題點

個別公示地價를 의미하는 기준시가는 매년 1월 1일을 公示基準日로 하여 평가 고시하고, 예정결정기간의 종료일이나 정기과세기간의 종료일은 12월 31일이기 때문에 法文을 문리적으로 解釋하는 경우 예정결정기간에는 지가상승액이 없게 되고, 정기결정기간에는 2년간의 지가상승액이 산정되는 모순을 낳고 있다. 물론 12월 31일과 다음 해 1월 1일은 엄밀하게 따져서 1秒의 時差밖에 없기 때문에 課稅기간 종료일의 지가에 翌年 1월 1일의 地價를 적용한다고 하더라도 큰 문제는 없다고 할 수도 있겠으나, 법에서의 기간계산은 曆에 따라 엄격하게 계산해야 하는 것이므로 아무런 규정도 없이 12월 31일의 基準時價에 다음 해 1월 1일의 基準時價를 적용한다는 것은 法理에 어긋나고 있다.

다) 改善方案

土地超過利得稅法 제11조에 項을 하나 더 新設하여 '과세기간 종료일의 地價라고 함은 그 종료일의 다음 날인 1월 1일의 기준시가를 적용한다'라는 明文을 두는 것이 바람직하다고 할 것이다. 그렇게 함으로써 法문을 명확히 하고 無用한 法解釋上的 紛爭을 除去할 수

있다.

4) 納稅義務의 承繼制度 檢討

가) 現行 規定

첫째, 과세기간중에 유희토지 등의 소유권이 移轉된 경우에는 당해 遊休土地 등에 대한 土地超過利得稅의 納付義務를 그 소유권 移轉 후의 소유자(後所有者)가 승계(土超法4⑤)하는 것을 원칙으로 하고 있다.

둘째, 과세기간중에 遊休土地 등의 소유권이 이전된 경우로서 그 소유권이전 前所有者의 소유기간중 발생한 당해 과세기간의 土地超過利得에 대한 세액을 前所有者가 부담하기로 특별히 約定한 사실이 있고 이를 後所有者가 立證한 때에는 前所有者가 납부의무를 진다(土超法4⑥)는 예외규정을 두고 있다.

나) 問題點

첫째, 납세의무는 공법상의 법률관계이므로 이는 私的 自治에 맡기는 것이 적당하지 못하다. 법률에 특례규정을 두어 당사자간의 계약에 의하여 과세기간의 조세채무를 당사자간에 分擔하도록 하는 경우 그것이 國庫에 손실을 주는 것이 아닌 한 課稅官廳의 승인하에 이를 허용할 수도 있다고 할 것이나, 이러한 제도의 조세법상 擴散은 조세질서를 문란시킬 우려가 있다.

둘째, 사법상 당사자간의 合意에 의하여 하나의 조세채무를 분담할 수 있도록 하는 특례규정은 국세기본법에서 일반원칙으로 규정하고 있는 連帶納稅義務制度和 사업양수인의 補充納稅義務制度 등에서 각자의 부담분으로 분할하여 납부책임을 질 수 없도록 하는 것과 均衡이 맞지 않으며, 납세의무 승계제도를 두고 있는 조세법의 기본원리와의 조화될 수 없다.

셋째, 前所有者의 분담납부를 인정한다고 할 때, 前所有者는 토지를 양도하여 당해 토지를 소유하지 않게 되는 자이고, 원칙적으로 납세의무를 승계하게 되는 後所有者는 취득한 토지의 소유자이므로 조세채권을 확실하게 확보(토지를 양도한 前所有者는 토지초과이득세가 확정되는 시점에 無財産狀態가 될 수도 있다)하는 데도 과세기간의 조세채무를 前所有者와 後所有者가 분담하여 납세하도록 하는 제도는 바람직하지 못하다.

넷째, 토지초과이득을 前所有者分과 後所有者分으로 과세관청이 분할계산해야 하는 것은 行政力의 낭비이며 당사자간의 稅額分擔의 문제는 당사자간의 私의 自治에 맡기는 것이 바람직하다.

다) 改善方案

土地超過利得稅法 제4조 제6항(前所有者와 後所有者가 土地超過利得稅額을 분담하는 예외규정)을 삭제한다. 土地超過利得稅 과세기간을 1년으로 하고 예정결정기간을 없애는 경우 이러한 예외규정을 삭제한다고 하더라도, 승계하는 세액은 短期間(1년)내에 발생하는 것이기 때문에 後所有者의 세부담에 대한 예측가능성은 크게 저해되지 않을 것이다. 그리고 前所有者와 後所有者간의 稅額分擔 문제는 제2차납세의무나 연대납세의무에서의 求償權 문제와 마찬가지로 당사자간의 순수한 사법적 계약(私法自治)에 맡기면 족하고, 課稅官廳은 이에 개입할 필요가 없는 것이다.

5) 包括委任의 棄地 除去

가) 第8條 各號의 委任規定

개인소유의 유휴토지를 판정하는 중요한 基準은 모두 下位法規인 大統領令에 委任하고 있는바, 그 내용 중 포괄위임의 소지가 있는 중요한 조문만을 간추리면 다음과 같다.

① 工場立地 基準面積(土超法8①Ⅰ) : 이는 공장용 건축물의 부속 토지의 유희토지 여부를 판정하는 기준인바, 이를 本法은 ‘大統領令으로 정하는 기준면적’이라는 표현을 하고 있다.

② 研修院用 土地의 基準面積(土超法8①Ⅱ) : 이는 교육·훈련 등을 위한 연수원용 토지의 유희토지 여부를 판정하는 기준인바, 本法은 ‘大統領令이 정하는 기준면적’이라고 표현하고 있다.

③ 別莊用 土地(土超法8①Ⅲ) : 별장용의 토지는 모두 유희토지로 판정하게 되는바, 별장이라는 정의를 어떻게 내리느냐에 따라 유희토지의 對象範圍가 달라진다. 本法은 ‘大統領令이 정하는 별장용 토지’라고만 표현하고 있다.

④ 遊休土地에서 제외되는 住宅의 附屬土地(土超法8①Ⅳ本문) : 건축물의 부속토지라도 기준면적을 초과하거나 건축물의 금액이 토지가액의 일정비율에 未達하는 경우에는 遊休土地로 판정받게 되는데, 특히 주택의 부속토지에 대하여는 다른 기준에 의하여 遊休土地 여부를 판정하도록 규정하고 있다. 그 판정기준을 下位法令에 위임함에 있어서 ‘大統領令이 정하는 것을 제외한다’고 표현하고 있다.

⑤ 농지소재지 非在村·非自耕者가 소유하는 農地(유희토지)에서 제외되는 농지(土超法8①Ⅴ가) : 농지의 소유자가 농지소재지에 거주하지 아니하거나 自耕하지 아니하는 농지는 원칙적으로 遊休土地 등에 해당한다. 그러나 非在村者의 所有農地 또는 自耕하지 아니하는 農地라고 하더라도 법정의 요건을 구비한 농지는 예외적으로 이를 遊休土地에서 제외하도록 하고 있는데, 本法은 이 예외규정을 하위법령에 위임함에 있어서 ‘大統領令이 정하는 농지’라고 표현하고 있다.

⑥ 畜産用 土地의 基準面積(土超法8①Ⅵ) : 축산용 토지의 기준면적은 유희토지 여부를 판정하는 기준이다. 이를 本法은 하위법령에 위임함에 있어서 ‘大統領令이 정하는 축산용 토지의 基準面積’이라고 표현하고 있다.

⑦ 建築物 附屬 駐車場用 土地의 基準面積(土超法8①IX가) : 이는 건축물에 부속된 주차장에 대한 유휴토지 여부의 판정기준이다. 本法은 이를 하위법령에 위임함에 있어서 '大統領令이 정하는 기준면적'이라고 표현하고 있다.

⑧ 골프場의 基準面積(土超法8①XII) : 이는 골프장용 토지의 遊休土地 여부를 판정하는 기준이다. 本法은 이를 하위법령에 위임함에 있어서 '大統領令이 정하는 기준면적'이라고 표현하고 있다.

나) 租稅法律主義 觀點에서의 評價

① 委任立法은 법률에 의하여 구체적으로 범위를 정해 위임한 사항을 행정기관이 그 범위 안에서 母法이 정한 기준과 조건에 따라 命을 정립하는 것을 말한다. 헌법 제50조는 法律에서 구체적으로 範圍를 정하여 위임받은 事項에 대하여 大統領令을 발할 수 있다고 규정하되, 이는 個別授權 규정이다. 이 때 위임사항을 규정하는 母法은 위임의 범위와 受任機關이 근거할 기준과 조건을 明示的으로 규정하여야 한다. 그 범위를 踰越하거나 條件·基準을 위배하면 이는 越權의 문제를 발생시키게 된다.

법률이 국민의 권리와 의무에 관한 사항을 행정입법으로 위임함에 있어서 포괄적이고 추상적인 基準·條件·範圍를 정함에 그치고, 그 구체적이고 명확한 범위와 기준·조건을 정하지 않는 경우 이는 包括授權이 될 우려가 있다. 이러한 포괄수권은 권력분립주의에 위반될 뿐만 아니라 立法權이 본원적으로 국민의 대표기관인 議會에 속한다는 기본원칙을 침해하는 것이 되고, 나아가서는 법률의 支配原理를 換骨시키는 결과가 되는 것이다. 독일 헌법 제80조 제1항은 委任立法에 있어서는 위임되는 權限의 내용, 목적 및 정도(Inhalt, Zweck und Ausmass)가 法律에 규정되어야 한다고 하였는바, 이는 우리 헌법의 규정과 같은 내용이라고 해석되고 있다.

租稅法律主義가 조세부담에 관련되는 중요한 사항을 法律로 留保

시키고자 하는 데 그 중요한 의미가 있다고 할 때 조세의 委任立法에 있어서 이를 엄격히 준수해야 한다는 것은 再論의 여지가 없다. 비록 個別授權에 의한 委任立法이 불가피한 경우에도 母法에 그 목적·범위·기준·조건을 명시해야 한다는 원칙이 租稅法에서는 다른 어느 법률의 分野에서보다도 엄격히 지켜져야 한다. 왜냐하면 租稅法은 그 본질에 있어서 헌법이 보장하고 있는 재산권과의 관계에 있어서 侵害的 法規이기 때문이다.

② 위에서 예시한 위임규정들은 토지초과이득세의 과세요건 중 국민의 조세부담에 직접 결정적으로 영향을 미치고 있는 유휴토지 등의 판정기준이거나, 아니면 유휴토지 등에서 제외시키는 기준들이다. 이러한 기준들을 本法에 규정하는 것이 입법기술상 매우 어려워서 하위법령에 위임하는 것이 부득이하다는 것에는 모두가 동의한다. 이러한 사정은 우리가 수용할 수밖에 없다고 하더라도, 그 위임의 基準·條件·範圍에 관하여 本法에서 구체적 규정을 두지 아니한 것은, 과세요건을 법률로 정하되 명확해야 한다고 하는 租稅法律主義와 위임입법을 함에 있어서는 구체적으로 범위를 정해야 한다고 하는 헌법 규정의 요건을 충족하고 있느냐 하는 문제에 관하여 법적 분쟁이 惹起될 소지가 있다고 할 것이다. 따라서 이를 보다 구체화·명확화할 필요가 있다고 본다.

다) 委任範圍의 具體化 方案

① 工場立地 基準面積(土超法8①Ⅰ) : '대통령령이 정하는'의 앞에 「공장에서 제조·생산하는 품목, 공장·건축물·구축물 및 이들이 차지하는 면적, 기계장치 등 시설물을 참작하여」를 삽입한다.

② 研修院用 土地의 基準面積(土超法8①Ⅱ) : '대통령령이 정하는'의 앞에 「교육·훈련의 내용, 수용인원, 건축물의 면적, 운동장의 필요 여부, 용도지역 등을 참작하여」를 삽입한다.

③ 別莊用 土地(土超法8①Ⅲ) : '대통령령이 정하는'의 앞에 「건축

물의 慰樂的 用途를 참작하여」를 삽입한다.

④ 遊休土地에서 除外되는 住宅의 附屬土地(土超法8①Ⅳ 본문) : ‘대통령령이 정하는’의 앞에 「확정된 境界, 용도지역, 주택의 면적, 택지의 소유상한 면적 등을 참작하여」를 삽입한다. 後述하는 바와 같이 주택의 부속토지의 범위 판정기준을 개정하는 경우 ‘확정된 境界’라는 文句는 필요없게 될 것이다.

⑤ 非在村者·非自耕者의 所有農地(遊休土地)에서 除外되는 農地(土超法8①Ⅴ가) : ‘대통령령이 정하는’의 앞에 「농지의 소재지, 농지의 在村自耕, 상속 또는 離農後의 기간경과, 기타 부득이한 사유를 참작하여」를 삽입한다.

⑥ 畜産用 土地의 基準面積(土超法8①Ⅵ) : 본문에 ‘대통령령이 정하는’을 삭제하고, 단서를 다음과 같이 추가한다.

「축산용 토지의 기준면적은 가축물의 종류, 업태, 가축의 頭數, 축사 및 부대시설을 참작하여 大統領令으로 정한다」.

⑦ 建築物에 附屬된 駐車場用 土地의 基準面積(土超法8①Ⅶ가) : ‘대통령령이 정하는’의 앞에 「주차장법과 건축물의 연면적을 참작하여」를 삽입한다.

⑧ 골프장의 基準面積(土超法8①Ⅷ) : ‘대통령령이 정하는’의 앞에 「체육시설의 설치·이용에 관한 법률에 의한 골프장업의 종류 및 규모를 참작하여」를 삽입한다.

6) 遊休土地 判定의 委任範圍 逸脫 棄地 除去

가) 現行 規定

土地超過利得稅法 제8조 제5항의 규정은 유휴토지 등의 판정의 기준에 관하여 필요한 사항은 大統領令으로 정한다고 규정하였고, 이를 받은 施行令 제25조 제1항 제7호에서 ‘적용규정이 경합되는 경우 우선순위’라는 題下에 ‘동일토지에 대하여 법 제8조 제1항 各號 및

습 제7조 내지 제21조의 규정을 적용함에 있어서 적용규정이 경합되는 경우에는 財務部습이 정하는 경우를 제외하고는 遊休土地 등의 면적이 큰 경우를 우선하여 적용한다'고 規定하고 있다.

나) 問題點

국회가 제정한 本法에서 위임한 사항에 대하여 본법에 특별히 규정하고 있는 경우를 제외하고는 하위법령이 납세의무자에게 불이익하게 규정할 수 없는 것이 法の 支配原理임과 동시에 課稅要件을 법률로 정하도록 헌법이 규정하고 있는 租稅法律主義 法理이다. 이러한 法原理에서 볼 때, 필요한 사항을 下位法으로 정할 수 있다고 하는 것은 특별한 규정으로써 국민의 基本權을, 특히 불이익을 받도록 제약하는 규정을 설정할 수 있다는 의미가 아니고 본법의 내용을 數衍하여 明確하게 하위법규를 정립하는 권한을 부여한 데 불과하다고 해석해야 한다. 그리고 본법의 위임범위가 불명확한 경우에는 下位法습을 정립함에 있어서 納稅義務者에게 이익이 되는 방향을 택하여야 한다는 것이 租稅法에서 정립된 法理이다. 그러므로 현행 시행령과 같은 규정을 행정입법할 때에는 본법에서 그러한 행정입법권한을 행정부에 위임함이 타당하다고 할 것이다.

다) 改善方案

첫째, 土地超過利得稅法 제25조 제1항 제7호에서 '유휴토지 등의 면적이 큰 경우'를 '유휴토지 등의 면적이 작은 경우'로 바꾸는 방법을 생각할 수 있다. 그러나 이러한 개정은 토지초과이익의 還收나 유휴토지 등의 효율적 이용을 제고하고자 하는 立法趣旨를 충분히 살릴 수 없다고 평가할 수도 있다.

둘째, 현행 시행령 제25조 제1항 제7호의 규정을 그대로 두고, 본법 제8조 제5항의 위임규정을 다음과 같이 개정하는 방법을 고려할 수도 있을 것이다.

‘...사항과 그 적용순위는 大統領令으로 정한다. 적용순위를 정함에 있어서 遊休土地 등의 면적이 큰 것을 우선적용하게 할 수 있다.’

이렇게 本法의 규정을 개정하는 경우에는 위임입법상 範圍踰越 여부에 관한 법적 분쟁을 사전에 방지할 수 있다고 본다.

7) 令 第11條 第3項의 委任根據 問題

가) 現行 規定

土地超過利得稅法 제8조 제1항 제4호 다目は 개인이 소유하는 토지 중 土地超過利得稅 과세대상이 되는 유휴토지의 하나로 건축물이 정착되어 있는 토지로서 大統領令이 정하는 무허가 건축물의 부속토지를 규정하고 있고, 그 위임을 받은 土地超過利得稅法 시행령 제11조 제3항은, 위 법 제8조 제1항 제4호 다目中서 무허가 건축물이라고 함은 건축법 기타 관계법령의 규정에 의하여 허가를 받거나, 신고를 하여야 하는 건축물로서 허가를 받지 아니하거나, 신고를 하지 아니한 건축물과 竣工檢査를 받아야 하는 건축물로서 준공검사를 받지 아니한 건축물(假使用承認을 받은 경우를 제외한다)을 말한다고 규정하고 있다.

나) 問題點

本法 제8조 제1항 제4호 다目は 건축물이 건축되어 있는 개인 소유 토지는 원칙적으로 遊休土地 등으로 보지 아니하나 예외적으로는 무허가 건축물의 附屬土地는 遊休土地 등으로 보고 있다. 이는 토지 위에 建築法上的 허가를 받거나 신고를 하여야 하는 건축물로서 허가를 받지 아니하거나, 신고를 하지 아니한 무허가 건축물이 있는 경우까지 그 부속토지를 유휴토지가 아닌 것으로 보아, 토지초과이득세 부과대상에서 제외하면, 土地所有者가 토지초과이득세의 부과를 免脫하거나 回避하기 위하여 함부로 허가받지 않은 건축물을 건축함

으로써 건축법을 위반하고, 그 결과 어떤 토지가 유휴토지 등에 해당하는지의 구별도 불분명하게 될 것이므로 이를 방지하고자 하는 것이다. 그러므로 슈 제11조 제3항 前段의 규정은 당연한 것으로서 法論理上 아무런 흠이 없음은 명백하다.

그러나 유휴토지의 판정기준이 되는 무허가 건축물의 부속토지에 竣工檢査를 받아야 하는 건축물로서 준공검사를 받지 아니한 건축물(가사용승인을 받은 경우를 제외한다)의 부속토지까지 포함시킨 것은 다음과 같은 이유에서 문제점이 있다.

첫째, 建築法 其他 關係法令에 의하여 적법한 허가를 받거나 신고한 후 적법하게 건축한 건축물에 대한 준공검사를 과세기간 종료일 전에 받지 아니하였다고 하여 이를 無許可 建築物이라고 할 수 없는 점,

둘째, 土地超過利得稅法의 立法趣旨의 하나가 토지 중에서도 토지 소유자가 토지를 이용하지 아니하여 유휴상태에 있는 토지에 대해서만 土地超過利得稅를 부과함으로써 土地의 效率的 利用을 提高함에 있는 점에 비추어 토지의 소유자가 課稅期間 終了日 현재 그 토지상의 건축물을 완공하고, 다만 그 준공검사를 마치지 못한 경우는 토지의 소유자가 토지를 이용하지 아니하고 遊休狀態에 두었다고 할 수 없는 점,

셋째, 건축법상 준공검사를 마치거나 가사용승인을 받은 것은 管轄官廳의 사정에 의하여도 遲滯될 수 있는 것인데, 이러한 관할관청의 事務處理 遲滯에 대한 책임을 토지소유자에게 법령으로 전가시키는 것은 부당하며, 건축물의 실제 완성 여부와 관계없이 준공검사필증이나 가사용승인을 받은 일자만을 기준으로 유휴토지 여부가 판정된다면, 實質課稅原則과 토지초과이득세법 제3조 제2항 '유휴토지 등의 판정은...과세기간 종료일 현재의 사실상의 현황에 의한다'는 원칙적 규정에 어긋나고 법적 안정성에 비추어도 불합리하다.

위와 같은 이유에 의하여 슈 제11조 제3항 後段의 규정은 母法 제

8조 제1항 제4호 다目の 위임의 한계를 逸脫하여 무효이다(서울高判, 1993.2.10, 92구22468).

다) 改善方案

법령에 따라 건축허가를 받아 착공하고 건물이 실제 상당한 정도로 축조된 현황을 전제로 하여 土地超過利得稅法 施行令 제11조 제3항 후단의 ‘...과 준공검사를 받아야 하는 건축물로서 준공검사를 받지 아니한 건축물(가사용승인을 받은 경우를 제외한다)’을 삭제함이 타당할 것이다.

사. 遊休土地 判定の 改善

1) 土地의 效率的 利用의 概念

좁은 국토는 토지의 낭비가 없도록 效率的으로 이용되어야 하고 효율적인 토지의 이용은 土地超過利得稅法 제1조가 천명한 국민경제의 건전한 발전에 이바지하는 것이 될 것이다. 그렇다면 토지의 효율적 이용은 어떤 이용을 의미하는가? 우리나라는 아직 土地基本法이 제정되어 있지 않다. 토지문제는 헌법이 규정한 자유민주주의 基本秩序를 본질적으로 침해하지 않는 범위 내에서 먼저 土地基本法을 제정하여 토지의 本質이 국민이 공동으로 이용해야 하는 資源이며 公共財라는 것을 국민합의에 의하여 도출하고, 그러한 土地哲學에 따라 토지정책의 기본방향이 정립되어야 한다. 稅制의 기능은 이러한 토지정책의 수행에 補助的 役割을 分擔하는 것이어야 한다.

그러나 土地基本法이 없는 우리나라에서는 토지를 어떻게 이용하는 것이 효율적인가 하는 기준은 國土利用管理法에서 찾을 수밖에 없다. 國土利用管理法은 국토이용에 관한 基本理念으로 “국토는 모든 국민의 복리증진을 위한 有限한 資源이며, 共通基盤임에 비추어

그 이용에 있어서는 공공복리를 우선시키고 자연환경을 보존함과 아울러 지역적 諸條件을 충분히 고려하여 土地가 合理的으로 利用되고 適正하게 去來되게 함으로써 양호한 생활환경의 확보와 國土의 均衡 있는 發展을 도모함”(國管法1의 2)이라고 선언하고 있다. 이 基本理念을 바탕으로 하여 국가(建設部長官)는 국토이용계획을 세우고 토지의 用途地域을 세분하도록 하고 있다(國管法6,9). 土地의 效率的 利用이란 우선 이 國土利用管理法·國土建設綜合計劃法·都市計劃法 등 토지관계법령에 따른 적법한 이용이라고 할 수 있을 것이다. 이러한 것들이 토지의 효율적 이용의 基礎的 基準이라고 볼 때, 그와 같이 이용하는 것으로 족하고 그 이용되는 토지가 누구의 소유인가 하는 것은 고려의 대상이 아닌 것이다.

租稅는 재정부담을 공평하게 국민에게 분담시키면서 그 부담의 적정화를 통하여 간접적으로 土地의 效率的 利用을 유도하는 기능 이상을 할 수는 없다. 그러나 현행법은 遊休土地 등 판정기준 규정과 토지의 매각의뢰규정에 의하여 세법이 土地의 賣却을 強制하는 데 직접 개입하는 그러한 모순된 인상을 주고 있다. 이러한 賣却의 強制는 租稅法이 직접적으로 수행해야 할 기능이 아니라 前述한 바와 같이 土地基本法 등 土地關係法令이 수행해야 할 기능이다. 토지관련 세법의 上位法으로서의 土地基本法에 賣却強制的 法的 根據도 없이 租稅法에 이러한 기능의 부담을 지우는 것은 租稅法이 갖는 機能의 限界를 踰越하는 것으로서 실질적으로 租稅法律主義에도 위반되어 국민의 재산권 침해문제를 야기시킬 소지가 있다는 점에 유의하여야 한다.

이러한 시각에서 토지의 이용과 관련된 유휴토지 등 판정기준에 관한 규정을 評價·分析하여 그 개선방안을 모색하면 다음과 같다.

2) 非在村·非自耕農地와 遊休土地

가) 現行 規定

① 所有者가 농지 소재지에 거주하지 아니하거나, 自己가 耕作하지 아니하는 農地는 遊休土地 등에 해당한다.

遊休土地 등에 해당하는 非在村者·非自耕者가 농지를 소유하고 있는 경우에도 다음과 같은 自耕農地는 遊休土地에서 제외된다(土超令12①). 즉, 농지의 소재지와 동일한 市·區(特別市와 直轄市의 區를 말함)·邑·面에 과세기간 종료일 현재 6개월 이상 주민등록이 되어 있고 사실상 거주(在村)하는 자가 自己計算과 責任下에 耕作(自耕)하는 농지는 遊休土地에서 제외된다. 市·區·邑·面에는 농지가 소재하는 市·區·邑·面 및 서로 연결한 다른 市·區·邑·面과 農地賃貸借管理法 施行令 제23조 제2항 제2호에 規定된 거리(거주지로부터 20km) 이내의 지역을 포함한다.

② 서울특별시·直轄市 및 市地域의 도시계획구역(도시계획법에 의하여 住居地域 商業地域 또는 工業地域으로 지정된 지역 外의 지역을 제외) 안의 농지도 유휴토지에 해당한다(土超令12④). 다만, 소유자가 농지소재지에 거주하면서 자경하던 농지가 서울특별시·直轄市 및 市地域의 도시계획구역에 編入된 날로부터 1년이 경과되지 아니한 농지는 遊休土地에서 제외된다(土超令12⑥).

나) 問題點

① 국토이용관리법상에 耕地地域으로 용도가 지정된 農地를 농업에 이용하고 있으면 그것은 토지의 소유자가 누구인가와는 관계없이 토지의 적법한 이용에 해당된다. 토지 본래의 形質을 變化시키지 않고 본래의 性狀대로 생산에 사용되고 있는 토지를 유휴토지 등으로 보는 것은 국민들의 건전한 상식(사회통념)이나 토지 관계법령의 규정과 조화될 수 없을 뿐만 아니라 합리성이 매우 부족하다. 더구나

자연경관을 손상하면서 토지의 형질을 변경시키는 골프장용 토지가 지 기준면적 내의 토지는 遊休土地로 보지 않고 있는 것과 비교할 때 균형을 상실하고 있다.

② 非在村者·非自耕者가 소유하는 農地를 遊休土地로 판정하여 토지초과이득세를 과세하는 것은 도시의 投機資本이 자행하는 농지의 寡占과 농지투기를 방지하려는 데 그 입법취지가 있지만, 이미 농지개혁법에 의하여 農地의 所有上限은 1家當 3정보⁷⁾(9,000평)로 法定되어 있고(농개법12①), 농가가 아닌 자의 농지와 자경하지 않는 농지는 정부가 買收하도록 되어 있다(농개법5). 이러한 법규정을 死文化하고 토지초과이득세에 의하여 농지의 투기를 억제하고자 하는 發想 자체가 국법질서의 통일적 조화를 기하지 못하고 있다.

③ 서울특별시·直轄市 및 市地域의 도시계획구역(도시계획법에 의하여 住居地域 商業地域 또는 工業地域으로 지정된 지역)에 편입된 농지를 遊休土地 등으로 보아 토지초과이득세를 과세하는 것은 타당하다. 그러한 농지는 이미 국토이용관리법 등에 의하여 국토이용계획상 耕地地域이 아니며, 앞으로 국토이용계획에 적합한 방법의 토지이용으로 유도해야 하기 때문이다. 그러나 遊休土地 등으로 보지 아니하는 유예기간 1년은 너무 短期라고 할 것이다. 토지의 이용 전환 또는 매각은 그렇게 단시일 내에 가능할 만큼 용이한 것이 아니기 때문이다.

다) 改善方案

① 국토이용계획상 耕地地域에 소재하는 농지가 농경에 이용되고 있는 경우에는 이를 遊休土地 등에서 제외하여야 할 것이다. 그러나 투기를 목적으로 소유하고 있는 농지 등을 自耕 등으로 僞裝하는 것을 방지하는 조치는 강구되어야 한다. 그 방법으로는 토지초과이득

7) 新경제 5개년계획안에 의하면 농지소유의 상한을 3정보에서 20정보로 확대하기로 되어 있다.

세법 제9조 제3항 제3호 가목의 규정과의 조화를 모색하여 非在村者 또는 非自耕者의 소유농지에 한해 농지가격에 대한 1년간의 총농업 수입금액의 비율을 기준으로 遊休土地 여부를 판정하는 것이 보다 합리적이라고 본다. 농지의 가격을 개별공시지가인 기준시가로 평가한다고 할 때, 토지초과이득세법 시행령 제27조 제1항은 이 비율을 7%로 하고 있지만 그 비율은 적정하게 下向調整해야 할 것이다⁸⁾. 그 비율은 농지의 기준수확량에서 찾아 정하되 정책적으로 약간 높게 설정하는 것도 가능할 것으로 본다.

② 도시투기자금의 農地寡占이나 農地投機는 양도소득세의 엄정한 집행과 농지개혁법의 적용을 보다 실효성 있게 집행하는 시책으로 방지해야 한다고 본다. 농가가 아닌 자의 농지와 비자경농지에 대하여는 정부에 農地買收權이 있다(農開法5Ⅱ(가),(나)). 또한 농가가 아닌 자는 농지를 취득할 수 없다. 이러한 기존법률의 엄정한 집행에 의하여 농지의 寡占은 방지할 수 있고 또한 그러해야 한다고 본다.

③ 서울특별시·直轄市 및 市地域의 도시계획구역(도시계획법에 의하여 住居地域, 商業地域 또는 工業地域으로 지정된 지역)에 편입된 농지에 대하여는 현행 규정과 같이 토지 이용의 전환준비에 필요한 시간을 기준으로 하여 토지초과이득세의 課稅猶豫期間을 정하는 방법이 타당하다고 할 것이다. 그런데 현행 규정은 그 유예기간을 1년으로 하고 있는바, 이 기간은 택지소유상한에 관한 법률 제16조의 규정과 균형을 맞추어 최소한 3년 정도로 연장해야 할 것으로 생각한다.

④ 그리고 농촌의 人力不足, 농촌인구의 산업인력화로 인한 都市

8) 농지로의 이용보다 수익성 면에서 이용의 집약도가 높고, 投下資本이 방대하며, 토지의 자연적 형질을 크게 변동시키는 골프장의 경우 그 收入金額 比率을 年 7%로 하고 있는 것과 농지로 이용하는 경우의 그 收入金額 比率을 이와 동등하게 年 7%로 보는 것은 불공평한 것이다.

로의 移動 등의 문제를 고려할 때, 현행 토지초과이득세법 시행령이 규정하고 있는 다음의 유예기간은 모두 5년으로 통일하는 것이 바람직하다고 본다. 이는 농지가 遊休土地 등에 해당하게 되어 토지초과이득세를 부담하게 되는 문제를 완화하는 조치가 될 것이다.

- 自耕相續農地로서 非自耕하는 것(土超令12② I) ... 5년간
- 自耕農地所有者の 離農(土超令12② II) ... 5년간
- 營農計劃者가 讓受·受贈한 非自耕農地(土超令12② III) ... 3년간
- 荒蕪地化로 自耕不可能한 農地(土超令12② V) ... 3년간

위의 유예기간중에는 농지가액에 대한 1년간의 수입금액의 비율을 기준(농지의 생산적 이용의 효율성을 기준으로 하는 것이 된다)으로 遊休土地 등 여부의 판정을 유예하는 것이다.

3) 각종 猶豫期間의 妥當性 문제

가) 현행법의 각종 유예기간

위에서 본 농지 외에 현행법이 규정하고 있는 유휴토지 등 판정에서 제외시키는 각종 유예기간을 보면 다음과 같다.

- ① 도시계획구역에 편입된 축산용 토지(土超法8① VI 괄호 내) ... 1년간
- ② 토지 취득 후 건축물의 燒失·倒壞·撤去(土超令23 II) ... 2년간(자진철거한 경우에는 1년간)
- ③ 건축물을 신축할 목적으로 취득한 지상 건축물이 정착되어 있지 아니한 토지(土超令23 III) ... 취득일로부터 1년간
- ④ 취득 후 택지조성사업·토지구획정리사업 등 地區내에 편입된 토지(土超令23 IV) ... 사업이 사실상 완료된 후 1년간
- ⑤ 公有水面埋立으로 소유권 취득한 토지(土超令23 V) ... 4년간

- ⑥ 금융기관 등이 저당권의 실행, 기타 債務辨濟에 의하여 취득한 토지(土超令23Ⅵ) … 1년간
- ⑦ 취득일 현재 在村者 등이 농지를 조성하여 自耕할 목적으로 취득한 林野(土超令23Ⅶ) … 취득일로부터 2년간
- ⑧ 직접 경영할 수 있는 지역에 거주하면서 상속개시 2년 전부터 직접 자영하던 山林地로서 상속받은 林野(土超令23Ⅺ) … 상속일부부터 5년간
- ⑨ 당해 건축물을 취득할 당시에는 기준면적 이내의 토지에 해당하였으나, 취득 후 공장입지 기준면적 또는 建築容積率이 변경됨에 따라 과세기간 종료일에는 기준면적을 초과하게 된 건축물의 부속토지(土超令23Ⅺ) … 그 초과일로부터 3년간
- ⑩ 건축물의 취득 당시에는 당해 건축물 부속토지의 가액에 대한 건축물 가액의 比率이 法定된 비율 이상이였으나 취득 후 과세시가표준액이 변경됨에 따라 과세기간 종료일에는 그 비율에 未達하게 된 건축물의 부속토지(土超令23ⅩⅣ) … 3년간

나) 問題點과 改善方案

上記 유예기간 중 5년으로 되어 있는 것은 모두 현행 규정이 타당하다고 본다.

그러나 ① 도시계획구역에 편입된 축산용 토지의 1년간, ② 토지 취득 후 건축물의 소실·도괴·철거의 2년간(1년간), ③ 건축물을 신축할 목적으로 취득한 지상건축물이 정착되어 있지 아니한 토지의 1년간, ④ 취득 후 토지구획정리사업 등 地區 안에 편입된 토지의 1년간, ⑥ 금융기관 등이 저당권의 실행, 기타 채무변제에 의하여 취득한 토지의 1년간은 너무 短期라고 본다. 이것은 택지소유상한에 관한 법률 제16조와 제18조에 규정되어 있는 처분의무기간과 택지이용 의무기간이 5년으로 규정하고 있는 것과 균형을 상실하고 있다. 물론 그 取得·保有의 動機와 事情이 다르기는 하지만 이를 너무 短

期로 하는 경우 오로지 토지초과이익세의 부담만을 회피하기 위해 토지를 유효하게 이용하지 아니하고 오히려 浪費的으로 이용하는 폐단을 초래할 수 있다. 그러므로 위의 네 가지 경우에는 그 유예기간을 3년 정도로 통일시켜 규정하는 것이 바람직하다고 할 것이다.

또한 위의 ⑤ 公有水面埋立으로 소유권을 취득한 토지의 유예기간 4년간은 지나치게 短期이다. 이러한 사업에는 거대한 자본투자를 요할 뿐만 아니라 토지의 供給에 크게 기여한 것이고 국토를 넓은 공로를 인정해야 한다고 볼 때, 이러한 사업을 국가가 지원하지는 못할 망정 조세부담을 加重시키는 것은 매우 바람직하지 못하다. 그리고 위에서 본 여러 가지 경우에 유예기간을 5년으로 규정한 사례들과 비교해도 均衡을 잃고 있다. 따라서 이러한 경우에는 그 유예기간을 10년 정도로 대폭 연장해야 할 것이다.

그 외의 유예기간 3년은 문제가 없다고 평가된다.

4) 賃貸用 土地에 대한 遊休土地 判定問題

가) 現行 規定

賃貸에 供하고 있는 토지(시행령이 정하는 토지 제외)는 遊休地에 해당된다. 다만, 건축물에 부수하여 임대하는 건축물의 부속토지로서 공장입지 기준면적을 초과하는 토지(土超法8① I), 기준면적을 초과하는 연수원용 토지(土超法8① II), 별장용 토지(土超法8① III), 건축물이 정착되어 있는 토지로서 기준면적을 초과하는 토지, 건축물 부속토지에 대한 건축물의 가액의 비율이 10%에 미달하는 토지와 무허가 건축물의 부속토지(土超法8① IV가나다)에 해당하지 아니하는 토지를 제외한다(土超法8① XIII).

첫째, 賃貸라고 함은 有償 또는 無償 여부에 불구하고 임대차계약 등에 의하여 他人으로 하여금 토지를 사용하게 하는 것(傳賃權 또는 地上權 설정계약에 의하여 토지를 사용하게 하는 경우를 포함)을 말

하며(土超令20①),

둘째, 賃貸에 供하고 있는 토지에서 제외되는 토지는 다음과 같다(土超令20②).

- ① 농지 및 주택의 부속토지.
- ② 토지와 그 지상 건축물의 소유자가 서로 다른 경우로서 각 소유자가 1촌 이내의 直系卑屬이나 配偶者의 관계에 있고 1990년 12월 31일 이전부터 토지와 그 지상 건축물을 소유한 경우.

나) 問題點

賃貸用 土地를 유희토지 등으로 판정하고 있는 현행 규정은 토지 초과이득세의 입법취지를 토지의 賣却促進에 지나치게 傾倒시킨 입법이라고 비판할 수 있다. 土地超過利得稅의 과세대상을 遊休土地 등에 국한시키고 있는 것은 토지의 효율적인 이용 제고를 위한 것이며, 토지의 매각촉진은 미실현의 초과자본이득에 과세하는 방법이 아니라 보유과세(종합토지세)의 적정화에 의하여 토지의 保有費用을 높이는 방법으로 접근해야 한다고 함은 前述한 바와 같다. 보유과세의 적정한 부담의 제고는 토지 가격의 上昇 또는 下落에 관계 없이 매년 반복적으로 그 부담을 가지게 된다는 점에서 토지의 보유비용을 높이는 유효한 정책이고, 또한 우리 나라의 종합토지세는 그 세율이 累進構造로 되어 있어서 高價의 토지를 많이 보유하면 할수록 그 부담이 많아진다는 점에서 토지의 보유를 억제하고 공급을 촉진시키는 기능에 매우 적합한 것이다.

土地의 效率的 利用은 토지의 소유관계와는 상관 없이 토지의 이용상태가 국토이용계획에 적합한가, 그리고 토지를 절약하여 사용하고 있는가를 기준으로 판단해야 할 문제이다. 사유재산제도의 기본이 되는 민법상의 傳賣權이나 地上權制度는 토지의 소유자로 하여금 토지사용의 대가인 地料을 얻을 수 있게 하고 토지를 이용하고자 하는 자로 하여금 적은 자본으로 국토이용계획에 맞는 방법에 따라 토

지를 효율적으로 이용할 수 있게 하는 유익한 제도이다. 이러한 방법으로 이용되고 있는 토지를 遊休土地 등으로 간주하여 토지초과이득세의 무거운 부담을 지우는 것은 토지의 처분권과 사용수익권을 분리시켜서 사용권 위주로 토지법률관계를 강화함으로써 토지의 이용을 효율화하고자 하는 各國의 입법경향에도 相值되고 있다.

이러한 立法의 矛盾을 엄격히 시행하는 과정에서 부동산 대금의 精算 전에 계약이행을 보증할 목적으로 토지만 일시 所有權 移轉登記를 함으로써 일시적으로 건물과 토지의 소유자가 다르게 된 경우까지를 賃貸用 土地라고 하여 遊休土地로 판정하는 불합리한 법운용을 하기에 이르고 있다(國審 92서1032, 1992.6.16).

다) 改善方案

民法의 규정에 의하면 약정지상권에 있어서 그 지상에 건물을 소유하고자 하는 경우, 地上權의 존속기간은 15년(석조·연와조 등의 건물을 소유하거나 樹木의 소유를 목적으로 하는 경우는 30년)으로서 이보다 그 기간은 단축하지 못하며(民法280), 傳貰權은 최장 10년을 넘지 못하도록 하고 갱신계약에 의하여 다시 10년을 연장할 수 있는 것으로 하고 있다(民法312).

따라서 賃貸 등 토지의 他人使用은 이를 무조건 遊休土地 등으로 볼 것이 아니고, 그 賃貸借契約·地上權設定契約·傳貰權設定契約 등이 登記된 物權(등기된 임차권은 用益物權化하는 것임)이고 그 기간이 10년 정도를 넘는 것은 사용자가 토지를 국토이용계획상 용도 지정과 조화되는 방법에 의해 效率的으로 利用하는 것을 조건으로 遊休土地에서 제외시켜야 할 것이다. 그러므로 賃貸土地는 土地利用權의 등기 여부와 그 使用權의 존속기간, 그리고 토지사용자의 토지 이용상태를 기준으로 유휴토지 여부를 판정하도록 하는 것이 합리적이다.

그러나 그보다 短期의 土地賃借 또는 傳貰權은 土地의 效率的 利

用에 그 목적이 있는 것이 아니고, 다만 地價上昇을 기다리면서 토지초과이득세의 회피를 목적으로 하는 것이라고 보아 遊休土地로 판정해도 크게 무리가 아니라고 본다. 이러한 기준에 의하여 유휴토지를 판정하도록 하는 경우에는 '1촌 이내의 直系尊卑屬이나 配偶者間의 土地賃貸借로서 1990년 12월 31일 이전부터 그 토지와 그 지상 건축물을 소유한 경우'에만 遊休土地로 보지 않는 규정은 불필요하다. 이러한 경우 비록 事後的이라고 하더라도 등기요건과 사용권 존속기간 요건을 충족하게 하고 그 지상 건축물이 용도지역에 적합하여 土地를 效率的으로 이용하고 있는 상태(예:건축물 부속토지의 가액에 대한 건축물의 가액이 10% 이상 등)⁹⁾이면 이는 遊休土地에서 제외하도록 해야 할 것이다.

5) 住宅附屬土地에 관한 規定

가) 現行 規定

法定算式에 의하여 산정되는 주택의 부속토지는 이를 遊休土地 등으로 보지 않는다(土超法8①IV, 土超令10). 즉,

첫째, 택지 초과소유부담금이 부과되는 토지(택지).

宅地所有上限에 관한 법률에 의하여 超過所有負擔金이 부과되는 宅地(서울특별시·직할시 안에 소재하는 택지로서 660m²(200평)를 초과 소유하는 택지)의 住宅附屬土地(遊休土地에서 제외되는 토지)는 다음과 같이 계산한다.

① 주택의 주위에 있는 담장, 울타리 등에 의한 境界線이 確定되어 있는 경우에는 그 안에 있는 토지를 주택의 附屬土地로 본다. 그

9) 종합토지세의 과세평가에 개별공시지가를 적용하게 되면 과세시가표준액이 없어지는 경우에는 이를 판정하기 위한 토지평가에 기준시가를 적용하게 될 것이고, 건축물의 평가는 다른 평가방법이 개발되지 않는 한 과세시가표준액을 계속 적용하게 될 경우가 발생할 수 있을 것인바, 이때에는 그 비율이 재고되어야 할 것이다.

토지가 198m²(60평) 이하인 경우에는 그 198m² 이하의 토지를 당해 주택의 附屬土地로 본다(土超令10②④).

② 주택 주위의 경계선이 불분명한 경우에는 그 주택의 '바닥면적 × 용도지역별 적용배율'과 같이 계산한 면적을 그 주택의 부속토지로 본다. 그 토지가 198m²(60평) 이하인 경우에는 그 198m² 이하의 토지를 당해 주택의 附屬土地로 본다(土超令10②④).

둘째, 택지에 대한 超過所有負擔金의 賦課가 除外·猶豫되는 토지. 택지소유상한에 관한 법률에 의하여 超過所有負擔金의 적용대상지역이 아닌 것, 그 賦課가猶豫되는 지역 내에 소재하는 토지 등은 다음과 같다.

① 도시계획법에 의한 도시계획구역 밖의 지역에는 이 법이 적용되지 아니한다(宅上法3). 도시계획구역 밖에 소재하는 택지에 대하여는 超過所有負擔金이 부과되지 않는 것이다.

② 서울특별시·직할시 지역 외의 도시계획구역 안의 택지에 대하여는 宅地所有上限에 관한 법률의 실시를 留保하고 있다(宅上法附則1). 서울특별시와 직할시 외의 지역 안에 소재하는 宅地에 대하여는 超過所有負擔金의 부과가猶豫되고 있는 것이다.

③ 다음의 택지는 초과소유부담금의 賦課對象에서 除外된다(宅上法20①). 이는 서울특별시·직할시 지역 안에 소재하는 택지이지만 초과소유부담금의 賦課對象에서 제외되는 것을 말하는 것이다.

- ㉠ 處分·利用·開發義務期間(5년) 내의 택지.
- ㉡ 市街化調整區域·開發制限區域 내의 택지.
- ㉢ 법령에 의하여 주택의 건축이 禁止되거나, 사실상 건축이 不可能한 裸地.
- ㉣ 所有上限을 초과하는 면적의 宅地로서 주택이 건축되어 있는 택지의 경우 建築法 등에 의하여 그 초과부분에 건축이 불가능한 택지.
- ㉤ 自耕農民이 소유하는 주택이 건축된 택지 등.

위에서 본 바와 같은 宅地所有上限에 관한 법률의 적용이 제외되거나 그 실시가 유예되거나, 또는 부담금의 부과대상에서 제외되는 토지에 대한 土地超過利得稅法상의 주택 부속토지(유희토지 제외)는 다음과 같이 산정한다(土超令10③④).

① 宅地所有上限에 관한 법률의 적용대상지역 밖에 소재하는 택지의 경우 그 주택 부속토지는 ‘바닥면적 × 10배’로 한다. 그 토지가 264m²(80평) 이하인 경우에는 그 264m² 이하의 토지를 당해 주택의 부속토지로 본다(土超令10③④).

② 超過所有負擔金の 부과가 유예되는 지역 안에 소재하는 택지와 그 부담금의 부과대상에서 제외되는 택지의 경우에는 ‘바닥면적 × 용도지역별 적용배율’과 같이 주택의 附屬土地 면적을 산정한다. 그 토지가 264m²(80평) 이하인 경우에는 그 264m² 이하의 토지를 당해 주택의 附屬土地로 본다(土超令10③④).

나) 問題點

① 서울특별시·직할시의 도시계획구역 안의 택지로서 택지소유상한을 초과하여 소유한 부분에 대하여는 超過所有負擔金과 土地超過利得稅가 重複的으로 부과된다. 물론 부담의 名目이 다르고 근거법이 다르며 부과액의 산정방법이 다르기 때문에 중복과세라고 볼 수 없다는 形式的 論理가 있을 수 있다. 그러나 兩者는 토지문제를 해결하기 위하여 토지에 대한 規制裝置로 도입된 제도이다. 그런데 개별공시지가로 평가한 금액에다 나대지의 경우 6% 또는 11%(단순비례), 초과소유 주택 부속토지의 경우 4% 또는 7%(단순비례)의 高率로 超過所有負擔金을 부담시키고, 이에 다시 초과이득에 50%(비례)로 土地超過利得稅를 과세하는 것은 規制의 限界를 踰越하는 것이라고 할 수 있다. 그리고 4% 또는 6%의 賦課率은 초과소유부담금의 부과 개시일(1992년 6월 1일)로부터 2년 이내에만 暫定的으로 적용되는 부과율이고, 1994년 6월 1일부터는 초과소유 택지·나대지

에 대하여는 7% 또는 11%의 賦課率을 적용하게 될 것이다. 또한 초과소유부담금은 그 초과소유택지를 매각하지 않는 한 이 高率의 負擔이 매년 되풀이된다. 지가의 상승으로 토지초과이득이 발생하는 경우에만 과세하는 토지초과이득세보다 훨씬 重壓感을 느끼는 부담이라고 할 것이다.

② 현행 규정상 超過所有負擔金이 부과되는 택지의 주택 부속토지를 판정함에 있어서 울타리, 담장 등 경계확정 여부를 기준으로 하여 주택의 附屬土地와 遊休土地 등 여부를 판정하도록 한 것은 合理性이 없다. 그 이유는 경계확정 시설물의 설치는 매우 恣意的일 수 있고, 그 설치가 恣意的이라고 한다면 이는 조세부담의 크기를 결정하는 객관적 기준으로서 매우 不適合하기 때문이다.

다) 改善方案

① 서울특별시와 직할시의 도시계획구역 안에 소재하는 택지로서 超過所有負擔金이 부과되는 토지에 대하여는 土地超過利得稅法上的 유휴토지 등에서 제외하도록 한다. 이는 동일한 토지가 두 가지 부담을 重複적으로 지는 모순을 제거하기 위해서이다. 그리고 超過所有負擔金은 토지초과이득세 이상의 무거운 부담이고, 200평을 초과하는 택지의 경우 4%(7%)의 택지초과소유부담금과 5%의 종합토지세로 인해 10년 남짓한 기간 내에 토지를 점진적으로 無償沒收 당하는 꼴이 되기 때문이다.

② 택지 초과소유부담금이 부과되는 지역 안의 택지도 주택 부속토지의 범위를 산정하는 것은 그 외의 지역 안에 소재하는 택지의 경우와 마찬가지로 '바닥면적 × 용도지역별 적용배율'을 적용하도록 한다. 따라서 울타리 등 境界確定에 의한 주택 부속토지의 범위를 판정하는 기준은 이를 삭제한다. 다만, 6대 도시 내의 土地使用을 절약하도록 유도하기 위하여 주택 부속토지의 上限을 宅地所有上限에 관한 법률과는 별도로 土地超過利得稅法에 정하는 방법이 강구될

수도 있을 것이나 여러 가지 법에서 다른 기준으로 택지의 소유상한을 정하는 것은 바람직하지 못하다고 본다. 土地超過利得稅法상의 주택 부속토지의 범위는 바닥면적에 용도지역별 적용배율에 의하여 산정되는 면적으로서 족하다고 할 것이다.

이와 같이 하는 경우, 예컨대 서울의 도시계획구역 내에 소재하는 일반주택지역의 택지(용도지역별 적용배율은 4배)가 300평이고, 그 지상 주택의 바닥면적이 30평이라고 하는 경우 주택의 부속토지는 '120평(30×4)으로서 유희토지 등에서 제외되고, 200평을 초과하는 100평에 대하여는 超過所有負擔金이 부과되며, 나머지 80평에 대하여는 지가가 急騰하여 초과이익이 발생한 경우 土地超過利得稅를 과세하게 되는 것'이다. 물론 超過所有負擔金이 부과되지 아니하는 제외지역·부과유예지역 내에 소재하는 택지로서 바닥면적에 용도지역별 적용배율을 곱해서 산정한 면적을 초과하는 토지는 그 전부에 대하여 현행과 같이 土地超過利得稅를 부과한다.

6) 附屬土地 價額에 대한 建築物 價額의 比率 未達

가) 現行 規定

건축물의 부속토지의 가액에 대한 건축물 가액의 비율이 10%에 미달하는 토지는 遊休土地 등에 해당한다(土超法8①IV나, 土超令11②). 그리고 倉庫用 建築物·위험물의 저장 보관 또는 판매시설물·자동차 정비사업용 건축물의 경우에는 그 비율이 0.1%이다. 이 경우 토지 및 건축물의 가액은 다음과 같이 평가한 금액이다(土超法8④).

첫째, 건물 중 주택의 附屬土地(土超法8①IV나; 주거용으로 사용될 수 있도록 건축된 건물의 부속토지와 아파트, 연립주택에 있어서는 1세대가 독립하여 구분, 사용할 수 있도록 구획된 부분의 附屬土地를 말함)의 가액은 지방세법에 의한 課稅時價標準額에 의하여 평

가한다.

둘째, 건축물의 價額은 지방세법에 의한 課稅時價標準額에 의하여 평가한다. 건축물의 과세시가표준액이라고 함은 당해 건축물이 과세 기준일 현재 신축된 것으로 보아 계산한 課稅時價標準額이다(地稅規104의 9, 土超規21②). 이는 토지와 건축물의 과세시가표준액이 불변인 경우 또는 같은 비율로 상향조정되는 경우라고 하더라도 건축물이 時間의 經過에 따라 減價償却이 되어 그 가액이 감소됨에 따라 당초에는 遊休土地 등이 아니던 것이 遊休土地에 해당하게 되는 일이 없도록 하려는 배려이다.

셋째, 건축물의 취득 당시에는 당해 건축물 부속토지의 가액에 대한 건물의 가액의 비율이 10% 또는 0.1% 이상이 되어 遊休土地에 해당하지 아니했으나, 당해 건축물의 취득 후 토지의 課稅時價標準額 또는 건물의 과세시가표준액(土超令24)이 변동됨에 따라 과세기간 종료일에는 그 비율에 미달하게 되는 경우(遊休土地에 해당하게 되는 경우)에는 그 미달하게 된 날로부터 3년간은 유휴토지로 보지 아니한다(土超令23 XⅢ).

나) 問題點

現行法은 토지와 건축물의 평가를 基準時價(개별공시지가)에 의하여 평가하는 원칙을 적용하지 아니하고 지방세법상의 課稅時價標準額으로 평가한 가액에 의하여 그 비율을 산정하도록 하고 있는 점, 건축물도 과세기준일 현재 신축된 것으로 보아 계산한 과세시가표준액을 적용하도록 하고 있는 점, 그리고 課稅時價標準額의 변동에 의하여 遊休土地에 해당된 경우에도 3년간의 유예기간을 설정하고 있는 점 등 많은 배려를 하고 있음을 알 수 있다. 그러나 주위의 지가가 급등하는 경우에는 건축물 부속토지의 課稅時價標準額도 따라서 상향조정될 것이나, 건물의 課稅時價標準額은 같은 비율로 상승하지 아니할 경우가 있을 수 있다. 이러한 경우 건축물의 부속토지는 소

유자의 有責事由나 意思와는 관계 없이 遊休土地가 되어버릴 것이다. 물론 이 제도는 토지의 利用效率을 높임과 동시에 토지를 低利用하면서 地價上昇을 기대한 土地保有를 억제하고자 하는 데 그 취지가 있다. 그러나 토지의 용도에 따라 적법하게 사용하고 있던 토지 전부가 이용자의 예측할 수 없는 사유로 遊休土地 등에 해당(물론 유예기간 3년 동안에 토지를 매각하든지 고가의 건물을 신축하면 遊休土地 등에 해당되지 않을 수는 있을 것이다)되어 무거운 土地超過利得稅 부담을 지게 되는 것이 문제인 것이다. 또한 종합토지세 등 지방세법상 토지의 과세평가에 개별공시지가를 적용하게 되는 경우에는 土地價額 對 建築物價額의 비율산정에서도 큰 문제에 부딪치게 될 것이다.

다) 改善方案

① 住宅의 附屬土地에 대하여는 이미 위에서 본 바와 같이 바닥 면적과 용도지역별 적용배율에 의하여 住宅의 附屬土地를 산정하여 遊休土地에서 제외하고 이를 초과하는 면적의 토지에 대하여는 土地超過利得稅를 과세하는 장치가 마련되어 있다. 그리고 공장용 건축물의 부속토지, 연수원용 토지, 별장용 토지 등에 대하여도 유허토지의 판정기준이 별도로 마련되어 있다. 그러므로 이러한 토지들을 제외한 건축물의 附屬土地란 사실상 商業用 建築物 등 어떤 사업에供해지고 있는 건축물의 토지라고 할 것이다. 그러므로 그 건축물을 이용하여 얻는 收入金額과 土地價額의 비율에 의하여 遊休土地 여부를 판정하는 것이 보다 合理的이라 할 것이다.

② 만약 그렇게 하지 아니하고 현행의 방법을 지속하려면, 다음과 같은 방법으로 建築物의 附屬土地를 산정하는 것이 바람직할 것으로 보인다. 즉, 법정비율에 미달하는 경우에도 수입금액이 있는 만큼의 비율에 해당하는 토지는 遊休土地로 판정하지 않는 방안을 강구한다.

〈事 例〉

대지면적 : 400평, 평당(토지) 1,000,000원(과세시가표준액)

건물의 바닥면적 : 100평

상업지역의 용도지역 적용배율 : 3배

토지가액에 대한 10% : 10,000,000원

건물가액 : 6,000,000원(과세시가표준액)

$$\cdot 100\text{평} \times 3 \times \frac{6,000,000}{10,000,000} = 180\text{평(건축물의 부속토지)}$$

이 경우 바닥면적의 3배를 초과하는 면적 100평(400-100×3배)은 당연히 遊休土地 등에 해당하고, 그 범위 내의 토지인 300평 중에서 120평(300-180)도 遊休土地에 해당하게 될 것이다.

7) 收入金額과의 比率問題

가) 現行 法令의 규정

다음의 용도에 사용하는 토지의 경우 土地價額에 대한 1년간의 收入金額의 比率이 法定率에 미달하는 토지는 遊休土地 등에 해당한다(土超法8① XIV 나).

첫째, 블럭·石物의 제조업용 토지, 화훼판매시설업용 토지, 조경작물 식재업용 토지, 쓰레기 수집 및 처리업용 토지, 자동차 운전·자동차 정비·증장비 운전·증장비 정비 또는 農業에 관한 과정을 교습하는 학원용 토지, 기타 이에 준하는 토지(土超令21②) 및 토관 제조업용 토지, 블럭·석물·토관·벽돌·콘크리트 제품·옹기·철근·비철금속·플라스틱 파이프·골재·조경작물·화훼·분재의 도매업용 및 소매업용 토지, 경마장 운영업용 토지와 휴양시설업용 토

지(土超規18①) 등이 이에 해당한다.

둘째, 法定率이라고 함은 토지의 종류별 수입금액을 참작하여 시행규칙이 정하는 다음의 率이다(土超令21③, 土超規18② 각호).

- ① 블럭·石造 및 土管 製造用 토지...20%
- ② 조경작물 식재업용 토지...7%
- ③ 쓰레기 수집 및 처리업용 토지와 자동차 운전·정비 및 증장비 운전·정비에 관한 과정을 교습하는 學院用 토지...10%
- ④ 농업에 관한 과정을 교습하는 學院用 토지...7%
- ⑤ 블럭·石物·토관·벽돌·콘크리트 제품·옹기·철근·비철금속·플라스틱 파이프·골재·조경작물·화훼·분재의 도매업용 및 소매업용의 토지...10%
- ⑥ 경마장 운영업용 토지...10%
- ⑦ 휴양시설업용 토지...10%

셋째, 위의 비율을 산정함에 있어서 토지의 가액과 수입금액은 다음과 같이 계산한다.

- ① 토지의 가액은 個別公示地價이다(土超令24 I).
- ② 총수입금액은 다음의 금액 중 큰 금액으로 한다(土超規22①).
 - 과세기간 종료일이 속한 年度의 總收入金額
 - 과세기간중의 年平均 總收入金額

나) 問題點

수입금액을 기준으로 하여 유휴토지를 판정함에 있어서 과세기간 종료일이 속하는 年度의 總收入金額과 과세기간중의 年平均 總收入金額 중 큰 금액을 판정의 기준으로 하고 있는 것은 수입의 변동으로 야기되는 불합리를 상당히 除去하고 있다는 점에서 합리적이다.

그러나 토지가액에 대한 總收入金額의 비율이 약간 부족하다고 하여 土地超過利得稅法令이 열거하고 있는 사업에 供하고 있는 토지를 유휴토지 등이라고 판정하여 토지의 면적 전체에 대하여 土地超過利

得稅를 과세하는 것은 합리적이라고 할 수 없다. 만약에 그러한 사업에 사용하고 있는 것이 土地關係法令上의 用途指定에 부합되지 못하여 국토이용에 어긋난다면 토지의 그러한 利用이 非效率的이라고 판단하여 수입금액 비율에 관계 없이 이를 遊休土地로 판정하는 것이 오히려 합리적일 수 있을 것이다. 그러나 수입금액 비율에 의하여 遊休土地 여부를 판정하는 기준을 계속 유지하려고 한다면 수입금액이 있는 만큼의 비율에 해당하는 토지는 遊休土地로 보아서 안 된다고 본다.

다) 改善方向

法定比率이 미달하는 경우에도 수입금액이 있는 만큼의 비율에 해당하는 토지는 유휴토지로 판정하지 않는 방안을 강구한다. 이를 구체적으로 예시하면 다음과 같다.

〈事 例〉

토지 : 100평, 토지가액(기준시가) : 100,000,000원

실제수입금액:(평균액과 당해 연도 금액 중 큰 것) : 7,000,000원

토지가액의 10% : 10,000,000원

$$\cdot 100\text{평} \times \frac{7,000,000}{100,000,000 \times 10\%} = 70\text{평}.$$

이 70평은 사업용에 供해진 토지에 해당되므로 遊休土地 등에서 제외되고, 나머지 30평은 遊休土地 등으로 판정하여 土地超過利得稅를 課稅하도록 하는 것이다.

8) 着工과 作業進行率에 의한 判定基準

가) 現行 規定

공장용 건축물의 부속토지, 연수원용 토지로서 基準面積 이내의 토지와 건축물 및 주택의 부속토지를 遊休土地로 보지 아니하는 규정은 과세기간 終了日 현재 建築物이 건축되어 있는 경우에 限하여 적용한다(土超法8②). 건축물이 건축되어 있는 경우라고 함은 建築物이 完成된 것을 원칙으로 하되, 과세기간 종료일 현재 建築豫定期間(着工豫定日로부터 竣工豫定日까지)을 기준으로 한 工事完成도가 工事期間 經過比率보다 큰 경우에는 그 완성예정인 건축물이 건축되어 있는 것으로 본다. 이 工事完成도에 관하여는 소득세법시행령 제109조 제1항(作業進行率), 제2항(都給者가 확인한 既成部分)의 규정을 준용한다(土超令22).

첫째, 工事完成도의 계산은 다음과 같이 하고 있다.

① 作業進行率에 의한 계산 :

· 당해 공사에 소요된 공사원가 / 도급금액(1-표준소득률) = 공사완성비율.

② 기성부분에 의한 계산 :

· 도급자가 확인한 기성부분의 비율에 의하여 계산되는 공사완성도.

둘째, 공사기간 경과비율은 다음과 같이 계산한다(土超規19①).

$$\cdot \text{공사기간 경과비율} = \frac{\text{공사경과기간(착공일~과세기간종료일)}}{\text{건축예정기간(착공예정일~준공예정일)}}$$

나) 問題點

① 作業進行率 등에 의한 공사의 完成度 계산은 본래 損益의 歸屬年度를 결정하는 기준이다. 이것을 과세기간 종료일 현재 토지의

이용 여부를 판정하는 기준으로 삼는 것은 비록 관계가 없다고 할 수는 없을지라도 적합한 기준이라고 하기는 어렵다.

② 作業進行率에 의하여 工事의 完成度를 계산하기 위하여는 건축주나 공사의 시공자가 정확한 帳簿를 記帳하고 있어야 가능하다. 그러나 우리나라의 납세자 수준에서는 그러한 記帳을 완비하고 있는 사람이 오히려 少數이다. 工事發注者의 기성부분 확인에 의한 공사 완성도 측정은 객관성을 결여하기 쉽기 때문에 納稅者와 課稅官廳間의 조세마찰을 야기시킬 우려가 크다.

③ 工事의 完成度가 공사의 기간경과비율에 약간만 미달하는 경우에도 건축이 진행중인 토지의 全筆地가 遊休土地로 판정되는 모순이 있다. 이는 골프장의 경우 그 건설기간중에는 土地價額 對 收入金額 비율 7%의 수입금액이 있고 완성예정인 골프장의 시설 및 설비를 갖춘 것으로 보아 遊休土地로 보지 아니하는 것(土超令25①)과도 크게 균형을 상실하고 있어서 租稅負擔上의 水平的 衡平을 침해하고 있다.

土地超過利得稅法 시행규칙 제19조 제1항의 개정(1993.3.2. 財務部令 제1915호)에서 工事完成度가 공사기간 경과비율의 50%보다 크면 그 건축물이 완성된 것으로 본다는 조항을 추가함으로써 종전보다 약간 완화되기는 했지만 아직도 위와 같은 不合理的 點들이 모두 없어진 것은 아니다.

다) 改善方案

① 과세기간 종료일 현재 사실상의 현황에 의하여 유휴토지를 판정함에 있어서 건축물을 신축하고 있는 토지는 그 건축공사의 着工基準으로 遊休土地 등의 여부를 판정하는 것이 바람직하다¹⁰⁾. 즉, 과

10) 실제로 정확한 공사완성도를 파악하기 어렵기 때문에 건축물이 착공된 경우에는 일단 유휴토지에서 제외하고, 事後에 공사가 예정대로 진행되지 않으면 소급해서 토지초과이득세를 부과하고 있다.

세기간 종료일 현재 허가받은 공사를 着工한 토지는 모두 그 건축하고 있는 建築物이 있는 것으로 보아 그의 附屬土地로 인정하여 遊休土地에서 제외시키도록 하는 것이다. 이 방안의 문제는 착공만 해놓고 공사를 지연시켜 토지초과이득세 부담을 回避하려는 폐단이 우려될 수도 있을 것이나, 건축허가서상의 준공일까지 정당한 이유 없이 준공하지 않는 경우에는 工事着工日이 속하는 課稅期間까지 遡及하여 토지초과이득세를 追徵하는 裝置가 이미 마련되어 있으므로 관계 없다고 본다.

② 만약 위의 판정기준을 채택하지 않는다고 할 경우에는 工事進陟度만큼은 遊休土地에서 제외시키는 裝置를 강구할 필요가 있다. 기준면적 내에서 課稅期間 終了日 現在 공사의 기간경과비율을 100%로 보고 공사완성도가 60%라고 가정하면 기준면적의 60%상당의 토지는 이를 遊休土地에서 제외시키는 방안을 강구해야 한다는 것이다. 토지 소유자가 토지의 적법한 이용을 위하여 노력한 만큼은 課稅에 反映하는 것이 합리적이기 때문이다.

그런데 이러한 工事完成度를 계산하기 위해서는 공사에 관련된 장부의 備置·記帳이 필요하다는 단점이 있다. 따라서 장부를 비치·기장하지 아니한 경우에는 건축허가 관청이 확인하는 증서 등 객관적으로 公信力 있는 기관의 工事完成度 檢證書로 기성부분을 확인하는 절차를 마련할 수 있다고 생각한다.

9) 法令에 의한 制限과 遊休土地 判定(社會通念)

가) 現行 規定

土地超過利得稅法은 법령에 의하여 使用이 制限되거나 使用이 금지된 土地는 遊休土地 등에서 제외하도록 하고 있는바, 이를 간추리면 다음과 같다.

① 토지의 取得 후 법령의 규정에 의하여 使用이 禁止되거나 制

限된 경우에는 그 사용이 禁止 또는 制限된 날로부터 3年間은 遊休土地로 보지 아니한다.

여기에서 取得이라고 함은 매매, 교환, 증여, 기부, 법인에 대한 현물출자, 공유수면의 매립·간척, 기타 이와 유사한 원인에 의한 취득으로서 原始取得·承繼取得과 有償·無償을 불문한 모든 所有權의 사실상 취득을 말한다(土超法2Ⅸ).

② 건축물을 新築할 목적으로 土地(地上에 건축물이 定着되어 있지 아니한 토지에 한함)를 取得한 경우에는 그 取得日로부터 1년간은 遊休土地로 보지 아니한다.

다만, 법령에 의하여 당해 사업과 관련된 인가·허가·면허 등을 받았거나 이를 신청한 자 또는 건축허가를 신청한 자가 取得日로부터 1년 이내에 건축허가가 제한됨에 따라 건축을 할 수 없게 된 토지와 건축허가를 받았으나 건축자재의 需給調節을 위한 行政指導에 의하여 着工이 제한된 경우에는 取得日로부터 1년간 그 제한된 기간을 加算한 기간으로 한다.

나) 問題點과 改善方案

① 法令에 의한 使用禁止 내지 制限

이 문제를 보다 기본적으로 접근한다면 비록 遊休土地 등에 해당한다고 하더라도 法令 등에 의하여 事實上 使用이 禁止되거나 制限되고 있는 토지에 대하여는 猶豫期間制度를 들 것이 아니고 그러한 制限이 해제될 때까지는 土地超過利得稅를 과세하지 않아야 한다고 본다. 그 이유는 그러한 토지를 누가 소유하고 있든지간에 사용이 禁止 내지 制限되는 상태가 지속될 것이고 그러한 禁止 또는 制限 등이 解除되지 않는 이상 그러한 토지는 합리적인 이용이 불가능하여 투기의 대상이 될 수 없기 때문이다. 그러한 제한이 해제되어 地價가 急上昇하는 경우에는 그때 土地超過利得稅를 과세하여 불로이득을 환수하는 것으로 족하다. 만약에 토지가 양도되었다면 그 때 實

現된 資本利得에 대하여 讓渡所得稅로 적당하게 資本利得의 일부를 환수하면 된다고 본다.

그러나 현행 제도를 계속 유지하는 경우에는 다음과 같은 점들에 대하여 재검토할 필요가 있을 것이다.

첫째, 法令에 의한 사용의 禁止 또는 제한이라는 개념으로서는 국민들에게 豫測可能性을 보장하는 데 부족한 면이 있다. 그러나 토지의 사용금지·제한에 관한 규정을 列舉規定하는 것은 사실상 至難하고 또한 법의 운용이 지나치게 경직화되어 오히려 구제해야 할 납세자에게 억울한 賦課處分을 해야 하는 경우도 있을 수 있다. 그러므로 막연히 法令이라고 할 것이 아니라 國民의 豫測可能性을 돕기 위해서는 土地의 使用이나 禁止에 관련되는 法令을 조사하여 例示規定하는 것이 바람직하다고 할 것이다.

둘째, 法令에 의한 직접적인 사용의 禁止나 制限뿐만 아니라 間接的 또는 反射的(사실상)으로 용도지역에서 지정하고 있는 대로의 토지사용이 制限 내지 禁止되는 경우에도 遊休土地 등에서 제외할 수 있도록 해야 한다고 본다. 그렇게 해야만 법의 해석이나 운용이 건전한 國民常識(社會通念)과 조화될 수 있다.

- ㉠ 대표적인 예가 盲地이다. 국세심판결정에서는 盲地에 대하여 『인접토지에 건물이 신축됨에 따라 결과적으로 건축법 제27조 제1항에서 규정하는 바와 같이 건축물의 대지는 2m 이상 道路와 접하여야 한다는 건축허가요건을 충족할 수 없게 되었음을 알 수 있으나……, 법령의 규정에 의하여 직접적으로 사용이 금지되거나 제한된 경우가 아니라 인접토지에 건물이 신축됨에 따라 反射的으로 불이익을 당한 경우에 해당된다』(國審 92서921, 92.6.4)고 하여 遊休土地 등으로 판정한 것이다. 이러한 경우도 사실상 사용이 불가능한 경우로 인정하여 遊休土地 등에서 제외시키는 것이 합리적일 것이다.

- ㉡ 建築許可를 신청함에 있어서 그 허가가 신청자의 歸責事由없

이 지연되거나 건축허가 신청에 앞서 關係法令에 의한 도시설계조정심의 등 事前節次를 거쳐야 하는 경우 그 심의가 지연되어 '사실상의 제한'으로 건축할 수 없는 경우 등에도 이는 法令에 의한 反射的 제한으로 보아 그러한 기간은 유예기간에 산입하는 것이 합리적이라고 본다.

② 土地의 取得 後에 관련된 사항

現行法은 法令에 의한 토지의 사용금지 또는 사용제한 등 부득이한 사유가 있는 경우 遊休土地 등 판정의 猶豫期間을 설정함에 있어서 모두 '取得 後'를 그 猶豫條件으로 규정하고 있다(土超法8③, 土超令23).

取得 前부터 사용이 금지되거나 제한된 토지는 그 취득자가 취득당시에 그 토지의 使用禁止 내지 制限 등 사유가 있음을 이미 알고 취득하기로 의사결정한 것이므로 토지취득자에게는 土地超過利得稅負擔에 대하여 충분한 豫測可能性을 보장받고 있다고 할 수 있다. 그러한 점에서 이 규정은 타당하다고 할 수 있을 것이다. 그러나 土地超過利得稅法 施行令(大統領令 제13198호, 1990년 12월 31일) 附則 ③에 의하면 토지 취득 후 法令의 규정에 의하여 사용이 금지되거나 제한된 토지로서 이 令 시행 전에 법령의 규정에 의하여 사용이 금지되거나 제한되었고 이 令 시행일 현재에도 계속하여 금지되거나 제한된 경우에는 1989년 12월 31일을 사용이 금지되거나 제한된 날로 보아 遊休土地 판정의 유예기간을 起算하도록 규정하고 있다. 따라서 1989년 12월 31일 이전에 취득했고, 또한 그 이전부터 법령에 의하여 사용이 禁止 내지 制限된 토지의 경우에는 사용제한에 관한 豫測可能性이 있었지만 土地超過利得稅 부담에 대하여는 이를 예측할 수 없었던 것이다. 그리고 土地關係法令에 의해 지정된 用途대로 사용이 불가능한 토지는 그것이 누구의 소유든 간에 그 사용이 불가능하며, 이러한 토지의 가격이 상승할 가능성도 실제로는 희박한 것이다. 비록 土地超過利得稅가 토지의 賣却促進에 그 부차적 목

적을 둔 것이라고 하더라도 이러한 토지를 새로 取得하는 者 역시 그 토지의 적법한 이용에 의하여 土地超過利得稅 부담에서 벗어날 수 없는 경우에는 누가 그러한 土地를 取得하려고 할 것인가? 모든 土地의 超過利得에 과세하는 구조가 아니고 遊休土地에만 選別的으로 과세하는 構造下에서는 이러한 土地에 課稅하는 것은 매우 불공평하다고 평가된다.

대표적인 사례를 例示하면 다음과 같다.

- ㉠ 건축법상 대지면적의 최소한도에 미달하여 건축이 불가능한 토지에 대해 國稅審判에서는 『쟁점토지는 청구인이 취득한 때부터 建築法 제39조의 2 및 같은 법 施行令 제85조의 규정에 의한 건축가능 최소면적에 미달되므로 이는 土地超過利得稅法 제8조 제3항의 규정에 의한 「土地의 取得 後 法令의 규정으로 인한 使用의 禁止」에 의하여 遊休土地에 해당하게 된 토지에 해당하지 아니한다』(國審 92서856, 92.6.1)고 하여 遊休土地 등이라고 판정하고 있다. 물론 이러한 경우에도 成業公社 등에 매각을 의뢰하면 遊休土地 판정의 猶豫期間은 延長받을 수 있다 (土超令23 I 단서).

그러나 납세의무자의 豫測可能性을 보장한다고 하는 관점에서 보면 遊休土地 판정의 유예기간의 起算日은 1990년 1월 1일 기준으로 1과세기간 경과 후에 개시하는 다음 과세기간 개시일(1993년 1월 1일)로 연장하는 것이 타당할 것이다.

- ㉡ 被相續人이 토지를 취득하여 보유하고 있던 중 그 토지가 도시계획에 의한 도로편입 예정지로 지정되어 法令上의 使用制限을 받고 있다가 相續에 의하여 相續人이 승계취득한 경우에 대하여 국세심판은 다음과 같은 요지로 이유를 說示하면서 이를 遊休土地 등으로 판정하고 있다. 즉, 『첫째, 土地超過利得稅法 施行令 제25조 제1항 제2호는 取得日 및 讓渡日은 所得稅法 施行令 제53조의 규정을 적용한다고 규정했고, 所得稅法 施行令

제53조는 ‘相續 또는 贈與에 의하여 取得한 자산에 대하여는 그 상속이 개시된 날 또는 증여를 받은 날’이라고 규정하였고 둘째, 상속인은 도시계획에 의한 도로편입 예정지로 편입되어 법률상 사용이 제한된 쟁점토지를 그러한 制限 後에 상속에 의하여 취득한 것이므로 取得 後 法令 등에 의하여 사용이 제한된 토지가 아니다.』(國審 92서684, 92.6.12).

그러나 사람의 死亡으로 인한 상속의 개시는 토지의 소유자였던 피상속인이나 상속에 의하여 토지를 취득하는 상속인의 意思와는 전혀 관계가 없는 예측불가능한 事件이다. 또한 법령에 의한 사용의 제한도 피상속인이 예측하기 어려운, 그리고 그의 意思와는 전혀 관계가 없는 不可豫測의 재산상 손실인 것이다. 이러한 事情下에서 피상속인이 사망하지 않았더라면 遊休土地에 해당되지 않고, 그가 死亡하여 상속이 개시되면 遊休土地가 된다고 하는 것은 어느 모로 보나 합리성이 없다. 農地(土超令12② I) 또는 임야(土超令23 XI)의 경우와 같이 최소한 相續日을 起算日로 하여 1과세기간 정도의 遊休土地 판정의 猶豫期間을 설정해야 할 것이다.

5. 公示地價制

國家나 地方自治團體는 公共政策을 효율적으로 수행하기 위해서 토지가치에 대한 客觀的인 評價를 시도해야 할 필요성이 있으며, 또한 토지가치에 대한 政府의 公正하고 合理的인 評價制度의 확립은 토지관련 여러 행정업무의 수행에 있어서 효율성과 공평성을 증진시킬 뿐 아니라 건전한 國民經濟를 창조하는 데에도 일익을 담당하게 된다.

公正하고 合理的인 公示地價制度의 確立을 위한 制度改善의 基本方向은 本 制度의 導入趣旨와 부합되어야 한다. 즉, 地價體系를 一元化하고 合理化함으로써 土地公概念制度의 實效性을 제고하고, 財産課稅를 適切히 鑑定評價해서 현저히 낮은 수준에 머물러온 財産關聯稅의 實效性을 제고하며, 토지로부터 창출된 과다한 資本利得을 適切히 還收하는 것이 公示地價制度의 導入趣旨이므로, 本 制度의 改善도 이러한 政策目標의 달성에 부합되도록 추진되어야 할 것이다. 특히, 地價의 適正性과 合理性이 확보되도록 하고 公示地價를 土地關聯稅에 적용할 때 발생하는 副作用을 최소화하는 것이 制度改善의 基本方向이라고 사료된다.

가. 標準地 公示地價의 調査·評價의 合理性 提高 方案

標準地에 대한 합리적인 가격평가는 公示地價의 信賴性과 公正性을 제고시킬 뿐 아니라 정확한 개별지가 산정의 기초가 된다. 그러므로 公示地價制度의 효율적인 운영을 위해서는 먼저 標準地 公示地價에 대한 調査·評價가 보다 합리화되어야 한다.

標準地 公示地價에 대한 調査·評價를 합리화하기 위해서는, 첫째 公示地價 標準地를 합리적으로 분포시키고, 둘째 標準地 選定基準을 합리화하며, 셋째 地域的인 特殊要因을 충분히 반영하도록 해야 한다. 標準地는 표준지선정 대상지역의 지가수준을 대표할 수 있는 토지이어야 하므로 標準地의 선정은 지가의 상승이 심하거나 변동이 심한 지역에서는 더 많은 標準地가 선정되고 그렇지 않은 지역에서는 적게 선정되는 것이 바람직하다. 現行 標準地 選定 및 管理基準에 따르면 중간 크기의 正方形 土地 등 일정요건을 갖춘 토지만을 標準地로 선정하는 것을 원칙으로 하고 있다. 이러한 標準地 概念은 매우 制限的이고 部分的이기 때문에 標準地의 代表性이나 中庸性을 제약하는 요인이 된다. 그러므로 외국과 같은 標本地의 概念으로 전

환하여 다양하고 보편적인 특성을 가진 토지가 고르게 선정될 수 있도록 標準地 選定基準의 合理化가 이루어져야 할 것이다¹¹⁾. 또 公示地價 標準地 配分方法의 合理化도 요청된다. 현행 제도하에서는 都市規模에 따라 標準地 선정이 이루어지기 때문에 地域特性的의 차이로 인해서 나타나는 地域的인 特殊要因이 제대로 반영되지 못해서 標準地 公示地價의 正確度를 떨어뜨리는 요인이 되고 있다. 그러므로 특정지역의 地域的인 特殊要因을 보다 정확히 반영할 수 있도록 표준지 선정방법을 개선해야 할 것이다. 하나의 방법으로서, 地域別, 用途別, 그리고 地目別 適正 標準地 密度基準를 작성하고 이 密度基準에 의하여 統計學的인 標本抽出方式으로 標準地를 선정하는 것이다.

標準地 公示地價 평가의 객관성을 높이기 위해서는 鑑定評價士의 지방분산화를 통해서 地域專門性을 확보해야 한다. 즉, 지역사정에 정통하거나 지역에 대해 평가경험이 축적된 사람으로 하여금 그 지역의 평가업무를 담당토록 하는 것이 요청된다. 왜냐하면 土地市場은 局地的으로 형성되는 地域市場이기 때문에 土地去來에 필요한 資料와 情報가 쉽게 공개되지 않고 獨占化되어 있는 경우가 많아서 정확한 評價가 어렵기 때문이다. 게다가 單一時點만이 아니라 時系列的으로 축적된 그 지역의 시장정보에 정통하지 않고서는 정확한 평가를 기대하기가 어렵기 때문이다. 대부분의 鑑定評價法人이 서울에 있기 때문에 발생하는 地域專門性의 缺如라는 문제를 보완하기 위하여 各市·道에 支社를 설치하고 地域擔當制를 실시하고 있지만, 該當 地域의 事情에 정통하다고는 보기가 어렵다. 그러므로 評價의 正確性和 信賴性이 낮아질 가능성이 크다. 이를 위해서는 標準地 公示地價의 산정시에 鑑定評價士 2인 중 최소한 한 사람은 현지여건에 정통한 사람을 선임하는 것이 바람직하다. 또 한가지 방법으로는 鑑定評價士의 地方分散化를 통해서 地域專門性을 확보하는 方案을 고

11) 郭泰元 外, 『財産保有稅制의 合理化方案 研究』, 國民經濟制度研究院, 1991. 8, p. 205.

려해 볼 수 있다. 일본의 경우, 표준지의 합리적인 평가를 위해 土地鑑定評價委員會가 당해 지역에 대한 감정평가 경험이 풍부한 不動産鑑定士 또는 不動産鑑定士補에게 감정평가를 위임하고 있음에 주목해야 한다.

標準地 公示地價에 대한 調査·評價의 合理化 및 客觀性을 높이기 위해서는 짧은 調査·評價期間으로 인한 形式的인 評價와 특히 鑑定評價士 1인이 調査·評價하는 標準地의 평균 필지수가 너무 과중함에 따른 形式的인 評價의 可能性도 배제해야 한다. 정해진 기간 내에 全體 標準地를 모두 정확하게 평가하기 위해서는 鑑定評價士의 수가 현재보다는 현저히 늘어나야 할 것이다.

나. 個別公示地價의 調査·算定の 適正性 提高 方案

個別公示地價는 토지관련세와 직결되어서 納稅義務者의 부담수준에 영향을 미치고, 나아가서는 토지과세의 實效性 提高 問題와 밀접한 관계가 있기 때문에, 個別公示地價의 調査·算定の 客觀性과 適正性은 중요하다. 그런데 현행 제도하에서는 전문적인 지식이나 경험이 없는 該當 地域의 擔當 公務員 등이 土地價格比準表(이하 比準表라고 약칭함)를 이용하여 個別公示地價의 調査·評價業務를 처리함에 따라서 평가가격의 適正性과 客觀性에 대한 시비가 끊이지 않고 있는 실정이다. 따라서 個別公示地價의 調査·算定の 기준이 되는 比準表의 합리적 운영이 제도 성패의 관건이 되고 있다. 比準表에 의한 大量評價方式은 調査·評價의 客觀性 側面이나 迅速性 側面에서도 가장 효율적인 평가방법으로 인정되고 있다. 특히, 평가담당 공무원의 恣意性이나 부정을 최소화할 수 있는 장점이 있어 기존의 市場價格 調整方式보다 進一步한 방법이다. 그러므로 個別公示地價의 객관적 산정을 위해서는 比準表의 기능을 제고해야 할 것이다.

比準表는 統計學的 評價方法에 따라, 우선 同一 價格圈을 구분한

후 各 價格圈別로 중요한 地價形成 要因을 파악, 地價와 各 地價形成 要因間의 相關分析을 통해 地價評價模型을 작성한 뒤, 地價評價模型의 地價影響係數를 간단한 行列表로 작성하는 과정을 거쳐 작성된다¹²⁾. 따라서 同一 價格圈의 구분이 比準表 作成時에 가장 기초가 되며, 個別公示地價의 정확성 및 적정성 여부에 많은 영향을 미침을 알 수 있다. 그러므로 土地의 同一 價格圈을 보다 細分化하여 土地市場에서 各 價格圈別로 발생하는 상이한 地價變動要因이 정확히 반영되도록 해야 할 것이다. 比準表는 同一 價格圈別로 작성되며, 土地의 用途·高低·形狀 및 道路接面 등 그 지역에서 영향력이 큰 5~10개씩의 土地特性價格 倍率表로 구성된다. 그러므로 比準表의 가격배율이 지역현실에 보다 부합될 수 있도록 개량되어야 하고, 筆地別·地目別 그리고 用途別 價格變動 상황이 신속히 반영될 수 있도록 地價 및 土地利用에 관한 情報體系의 확대·발전이 이루어져야 할 것이다.

地方土地評價委員會의 委員은 당해지역의 사정에 정통한 者 중에서 위촉되고 있는데, 만약 이들이 個別公示地價의 調查·算定時에 영향력을 행사한다면 정확하고 신뢰성이 있는 지가의 산정에 장애가 될 것이다¹³⁾. 이와 같은 상황에 대비하기 위해서는 地方土地評價委員會의 委員이 個別公示地價를 審의할 때, 그 調整範圍를 一定範圍 내로 制限하는 方案의 導入을 고려해 볼 수 있다.

다. 評價要員의 專門性 提高와 公示地價制度의 補完方案

地價의 調查 및 算定時에 專門性を 제고하기 위해서는 鑑定評價士의 평가능력이 좀더 제고되어야 한다. 조사기능의 專門化를 위해서

12) 채미옥, 「地價比準表의 作成과 活用」, 『不動產經濟』, 제3권 제8호, 1992. 8, p. 109.

13) 臺灣의 例를 참조하기 바란다.

는 評價機關의 기능을 강화하고 위상을 제고하는 방안을 고려해 볼 필요가 있다. 또한 地價評價를 一元化하고 토지관리 및 이용업무를 총괄할 수 있는 獨立部署의 설치 방안을 검토하는 것도 가치가 있다. 즉, 獨立部署의 설치를 통해, 지가 및 토지이용에 관한 情報體系를 정비하고, 鑑定評價業務와 地價管理業務를 일원화하여 토지정책의 효율성을 높이며, 각종 開發計劃 및 都市計劃이 지가 또는 토지이용에 미치는 효과에 대한 분석과 같은 政策分析業務를 담당토록 하는 것이 바람직하다. 이와 함께 地價 및 土地特性調査, 標準地評價, 地價變動率調査와 같은 地價評價 및 管理體系를 구축하고, 토지과세에 관련된 자료의 정리 및 분석 등의 업무를 부여함으로써 土地評價業務와 土地稅課標算定 및 課稅業務와의 連繫體系를 구축해서 토지과세의 효율성을 제고할 수 있을 것이다. 외국(영국, 호주, 뉴질랜드, 독일 등)의 사례를 보면 토지평가 업무와 地方稅課標算定 및 課稅業務와의 連繫體系가 잘 구축되어 있다.

公示地價制度는 地價動向調査와 제도적으로 연계되어야 한다. 전국의 지가변동상황을 파악해서 토지정책의 기초자료 및 각종 용도에 활용하기 위해서 분기별로 실시하는 地價變動率 調査(地價動向)는 基準地價(이미 폐지됨)를 보완하기 위해서 마련된 제도이다. 現段階에서는 基準地價가 폐지되고 지가관련 사항은 모두 地價公示法으로 통합되었으나, 地價動向 관련사항은 여전히 國土利用管理法에 의하여 운용되고 있는데, 公示地價의 제도보완 측면에서 地價動向關聯規定은 地價公示法으로 통합되어야 한다.

이와 더불어 土地價格圈의 地價變動狀況을 보다 정확히 반영하고 실제가격과 평가가격의 괴리현상을 최소화하기 위해서는, 市·郡·區를 기초단위로 한 現行 地域變動率調査를 基礎行政單位인 邑·面·洞單位의 變動率調査가 가능하도록 세분화할 필요가 있다.

끝으로 土地收用法(第46條)이나 公共用地的 取得 및 損失補償에 관한 特例法(第4條) 및 國土利用管理法(第21條의 4와 12, 14) 등에

分散規定되어 있는 土地評價에 관한 關聯規定을 地價公示法體系 內에서 정비하여 公示地價의 法的 位相을 공고히 해야 한다.

라. 公示地價를 土地關聯稅의 課標에 適用하는 方案

현재 地域間, 筆地別 그리고 地目別 課標現實化率에 상당한 격차가 있는데, 이것은 토지관련세의 실질부담 수준과 공평성에 큰 영향을 미치며, 나아가서는 토지관련세의 實效性을 저하시킨다. 그러므로 地域間, 筆地別 그리고 地目別 課標現實化率의 격차를 최소한으로 줄인(平準化한) 후에, 公示地價를 활용해서 토지관련세의 과표를 산정해야 할 것이다. 이미 일부 稅目에서는 公示地價를 과표산정시에 직접 활용하고 있으나, 綜合土地稅는 과표산정시에 공시지가를 참작만 하고 있다. 公示地價를 綜合土地稅에 직접 적용하는 방안은 이미 綜合土地稅 部分에서 살펴본 바와 같이 一時的 課標現實化 方案, 課標平準化 後 課標現實化 方案, 段階的 課標現實化 方案이 있다. 위의 세 가지 方案 中 어느 것을 선택하든지 간에 모두 租稅抵抗이 예상된다.

그러므로 租稅抵抗을 완화하기 위하여 地價申告制를 도입하는 방안을 모색해 볼 수 있는데, 이것은 「公告地價」의 上下 20% 범위 내에서 신고한 地價를 「申報地價」로 해서 地價稅를 부과하고 있는 中華民國의 現行 地價稅 賦課를 위한 地價算定 過程을 원용한 것이다. 個別公示地價를 調查·算定하는 과정에 토지소유자들의 申告段階를 신설하고, 일정한 범위 내에서 토지소유자들이 신고한 지가를 個別公示地價로 확정하고, 이 지가를 綜合土地稅의 과표로 활용하는 방안이다. 즉, 個別公示地價의 調查·算定時에 정부에서 토지소유자들의 지가 신고시에 기준이 되는 지가를 먼저 발표하고¹⁴⁾, 토지소유자

14) 이 기준이 되는 지가는 標準地公示地價를 의미하며, 신뢰성과 공정성의 확보가 전제가 된다.

들은 이 지가를 기준으로 上下 10%의 範圍 內에서 신고하며, 이렇게 신고된 지가를 個別公示地價로 확정한다. 지가의 신고과정중에 기준이 되는 地價의 水準에 異議(低評價 또는 高評價된 경우)가 있으면, 異議를 제기할 수 있도록 허용해야 한다. 단, 行政負擔을 줄이기 위해 個別公示地價가 확정된 후에는 이의를 제기하는 것을 不許해야 한다. 未申告時에는 최저신고, 즉 標準地公示地價의 90%로 신고한 것으로 간주한다면 행정의 수요를 줄일 수 있게 된다. 이 방안에 의하면, 최저로 신고하게 되는 경우에는 標準地公示地價의 90% 수준이며, 공시지가가 통상적으로 時價의 80% 수준이므로 이것은 時價의 72% 정도를 반영하게 된다. 최고로 신고하게 되는 경우에는 標準地公示地價의 110% 수준이므로 이것은 時價의 88% 정도를 반영하게 된다. 이 방안은 市場價格과 상당한 緩衝地帶¹⁵⁾가 있게 됨에 따라서 課標現實化의 목표를 달성하기가 용이하고, 또 利害關係者들에게 選擇의 機會(民意反映 機會)를 주게 되므로 租稅抵抗을 줄일 수 있으며, 또한 公示地價制度가 토지시장에서 지가를 선도하게 되는 현상을 방지할 수 있으리라고 사료된다. 그러나 讓渡所得稅, 相續稅 및 贈與稅 등의 부과시에는 이미 공시지가를 적용하고 있어 토지관련세를 복잡하게 할 가능성이 크다는 문제도 있다.

15) 확정된 지가가 시장가격의 72~88%를 반영하기 때문에 이 자체가 바로 완충 지대라고 볼 수 있다.

VII. 結 論

1990년 土地公概念이 도입되고 공시지가제, 종합토지세, 토지초과이득세, 개발부담금, 택지초과소유부담금 등 유휴토지에 대한 세부담이 강화됨으로써 토지에 대한 투기적 수요가 크게 줄어들어 1987년부터 급등하던 地價가 1991년부터 안정세에 접어들었으며, 1992년에는 처음으로 하락하게 되었다. 최근 들어 부동산에 대한 선호도가 크게 줄어들었으나, 토지이용 및 개발에 관한 규제완화, 건축에 관한 규제완화, 개발제한구역의 부분적 해제, 외국인의 토지취득에 대한 규제완화, 그리고 금융실명제 실시 등에 의해 부동산에 대한 투자심리가 다시 형성될 우려가 높다. 따라서 금융실명제의 실시와 규제완화 이전에 不動産關聯稅制를 개선·강화하여 土地公概念關聯制度의 도입으로 인한 문제점과 부작용을 해소하면서, 토지보유에 대한 세부담을 높이고 지가상승으로 인한 자본이득을 정상적으로 환수함으로써 세부담의 水平的·垂直的 衡平性을 제고하고 지가상승 차익을 노린 투기적 수요를 불식시키며 토지의 효율적인 이용 및 개발을 촉진해야 한다.

1995년까지 종합토지세의 과표를 年平均 20% 이상 인상하여 개별공시지가의 30% 수준에서 平準化한 후, 토지과표를 개별공시지가로 一元化하면서 세율체계와 과세구간을 조정하여 종합토지세의 실효세부담을 현재의 0.06%에서 0.2% 수준으로 올린다¹⁾. 또한, 綜合合算과 別途合算의 구분을 철폐하여 분리과세대상토지를 제외한 모든 토지

1) 토지보유에 대한 세부담은 현재의 0.1% 수준에서 0.3% 수준이 된다.

를 종합합산하여 과세하게 되면, 별도합산대상토지를 보유하고 있는 계층의 세부담은 2~3배 더 높아져 종합토지세의 실효세율은 0.3~0.4%(토지보유에 대한 세부담은 0.5~0.6%) 수준에 달하게 된다. 別途合算과 綜合合算의 구분을 철폐하기 때문에 별도합산 대상토지(영업용 건축물)를 많이 보유하고 있는 계층의 세부담은 크게 늘어날 가능성이 높으나, 최근 건물신축으로 인해 영업용 건축물이 과잉공급되어 있기 때문에 세부담 증가에 의해 임대료로 轉嫁될 가능성은 희박하다. 그러나 세부담이 일시에 크게 늘어나면 조세저항이 커지므로 經過措置로서 세부담 증가의 상한선을 50%로 하여 1997년까지 세부담을 단계적으로 강화해야 한다.

1996년에는 과표를 개별공시지가로 일원화하면서 지방자치단체에서는 과거의 토지분 재산세처럼 지방자치단체 내의 모든 토지에 대해서 0.1%의 단일세율로 비례과세하고, 도시계획세는 0.05~0.1% 수준에서 도시에 따라 차등과세하며, 기존 종합토지세를 國稅로 전환하여 分離課稅對象土地를 제외한 모든 토지를 人別로 합산하여 과세표준액이 2억원(또는 5억원)을 초과하는 토지소유자에 대하여 누진과세한다. 地方稅로써 과세한 토지분 재산세의 稅收는 지방자치단체의 재원으로 사용하고, 國稅로써 과세한 종합토지세의 稅收는 지방양여금의 재원으로 활용하여 地方財政 自立度를 높이고 지방간 재정의 불균형을 해소하는 방안도 신중히 검토되어야 한다.

讓渡所得稅는 기본적으로 종합소득세에 해당되므로 종합소득 세율 체계(20~50%)와 일치시키되 최저세율을 20%로 하며, 물가상승공제, 장기보유 특별공제 및 양도소득공제는 철폐하여 양도소득세를 정상화해야 한다. 고급주택의 금액기준을 4억원으로 낮추어 1세대 1주택 非課稅 대상의 범위를 축소하고, 장기적으로는 1세대 1주택의 비과세 규정을 철폐하는 대신 3년 동안에 1회에 한하여 일정액(2억원)의 所得控除를 하는 방향으로 전환되어야 한다.

非課稅 對象은 免除條項으로 전환되어야 하며, 조세감면규제법에

의한 免除對象은 減免對象으로, 감면대상은 減免幅을 단계적으로 줄여나아가야 한다. 특히, 公共事業 및 住居安定을 위한 국민주택 건설을 촉진하기 위한 면제 및 감면폭은 철폐하거나 줄여나아가야 한다. 또한 公共事業用 土地의 수용시 현금보상에 대한 감면은 철폐하고 채권보상에 대한 감면폭도 50%로 낮추어 현금보상보다 채권보상이 유리하도록 함으로써 앞으로는 일정한 이상의 土地補償은 債券으로 보상하도록 해야 한다. 業務用 資産의 代替取得에 따른 면제는 讓渡差益에서 代替取得費用을 控除하는 방향으로 전환되어야 한다. 양도시에 면제 및 감면하고 사후에 감면요건이 충족되지 않으면 추징하는 방식에서 양도시에는 양도소득세를 부과하고 사후에 감면요건을 충족시키면 환급하는 방식으로 전환되어야 하며, 감면세액의 종합한도(3억원)를 낮추고 종합한도대상을 넓혀야 한다.

부동산을 매매하여 소유권 이전등기를 하기 전에 양도자가 세무서 민원봉사실에서 양도소득세를 豫定申告·納付하고 양수자가 납세필증을 등기신청서류에 첨부하여 所有權 移轉登記를 하며, 그 후에 과세관청에서 확정·결정하여 追加告知 또는 還給하는 방향으로 양도소득세 과세방법을 전환함으로써 양도소득세의 납세의식을 높이고 징수비율을 높여야 한다.

土地超過利得稅가 개발부담금을 흡수하여 지가가 전국 평균지가상승률의 1.5배를 상회하는 모든 토지를 대상(m^2 당 10만원 이상인 토지 중 양도소득세 비과세대상인 재촌자경농지는 제외)으로 초과이익의 20%를 부과하고 5년(또는 10년) 이내에 양도하는 경우에 양도소득세액에서 전액 공제하여야 한다. 우리나라 토지가격이 소득수준에 비하여 너무 높기 때문에 종합토지세의 실효세부담을 올리는 데에는 한계가 있으며 綜合土地稅로는 단기적으로 지가가 급등하는 것을 막을 수 없으며, 讓渡所得稅의 세율이 높으면 동결효과 및 탈루현상이 나타나 정상적인 토지거래 및 효율적인 토지이용을 저해하므로 종합토지세를 補完하고 양도소득세를 豫納하는 성격의 장치가 요

구된다. 그러나 현행 土地超過利得稅는 地價가 급등해도 유휴토지가 아니면 과세되지 않으며, 유휴토지가 개발됨에 따라 과세대상이 줄어들어 한계가 있고, 開發負擔金은 특정 개발사업에만 부과되며 사업착수시점과 완료시점의 지가산정이 어렵다는 한계가 있다. 특정 지역의 지가상승률이 전국 평균 지가상승률의 1.5배를 상회하는 것은 토지소유자의 개발에 의한 것보다는 外部經濟效果에 기인한다고 보아야 하기 때문에 지가가 급등하면 유휴토지뿐만 아니라 모든 토지를 대상으로 地價差益의 一部를 還收하는 것이 합리적이다.

土地超過利得稅의 과세대상을 넓히고 세부담을 낮추는 것이 어려우면, 최소한 遊休土地의 基準을 緩和하고 예정 및 정기과세로 二元化되어 있는 課稅方法을 一元化하여 매년 과세하며 일정기간 이내에 양도하는 경우에는 全額 稅額控除해야 한다. 토지초과이득세는 그 성격상 종합토지세 및 양도소득세의 미비점을 보완하는 기능에 만족해야 하므로 유휴토지의 범위를 사회통념상 유휴토지가 확실하다고 인정되는 범위로 축소함으로써 유휴토지 여부의 판단에 따른 문제점들을 줄여나가며, 예정과세와 정기와세간, 토지초과이득세와 양도소득세간의 행정상의 복잡성, 납세자의 불편, 법률적인 문제점 등을 줄여나가야 한다.

公示地價制는 評價의 信賴性和 公正性を 제고해야 한다. 따라서 표준지의 수를 대폭 늘리고 표준지를 합리적으로 선정하며 감정평가사의 전문성을 높여 표준지 평가의 客觀性和 正確性を 제고해야 한다. 또한, 비준표를 보완·개선하여 개별 필지간 個別公示地價의 衡平성이 유지되도록 해야 한다. 정부가 개별공시지가를 公示하고 토지소유자들이 개별공시지가를 기준으로 90~110% 내에서 신고하도록 함으로써 토지소유자들에게 선택의 기회를 주게 되어 租稅抵抗을 줄일 수 있다. 기본적으로 개별토지의 시장가격은 토지의 內在價値를 중심으로 다양한 요인에 의해서 결정되기 때문에 개별토지에 대해 객관적으로 정확한 가격은 구할 수 없으나 인접 필지간 또는 인접 용

도지역간 個別公示地價의 衡平性은 유지되어야 한다.

국가나 지방자치단체는 公共政策을 효율적으로 수행하기 위해서 土地價値에 대한 客觀的인 評價를 시도해야 할 필요성이 있으며, 토지가치에 대한 정부의 공정하고 합리적인 평가제도의 확립은 土地關聯業務의 수행에 있어서 效率性和 公平性을 증진시킬 뿐 아니라 健全한 國民經濟를 창조하는 데에도 일익을 담당하게 된다.

參 考 文 獻

- 康奉均, 『韓國의 經濟發展戰略과 所得分配』, 정책연구자료 89-06, 韓國開發研究院, 1990.
- 姜仁崖, 「土地超過利得稅制의 施行上의 問題」, 『韓國租稅研究』, 第7卷, 韓國租稅學會, 1991.
- 建設部, 『建設統計便覽』, 각 연도.
- , 『國土利用에 關한 年次報告書』, 각 연도.
- , 『우리 모두를 위한 토지공개념제도해설』, 1990.
- , 『地價公示에 關한 年次報告書』, 각 연도.
- , 『地價動向』, 각 연도.
- 經濟企劃院, 「不動産投機 抑制와 物價安定을 위한 特別補完對策」, 1990. 5. 8.
- , 『韓國經濟指標』, 각 연도.
- 郭泰元, 『우리나라의 土地問題와 土地保有課稅』, 제도정책연구자료 9018, 國民經濟制度研究院, 1990.
- 郭泰元 外, 『財産保有稅制의 合理化 方案 研究』, 國民經濟制度研究院, 1991. 8.
- 國民經濟制度研究院, 『土地公概念 擴大導入 方案: 國民輿論 調查分析을 中心으로』, 제도정책연구자료 8901, 1989.
- 國稅廳, 『國稅統計年報』, 각 연도.
- 國土開發研究院, 『土地公概念의 經濟的 效果分析』, 1990.
- , 『土地公概念 擴大導入에 關한 政策懇談會 結果報告書』, 1989.
- 金京煥, 「不動産 關聯 地方稅制의 機能強化 方案」, 『韓國租稅研究』, 第7卷, 韓國租稅學會, 1991.

- , 『不動產投機와 不動產價格』, 연구조사자료 48-91-03, 韓國經濟研究院, 1991.
- , 「우리나라 住宅需給에 관한 實證分析」, 『서강경제논집』, 서강대학교, 1990.
- , 『財産稅가 不動產 價格과 賃貸料에 미치는 效果分析』, 제도 정책연구자료 9013, 國民經濟制度研究院, 1990.
- 金京煥·徐昇煥, 「不動產投機와 資産價格거품」, 『韓國經濟研究』, 第4卷 第2號, 韓國經濟研究院, 1990.
- 金寬永, 「自家所有促進을 위한 政策方案研究」, 『住宅金融』, 韓國住宅銀行, 1989.
- , 「住宅金融과 住宅供給決定要因의 時系列分析」, 『韓國開發研究』, 第10卷 第1號, 韓國開發研究院, 1988.
- 金都亨, 「日本 土地稅制 改革의 方向과 主要爭點」, 『韓國租稅研究』, 第6卷, 韓國租稅學會, 1990.
- 金明淑, 「讓渡所得稅의 供給凍結效果와 改善方向」, 『韓國開發研究』, 第11卷 第4號, 韓國開發研究院, 1989.
- , 『우리나라 財産稅負擔 分析』, 정책연구자료 88-02, 韓國開發研究院, 1988.
- , 「住宅所有者에 대한 租稅減免의 經濟的 效果: 既存研究의 概觀과 政策 示唆點」, 『韓國開發研究』, 第12卷 第2號, 韓國開發研究院, 1990.
- , 「土地稅의 投機抑制效果와 改編方向」, 『韓國租稅研究』, 第6卷, 韓國租稅學會, 1990.
- 金正浩, 『建物分 財産稅制의 發展方案 研究』, 研究報告書 第76卷, 韓國地方行政研究院, 1990.
- , 『不動產保有課稅의 問題點과 改善方案』, 연구조사자료 47-91-02, 韓國經濟研究院, 1991.
- , 「財産稅의 轉嫁: 토지분을 중심으로」, 『地方行政研究』, 第3

- 卷 第3號, 內務部 地方行政研修院, 1988.
- , 「綜合土地稅 批判」, 『地方行政研究』, 第5卷 第2號, 內務部 地方行政研修院, 1990.
- , 「宅地所有上限制에 대한 經濟學的 考察」, 『韓國租稅研究』, 第7卷, 韓國租稅學會, 1991.
- , 『宅地所有上限制의 評價와 代案』, 韓國經濟研究院 行政規制 民間研究센터, 1992.
- 金仲秀, 「우리나라 住宅需給 決定要因의 時系列分析」, 『韓國開發研究』, 第5卷 第4號, 韓國開發研究院, 1983.
- 金泰東·李根植, 『땅, 투기의 대상인가 삶의 터전인가』, 經實聯文庫 1, 1989.
- 內務部, 『地方稅政年鑑』, 각 연도.
- , 『地籍統計』, 1991.
- 大韓商工會議所, 『地價評價制度의 改善方案』, 1992. 12.
- , 『土地關聯稅制의 改編方向』, 1991. 9.
- , 『土地政策의 評價와 課題』, 1992. 12.
- 孫在英, 「地價와 巨視經濟變數間의 因果關係에 관한 實證分析」, 『韓國開發研究』, 第13卷 第3號, 韓國開發研究院, 1991.
- , 『土地問題의 經濟的 分析과 政策代案의 檢討』, 정책연구자료 90-01, 韓國開發研究院, 1990.
- , 「土地保有課稅強化의 當爲性에 대한 檢討」, 『韓國開發研究』, 第14卷 第3號, 韓國開發研究院, 1992.
- , 『土地制度改革의 豫想效果와 政策方向』, 정책연구자료 91-01, 韓國開發研究院, 1991.
- , 『土地租稅의 改善方向에 關한 研究(I): 土地保有課稅強化의 當爲性에 대한 檢討』, 정책연구자료 92-04, 韓國開發研究院, 1992.
- , 『土地租稅의 改編方向에 關한 研究(II): 現行 土地課標의 水

- 準과 衡平性 分析』, 정책연구자료 93-01, 韓國開發研究院, 1993.
- 吳然天, 『土地評價 및 財産稅 課稅標準에 關한 研究』, 제도정책연구자료 9106, 國民經濟制度研究院, 1991.
- 이광재 · 정이성, 『讓渡所得稅의 理論과 實務』, 稅經社, 1992. 6.
- 李揆邦, 「住宅關聯租稅와 市場效果」, 『住宅金融』, 韓國住宅銀行, 1989.
- 李性旭, 『土地公概念關聯制度의 合理的 定着을 위한 改善方向』, 여론조사 분석자료 92-02, 韓國開發研究院, 1992.
- , 『土地公概念關聯制度의 合理的 定着을 위한 提言』, 경제연구자료 9204, 韓國開發研究院, 1992.
- 이태일 · 권혁재, 『土地政策의 評價와 方向』, 國土開發研究院, 1991.
- 張五鉉, 『韓國의 財産稅 歸着에 關한 實證研究』, 제도정책연구자료 9105, 國民經濟制度研究院, 1991.
- 財務部, 『日本의 稅制概要』, 1993. 3.
- , 『主要國의 租稅關聯統計』, 1992.
- 조재민, 『부동산문제 어떻게 풀 것인가』, 每經新書 34, 每日經濟新聞社, 1991. 11.
- 채미옥, 「地價比準表의 作成과 活用」, 『不動産經濟』, 第3卷 第8號, 韓國不動産經濟社, 1992.
- 土地公概念研究委員會, 『土地公概念研究委員會 研究報告書』, 1989.
- 韓國鑑定業評價協會, 『土地評價 比較方式의 客觀化 方案』, 1992.
- 韓國經濟研究院, 『土地의 效率의 利用을 위한 서울地域 土地利用 精密調査』, 1991.
- 韓國勞動教育協會, 『땅과 집 그리고 재벌』, 노동교실 6, 1990.
- 韓國稅務經營社, 『土地公概念關係法規集』, 1990.
- 韓國租稅研究所, 『土地稅制의 長期的 改編方案에 關한 研究』, 研究報告書 第9集, 1993. 8.

- 韓國住宅銀行, 『住宅金融』, 각 연도.
- 韓國地方行政研究院, 『政策稅制의 效率의 運營 方案』, 1991.
- , 『地方稅 課標와 公示地價의 連繫適用 方案』, 1991.
- 韓國土地開發公社, 『外國의 土地制度』, 1991.
- , 『土地所有 및 利用實態調查』, 1987.
- , 『土地統計年鑑』, 각 연도.
- 洪元卓, 「우리나라의 土地問題와 政策方向」, 한국경제학회 정기학술대회 발표논문, 1990.
- 黃明燦, 「우리나라의 住宅金融과 租稅制度」, 『住宅金融』, 韓國住宅銀行, 1989.
- , 『韓國의 土地와 住宅』, 法文社, 1989.
- 蘇志超, 『土地法規新論』, 臺北: 文笙書局, 1988. 3.
- , 『土地稅論』, 臺北: 文笙書局, 1987. 10.
- 吳家昌, 『平均地權之理論與實務』, 臺北: 青桑出版社, 1985.
- 殷章甫, 『現行土地稅制對土地利用之影響』, 臺北: 國立政治大學地政研究所, 1981.
- 李金桐, 『租稅各論』, 臺北: 五南圖書出版公司, 1992. 2.
- 張梅英, 「建立土地大量評價方法之研究」, 國立政治大學地政研究所 博士學位論文, 1992. 6.
- 財政部 統計處, 『中華民國 賦稅統計年報』, 1989, 1990, 1991.
- , 『中華民國 81年 財政統計年報』, 1992.
- 韓相國, 「中·韓·日三國土地稅制之比較研究」, 博士學位論文, 中華民國 國立政治大學 地政研究所, 1992.
- 行政院經濟建設委員會健全經社法規工作小組, 『中外土地法制之比較研究』, 1989.
- 『中華民國地政法規』, 臺北: 金玉出版社, 1989. 4.

固定資産税務研究会, 『平成2年版要説固定資産税』, 株式会社ぎょうせい, 1990.

国土廳, 『平成2年版土地白書』, 大藏省印刷局, 1990.

毎日新聞社, 「エコノミスト」, 東京, 1992. 9. 14; 1992. 12. 30.

石弘光, 『土地税制改革--いま,なぜ地價税か』, 東洋經濟新報社, 1991.

野村総合研究所, 『地價と土地システム』, 1988.

日本税制調査會, 『土地税制のあり方についての基本答申』, 1990.

齊藤奏, 『地價税と新土地税制の實務』, 第一法規出版株式會社, 1992.

増原義剛, 『國説日本の税制』, 財經詳報社, 1991.

總務廳 行政監察局, 『土地對策に関する現状と問題點』, 大藏省印刷局, 1991. 11.

總務廳 統計局, 「13-13税目別地方税収入額」, 『第38回 日本統計年鑑』, 1988.

———, 「第38回 日本統計年鑑」, 1988.

土地問題研究会・日本不動産研究所, 『土地問題事典』, 1989.

Aaron, H., "A New View of Property Tax Incidence", *American Economic Review*, Vol. 64, No. 2, 1974.

———, *Who Pays the Property Tax?: A New View*, The Brookings Institution, 1975.

Coopers & Lybrand International Tax Network, *1993 International Tax Summaries: A Guide for Planning and Decisions*, New York: John Wiley & Sons, Inc., 1993.

International Bureau of Fiscal Documentation, *European Tax Handbook*, 1992.

McLure, C.E. Jr., "The New View of the Property Tax: A Caveat", *National Tax Journal*, Vol. 30, 1977.

- Miezkowski, P.M., "The Incidence of the Local Property Tax: A Revaluation", NBER Working Paper, No. 1485, 1984.
- , "The Property Tax: An Excise Tax or a Profits Tax?", *Journal of Public Economics*, Vol. 1, 1972.
- Mills, D.E., "The Non-Neutrality of Land Taxation", *National Tax Journal*, Vol. 5, 1981.
- OECD, *Revenue Statistics of OECD Member Countries*, 1991.
- Pechman, J.A. and B.A. Okner, *Who Bears the Tax Burden?*, The Brookings Institution, 1974.
- Son, J.Y., "Analysis of and Reform Proposals for 'The Land Problem' in Korea", KDI Working Paper, No. 9013, 1990.