

2016 조세특례 임의심층평가 자경농지에 대한 양도소득세 감면

2016 조세특례 임의심층평가 자경농지에 대한 양도소득세 감면

2016. 12



2016. 12

2016 조세특례 임의심층평가 자경농지에 대한 양도소득세 감면

2016. 12



기획재정부



한국조세재정연구원
KOREA INSTITUTE OF PUBLIC FINANCE

제 출 문

기획재정부 장관 귀하

본 보고서를 『자경농지에 대한 양도소득세 감면』 연구용역에 대한 최종보고서로 제출합니다.

연구책임자: 홍범교 한국조세재정연구원 선임연구위원

공동연구자: 이태호 서울대학교 농경제사회학부 교수

이명현 인천대학교 경제학과 교수

2016년 12월
한국조세재정연구원
원장 박 형 수

요 약

1. 서론

- 「조세특례제한법」 제69조는 농지 소재지에 거주하는 거주자가 8년 이상 직접 경작한 토지의 양도로 발생한 소득에 대해서는 양도소득세를 100% 감면하도록 규정하고 있음
- 경영이양 직접지불보조금의 지급대상이 되는 농지를 한국농어촌공사 또는 농업을 주업으로 하는 법인에 2018년 말까지 양도하는 경우에는 3년 이상 경작한 농지를 대상으로 양도소득세를 100% 감면

〈표 1〉 자경농지 감면제도 개요

구 분	내 용
자경요건	<ul style="list-style-type: none"> ○ 상시 종사 또는 농작업의 2분의 1 이상 자기 노동력
자경기간 요건	<ul style="list-style-type: none"> ○ 통산 8년 이상 자경 ○ 상속받은 농지의 경우, 상속받은 농지를 1년 이상 자경시 피상속인이 취득하여 경작한 기간을 상속인의 경작기간과 통산 ○ 경영이양 직접지불보조금의 지급대상이 되는 농지를 한국농어촌공사, 농업을 주업으로 하는 영농조합법인·농업회사법인에 2018년 12월 31일까지 양도하는 경우에는 3년 이상 자경하면 감면 가능 ○ 2014년 7월 1일 이후 양도분부터 총급여 및 사업소득이 연간 3,700만원 이상인 경우 자경기간에서 제외
재촌요건(농지소재지)	<ul style="list-style-type: none"> ○ 당해 시군구, 연접 시군구 직선거리 30킬로미터 이내 ○ 양도 당시 농지소재지에 거주하지 않아도 되나, 비거주자가 된 날로부터 2년이 경과한 자는 감면대상에 제외 - 경작 개시 당시에는 농지소재지에 해당하였으나, 행정구역의 개편 등으로 이에 해당하지 않게 되는 경우에도 농지소재지에서 경작한 것으로 간주함
농지요건	<ul style="list-style-type: none"> ○ 양도일 현재 농지일 것 - 농지라 함은 전·답·과수원 등으로서 지적공부상의 지목에 관계없이 실제로 경작에 사용되는 토지를 말함 - 농지경영에 필요한 농막·퇴비사·양수장·지소·농도·수로 등도 포함됨

구 분	내 용
	<ul style="list-style-type: none"> ○ 3년 경과시 감면 배제 - 양도일 현재 특별시·광역시 또는 시지역의 주거지역·상업지역·공업지역 안에 있는 농지로서 이들 지역에 편입된 날부터 3년이 지난 농지는 감면배제 ※ 다만, 대규모개발사업의 시행 등으로 주거지역·상업지역·공업지역에 편입된 농지로서 사업시행의 지연 등으로 인해 이들 지역에 편입된 날부터 3년이 지난 농지 등은 감면대상에 포함됨 - 도시개발법 또는 기타 법률에 따라 환지처분 이전에 농지 외의 토지로 환지예정지의 지정이 있는 경우 그 환지예정지 지정일로부터 3년이 지난 농지
재춘자경농지확인기준	<ul style="list-style-type: none"> ○ 8년 이상 소유사실: 등기부등본, 토지대장등본 등 ○ 8년 이상 재춘자경 및 양도일 현재 농지 여부: 주민등록표, 농지원부 또는 자경증명(시, 구, 읍, 면장 발급)
감면세액	<ul style="list-style-type: none"> ○ 양도소득세 전액 감면, 농어촌특별세 비과세 ○ 편입일, 지정일까지 발생소득에 대해서만 감면
감면 종합한도	<ul style="list-style-type: none"> ○ 연간 1억원, 5년간 3억원

- 자경농지에 대한 양도소득세 감면은 일몰규정이 없고, 2015년 조세지출규모가 1조 7,824억원에 이를 정도로 규모가 큰 편에 속함
- 따라서 본 연구에서 심층평가를 통하여 동 조세특례조항이 타당한가의 여부와 본래의 지원목적을 효과적으로 달성하고 있는지를 검토하고, 제도개선 방안을 찾아보고자 함

<표 2> 자경농지 양도소득세 감면 건수 및 조세지출규모

(단위: 건, 억원)

	2013년	2014년	2015년
감면건수	108,133	113,585	114,831
조세지출규모	11,797	14,061	17,824 ¹⁾

주: 1) 지역별 통계에서 기타지역으로 분류된 1.2억원 통합시 합계
 자료: 국세청

2. 타당성 평가

- 정책대상의 설정과 정부 역할의 적정성, 지원수단의 적절성, 농가에 대한 여타 재정지출 사업과의 중복성 등을 통하여 자경농지에 대한 양도세 감면제도의 타당성을 검토한 결과, 타당성이 인정됨
 - 농업과 농업인에 대한 보호와 지원은 경자유전의 원칙과 함께 우리나라 헌법에서 규정하고 있는 정책 방향
 - 최근 FTA의 체결 등으로 국제경쟁력이 떨어지는 우리나라의 농업을 보호하고, 취약계층에 대한 지원을 통하여 소득과 부의 재분배를 달성하려는 목적의 정부 개입은 정당성을 인정할 수 있음

- 자경농지 양도세 감면의 지원요건인 거주요건, 기간요건, 자경요건에 대해서도 타당성을 인정할 수 있음
 - 거주요건과 기간요건은 장기간 농촌에 거주하는 사람을 대상으로 한다는 점에서 타당성을 인정할 수 있음
 - 자경요건은 농업에 상시 종사 또는 농작업의 2분의1 이상을 자기노동력으로 경작할 것을 규정하고 있는바, 그 증빙을 둘러싸고 과세당국과 납세자간의 분쟁이 끊이지 않고 있음
 - 그러나 지원대상이 자경농민이 되어야 한다는 점에서는 타당성을 인정할 수밖에 없으며, 진정한 자경농민인가 하는 증빙의 문제는 별개임

- 지원수단의 적절성에 대하여 이미 이농에 대해서도 관행적으로 지원을 해왔기 때문에 지원수단이 타당하지 않다고 판단할 근거는 없음
 - 이 문제는 지원의 목적을 다소 불분명하게 정의했기 때문에 발생하는 문제로서 농업의 지속성을 위하여 이농에 대한 지원을 중단한다든지 하는 방식으로 지원목적보다 명확하게 규정한다면 거기에 맞게 다시 판단할 문제임

- 농가에 대한 여타 조세지출이나 재정지원 사업과의 중복성 측면에서도, 자경농지에 대한 양도소득세의 감면이라는 형식으로 지원하는 면에서는 중복성을 지적할 수 없음
 - 다만 농업 및 농업인에 대한 전반적인 조세지출과 재정지원을 통틀어 생각

한다면 전체적인 지원의 맥락에서 과도한 지원이라고 볼 여지도 있음

3. 효과성 평가

- 실증분석 결과 양도세 감면 면적비율이 경지면적 증가율이나 휴폐경 면적비율과 모두 유의한 관계를 가지지 않는 것으로 나타남
 - 따라서 양도세 감면정책이 농지보전 효과를 가진다고 볼 수 없음
 - 그러나 이러한 결과는 양도세 감면이 경지면적의 증가나 휴폐경 면적의 감소와 같은 방향성에 대하여 유의적인 관계를 확인할 수 없었다는 것일 뿐, 유의적인 반대의 방향성이 나타난다는 의미도 아님

- 반면 자경 면적비율은 90% 신뢰구간에서 양도세 감면 면적비율과 유의한 관계를 가지는 것으로 나타남
 - 추정결과 양도세 감면 면적비율이 1% 증가하면 자경 면적비율이 약 3.5% 증가하는 것으로 나타남
 - 이는 양도세 감면정책이 자경을 장려하는 효과, 즉 농지의 위탁과 임대차를 억제하는 효과가 있다고 결론지을 수 있음

- 이론적으로 분석한 결과 농지양도소득세 감면액의 상당부분이 농지를 매도하는 농업인의 소득으로 환원될 수 있다고 평가됨
 - 실제 통계자료를 이용하여 추정한 결과도 예상과 같이 농지의 공급곡선이 가격 비탄력적(탄력성=0)으로 나옴에 따라 농지양도소득세 감면의 혜택이 모두 농지 매도자에게 귀속된다는 것을 보여줌
 - 양도소득세 감면은 농지를 매도하는 기존 농업인에게만 혜택을 주고 미래 농업인이라고 할 수 있는 농지를 매입하는 농업인에게는 혜택이 돌아가지 않는 것으로 나타남

4. 결론

- 본 연구의 분석에 따르면 「조세특례제한법」 제69조의 타당성은 인정할 수 있으며, 효과성에 있어서도 양도세 감면 목적에 배치되는 효과를 시현하는 것은 아닌 것

으로 판단 할 수 있음

- 특히 우리의 주식인 쌀농사의 경우, 공급과잉의 상태가 지속되고 있기 때문에 농지를 지금보다 확대해야 할 이유는 없다고 보며, 다만 식량전략적 차원 및 환경보존 차원에서 농지보전의 필요성은 있다고 봄
- 그렇다고 하더라도 본 연구의 결과가 동 제도로 인하여 농지가 감소하고 있다는 증거를 제시하는 것은 아니며, 주어진 자료의 한계 속에서 증가 또는 감소의 유의적인 관계를 확인할 수 없다는 것임
- 따라서 동 조항의 조세지출금액이 매우 크기 때문에 세수에 영향을 주고 있기는 하나, 이를 당장 폐지해야 할 다른 시급한 이유를 찾기는 어려움

□ 그럼에도 불구하고 동 조항에 대한 개선방안을 생각해 본다면, 그것은 향후 우리나라의 기본 농정방향과 연계하여 찾아야 할 것임

- 식량자급과 환경보존 등의 정책에 비중을 둔다면 농업생산을 일정 수준으로 유지하기 위한 지원이 지속적으로 필요할 것임
- 반면 국민 식생활의 변화와 직불제에 따른 부담 등 현실적인 측면을 고려한다면 농촌과 농민에 대한 지원을 줄이고, 이농을 장려하는 방안도 고려할 수 있음

□ 현재의 규정으로는 동 지원제도의 목적이 재촌자경의 장려를 통하여 농사의 지속성을 지원하기 위한 것인지, 아니면 일정 기간 재촌자경한 농민에 대한 보상 성격인지 명확하지 않음

- 만일 재촌자경을 장려하기 위한 것이라면, 「조세특례제한법」 제70조의 농지대토에 따른 양도세 감면제도가 있으므로, 동 조항은 폐지하고 취득세 비과세 혜택을 주는 방안도 있음
- 그러나 농지로서 토지 이용에 대한 제약을 받아온 농민들에 대한 보상 성격이 있다면, 조건을 만족시킨 후에는 양도 당시 더 이상 농사를 짓지 않아도 관계없음
- 우리나라 농정의 기본방향 설정에 따라 이러한 불명확성을 해소하기 위해서는 일단 일몰규정을 도입하여 정기적인 재검토의 기회를 마련하는 것이 바람직

목 차

I. 서 론	13
II. 자경농지 양도소득세 감면제도 운영 현황 및 문제점	17
1. 현행 감면제도 운영 현황	19
가. 개요	19
나. 제도 연혁	22
다. 감면실적 현황	26
2. 감면제도의 문제점	30
가. 대상자: 농민 vs 이농인	33
나. 자경요건의 문제점	33
다. 재촌요건의 문제점	36
라. 국회보고서와 판례 등을 통해 본 문제점	37
III. 해외 사례	39
1. 조세지출 규모와 구조의 국제비교	41
2. 일본	44
가. 농업에 대한 조세감면 개요	44
나. 농지양도에 관한 특례제도	45
다. 농지의 취득, 증여·상속과 관련한 조세특례	50
라. 기타 농업관련 조세특례	51
3. 독일	52
가. 농업에 대한 조세특례의 개요	52
나. 토지양도관련 조세특례	53
다. 농업관련 자산의 보유, 상속·증여에 대한 조세특례	55
라. 그 외의 농업관련 조세특례	57
4. 미국	59

가. 농업관련 조세 개요	59
나. 연방소득세에서 사업용 자본에서 발생한 자본이익에 대한 분리, 저율과세 ...	60
다. 기타 연방소득세법상 농업관련 조세지출	62
라. 지방 재산세에서의 농지관련 특례	64
5. 영국	66
가. 농업관련 조세특례의 개요	66
나. 자본이득세(Capital Gains Tax) 관련 감면	66
다. 농지 증여(보유) 상속관련 조세특례	68
라. 기타 농업관련 조세특례	69
6. 소결	71
IV. 타당성 분석	75
1. 정책대상의 설정과 정부 역할의 적정성	77
가. 정부개입의 근거와 타당성	77
나. 정책대상의 적정성	82
다. 지원요건의 타당성	84
2. 지원수단의 적절성	86
3. 농가에 대한 여타 지원과의 중복성	87
4. 소결	93
V. 효과성 분석	95
1. 농지양도소득세 감면제도의 효과 평가	97
2. 농지보전 효과	98
3. 농지의 위탁, 임대차 억제 효과	102
4. 농가 소득효과	104
가. 이론적 분석	104
나. 실증적 분석	106
5. 정부의 재정비용	110
6. 소결	111

VI. 제도 개선방안	113
1. 제도 운영에 대한 종합 평가	115
가. 타당성 평가	115
나. 효과성 평가	116
다. 종합 평가	117
2. 향후 제도 개선 방안	118
가. 선행연구에서 제시하는 방안과 평가	118
나. 제도 개선방안	123
 VII. 결론	 125
 참고 문헌	 129
<부록 1-1> ‘양도소득과세표준 신고 및 납부계산서’ 양식	130
<부록 1-2> ‘양도소득금액 계산명세서’ 양식	131
<부록 2> 시군별 통계	132

표 목 차

<표 II-1> 자경농지 감면제도 개요	21
<표 II-2> 연도별 개정사항	23
<표 II-3> 자경농지에 대한 양도소득세 감면제도의 변천(현재 판례 2003헌바2)	26
<표 II-4> 지역별 자경농지 양도소득세 감면건수	28
<표 II-5> 연도별 소유자별 양도건수	28
<표 II-6> 양도소득금액별 과세구간별 소유자별 양도건수	29
<표 II-7> 연도별 조세지출규모	30
<표 II-8> 조세특례제한법 요건 비교	32
<표 II-9> 자경관련 인용사례	34
<표 II-10> 자경관련 기각사례	35
<표 III-1> OECD 주요국의 조세지출(GDP 대비, 조세수입 대비)	41
<표 III-2> OECD 주요국 소득세 조세지출의 구성(GDP 대비 %)	43
<표 III-3> 일본의 농업관련 조세감면 제도 개관	45
<표 III-4> 독일의 농업관련 조세특례	53
<표 III-5> 독일 에너지세의 세율	59
<표 III-6> 미국 연방소득세와 장기자본이득세의 과세구간과 세율(2016년)	62
<표 III-7> 미국의 소득세 관련 조세지출 추정액	64
<표 III-8> 영국의 소득세율	70
<표 IV-1> OECD 34개국의 국가농업경쟁력 비교	78
<표 IV-2> 1인당 쌀 소비량 변화	79
<표 IV-3> 농가소득 및 도시근로자가구소득 대비 농가소득 비율	81
<표 IV-4> 농지의 대토·교환·분합에 따른 양도소득세 면제(감면)	87
<표 IV-5> 농업부문 국세 감면 세목	89
<표 IV-6> 농업부문 지방세 감면 세목	91

<표 V-1> 양도소득세 감면 면적비율과 경지면적 증가율 회귀분석	100
<표 V-2> 양도소득세 감면 면적비율과 휴폐경 면적비율 회귀분석	101
<표 V-3> 양도소득세 감면 면적비율과 자경 면적비율 회귀분석	102
<표 V-4> 농지의 수요곡선과 공급곡선 3SLS 추정 결과	109

그림 목 차

[그림 III-1] GDP 대비 조세지출액의 국제비교	42
[그림 IV-1] 농가소득 추이	80
[그림 V-1] 양도소득세 감면면적 비율과 경지면적 증가율, 휴폐경비율, 자경비율 ...	99
[그림 V-2] 농지양도소득세 부과의 효과(공급곡선의 가격탄력성이 큰 경우)	105
[그림 V-3] 농지양도소득세 부과의 효과(수요곡선의 가격탄력성이 큰 경우)	106
[그림 V-4] 농지양도소득세 부과의 효과(추정결과)	110

I. 서 론



I. 서론

- 우리나라에서 농지는 「헌법」 제121조에 의하여 경자유전의 원칙이 적용되며, 「농지법」 제6조에 의해 자작농의 원칙이 적용됨
 - 또한 「헌법」 제123조에서는 농업과 어업의 보호·육성과 농어민의 이익 보호를 규정하고 있음

- 1994년 우루과이 라운드가 타결된 이래, 2000년대 들어 양국간 FTA가 다수 체결되면서 자유무역을 촉진하기 위한 국가 간 움직임이 가속화됨
 - 이러한 시장 개방을 맞아 상대적으로 경쟁 열위에 있는 농업분야의 보호는 중요한 국가 과제로 떠오름
 - 그 결과 우리나라는 농어업에 대한 조세지원을 포함하여 다양한 지원정책을 시행하고 있음

- 농업지원을 위한 조세정책을 살펴보면 기본적으로 논밭에서 이루어지는 작물재배에서 발생하는 소득은 비과세되고, 농지에 대한 취득과 보유단계의 조세도 저율로 과세되고 있음
 - 또한 「조세특례제한법」에서도 농업관련 조세감면에 대한 다양한 규정을 두고 있는데, 그 가운데 대표적인 것이 자경농지에 대한 양도소득세 감면(「조세특례제한법」 제69조)이라고 할 수 있음

 - 「조세특례제한법」 제69조는 농지 소재지에 거주하는 거주자가 8년 이상 직접 경작한 토지의 양도로 발생한 소득에 대해서는 양도소득세를 100% 감면하도록 규정하고 있음

 - 경영이양 직접지불보조금의 지급대상이 되는 농지를 한국농어촌공사 또는 농업을 주업으로 하는 법인에 2018년 말까지 양도하는 경우에는 3년 이상 경작한 농지를 대상으로 양도소득세를 100% 감면

- 자경농지에 대한 양도소득세 감면은 일몰규정이 없고¹⁾, 2015년 조세지출규모가 1조 7,823억원에 이를 정도로 규모가 큰 편에 속함
 - 따라서 본 연구에서 심층평가를 통하여 동 조세특례조항이 타당한가의 여부와 본래의 지원목적을 효과적으로 달성하고 있는지를 검토하고, 일몰 도입 여부 등 제도 개선방안을 찾아보고자 함

- 본 심층평가에서는 운용지침에 의거하여 타당성 분석, 효과성 분석, 종합평가를 통하여 제도 개선방안을 제시하고자 함
 - 타당성 분석은 정책목적, 대상, 수단의 적정성, 제도 간 유사중복 여부 등을 검토함
 - 효과성 분석은 농지에 미치는 효과, 농가소득에 미치는 효과 및 재정에 미치는 영향 등을 분석
 - 타당성과 효과성 분석을 거쳐 동 특례에 대하여 종합적으로 평가하고, 이를 바탕으로 폐지 여부, 일몰 도입 여부 등을 포함한 제도 개선방안을 찾고자 함

1) 경영이양 직접지불보조금의 지급대상이 되는 농지를 한국농어촌공사 또는 농업을 주업으로 하는 법인에 양도하는 경우는 2018년 말 일몰

Ⅱ. 자경농지 양도소득세 감면제도 운영 현황 및 문제점



II. 자경농지 양도소득세 감면제도 운영 현황 및 문제점

1. 현행 감면제도 운영 현황

가. 개요

- 자경농지에 대한 양도소득세 감면의 도입 목적은 장기간 실질적으로 농작물을 자경하여온 농지에 대하여 예외적으로 양도소득세를 감면함으로써 농어촌소득원 개발을 지원하고 장기적으로 토지가 농지로서 사용될 수 있도록 유도하기 위함
 - 상대적으로 사회적 또는 경제적 지위가 낮은 농민을 보호하고 농업을 육성 및 장려하기 위하여 도입되었음
 - 농지의 양도에 따른 조세부담을 경감함으로써 농업에 종사하는 자가 농지를 양도하더라도 농업에 안정적으로 종사할 수 있도록 함

- 자경농지 감면을 받기 위한 요건은 거주요건과 경작요건으로 구분됨
 - 농지가 소재하는 시군구내 지역이나 그 지역과 연접한 시군구내 지역에서 거주하거나 농지소재지로부터 직선거리 30km 이내에 거주할 것
 - 자경의 개념은 2006년 2월, 「조세특례제한법 시행령」 개정시 신설되었으며, 그 이전에는 법률이나 시행령상 자경에 대한 개념 정의가 없었음
 - 다만, 「조세특례제한법 기본통칙」 69-0-3에서 자경농지는 농지소재지에서 거주하면서 자기가 직접 농작물을 경작하거나 자기 책임하에 농사를 지은 농지로서 위탁경영하거나 대리경작 또는 임대차한 농지를 제외한다라는 개념정의에 입각하여 자기 책임하에 농사를 지은 경우를 모두 자경으로 인정하였음
 - 그러나 2006년 2월, 자경을 농업에 상시종사하거나 농작업의 2분의 1 이상을 자기노동력에 의하여 경작하는 것으로 정의하면서 자경의 범위가 대폭 축소되었음
 - 현재, 「농지법 시행령」 제4조 및 「조세특례제한법」, 「상속세 및 증여세법」

에서 농업에 상시종사 또는 농작업의 2분의 1 이상을 자기노동력으로 경작하는 경우를 자경으로 인정하도록 규정하고 있음

- 이때 농작업의 2분의 1을 판단하는 기준은 명확하게 규정되어 있지 않으나, 주민등록 소재지, 주변 사람들의 증언, 농기자재 구입내역, 농지원부, 직불금 수령 여부 등 다양한 요소를 고려함

□ 수혜 대상자는 농지소재지에서 정해진 기간 이상 거주하면서 직접 경작한 자로서, 다음과 같은 경우에 해당됨

- 일반적인 양도의 경우 8년 이상
 - 「농지법」 제6조 제2항에서 8년 이상 직접 경작한 경우 이농하더라도 해당 농지를 소유 가능하도록 규정하고 있음
- 경영이양 직접지불보조금의 지급대상이 되는 농지를 한국농어촌공사 또는 영농조합법인·농업회사법인에 2018년 12월 31일까지 양도하는 경우 3년 이상

□ 위의 요건을 갖춘 농지의 양도로 인하여 발생하는 소득에 대하여 「조세특례제한법」상 양도소득세 감면의 종합한도 범위 내에서 100%에 상당하는 세액이 감면되고 농어촌특별세도 감면됨²⁾

- 농지 외의 토지로 환지예정지 지정을 받은 경우 지정을 받은 날까지 발생한 소득 중 대통령령으로 정하는 소득에 대해서만 양도소득세의 100%에 상당하는 세액 감면³⁾
 - 다만, 2001년 말 이전에 주거지역 등 편입 또는 환지예정지로 지정된 경우에는 편입일 또는 지정일이 아니라 양도일까지 발생한 소득 전체에 대해서 감면함
- 농업법인이 위의 세액 감면 혜택을 받은 토지를 취득한 날로부터 3년 이내에 양도하는 경우 해당, 과세연도의 과세표준신고를 할 때 감면 혜택받은 금액을 법인세로 납부하여야 함

□ 자경농지 양도 시 세제 혜택은 「조세특례제한법」상 양도소득세 감면의 종합한도 적용대상에 해당⁴⁾

2) 농어촌특별세법 시행령 제4조 제1항 제1호

3) 조세특례제한법 제69조 제1항 단서 및 제70조 제1항 단서, 동법 시행령 제66조 제7항 및 제67조 제6항

- 연간 감면의 종합한도는 2억원이었던 것을 2015년 「조세특례제한법」 개정으로 통해, 과세기간별로 양도소득세 감면의 종합한도를 1억원으로 인하하였음
- 5년간 양도소득세 감면의 종합한도는 3억원

<표 II -1> 자경농지 감면제도 개요

구 분	내 용
자경요건	<ul style="list-style-type: none"> ○ 상시 종사 또는 농작업의 2분의 1 이상 자기노동력
자경기간 요건	<ul style="list-style-type: none"> ○ 통산 8년 이상 자경 ○ 상속받은 농지의 경우, 상속받은 농지를 1년 이상 자경 시 피상속인이 취득하여 경작한 기간을 상속인의 경작기간과 통산 ○ 경영이양 직접지불보조금의 지급대상이 되는 농지를 한국농어촌공사, 농업을 주업으로 하는 영농조합법인·농업회사법인에 2018년 12월 31일까지 양도하는 경우에는 3년 이상 자경하면 감면 가능 ○ 2014년 7월 1일 이후 양도분부터 총급여 및 사업소득이 연간 3,700만원 이상인 경우 자경기간에서 제외
재촌요건(농지소제지)	<ul style="list-style-type: none"> ○ 당해 시군구, 연접 시군구 직선거리 30킬로미터 이내 ○ 양도 당시 농지소제지에 거주하지 않아도 되나, 비거주자가 된 날로부터 2년이 경과한 자는 감면대상에 제외 - 경작 개시 당시에는 농지소제지에 해당하였으나, 행정구역의 개편 등으로 이에 해당하지 않게 되는 경우에도 농지소제지에서 경작한 것으로 간주함
농지요건	<ul style="list-style-type: none"> ○ 양도일 현재 농지일 것 - 농지라 함은 전·답·과수원 등으로서 지적공부상의 지목에 관계없이 실제로 경작에 사용되는 토지를 말함 - 농지경영에 필요한 농막·퇴비사·양수장·지소·농도·수로 등도 포함됨 ○ 3년 경과시 감면 배제 - 양도일 현재 특별시·광역시 또는 시지역의 주거지역·상업지역·공업지역 안에 있는 농지로서 이들 지역에 편입된 날부터 3년이 지난 농지는 감면 배제 ※ 다만, 대규모개발사업의 시행 등으로 주거지역·상업지역·공업지역에 편입된 농지로서 사업시행의 지연 등으로 인해 이들 지역에 편입된 날부터 3년이 지난 농지 등은 감면대상에 포함됨 - 도시개발법 또는 기타 법률에 따라 환지처분 이전에 농지 외의 토지로 환지예정지의 지정이 있는 경우 그 환지예정지 지정일로부터 3년이 지난 농지

4) 조세특례제한법 제133조 제1항 제1조

구분	내용
재촌자경 농지확인기준	<ul style="list-style-type: none"> ○ 8년 이상 소유사실: 등기부등본, 토지대장등본 등 ○ 8년 이상 재촌자경 및 양도일 현재 농지여부: 주민등록표, 농지원부 또는 자경증명(시, 구, 읍, 면장 발급)
감면세액	<ul style="list-style-type: none"> ○ 양도소득세 전액 감면, 농어촌특별세 비과세 ○ 편입일, 지정일까지 발생소득에 대해서만 감면
감면 종합한도	<ul style="list-style-type: none"> ○ 연간 1억원, 5년간 3억원

나. 제도 연혁

- 자경농지의 양도소득 비과세조항은 1974년 12월 24일, 「소득세법」 제5조 제6호 라목에 신설되었음
 - 「소득세법」 전면 개정으로, 재산소득에 대한 과세를 강화하기 위하여 토지와 건물에 대한 토지나 건물의 양도차익에 대하여 과세하는 양도소득세를 신설하였음
 - 그러나 양도소득 비과세대상에 8년 자경농지를 포함하였음
 - 양도할 때까지 8년 이상 계속하여 경작한 토지로서 농지세 과세대상이 되는 토지의 양도로 인하여 발생하는 소득에 대해서 비과세 조항을 신설하게 됨

- 그러나 세법개정으로 「소득세법」 제5조 제6호 라목을 삭제하고, 1993년 12월 31일에 「조세감면규제법」 제55조 제1항에 자경농지의 양도소득에 대한 비과세규정을 면제규정으로 개정하여 신설함
 - 「조세감면규제법」 제55조에 의거하여, 농지소재지에 거주하는 자 또는 농업생산을 주된 사업으로 영위하는 법인이 8년 이상 계속하여 직접 경작한 토지의 경우 양도소득세 또는 특별부가세를 면제해주는 제도가 신설됨

- 1998년에는 기존의 「조세감면규제법」이 「조세특례제한법」으로 이관됨에 따라 구법의 내용을 승계하여 「조세특례제한법」에서 규정하게 됨

〈표 II -2〉 연도별 개정사항

연도	주요 변경사항	근거법
1974.12.24	<ul style="list-style-type: none"> 소득세법상 양도소득세 비과세대상에 포함됨 - 양도할 때까지 8년 이상 계속하여 자기가 경작한 토지에서 농지세의 과세대상(非課稅·減免과 小額不徵收의 경우를 포함한다)이 되는 토지의 양도로 인하여 발생하는 소득은 양도소득세 비과세 	소득세법 § 56호 라목
1980.12.31	<ul style="list-style-type: none"> 농지조건의 완화 - 환지처분시 환지처분공고일로부터 1년 이내 양도하는 토지 포함 	소득세법 시행령 § 14③
1993.12.31	<ul style="list-style-type: none"> 조세감면규제법 제55조에서 재규정 농지소재지에 거주하는 자 또는 농업생산을 주된 사업으로 영위하는 법인이 8년 이상 계속하여 직접 경작한 토지의 경우 양도소득세 또는 특별부가세 면제 - 비과세·감면 및 소액부징수의 대상이 되는 토지를 포함 	조세감면규제법 § 55①
1994.12.31	<ul style="list-style-type: none"> 도농복합 형태의 시·읍·면지역의 농지에 대한 양도소득세 면제 적용 확대 양도농지규정 신설 공공사업으로 인한 수용시 적용규정 신설 	조세감면규제법 시행령 § 54①1호, § 54⑤, § 54⑥
1995.12.30	<ul style="list-style-type: none"> 광역시 군지역의 농지에 대한 양도소득세 면제 적용 확대 환지처분시 양도기간 3년으로 완화 거주지역 외에 편입된 날 규정의 완화(3년) 거주지 제한 규정 일부 삭제 	조세감면규제법 시행령 § 54①1호, § 54②3호
1996.12.31	<ul style="list-style-type: none"> 대규모 개발사업지역의 경우 거주지역 등으로 편입된 지 3년 이후에도 양도소득세 면제 허용 	조세감면규제법 시행령 § 54①1호
1998.12.28	<ul style="list-style-type: none"> 구법의 내용 조세특례제한법으로 이관 	조세특례제한법 § 69
2000.12.29	<ul style="list-style-type: none"> 환지처분 시 농지기준 신설 	조세특례제한법 시행령 § 66⑥
2001.12.29	<ul style="list-style-type: none"> 해당 토지의 환지처분 시 농지 외의 토지로 환지예정지 지정을 받은 경우 지정을 받은 날까지 발생한 소득 중 대통령령으로 정하는 소득에 대해서만 양도소득세 100% 감면 양도소득세 면제대상에서 영농조합법인 규정 삭제 	조세특례제한법 § 69①
2002.12.11	<ul style="list-style-type: none"> 농업진흥지역 내의 농지에 대한 혜택 내용 추가 - 2005년 12월 31일까지 농업법인에 양도하는 경우 5년 이상 경작지에 혜택 농업법인이 면세 혜택을 받으며 취득한 토지를 3년 이내에 양도할 경우 감면받은 세액을 법인세로 납부 	조세특례제한법 § 69①, ②

연도	주요 변경사항	근거법
2002.12.30	<ul style="list-style-type: none"> 농업법인의 정의 신설 공익사업으로 인한 양도규정 변경 	조세특례제한법 시행령 § 66②, ⑤
2003.12.30	<ul style="list-style-type: none"> 특정 농지의 혜택 내용 추가 - 대통령령이 정하는 경영이양 직접지불보조금의 지급대상이 되는 농지를 2010년 12월 31일까지 농업법인에 양도하는 경우 3년 이상 경작지에 혜택 	조세특례제한법 § 69①, 시행령 § 66③
2004.12.31	<ul style="list-style-type: none"> 정책대상자 관련 내용 개정 - 계속하여 직접 경작한 자 → 직접 경작한 자 	조세특례제한법 § 69①
2005.12.31	<ul style="list-style-type: none"> 자경농지 양도소득세 감면대상에서 “농지법 제32조의 규정에 의한 농업진흥지역내의 농지” 제외 	조세특례제한법 § 69①,
2006.2.9	<ul style="list-style-type: none"> 피상속인의 경작기간 합산규정 신설 직접경작의 용어규정 신설 	조세특례제한법 시행령 § 66⑪, ⑫
2008.2.22	<ul style="list-style-type: none"> 거주지역의 요건 완화 감면대상이 되는 농지의 추가 규정 신설 	조세특례제한법 시행령 § 66①, ④1호 나목
2009.2.4	<ul style="list-style-type: none"> 경작기간 산정의 단서조항 신설 	조세특례제한법 시행령 § 66⑫ 단서
2010.2.18	<ul style="list-style-type: none"> 경작기간 산정시 피상속자의 배우자 경작기간 통산규정 신설 경작기간 산정에 대한 단서의 예외조항에 ‘농공단지’ 추가 	조세특례제한법 시행령 § 66⑫2호, ⑫2호
2010.12.27	<ul style="list-style-type: none"> 특정 농지의 혜택 기한 연장 - 대통령령이 정하는 경영이양 직접지불보조금의 지급대상이 되는 농지를 2012년 12월 31일까지 농업법인에 양도하는 경우 3년 이상 경작지에 혜택 직접경작의 용어 변경 	조세특례제한법 § 69①
2010.12.30	<ul style="list-style-type: none"> 피상속인의 경작기간 통산에 있어 상속인의 1년 이상 경작의무 규정 신설 	조세특례제한법 시행령 § 66⑫
2011.6.3	<ul style="list-style-type: none"> 농지에서 제외되는 농지요건 조건부 완화 피상속인의 경작기간을 ‘직접 피상속인의 경작기간’으로 제한 	조세특례제한법 시행령 § 66④, ⑪
2013.1.1	<ul style="list-style-type: none"> 특정 농지의 혜택 기한 연장 - 대통령령이 정하는 경영이양직접지불보조금의 지급대상이 되는 농지를 2015년 12월 31일까지 농업법인에 양도하는 경우 3년 이상 경작지에 혜택 	조세특례제한법 § 69①
2014.2.21	<ul style="list-style-type: none"> 자경기간 산정시 근로소득(총급여)·사업소득(농업·축산업·임업 및 비과세 농가부업소득, 부동산임대소득 제외) 	조세특례제한법 시행령

연도	주요 변경사항	근거법
	이 3,700만원 이상인 경우, 그 기간은 피상속인 또는 거주자가 경작한 기간에서 제외	§ 66⑭
2015.12.15	<ul style="list-style-type: none"> ○ 특정 농지의 혜택 기한 연장 - 대통령이 정하는 경영이양 직접지불보조금의 지급대상이 되는 농지를 2018년 12월 31일까지 농업법인에 양도하는 경우 3년 이상 경작지에 혜택 	조세특례제한법 § 69①

(1) 거주요건

- ‘거주요건’은 개정 「소득세법」(법률 제4019호, 1988년)에 위임규정으로 처음 도입되었음
 - 1991년에 「소득세법 시행령」 개정을 통하여 농지소재지 거주 여부를 불문하고 8년 자경농지에 대해 양도소득세 비과세해주던 것을 농지소재지 거주요건을 충족한 경우에 한하여 비과세 처리하도록 개정하였음
 - 1996년부터 자경농지 양도소득세 연간 감면한도를 3억원으로 설정하였으며, 2002년 2억원으로 2004년 1억원으로 하향 조정하였음
 - 현재 「조세특례제한법 시행령」에 3가지 지역이 열거되어 있는데, 이중 직선거리 20km는 2008년⁵⁾에 신설되었으며, 최근 30km로 확대 개정⁶⁾되었음
- 한편, 헌법재판소 판례(2003헌바2)에서도 동 제도상 거주요건의 변천에 대하여 간략히 정리해 놓은바, 아래 <표 II-3>과 같음

(2) 자경요건

- ‘자경기간 8년’은 동 감면제도가 처음 입법된 「소득세법」(법률 제2705호, 1974년)에서 규정되었음
 - ‘직접 경작’ 요건은 2006년에 시행령(대통령령 제19329호)⁷⁾에서 구체적으로

5) 조세특례제한법 시행령[대통령령 제20620호, 2008.2.22, 일부개정]

6) 조세특례제한법 시행령[대통령령 제26070호, 2015.2.3, 일부개정]

7) 조세특례제한법 시행령[시행 2006.2.9.] [대통령령 제19329호, 2006.2.9., 일부개정] 제66조 (자경농지에 대한 양도소득세의 감면) ⑫법 제69조제1항에서 “직접 경작”이라 함은 거주자가 그 소유농지에서 농작물의 경작 또는 다년생(多年性)식물의 재배에 상시 종사하거나 농작업의 2분의 1 이상을 자기의 노동력에 의하여 경작 또는 재배하는 것을 말한다. <신설 2006.2.9.>
(법률에 위임입법 규정이 신설된 것은 [법률 제11133호, 2011.12.31, 일부개정]임.)

정의되었음

- 동 시행령 개정 이전에는, 자경농지에 대한 양도소득세 감면에 있어서 ‘자경요건’으로 ‘자기책임하’에 경작을 하였으면 자경농지로 인정하였음

<표 II -3> 자경농지에 대한 양도소득세 감면제도의 변천(헌재 판례 2003헌바2)

<p>(1) 소득세법에 의한 규율</p> <p>자경농민에 대한 양도소득세 감면제도가 처음으로 입법된 것은 1974. 12. 24. 소득세법(법률 제2705호)으로, 당시에는 8년간의 자경기간만 규정되고 거주요건은 요구하지 않았는데, 1988. 12. 26.에 소득세법이 개정되면서(법률 제4019호) 8년 이상 자경한 토지 중 대통령령이 정하는 토지의 양도로 인하여 발생한 소득에 대하여 양도소득세를 감면한다는 위임규정을 두었다. 한편 법인세법(1993. 6. 11. 법률 제4561호)에서는 8년 이상 계속하여 법인이 경작한 토지로서 농지세의 과세대상이 되는 토지 중 대통령령이 정하는 토지의 양도로 인하여 발생하는 소득에 대하여는 특별부가세를 부과하지 아니하도록 하였다.</p> <p>(2) 조세감면규제법에 의한 규율</p> <p>1993. 12. 31. 구 조세감면규제법(법률 제4666호)에서 위 구 소득세법과 구 법인세법상의 규정을 흡수하여 자경농지에 대한 양도소득세 면제 규정을 두면서 구 조세감면규제법 시행령(1993. 12. 31. 대통령령 제14084호)에서 거주지로부터 20킬로미터 이내의 농지를 자경하는 경우를 포함하고, 법인에 대하여는 농업을 주업으로 하는 법인이나 영농조합법인에 대하여만 감면을 하는 것으로 대체하였다.</p> <p>1995. 12. 30. 위 구 조세감면규제법 시행령이 개정되면서(대통령령 제14869호) 20킬로미터 이내 거리규정이 삭제되고 부칙에서 1996. 1. 1. 시행 당시 종전규정에 의해 거주자로 인정되는 경우에는 종전규정에 의한다는 경과규정을 두었다.</p> <p>(3) 조세특례제한법에 의한 규율</p> <p>1998. 12. 28. 법에서 자경농지에 관한 규정을 흡수하면서 법 시행령에서(1998. 12. 31. 대통령령 제15976호) 위 부칙 규정을 삭제하였다.</p> <p>이 사건 농지의 양도 이후인 2001. 12. 29. 조세특례제한법이 개정되고(법률 제6538호) 이에 따라 2001. 12. 31. 같은 법 시행령이 개정되면서(대통령령 제17458호) 경작개시 당시에는 농지소재지에 거주하였으나 행정구역의 개편 등으로 농지소재지에 해당되지 않게 된 경우에도 농지소재지에 거주하는 것으로 보도록 규정하였다.</p>

다. 감면실적 현황

- 「조세특례제한법」 제69조에 의한 자경농지에 대한 양도소득세 감면제도는 농지의 양도에 따른 조세부담을 경감시켜 줌으로써, 농업에 종사하는 자가 농지를 양도 하더라도 농업에 안정적으로 종사할 수 있게 한 제도임
- 이는 사회적 또는 경제적 지위가 상대적으로 낮은 농민을 보호함과 동시에

- 농업을 육성하고 장려하기 위한 장치
- 농지를 농업에 이용하는 행위에 대하여 보상을 해줌으로써 농지의 용도 전환을 억제하고자 하는 목적이 있음
 - 농지양도에 대한 세금 면제는 자산을 농지로 보유하는 것에 대한 보상이므로 농지가격에 영향을 미칠 수 있음
 - 자경 농지에만 혜택을 줌으로써 농지의 위탁, 임대차 등을 억제하는 효과가 있음
 - 양도세 감면으로 농가소득이 직접적으로 증대되는 효과도 있음
 - 양도세 감면이 농지가격에 영향을 주면, 생산비용이 변화하므로 농가소득에 간접적으로 영향을 미칠 수 있음
- 2013년부터 2015년까지의 실제 지역별 자경농지의 양도소득세 감면건수를 <표 II-4>에서 살펴보면, 경기도, 경상남·북도 및 충청남도 순으로 감면건수가 높은 것을 알 수 있음
- 이를 <표 II-7>의 지역별 조세지출규모와 비교하면 대체적으로 그 순위가 일관성이 있으나, 경기도의 감면건수 비중에 비하여 지출규모 비중이 훨씬 큰 것은 경기도의 지가가 다른 지역에 비하여 평균적으로 훨씬 높음을 나타냄
 - 또한 양도소득세 감면대상자를 농지 소유자별로 구분하여 살펴보면, 개인이 약 99%를 차지하고 있음(<표 II-5> 참조)
 - <표 II-6>에서는 양도건수를 소득세 과세구간별로 나누었는데, 과표 4,600만원 미만인 64%를 차지하고, 1억 5천만원 이상의 양도건수는 11%에 이르고 있음

<표 II -4> 지역별 자경농지 양도소득세 감면건수

(단위: 건, %)

	2013년		2014년		2015년	
서울특별시	1,628	(1.51)	1,557	(1.37)	1,801	(1.57)
부산광역시	2,066	(1.91)	2,287	(2.01)	2,521	(2.20)
대구광역시	2,813	(2.60)	3,401	(2.99)	3,103	(2.70)
인천특별시	1,348	(1.25)	1,403	(1.24)	1,690	(1.47)
광주광역시	1,682	(1.56)	1,600	(1.41)	1,697	(1.48)
대전광역시	1,387	(1.28)	1,394	(1.23)	2,022	(1.76)
울산광역시	1,931	(1.79)	2,354	(2.07)	2,414	(2.10)
세종특별자치시	1,017	(0.94)	886	(0.78)	844	(0.73)
경기도	15,901	(14.71)	17,061	(15.02)	19,659	(17.12)
강원도	7,165	(6.63)	6,982	(6.15)	6,986	(6.08)
충청북도	8,013	(7.41)	7,392	(6.51)	7,552	(6.58)
충청남도	11,815	(10.93)	11,491	(10.12)	12,003	(10.45)
전라북도	8,376	(7.75)	8,285	(7.29)	7,049	(6.14)
전라남도	10,034	(9.28)	9,199	(8.10)	9,206	(8.02)
경상북도	17,133	(15.84)	18,878	(16.62)	17,850	(15.54)
경상남도	12,747	(11.79)	13,496	(11.88)	14,537	(12.66)
제주도	3,077	(2.85)	4,433	(3.90)	3,896	(3.39)
총양도건수	108,133	(100.00)	113,585	(100.00)	114,830	(100.00)

주: 1. 기타 지역으로 분류된 1건은 총양도건수에서 제외하였음

2. () 안은 총양도건수 중 차지하는 비중임

자료: 국세청

<표 II -5> 연도별 소유자별 양도건수

(단위: 건)

	2013년	2014년	2015년
개 인	106,720	112,099	113,390
종친회 등	1,362	1,439	1,390
기 타 ¹⁾	51	47	51
총 양도건수	108,133	113,585	114,831

주: 1) 개인, 종친회(문중, 종중 등)를 제외한 모든 토지 소유자의 양도건수를 포괄함

자료: 국세청

<표 II -6> 양도소득금액별 과세구간별 소유자별 양도건수

(단위: 건)

	과세구간	2013년	2014년	2015년
개 인	1,200만원 미만	39,974	39,431	34,505
	4,600만원 미만	37,245	38,990	39,106
	8,800만원 미만	13,902	15,406	16,973
	1억 5천만원 미만	7,816	8,779	10,234
	1억 5천만원 이상	7,783	9,493	12,572
		106,720	112,099	113,390
중친회 등	1,200만원 미만	470	400	323
	4,600만원 미만	454	477	467
	8,800만원 미만	160	230	206
	1억 5천만원 미만	248	157	181
	1억 5천만원 이상	154	175	213
		1,486	1,439	1,390
기 타 ¹⁾	1,200만원 미만	18	11	17
	4,600만원 미만	18	25	14
	8,800만원 미만	7	4	8
	1억 5천만원 미만	6	3	3
	1억 5천만원 이상	2	4	9
		51	47	51

주: 1) 개인, 중친회(문중, 종중 등)를 제외한 모든 토지 소유자의 양도건수를 포괄함
 자료: 국세청

- 자경농지에 대한 양도소득세 감면금액 등을 연도별로 살펴보면, <표 II-7>과 같음
 - 자경농지에 대한 연도별 감면실적을 살펴보면, 2015년에는 연 1조 7,823억 원에 달할 정도로 큰 규모임을 알 수 있음
 - 지역별 감면세액을 살펴보면, 2015년 기준 경기도가 전체 감면세액에서 약 34%로 압도적인 비중을 차지함
 - 경기도의 조세지출규모는 2013년 3,600억원에서 2015년 6,000억원으로 67%가 증가하였음

<표 II -7> 연도별 조세지출규모

(단위: 억원, %)

	2013년		2014년		2015년	
서울특별시	248	(2.1)	302	(2.1)	503	(2.8)
부산광역시	612	(5.2)	836	(5.9)	717	(4.0)
대구광역시	349	(3.0)	636	(4.5)	570	(3.2)
인천특별시	209	(1.8)	228	(1.6)	378	(2.1)
광주광역시	166	(1.4)	174	(1.2)	217	(1.2)
대전광역시	187	(1.6)	180	(1.3)	514	(2.9)
울산광역시	225	(1.9)	367	(2.6)	411	(2.3)
세종특별자치시	248	(2.1)	249	(1.8)	163	(0.9)
경기도	3,593	(30.5)	4,158	(29.6)	6,008	(33.7)
강원도	553	(4.7)	547	(3.9)	607	(3.4)
충청북도	842	(7.1)	756	(5.4)	776	(4.4)
충청남도	1,031	(8.7)	971	(6.9)	1,144	(6.4)
전라북도	476	(4.0)	458	(3.3)	470	(2.6)
전라남도	321	(2.7)	336	(2.4)	427	(2.4)
경상북도	992	(8.4)	1,400	(8.4)	1,786	(10.0)
경상남도	1,386	(11.7)	1,707	(10.0)	2,064	(11.6)
제주도	358	(3.0)	755	(5.4)	1,066	(6.0)
총합계	11,797	(100.0)	14,061	100.0	17,823	100.0

주: 1. 기타지역으로 분류된 1건의 감면세액은 1.2억원이며, 총액에서 제외하였음

2. () 안의 수치는 전체에서 차지하는 비중임

자료: 국세청

2. 감면제도의 문제점

□ 8년간 자경한 농지에 대한 양도소득세 면제는 농민에 대한 대표적인 조세지원정책으로 간주되어 왔음

○ 그러나 집행하는 과정에서 8년 자경의 판단기준에 대해 실무적으로 많은 문제점이 노정되어 그동안 지속적인 법 개정이 있어 왔음

○ 이는 8년 자경요건 구비 여부에 대한 끊임없는 조세쟁송은 정부의 적지 않은 행정부담이 되고 있는 것이 사실임

○ 그리고 현행 8년 자경농지 양도소득세 면제제도는 다른 생업이 주업이면서

도 농지를 소유하고 있는 사람들의 과세회피수단으로 활용되어온 측면을 부인할 수 없음

○ 따라서, 8년 자경농지 양도소득세 면제제도는 농민에 대한 지원제도가 아닌 사실상의 비농민에 대한 조세지원이라는 시각도 존재함

□ 「조세특례제한법」상 자경농지 양도소득세액을 연간 1억원까지 전액 감면해주고 있어, 많은 농지소유자들은 소유 농지의 가격상승에 따른 양도소득세 부담을 최소화하기 위해 이 제도를 활용하고 있다는 지적이 있음

○ 따라서 감면대상자별, 자경요건 및 재촌요건 항목별로 감면제도의 문제점을 살펴보고자 함

<표 II -8> 조세특례제한법 요건 비교

범류요건	조세특례제한법 제69조 (자경농지에 대한 양도소득세의 감면)	조세특례제한법 시행령 제66조 (자경농지에 대한 양도소득세 등의 면제)	조세특례제한법 시행규칙 제27조 (농지의 범위등) ⁸⁾
거주요건	① 농지 소재지에 거주하는 대통령령으로 정하는 거주자가 8년 이상	① “농지소재지에 거주하는 대통령령으로 정하는 거주자”란 8년 이상 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 지역에 거주하면서 경작한 자로서 농지 양도일 현재 「소득세법」 제1조의2제1항제1호에 따른 거주자의 자를 말한다. 1. 농지가 소재하는 시(특별자치시)의 「제주특별자치도 설치 및 국제자유도시 조성을 위한 특별법」 제10조 제2항에 따라 설치된 행정시를 포함한다. 이하 이 항에서 같다)·군·구(자치구인 구를 말한다. 이하 이 항에서 같다)안의 지역 2. 제1호의 지역과 인접한 시·군·구 안의 지역 3. 해당 농지로부터 직선거리 30킬로미터 이내의 지역	① 영 제66조제4항 및 제67조제3항의 규정에 의한 농지는 전·답으로서 지척공부상의 지목에 관계없이 실제로 경작에 사용되는 토지로 하며, 농지경영에 직접 필요한 농막·퇴비사·양수장·지소·농도·수로 등을 포함하는 것으로 한다.
자경요건	① 대통령령으로 정하는 방법으로 직접 경작하는 방법으로 직접 경작	⑩ ~“대통령령으로 정하는 방법으로 직접 경작”이란 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 것을 말한다. 1. 거주자가 그 소유농지에서 농작물의 경작 또는 다년 생식물의 재배에 상시 종사하는 것 2. 거주자가 그 소유농지에서 농작업의 2분의 1 이상을 자기의 노동력에 의하여 경작 또는 재배하는 것.	② 영 제66조제4항 및 제67조제3항에 따른 농지에 해당 하는지 여부의 확인은 다음 각 호의 기준에 따른다. 1. 양도자가 8년(중략)이상 소유한 사실이 다음 각 목의 어느 하나의 방법에 의하여 확인되는 토지일 것. ~하략 가. 「전자정부법」 제36조제1항에 따른 행정정보의 공동이용을 통한 등기부등본 또는 토지대장등본의 확인 나. 가목에 따른 방법으로 확인할 수 없는 경우에는 그 밖의 증빙자료의 확인
농지요건	① 대통령령으로 정하는 토지	④ ~“대통령령으로 정하는 토지”란 취득한 때부터 양도할 때까지의 사이에 8년 이상 자가이 경작한 사실이 있는 농지 ~	2. 양도자가 8년 이상(중략)농지소재지에 거주하면서 자기가 경작한 사실이 있고 양도일 현재 농지임이 다음 각 목 모두의 방법에 의하여 확인되는 토지일 것 가. 「전자정부법」 제36조제1항에 따른 행정정보의 공동이용을 통한 주민등록표 등본의 확인. 다만, 신청인이 확인에 동의하지 아니한 경우에는 그 서류를 제출하게 하여야 한다. 나. 시·구·읍·면장이 교부 또는 발급하는 농지원본과 지정증명의 확인
자경증명요건	③ 대통령령으로 정하는 바에 따라 감면 신청	⑨ ~감면신청을 하고자 하는 자는 당해 농지를 양도한 날이 속하는 과세연도의 과세표준신고(예정신고를 포함한다)와 함께 기획재정부령이 정하는 제액감면신청서를 납세지 관할세무서장에게 제출 ~	

8) 시행규칙 제27조 중 8년 자경과 관련된 부분의 요약임. 원문은 부록 참조.

가. 대상자: 농민 vs 이농인

- 「조세특례제한법 시행규칙」에는 자경농지 감면을 신청한 농지가 8년 이상 농지소유자가 농지소재지에서 자경한 농지에 해당하는지 여부를 과세관청이 확인하는 기준을 규정하고 있음
 - 양도자가 8년 이상 소유한 사실의 확인은 등기부등본 또는 토지대장등본으로 확인하되, 이를 통해서 확인할 수 없는 경우에는 기타 증빙자료로 확인하도록 하고 있음

- 자경농지에 대한 양도소득세 감면을 받기 위해서는 8년 이상을 재촌하면서 자경한 사실만 있으면 됨
 - 즉, 양도일 현재 재촌요건이나 자경요건을 갖추 의무가 없으며, 양도 후에는 다른 농지를 경작할 의무도 없음
 - 따라서 농지소재지를 떠나 농업과 무관한 이농인도 8년 이상 재촌 자경한 사실이 있으면 해당 농지를 양도하더라도 양도하는 시점까지의 전체 양도소득에 대해서 감면혜택을 받을 수 있음

- 자경농지감면제도의 목적은 농업의 장려와 자경 농민의 보호라는 측면에서, 이농인이 이농 이후 농지를 보유하는 기간에 대한 양도소득 감면을 허용하는 것은 이농민의 토지 보유성향과 상속 및 매매 부진으로 인한 부재 지주의 농지 보유에 따른 농지의 휴경화를 촉진하는 요인이 될 수 있음
 - 그 결과 순수 농민이 농지를 취득하고자 할 때 농지 부족으로 임차농이 증가하며 농업경쟁력이 약화되는 측면도 있음

나. 자경요건의 문제점

- 「조세특례제한법 시행령」에서는 자경 즉, 직접 경작을 거주자가 그 소유농지에서 농작물의 경작 또는 다년생 식물의 재배에 상시 종사하거나 농작업의 2분의 1 이상을 자기의 노동력에 의하여 경작 또는 재배하는 것으로 규정하고 있음
 - 그러나 「조세특례제한법 시행령」에서는 상시종사의 개념 정의는 하지 않고 있음
 - 다만, 「농지법 시행규칙」 제4조에서는 농업인⁹⁾이 그 노동력의 2분의 1 이상

으로써 농작물을 경작하거나 다년생 식물을 재배하는 경우 및 이에 준하는 경우로서 시구읍면장이 인정하는 경우를 상시종사로 규정하고 있음

- 또한 농작업의 2분이 1 이상을 자기의 노동력에 의하여 경작 또는 지배하는 것도 자경으로 규정하고 있으나, 이 요건을 적용하기 위해서는 농작업의 범위와 측정 단위 및 자기노동력의 범위 등에 대한 구체적인 개념 정의나 예시가 없음
 - 실제로 농작업에 대한 판단기준이 명확하지 않기 때문에, 납세자가 농작업의 수행 여부를 판단하는 데 어려움이 있음

- 대법원 1995.2.3. 선고 94누11859 판결에서는 8년 자경농지 양도소득세 감면의 취지가 육농정책의 일환으로 농지의 양도에 따른 조세부담을 경감시켜 주자는 데 있는 것임을 지적하였음
 - 여기서 농지를 자경한다 함은 자기가 직접 경작하는 경우뿐만 아니라 생계나 세대를 같이하는 가족으로 하여금 경작케 한 경우도 포함하는 것으로 정의함

- <표 II-9>와 <표 II-10>은 자경과 관련한 조세심판 및 행정심판 등에서 각각 인용된 사례와 기각된 사례를 보여줌
 - 다른 직업의 정규성 여부 및 소득 수준, 농사의 종류에 따른 작업 시간의 과다, 경작지와 거주지의 인접성 여부, 여타 증빙의 적합성 여부에 따라 판결을 내린 것을 볼 수 있음

<표 II-9> 자경관련 인용사례

사건번호	청구인 직업	인용사유	결정기관
조심2008중1347, 2009.1.8	개인택시	매일 영업하지 않아도 되는 직업. 집 앞에 위치한 텃밭규모로 자경 가능	조세심판원
국심2007중969, 2007.6.7	경비원	언제든 퇴사 가능한 상태. 다른 농지도 보유하여 경작이 필요. 주민들 확인서에 의해 확인	국세심판소
심사2008-89, 2008.6.26	기업 일용근로자	소규모 농지. 농지원부상 자경농으로 실농 보상금 직접 수령. 일용형태로 근무한 점	국세청

9) 농지법 시행령 제3조에서 규정한 농업인을 말함

사건번호	청구인 직업	인용사유	결정기관
조심2009중3257, 2010.5.24	소액의 근로소득자	농기계 보유. 면세유통관리대상 보유. 농번기에 휴가. 근무 형태 및 거주내역 등	조세심판원
심사양도 2009-0216, 2009.12.7	근로소득자	농지소재지와 양도인의 직장 위치 및 양도인의 근무형태(야간근무, 주5일근무, 공휴일, 휴가일, 쟁의기간 등)	국세청
대법원 2009두17087, 2010.1.28	공무원	양도인의 주거지와 근무지가 인접. 재배하던 작물의 종류나 작업내용 등에 비추어 일정한 정도의 노동력을 매일 또는 상시적으로 투여하여야 하는 것이 아님	대법원
조심2009중3429, 2010.3.10	아파트 경비원	이들에 하루 농사일 가능. 59년간 농지소재지 거주, 비료, 농약, 농기계 등 구입사실 확인. 벼의 판매자료. 쌀소득보전 직불금 수령 사실. 인근주민의 확인	조세심판원

자료: 이기욱(2016), p.151

<표 II -10> 자경관련 기각사례

사건번호	청구인 직업	기각사유	결정기관
조심2008중2472, 2008.9.19	경찰관	주말에만 부친을 도와 경작을 보조	조세심판원
심사양도2008-83 2008.6.24	기업의 대표이사	7년간 9억원의 고액연봉 수령. 직장생활과 농지경작 병행은 무리	국세청
심사2008-69, 2008.5.28	시청 공무원	상시 농업에 종사하거나 농작업의 1/2 이상을 자기의 노동력으로 경작하지 아니한 것으로 판단	국세청
국심2006서3904, 2007.10.5	근로소득, 음식점경영	음식점을 경영하면서 상시적으로 직접경작으로 보기 어려움	국세심판소
국심2006중4499, 2007.4.11	우체국 근무	우체국 근무. 수용에 따른 농작물에 대한 영농보상금을 타인이 수령	국세심판소
서울고법 2007누21435, 2008.3.25	제조업 경영	제조업을 경영한 사실. 농지경작사실확인서에 재배작물과 경작기간에 관하여 아무런 기재사항 없음	서울고법
조심2008중0103, 2008.6.2	학생	농지 취득 후 17년간 학생 신분	조세심판원
조심2009중4202, 2010.2.1	법무사	사업장과 농지가 원거리 소재	조세심판원
서울고법 2009누 20078, 2010.2.3	직장인	주말에 여가시간을 이용해 자경은 1/2 자기노동력으로 보기 어렵다	서울고법

사건번호	청구인 직업	기각사유	결정기관
대법원 2009두21574, 2010.2.16	직장인	다른 직업에 전념하면서 농업을 간접적으로 경영하는 경우 자경농민으로 볼 수 없다	대법원
조심2009중2433, 2009.9.11	교사	상시 근로자로서 농지의 자경감면에 해당하지 아니 한다	조세심판원
서울행정 2011구단3473, 2011.7.19	근로소득자	근로소득이 있었다는 점. 직접 경작에 대한 농약, 비료 및 농자재 등의 구입 자료를 전혀 제출하고 있지 못한 점	서울행정 법원
서울행정 2008구단17434, 2009.7.24	회사 대표이사	가족들이 타지 거주. 회사 대표로 재직. 개인사업체 운영. 자경사실을 입증하는 서류에 오류	서울행정 법원

자료: 이기욱(2016), pp.151~152

다. 재촌요건의 문제점

- 자경농지 양도소득세 감면을 받기 위해서는, 8년 이상 농지가 소재하는 시군구 및 이와 연접한 시·군·구안의 지역 또는 해당 농지로부터 직선 거리 30킬로미터 이내의 지역에 거주하면서 경작하여야 함
 - 바다로 떨어져 있는 경우에는 국립지리원이 간행한 지형도상의 해상경계선으로부터 연접되는 경우도 포함하는 것으로 분석됨¹⁰⁾
 - 정연식(2011)은 해상경계선이 포함되는 경우의 문제점에 대하여 다음과 같은 예로써 지적함
 - 전남 고흥군과 여수시는 사이에 순천시가 있어서 육로로는 연결되지 않으나, 해상경계선을 연접하고 있음
 - 그러나 고흥군 도양읍에서 여수시 돌산읍까지는 육로로 약 125km 떨어져서 자동차로 3시간 넘게 소요되며, 해상으로도 거의 100km 정도나 떨어져 있어서 배를 타고 농사지으러 다닌다는 것도 생각하기 어려움
 - 또한 인천시 중구에 속하는 영종도와 강화군에 속하는 강화도는 서로 바다를 가운데 두고 마주보고 있지만, 이 두 섬 사이에 해상경계선이 직접 만나지는 않음
 - 반면 인천시 서구와 옹진군 연평도는 바닷길로 약 100km 떨어져 있지만 해상

10) 국립지리원이 간행한 지형도상의 해상경계선으로 연접되는 경우도 포함됨(재산세제과-379, 2008.07.04.)

경계선이 붙어있어서 연접 시·군·구로 인정받을 수 있으나, 영종도와 강화도는 해상경계선이 붙어 있지 않아서 연접 시·군·구로 인정받을 수 없다는 것은 모순

라. 국회보고서와 판례 등을 통해 본 문제점

□ 대법원 판례[수원지법-2014구단3796]

- 청구인이 직접 자경한 사실을 입증할 수 있는 객관적이고 구체적인 증빙을 제시하지 못하면, 8년 이상 자경한 것으로 볼 수 없으므로 처분청의 양도소득세 부과처분이 적법함을 판결(2015.08.19.)
 - 관련 법령: 「조세특례제한법」 제69조 제1항 / 「조세특례제한법 시행령」 제66조 제1항, 제13항
 - 청구인은 쟁점 토지 취득 이후 8년 이상 직접 경작하였다는 주장하에 양도소득세 감면신청을 하였지만, 금융거래 내역 등 청구인이 직접 경작한 사실을 입증할 수 있는 객관적이고 구체적인 증빙을 제시하지 못하고 있기 때문에 8년 이상의 자경에 대해 입증할 수 없고 이 감면 신청을 기각한 판례

□ 조세심판원 심판결정례[조심2015전5705]

- 쟁점토지가 양도일 현재 농지가 아닌 것으로 보아, 8년 이상 자경농지에 대한 양도소득세 감면적용을 배제한 처분의 당부(2016.03.28.)
 - 관련 법령: 「조세특례제한법」 제69조 / 「조세특례제한법 시행령」 제66조
 - 청구인은 취득한 농지에 대하여 양도한 후 쟁점 토지 중 일부는 「조세특례제한법」 제69조의 8년 이상 자경농지로, 일부는 「조세특례제한법」 제70조의 농지대토에 따른 감면 적용대상으로 하여 양도소득세를 신고·납부함
 - 처분청은 양도일로부터 6개월이 경과한 2015년 4월 현장 확인조사를 실시하여 쟁점 토지가 양도일 현재 농지가 아닌 것으로 보아 8년 이상 자경농지 및 농지대토에 대한 감면적용을 배제하여 청구인에게 2014귀속 양도소득세를 경정·고지함
 - 이에 대해 조세심판원은 4월은 경작시점이 아니어서 농지 여부를 확인하기 어렵고 청구인이 쟁점 토지 취득 이후 50여 년 동안 인근에 거주하면서 영농에 종사하여 온 농업인으로 보이며 쟁점토지와 연접한 청구인의 토지(농지)에

서의 경작사실이 확인되는 점 등을 고려하여 「조세특례제한법」 제69조에 따른 8년 이상 자경농지에 대한 감면적용을 배제하여 청구인에게 이 건 양도소득세를 부과한 처분이 잘못되었다고 판결함

□ 2015 『예산추천』(국회예산정책처, 2015.11.05.)¹¹⁾

- 자경농지에 대한 양도소득세 감면은 자경농지면적을 유지 혹은 증가시키기 위해 도입한 제도이지만 이 제도의 실질적 수혜자가 많은 농지를 지닌 농민이 아닌 지가상승이 큰 지역의 농지소유자였기 때문에 이 제도가 원래의 정책 목적을 달성하였다고 보기 어려움
- 농민 고령화에 따라 농민공동체에 의해 경작되는 농지들을 ‘자경농지’로 포함시킬 것인가에 대한 논의도 생길 수 있음
- 이러한 문제들을 해결하기 위해 농산물 생산기반인 경작지 유지에 대한 지원보다는 최종 생산물에 대한 지원으로 전환하는 것을 검토할 수 있음

□ 2014년도 국정감사 정책자료(국회입법조사처, 2014. 7.)

- 8년 이상 직접 경작한 농지에 대해서만 양도소득세 감면이 가능하다는 규정으로 인하여 농지 소유자가 농지 임대를 기피하여 대단위 경작이 이루어지지 않음
 - 농지의 효율적 이용 가능성이 낮음
 - 감면요건인 직접경작에 대한 사실 판단이 어려움
- 양도소득세 감면조건의 개정 필요
 - 양도 전까지 농지를 보유해야 하는 최소 기간을 늘리고, 보유기간 중 자경해야 하는 기간의 축소 필요
 - 농지를 보존하고, 농업 경영의 효율성을 높일 수 있는 방안이기는 하나, 헌법적인 원칙에 역행하는 문제가 있음

11) 국회예산정책처 『예산추천』 2015년 가을 제40호 내용 중 일부를 요약함

Ⅲ. 해외 사례



Ⅲ. 해외 사례

1. 조세지출 규모와 구조의 국제비교

- 최신의 자료를 구하기는 어려우나 가용한 국제기구의 조세지출(tax expenditures) 국제비교 자료에 따르면, 우리나라는 2010년 기준 GDP 대비 조세지출액의 비율이 1%로 매우 낮은 나라임([그림 Ⅲ-1] 참조, IMF(2011))
 - 독일이 우리나라와 비슷한 수준이며, 영국은 약 6%, 미국은 약 7% 수준임

- 대상국이 한정되어 있고 시기도 다소 오래 되었으나 보다 자세한 비교를 한 OECD의 자료에 따르면, 우리나라는 조세수입 총액 대비 조세지출의 비율도 2006년 기준 14.5%로 비교대상국 중 상당히 낮은 편이었음(<표 Ⅲ-1> 참조)

- 조세지출의 규모를 소득세와 기타 조세로 나누어서 보면, 대부분의 나라에서 소득세 조세지출이 상대적으로 크고 우리나라는 그러한 경향이 두드러진 나라임
 - 우리나라는 2006년 기준 소득세의 GDP 대비 비율이 1.8%, 기타 조세는 0.7%이었음
 - 캐나다, 영국, 미국도 소득세 조세지출의 비중이 훨씬 높음

<표 Ⅲ-1> OECD 주요국의 조세지출(GDP 대비, 조세수입 대비)

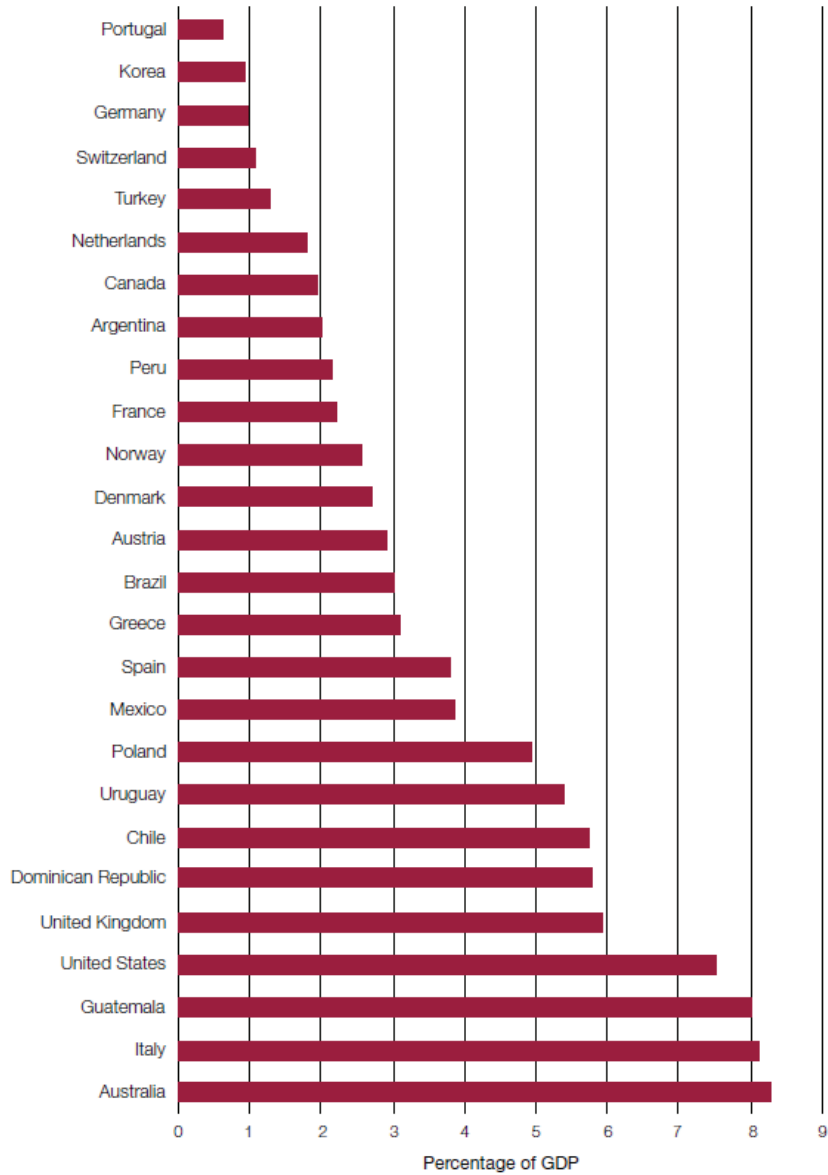
(단위: %)

	조세수입 대비	GDP 대비	
		소득세	기타 조세
캐나다(2004년)	44.4	5.8	1.2
독일(2006년)	8.5	0.3	0.5
한국(2006년)	14.3	1.8	0.7
네덜란드(2006년)	5.1	1.1	0.9
스페인(2008년)	12.5	2.3	2.3
영국(2006-07년)	35.2	8.3	4.5
미국(2008년)	33.7	6.0	0.0

자료: OECD(2010), p.235, 236 관련 인터넷 링크

[그림 III-1] GDP 대비 조세지출액의 국제비교

(단위: GDP 대비 %)



주: 과테말라는 2009년 수치. 그 외에는 2010년 수치
 자료: IMF Fiscal Monitor April 2011, National Audit Office(2014) p.19에서 재인용

- 이처럼 조세지출에서 다른 세목에 비해서 중요한 비중을 차지하는 소득세 관련 조세지출의 구성을 보면, 우리나라는 일반사업과 특정산업 관련 조세지출의 비중이 상대적으로 높음

- GDP 대비 일반사업에 대한 소득세 조세지출이 0.7%, 특정산업(농업이 대표적임)에 대한 조세지출이 0.2%로 다른 나라에 비해서 높음
- 반면 독일은 주택에 대한 조세지출의 비중이 높으며, 영국과 미국은 주택과 자본과세에 대한 조세지출의 비중이 높음을 알 수 있음

〈표 III-2〉 OECD 주요국 소득세 조세지출의 구성

(단위: GDP 대비 %)

	캐나다 (2004년)	독일 (2006년)	한국 (2006년)	네덜란드 (2006년)	스페인 (2008년)	영국 (2006~07)	미국 (2008년)
일반감면	0.0	0.0	0.1	0.0	0.0	0.0	0.0
저소득층	0.0	0.0	0.0	0.0	0.04	0.1	0.1
은퇴	1.7	0.0	0.0	0.1	0.17	2.3	1.0
근로관련	0.4	0.0	0.0	0.1	0.01	0.2	0.1
근로장려	0.0	0.0	0.0	0.0	0.74	0.3	0.1
교육	0.1	0.0	0.1	0.1	0.0	0.0	0.1
건강	0.3	0.0	0.3	0.0	0.0	0.0	1.1
주택	0.2	0.2	0.1	0.0	0.41	1.2	1.1
자본과세	0.6	0.0	0.0	0.0	0.16	3.1	0.7
일반사업	0.4	0.0	0.7	0.5	0.52	0.8	0.4
특정산업	0.0	0.0	0.2	0.2	0.04	0.1	0.2
R&D	0.2	0.0	0.2	0.1	0.03	0.0	0.1
정부간	1.6	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.6
자선기부	0.2	0.0	0.1	0.1	0.02	0.1	0.3
기타	0.0	0.0	0.0	0.0	0.17	0.1	0.1

자료: OECD(2010), p.235 관련 인터넷 링크

- 조세지출의 비교는 정의상의 문제, 자료상의 문제로 그 해석에 주의가 필요하지만, 우리나라는 적어도 2000년대 중반까지 다른 나라에 비해서 다음과 같은 특징을 가지고 있었다고 할 수 있음
 - GDP 대비 비율은 매우 낮고, 조세수입 대비로도 상당히 낮은 편이었음
 - 조세지출 중 소득세 관련된 부분의 비율이 높고, 소득세 관련 조세지출 중에서는 농업을 포함한 특정산업에 대한 조세지출의 비중이 상대적으로 높았음

- 이하에서는 일본, 독일, 미국, 영국의 농업관련 조세특례를 비교함
 - 일본은 농업구조와 농업정책의 경향이 우리나라와 비슷하고, 독일은 우리나라와 국민경제 대비 조세지출의 비율이 비슷함
 - 미국과 영국은 우리나라와 농업구조가 판이하게 다르지만, 농지를 포함한 자본이득에 대한 자본과세 조세지출의 비중이 높다는 측면에서 이 연구의 관심 대상이 됨

- 이하 연구에서 미국과 영국의 경우는 관련된 중요한 제도로 어떠한 것이 있는지 파악하는 데에 박명호·전병힐(2011)을 참고하였음
 - 단 제도의 현재 내용은 모두 일일이 새로이 확인하고 서술하였으며 직접 인용한 부분은 없음

2. 일본

가. 농업에 대한 조세감면 개요

- 농업에 대한 조세감면제도는 농지관련, 설비투자, 사업세 및 연료에 관한 것 등이 있음
 - 농지의 취득, 보유, 양도, 증여, 상속에 대한 특례제도
 - 농지, 농업기계 등 설비투자에 대한 일반적 지원, 경영개선을 위한 설비투자에 대한 특례제도
 - 사업세 및 사업소세(事業所稅)에 대한 특례제도
 - 농업용 연료에 관한 특례제도
 - 기타 농업경영 안정과 발전의 지원을 위한 특례제도

<표 III-3> 일본의 농업관련 조세감면 제도 개관

정책대상	시책명
인정농업자등의 농지취득, 농기계구입등 설비투자 지원	- 농업 경영 기반 강화 준비금 제도 ‘소득세·법인세’
농업자가 이용하는 연료	- 농업에 사용하는 경우 거래세 면제 ‘경유 거래세’ - 농업용 A 중유의 석유석탄세의 면세 및 환급 ‘석유석탄세’ - 농림어업용 경유 부과 지구 온난화 대책 세금 환급 조치 - 농림어업용 경유의 지구 온난화 대책 세금 환급
청색신고 특례조치	- 청색신고의 특례 ‘소득세·법인세’
농지보유	- 농지를 보유하고 있는 경우 고정자산세 특례 ‘고정자산세’ - 농지 보유 과세 강화·완화 ‘고정자산세’(PDF : 122KB)
농지 증여, 상속	- 납세유예제도 ‘증여세·상속세’(PDF : 691KB)
농지취득	- 농지를 취득한 경우 등록 면허세의 특례 ‘등록 면허세’ - 농지를 취득한 경우 부동산 취득세의 특례 ‘부동산 취득세’
농지양도	- 농지를 양도한 경우의 특별공제 ‘소득세·법인세’
농업자에 대한 사업세, 사업소세	- 특정 사업용 자산의 환매·교환에 대한 과세특례 ‘소득세·법인세’
농업경영개선을 위한 설비투자	- 160만엔 이상의 농업기계를 취득한 경우 등의 특례(중소기업 등 투자 촉진 세제) ‘소득세·법인세’ - 상업·서비스업 및 농림수산업을 영위하는 중소기업 등의 경영 개선을 위한 설비 투자를 촉진하기 위한 세제 조치(상업·서비스업·농림 수산업 활성화 세제) ‘소득세·법인세’ - 국고 보조금 등으로 취득한 고정자산 등의 압축 금액의 손금산입의 특례 ‘소득세·법인세’ - 소액 감가상각 자산의 취득 가액의 손금산입의 특례 ‘소득세·법인세’ - 공동 이용에 제공하는 시설을 취득한 경우의 특례 “부동산 취득세·재산세·사업소세”
기타 농업경영 안정발전 지원	- 농업 신용 기금 협회의 저당권 설정 등기 등의 세율 경감 “등록 면허세”

자료: <http://www.maff.go.jp/j/aid/zeisei/nou/>

나. 농지양도에 관한 특례제도¹²⁾

- 양도소득세의 과세표준은 기본적으로 ‘양도수입(收入)금액 - [취득비용+양도비용]’으로 정해짐

12) http://www.maff.go.jp/j/aid/zeisei/nou/pdf/260401_01.pdf 접속일: 2016.10.31. 및 租税特別措置法

- 소득세율은 15%이며 여기에 5%의 주민세가 추가적으로 부가됨
 - 취득 후 5년 이내에 매각하는 경우(단기양도소득)에는 세율이 각각 30% 및 9%가 됨
- 그런데 농용지구역 내의 토지가 특별한 조건하에서 양도될 때에는 ‘특별공제액’이 인정되어서 과세표준이 양도수입(收入)금액 - [취득비용+양도비용] - 특별공제액’으로 정해짐
- 일본 농무성은 이같은 특별공제가 다음과 같은 네 가지 경우에 적용되는 것으로 설명하고 있음¹³⁾
- 권고에 관한 협의, 조정, 알선(斡旋)에 따라서 양도하는 경우: 800만엔 특별공제
 - 농지중간관리기구 또는 농지이용집적원활화 단체에 양도하는 경우: 800만엔 특별공제
 - 농용지 이용집적계획에 따라 양도하는 경우: 800만엔 특별공제
 - 「농업경영기반강화촉진법」에 따른 매입협약에 따라서 농지중간관리기구 또는 농지이용 집적원활화 단체에 매도하는 경우: 1,500만엔 특별공제
- 권고에 관한 협의, 조정 또는 알선에 따라서 양도한 경우(「조세특별조치법」 34조 3, 제3항 제 1호)
- 이때 ‘협의’는 「농업진흥지역의 정비에 관한 법률」의 제14조 2가 정하고 있는 것으로, 농지구역에 대한 ‘농용지 이용계획’과 개별 농지소유자의 농지이용 방식이 일치하지 않을 때, 시정촌장이 현 소유자에게 그 계획과 합치되는 방식으로 농지이용을 하려는 의사가 있는 잠재적 구매자를 지정하여 양수도와 관련된 협의를 하도록 하는 것을 말함

13) http://www.maff.go.jp/j/aid/zeisei/nou/pdf/260401_01.pdf 접속일: 2016.10.31.

「농업진흥지역의 정비에 관한 법률」

(토지이용에 대한 권고)

제14조 시정촌 장은 농지구역 안에 있는 토지가 농용지 이용 계획에서 지정된 용도에 제공되지 않은 경우, 농업진흥지역정비계획의 달성을 위한 필요가 있는 때에는 그 토지의 소유자 또는 그 토지에 대해 소유권 이외의 권원(權原)에 따라 사용 및 수익하는 자에 대하여 그 토지를 당해 농지이용계획에서 지정한 용도에 제공할 것을 권고 할 수 있음

2. 시정촌장은 전항의 규정에 의한 권고를 한 경우에 그 권고를 받은 자가 이에 따르지 않을 때, 또는 따를 전망이 없다고 인정될 때에는 그 자에 대하여 그 토지를 농지이용계획에서 지정된 용도에 제공하기 위해 토지에 대한 소유권 또는 사용 및 수익을 목적으로 하는 권리를 취득하고자 하는, 시정촌장의 지정을 받은 자와 그 토지에 대한 소유권 이전 또는 사용 및 수익을 목적으로 하는 권리의 설정 또는 이전에 관해 협의할 것을 권고할 수 있음

- ‘조정’은 「농업진흥지역의 정비에 관한 법률」 제15조가 다음과 같이 정하고 있는 것으로, 앞에서 언급한 협의가 이루어지지 않을 때 시정촌장의 요청에 따라서 도도부현 지사(知事)가 개입하여 행하는 조정을 말함

「농업진흥지역의 정비에 관한 법률」

제15조 시정촌장이 전조 제2항의 규정에 의한 권고를 한 경우에 그 권고에 따른 협의가 성립되지 아니하거나 협의를 할 수 없는 때에는, 동항의 지정을 받은 자는 그 권고가 있는 날부터 기산하여 2개월 이내에 농림수산부령으로 정하는 바에 따라 도도부현 지사에게 그 협의에 관한 소유권 이전 또는 사용 및 수익을 목적으로 하는 권리의 설정 또는 이전에 대해 필요한 조정을 당해 시정촌장을 통해 신청할 수 있음

2. 도도부현 지사(知事)는 전항의 규정에 의한 신청이 있는 때에는 지체없이 조정을 실시해야 함
3. 도도부현 지사는 제1항의 조정을 행하는 경우에는 당사자의 의견을 청취하고, 관계 시읍면 장에게 조언, 자료의 제공 기타 필요한 협조를 구하여, 조정안을 작성하여야 함
4. 도도부현 지사는 전항의 규정에 의하여 조정안을 작성한 때에는 이를 당사자에게 보여주고 그 수락을 권고함

- ‘알선’은 농업위원회가 교환분합을 위해서 농지의 소유 또는 임대차 등을 알선하는 것을 말함
 - 이때 농업위원회는 「농업위원회 등에 관한 법률」에 의해서 시정촌 단위로 설치된 조직임

「농업진흥지역의 정비에 관한 법률」

제18조 농업위원회는 농업위원회 등에 관한 법률 제6조 제2항의 규정에 따라 농용지 구역 안에 있는 토지에 대해 토지의 농업상의 이용을 보장하기 위해 소유권의 이전(移轉) 또는 사용 및 수익을 목적으로 하는 권리의 설정 또는 이전의 알선(斡旋)을 실시함에 있어서는, 농업진흥지역 정비계획에 따라 그 토지에 관한 권리의 취득이 농업 경영 규모의 확대, 농지의 집단화 기타 농지 보유 합리화에 이바지하도록 해야 함

- 위 조문에 언급한 「농업위원회 등에 관한 법률」 제6조 제2항은 농업위원회의 담당사무 중의 하나로서 교환분합에 관한 사무를 들고 있는 조항임

「농지위원회 등에 관한 법률」

제6조 농업위원회는 그 구역 내 다음에 든 사항을 처리함
---(중략)---

2. 토지개량법(昭和 24년 법률 제195호) 기타 법령에 의하여 그 권한에 속하는 농지 등의 교환분합 및 이에 부수하는 사항

- 농지중간관리기구 또는 농지이용 집적원활화(集積円滑化) 단체에 양도하는 경우
 - 농지중간관리기구는 「농지중간관리사업의 추진에 관한 법률」에 따라서 도도부현 지사가 지정한 사업주체임
 - 농지중간관리사업은 농지이용의 효율화 및 고도화를 목적으로 하는 사업으로 다음을 말함(농지중간관리사업의 추진에 관한 법률 2조 3항)
 - 농지 등에 대한 농지 중간관리권한의 획득
 - 농지중간관리 권한이 있는 농지 등의 임대
 - 농지중간관리 권한이 있는 농지 등의 개량, 조성 또는 복구, 농업용 시설의 정비, 기타 해당 농지 등의 이용 조건의 개선을 도모하기 위한 업무
 - 농지중간관리 권한이 있는 농지 등을 임대할 때까지 당해 농지 등의 관리(해당 농지 등을 이용해 실시하는 농업 경영을 포함)
 - 앞의 각호의 업무에 부대하는 업무
 - 농지이용 집적원활화 단체는 「농업경영기반강화촉진법」 상 농지이용 집적원활화 사업을 수행하기 위한 주체임¹⁴⁾
 - 원활화단체가 될 수 있는 것은 시정촌, 종합 농업협동조합, 시정촌 농업공사, 그외에 법인격을 가지지 않는 비영리 단체 등임

14) <http://www.pref.hokkaido.lg.jp/ns/kei/keiei/kieietai/gourika/gourika/dantai.htm>, 접속일: 2016.10.31

- 농지이용 집적원활화 사업이란(제4조 3항) 다음의 사업들임
 - 농지소유자 대리사업: 농지 등 소유자의 위임을 받아서 그를 대리하여 농지 등에 대한 매도, 임대 또는 농업경영이나 농사일을 위탁하는 사업
 - 농지매매 등 사업: 농지 등을 매입 또는 임차하여 해당 농지 등을 매도하거나, 교환하거나, 대여하는 사업
 - 농지 매매 등 사업을 통해서 매입, 임차한 농지 등을 이용해서 새로운 농업 경영을 영위하고자 하는 자가 농업 기술 또는 경영 방법들 현장에서 습득하기 위한 교육 기타 사업

□ 농지이용집적(農地利用集積)계획에 따라서 양도한 경우

- 농지이용집적계획은 「농업기반강화촉진법」 제18조에서 정하고 있는 것으로, 농업위원회의 결정에 따라서 시정촌장이 정하게 되어 있음

□ 「농업경영기반강화촉진법」 제16조 2항에 기초한 매입협약에 따라서 농지중간관리기구 또는 농지이용 집적원활화 단체에 양도하는 경우(「조세특별조치법」 제34조의 2 제2항 제25호)

- 이때 매입협약이란 농지소유자가 그 농지 양도를 위한 알선을 농업위원회에 신청한 상태에서 그 농지를 양도받을 적당한 농업인을 찾기 어렵고, 농지의 효율적 사용을 위해서는 농지이용 집적원활화 단체 또는 농지중간관리기구가 농지를 매입하는 것이 필요하다고 농업위원회가 판단할 때 농지이용 집적원활화 단체 또는 농지중간관리기구와 농지 소유자 사이에 진행되는 매입을 위한 협의임(농업경영기반강화촉진법 제15조 1항, 2항, 제16조 1항)

- 농업위원회가 시정촌장에게 그 매입협약 통지를 요청하고, 시정촌장은 그러한 매입이 필요하다고 인정될 때, 그 농지이용 집적원활화 단체 또는 농지중간관리기구가 매입을 위한 협의를 하고자 한다는 것을 농지소유자에게 통지함(제16조 2항)

□ 이상을 종합해보면, 일본의 양도소득세제상 농지의 양도와 관련한 특례조치는 구조정책적 목적을 달성하기 위한 수단의 성격을 가지고 있음

- 일본 농무성은 이 특별공제가 '농업위원회의 알선 등에 따라서 농용지구역

내의 농지를 지역의 담당자 농업인(担い手)에게 매도하는 경우에' 적용되는 것으로 설명하고 있음¹⁵⁾

- 이때 '담당자 농업인'이란 농업 경영에 대한 의욕과 능력이 있는 농업인 중 「농업경영기반강화촉진법」에 의거해서 '경영개선계획'의 시정촌장의 인정을 받은 인정농업자(認定農業者) 등임¹⁶⁾

○ '담당자 농업인에 대한 양도'라는 표현은 앞에서 든 구체적 법조문에는 나타나고 있지 않지만, 농무성의 이러한 설명은 특별공제제도가 '의욕과 능력이 있는 농가'에게 농지를 집적시키는 것이 이 제도의 정책목표임을 보여줌

○ 또한 농무성은 같은 자료에서 규모를 축소하는 농가가 '의욕있는 농가'에 농지를 양도할 때 적용받는 것으로 설명하고 있음

□ 「조세특례조치법」이 정하고 있는 특별공제의 대상이 되는 양도방식은 모두 구조 정책적 목표를 달성하기 위한 정책수단에 관한 법률들, 즉 「농업진흥지역의 정비에 관한 법률」, 「농지중간관리사업의 추진에 관한 법률」, 그리고 「농업기반강화촉진법」이 정하고 있는 것임

다. 농지의 취득, 증여·상속과 관련한 조세특례

□ 일본 세법에서는 앞에서 살펴본 바와 같은 농지양도 관련 조세특례제도 이외에 농지의 취득과 관련한 조세에 대해서 특례제도를 두고 있음

□ 등록면허세(登録免許税)와 관련해서는 농용지이용집적계획을 활용하여 농지를 매입한 경우에는 기본세율인 2% 대신 0.8%를 적용함(조세특별조치법제77조)¹⁷⁾

○ 이 특례의 적용대상이 되기 위해서는 '담당자 농업자'이어야 하며, 이는 구체적으로 인정농업자(認定農業者), 특정농업법인(特定農業法人), 시정촌 기본구상의 효율적이고 안정적인 농업경영의 지표를 만족하는 자, 경영규모의 확대를 행하고자 하는 등 일정한 요건을 만족하는 자임¹⁸⁾

15) http://www.maff.go.jp/j/aid/zeisei/nou/pdf/260401_01.pdf 접속일: 2016.10.31.

16) <https://kotobank.jp/word/%E6%8B%85%E3%81%84%E6%89%8B%E8%BE%B2%E5%AE%B6-889939> 접속일: 2016.10.31

17) http://www.maff.go.jp/j/aid/zeisei/nou/pdf/1-10_nouti_tomen_270401.pdf 접속일: 2016.10.31.

18) http://www.maff.go.jp/j/aid/zeisei/nou/pdf/1-10_nouti_tomen_270401.pdf 접속일: 2016.10.31.

- 또한 부동산취득세와 관련해서는 두 가지 특례제도를 두고 있음¹⁹⁾
 - 농용지이용집적계획 등을 이용하여 토지를 매입한 경우에는 과세표준(고정 자산과세대장가격)의 3분의 1을 공제함(지방세법 부칙 제11조제1항)
 - 참고로 세율은 4%임
 - 농지중간관리기구 또는 농지이용 집적원활화 단체가 농지매매 등 사업 실시 에 따라서 농지를 매입한 경우에는 부동산취득세 징수를 유예하고, 5년 이 내 매도하는 경우에는 납세의무를 면제함(지방세법 제73조의 27의5, 제1항)
- 농업경영자가 농업후계자(추정상속인의 한 명)에게 농지를 증여한 경우, 농업후계 자에게 부과되는 증여세의 납세를 유예하고, 증여자 또는 후계자가 사망한 때에 는 면제함²⁰⁾

라. 기타 농업관련 조세특례

- 농업경영기반강화준비금제도²¹⁾
 - 농업자가 경영소득안정대책 등의 교부금을 농업경영개선계획 등에 따라서 농업경영기반강화준비금으로 적립하는 경우에는 그 적립금을 필요경비(개인 의 경우) 또는 손금(법인의 경우)에 산입함
 - 농업경영개선계획에 따라서 적립되었던 준비금이나 수령했던 교부금을 이 용하여 농용지, 농업용 건물, 기계 등을 취득하는 경우에는 ‘압축기장’함으 로써 과세대상이 되는 소득을 줄일 수 있음
 - 압축기장이란 취득한 농업용 고정자산의 장부가액을 일정액 감액하여 그 감 액분을 필요경비로 산입하는 것을 말함
 - 이 제도는 정부의 지원금(교부금)의 적립과 그것을 사용한 투자활동 양측을 모두 비용으로 처리함으로써 경영규모 확대를 지원하는 정책이라 할 수 있음
- 농업용 유류에 대한 조세감면
 - 농업용 기계 등에 사용되는 경유에 대해서 경유거래세(리터당 32.1엔)가 면 세됨²²⁾

19) http://www.maff.go.jp/j/aid/zeisei/nou/pdf/1-11_nouti_fudori_270401.pdf 접속일: 2016.10.31.

20) http://www.maff.go.jp/j/aid/zeisei/nou/pdf/nouzei_yuyo_28.pdf 접속일: 2016.10.31.

21) http://www.maff.go.jp/j/aid/zeisei/nou/pdf/junbikin_2805.pdf 접속일: 2016.10.31.

- 농업용 중유에 대해서는 석유석탄세(킬로리터당 2800엔)가 면세됨²³⁾
 - 석유석탄세에는 2014년부터 지구온난화대책세(킬로리터당 760엔)가 포함되어 있음

□ 농업자의 사업세(事業稅), 사업소세(事業所稅) 면세제도

- 사업세는 부가가치할(0.48%), 자본할(0.2%), 소득할(2.9%)로 부과되지만²⁴⁾, 사업세는 농업자에 대해서는 원칙적으로 비과세임
- 사업소세는 일정한 지역에 설치된 사업장에 대해서 자산할(1m²당 600엔)과 종업원할(종사자 급여총액의 0.25%)로 부과되지만, 농업자가 직접생산용으로 사용하는 일정한 시설에 대해서는 비과세로 하여, 과세표준에서 공제함²⁵⁾

□ 설비투자과 관련한 특례제도²⁶⁾

- 160만엔 이상의 농업기계 취득에 대한 특례(소득세, 법인세)
- 상업, 서비스업 및 농림수산업을 경영하는 중소기업 등의 경영개선을 위한 설비투자 촉진을 위한 세제조치의 틀 속에서 소득세, 법인세와 관련하여 청색신고서를 제출한 농업자가 취득한 기구, 비품, 건물부속설비에 대해서 취득가격의 30% 특별상각 또는 7%의 세액공제를 선택하여 특례를 적용받을 수 있음²⁷⁾
- 국고보조금 등을 취득한 고정자산 등의 압축액 손금산입 특례(소득세, 법인세)
- 소액감가상각자산 취득가액의 손입산입 특례(소득세, 법인세)

3. 독일

가. 농업에 대한 조세특례의 개요

- 독일의 조세체계에서는 소득세, 법인세, 영업세, 부가가치세, 토지세, 상속증여세, 자동차세, 에너지세 등에서 농림업에 대한 특례조치를 두고 있음

22) http://www.maff.go.jp/j/aid/zeisei/nou/pdf/keiyu_28.pdf 접속일: 2016.10.31.

23) http://www.maff.go.jp/j/aid/zeisei/nou/pdf/ajyuuyu_280401.pdf 접속일: 2016.10.31.

24) <https://ja.wikipedia.org/wiki/%E4%BA%8B%E6%A5%AD%E7%A8%8E> 접속일: 2016.10.31.

25) http://www.maff.go.jp/j/aid/zeisei/nou/pdf/jigyozei_28.pdf 접속일: 2016.10.31.

26) <http://www.maff.go.jp/j/aid/zeisei/nou/> 접속일: 2016.10.31.

27) http://www.maff.go.jp/j/aid/zeisei/nou/pdf/kasseika_28.pdf 접속일: 2016.10.31.

〈표 III-4〉 독일의 농업관련 조세특례

세목	특례
소득세	- 농업으로부터 발생한 소득에 대한 특별공제(1인 900유로, 부부 1,800유로) - 소규모(농용지 20ha 이하) 농업경영체 대한 표준율에 의한 소득계산
법인세	- 협동조합 또는 협회 형태의 농업생산단체(Produktionszusammenschluss)에 대해서는 설립연도와 그 후 9개년에 걸쳐서 15,000유로 공제
영업세	- 농림업에 대한 서비스 또는 회원이 생산한 농림산물의 가공 및 판매를 목적으로 하는 협동조합에 대해서는 영업세를 면세
부가가치세	- 대부분의 농산물은 7%로 저율과세됨(기본세율은 19%) - 농업경영체는 평균치에 근거하여 간이과세의 대상이 됨. 통상 10.7%가 적용됨
부동산세	- 농업경영체에 자기책임이 아닌(예: 가뭄 또는 홍수 등의 사유) 상당한 조소득(Rohertrag) 감소가 있는 경우 세액감면(50% 이상 생산감소의 경우 25% 세액감면, 100% 생산감소의 경우 50% 세액감면)
상속증여세	- 농업경영체는 상속 후 15년간 농업경영이 유지되는 것을 전제로 경영수익 또는 임차료를 자산화하여 과세표준으로 함(통상적인 거래가액 기준에 비해서 우대되는 결과가 됨)
자동차세	- 농업전용 동력이동기 및 부속기(Anhänger)는 면세
에너지세	- 바이오매스 등 재생에너지로 발전된 전기에 대해서 전기세 면세 - 제조업과 농림업에 대해서는 전기세율 25% 감면(기본세율 MWh당 20.5유로를 15.37유로로 인하) - 제조업과 농림업에 대해서는 난방유, 가스, 액체가스에 대해서 저율과세 - 디젤유에 대해서는 저율과세

자료: BMEL(2015)

나. 토지양도관련 조세특례

(1) 소득세제 개요

- 독일의 소득세는 다음과 같이 7종의 소득의 합계에 대해서 부과됨
 - 농림업소득, 사업소득, 자영노동(자유직업), 비자영 노동(근로소득), 자본소득, 임대소득, 기타소득
 - 이 중 농림업소득의 비중은 2010년 기준 0.8%(=87억유로/1조 966억유로)임
 - 참고로 근년도에 독일 농림업의 조(祖) 가치생산액은 150억~200억유로 수준임
- 과세표준은 다음과 같이 정해짐(김유찬 · 이유향(2009), pp.61~62)

- 위의 각 소득유형들의 소득금액 합계
 - [연령별 경감금액+단독 자녀양육자 공제+농림업 소득공제]
 - = 총소득금액(Gesamtbetrag der Einkünfte, 제2조 3항)
 - [특별지출+비경상적 부담+자기주택 차감+과세연도간 손실공제]
 - = 소득(Einkommen, 제2조 4항)
 - [자녀소득공제+기타소득공제(소득세법 제46조 3항)]
 - = 과세표준(zu versteuernde Einkommen, 제2조 5항)

□ 세율은 5개 구간(소득세법 32조)으로 나누어서 다른 방식으로 정해짐

- 아래의 두 번째와 세 번째 구간에서 한계세율은 계단형 상승이 아니고 소득에 대해서 선형임
 - 기본공제구간: [0-8,652유로]: 0
 - 경과구간[8,653-13,669]: $(993.62y+1,400)y$
 - 선형누진구간[13,670-53,665]: $(225.40z+2397)z+952.48$
 - 고세율구간[53,666-254,446]: $0.42x-8394.14$
 - 부자세구간[254,448유로]: $0.45x-16027.52$

여기서 y : (과세표준 - 기본공제액)/10,000
 z : (과세표준 - 13,669)/10,000
 x : 과세표준 총액

(2) 자산매각 이익에 대한 과세유보

- 농업경영체에만 국한되어 적용되는 것은 아니지만, 토지, 작물, 그리고 건물의 양도와 관련하여 발생한 이익(Gewinn)을 소득세 과세대상으로부터 유보분(Rücklage)으로 설정하고 발생연도 후의 4년에 걸쳐 동일한 종류의 자산취득비용과 상계할 수 있음(소득세법(Einkommensteuer) 제6b조)
 - 매각이익은 '[판매가액-판매비용] - 장부가액'으로 정의됨
 - 상계대상 매각이익은 다음과 같은 자산의 매각으로부터 발생한 이익임
 - 토지 매각
 - 농림업 경영체 속한 작물(Aufwuchs)과 그에 속한 토지 매각
 - 건물 매각

- 내수면 선박
 - 위에 든 자산매각으로부터 발생한 이익은 매각이익이 발생한 그 해 또는 그 전년도에 발생한 다음과 같은 자산의 취득비용과 상계할 수 있음(제6b조 (1))
 - 토지 취득비용: 상계대상 매각소득이 토지 매각에서 발생한 경우
 - 농림업 경영체 속한 작물과 그에 속한 토지 취득비용: 상계대상 매각소득이 토지 매각 또는 농림업 경영체 속한 작물과 그에 속한 토지 매각에서 발생한 경우
 - 건물 취득비용: 상계대상 매각소득이 토지매각, 농림업 경영체 속한 작물과 그에 속한 토지 매각, 또는 건물 매각에서 발생한 경우
 - 내수면 선박 취득비용: 상계대상 매각소득이 내수면 선박 매각에서 발생한 경우
 - 위에서 언급한 방식으로 그 해 또는 그 전년도에 발생한 비용과 상계하지 않은 경우에는 그 이익을 유보분으로 이월하여 그 후 4년 동안 발생하는 상계대상 자산취득비용(위에 열거한 내용)과 상계할 수 있음(6b조 (3))
 - 이같은 방식으로 상계하지 않고 남은 유보분은 과세대상이 됨
 - 건물의 경우에는 유보분 형성 이후 4년이 경과하기 전 건물 신축이 시작된다면 2년 동안 추가적으로 상계가 가능함(6b조 (3) 제3문장)
- 이같은 조항은 토지, 건물, 작물 등의 판매로 발생한 이익이 다시 그와 같은 고정 자산에 대한 재투자의 재원(財源)으로 이용되는 것을 지원하는 정책임
- 즉, 일본의 경우 농지가 누구에게 어떠한 방식으로 양도되는가에 따라서 조세감면이 이루어지고, 독일의 경우는 토지의 매각에서 발생한 이익이 어디에 사용되는가에 따라서 조세감면이 이루어진다고 할 수 있음

다. 농업관련 자산의 보유, 상속증여에 대한 조세특례

- 부동산세(Grundsteuer)²⁸⁾와 관련하여 농업경영체 자기책임이 아닌 수익의 현저한 감소가 있을 때 세액을 경감함
 - 부동산세는 농림경영체(부동산세법 제2조), 토지, 건물, 주택(부동산세 제2조, 평가법 제68조) 등을 대상으로 하며, 세액은 평가법(Bewertungsgesetz)에

²⁸⁾ Bodensteuer

- 따라서 정해지는 각각의 평가액에 일정 세율을 곱하여 정해짐
- 농림업경영체의 조수익(Rohertrag)이 자신의 귀책사유 없이 정상적 수준의 50%를 초과하는 폭으로 감소한 때에는 세액을 25% 경감하며, 100% 감소한 때에는 세액을 50% 경감함
 - 정상적 조수익이란 과세연도 초의 상황하에서였다면 적절한 경영에 의해서 일반적으로 그리고 지속가능하게 얻을 수 있었을 조수익을 말함(부동산세법 제33조 (1)의 1항)
- 농림업용 자신에 대한 상속증여세와 관련해서는 상속인이 농업경영체를 장기적으로 계속경영하는 것을 전제로 가치평가를 자산거래가격이 아닌 순이익의 자산화 가격 기준으로 함으로써 세부담을 경감해 줌
- 독일의 상속증여세는 상속인에게 발생한 부의 증가분(상속증여세법(Erbchaft- und Schenkungsteuer), 제10조)이며 이때 증가분에 대한 평가는 평가법을 따르도록 되어 있음(상속증여세법 제12조 (1))
 - 상속증여대상 재산의 평가는 농림업용 자산은 증여상속으로부터 15년 이내에 매각되는 경우와 그렇지 않은 경우(15년 이내에 매각되었더라도 6개월 이내 그 매각액이 모두 새로운 농림업 경영체를 취득하는 데 사용된 경우를 포함)를 구분하여 이루어짐(평가법 제162조 (3))
 - 15년 이내에 매각되지 않는 경우에는 경제가치(Wirtschaftswert)와 최소가치(Mindeswert) 중 큰 것으로 평가함
 - 경제가치는 경영체의 지속가능한 수익성을 기초로 계산되며, 구체적으로는 표준적 연간 순이익(Reingewinn)에 18.6을 곱하여 계산함(5.5%의 할인율)
 - 표준 순이익은 지역, 경영형태, 경영규모에 따라서 차별화되어 정해지며, 통상적 경영성과(Ergebnis)에서 경영주와 보수를 지급받지 않은 노동력의 노동에 대한 적절한 기준임금(Lohnansatz)을 공제하고 계산됨
 - 15년 이내에 매각이 이루어진 경우에는 청산가액(Liquidationswert)으로 가치를 평가함
- 상속증여세에서의 이러한 규정은 농업경영체의 상속자가 농업경영을 지속하는 것을 장려하는 것으로, 가족농의 유지를 장려하는 목표를 가진 것으로 볼 수 있음
- 15년 이상 경영을 지속하는 경우 적용되는 ‘순이익’은 명시적 비용 이외에

명시적 보수를 받지 않는 농업경영주나 가족노동력에 대한 기회비용을 공제한 '경제적 이윤'의 개념임

- 따라서 그 액수는 농업수익에서 경영비(經營費)만을 공제하여 얻는 농업소득에 비해서 훨씬 작아짐

○ 그러므로 장기적인 경영지속의 경우에는 그렇지 않은 경우에 비해서 세부담이 상당히 낮아지게 될 것임

□ 이러한 평가제도와 더불어 세율체계도 가족농의 유지에 유리함

○ 독일 상속증여세의 경우는 우리의 상속증여세와 달리 상속증여를 받은 사람과 피상속자 간의 혈연관계도 고려하여, 근친(近親)일수록 낮은 세율이 적용됨

○ 예를 들어 상속액이 75,000유로인 경우 친자인 경우에는 7%의 세율이 적용되지만, 먼 친족 또는 친족 관계가 없는 경우에는 30%의 세율이 적용됨(상속증여세법 제19조)

라. 그 외의 농업관련 조세특례

(1) 소득세

□ 농업소득 기본공제제도

○ 농업소득은 독신자 900유로 이상, 부부 1,800유로(소득세법 제13조 (3))가 소득의 합계로부터 공제됨

- 단, 소득(모든 과세소득 종류)의 합계가 독신자 30,700유로 또는 부부 61,400유로 이상이면 공제되지 않음

○ 이같은 기본공제는 다른 종류의 소득에는 적용되지 않음

□ 소형농의 표준율(Durchschnittssatzgewinnermittlung) 적용을 통한 소득계산(소득세법 제13a조)

○ 소규모 농업경영체에 대해서는 소득을 계산하지 않고 ha당 일정액을 소득으로 추정함

○ 이같은 표준율에 의한 소득계산은 농림업소득에만 적용됨

- 표준율 적용 대상이 되기 위해서는 다음의 조건들을 모두 충족해야 함
 - 납세의무자가 법령에 의한 기장의무를 지고 있지 않음
 - 5월 15일 기준으로 경영되는 농용지가 있고 그 면적이 20ha 이하임
 - 동물사육 규모가 50단위 이하
 - 임업적 사용 경영면적이 50ha 미만
 - 특별이용(Sondernutzung)되는 경영면적이 일정규모를 넘지 않음(예를 들어 포도주용 포도재배 0.66ha)
- 표준율은 다음과 같음
 - 농업용지(landwirtschaftliche Nutzung)의 경우에는 ha당 350유로를 기본으로 하고, 사육동물이 있는 경우에는 25동물단위 초과분이 있을 때 ha당 300유로를 추가함
 - 특별한 작목에 이용되는 농지의 경우에는 작목별로 정해진 한도(예를 들어 포도주용 포도재배는 0.15ha)를 초과할 경우 작목별로 1,000유로를 적용함
- 소규모 경영체 매각의 경우 기본공제
 - 농업경영체에 국한하지 않고, 일반적으로 경영체의 매각에서 발생하는 이익에 대해서 납세자가 만 55세 이상이거나 지속적인 장애를 가지고 있을 때 45,000유로를 공제함
 - 이 공제액은 매각이익이 136,000유로를 초과하면 그 초과액수만큼 감액 적용함
- 중소경영체 투자공제(Investitionsabzugsbeträge zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe)
 - 일정규모 이하의 중소경영체의 설비투자에 대해서는 일정한 조건하에서 그 투자액의 40%까지를 손비처리함(소득세법 제7g조)
 - 이 손비처리를 받기 위해서는 농림업경영체의 경우 경제가치(Wirtschaftswert) 또는 대체경제가치(Ersatzwirtschaftswert)가 125,000유로 이하이어야 함(비농림업의 경우에는 자산 규모가 235,000유로 이하이어야 함)
 - 또한 향후 3년 이내에 설비투자를 행할 의사가 있어야 함
 - 투자를 통해서 갖추게 된 설비를 당해연도와 그다음 연도에 걸쳐서 전적으로 또는 거의 경영상의 목적으로만 사용해야 함

- 단 이 공제는 당해연도 및 최근 3년에 걸쳐서 20만유로를 넘지 못함

(2) 에너지 관련 세금의 감면

□ 전기세 감면

- 전기세는 전기공급자에게 MWh당 20.5유로 부과됨(전기세법 제5조와 3조)
- 단 전기가 전적으로 재생가능 에너지원으로부터 생산된 경우에는 면세됨(전기세법 제9조)
- 전기 사용자 중에서 제조업체나 농업업 경영체에 대해서는 세금부담을 MWh당 5.13유로 경감함

□ 에너지세

- 에너지세는 에너지원(휘발유, 디젤유, 난방유, 가스, 액화가스, 바이오디젤, 식물유)에 따라서 차별적으로 종량세로 부과됨(제2조)
- 제조업 및 농업경영체에 대해서 세율이 감액 적용됨(제54조)
- 디젤유에 대해서는 농업용에 한해서 세율이 감액 적용됨(제57조)

<표 III-5> 독일 에너지세의 세율

	기본세율	제조업, 농업경영체 세율경감 폭	농업용 디젤유 세율경감 폭
휘발유	654.5유로/1,000리터		
디젤유	470.4유로/1,000리터		214.8유로/1,000리터
난방유	61.35유로/1,000리터	15.34유로/1,000리터	
가스	5.5유로/MWh	1.38유로/MWh	
액화가스	60.6유로/1,000kg	15.15유로/1,000kg	

주: 휘발유와 디젤유는 황성분이 10mg/kg 이하인 경우임.

4. 미국

가. 농업관련 조세 개요

- 미국 농무부에 따르면, 미국 농업경영자가 가지는 연방세 세부담의 약 3분의 2는

연방소득세이며 사회보장세(social security tax)와 자영업세(self-employment tax)가 약 3분의 1임²⁹⁾

○ 연방 상속세(estate tax)를 부담하는 농가는 상속건의 0.8%에 불과함³⁰⁾

□ 주와 기초자치단체 수준에서는 소득세와 재산세가 각각 중요함³¹⁾

□ 물품세, 법인세, 판매세는 소수의 농업경영자들에게만 의미가 있음³²⁾

나. 연방소득세에서 사업용 자본에서 발생한 자본이익에 대한 분리, 저율과세³³⁾

□ 농지에서 발생한 자산이익에 대해서 다른 자산과 구별되는 특별한 세제상의 혜택은 없음

○ 단, 일반적으로 1년 이상을 보유했던 사업용 자산을 포함한 특정한 자산의 매각을 통해서 발생한 이익은 이른바 'section 1231' 이익으로 구분되어서 저율과세될 수 있음

□ 다음과 같은 자산의 매각 또는 교환에서 발생하는 이익 또는 손실은 section 1231 이익 또는 손실로 구분 취급됨

○ 소 종류(cattle)와 말: 역축(役畜)용, 번식용, 낙농용, 또는 운동용으로 2년 이상 보유했던 것

○ 그 외의 가축: 역축(役畜)용, 번식용, 낙농용, 또는 운동용으로 1년 이상 보유했던 것

○ 감가상각되는 개인 재산: 사업용으로 1년을 초과하여 보유했던 것(농업의 경우 농업용 기계, 트럭 등)

○ 부동산: 사업용으로 1년 이상 보유했던 것

○ 수확하지 않은 농작물: 농작물이 재배된 토지를 1년을 초과하여 보유했어야 하고, 농작물과 토지가 동시에 같은 매수자에게 매각되어야 함

29) <http://www.ers.usda.gov/topics/farm-economy/federal-tax-issues/> 접속일: 2016.11.9.

30) <http://www.ers.usda.gov/topics/farm-economy/federal-tax-issues/federal-estate-taxes/> 접속일: 2016.11.9

31) <https://farmers.uslegal.com/tax-treatment-of-farmers/> 접속일: 2016.11.9., 장근호(2011) p.52, pp.67-68

32) <https://farmers.uslegal.com/tax-treatment-of-farmers/> 접속일: 2016.11.9

33) Department of the Treasury Internal Revenue Service (2015)

- 그 외에도 다음과 같은 거래에서 발생하는 이익 또는 손실은 section 1231 이익 또는 손실로 취급됨
 - 파트너십 이익이나 손실의 배당: 그 이익이나 손실이 위에 열거한 자산의 매각 또는 교환에 의한 것이어야 하며, 그 자산은 1년을 초과하여 보유했던 것이어야 함
 - 목재의 절단 또는 처분(disposal): 1년을 초과하여 보유했던 것으로 납세자가 목재 절단을 판매 또는 교환으로 처리하기로 선택했거나 특수한 절단 계약을 맺은 경우
 - 수용(收用): 1년을 초과하여 보유했던 사업용 자산

- 한 해의 section 1231 이익 또는 손실은 모두 합산하여 순손실이 발생한 때에는 통상적 손실로 처리함
 - 반면, 순이익이 발생한 때에는, 최근 5년간의 ‘미환수(nonrecaptured) section 1231 손실’ 액수에 상응하는 부분은 통상적 소득으로 처리되고, 남은 부분이 장기자본이득(long-term capital gain)으로 분리, 저율과세됨
 - ‘미환수 section 1231 손실’이란 최근 5년 동안 발생한 section 1231 순손실 중에서 같은 기간 동안 발생한 section 1231 순이익과 상계처리되지 않고 남은 액수를 말함

- 위의 절차를 거쳐 계산된 장기자본이득에 적용되는 세율은 다음과 같음
 - 일반세율의 경우 0세율이 없는 반면 장기자본이득에 대해서는 부부기준 과세표준 75,300달러까지는 0세율이 적용됨
 - 일반세율 25%, 28%, 33%, 35%가 적용되는 구간에서 장기자본에 대해서는 15%의 세율이 적용됨
 - 일반세율 중 최고세율인 39.6%가 적용되는 구간에서 장기자본에 대해서는 20%가 적용됨

<표 III-6> 미국 연방소득세와 장기자본이득세의 과세구간과 세율(2016년)

(단위: 달러, %)

과세구간				세율	
독신		부부			
구간 하한	구간 상한	구간 하한	구간 상한	일반	장기자본이득
0	9,275	0	18,550	10	0
9,275	37,650	18,550	75,300	15	0
37,650	91,150	75,300	151,900	25	15
91,150	190,150	151,900	231,450	28	15
190,150	413,350	231,450	413,350	33	15
413,350	415,050	413,350	466,950	35	15
415,050		466,950		39.60	20

자료: <http://www.schwab.com/public/schwab/nn/articles/Taxes-Whats-New>

다. 기타 연방소득세법상 농업관련 조세지출

□ 미국 재무부의 2016년(FY)도 조세지출예산목록(List of Tax Expenditure)에는 소득세법상 농업관련 조세지출로 앞에서 설명한 특정 소득의 자산이득 취급을 통한 저세율 적용 이외에 다음과 같은 여섯 가지가 열거되어 있음³⁴⁾

- 자본적 지출의 당년도 비용처리
- 다년도 생산비용의 비용처리
- 농업인의 탕감채무의 처리
- 과세대상 소득의 과거이월 과세(income averaging)
- 농장 정제소(farm refinery) 주식 판매이익의 과세 이월
- 재조림(再造林) 지출의 비용처리

□ 자본적 지출의 당년도 비용처리(Expensing of certain capital outlays)

- 자본형성의 성격을 가진 지출은 다년도에 걸쳐서 비용처리하는 것이 원칙이지만, 특정한 지출들은 당년도에 비용처리할 수 있음(소득세법 제175조)
- 예를 들어 농지 토양과 물의 보전, 토양침식 방지, 위협에 처한 종(endangered species)의 회복을 위한 지출(소득세법 제175조)이 그에 해당함

34) <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Documents/Tax-Expenditures-FY2016.pdf>, p.8, 접속일: 2016.11.8.

- 이러한 지출은 당년도 총소득(gross income)의 25% 이하 범위에서 비용처리함
 - 그러한 지출 중에서 당년도에 총소득의 25%를 초과한 부분은 그 다음해로 계속 이월되어, 다시 각 년도 총소득의 25% 범위 내에서 비용처리
 - 농용지 사용개선을 위한 비료, 석회(lime), 석회석(lime stone), 이회석(泥灰石) 구매나 획득을 위해서 사용한 지출도 비용처리가 가능함(소득세법 제180조)
- 다년도 생산비용의 비용처리
- 농업생산을 위한 자본적 지출 중 가축이나 다년생 작물과 같이 생산에 2년 이상이 필요한 경우에 관련 비용을 자본화하지 않고 가속적으로 비용처리할 수 있음
- 농업인의 탕감채무의 처리³⁵⁾
- 부채가 탕감된 경우, 채무자가 지불능력이 있는 경우에는 그 탕감분은 과세 대상 소득이 되는 것이 원칙임
 - 그러나 그 부채로 조달된 자금이 농장(farm business) 운영에 사용된 경우에는 그 탕감분은 그 농업인이 지불능력이 있더라도 과세대상이 되지 않음
 - 이때 지난 3년간 그 농장 수입의 50% 이상이 농업으로부터 발생했어야 함
- 과세대상 소득의 과거이월 과세(income averaging)
- 소득은 발생연도에 과세되는 것이 원칙이지만, 농업경영을 하고 있는 납세자는 이전 3개년에 걸쳐서 분할하여 납세할 수 있음³⁶⁾
 - 이렇게 함으로써 누진세율 체계하에서 소득이 많이 발생한 해의 세부담을 줄일 수 있음
- 농장 정제소(farm refinery) 지분판매 이익의 과세이월
- 자본이득은 당년도 소득으로 과세하는 것이 원칙이지만, 농장 정제소 지분을 농민협동조합(farmers' cooperative)에 판매하여 발생한 자본이득은 그 대금을 적격한 대체자산 취득에 사용하는 경우 그 이득을 이월할 수 있음

35) <http://thismatter.com/money/credit/debt/taxation-of-canceled-debt.htm>. 접속일: 2016.11.9

36) Department of the Treasury Internal Revenue Service(2015), Publication 225 pub 225, p.17

□ 재조림(再造林) 지출의 비용처리

- 재조림을 위한 지출도 자본적 지출로서 일반적 감가상각 처리하지 않고 연 10,000달러 범위 내에서 비용처리가 가능함(소득세법 제194조)

□ 이러한 농업관련 연방소득세 분야 조세지출 추정액수는 다음과 같음

- 2015년 기준 전체 소득세 조세지출액 1.2조달러 중 농업관련 액수는 19.8억 달러로 약 0.16% 수준임
- 농업관련 항목들 중에서는 특정 소득의 자신포기 지급이 11.4억달러로 단연 비중이 높으며, 그다음으로는 다년도 생산가격의 비용처리(3.5억달러), 자본적 지출의 당년도 비용처리(2.2억달러) 등이 중요함

<표 III-7> 미국의 소득세 관련 조세지출 추정액

(단위: 백만달러)

항목	2015	2016	2015-24
전체	1,202,930	1,296,150	16,186,730
농업부문	1,980	2,120	24,310
농업부문의 비율(%)	0.16	0.16	0.15
-자본적 지출의 당년 비용처리	220	210	2,630
-다년도 생산가격의 비용처리	350	370	4,570
-농업인의 탕감채무의 처리	40	40	400
-특정 소득의 자신포기 지급	1,140	1,250	14,030
-과세 대상 소득의 과거이월 과세	130	140	1,390
-농장 정제소(farm refinery) 지분판매 이익의 과세이월	20	20	250
-재조림 지출의 비용처리	80	90	1,040

주: 원자료는 전체 조세지출액을 제시하지 않고 있음

자료: <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Documents/Tax-Expenditures-FY2016.pdf>, 접속일: 2016.11.8.

라. 지방 재산세에서의 농지관련 특례

- 대부분의 주들은 재산세의 농지의 경우 그 가치평가를 시장거래가격이 아니라 현재의 농업적 사용에서 발생하는 수익을 근거로 함으로써 세부담을 경감하고 있음³⁷⁾

37) http://datatoolkits.lincolnst.edu/subcenters/significant-features-property-tax/Report_Tax_Treatment_of_Agricultural_Property.aspx 접속일: 2016.11.9.

- 농경지가 많은 주의 경우에는 그러한 경감혜택을 받기 위한 조건으로 농지의 장기경작의무를 부과하지 않지만, 다른 주들에서는 그러한 의무를 부과하고, 그 의무를 이행하지 않을 때 상당한 벌칙을 가하는 경우가 많음³⁸⁾

□ 캘리포니아의 사례(윌리엄슨 법)³⁹⁾

- 기초자치단체가 농업용 또는 공활지로 유지하기로 한 지구(地區) 내의 토지에 대해서 재산세 부과의 과세표준이 되는 토지가격 평가가 시장가격이 아니라 농업적 사용에 기초함
- 이 특례의 적용을 받기 위해서는 위치, 농지구모 등에서 조건을 만족해야 하며, 장기적 경작을 약속해야 하고, 이 약속을 준수하지 않을 때는 불이익이 있음
 - 위원회(board)나 시의회(city council)가 특정 지구를 농업용 또는 공활지(open space)로 지정하고, 그 지구 안에 있는 농지만이 농업용 사용을 장기간 지속한다는 계약을 전제로 이러한 혜택을 받을 수 있음
 - 기본적으로 연결된 필지 또는 동일인 소유한 농지구모가 최소 100에이커(40.5ha)이어야 하며, 위원회(board 또는 council)이 지역의 특수성을 고려해서 인정할 때는 더 작은 규모의 농지도 참여 가능함
 - 토지소유자와 기초자치단체(county)가 자발적으로 그 토지를 최소 10년간에 걸쳐 농업용 또는 적절한 공활지로 사용하기로 계약을 맺으며, 비갱신(non-renewal) 절차를 시작하지 않는 한 그 계약은 자동갱신됨
 - 소유자가 계약을 이행하지 않고 용도를 변경할 때에는 농업용지의 경우에는 시장가격의 12.5%를 위약금(cancellation fee)으로 지불해야 함
 - 주정부는 이같은 특례로 인해서 기초자치단체에 발생한 재산세 결손액의 일부를 보전해줄 수 있음

38) http://datatoolkits.lincolinst.edu/subcenters/significant-features-property-tax/Report_Tax_Treatment_of_Agricultural_Property.aspx 접속일: 2016.11.9.

39) http://datatoolkits.lincolinst.edu/subcenters/significant-features-property-tax/Report_UseValue_Detail.aspx?ReportType=1&ReportId=1710. Lincoln Institute of Land Policy and George Washington Institute of Public Policy.(Tax Treatment of Agricultural Property) 접속일: 2016.11.9.

5. 영국

가. 농업관련 조세특례의 개요

- 영국의 조세체계상 농지의 양도에서 발생하는 자본이득에 대해서 다른 산업과 구분되는 특례는 없지만, 일반적인 사업용 자산양도에서 발생하는 이득에 대한 과세 관련 감면제도가 있으며, 농지도 그 적용대상이 됨
- 상속세와 관련하여 농지에 대한 감면제도가 존재하여 상속세를 100% 또는 50% 감면받을 수 있음
- 그 외에는 소득세, 유류세, 골재세 등에 있어서 농업관련 특례제도가 있음

나. 자본이득세(Capital Gains Tax) 관련 감면

(1) 사업자 감면(Entrepreneur's Relief)⁴⁰⁾

- 자본이득세는 자산의 처분을 통해서 발생한 이득에 대해서 부과되며, 적용되는 세율은 기초공제 등을 적용하고 난 후의 자산이득과 소득세 부과대상 소득의 합계액에 따라서 결정됨⁴¹⁾
 - 법정 공제를 조정한 후의 소득세 과세대상 소득과 자본이득세 과세대상 소득을 합계하여 소득세 기본세율(basic rate: 2016년 현재 20%) 구간(11,000파운드 초과 43,000파운드 이하)일 경우 자본이득세는 18%로 부과되며, 그것을 초과하는 부분에 대해서는 28%를 부과함
- 사업자 감면제도는 특정한 사업용 자산의 처분과 관련하여 요건을 충족할 때 자본이득세를 감면해주는 것임
- 개인별로 평생 최고한도 내에서 저율(10%)로 자본이득세가 부과됨

40) <https://www.gov.uk/government/publications/entrepreneurs-relief-hs275-self-assessment-helpsheet/hs275-entrepreneurs-relief-2016>

41) <https://www.gov.uk/capital-gains-tax/work-out-your-capital-gains-tax-rate> 접속일: 2016.11.10.

- 평생 최고한도는 다음과 같음
 - 2008년 4월 6일부터 2010년 4월 5일 사이의 처분은 100만파운드
 - 2010년 4월 5일부터 2010년 6월 22일 사이의 처분은 200만파운드
 - 2010년 6월 23일부터 2011년 4월 5일 사이의 처분은 500만파운드
 - 2011년 4월 6일 이후는 1천만파운드

- 적용대상이 되기 위한 자산의 범주와 요건은 다음과 같으며, 자산의 처분시점까지 1년 동안 그 요건이 충족되었어야 함(처분 이전에 사업을 중단하였다면, 그 중단 시점까지 1년 동안 그 요건이 충족되었어야 함)
 - 사업에 사용된 자산
 - 납세자가 사업을 직접적으로 소유했거나 그가 참여한 파트너십에 소유했어야 함
 - 사업의 중단 이후 처분되는 자산
 - 납세자가 사업을 직접적으로 소유했거나 그가 참여한 파트너십에 소유했어야 함
 - 자산처분이 사업의 중단으로부터 3년 후 이내에 이루어져야 함
 - 개인 회사의 지분 또는 유가증권(securities)
 - 그 회사가 납세자의 개인적 회사(personal company): 이때 개인적 회사라 함은 납세자가 지분의 5% 이상을 소유한 것을 말함
 - 그 회사가 영업 중인 회사(trading company) 또는 'trading group'의 지주회사
 - 납세자가 그 회사(또는 'trading group')의 임원 또는 직원

(2) 사업용 자산 대체(replacement)시의 과세이연

- 자산을 처분하여 자본이득이 발생했다라도, 새로운 자산을 일정기간 내에 취득할 때에는 그 새로운 자산을 처분할 때까지 그 자본이득에 대한 자본이득세 부과가 연기될 수 있음
 - 구(舊)자산 처분가액보다 신(新)자산 취득가액이 적을 때에는 자본이득세액 전체의 부과가 연기될 수 있음
 - 구자산 처분가액이 신자산 취득가액보다 더 클 때에도 부분적 감면을 받을 수 있음

- 이러한 과세이연을 받기 위해서는 다음 자격을 충족해야 함

- 납세자가 사업에 종사하는 경우에는 신규 자산이 같은 업종에 사용되거나, 양자가 같은 업종에 사용되지 않는다면 신자산을 이용한 사업이 구사업의 종료로부터 3년 이내에 개시되어야 함
 - 납세자가 가구가 비치된 휴가용 주택임대사업을 함
 - 납세자가 상업적 임야를 점유하고 영리 목적으로 관리함
 - 납세자가 자신의 개인적 회사(지분을 5% 이상 소유한 회사)에 자산을 제공함
 - 납세자가 강제 매수를 통해서 토지를 처분함
- 매각된 자산은 다음과 같은 것이어야 함
- 건물 또는 건물의 일부에 대한 권리(interests)
 - 토지에 대한 권리
 - 고정설비 및 기계
 - 선박, 항공기, 부양장치(hovercraft), 인공위성, 우주정거장 및 우주선
 - 영업권
 - 우유, 감자, 또는 암양, 그리고 어미소 프리미엄 쿼터
 - 어업 쿼터
 - EU 농업정책의 단일지불제도(single payment scheme) 및 기본지불제도(basic payment scheme)의 수급권(entitlement)
 - 로이드 보험시장 보험인수권(Lloyd's syndicate capacities)

다. 농지 증여(보유) 상속관련 조세특례

(1) 상속세의 농업재산(농지포함) 관련 특례⁴²⁾

- 농업용 재산은 일정한 요건을 만족할 때 상속세를 면세받을 수 있음
- 상속세는 상속자산에 대해서 부과되며 325,000파운드 초과분에 대해서 40%의 세율로 부과됨⁴³⁾
 - 사망한 자의 자산이 전액 배우자에게 상속될 때에는 면세됨

42) <https://www.gov.uk/guidance/agricultural-relief-on-inheritance-tax> 접속일: 2016.11.10

43) <https://www.gov.uk/inheritance-tax> 접속일: 2016.11.10

- 사망한 배우자로부터 상속한 자산이 325,000파운드 이하일 때에는 325,000 파운드와의 차액에 대한 공제권리도 상속되므로, 부부 중 나중에 사망하는 사람의 자산은 650,000파운드까지 공제될 수 있음
 - 단, 사업용 자산과 농업용 자산에 대해서는 일정한 요건이 충족될 때 세액의 100% 또는 50%를 감면함
- 면세의 대상이 되는 농지는 작물재배 또는 가축의 조방적 사육에 이용되는 토지로 다음이 포함됨
- 성장중인 작물, 말의 번식과 사육(grazing)을 위한 농장, 적어도 매 10년마다 수확되는 나무, 야생동물 보호 프로그램(Habitat Scheme)⁴⁴에 참여하여 현재 경작중이지 않는 토지, 윤작프로그램에 참여하여 현재 경작중이지 않은 토지, 토지와 연계된 우유 퀴터의 가치, 농업 경영체 지분과 관련 유가증권, 농장 건물, 농가 오두막, 농가주택 등
- 대상 자산은 납세자나, 납세자가 통제하는 회사, 그들의 배우자 등이 점유하고 있었다면, 상속시점 직전 2년간 농업적 목적으로 소유 및 점유된 것이어야 함
- 그 외의 사람이 점유하고 있었다면 상속시점 직전 7년간 소유된 것이어야 함
- 감면율은 다음의 두 경우에는 100%이며, 그 외의 경우에는 50%임
- 소유자가 농지를 직접 경작했거나 타인이 단기로 방목허가를 받아 사용했거나, 1995년 9월 1일 이후로 임대된 경우
 - 1975년 재정법에 따라서도 1981년 3월 10일 이전에 양도되었다면 감면조건을 충족했을 농지를, 1981년 3월 10일 이전부터 소유하고 임대했을 경우

라. 기타 농업관련 조세특례

(1) 소득세⁴⁵)

- 영국의 소득세율은 다음과 같은 누진세 구조를 가지고 있음⁴⁶)

44) 농지의 일부에서 경작활동을 중단하여 야생동식물의 서식을 돕는 프로그램(<http://adlib.eversite.co.uk/adlib/defra/content.aspx?id=000IL3890W.16NTBX3R6BK10B> 접속일: 2016.11.10.)

45) <https://www.gov.uk/government/publications/farmers-and-market-gardeners-hs224-self-assessment-helpsheet/hs224-farmers-and-market-gardeners-2015#conditions> 접속일: 2016.11.10

<표 III-8> 영국의 소득세율

(단위: 파운드, %)

구분	과세대상 소득	세율
기본공제구간(personal allowances)	~11,000	0
기본세율(basic rate)	11,001~43,000	20
고세율(higher rate)	43,001~150,000	40
추가세율(additional rate)	150,000 초과	45

자료: <https://www.gov.uk/income-tax-rates/current-rates-and-allowances> 접속일: 2016.11.10

- 농업에서 발생한 이익(profit)은 연이은 2개년에 걸쳐서 합산 균분하여 납세할 수 있음
 - 이는 시계열적 소득변동성이 큰 농업이, 누진세제로 인해서 장기적으로 다른 산업에 비해서 더 큰 소득세 부담을 지는 것을 방지하기 위한 것으로 볼 수 있음

- 이러한 특례를 적용받기 위해서는 두 연도의 이익 차이가 둘 중 더 높은 이익 대비 30% 이상이어야 함
 - 한 연도에 손실이 발생했을 때에는 소득이 0인 것으로 하여 합산 균분함
 - 단, 25% 이상 30% 미만의 차이가 있을 때에는 '조정액 = [이익차이] × 3 - [더 적은 이익] × 0.75'을 계산하여 이것을 더 적은 이익에 더해주고, 더 많은 이익에서 빼줌

(2) 유류세(hydrocarbon oils duty)

- 영국에서도 다른 나라들에서와 같이 유류에 대하여 그 유종과 용도에 따라서 차별화된 세율이 적용됨

- 농업용 차량은 저율 유류 또는 면세유(rebated heavy oil, red diesel(감세) 또는 kerosene(면세))를 이용할 수 있음
 - 농업용 트랙터(tractor), 경량 농업용 차량(light agricultural vehicle), 농업용 자재 취급차량(agricultural material handlers), 농업용 작업기(agricultural engine), 농업용 가공기(agricultural processing vehicle) 등임⁴⁷⁾

46) <https://www.gov.uk/income-tax-rates/current-rates-and-allowances> 접속일: 2016.11.10

- 원예생산자는 원예생산을 위해 난방용 등으로 사용된 중유류(heavy mineral oils)의 환급을 받을 수 있음(1979년 유류세법 제17절)⁴⁸⁾
 - 참고로 중유류의 리터당 세율은 다음과 같으며⁴⁹⁾ 원예업자가 사용하는 것은 주로 경유(gas oil)와 연료유(fuel oil)임
 - 디젤중유(heavy oil(diesel)): 0.5795파운드
 - 경유(marked gas oil): 0.1114파운드, 연료유(fuel oil): 0.1070파운드
 - 등유(kerosene): 0.1114파운드, 기타 중유류: 0.1070파운드

(3) 골재세(骨材稅: aggregates levy)

- 골재세는 토지, 바다에서 채취되거나 수입된 모래, 자갈, 바위에 대해서 톤당 2파운드의 종량세로 부과됨⁵⁰⁾
- 농림업 경영체 자신의 토지에서 채취하여 혼합하지 않은 채, 그 경영체를 위한 목적으로, 그 경영체가 점유하고 있는 장소에서 사용되는 경우에는 비과세됨⁵¹⁾

6. 소결

- 이상에서 검토한 외국의 사례와 우리나라의 자경농지 양도소득세 감면제도의 중요한 차이점을 정리하면 다음과 같음
- 우리나라의 자경농지에 대한 양도소득세 감면은 양도의 시점에서 회고적으로 과거에 '자경'했던 것을 조건으로 이루어지고 있는 반면, 일본의 경우에는 양도가 경영규모 구조개선을 위한 정책사업의 틀 속에서 이루어지는가에 따라서 달라짐

47) <https://www.gov.uk/government/publications/excise-notice-75-fuel-for-road-vehicles/excise-notice-75-fuel-for-road-vehicles> 접속일: 2016.11.10

48) <https://www.gov.uk/government/publications/excise-notice-183-repayment-of-excise-duty-on-heavy-oil-used-by-growers-of-horticultural-produce/excise-notice-183-repayment-of-excise-duty-on-heavy-oil-used-by-growers-of-horticultural-produce> 접속일: 2016.11.10

49) <https://www.gov.uk/government/publications/rates-and-allowances-excise-duty-hydrocarbon-oils/excise-duty-hydrocarbon-oils-rates#heavy-oils> 접속일: 2016.11.10

50) <https://www.gov.uk/green-taxes-and-reliefs/aggregates-levy> 접속일: 2016.11.10

51) <https://www.gov.uk/government/publications/excise-notice-ag11-aggregates-levy/excise-notice-ag11-aggregates-levy#what-materials-are-exempt-from-the-levy> 접속일: 2016.11.10

- 즉, 양도되는 토지라는 자원이 미래에 농업구조 개선에 기여하는 방향으로 배분되는지 여부에 따라서 감면혜택이 주어짐
 - 독일의 경우에도 농업경영체에 국한된 것은 아니지만, 건물, 토지, 농작물 등의 매각에서 발생한 이익(Gewinn)에 대한 과세를 유보하고, 그 후에 그러한 실물자산의 취득에 그 이익이 사용될 때 그 비용과 상계할 수 있도록 하고 있음
- 우리나라의 자경농지에 대한 양도소득세 감면은 100% 이루어지는 반면, 일본의 경우에는 800만엔 또는 1,500만엔을 과세표준으로부터 공제해주는 방식을 취하고 있음
- 따라서 일본의 경우 과세표준이 공제액을 넘으면 세부담을 지게 됨
 - 독일의 경우에도 자산매각으로부터 발생한 이익의 과세유보 규모에는 한도가 없지만, 그 상계는 4년간 이루어지는 자산취득 비용에 대해서만 이루어지고, 그것을 초과하는 유보분은 4년 후 과세대상이 됨
- 우리나라가 농지에 국한하여 8년의 자경을 조건으로 양도소득세를 전액 감면하는 것에 비해서, 미국은 농지에 국한하지 않고 넓은 범위의 사업용 자산의 매각에서 발행한 자본이득에 대해서 매각이전 1년의 보유를 조건으로 하여 일반소득세와 분리하여 저율(0%, 15%, 20%)과세를 하고 있음
- 단, 주정부단위의 농지재산세에 대해서는 특정하게 구획된 지구 내에서의 농업의 장기적 영위를 조건으로 자산평가를 시장가격이 아닌 이용에서 발생하는 수익 기준으로 함으로써 세부담을 경감해주는 사례가 많이 있음(예: 캘리포니아의 윌리엄슨 법)
- 영국의 경우도 역시 농지에 국한하지 않고 사업용 자산매각에서 발생하는 자본이득을, 보통 1년의 보유를 조건으로 하여, 일반소득세와 분리하여 저율(10%)로 과세함
- 또한 구자산을 매각하여 같은 사업을 경영하기 위해서 신자산을 취득할 경우 구자산의 매각으로 발생한 자본이득에 대한 과세를 신자산의 매각 때까지 연기함

- 이상의 다른 나라 사례에서 얻을 수 있는 시사점으로는 다음과 같은 점을 들 수 있음
 - 8년 자경의 조건을 부여함으로써 농업의 지속적 영위를 장려하려는 정책목표는 의미가 있으나, 양도 후에 그 농지가 농업에 계속 이용되거나 구조개선적으로 이용되는 것에 대한 유인을 제공하는 방안도 검토할 필요가 있음
 - 일본이 구조개선에 기여하는 방식의 농지양도에 대해서 혜택을 국한하고 있고, 영국은 구자산 매각의 자본이득 과세를 신자산 취득이 있을 경우 유예하는 제도를 채택하고 있음
 - 즉 매각시점에서 회고적인 기준이 아니라 미래와 관련된 조건을 부과함으로써 농지의 보전이나 경영의 영속성 보장 등의 정책목표를 반영할 수 있는 방향을 고려할 수 있을 것임
 - 세부담을 완전히 면제하는 것이 아니라 공제나 저세율 제도를 통해서 세부담의 형평성이라는 원칙에 더 접근하는 방향도 고려할 수 있음
 - 일본의 경우는 농지양도 특례제도에서 일정액을 공제해주는 방식, 미국과 영국은 소득세와 분리하여 저세율로 과세하는 방식을 취함으로써 ‘소득 있는 곳에 조세 있다’는 원칙에 더 근접해 있다고 할 수 있음
 - 영국의 경우는 자본이득세에 대한 특례(사업자 감면(Entrepreneurs’ Relief))에서 개인별로 평생에 걸쳐 받을 수 있는 감면대상액의 한도를 정하고 있는데 이 역시 참고할 만한 제도임

IV. 타당성 분석



IV. 타당성 분석

1. 정책대상의 설정과 정부 역할의 적정성

가. 정부개입의 근거와 타당성

- 정부의 조세지원 목적은 크게 4가지로 나눌 수 있음
 - ① 시장실패의 교정
 - ② 가치재(merit goods)의 공급
 - ③ 소득과 부의 재분배
 - ④ 거시경제의 안정화

- 상기 4가지 목적 중에 자경농지에 대한 양도세 감면은 ‘소득과 부의 재분배’ 목적에 해당한다고 볼 수 있음
 - 1994년 우루과이 라운드이래, 시장개방을 통하여 해외 농산물 수입이 점진적으로 증가하여 왔으며, 최근에는 여러 나라와의 FTA 체결을 통하여 다양한 종류의 해외 농산물 수입이 증가하고 있음
 - 우리나라의 농업 경쟁력이 대규모 농업을 영위하는 농산물 수출국에 비교하여 상대적으로 떨어짐에 따라 농촌인구의 도시 유입 증가, 해외 농산물 수입 증가 등의 현상을 수반하여 농업 경쟁력에 더욱 부정적인 영향을 미치게 됨

- <표 IV-1>은 OECD 34개 회원국의 농업경쟁력을 비교한 표임
 - 우리나라는 5개년 평균 지수로는 중간 정도의 순위에 위치하나, 경쟁력 지수의 수치를 비교하면 상위권 국가들에 비하여 많은 차이가 나는 것을 볼 수 있음

<표 IV-1> OECD 34개국의 국가농업경쟁력 비교

	국가명	2007	2008	2009	2010	2011	최근 5개년 (’07~11)
1	네덜란드	74.7	78.5	72.2	60.4	80.2	73.2
2	미 국	73.9	83.8	61.8	68.1	66.6	70.8
3	벨기에	65.1	70.7	62.4	50.8	64.5	62.7
4	덴마크	61	68.7	64.7	51.8	60.9	61.4
5	캐나다	61.9	75	53	54.6	59.5	60.8
6	뉴질랜드	61.2	60.6	49.1	67.6	60.5	59.8
7	슬로베니아	63.5	70.9	48.9	46.5	58.5	57.7
8	이스라엘	61.7	48.5	68.3	51.2	48.9	55.7
9	프랑스	55.3	62.6	47.5	46.7	60.6	54.5
10	독 일	47.8	61.9	58.8	38.2	52.3	51.8
11	호 주	37.6	62.1	53.7	43.2	53.7	50.1
12	헝가리	50.9	66	34.7	37.6	55	48.8
13	칠 레	39.0	48.2	42.5	35.9	39.7	41.1
14	룩셈부르크	39.4	48	46.5	31.1	40.3	41.1
15	스페인	42	48.9	41.6	30.5	40.5	40.7
16	이탈리아	40.4	47.5	39.4	31.5	38.5	39.5
17	한 국	24.0	36.3	52.6	42.0	36.5	38.3
18	폴란드	39.9	45.7	37.1	27.7	37	37.5
19	스위스	36.4	47.2	42.7	25	34.6	37.2
20	에스토니아	49.5	36.3	21.1	34.6	43.4	37.0
21	터 키	29	39.1	46.1	33.1	36.5	36.8
22	체 코	45.6	50.9	30.0	18.7	38.3	36.7
23	슬로바키아	38.8	33.3	39.0	19.9	50.2	36.2
24	영 국	35.3	37.5	33.3	31.9	39.2	35.4
25	오스트리아	36.1	43	29.3	23.8	39.2	34.3
26	멕시코	23.5	33.7	42.9	31.8	37.0	33.8
27	아일랜드	38.7	32.2	27.5	29.8	39.8	33.6
28	포르투갈	35.4	41.7	33.4	18	32.9	32.3
29	그리스	25.8	38.5	34.9	19.6	25.5	28.9
30	스웨덴	29.4	40	17.1	22.5	25.7	26.9
31	아이슬란드	21.7	11.4	18.4	46.7	31.9	26.0
32	핀란드	30.8	30	10.9	17	31.4	24.0
33	일 본	10.6	18.6	32.2	20	0.8	16.4
34	노르웨이	16.2	21.9	4.7	15.7	17.7	15.2

자료: 이병훈 외(2013), p.34

<표 IV-2> 1인당 쌀 소비량 변화

(단위: Kg)

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
1인당 소비량	78.8	76.9	75.8	74	72.8	71.2	69.8	67.2	65.1	62.9

자료: 통계청, 『양곡소비량조사』, 각호

- 쌀을 주식으로 하는 우리나라는 국민 1인당 쌀 소비량이 지속적으로 줄었음에도 불구하고, 쌀에 대한 관세화를 유예함으로써 WTO 규정에 따라 매년 일정량의 쌀을 의무적으로 수입해왔음(<표 IV-2> 참조)
 - 정부는 2015년부터 쌀의 관세화를 시작함으로써 쌀 수입 증가를 억제하기 위한 조치에 나섬

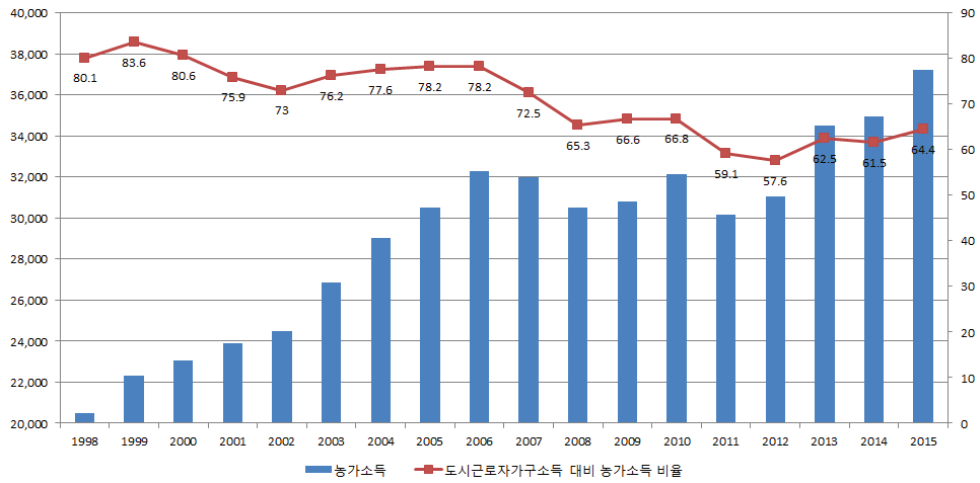
- 정부는 농가의 소득 보전을 위하여 2005년에 폐지된 추곡수매제도의 후속 조치로서 쌀 직불금제도를 운영하고 있음
 - 이러한 제도의 배경에는 식량의 무기화에 대비하여 어느 정도 자급자족의 생산기반을 유지해야 한다는 논리가 바탕이 되고 있음

- 농업은 우리나라에서 전통적으로 중요시되었던 산업이지만, 산업화 과정을 거치면서 농업인구가 감소하고, 주식으로서의 쌀의 비중도 감소하는 등 산업으로서의 중요성이 감소함
 - 그러나 농촌관련 이슈는 정치적으로 중요한 비중을 차지하고 있으며, 실제 식량안보론도 국제정세의 변화에 따라 타당성을 인정할 수 있는 논리임
 - 과거 신자유주의 시대에는 모자라는 식량은 해외 시장을 통하여 시장가격에 조달하면 된다는 논리가 우세하였으나, 보호주의 무역의 움직임이 다시 나타나고 자국 우선의 외교가 강조되는 시대를 맞이하여 식량의 자급자족을 위한 기본적인 인프라의 중요성도 다시 부각될 수 있음

- 따라서 농업을 보호하고 취약계층으로 간주되는 농민에 대한 지원은 일정 부분 타당성을 지니고 있다고 판단할 수 있음
 - [그림 IV-1]과 <표 IV-3>을 보면 농가소득의 도시근로자가구 소득 대비 비율이 2000년대 초반 80%대였던 것이 2015년에는 64.4% 수준까지 떨어져 농가소득이 도시가구 소득에 비하여 열악함을 알 수 있음

[그림 IV-1] 농가소득 추이

(단위: 천원, %)



자료: 통계청 국가통계포털(<http://kosis.kr/>), 접속일자 2016. 12. 3

〈표 IV-3〉 농가소득 및 도시근로자가구소득 대비 농가소득 비율

(단위: 천원, %)

	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
농가소득	20,494	22,323	23,072	23,907	24,475	26,878	29,001	30,503	32,303	31,967	30,523	30,814	32,121	30,148	31,031	34,524	34,950	37,215
40~49세	-	23,608	24,214	26,550	27,898	31,564	39,960	39,719	44,437	44,250	43,834	43,133	50,202	45,646	47,932	43,135	45,083	50,043
50~59세	-	25,296	26,054	27,125	29,475	33,275	36,111	40,721	42,703	44,002	38,756	43,936	46,946	44,213	46,528	54,745	57,816	60,703
60~69세	-	20,162	20,641	21,455	22,013	25,438	27,410	29,538	32,041	33,126	31,368	31,507	32,619	31,803	33,603	34,223	35,533	40,133
70세 이상	-	13,041	14,063	15,354	14,492	17,602	18,603	19,492	21,768	20,806	21,224	19,953	20,888	20,608	21,986	22,088	22,616	24,368
농업소득	8,955	10,566	10,897	11,267	11,274	10,572	12,050	11,815	12,092	10,406	9,654	9,698	10,098	8,753	9,127	10,035	10,303	11,257
농업이외소득	11,538	11,757	12,175	12,640	13,200	16,306	16,950	18,688	20,212	21,562	20,869	21,116	22,023	21,395	21,904	24,489	24,647	25,959
도시근로자 가구소득 대비 농가소득 비율	80.1	83.6	80.6	75.9	73	76.2	77.6	78.2	78.2	72.5	65.3	66.6	66.8	59.1	57.6	62.5	61.5	64.4

자료: 통계청, 『농가경제통계』, 각호

나. 정책대상의 적정성

- 지원정책의 대상은 재촌/자경/농지소유자임
 - 양도소득세에 대한 감면이기 때문에 기본적으로는 농지 소유자에 대한 지원임
 - 그러나 이하에서 보는 바와 같이 자경의 조건이 매우 중요함

- 「헌법」 제121조에서 경자유전의 원칙을 천명⁵²⁾
 - ① 국가는 농지에 관하여 경자유전의 원칙이 달성될 수 있도록 노력하여야 하며, 농지의 소작제도는 금지됨
 - ② 농업생산성의 제고와 농지의 합리적인 이용을 위하거나 불가피한 사정으로 발생하는 농지의 임대차와 위탁경영은 법률이 정하는 바에 의하여 인정됨

- 「헌법」 제121조에 기초하여 「농지법」 제6조에서도 경자유전의 원칙을 구체적으로 적시하고 있음
 - 제6조(농지 소유 제한) 제1항: 농지는 자기의 농업경영에 이용하거나 이용할 자가 아니면 소유하지 못함
 - 제2항에서는 직접 경작하지 않더라도 농지를 소유할 수 있는 예외 조항들을 두고 있는데, 그 가운데 제5호(대통령령으로 정하는 기간 이상 농업경영을 하던 자가 이농(離農)한 후에도 이농 당시 소유하고 있던 농지를 계속 소유하는 경우)의 대통령령으로 정하는 기간도 8년임
 - 제3항에서는 법 제23조제1항제2호부터 제6호까지의 규정에 따라 농지를 임대하거나 사용대(使用貸)하는 경우에는 제1항에도 불구하고 자기의 농업경영에 이용하지 아니할지라도 그 기간 중에는 농지를 계속 소유할 수 있다고 규정
 - 제4항에서 동 법에서 허용된 경우 외에는 농지 소유에 관한 특례를 정할 수 없도록 규정

52) 제헌헌법에서는 “농지는 농민에게 분배한다”고 규정하였고, 1962년 12월 26일 헌법 제6호에서 동 조항이 “농지의 소작제도는 법률이 정하는 바에 의하여 금지된다”고 명시적으로 소작제도를 금지하였다. 이어서 1980년 10월 27일 헌법 제9호에서 소작제도를 금지하되, “다만 농업생산성의 제고와 농지의 합리적인 이용을 위한 임대차 및 위탁경영은 법률이 정하는 바에 의하여 인정된다”고 예외 조항을 두었다. 현재와 같은 조항으로 바뀐 것은 1987년 10월 29일 헌법 전면개정에 의한다.

- 「헌법」 제123조에서 농·어업과 중소기업에 대한 보호·육성을 명시
 - ① 국가는 농업 및 어업을 보호·육성하기 위하여 농·어촌종합개발과 그 지원 등 필요한 계획을 수립·시행하여야 함
 - ② 국가는 지역간의 균형있는 발전을 위하여 지역경제를 육성할 의무를 짐
 - ③ 국가는 중소기업을 보호·육성하여야 함
 - ④ 국가는 농수산물의 수급균형과 유통구조의 개선에 노력하여 가격안정을 도모함으로써 농·어민의 이익을 보호함
 - ⑤ 국가는 농·어민과 중소기업의 자조조직을 육성하여야 하며, 그 자율적 활동과 발전을 보장함

- 우리나라의 헌법정신에 따라 자경하고 있는 농지 소유자에 대한 지원이기 때문에 정책대상의 적정성을 형식상으로는 담보하고 있음
 - 즉 적어도 법률에 규정한 지원대상의 적정성에 대한 형식적인 타당성을 부인하기는 힘들
 - 그러나 동 제도를 시행함에 있어서 가장 문제시되고 있는 것이 자경 여부에 대한 증빙으로서 실질적으로 경작자에 대한 지원이 제대로 이루어지고 있는가 하는 것은 별개의 문제임

- 최근 임대차 농지가 전체 농지의 50%, 임차농가는 전체 농가의 59.3% 등 농업의 여건이 변화하고 있음
 - 이것은 농지의 소유와 경작(경영)이 점차 분리되고 있는 추세임을 보여주는 것으로서 농민의 고령화, 쌀농사의 기계화·대형화 추세 등을 반영하는 것임
 - 또한 농업의 분야가 확대되고 6차 산업 활성화에 따라 부업소득이 증가하는 등 농업 경영(경작)의 형태도 임차농, 전업농, 부업농, 겸업농 등 다양해지고 있음

- 이러한 변화를 반영하여 향후 지원정책의 목표를 어디에 둘 것인지를 보다 명확하게 할 필요가 있음
 - 고부가가치를 생산하는 농업의 경영(경작)에 중점적인 지원하고자 한다면 양도소득세 감면 대신 다른 지원방안을 모색하거나 추가적인 제한조건을 부과하는 것이 바람직할 수 있음

다. 지원요건의 타당성

- 동 조항의 지원 요건이 정책목표 달성을 위하여 적절하게 설계되었는지 여부를 살펴봄
 - 농지 소재지에 거주하는 거주자로서 8년 이상 농지를 보유하고 직접 경작한 자가 양도하는 농지에 대하여 양도소득세 감면한다는 규정에 따라 양도소득세 감면을 받기 위해서는 다음과 같은 3가지 요건을 만족시켜야 함
 - ① 거주요건: 농지 소재 시·군·구, 연접한 시·군·구, 농지로부터 직선거리 30km 이내
 - ② 기간요건: 8년 이상 보유
 - ③ 자경요건: 농업에 상시 종사 또는 농작업의 2분의 1 이상을 자기노동력으로 경작

- 거주요건은 농지소재지에 거주할 것을 원칙으로 하되, 연접지역이나 직선거리 30km 이내에 거주할 것을 명시함으로써 비교적 기준이 명확함
 - 그러나 일부 부채지주들이 편법으로 거주지를 옮겨놓는 경우가 있을 수 있음
 - 재촌의 요건을 강화할 것인가, 아니면 교통수단이나 도로의 발달을 반영하여 완화할 것인가는 세수확보와 농촌/농민 지원 간에 어떻게 균형을 잡을 것인가를 감안한 정책적 판단의 문제
 - 「조세특례제한법 시행령」 제66조 제1항 제3호에서 직선거리 20km 이내에 거주할 요건이 2015년 2월부터 30km 이내로 확대되었는데, 이것은 교통과 도로의 발달을 반영하여 거주 조건을 완화함으로써 지원을 강화한 예임

- 기간요건 8년 이상은 농지원부, 등기부등본, 토지대장 등을 통하여 확인 가능하므로 세 가지 요건 중에 가장 명확한 기준이 될 수 있음
 - 다만 8년이라는 기간은 「농지법 시행령」 제4조에 기반하여, 모든 농지 관련 장기보유를 판단하는 기준이 되고 있는 것으로 보이는데, 애초에 「농지법」에서 8년의 기간을 정한 이유는 불명확함
 - 「농지법 시행령」 제4조(이농당시의 소유농지를 계속하여 소유할 수 있는 자의 농업경영기간): 법 제6조제2항제5호·법 제7조제2항 및 법 제23조제1항제7호나목에서 “대통령령으로 정하는 기간”이란 8년을 말한다.
 - 2014년 2월 「조세특례제한법」 시행령 제66조 제14항의 신설을 통하여 피상

속인 또는 거주자의 농업 관련 이외의 사업소득 또는 근로소득의 합계액이 연 3,700만원 이상인 과세기간이 있는 경우 그 기간은 해당 피상속인 또는 거주자가 경작한 기간에서 제외하도록 하는 등 본 요건을 보다 명확하게 하기 위한 조치를 취하고 있음

- 이에 대하여 농업만으로 생계를 꾸리기 어려운 경우도 있는데, 이러한 규정이 오히려 농업만으로 생계 유지가 가능한 부농을 위한 규정일 수 있다는 지적도 있음⁵³⁾

□ 자경요건은 동 감면조항의 적용에 있어서 가장 중요한 요건이면서 동시에 가장 행정적으로 문제가 많은 조건임

- 농지소재지에 거주하면서 다른 직업이 없는 경우는 비교적 명확하지만, 그렇지 않을 경우 농작업의 2분의 1 이상을 자기노동력으로 경작했다는 것을 증명해야 함
- 현실적으로 시·구·읍·면장의 서명을 받거나, 비료구입 영수증, 항공사진 등을 제출하는데, 일부는 편법으로 증빙을 제출하는 경우도 있는 것으로 알려짐

□ 자경농임을 판정하는 현실적인 기준 가운데 하나가 직불금 수령 여부임

- 직불금은 농산물을 직접 경작하는 자에게 지급되는 것이기 때문에 양도소득세 감면을 받기 위해 농지 임대인이 임대차계약서를 작성하지 않은 채로 직불금을 부당 수령하는 등의 경우가 발생하고 있음

□ 상기의 세 가지 지원요건은 최소한 형식상의 타당성을 인정할 수 있음

- 특히 거주요건과 기간요건은 상대적으로 명확함
- 자경요건은 가장 중요한 요건이며, 정책목표 달성을 위하여 필수적인 요건으로서 그 타당성을 인정할 수 있음
- 그러나 현실적으로 자경농을 증명함에 있어 납세자와 과세당국 간의 분쟁이 빈번하게 일어나고 있는 것은 문제점으로 지적할 수 있음

53) 농협 인터뷰 당시 지적 사항

2. 지원수단의 적절성

- 지원수단의 적절성 측면에서는 양도소득세의 감면이라는 방식이 적절한 지원방식인가에 대한 검토를 의미
 - 원칙적으로 경자유전을 기본 전제로 하는 것이기 때문에 농지 소유자에 대한 양도세 감면은 적절한 방식으로 볼 수 있음
 - 양도세 감면이 없더라도 8년 이상 보유한 농지에 대해서는 시세차익이 누적되어 한꺼번에 세부담이 커질 수 있다는 측면에서 최소한 장기보유에 대한 특별 공제를 적용할 수 있는 경우라고 판단됨

- 그러나 지원목적의 불명확성에서 나오는 문제이기는 하지만 농업에 지속적으로 종사할 농민을 지원대상으로 하는 것이라면 농지 취득세 감면이 더 적절한 수단일 수 있음
 - 농업 경영의 계속을 지원한다는 측면에서는 「조세특례제한법」 제70조 농지 대토에 대한 양도소득세 감면조항도 있음

- 양도세 감면이라는 측면에서 지원대상이 적절하게 설정되었는가?
 - 즉 농업에 계속 종사하도록 지원하는 것이 목적인지, 아니면 8년간 농사를 지은 것에 대한 보상 성격이 강한 것인지에 따라 다를 수 있음
 - 농업진흥지역으로 지정되면 농사만 지을 수 있는 등 농지의 이용에 대해서는 여러 가지 제약이 있음
 - 따라서 농민 입장에서는 이러한 제약 때문에 다른 용도의 토지에 비하여지가 상승이 매우 더딘 관계로, 양도소득세 감면은 이러한 제약에 대하여 순응한 농민들에 대한 보상의 성격으로 볼 수도 있음

- 결국 미래지향적인 목적에 국한되지 않고, 현재와 같은 상태로 법규정을 해석하는 경우 동 지원이 적절하지 않다고 판단할 근거는 없다고 봄
 - <표 IV-4>는 같은 양도소득세 감면의 형태를 취하고 있는 농지의 대토, 농지의 교환·분합 관련 양도소득세 감면 조건들을 보여주고 있는데, 자경농지 양도소득세 감면은 이들과 목적 및 조건에서 차이가 나는 것을 볼 수 있음

〈표 IV-4〉 농지의 대토·교환·분합에 따른 양도소득세 면제(감면)

구분	경작상 대토로 인한 양도	교환·분합
양도자격	자경농민	좌동
면제대상 농지	농지(전·답·과수원 및 농막·퇴비사·양수장·지소·농도·수로 등 농지 경영 부대토지 포함) - 시 이상 도시계획구역의 주거·상업·공업지역 편입 3년 경과 농지 제외(읍·면 도시계획구역내 농지는 면제) - 환지예정 지정 후 3년 경과 농지 제외	좌동
감면한도	1억원(8년 자경농지 감면세액 등과 합산)	없음
양도취득 시한	○ 4년 이상 경작한 종전 토지양도 후 1년(수용시는 2년) 내 다른 농지 취득(선양도 후취득) ○ 4년 이상 경작한 종전 토지양도 전에 취득시 그로부터 종전 토지는 1년내 양도(선취득 후양도)	교환·분합시
취득농지 규모	취득농지 면적은 양도농지면적의 2/3 이상이거나 취득가액이 양도농지가액의 1/2 이상	쌍방토지가액의 차액은 큰편의 1/4 이하이어야 함
농지소재지 범위	다음 중 어느 하나에 해당될 것 ○ 농지가 소재하는 시·군·구의 지역 ○ 농지소재지와 맞붙은 시·군·구 내의 지역	좌동
양도사유	경작상 필요에 의한 대토	○ 경작상 필요에 의한 교환·분합 ○ 다음의 교환·분합 - 정부소유토지와 교환 등 - 농어촌정비법 - 농지법, 농현법 등

3. 농가에 대한 여타 지원과의 중복성

- 8년 자경농지에 대한 양도세 감면 지원과 직접 비교할 수 있는 조세지원은 농지 대토와 축사용지에 대한 양도소득세 감면 그리고 〈표 IV-4〉에서 본 농지의 교환·분합에 따른 양도세 비과세가 있음
- 「조세특례제한법」 제69조의2 축사용지에 대한 양도소득세 감면은 축산업도 농업의 일부로서 FTA 체결의 영향으로부터 축산농가를 지원하려는 목적으로 2012년도에 신설되었는데, 축사용지를 폐업을 위하여 양도하는 경우에

- 국한하여 양도세를 100% 감면해준다는 점에서 동법 제69조와 차이가 있음
- 「조세특례제한법」 제70조는 경작상의 필요에 의하여 농지를 대토함으로써 발생하는 양도소득에 대하여 양도소득세의 100%를 감면
 - 국가나 지방자치단체가 시행하는 사업 때문에, 또는 국가나 지자체가 소유하는 토지와 교환·분합하는 경우 및 경작상 필요에 의하여 교환하는 농지에 대해서는 양도소득세를 비과세함(「소득세법」 제89조 제1항 제2호)
 - 상기 조항들은 양도소득세의 감면이라는 측면에서는 동일하나, 면제 또는 비과세의 대상이 각각 다르기 때문에 중복이라 볼 수 없음
- 자경농지에 대한 양도소득세 감면은 양도세 감면이라는 측면에서 농지 대토에 대한 양도세 감면 등과 함께 특징적인 조세지원의 하나이며, 농촌에 대한 조세지출 금액이 가장 큰 항목의 하나임
- 농촌에 대한 조세지원은 기본적으로 논밭에서 이루어지는 작물재배에서 발생하는 소득이 비과세되고, 농지에 대한 취득과 보유단계의 조세도 저율로 과세되는 등 다양한 지원이 있음
 - <표 IV-5>와 <표 IV-6>은 각각 농업부문에 대한 국세 감면 및 지방세 감면을 보여줌

<표 IV-5> 농업부문 국세 감면 세목

세 목	감 면 내 용	감면 시한
소득세	작물재배업 중 곡물 및 기타 식량작물 재배업의 경우 사업소득에서 제외(소득세법 § 19)	계속
	농가부업소득(축산 등), 전통주 제조소득, 전답 임대소득, 작물재배업에서 발생하는 소득 비과세(소법 § 12②가, 다, 라, 바)	계속
	농공단지 입주 기업 소득세 감면(조특법 § 64)	2018년
	농어가목돈마련저축 이자 비과세(조특법 § 87의2)	2017년
	농협조합 3천만원 이하 예탁금 이자소득 비과세(조특법 § 89의3)	2018년
	농협 조합원 1천만원 이하 출자금 배당소득 비과세(조특법 § 88의5)	2018년
	영농조합법인 조합원, 농업회사법인 출자자 배당소득 비과세(조특법 § 66)	2018년
	농협 임직원 우선출자금 배당소득 비과세(조특법 § 88의4⑩)	계속
	농식품투자조합 출자에 따른 양도차익 및 배당소득 비과세(조특법 § 13①, ③)	2017년
양도 소득세	8년 이상 자경농지 양도시 양도소득세 면제(조특법 § 69)	계속
	8년 이상 축사용지 양도시 양도소득세 면제(조특법 § 69의2)	2017년
	농업법인에 농업인이 농지 및 초지를 현물출자하는 경우 양도소득세 면제(조특법 § 66, § 68)	2018년
	농지 대도시 양도소득세 감면(조특법 § 70)	계속
	농지의 교환·분합시 양도소득세 비과세(소법 § 89)	계속
	농어촌주택 취득 후 기존주택 양도시 1세대 1주택 특례(조특법 § 99의4, 소령 § 155⑦)	2017년
법인세	농업법인 소득에 대한 법인세 감면(조특법 § 66, § 68)	2018년
	중소기업 중 작물재배업·축산업을 경영하는 기업에 대한 법인세 감면(조특법 § 7)	2017년
	농협의 법인세 당기순이익 저율과세(조특법 § 72)	2017년
	농공단지 입주 기업 법인세 감면(조특법 § 64)	2018년
	농협중앙회 고유목적사업준비금 손금산입 특례, 명칭사용료에 대한 부당행위 부인 배제, 경제사업 분할을 적격 물적분할로 간주*, 경제지주와의 주식교환시 주식양도차익과세이연*(조특법 § 121의23)	계속, 2017년*
	농협경제지주의 농축협 지도지원사업지출 과세특례(조특법 § 121의23④, ⑤)	계속
상속세 · 증여세	영농상속공제(상속세 및 증여세법 § 18②)	계속
	영농자녀가 증여받는 농지 등에 대한 증여세 면제(조특법 § 71)	2017년
인지세	농어업인의 용자, 예금에 따른 인지세 면제(조특법 § 116①5, 6)	2018년
	농어촌 정비사업 등과 관련한 재산권 이전 등에 따른 인지세 면제(조특법 § 116①7, 11)	2018년
	조합으로부터 농촌주택개량자금을 용자받거나 주택건축용 자재외상 구입 작성 서류 인지세 면제(조특법 § 116①9)	2018년

세 목	감 면 내 용	감면 시한
부가 가치세	농수산물·미가공 식료품에 대한 면제(부가세법 §12①1)	계속
	면세농산물의 의제매입세액공제(부가세법 §17③), 음식점업 공제 한도 상향(부가세령 §48)*	계속, 2018년*
	농·어업용기자재 부가가치세 영세율 적용(조특법 §105①5, 6)	2017년
	농·어업용기자재 부가가치세 사후환급(조특법 §105의2)	계속
	농업용석유류에 대한 부가가치세·개별소비세·교통세·교육세·주행세 면제(조특법 §106의2) = 면세유	2018년
	농업법인의 농업경영 및 농작업대행용역에 대한 부가가치세 면제(조특법 §106①3)	2018년
	농업인이 직접 수입하는 농업용기자재·축산업용 기자재에 대한 부가가치세 면제(조특법 §106②9)	2017년
	정부업무무대행단체(농협, 조합공동사업법인, 유통공사, 한국농어촌 공사)가 고유목적사업으로 공급하는 재화·용역에 대하여 부가가치세 면제(조특법 §106①6)	계속
	농협중앙회 명칭사용료에 대한 부가가치세 면제(조특법 §121의23⑨)	계속
	농협중앙회 전산용역에 대한 부가가치세 면제(조특법 §121의23⑩)	2017년
농어촌 특별세	농업인의 농지 등에 대한 국세·지방세 면제시 농어촌특별세 비과세(농특법 §4)	계속
	농협에 대한 국세·지방세 면제시 농어촌특별세 면제(농특법 §4)	2016~17년
	농업법인에 대한 국세·지방세 면제시 농어촌특별세 면제(농특법 §4)	2016~18년
주세	전통주에 대한 주세 저율과세(주세법 §22)	계속

자료: 농림축산식품부 내부자료

- 국세에서 먼저 양도세 부문을 보면 자경농지 양도세 감면, 농지 대토 양도세 감면, 농지 교환·분합 시 양도세 감면은 일몰시한이 없음
 - 소득세에서는 곡물 및 기타 식량작물 재배의 경우 사업소득에서 제외하고, 농가부업소득, 전통주 제조소득, 전담임대소득, 작물재배업에서 발생하는 소득은 모두 비과세하며 일몰시한도 없음
 - 농협임직원 우선출자금 배당소득에 대한 비과세도 일몰시한이 없음

- <표 IV-5>는 그 밖에 법인세, 상속세, 부가세, 인지세, 농어촌특별세, 주세 등 다양한 세목에서 여러 가지 조세감면이 시행되고 있음을 보여줌
 - 인지세를 제외하고 상기 세목에서 최소한 한 가지 이상의 항목은 일몰시한이 없이 계속 지원되는 조세지원임

<표 IV-6> 농업부문 지방세 감면 세목

세 목	감 면 내 용	감면 시한
취득세	자경농민 농지 취득세 50% 경감(지특법 §6①)	계속
	자경농민 농업시설(고정식 온실 등) 취득세 50% 경감(지특법 §6②)	계속
	귀농인이 취득하는 농지에 대한 취득세 50% 경감(지특법 §6④)	2018년
	농업용 농기계류 취득세 면제(지특법 §7①)	계속
	농업용 관정시설 취득세 면제(지특법 §7②)	계속
	농지(임야)확대개발을 위한 농지(임야) 취득세 면제(지특법 §8)	2019년
	영농조합법인, 농업회사법인이 설립등기일로 2년 이내에 영농에 사용하는 부동산 취득세 면제(지특법 §11①)	2017년
	영농조합법인, 농업회사법인의 유통·가공용 부동산 취득세 50%경감(지특법 §11②)	2017년
	농촌 주택개량으로 취득하는 건축물 등에 대한 취득세 면제(지특법 §16)	2018년
	농수산식품유통공사의 유통·교육훈련시설 취득세 50% 경감(지특법 §15①)	2017년
	지방공사(농수산물공사)가 고유목적에 직접 사용하기 위한 부동산 취득세 면제(지특법 §15②)	2019년
	농협중앙회 기관사업용 부동산 취득·소유시 취득세 25% 경감(지특법 §14①)	2017년
	농어촌공사가 정부대행사업으로 취득·소유하는 농지 등에 대한 취득세 감면(지특법 §13②)	2019년
	농협중앙회 교육·지도·지원사업 취득세 25% 경감(지특법 §14②)	2016년
	농협조합 유통·구매·판매시설 등 취득세 면제(지특법 §14③)	2017년
	재산세	농협경제지주회사 등의 구·판매 사업 등에 사용하기 위한 부동산 취득세 25%감면(지특법 §14의2)
농협자산관리회사 인수 부실자산 출자전환으로 인한 과점주주 간주 취득세 면제(지특법 §57의2⑤)		2018년
농협조합·농협자산관리회사·예금자보호기금의 적기시정조치·계약이전결정에 따른 부실조합 양수 재산 취득세 면제(지특법 §57의3①)		2018년
산업단지 또는 산업기술단지를 조성하기 위하여 취득하는 부동산에 대해서는 재산세 35% 감면(지특법 §78)		2019년
농업용 관정시설 재산세 면제(지특법 §7②)		계속
농지연금을 지원받기 위하여 담보로 제공된 농지의 재산세 면제(지특법 §35의2)		2018년
영농조합법인, 농업회사법인이 설립등기일로 2년 이내에 영농에 사용하는 부동산 재산세 면제(지특법 §11①)		2017년
영농조합법인, 농업회사법인의 유통·가공용 부동산 재산세 50% 경감(지특법 §11②)		2017년
농촌 주택개량으로 취득하는 건축물 등에 대한 재산세 면제(지특법 §16)		계속

세 목	감 면 내 용	감면 시한
	농수산물유통공사의 유통·교육훈련시설 재산세 50% 경감(지특법 § 15①)	2017년
	지방공사(농수산물공사)가 고유목적에 직접 사용하기 위한 부동산 재산세 면제(지특법 § 15②)	2019년
	농협중앙회 구관사업용 부동산 취득·소유시 재산세 25% 경감(지특법 § 14①)	2017년
	농협 조합 유통·구관시설 재산세 면제(지특법 § 14③)	2017년
	농어촌공사가 정부대행사업으로 취득·소유하는 농지 등에 대한 재산세 감면(지특법 § 13②, ③)	2018-19년
	농협경제지주회사 등의 구매·판매사업에 사용하기 위한 부동산 재산세 25%감면(지특법 § 14의2)	2017년
	산업단지 또는 산업기술단지를 조성하기 위하여 취득하는 부동산에 대해서는 재산세 35% 감면(지특법 § 78)	2019년
등록 면허세	농협중앙회 경제자회사 설립등기시 등록면허세 면제(지특법 § 57의2⑥)	2017년
	조합 합병시 재산권 이전등기 등록면허세 75%경감(지특법 § 57의2②)	2018년
	자경농민의 도로점용 등에 대한 등록면허세 면제(지특법 § 6③)	계속
	농업법인 설립등기 시 등록면허세 면제(지특법 § 11①)	2017년
	농협조합 및 그 중앙회 용자시 담보물 등기 등에 대한 등록면허세 75% 면제(지특법 § 10)	2017년
	농어촌공사 과원규모화사업 입차 농지 등록면허세 면제(지특법 § 13①)	2015년
	지방공사(농수산물공사)가 고유목적에 직접 사용하기 위한 부동산 법인등기에 대해 등록면허세 면제(지특법 § 15②)	2019년
	법인·공장의 지방 이전에 대한 등록면허세 감면(지특법 § 79, § 80)	2018년
지방 소득세	자경농지에 대한 양도소득분 개인지방소득세 감면(지특법 § 129)	2018년
	영농조합법인의 조합원에 대한 개인지방소득세 면제(지특법 § 126)	2018년
	농업회사법인에 현물출자하는 경우에 대한 농업인 개인지방소득세 면제(지특법 § 128)	2018년
	농·축협등에 대한 법인지방소득세 과세 특례(지특법 § 167)	2017년
	농공단지 입주기업 등에 대한 개인지방소득세 감면(지특법 § 125)	2018년
주민세	농림, 축산업 주민세 재산분 종업원분 면제 (지특법 § 10②)	2018년

자료: 농림축산식품부 내부자료

□ <표 IV-6>은 농업부문에 대한 지방세 감면 세목을 보여주고 있는데, 국세와 비교할 때 항목 수 기준으로는 오히려 더 많은 조세지원이 이루어지고 있음을 알 수 있음

- 취득세 부문에서 자경농민 농지 취득세 50% 경감, 자경농민 농업시설 취득세 50% 경감, 농업용 농기계류 취득세 면제, 농업용 관정시설 취득세 면제

- 등의 조세지원은 일몰시한 없이 계속되고 있음
 - 재산세 부문에서는 농업용 관정시설 재산세 면제, 농촌 주택개량으로 취득하는 건축물 등에 대한 재산세 면제가 일몰시한이 없음
 - 등록면허세 부문에서 자경농민의 도로점용 등에 대한 등록면허세 면제 제도가 일몰시한 없이 지원되고 있음
- 재정 측면에서는 일반회계, 특별회계 및 보조금 등을 통하여 다양한 분야에서 농업이나 농민에 대한 지원을 하고 있음
- 직불금제도도 대표적 재정지원의 하나인데, 특히 직불금제도는 양도소득세 감면과 연관되어 농지 경작이나 거래에 왜곡을 초래하는 면이 있음
 - 자경농지 양도세 감면은 전제조건으로서 농지 소유자에 대한 감면인 반면, 직불금은 경작자에 대한 지원임
 - 자경농지 양도세 감면의 조건으로 자경의 조건이 부가되기 때문에, 농지소유자가 계약서를 쓰지 않고 농지를 임대하면서 자경을 가장하는 경우 직불금도 받고 양도세 감면도 받을 수 있게 됨
 - 임차인 입장에서는 직불금을 받지 못하는 대신, 그만큼 임대료를 적게 낼 수 있기 때문에 임대인과 임차인 간의 이해관계가 일치함
- 자경농지 양도세 감면은 고유한 목적과 대상이 있기 때문에 여타 조세지원이나 재정지원과 중복된다고 평가하기는 어려움
- 다만, 전체적인 지원의 맥락에서 본다면 농업과 농업인에 대한 조세 및 재정지원이 매우 많기 때문에, 동 조항이 전반적으로 과도한 지원 가운데 하나로 해석될 여지는 있음

4. 소결

- 정책대상의 설정과 정부 역할의 적정성, 지원수단의 적절성, 농가에 대한 여타 재정지출 사업과의 중복성 등을 통하여 자경농지에 대한 양도세 감면제도의 타당성을 검토함
- 먼저 정책대상의 설정과 정부 역할의 적정성 측면에서 FTA의 체결 등으로 국제

- 경쟁력이 떨어지는 우리나라의 농업을 보호하고, 취약계층에 대한 지원을 통하여 소득과 부의 재분배를 달성하려는 목적의 정부 개입은 정당성을 인정할 수 있음
- 최근 국제적으로 보호주의 무역의 움직임이 다시 나타나고 자국우선의 외교가 강조되는 시대를 맞이하여 식량의 자급자족을 위한 최소한의 기본적인 인프라의 중요성도 다시 부각되고 있는 만큼, 농업 보호는 정당한 지원의 사유가 될 수 있음
 - 양도소득세의 감면은 기본적으로 농지 소유자에 대한 지원인 바, 우리나라의 농정은 헌법 정신에 따라 경자유전의 원칙에 기반하기 때문에 지원대상으로서 농지소유자는 최소한 형식적인 요건상 타당성을 인정할 수 있음
- 자경농지 양도세 감면의 지원요건으로는 거주요건, 기간요건, 자경요건을 들 수 있음
- 거주요건과 기간요건은 장기간 농촌에 거주하는 사람을 대상으로 한다는 점에서 타당성을 인정할 수 있음
 - 다만 장기의 기준이 왜 8년인가에 대해서는 의문의 여지가 있으나, 농지법을 비롯하여 다수의 법에서 장기의 기준을 8년으로 통일하고 있으므로 일관성 있는 기준이라고 할 수 있음
 - 자경요건은 중요한 요건으로서 농업에 상시 종사 또는 농작업의 2분의 1 이상을 자기노동력으로 경작할 것을 규정
 - 자경에 대한 증빙을 둘러싸고 과세당국과 납세자 간의 분쟁이 끊이지 않고 있는 실정으로서 형식적인 타당성은 인정되나, 실질적인 타당성에 대한 논란의 여지는 있을 수 있음
- 지원수단의 적절성에 대한 판단으로서 미래지향적인 목적에 국한되지 않고, 현재와 같은 상태로 법규정을 해석하는 경우 동 지원이 적절하지 않다고 판단할 근거는 없다고 봄
- 농가에 대한 여타 재정지출 사업 등과의 중복성 측면에서 보면, 양도소득세의 감면이라는 형식으로 지원하는 면에서는 중복성이 없음
- 다만 농업 및 농업인에 대한 전반적인 조세지출과 재정지원을 통틀어 생각한다면 전체적인 지원의 맥락에서 과도한 지원이라고 볼 여지도 있음

V. 효과성 분석



V. 효과성 분석

1. 농지양도소득세 감면제도의 효과 평가

- 농지양도소득세 감면제도의 효과로는 다음과 같은 것들을 들 수 있음
 - 소득 및 자산 효과: 농지의 양도에 따른 조세부담을 경감시켜 농업에 종사하는 자의 소득과 자산을 보전시킬 것으로 예상됨
 - 농지요건에 의한 농지보전 효과: 농지요건은 토지를 농업에 이용하는 행위에 대하여 보상을 해줌으로써 농지의 용도 전환을 억제하는 효과를 가져올 것으로 예상됨
 - 자경요건에 의한 위탁과 임대차 억제 효과: 자경요건은 자경농지에만 혜택을 줌으로써 농지의 위탁, 임대차 등을 억제하는 효과를 가져올 것으로 예상됨
 - 거주요건은 교통의 발달 및 농촌거주 인구의 과소화로 실질적으로 점차 완화되고 있는 것으로 판단됨

- 효과 평가는 통계자료를 이용한 실증적 분석을 통하여 이루어지도록 노력하였으나 일부 평가는 통계자료의 미비로 이론적 평가에 그칠 수밖에 없었음

- 효과 평가에는 다음과 같은 통계자료를 이용하였음
 - 국세청에서 부분적으로 제공한 ‘양도소득과세표준 신고 및 납부계산서’와 ‘양도소득금액 계산명세서’ 자료
 - 양도가액, 취득가액, 장기보유특별공제금액, 양도소득금액, 감면소득금액, 소득금액감면대상 감면소득금액, 세율, 감면세액, 감면율(<부록 1-1>, <부록 1-2> 참조)
 - 국세청 자료는 3개년(2013~2015)자료
 - 농어촌공사의 ‘농지실거래가격 동향분석’
 - 거래 필지 수, 평균거래 가격

- 농림축산식품부의 ‘농업경영체등록조사’
 - 임차면적, 휴폐경 면적, 경작면적
- 한국감정원의 ‘부동산거래현황’
 - 거래면적, 지가변동률
- 자료의 지역: 전국 229개 시, 군, 구 중 서울특별시, 광역시(부산, 대구, 광주, 인천, 대전, 울산), 세종특별자치시를 제외하고 거래 건수가 적거나 가격의 편차가 심한 안양시, 군포시, 여주시, 청주시, 강원도 고성군, 경남 고성군을 제외한 120개 시군의 통계자료를 이용하였음(<부록 2>의 시군별 통계표 참조)

2. 농지보전 효과

- 양도소득세 감면제도가 농지보전에 미치는 효과를 알아보기 위하여 시군별 양도소득세 감면면적⁵⁴⁾ 비율과 경지면적 증가율, 휴폐경비율, 자경비율의 상관관계를 분석함
- 사용된 각 변수는 다음과 같이 계산하였으며, 여기서 별도의 언급이 없는 모든 면적은 2013년부터 2015년까지 3개년 통계를 평균한 것임

$$(식 1) \text{ 양도소득세 감면면적 비율} = \frac{\text{양도소득세 감면면적} \times 100}{\text{경지면적}}$$

$$(식 2) \text{ 경지면적 증가율} = \frac{(2015\text{년 경지면적} - 2013\text{년 경지면적}) \times 100}{2013\text{년 경지면적}}$$

$$(식 3) \text{ 휴폐경 면적 비율} = \frac{\text{휴폐경 면적} \times 100}{\text{경지면적}}$$

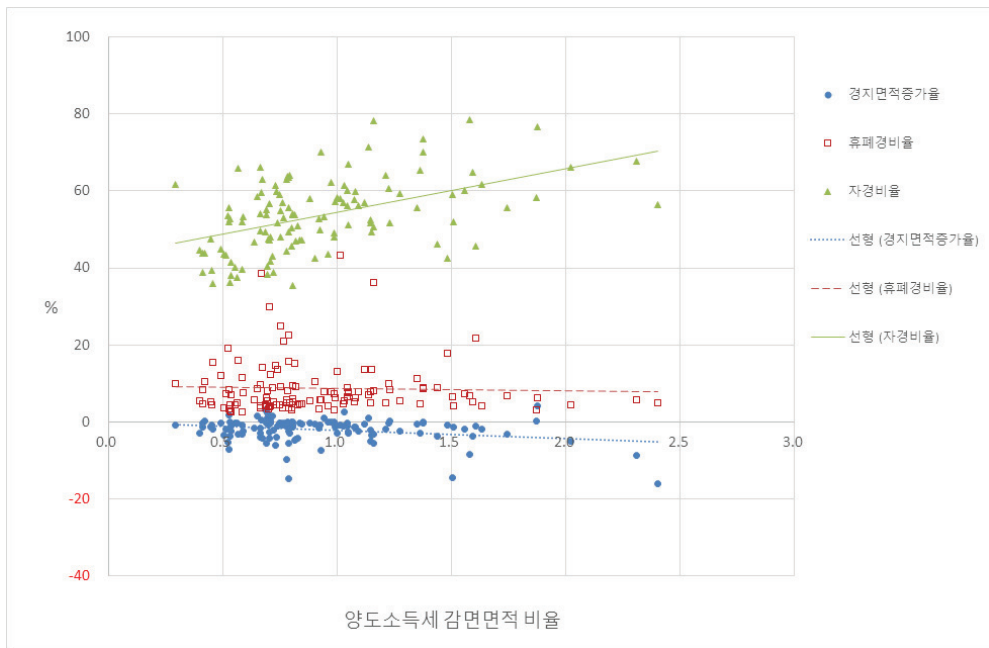
$$(식 4) \text{ 자경 면적 비율} = \frac{\text{자경 면적} \times 100}{\text{경지면적}}$$

54) 시군별 양도소득세 감면면적은 시군별 양도소득세 감면 농지의 양도가액 합계를 시군별 평균 거래가격으로 나눈 것임

□ [그림 V-1]은 시군별 양도소득세 감면면적 비율과 경지면적 증가율, 휴폐경 비율, 자경비율의 상관관계를 보여줌

- 그림의 추세선에 의하면 양도소득세 감면면적 비율과 자경비율은 정(+)
의 관계를, 양도소득세 감면면적 비율과 경지면적 증가율은 부(-)의 관계를, 양
도소득세 감면면적 비율과 휴폐경 비율은 부(-)의 관계를 나타냄

[그림 V-1] 양도소득세 감면면적 비율과 경지면적 증가율, 휴폐경비율, 자경비율



자료: 국세청, 내부자료
 농어촌공사, 「농지실거래가격 동향분석」, 2013-2015
 농림축산식품부, 「농업경영체등록조사」, 2016
 한국감정원, 「부동산거래현황」, 2013-2015

□ 시군별 양도소득세 감면면적 비율과 경지면적 증가율, 휴폐경비율 상관관계의 유의성 정도를 알아보기 위하여 회귀분석을 실시함

- <표 V-1>은 경지면적 증가율을 종속변수, 평균거래가격과 평균거래가격 상승률, 그리고 양도세 감면면적 비율을 독립변수로 하여 회귀분석을 실시한 결과임

<표 V-1> 양도소득세 감면 면적비율과 경지면적 증가율 회귀분석

	계수	표준 오차	t 통계량	P-값
Y절편	-0.47442	0.707819	-0.67025	0.504029
평균거래가격('13~'15 평균)	-2.7E-05	1.08E-05	-2.45646	0.015513
평균거래가격 상승률	0.023639	0.01608	1.470108	0.14424
양도세 감면면적 비율	-1.04074	0.794588	-1.30979	0.192854

주: 1. 종속변수는 경지면적증가율
2. $R^2=0.120$

- 경지면적 증가율과 양도세 감면면적 비율의 관계를 알아보기 위한 회귀분석에 평균거래가격과 평균거래가격 상승률 같은 변수를 개입시키게 된 논리는 다음과 같음
 - 먼저 생산자가 (식 5)와 같은 이익 극대화 문제를 통하여 경지면적⁵⁵⁾을 결정한다고 가정

$$(식 5) \text{Max. } mf(N, K, T) - wN - iK - iPT$$

N: 투입노동
K: 투입자본
T: 경지면적
m: 농산물 가격
w: 임금
i: 이자율
P: 경지가격
f(·): 생산함수

- 그러면 적절한 경지면적은 (식 6)과 같은 함수로 표시됨

$$(식 6) T = g(m, w, i, P)$$

- 농산물 가격(m), 임금(w), 이자율(i)이 전국적으로 공통(즉 120개 시군에 대하여 같은 값을 가짐)이고, 농지가격(P)만 지역별로 다르게 결정된다고 하면, 이

55) 여기서 경지면적은 농지면적 중 실제로 경작하는 면적을 뜻함

들 변수들과 지역 j의 경지면적의 관계를 (식 7)과 같은 1차 근사식(linear approximation)을 이용하여 추정할 수 있음

$$(식 7) T_j = \alpha_0 + \alpha_1 P_j + e_{Tj}$$

e_{Tj} : 오차항

- 여기서 상수항 α_0 는 전국적으로 공통인 m, w, i를 대표함
- (식 7)이 성립한다면, 경지면적의 변화(ΔT_j)는 (식 8)과 같이 표현됨

$$(식 8) \Delta T_j = \alpha_1 \Delta P_j$$

- (식 7)과 (식 8)을 통해 경지면적의 변화율은 거래가격 또는 거래가격의 변화와 관련이 있을 것이라고 생각할 수 있음
- 따라서 변수생략으로 인한 편의(bias)를 막기 위해서는 경지면적 증가율과 양도세 감면면적 비율의 관계를 검증하기 위한 회귀분석에 평균거래가격과 평균거래가격 상승률을 포함시켜야 함

- <표 V-2>는 휴폐경 면적을 종속변수, 평균거래가격과 양도세 감면면적 비율을 독립변수로 하여 회귀분석을 실시한 결과임

<표 V-2> 양도소득세 감면 면적비율과 휴폐경 면적비율 회귀분석

	계수	표준 오차	t 통계량	P-값
Y절편	9.252916	1.616055	5.725619	8.11E-08
평균거래가격('13~'15 평균)	-1.1E-05	2.54E-05	-0.41543	0.678585
양도세감면면적비율	-0.22361	1.889169	-0.11837	0.905981

- 주: 1. 종속변수는 휴폐경면적 비율
2. $\bar{R}^2 = -0.014$

- 휴폐경 면적과 양도세 감면면적 비율의 관계를 알아보기 위한 회귀분석에 평균거래가격을 포함시키게 된 논리는 위에서 경지면적 증가율과 양도세 감면면적 비율의 관계를 알아보기 위한 회귀분석에 평균거래가격과 평균거래가격 상승률을 포함시킨 논리와 같음

- 여기서 지역 j의 휴폐경 면적을 I_j 라 하고 농지면적을 \bar{L}_j 라 하면, 지역 j의 휴폐경 면적은 (식 9)와 같이 나타낼 수 있음

$$(식 9) I_j = \bar{L}_j - T_j$$

- (식 9)에서 전체 농지면적 \bar{L}_j 를 상수(constant)라고 하면, 앞에서와 같은 논리로, 시군 j의 휴폐경 면적 I_j 역시 시군 j의 거래가격과 관련이 있을 것이라고 할 수 있음
- 따라서 변수생략으로 인한 편의(bias)를 막기 위해서 휴폐경 면적과 양도세 감면 면적 비율의 관계를 검증하기 위한 회귀분석에 평균거래가격을 포함시켜야 함

- 위의 <표 V-1>에서는 양도세 감면면적의 t통계량이 -1.31(소수 셋째자리 반올림)이고 <표 V-2>에서는 양도세 감면면적의 t통계량이 -0.12임
- 따라서 경지면적 증가율과 휴폐경 면적비율 모두 양도세 감면면적 비율과 유의한 관계를 가지지 않는다고 할 수 있음
- 즉 양도세 감면정책이 경지면적을 늘리거나 휴폐경을 막는 효과가 있다고 볼 수 없음

3. 농지의 위탁, 임대차 억제 효과

- 시군별 양도소득세 감면면적 비율과 자경면적 비율 간의 상관관계의 유의성 정도를 알아보기 위하여, 간단한 회귀분석을 실시한 결과는 <표 V-3>과 같음
- <표 V-3>은 자경면적 비율을 종속변수, 평균거래가격과 양도세 감면면적 비율을 독립변수로 하여 회귀분석을 실시한 결과임

<표 V-3> 양도소득세 감면 면적비율과 자경 면적비율 회귀분석

	계수	표준 오차	t통계량	P-값
Y절편	42.97292	1.513645	28.39036	2.63E-54
평균거래가격('13~'15)	0.000202	2.38E-05	8.465704	8.55E-14
양도세 감면면적 비율	3.47963	1.769451	1.966503	0.051608

주: 1. 종속변수는 자경면적비율

2. $\bar{R}^2=0.517$

- 자경면적 비율과 양도세 감면면적 비율의 관계를 알아보기 위한 회귀분석에 평균거래가격을 포함시키게 된 논리는 다음과 같음
 - 먼저 생산자가 (식 10)과 같은 균형상태에서 경지를 소유하고 있다고 가정
 - 식의 좌변은 경지를 소유하고 있을 때의 수익을 나타내고 우변은 경지를 매각해서 금융자산화했을 때의 수익을 나타냄

$$(식 10) f(O)s + (T-O)r = PEi + P(T-E)(1-\theta)i$$

O: 자경면적 ($0 \leq O \leq T$)

T: 경지면적

P: 거래가격

E: 양도소득세 감면 받는 농지 면적 ($0 \leq E \leq T$)

s: 농산물 한 단위당 수익

r: 지대

i: 이자율

θ : 양도소득세율 ($0 \leq \theta \leq 1$)

$f(\cdot)$: 자경지의 생산함수

- $f(\cdot)$ 이 1차 동차함수라 하고 (식 10)의 양변을 T로 나누면 다음과 같은 (식 11)을 얻음

$$(식 11) f(\lambda)s + (1-\lambda)r = P\epsilon i + P(1-\epsilon)(1-\theta)i$$

λ : 자경농지 비율 ($0 \leq \lambda \leq 1$)

ϵ : 양도소득세 감면 농지 비율 ($0 \leq \epsilon \leq 1$)

- (식 11)을 λ 에 대해서 풀면 (식 12)와 같은 함수를 얻을 수 있음

$$(식 12) \lambda = h(P, m, r, i, \epsilon, \theta)$$

- 농산물 가격(m), 지대(r), 이자율(i), 양도소득세율(θ)이 전국적으로 공통(즉 120개 시군에 대하여 같은 값을 가짐)이고, 농지거래가격(P)와 양도소득세 감면 농지 비율(ϵ)만 지역별로 다르게 결정된다고 하면, 이들 변수들과 지역 j의 경

지면적의 관계를 (식 13)과 같은 1차 근사식(linear approximation)을 이용하여 추정할 수 있음

$$(식 13) \lambda_j = \beta_0 + \beta_1 P_j + \beta_2 \epsilon_j + e_{\lambda j}$$

$e_{\lambda j}$: 오차항

- 여기서 상수항 β_0 는 전국적으로 공통인 m, r, i, θ 를 대표함

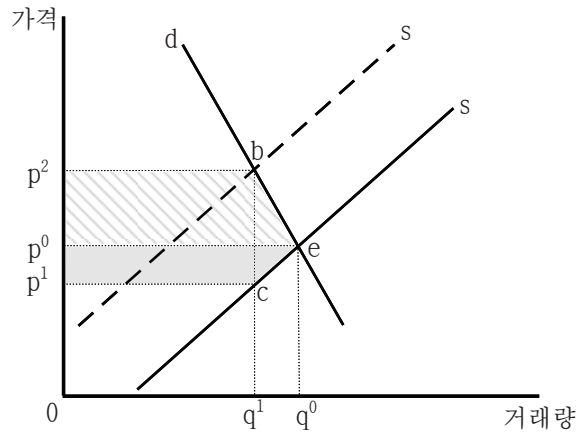
- <표 V-3>에 의하면 자경면적 비율은 90% 신뢰구간에서 양도세 감면면적 비율과 유의한 관계를 가지는 것으로 나타남
 - 따라서 양도세 감면정책이 자경을 장려하는 효과, 즉 농지의 위탁과 임대차를 억제하는 효과가 있다고 결론지을 수 있음
- <표 V-3>의 추정결과는 양도세 감면면적 비율이 1% 증가하면 자경면적 비율이 약 3.5% 증가한다는 것을 보여줌

4. 농가 소득효과

가. 이론적 분석

- 농지양도소득세 감면의 결과, 농가가 얻는 이익은 이론적으로 [그림 V-2]와 같이 설명할 수 있음

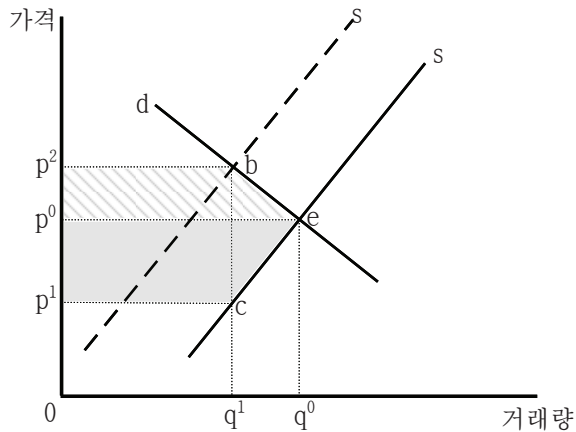
[그림 V-2] 농지양도소득세 부과 효과(공급곡선의 가격탄력성이 큰 경우)



- [그림 V-2]에서 농지의 수요곡선이 d 이고 농지양도소득세가 없을 때 농지의 공급곡선이 s 라고 하면 농지의 수요와 공급의 균형점은 e 이고 거래가격은 p^0 이며 거래량은 q^0 임
- 이 때 $p^1 p^2$ 만큼의 농지양도소득세가 부과된다면 농지공급곡선이 s 에서 s' 로 $p^1 p^2$ 만큼 위로 이동하게 되고 새로운 균형점은 b 가 됨
- 농지를 매입하는 사람은 가격 p^2 에 농지를 구입하나 농지를 매도하는 사람이 수취하는 가격은 p^2 에서 세금 $p^2 p^1$ 만큼을 제외한 p^1 이 됨
- 농지 매입자에게는 가격이 p^0 에서 p^2 로 상승한 것이 되지만, 농지 매도자에게는 가격이 p^0 에서 p^1 으로 하락한 것이 되는 것이 되어 양쪽 다 손실을 보게 됨
- 잉여(surplus)의 개념을 이용하여 구매자와 판매자의 손실을 표시한다면 빗금친 사다리꼴 $p^2 b e p^0$ 가 매입자의 잉여손실분이고 짙게 칠해진 사다리꼴 $p^0 e c p^1$ 이 매도자의 잉여손실분임
- 매입자와 매도자의 잉여손실분 중 사각형 $p^2 b c p^1$ 만큼은 세금으로 회수되나 삼각형 $b e c$ 만큼은 회수가 불가능함
- 삼각형 $b e c$ 는 정부가 시장의 자원배분 기능에 개입하는 것을 허용하는 대가로 전체 사회가 추가적으로 부담해야 되는 초과부담(excess burden), 즉 사중손실(dead weight loss)이 되는 것임

- 농지양도소득세를 100% 감면하면 농지 매도자는 질게 칠해진 사다리꼴 p^0ecp^1 만큼의 잉여손실을 면하게 되고 농지 매입자는 빗금친 사다리꼴 p^2bep^0 만큼의 잉여손실을 면하게 됨
- 매도자와 매입자 중 어느 편이 더 큰 이익을 얻는가 하는 것은 농지공급의 가격탄력성과 농지수요의 가격탄력성에 의해 정해짐
 - 농지공급의 가격탄력성이 농지수요의 가격탄력성보다 큰 지역에서는 양도소득세를 면제하면 농지 매입자가 더 큰 양도소득세 감면의 혜택을 받음
 - 농지공급의 가격탄력성이 농지수요의 가격탄력성보다 작은 지역에서는 양도소득세를 면제하면 농지 매도자가 더 큰 양도소득세 감면의 혜택을 받음
- [그림 V-2]와 [그림 V-3]을 비교해 보면 가격탄력성에 따라 이익을 얻는 편이 달라진다는 것을 알 수 있음

[그림 V-3] 농지양도소득세 부과 효과(수요곡선의 가격탄력성이 큰 경우)



나. 실증적 분석

- 위에서 설명한 바와 같이, 농지양도소득세 부담이 농지 매도자와 매입자 중 누구에게 더 많이 귀착되는가 하는 것은 농지의 수요곡선과 공급곡선의 기울기에 의해 결정됨

○ 여기서는 실제 통계자료를 가지고 농지의 수요곡선과 공급곡선의 추정을 시도해 보기로 함

□ 조사된 자료는 120개 시군별 농지의 거래량, 거래가격, 휴폐경 면적 비율, 농지면적 등이므로 다음과 (식 14)와 같은 시장균형을 나타내는 연립방정식을 세워 3단계최소자승법(3SLS method: 3 Stage Least Squares Method)으로 공급곡선과 수요곡선을 추정하기로 함

(식 14) $D = a + bP + cR$ (수요곡선의 식)

$S = \alpha + \beta P + \gamma T$ (공급곡선의 식)

$D = S$ (시장균형 조건)

D: 농지수요

S: 농지공급

P: 농지의 거래가격

R: 휴폐경 면적 비율

T: 경지면적

a, b, c, α , β , γ : 계수(parameter)

○ (식 14)는 시장에서 수집된 농지의 균형가격과 균형거래량 통계로부터 농지의 수요곡선과 공급곡선을 추정해 내기 위한 연립방정식 모형이므로 식별을 위해 최소한 2개의 외생변수가 필요함

○ 외생변수로는 휴폐경면적 비율과 경지면적을 선택하였는데 그 이유는 다음과 같음

- 먼저 농지의 수요는 순전히 생산적인 동기에 의해 발생한다고 가정
- 그리고 농지 수요자는 (식 15)와 같은 수익 극대화 문제를 통해 경지 매입면적을 결정한다고 가정

(식 15) $\text{Max. } m f(N, K, D) - wN - iK - iPD$

N: 투입노동

K: 투입자본

D: 수요 농지면적

m: 농산물 가격

w: 임금

i: 이자율

P: 거래가격

$f(\cdot)$: 생산함수

- 그러면 적정한 경지수요면적은 (식 16)과 같은 함수로 표시됨

$$(식 16) D = u(m, w, i, P)$$

- 임금(w)과 이자율(i)이 전국적으로 공통이고, 농산물 가격(m)과 농지거래가격(P)은 지역별로 다르게 결정된다고 하면, 이들 변수들과 지역 j의 경지수요의 관계를 (식 17)과 같은 식으로 추정할 수 있음
- 상수항 γ_0 는 전국적으로 공통인 w와 i를 대표함

$$(식 17) D_j = \gamma_0 + \gamma_1 P_j + \gamma_2 m_j + e_{Dj}$$

e_{Dj} : 오차항

- 여기서 지역 j의 농산물 가격 통계를 구할 수 없었으므로 대체변수로 지역 j의 휴폐경 농지비율(R_j)를 이용하였음
 - 대체변수로 휴폐경 농지비율(R_j)을 선택한 이유는 지역 j의 휴폐경 농지비율(R_j)와 그 지역의 농산물 가격(m_j) 사이에 일정한 관계가 있다고 생각했기 때문임
 - (식 14)의 첫 번째 식은 휴폐경 농지비율(R_j)을 사용한 결과임
- 다음으로 농지의 공급은(공급자가 더 이상 농사짓기를 원치 않는다고 가정하여) 자산관리적 동기에 의해 발생한다고 가정
- 그리고 농지 공급자는 (식 18)과 같은 자산수익 극대화 문제를 통해 매도면적을 결정한다고 가정

(식 18) $\text{Max. } SPi + (T - S)r$

S: 공급 농지면적 ($0 \leq S \leq T$)

P: 거래가격

T: 경지면적

i: 이자율

r: 지대

- 그러면 적정한 농지공급면적은 (식 19)와 같은 함수로 표시됨

(식 19) $S = v(i, r, P, T)$

- 이자율(i)과 지대(r)가 전국적으로 공통이고, 농지거래가격(P)과 경지면적(T)이 지역별로 다르다고 하면, 이들 변수들과 지역 j의 농지공급의 관계를 (식 20)과 같은 식으로 추정할 수 있음

- 상수항 δ_0 는 전국적으로 공통인 i와 r을 대표함

(식 20) $S_j = \delta_0 + \delta_1 P_j + \delta_2 T_j + e_{Sj}$

e_{Sj} : 오차항

<표 V-4> 농지의 수요곡선과 공급곡선 3SLS 추정 결과

농지수요 추정결과				
	계수	표준오차	t통계량	P-값
Y절편	1353.545	336.4425	4.02	0.0001
평균거래가격('13~'15)	-0.02384	0.008547	-2.79	0.0062
평균휴폐경면적비율('13~'15)	-7.66131	6.105356	-1.25	0.212
농지공급 추정결과				
	계수	표준오차	t통계량	P-값
Y절편	174.2686	157.1245	1.11	0.2697
평균거래가격('13~'15)	-0.00233	0.003165	-0.74	0.4637
평균농지면적('13~'15)	0.021723	0.003108	6.99	<.0001

주: system weighted $R^2=0.811$

□ (식 14)를 추정한 결과는 <표 V-4>와 같음

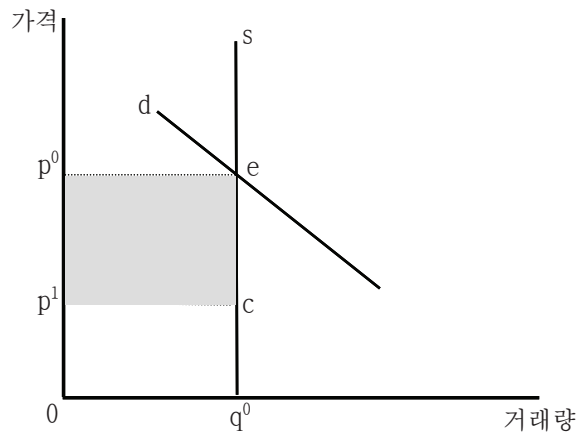
- <표 V-4>에서 유의한 추정결과만을 간추려 농지의 역수요함수와 공급함수를 구하면 (식 21)과 같음

$$\begin{aligned} \text{(식 21)} \quad P &= 56776 - 41.95Q && \text{(역수요함수)} \\ S &= 0.022T && \text{(공급함수)} \end{aligned}$$

□ (식 21)을 그림으로 나타내면 [그림 V-4]와 같음

- 그림은 추정결과와 같이 공급의 가격탄력성이 0인 경우, 모든 양도소득세 부담이 매도자에게 귀착된다는 것을 보여줌
- 그림에서 짙게 칠해진 부분은 매도자가 부담하는 양도소득세를 나타냄
- 따라서 양도소득세 감면의 혜택은 모두 매도자에게 돌아가게 될 것임

[그림 V-4] 농지양도소득세 부과의 효과(추정결과)



5. 정부의 재정비용

- 앞서 제II장에서 살펴본 <표 II-7>은 정부의 농지양도소득세 감면으로 인해 발생한 조세지출을 연도별 지역별로 나타낸 것임
- 2015년 총조세지출규모는 2013년 1조 1,797억원 대비 51% 증가한 1조 7,823 억원으로서 매년 상당히 빠른 속도로 지출이 증가하고 있음을 알 수 있음

6. 소결

- 실증분석을 통하여 농지양도소득세 감면의 효과를 평가한 결과, 경지면적 증가율과 휴폐경 면적비율 모두 90% 신뢰구간에서 양도세 감면면적 비율과 유의한 관계를 가지지 않는 것으로 나타나서 농지보전 효과를 가진다고 볼 수 없음
 - 즉 양도세 감면정책이 경지면적을 늘리거나, 휴폐경을 막는 효과가 있다고 볼 수 없음

- 자경면적 비율은 90% 신뢰구간에서 양도세 감면면적 비율과 유의한 관계를 가지는 것으로 나타남
 - 추정결과 양도세 감면면적 비율이 1% 증가하면 자경면적 비율이 약 3.5% 증가함
 - 따라서 양도세 감면정책이 자경을 장려하는 효과, 즉 농지의 위탁과 임대차를 억제하는 효과가 있음

- 이론적으로 분석한 결과, 농지양도소득세 감면액의 상당부분이 농지를 매도하는 농업인의 소득으로 환원될 수 있다고 평가됨
 - 특히 조세제도가 가지고 있는 사중손실(deadweight loss)을 감소시킬 수 있다는 점은 긍정적으로 평가됨
 - 실제 통계자료를 이용하여 추정한 결과는 농지양도소득세 감면의 혜택이 모두 농지 매도자에게 귀속된다는 것을 보여줌

- 소득효과를 평가한 결과, 양도소득세 감면은 농지를 매도하는 기존 농업인에게만 혜택을 주고 미래 농업인이라고 할 수 있는 농지를 매입하는 농업인에게 혜택을 주지 못하는 것으로 나타남

- 정부의 재정비용은 매우 빠른 속도로 증가하고 있는데, 2015년의 1조 7,822억원은 2013년의 1조 1,797억원에 비해 51% 증가한 것임

VI. 제도 개선방안



Ⅵ. 제도 개선방안

1. 제도 운영에 대한 종합 평가

가. 타당성 평가

- 정책대상의 설정과 정부 역할의 적정성, 지원수단의 적절성, 농가에 대한 여타 재정지출 사업과의 중복성 등을 통하여 자경농지에 대한 양도세 감면제도의 타당성을 검토한 결과, 타당성이 인정됨
 - 농업과 농업인에 대한 보호와 지원은 경자유전의 원칙과 함께 우리나라 헌법에서 규정하고 있는 정책 방향
 - 최근 FTA의 체결 등으로 국제경쟁력이 떨어지는 우리나라의 농업을 보호하고, 취약계층에 대한 지원을 통하여 소득과 부의 재분배를 달성하려는 목적의 정부 개입은 정당성을 인정할 수 있음

- 자경농지 양도세 감면의 지원요건인 거주요건, 기간요건, 자경요건에 대해서도 타당성을 인정할 수 있음
 - 거주요건과 기간요건은 장기간 농촌에 거주하는 사람을 대상으로 한다는 점에서 타당성을 인정할 수 있음
 - 자경요건은 농업에 상시 종사 또는 농작업의 2분의 1 이상을 자기노동력으로 경작할 것을 규정하고 있는바, 그 증빙을 둘러싸고 과세당국과 납세자간의 분쟁이 끊이지 않고 있음
 - 그러나 지원대상이 자경농민이 되어야 한다는 점에서는 타당성을 인정할 수밖에 없으며, 진정한 자경농민인가 하는 증빙의 문제는 별개임

- 지원수단의 적절성에 대하여 이미 이농에 대해서도 관행적으로 지원을 해왔기 때문에 지원수단이 타당하지 않다고 판단할 근거는 없음
 - 이 문제는 지원의 목적을 다소 불분명하게 정의했기 때문에 발생하는 문제

로서 농업의 지속성을 위하여 이농에 대한 지원을 중단한다든지 하는 방식으로 지원목적에 보다 명확하게 규정한다면 거기에 맞게 다시 판단할 문제임

- 농가에 대한 여타 조세지출이나 재정지원 사업과의 중복성 측면에서도, 자경농지에 대한 양도소득세의 감면이라는 형식으로 지원하는 면에서는 중복성을 지적할 수 없음

나. 효과성 평가

- 실증분석 결과 양도세 감면면적 비율이 경지면적 증가율이나 휴폐경 면적비율과 모두 유의한 관계를 가지지 않는 것으로 나타남
 - 따라서 양도세 감면정책이 농지보전 효과를 가진다고 볼 수 없음
 - 그러나 이러한 결과는 양도세 감면이 경지면적의 증가나 휴폐경 면적의 감소와 같은 방향성에 대하여 유의적인 관계를 확인할 수 없었다는 것일 뿐, 유의적인 반대의 방향성이 나타난다는 의미도 아님
- 자경면적 비율은 90% 신뢰구간에서 양도세 감면면적 비율과 유의한 관계를 가지는 것으로 나타남
 - 추정결과 양도세 감면면적 비율이 1% 증가하면 자경면적 비율이 약 3.5% 증가함
- 이론적으로 분석한 결과 농지양도소득세 감면액의 상당부분이 농지를 매도하는 농업인의 소득으로 환원될 수 있다고 평가됨
 - 실제 통계자료를 이용하여 추정한 결과도 예상과 같이 농지의 공급곡선이 가격 비탄력적(탄력성=0)으로 나옴에 따라 농지양도소득세 감면의 혜택이 모두 농지 매도자에게 귀속된다는 것을 보여줌
 - 양도소득세 감면은 농지를 매도하는 기존 농업인에게만 혜택을 주고 미래 농업인이라고 할 수 있는 농지를 매입하는 농업인에게 혜택이 돌아가지 않는 것으로 나타남⁵⁶⁾

56) 물론 새로운 매입자도 8년 이상 경작을 유지하고, 동 제도가 그 때까지 유지되는 한, 농지양도 시 동일한 혜택을 받을 수 있음

다. 종합 평가

- 헌법재판소는 관례(2003헌마2)에서 「조세특례제한법」 제69조의 입법목적은 ‘육농정책의 일환으로 농지의 양도에 따른 조세부담을 경감시켜 주기 위한 것으로서, 특히 이 사건 법률조항의 목적은 외지인의 농지투기를 방지하고 8년 이상 자경한 농민의 조세부담을 덜어주어 농업·농촌을 활성화하기 위하여 그 면제 대상자를 육농정책의 변화에 따라 융통성 있게 정할 수 있도록 대통령령에 위임하고 있는 것’으로 해석하였음
 - 재해석하면 동 법의 목적은 농지투기를 방지하고 특정 요건을 만족시키는 ‘진정한’ 농민의 조세부담을 덜어주고자 함에 있음
 - 소득효과가 있음은 ‘진정한’ 농민의 조세부담을 덜어주는 데 효과가 있음을 보이는 것임
 - 농지보전 효과를 확인할 수는 없었지만, 위에서 지적한 바, 이는 양도세 감면과 경지면적 증가 또는 휴폐경 면적 감소와 유의적인 관계를 발견할 수 없었다는 것이지, 그 반대의 방향성을 유의적으로 찾았다는 의미도 아님
 - 따라서 농지보전 효과를 확인하지 못한 것이 반드시 육농정책과 배치되는 것은 아니라고 볼 수 있음

- 결과적으로 본 연구의 분석에 따르면 동 조항의 타당성은 인정할 수 있으며, 효과성에 있어서도 양도세 감면 목적에 배치되는 효과를 시현하는 것도 아니라고 할 수 있음
 - 특히 우리의 주식인 쌀농사의 경우, 공급과잉의 상태가 지속되고 있기 때문에 농지를 지금보다 확대해야 할 이유는 없다고 보며, 다만 식량전략적 차원 및 환경보존 차원에서 농지보전의 필요성은 있다고 봄
 - 그렇다고 하더라도 본 연구의 결과가 동 제도로 인하여 농지가 감소하고 있다는 증거를 제시하는 것은 아니며, 주어진 자료의 한계 속에서 증가 또는 감소의 유의적인 관계를 확인할 수 없다는 것임
 - 따라서 동 조항의 조세지출금액이 매우 크기 때문에 세수에 영향을 주고 있기는 하나, 이를 당장 폐지해야 할 다른 시급한 이유를 찾기는 어려움

2. 향후 제도 개선방안

가. 선행연구에서 제시하는 방안과 평가

- 앞서 살펴본 바와 같이 동 조항에 있어서의 쟁점사항은 다른 조세지출조항에 비하여 비교적 명료한 편이기 때문에 선행연구들도 공통적인 개선방안의 제시가 많음
- 여기서는 우선 선행연구들이 제시하는 개선방안을 정리함

(1) 선행연구에서 제시하는 개선방안

- 박훈·정지선(2009)은 농지에 대한 감면제도가 너무 광범위하게 설정되어 있기 때문에 조세법을 복잡하게 만들 뿐만 아니라 그 목적이 불분명하는 등의 문제가 있기 때문에 자경농지에 대한 양도세 감면을 소득공제제도로 전환할 것을 주장함
 - 또한 자경기간을 현재의 8년에서 10년으로 연장하고, 이농인에 대한 양도소득세의 감면을 배제하는 규정을 신설할 것을 제시
 - 이농인에 대해서는 양도소득세 감면을 배제하는 규정을 신설하고
 - 거주지 제한규정은 시대적 상황에 맞게 삭제하여야 함
 - 농지에 대한 감면규정의 경우에도 일몰기한을 설정하여 당해 우대조치에 대한 타당성 여부를 검토할 수 있어야 함

- 김보남·김현동(2010)은 면적에 따라 증빙조건을 달리하는 개선방안을 제시함
 - 양도일 현재 1세대가 소유하는 농지가 현행 「농지법」⁵⁷⁾상 주말농장으로 소유할 수 있는 1,000㎡ 이내의 경우, 거주요건만으로 증빙을 완료
 - 농지면적 1,000~3,300㎡까지는 거주요건에 자경을 입증할 수 있는 농지원부 및 연도별 농업경비 지출내역(중자 구입비 영수증, 농기구 구입 영수증, 인건비 지급 영수증 등) 등의 증빙자료 제출을 의무화
 - 농지면적 3,300㎡ 이상인 경우에는 위의 증빙 이외에도 추가로 농작물 매출 현황(수확량, 수매확인서, 농작물관매확인서, 입금통장 사본 등) 등을 제출하게 함
 - 농업 환경을 고려하여 자경의 인적 범위를 농지 소유자로 한정하지 말고

57) 「농지법」 제7조 제3항

세대단위의 전 세대원이 직접 경작한 경우 자경농지로 인정

- 정연식(2011)은 다음과 같은 개선방안을 제시함
 - 자경요건과 관련하여 상시농사, 농작업, 자기노동력 등과 같은 핵심 용어들에 대한 개념을 명확히 정의할 것
 - 이농인에 대한 자경농지 감면은 이농 후의 지가 상승분에 대해서는 감면을 배제하고 이농 후 일정기간이 경과하면 감면 자체를 배제하도록 하며, 입대전후로 일정 기간(예: 1년) 이상을 재촌 자경한 청년의 경우에는 의무복무기간을 자경기간으로 산입함
 - 재촌요건과 관련해서는 직선거리만 남기고 농지소재 시·군·구 및 연접 시·군·구 기준 삭제
 - 자경농지 확인과 관련하여 가능한 많은 증빙서류를 제출하도록 관련 규정과 서식을 개정하고, 일정 규모 이상 되는 농지 소유자에 대해서는 반드시 세무공무원이 현지조사를 나가는 것을 원칙으로 함

- 김미복·김수석(2011)은 ‘거주요건’ 측면에서, 재촌이 자경의 실질적인 요건이 되는 부분이 있으므로, 재촌 개념의 적용을 차등적으로 규정할 필요성을 주장하며, 그 예로 재촌 경작자에 대해서는 완전면제, 재촌하지 않은 경작자에는 50% 감면을 제시

- 박민선 외(2014)는 제도의 목적을 ‘농경지 확보’로 보면서, 자경농지 양도소득세 감면정책에도 농경지의 면적은 지속적으로 감소하였고, 양도소득세 감면규모와 농경지의 감소면적이 상관성을 갖고 있지 않아 정책성 효과가 매우 미약한 것으로 평가함

- 박정우·이준규(2013)는 현행 제도가 사실상 이농민에 대한 지원세제가 되어 부채지주를 지원하는 셈이므로 폐지할 것을 주장
 - 법 개정 이후 신규로 취득하는 농지를 양도하는 경우 자경기간과 무관하게 원칙적으로 양도소득세를 과세하되 농지의 대토나 분합의 경우 또는 비자발적 양도의 경우 등은 현행처럼 양도소득세를 면제
 - 동 방안의 대안인 농지대토나 교환·분합에 대한 면세제도는 이미 존재함

- 귀농 등의 사유로 비농민에서 신규로 농민이 되기 위해 농지를 취득하는 경우 취득세 비과세
 - 신규 농지를 최소한 일정기간 농업에 사용하도록 하며, 그렇지 않을 경우에는 가산세와 함께 취득세를 추징
 - 취득세 비과세에 따른 지방재정수입 감소에 대해서는 농지 양도소득세의 일정 비율을 지자체의 재정수입으로 전환하는 방안 제시

- 이준규(2016)는 상기 논문과 같은 맥락에서 동 제도가 자경을 계속하도록 유인으로 작용하는 대신 8년 후 도시화 등으로 지가가 상승하면 처분유인으로 작용하여 경작을 그만두게 하는 유인으로 작용하기 때문에 폐지가 바람직하다고 주장⁵⁸⁾
- 쌀직불금 부당수령과 함께 편법/우회적으로 감면요건을 충족하여 조세회피하는 사례가 많음
- 자경 여부에 대한 사실확인이 어렵고, 쟁송비용 등 사회적 비용도 큼
- 따라서 자경농지에 대한 양도소득세 감면을 폐지하는 대신 농지에 대한 취득세를 전액 감면하거나 비과세하는 방안이 자경을 유도할 수 있음
 - 다만 취득 후 일정기간 동안 영농에 종사하지 않게 되는 경우에는 감면 또는 비과세되었던 취득세를 추징하도록 하는 사후관리조치가 필요
- 취득세에 대한 감면과 함께 양도소득세 감면 폐지 시 보유단계에서의 재산세 감면도 생각해 볼 수 있음
 - 현재는 「지방세법」상 농지에 대하여 0.07%의 세율로 재산세를 분리과세하고 다른 토지와 합산하여 과세하지 않으며, 종합부동산세의 과세대상에서 제외하고 있음
- 양도세 감면을 폐지하는 대신 농지의 증여 및 상속에 대한 추가적인 세제 지원도 생각할 수 있음
 - 자경농지에 대해서는 증여세가 감면되는데, 농지의 면적이 4만㎡를 초과하는 경우에는 감면 배제
 - 농지 4만㎡를 시가로 계산하면, 농업 이외의 가업을 승계하는 경우에 비하여 증여세 감면 혜택이 상대적으로 매우 적음⁵⁹⁾
 - 상속의 경우에도 농업 이외의 가업상속에는 200억~500억원까지 상속공제가

58) 동 용역과제 자문회의 자료

59) 농업 이외의 가업 승계시에는 증여세를 100억원 한도 내에서 10% 또는 20% 저율과세함

적용되는 반면, 영농상속에 대해서는 15억원이 한도임

- 이기육(2016)도 정연식(2011)과 마찬가지로 자경관련 개념을 명확히 할 것을 지적하였음
 - 또한 도로와 교통의 발달을 감안하여 사실상 경작 가능한 거리에 소재하는 농지에 대한 자경을 인정할 것
 - 「조세특례제한법」 제69조가 전업농만을 대상으로 하고 있지 않은 상황에서 다른 소득이 있다고 이를 배제하는 것은 비합리적임
 - 「조세특례제한법 시행규칙」에 자경으로 인정할 수 있는 서류를 세부적으로 지정하여 제출토록 함

(2) 개선방안에 대한 평가

- 선행연구에서 제시된 방안을 몇 가지 유형으로 나누면 아래와 같이 정리할 수 있는바, 이들 방안에 대하여 평가함
 - 이농인에 대한 지원 여부
 - 거주요건 또는 재촌여건에 대한 개편
 - 자경요건에서 사용하는 자기노동력 등 용어의 정의 명확화
 - 면적 등에 따른 차등지원

- 먼저 이농에 대한 지원 여부에 대해서는 동 조항의 목적이 농업의 지속성 및 농업인에 대한 지원이라는 측면에서 이농에 대해서는 지원을 중단하거나 줄이자는 의견도 타당성이 있음
 - 그러나 8년 이상 농사를 지었으나, 농업진흥지역 또는 농지로 용도가 제한되어 지가 상승에 따른 혜택을 상대적으로 받지 못한 이농인에 대해서 동 혜택을 갑자기 중단하는 것은 형평성의 문제가 있음
 - 제도의 일관성을 위하여 미리 개편 내용을 공포하고, 점진적으로 지원을 줄여나가는 방안을 고려할 수 있을 것임
 - 그러나 이 방안도 현재 쌀 공급 과잉을 겪고 있는 현실에서 중장기적으로 이농을 장려하는 것이 오히려 낫다든가 하는 정책적 판단이 내려진다면 달리 생각해야 할 문제이므로 결국 기본적인 농정의 방향에 따라 결정되어야

할 것임

- 거주요건 또는 재촌요건과 관련해서는 정연식(2011)을 비롯하여 다른 선행연구에서도 직선거리 30km 이내의 요건만 남기고 여타 요건은 없앨 것을 주장
 - 최근 교통이나 도로가 발달하고, 현행 규정에 따르면 거리는 가까우나 행정구역상 연결 시·군·구가 아니거나, 연결 시·군·구이지만 직선거리가 상당히 먼 경우 등의 문제점을 해결하기 위하여 제시된 개편방안임
 - 그러나 그 경우 예를 들어, 직선거리 31~32km 떨어진 소유주는 배제되는 바, 이런 경우 합리성에 문제가 있다고 판단됨
 - 현 규정에 따르면 같은 시·군·구 또는 연결 시·군·구 규정에 의하여 이러한 경우가 구제될 수 있다고 봄
 - 법 규정에 30km로 명시해 놓으면, 30km를 약간 초과하는 소유주의 경우 심판청구나 소송을 통해서도 구제될 수 있는 방안이 없음

- 자경요건에서 사용하는 용어의 명확화를 정의하자는 주장은 총론적인 면에서 타당하나, 구체적으로 어떻게 정의할 것인가에 대해서는 의견 제시가 미약함
 - 예를 들면, 농업경영의 패턴 등이 변하고 있는 상황에서 ‘자기노동력’을 어떻게 정의하여야 논란의 소지를 피할 수 있을 것인지,
 - ‘상시 종사’를 어떻게 정의하고, 또 그러한 정의가 앞으로 발생할 수 있는 상황을 포괄적으로 규정할 수 있을 것인지 등 용어의 정의가 쉽지 않은 문제가 발생
 - 다만 가족의 노동력을 사용하는 경우, 함께 재촌하는 경우에는 현재도 문제가 없는 것으로 파악하고 있으나, 가족들이 타지에 거주하는 경우는 인정받지 못하는 경향

- 김보남·김현동(2010)의 면적에 따른 차등지원은 흥미로운 제안임
 - 그러나 지역에 따라 지가가 다른 현실에서 단순히 면적에 따른 차등지원도 문제가 있음
 - 양도차익이 큰 경우에 단순히 양도면적이 작다고 증빙을 단순하게 해주는 것은 형평성의 문제가 있음
 - 그보다는 양도가액을 기준으로 일정 규모 이상인 경우, 담당 공무원이 만드

시 현지조사를 하도록 하는 것이 바람직하나, 이 경우 이를 뒷받침할 수 있는 행정력이 뒤따라 줄지는 별개의 문제임

나. 제도 개선방안

- 앞서 종합평가에서 동 제도의 조세지출금액이 매우 큰 편에 속하나, 타당성이나 효과성 측면에서 볼 때 동 제도를 당장 폐지해야 할 시급한 이유는 발견하지 못했음
 - 그럼에도 불구하고 동 조항에 대한 개선방안을 생각해 본다면, 그것은 향후 우리나라의 기본 농정방향과 연계하여 찾아야 할 것임

- 우리나라 「헌법」은 경자유전의 원칙과 농업·농업인에 대한 보호를 천명하고 있으며, 본 조항은 이러한 헌법정신을 실현하는 조항임
 - 그러나 동시에 동 조항의 목적에 불분명한 면이 있는 것도 사실임
 - 8년 자경을 한 후, 농업에 더 이상 종사하지 않는 이농인에 대한 지원도 육 농정책의 하나라고 할 수 있을지는 의문
 - 동 지원제도의 목적이 재촌자경의 장려를 통하여 농사의 지속성을 지원하기 위한 것인지, 아니면 일정 기간 재촌자경한 농민에 대한 보상 성격인지 명확하지 않음
 - 만일 재촌자경을 장려하기 위한 것이라면, 「조세특례제한법」 제70조의 농지 대토에 따른 양도세 감면제도가 있으므로, 동 조항은 폐지하고 취득세 비과세 혜택을 주는 방안도 있음
 - 그러나 농지로서 토지 이용에 대한 제약을 받아온 농민들에 대한 보상 성격이 있다면, 조건을 만족시킨 후에는 양도 당시 더 이상 농사를 짓지 않아도 관계없음

- 그러므로 동 조항의 개선방안은 우리나라 농정의 중장기 청사진이 어떻게 제시되는가에 따라 결정될 것임
 - 식량자급과 환경보존 등의 정책에 비중을 둔다면 농업생산을 일정 수준으로 유지하기 위한 지원이 지속적으로 필요할 것임
 - 반면 국민 식생활의 변화와 직불제에 따른 부담 등 현실적인 측면을 고려한다면 농촌과 농민에 대한 지원을 줄이고, 이농을 장려하는 방안도 고려할

수 있음

- 따라서 이러한 중장기 농정의 기본방향이 정해지면 이를 반영하기 위해서라도 이번에는 최소한 동 조항에 일몰규정을 도입할 것을 제안함
 - 이렇게 함으로써 정기적인 재검토를 거쳐서 농정의 변화를 수용할 수 있을 것임

- 거주요건이나 자경요건의 증빙 등 일부 행정집행단계에서 문제점으로 지적되는 것들에 대한 개선방안이 선행연구에서도 제시되고 있으나, 앞서 살펴본 바와 같이 각각 장단점이 있음
 - 그렇기 때문에 이러한 문제는 행정력으로 해결해야 하나, 행정력에도 한계가 있는 만큼 당장 쉽게 해결하기는 어려운 문제이지만 궁극적으로 행정력의 강화에서 그 해결책을 찾을 수밖에 없다고 판단함
 - 다행히 이러한 요건의 증빙과 관련하여 현재 조세심판원 판결에서 인용률이 낮아지고 있으며, 행정소송에서도 납세자가 설득력 있는 증거를 제시하지 못하는 한 인정되지 않는 경향이므로 점차 개선될 여지는 있음⁶⁰⁾

60) 1989년 이후 자경농지 관련 조세심판 총 3,144건 중 2,579건(82%) 기각

VII. 결 론



VII. 결론

- 자경농지 양도소득세 감면제도는 직불금제도와도 밀접한 관계가 있음
 - 자경농과 부재지주가 납부해야 할 양도소득세의 차이가 크고, 해당 농지가 농업에 사용되지 않을 경우 1년 이내에 양도해야 하므로⁶¹⁾ 부재지주가 자경을 하는 것처럼 위장할 유인은 많음
 - 부재지주들이 양도소득세 감면을 받기 위해 자경을 입증할 자료로써 직접 직불금을 부당하게 수령하는 경우가 있음
 - 만일 양도소득세 감면을 폐지한다면 부재지주가 양도세 감면 혜택을 받기 위하여 직불금 수령 등을 통하여 자경을 허위로 증명할 필요는 없어짐
 - 직불금 수령 그 자체를 위하여 임대차계약서를 쓰지 않는 등의 방법으로 직불금을 수령하고자 하는 유인은 남아있으나, 양도세 감면이 폐지된다면 전반적인 부정 수급의 유인은 줄어들 수 있음

- 2017년도 정부예산에서 쌀소득보전 변동직불금이 예산안보다 50% 이상 증가한 1조 4,900억원으로 확정되었는데, 이는 풍년으로 인한 산지 쌀값 하락으로 목표가격(18만 8,000원/80kg)과 산지 쌀값 차이의 85%를 지급하게 되어 있는 변동직불금의 증가를 반영한 것임
 - 현재와 같은 직불금제도하에서는, 물론 작황에 따라 다소의 등락은 있을 수 있지만, 추세로 보아 인구감소에 따른 쌀 소비 감소로 직불금 부담액은 증가할 것으로 보이며, 정치적 역학 관계상 이러한 보조금을 줄이는 방향으로의 제도 개편은 쉽지 않을 것으로 예상
 - 따라서 쌀 농사를 줄이고, 쌀 이외의 곡물 생산이나 발농사를 장려하기 위해서는 재배작물에 따라 양도소득세 감면을 차등화하거나 폐지하는 방안도 생각할 수 있음

- 「조세특례제한법」 제69조의 자경농지에 대한 양도세 감면제도는 위와 같이 다른

61) 「농지법」 제10조 제1항

제도와의 연관 속에서 폐지 또는 개선방안을 고려할 수도 있음

- 이러한 시각도 결국 전체적인 농정의 방향을 반영해야 한다는 의미임
- 동 조항 자체만을 놓고 타당성 및 효과성 분석을 한 결과는 현재 동 제도를 폐지할 시급한 이유는 없다는 것임
- 다만 동 제도의 지원 목적이 불분명한 측면이 분명히 존재하기 때문에 우리나라 농정의 기본방향 설정에 따라 이러한 불명확성을 해소하기 위해서는 일몰규정을 도입하여 정기적인 재검토의 기회를 마련하는 것이 바람직

□ 중장기적으로 우리나라 농정의 기본방향 설정에 따라 동 제도의 폐지 여부를 재검토하고, 유지할 경우에는 적어도 지원목적과 이에 따른 지원대상을 보다 분명하게 할 필요가 있음

- 과거 왕조시대로부터의 ‘農者天下之大本’의 기본 정신이 계승되고, 일제 강점기 이래로 소작농제도의 폐해에 따른 양극화 현상을 경험한 것 등이 우리나라 헌법에 경자유전의 원칙과 농업·농업인에 대한 보호 육성으로 반영됨
- 그러나 부재지주가 늘어나는 등 다시 농지의 소유와 경영(경작)이 분리되어 가는 추세도 나타나는 등 농업기술이나 농사양식 등에서 많은 변화가 일어나고 있음
- 이러한 환경 변화 속에서 기본적으로 농지 소유자에 대한 지원인 양도세 감면제도를 유지할 것인지, 아니면 대단위 농업을 통한 효율화, 경작자에 대한 우대 등을 정책목표로 양도소득세의 감면이 아닌 다른 방식을 통한 지원을 고려할 것인지는 농정의 목표에 따라 달라질 것임
- 우리나라 농업 경쟁력 제고와 식량 자급자족 등 다양한 농정 목표 가운데 어떤 목표에 우선 순위를 둘 것인가에 맞추어 동 조항의 중장기적인 개편 방안을 찾을 수 있을 것임

참고 문헌

- 김미복·김수석, 『농업무문 조세체계와 개선 과제』, 한국농촌경제연구원, 2011. 11
- 김보남·김현동, 「농지에 대한 조세제도의 문제점 및 개선방안에 관한 연구」, 『조세연구』, 제10-1집, 한국조세연구포럼, 2010. 4, pp.216~257
- 박명호·전병철, 『농지에 대한 양도소득세 감면제도 개편방안』, 한국조세연구원, 2011. 11
- 박민선 외, 『농업보조금 지원의 개선과제』, 국회예산정책처, 2014. 9
- 박정우·이준규, 「자경농지 양도소득세 면제제도의 연구」, 『세무학연구』, 제30권, 제4호, 한국세무학회, 2013. 12, pp.285~309
- 박훈·정지선, 「농지에 대한 양도소득세 과세특례에 관한 연구」, 『조세연구』, 제9-3집, 한국조세연구포럼, 2009. 12, pp.97~125
- 이기육, 「자경농지에 대한 양도소득세 감면제도 개선방안에 관한 연구」, 『세무회계연구』, 2016. 제47권, pp.141~165
- 이병훈 외, 『농업경쟁력 평가지표 개발 연구』, 한국농촌경제연구원, 2013. 5
- 장근호, 『주요국의 조세제도: 미국편(II)』, 한국조세연구원, 2011. 4
- 정연식, 「농지 양도소득세 감면제도에 관한 연구」, 『세무와회계저널』, 제12권 제2호, 2011. 6, pp.281~315
- Bundesministerium für Ernährung, Landwirtschaft und Forsten (BMEL)(2015) “Wichtige steuerliche Regelungen für die Land- und Forstwirtschaft”
- Department of the Treasury, Internal Revenue Service(2015) Publication 225, “Farmer’s Tax Guide for Use in Preparing 2015 Returns”, Cat. No. 11049L
- International Monetary Fund, *Fiscal Monitor*, April 2011
- National Audit Office, *Tax Reliefs*, 2014
- OECD, *Tax Expenditures in OECD Countries*, 2010

<부록 1-1> '양도소득과세표준 신고 및 납부계산서' 양식

■ 소득세법 시행규칙 [별지 제84호서식] <개정 2016.3.16.>

※ 2010. 1. 1. 이후 양도분부터는 양도소득세 예정신고를 하지 않으면 가산세가 부과됩니다.

(앞쪽)

관리번호

양도소득과세표준 신고 및 납부계산서
([]예정신고, []확정신고, []수정신고, []기한 후 신고)

① 신고인 (양도인)	성명 전자우편주소 주소	주민등록번호 전화번호	내·외국인 거주구분 거주지국	[]내국인, []외국인 []거주자, []비거주자 거주지코드	
② 양수인	성명	주민등록번호	양도자산 소재지	지분	양도인과의 관계
③ 세율구분	코드	양도소득세 합계	국내분 소계	-	국외분 소계 지방소득세
④ 양도소득금액					
⑤ 기신고·결정·경정된 양도 소득금액 합계					
⑥ 소득감면대상 소득금액					
⑦ 양도소득기본공제					
⑧ 과세표준 (④ + ⑤ - ⑥ - ⑦)					
⑨ 세율					
⑩ 산출세액					
⑪ 감면세액					
⑫ 국납부세액공제					
⑬ 예정신고납부세액공제					
⑭ 원천징수세액공제					
⑮ 가산세	신고불성실				
	납부불성실				
	기장불성실 등 계				
⑯ 기신고·결정·경정세액					
⑰ 납부할세액 (⑩ - ⑪ - ⑫ - ⑬ - ⑭ + ⑮ - ⑯)					
⑱ 분납(물납)할세액					
⑲ 납부세액					
⑳ 환급세액					
농어촌특별세 납부계산서		신고인은 「소득세법」 제105조(예정신고)-제110조(확정신고), 「국세기본법」 제45조(수정신고)-제45조의3(기한 후 신고), 「농어촌특별세법」 제7조 및 「지방세법」 제103조의5-제103조의7에 따라 신고하며, 위 내용을 충분히 검토하였고 신고인이 알고 있는 사실 그대로를 정확하게 적었음을 확인합니다.			
㉑ 소득세감면세액	년 월 일 신고인 (서명 또는 인)				
㉒ 세율					
㉓ 산출세액					
㉔ 수정신고가산세등	환급금 계좌신고 (환급세액 2천만원 미만인 경우)		세무대리인은 조세전문자격자로서 위 신고서를 성실하고 공정하게 작성하였음을 확인합니다. 세무대리인 (성명 또는 인) 세무서장 귀하		
㉕ 기신고·결정·경정세액	㉕ 금융기관명				
㉖ 납부할세액	㉖ 계좌번호				
㉗ 분납할세액					
㉘ 납부세액					
㉙ 환급세액					
첨부서류	1. 양도소득금액계산명세서(부표 1, 부표 2, 부표 2의2, 부표 2의3 중 해당하는 것) 1부 2. 매매계약서 1부 3. 필요경비에 관한 증빙서류 및 「소득세법 시행령」 제173조제2항제4호가목의 위탁수수료등 명세서 각1부 4. 감면신청서 및 수용확인서 등 1부 5. 그 밖에 양도소득세 계산에 필요한 서류 1부				접수일 인
담당공무원 확인사항	1. 토지 및 건물등기사항증명서 2. 토지 및 건축물대장 등본				

210mm×297mm[백상지 80g/㎡(재활용품)]

<부록 1-2> '양도소득금액 계산명세서' 양식

■ 소득세법 시행규칙 [별지 제84호서식 부표 1] <개정 2015.3.13.>

(앞쪽)

관리번호	-
------	---

양도소득금액 계산명세서

※ 관리번호는 적지 마십시오.

□ 양도자산 및 거래일		합 계	(-)	(-)	(-)
① 세 율 구 분 (코드)					
② 소재지국	소 재 지				
③ 자 산 종 류 (코드)			()	()	()
거래일 (거래원인)	④ 양 도 일 (원 인)		()	()	()
	⑤ 취 득 일 (원 인)		()	()	()
거래자산 면적(m ²)	⑥ 총 면 적 토 지 (양도지분) 건 물		(/)	(/)	(/)
			(/)	(/)	(/)
	⑦ 양 도 면 적 토 지 건 물				
	⑧ 취 득 면 적 토 지 건 물				

□ 양도소득금액 계산					
거래금액	⑨ 양 도 가 액				
	⑩ 취 득 가 액				
	취 득 가 액 종 류				
⑪ 기 납 부 토 지 초 과 이 득 세					
⑫ 기 타 필 요 경 비					
양도차익	전 체 양 도 차 익				
	비 과 세 양 도 차 익				
	⑬ 과 세 대 상 양 도 차 익				
⑭ 장 기 보 유 특 별 공 제					
⑮ 양 도 소 득 금 액					
감면소득금액	⑯ 세 액 감 면 대 상				
	⑰ 소 득 금 액 감 면 대 상				
⑱ 감 면 종 류	감 면 율				

□ 기준시가/기준시가 신고 또는 취득가액을 환산가로 신고하는 경우에만 적습니다)					
양도시 기준 시가	⑲ 건물	일 반 건 물			
		오피스텔·상업용			
		개 별 · 공 동 주 택			
	⑳ 토 지				
	합 계				
취득시 기준 시가	㉑ 건물	일 반 건 물			
		오피스텔·상업용			
		개 별 · 공 동 주 택			
	㉒ 토 지				
	합 계				

210mm×297mm[백상지 80g/m²(재활용품)]

<부록 2> 시군별 통계

지역명	평균 거래가격 (원/㎡)	추정 양도세 감면면적 (ha)	평균 논밭 거래면적 (ha)	자경 면적 (ha)	휴폐경 면적 (ha)	경지면적 (ha)	경지 면적 증가율 (%)	양도세 감면면적 비율 (%)
강원도 춘천시	85,040	83	283	6,703	3,077	10,547	-2.509	0.788
강원도 원주시	74,389	137	356	8,759	1,128	13,075	-2.911	1.051
강원도 강릉시	39,047	123	291	6,256	1,745	11,010	-0.476	1.119
강원도 동해시	51,631	6	43	1,307	237	2,121	-0.716	0.294
강원도 태백시	13,144	24	35	670	408	1,467	-1.149	1.605
강원도 속초시	92,676	9	21	582	193	1,082	-4.670	0.815
강원도 삼척시	19,003	47	173	5,405	1,554	8,197	-3.221	0.568
강원도 홍천군	43,759	96	457	9,825	4,373	18,382	-5.178	0.524
강원도 횡성군	36,802	78	359	7,277	1,909	11,537	-4.319	0.673
강원도 영월군	23,222	59	291	3,986	3,584	8,424	-4.375	0.703
강원도 평창군	42,708	106	359	6,074	7,972	10,465	-0.788	1.012
강원도 정선군	13,980	96	312	4,202	4,698	8,310	-3.138	1.160
강원도 철원군	21,117	144	463	7,993	687	14,010	-1.157	1.028
강원도 화천군	26,093	30	170	2,706	2,845	4,551	0.428	0.669
강원도 양구군	18,383	42	172	2,604	990	5,288	-5.506	0.788
강원도 인제군	28,054	40	188	3,392	957	5,534	-6.081	0.731
강원도 양양군	27,693	37	149	2,667	483	4,871	-0.305	0.755
충청북도 충주시	44,232	182	448	9,771	950	16,894	-1.462	1.077
충청북도 제천시	29,938	139	343	6,869	1,245	11,329	-0.346	1.226
충청북도 보은군	19,405	100	322	5,743	1,226	12,204	-4.490	0.818
충청북도 옥천군	25,031	105	287	5,679	710	10,107	-0.310	1.044
충청북도 영동군	18,755	98	302	6,638	1,925	13,809	-0.270	0.707
충청북도 진천군	51,926	82	270	3,996	629	7,803	-2.656	1.051
충청북도 괴산군	26,890	94	409	6,019	4,157	12,535	-0.639	0.754
충청북도 음성군	42,374	133	431	6,632	1,057	13,520	-0.096	0.986
충청북도 증평군	45,294	24	66	1,108	179	2,109	-2.246	1.146
충청북도 단양군	19,664	46	221	4,124	671	7,052	1.557	0.650
충청남도 천안시	114,850	151	374	11,389	965	16,234	-7.312	0.929
충청남도 공주시	41,244	175	412	12,344	866	22,220	-14.892	0.787
충청남도 보령시	25,236	141	451	7,987	1,251	14,988	0.985	0.941
충청남도 아산시	84,266	146	443	11,778	937	18,411	-2.973	0.794
충청남도 서산시	34,395	245	821	18,243	1,217	32,090	-0.927	0.762
충청남도 논산시	27,149	200	597	11,508	785	21,791	-1.718	0.919
충청남도 계룡시	104,434	11	22	373	26	564	-5.000	2.024
충청남도 당진시	57,351	194	681	15,575	1,149	27,459	-2.672	0.706
충청남도 금산군	34,331	92	306	5,444	501	8,881	2.552	1.031
충청남도 부여군	17,331	185	535	12,531	904	26,335	-0.969	0.702
충청남도 서천군	21,344	143	390	6,507	626	14,908	-0.140	0.962
충청남도 청양군	19,509	85	266	7,537	369	14,494	-3.109	0.583
충청남도 홍성군	26,598	123	380	9,996	789	16,737	-3.881	0.737
충청남도 예산군	31,127	155	441	12,193	946	20,656	-0.385	0.750
충청남도 태안군	36,359	99	456	8,954	1,400	16,818	-2.414	0.590

지역명	평균 거래가격 (원/㎡)	추정 양도세 감면면적 (ha)	평균 논밭 거래면적 (ha)	자경 면적 (ha)	휴폐경 면적 (ha)	경지면적 (ha)	경지 면적 증가율 (%)	양도세 감면면적 비율 (%)
전라북도 전주시	115,639	114	271	3,533	188	6,077	0.152	1.870
전라북도 군산시	39,621	150	462	9,408	586	18,720	-0.082	0.800
전라북도 익산시	20,042	302	824	14,659	970	30,526	-0.458	0.988
전라북도 정읍시	12,206	206	779	11,926	1,719	29,614	0.938	0.697
전라북도 남원시	12,564	105	468	8,845	1,625	20,424	-1.892	0.513
전라북도 김제시	18,117	194	899	14,975	936	36,102	-2.361	0.537
전라북도 완주군	42,347	103	523	7,168	3,570	13,489	-0.217	0.765
전라북도 진안군	12,094	68	255	3,721	850	9,734	2.235	0.696
전라북도 무주군	15,817	49	176	3,971	786	7,346	-1.754	0.663
전라북도 장수군	11,116	58	240	3,484	782	8,106	1.437	0.716
전라북도 임실군	11,861	52	258	4,098	2,095	11,382	-1.811	0.457
전라북도 순창군	9,653	63	282	5,492	627	13,947	-0.860	0.451
전라북도 고창군	10,173	158	680	10,604	1,445	28,179	-0.236	0.561
전라북도 부안군	25,092	122	588	8,307	694	22,983	-0.159	0.531
전라남도 목포시	77,541	15	22	345	31	610	-16.042	2.403
전라남도 여수시	48,869	79	269	6,466	896	10,120	0.000	0.784
전라남도 순천시	26,822	230	459	12,766	1,391	21,336	-1.402	1.079
전라남도 나주시	18,549	239	672	12,865	1,582	25,743	-0.750	0.927
전라남도 광양시	46,000	92	253	9,194	593	13,918	-4.018	0.663
전라남도 담양군	25,933	97	383	5,522	652	12,464	-1.152	0.780
전라남도 곡성군	11,408	55	291	5,013	1,508	11,153	-0.364	0.491
전라남도 구례군	18,708	48	190	4,981	1,312	11,362	0.179	0.421
전라남도 고흥군	8,599	103	697	11,512	1,482	25,823	-2.917	0.397
전라남도 보성군	9,701	79	457	8,385	1,743	19,188	-1.389	0.412
전라남도 화순군	16,586	149	359	4,761	1,007	10,329	-3.831	1.438
전라남도 장흥군	9,417	74	384	6,931	880	17,875	-0.300	0.414
전라남도 강진군	9,231	93	364	6,602	1,313	17,298	-1.013	0.535
전라남도 해남군	8,343	341	1,003	14,923	4,388	42,199	-0.899	0.808
전라남도 영암군	10,340	185	688	10,871	1,159	26,094	0.335	0.710
전라남도 무안군	14,917	203	593	11,454	1,222	24,220	-0.258	0.838
전라남도 함평군	11,269	117	423	6,268	904	16,194	-2.211	0.723
전라남도 영광군	9,124	113	487	8,221	954	20,504	-0.376	0.552
전라남도 장성군	23,444	110	390	6,263	500	13,733	-0.871	0.801
전라남도 완도군	7,668	49	313	3,291	396	6,090	0.027	0.807
전라남도 진도군	6,598	68	355	4,612	1,516	11,621	-0.818	0.583
전라남도 신안군	8,468	97	624	10,184	1,154	21,489	-1.385	0.450
경상북도 포항시	50,859	234	529	9,495	803	14,649	-3.784	1.594
경상북도 경주시	63,926	201	761	13,288	1,317	22,902	-0.381	0.879
경상북도 김천시	30,284	248	572	11,560	1,142	19,494	-2.462	1.274
경상북도 안동시	17,574	341	623	11,690	964	22,549	-1.312	1.511
경상북도 구미시	56,583	264	453	8,430	1,119	15,128	-3.076	1.742
경상북도 영주시	20,559	223	484	8,602	1,109	14,285	-2.000	1.558
경상북도 영천시	43,125	240	750	9,058	622	14,680	-1.830	1.633

지역명	평균 거래가격 (원/m ²)	추정 양도세 감면면적 (ha)	평균 논밭 거래면적 (ha)	자경 면적 (ha)	휴폐경 면적 (ha)	경지면적 (ha)	경지 면적 증가율 (%)	양도세 감면면적 비율 (%)
경상북도 상주시	17,866	194	725	15,102	1,255	28,093	-0.285	0.689
경상북도 문경시	22,747	96	372	6,739	2,039	13,060	-1.134	0.738
경상북도 경산시	79,686	163	387	6,658	578	8,692	4.076	1.876
경상북도 군위군	24,350	102	289	5,254	804	9,349	-2.536	1.094
경상북도 의성군	13,424	191	619	12,751	1,328	23,736	-1.355	0.805
경상북도 청송군	15,618	110	303	4,629	822	8,950	0.283	1.230
경상북도 영양군	9,993	66	225	3,122	870	7,364	-0.676	0.902
경상북도 영덕군	24,602	80	257	3,411	1,084	6,927	-3.452	1.153
경상북도 청도군	45,225	127	425	7,292	1,173	12,139	-1.153	1.044
경상북도 고령군	44,091	80	242	3,611	357	6,985	-5.099	1.147
경상북도 성주군	30,458	156	572	6,102	716	10,344	-14.593	1.506
경상북도 칠곡군	89,200	98	357	4,996	689	7,122	-0.033	1.379
경상북도 예천군	18,978	171	560	9,596	1,020	20,269	-0.687	0.845
경상북도 봉화군	12,132	122	462	7,036	808	12,307	-1.421	0.992
경상북도 울진군	12,766	82	190	2,334	1,188	5,494	-0.928	1.485
경상북도 울릉군	30,009	13	36	693	89	943	-0.248	1.378
경상남도 창원시	121,518	219	421	10,492	792	16,050	-3.058	1.362
경상남도 진주시	43,709	253	399	13,387	1,106	20,870	-1.926	1.212
경상남도 통영시	63,257	53	149	3,354	352	4,704	1.062	1.136
경상남도 사천시	56,206	84	253	6,746	649	10,712	-9.711	0.781
경상남도 김해시	138,800	223	538	6,551	595	9,677	-8.629	2.309
경상남도 밀양시	60,019	187	639	10,894	2,792	18,682	-2.913	0.999
경상남도 거제시	142,228	77	264	5,217	587	6,679	-5.592	1.160
경상남도 양산시	120,506	63	180	3,151	297	4,009	-8.331	1.582
경상남도 의령군	20,576	53	224	3,892	495	8,314	-1.540	0.637
경상남도 함안군	59,193	80	364	6,438	782	11,669	-5.490	0.689
경상남도 창녕군	38,046	124	528	7,602	691	14,965	-4.147	0.827
경상남도 남해군	47,145	48	255	4,716	407	8,941	-3.860	0.531
경상남도 하동군	28,161	116	337	12,175	757	21,909	1.836	0.527
경상남도 산청군	25,899	82	279	8,038	1,420	15,458	-7.187	0.528
경상남도 함양군	17,343	91	321	6,781	497	13,660	-2.901	0.665
경상남도 거창군	14,240	92	358	6,591	601	13,376	3.117	0.685
경상남도 함천군	13,579	98	496	8,430	753	19,383	-3.363	0.505
제주도 제주시	79,236	435	1,223	17,917	4,120	32,258	-0.497	1.350
제주도 서귀포시	78,458	269	899	17,178	2,316	27,645	-0.179	0.975
합계	-	14,931	48,498	901,970	147,681	1,739,234	-	-
평균	36,515	124	404	7,516	1,231	14,494	-2.098	0.926
표준편차	29,480	1,337	4,341	80,742	13,250	155,711	3.099	0.397

자료: 국세청 내부자료

농어촌공사, 「농지실거래가격 동향분석」, 2013-2015

농림축산식품부, 「농업경영체등록조사」, 2016

한국감정원, 「부동산거래현황」, 2013-2015