

# 공용수용 관련 양도소득세 과세특례제도의 합리적 개선방안

The Rational Improvement Plans on the Special Tax Treatment in Transfer Income Tax of Compensation for Expropriation

장기용\*  
Jang, Ki Yong

## 目次

- |   |                               |
|---|-------------------------------|
| I. 서론                                       | 1. 공용수용에 대한 현행 양도소득세 과세특례의 내용 |
| 1. 연구배경 및 목적                                | 2. 공용수용에 대한 외국의 과세제도와의 시사점    |
| 2. 연구범위 및 방법                                | IV. 현행 과세특례제도의 문제점과 개선방안      |
| II. 공용수용에 대한 양도소득세 과세의 헌법적 정당성과 한계          | V. 결론                         |
| 1. 공용수용의 양도개념 해당성                           | <abstract>                    |
| 2. 헌법 제23조 제3항과의 관계                         | <참고문헌>                        |
| III. 공용수용 관련 현행 양도소득세 과세특례의 내용 및 외국의 입법례 고찰 |                               |

## ABSTRACT

### 1. CONTENTS

#### (1) RESEARCH OBJECTIVES

This paper focuses on evaluating on the special tax treatment in transfer income tax of compensation for expropriation, and discusses how the system should be further improved.

#### (2) RESEARCH METHOD

This study applied to the theoretic study through various literatures related to domestic and international tax system for land expropriation.

\* 주 지 자 : 협성대학교 세무회계학과 부교수, 경영학박사, jangky@uhs.ac.kr

▷ 접수일(2014년 1월 24일), 수정일(1차: 2014년 2월 5일), 게재확정일(2014년 2월 10일)

**(3) RESEARCH FINDINGS**

In case of stipulation of new actions for special tax treatment or widening of range of application of actions related to special tax treatment, it should be implemented within the limit of essence of tax in spite of its necessity. This is also true in case of expropriation for public service.

**2. RESULTS**

In principle, just compensation should be paid in accordance with special law including the Act on Public Service stipulating directive compensation method. However, special tax treatment should be carried out under strict conditions only if there is no means without special tax treatment because direct compensation method doesn't satisfy the requirement of just compensation, or special tax treatment is specially needed to be carried out for smooth execution of public service.

**3. KEY WORDS**

- the special tax treatment, land expropriation, the limit of essence of tax, just compensation, the Act on Public Service
- 과세특례, 토지수용, 조세의 본질적 한계, 정당보상, 공익사업법

**1. 서론**

**1. 연구배경 및 목적**

집값 안정을 위한 새로운 도시건설, 수도권 집중을 완화하고 지역균형발전을 위한 혁신도시·기업도시·산업단지 건설 등 국가경쟁력을 강화하고 국민의 공공복리 향상을 위한 토지활용이 활발해짐에 따라 공익사업을 위한 부동산 등의 수용이 전국적으로 대대적으로 이루어지고 있고 그와 더불어 토지보상

규모도 날로 증가하고 있으며, 토지소유자들의 보상금지급에 대한 불만과 그에 따른 불복 제기 또한 늘어가는 추세이다.<sup>1)</sup>

소득세법상 수용은 자산의 유상이전에 해당하여 양도소득세의 과세대상에 해당하고, 대가보상금 이외의 손실보상금은 그 성격에 따라 사업소득 또는 기타소득으로 과세될 수도 있다. 수용보상금에 대한 과세는 재산권제한에 따른 가치보상을 실현하기 위한 헌법 제 23조 제3항의 정당보상의 입법취지에 부합하지 않는 것으로, 수용관련 세제를 운영하는

1) 수용건수 대비 불복건수는 2009년 89.5%(3,301건/3,687건), 2010년 90.2%(2,35건/3,255건), 2011년 89.3%(2,819건/3,158건)로 매년 평균 90% 정도에 이르고 있지만, 불복이 늘어난다고 하여 재결의 금액인상이 되는 것은 아니다. 중앙토지수용위원회의 수용재결과 이의재결 통계를 보면, 재결건수에 따른 재결금액의 증가율은 수용재결의 경우 2009년 3.6%, 2010년 3.0%, 2011년 3.1%로, 이의재결의 경우 2009년 2.3%, 2010년 3.6%, 2011년 1.7% 정도에 불과한 것으로 나타났다(중앙토지수용위원회, 중토위재결통계, 2011. 12. 31). 수용재결의 경우 재결에 소요되는 기간이 보통 6개월에서 1년 이상 걸리는 것이 현실임을 고려할 때, 이의재결로 인한 보상금을 늦게 수령하는 경우의 이자손실 등을 고려하면 보상금 증액은 없는 셈이 된다. 보상금에 대한 불만을 해소하고 헌법상 정당보상을 실현하기 위해 보상금을 현실화하는 것은 사업주체인 LH공사 또는 지방자치단체의 부채 증가 등 재정여건 상 어려운 실정이므로 세제측면에서 어느 정도 정당보상의 문제점을 보완할 필요성이 있다.

대부분의 국가에서도 수용보상금에 대하여는 비과세하거나 과세의 특례를 인정하고 있다. 우리나라에서도 개별세법에서 수용과 관련하여 지방세법상 취득세를 면제하거나 부가가치세법상 재화의 공급으로 보지 않는 등의 다양한 과세특례제도를 운영하고 있지만, 양도소득세와 관련해서는 현행의 과세특례제도가 헌법상의 완전보상이념 실현에 미흡하다는 비판이 있는 동시에 과도한 과세특례제도의 운영은 과세형평성을 저해하는 등의 문제가 발생하므로 신중한 접근이 필요하다는 주장이 양립하고 있는 실정이다.

본 연구에서는 헌법상의 완전보상이념을 실현하기 위한 수단으로서 수용보상금에 대한 소득세, 특히 공용수용과 관련된 양도소득세에 대한 현행의 과세특례제도를 비판적으로 검토하고, 과세형평성을 저해하지 않는 범위 내에서 그에 대한 합리적 개선방안을 모색해 보고자 한다.

## 2. 연구범위 및 방법

공용수용과 관련하여 적용될 수 있는 세목은 소득세(양도소득세 포함), 법인세, 부가가치세, 취득세, 재산세, 종합부동산세, 상속세, 증여세 등으로 다양하지만, 본 연구에서는 소득세, 특히 양도소득세를 중심으로 연구범위를 제한하여 논의를 전개하고자 한다. 본 연구의 목적을 달성하기 위해 II에서는 공용수용에 대한 양도소득세가 과세의 헌법적 정당성과 그 한계에 대하여 살펴보고, III에서는 공용수용에 대한 현행 양도소득세 과세특례제도의 내용과 외국의 수용관련 세제에 대한 입법례를 고찰함으로써 개선방안 수립시의 시사점을 얻고자 한다. IV에서는 현행 과세특례제

도의 문제점을 적시하고 그에 대한 합리적 개선방안을 모색하고, V에서는 연구결과를 요약하여 마무리한다.

연구방법은 국내외 발행 단행본, 학술지 자료, 기타 참고서적 등을 통한 문헌조사를 실시하였으며, 우리나라의 조세법령과 외국의 수용관련 세제에 대한 정보는 한국조세연구원과 국제청 및 각국 과세관청의 자료를 참조하였다.

## II. 공용수용에 대한 양도소득세 과세의 헌법적 정당성과 한계

### 1. 공용수용<sup>2)</sup>의 양도개념 해당성

현행 소득세법상 '양도'란 자산에 대한 등기 또는 등록과 관계없이 매도, 교환, 법인에 대한 현물출자 등으로 인하여 그 자산이 유상으로 사실상 이전되는 것을 말한다(소득세법 제88조 제1항). 여기서 양도라 함은 '자산의 취득자가 스스로 양도하는 임의양도만을 가리키는 것이 아니라 토지수용법 등에 기한 수용과 같이 자산의 취득자의 의사에 기하지 아니한 강제양도의 경우도 이에 해당된다(대법원 1995. 4. 11. 선고, 94누8020 판결; 1995. 12. 22. 선고, 95누13890 판결).<sup>3)</sup> 따라서 공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률(이하 '공익사업법'이라고 함) 또는 그 밖의 법률에 의하여 사업시행자가 협의취득하는 것뿐만 아니라(승계취득) 사업시행자에게 수용에 의하여 토지나 주택을 강제적으로 이전하는 것(원시취득)도 소득세법상 양도로서 양도소득세 과세대상이 된다고 할 것이다.

2) '공용수용'이란 공익사업의 수요에 충족하기 위해 특정 개인의 재산권을 강제적으로 취득하는 것을 말한다(김두형, "수용 등 공용부담의 과세특례에 관한 고찰", 토지보상법연구, 한국토지보상법학회, 2002, 제2집, p.135.).

3) 마찬가지로 헌법재판소 역시 양도의 개념을 정의하고 있는 소득세법 제88조 제1항의 위헌소원과 관련하여 소유권이전의 형식에 불문하고 소유권이전의 대가가 있으면 모두 소득세법에서 말하는 유상이전에 포함되는 것이므로, 자산의 처분이 소유자의 자의에 의한 것인지 또는 자의에 의하지 않은 것인지의 문제는 소득세법상 '양도'에 해당되는지 여부를 판단하는 데 아무런 영향을 미치지 않는다고 하고 있다(헌법재판소 2007. 4. 26. 선고, 2006헌바71 결정).

## 2. 헌법 제23조 제3항과의 관계

국가 또는 사업시행자가 공익목적으로 수행하는 사업이 토지의 이용을 대상으로 하는 경우에는 필연적으로 당해 토지소유자와의 관계에서 공익과 사익의 충돌이 불가피하게 발생하고 이를 어떻게 합리적으로 조화할 것인지의 무제가 제기된다. 그 조화의 구체적 수단이 바로 손실보상제도이며 이는 '공공필요에 의한 재산권의 수용·사용 또는 제한 및 그에 대한 보상은 법률로써 하되, 정당한 보상을 지급하여야 한다'는 헌법 제23조 제3항에 그 근거를 두고 있다. 헌법 제23조 제3항의 '정당한 보상'은 완전한 보상을 의미하는 것으로 해석하는 것이 일반적인 견해이며, 대법원 판례<sup>4)</sup>와 헌법재판소의 결정<sup>5)</sup> 역시 완전보상설<sup>6)</sup>의 입장을 취하고 있다. 그러한 점에서 수용보상금에 대한 과세는 국가가 재산권 침해에 대한 가치보상을 구현하면서 다른 한편으로는 세금으로 환수조치하는 결과가 되는 것이다.<sup>7)</sup>

헌법적 관점이 아닌 일반론 및 국가·사

회정책적인 측면에서 볼 때, 국민은 소득세법상 규정되어 있는 모든 소득에 대한 납세의무가 있고, 수용보상금으로 한 몫 벌려는 세대가 팽배하고 있는 현실을 고려하여 국민들간의 형평성을 확보하고, 과세를 통한 자원재분배, 투기조장의 방지라는 측면에서 보상금에 대한 과세는 조세정책적 정당성을 가질 수도 있다. 그러나 과세가 국가의 재정충당 목적이 아닌 물가안정, 경제조정, 복지정책, 특정산업의 재원 마련 등 다른 정책적 수단으로 활용되는 경우 국민의 재산권에 대한 과도한 제한의 문제가 발생하게 된다.<sup>8)</sup> 토지보상금에 대한 과세 역시 막대한 손실보상금의 취득을 통한 과도한 투기열기를 억제하기 위한 정책적 장치로서의 기능을 가지고 있다고 볼 수 있다. 이러한 토지수용에 대한 양도소득세 부과가 국민의 재산권의 침해나 제한이 되지 않는 근거를 마련하기 위해서는 우선적으로 토지수용을 양도로 보고 보상금에 대하여 양도소득세를 부과하는 것에 대한 헌법적 검토, 다른 법률과의 관계 등에 대한 근본적인 판단이 선행되어야 할 것이다. 현재의 법률 및

- 4) 공시지가에 의하여 보상액을 산정하도록 되어 있는 구 토지수용법(1991. 12. 31. 법률 제4483호로 개정되기 전의 것) 제46조 제2항과 지가공시 및 토지 등의 이용에 관한 법률 제10조 제1항 제1호가 헌법 제23조 제3항에 위반되는지가 문제된 사안에서 "헌법 제23조 제3항은 "공공필요에 의한 재산권의 수용·사용 또는 제한 및 그에 대한 보상은 법률로써 하되, 정당한 보상을 지급하여야 한다"라고 규정하고 있는 바, 이 헌법의 규정은 보상청구권의 근거에 관하여서 뿐만 아니라 보상의 기준과 방법에 관하여서도 법률의 규정에 유보하고 있는 것으로 보아야 하고, 위 구 토지수용법과 지가공시법의 규정들은 바로 헌법에서 유보하고 있는 그 법률의 규정들로 보아야 할 것이다. 그리고 '정당한 보상'이라 함은 원칙적으로 피수용재산의 객관적인 재산가치를 완전하게 보상하여야 한다는 완전보상을 뜻하는 것이라 할 것이나, 투기적인 거래에 의하여 형성되는 가격은 정상적인 객관적 재산가치로는 볼 수 없으므로 이를 배제한다고 하여 완전보상의 원칙에 어긋나는 것은 아니며, 공익사업의 시행으로 지가가 상승하여 발생하는 개발이익은 궁극적으로는 국민 모두에게 귀속되어야 할 성질의 것이므로 이는 완전보상의 범위에 포함되는 피수용토지의 객관적 가치 내지 피수용자의 손실이라고는 볼 수 없다"고 판시하여 완전보상설의 입장을 분명히 하였다(대법원 1993. 7. 13. 선고, 93누2131 판결).
- 5) 토지의 수용에 대한 보상을 표준지 공시지가를 기준으로 하도록 한 지가공시 및 토지 등의 평가에 관한 법률 제10조 제1항 제1호가 헌법 제23조 제3항의 정당한 보상 규정 등을 위배한 여부가 문제된 전원재판부 결정에서 "헌법 제23조 제3항이 규정하는 정당한 보상이란 원칙적으로 피수용재산의 객관적인 재산가치를 완전하게 보상하는 완전보상을 의미하며, 토지의 경우에는 그 특성상 인근 유사토지의 거래가격을 기준으로 하여 토지의 가격형성에 미치는 제 요소를 종합적으로 고려한 합리적 조정을 거쳐서 객관적인 가치를 평가할 수밖에 없는데 이 때, 소유자가 갖는 주관적인 가치, 투기적 성격을 띠고 우연히 결정된 거래가격 또는 흔히 불리우는 호가, 객관적 가치의 증가에 기여하지 못한 투자비용이나 그 토지 등을 특별한 용도에 사용할 것을 전제로 한 가격 등에 좌우되어서는 안되며, 개발이익은 그 성질상 완전보상의 범위에 포함되지 아니한다"고 하여 완전보상설의 입장을 취하고 있다(헌법재판소 2001. 4. 26. 선고, 2000헌바31 결정).
- 6) 정당한 보상이 무엇인지에 대한 학설로는 완전보상설, 상당보상설, 절충설이 있으며, 완전보상설은 재산권이 침해되는 경우 피해자에게 침해로 인하여 경제적 손실이 없었던 것처럼 침해받은 재산의 객관적 가치에 따른 충분하고 완전한 보상을 하는 것을 뜻한다.
- 7) 박중수, "수용관련 보상금에 대한 과세의 헌법적 문제점-양도소득세를 중심으로", 법학논고, 경북대 법학연구원, 2008, 제29집, pp.18-23.
- 8) 정책수단으로서의 조세활용의 또 다른 문제점은 정책수단으로서의 조세의 한계를 무시하고 특정의 정책목적에 조세를 과도하게 활용하는 경우에는 그 정책의 목표는 달성될 수 있을지언정, 조세를 조세담지 못하게 만들어 버리고, 그 결과 장기적인 관점에서 조세제도를 위태롭게 하고 납세도의의 퇴보를 가져와 조세의 본원적 기능을 저해하게 된다는 것이다(나성길, "공익수용관련 양도소득세제의 최근 입법동향과 주요 해석사례", 조세연구, 한국조세연구포럼, 2010, 제10-2집, pp.165-166.).

판례는 양도소득세 부과를 당연한 것으로 전제하고 단순히 유상이전이라는 결과론적 측면만을 판단근거로 삼고 있는 듯하나 헌법 제 23조 제3항과의 충돌 문제에 대해서는 언급하고 있지 않다.

따라서 토지보상금의 과세에 대한 설득력 있는 법적 근거를 마련하는 것이 급선무이며, 만일 토지보상금에 대한 과세를 계속 유지하는 경우에도 완전보상에 충실하기 위해서는 과도한 과세특례의 적용으로 인한 과세형평성을 저해하지 아니하는 범위 내<sup>9)</sup>에서 과세기준을 완화하거나 감면비율을 확대하는 것이 바람직하다고 본다.<sup>10)</sup>

### Ⅲ. 공용수용에 대한 현행 양도소득세 과세특례의 내용 및 외국의 입법례 고찰

#### 1. 공용수용에 대한 현행 양도소득세 과세특례의 내용

##### 1) 소득세법상 과세특례

##### (1) 1세대 1주택 비과세 적용의 특례

소득세법상 1세대 1주택이 비과세되기 위해서는 보유기간 2년 이상의 요건을 충족하여야 하지만, 주택 및 그 부수토지(사업인정 고시일 전에 취득한 주택 및 그 부수토지에

한함)의 전부 또는 일부가 공익사업법에 의한 협의매수·수용 및 그 밖의 법률에 의하여 수용되는 경우와 그 양도일 또는 수용일부터 5년 이내에 양도하는 잔존주택 및 그 부수토지에 대하여는 보유기간의 제한을 받지 않는다(소득세법 제89조 제1항 제호 가목, 동법 시행령 제154조 제1항 제2호 가목).

또한 일시적 2주택에 대한 비과세 특례를 적용함에 있어서도 종전의 주택 및 부수토지 중 일부가 공익사업법에 따라 협의매수되거나 수용되는 경우, 종전의 주택 및 그 부수토지 중 잔존하는 주택 및 그 부수토지를 그 양도일 또는 수용일부터 3년 이내에 양도하는 때에는 당해 잔존하는 주택 및 그 부수토지의 양도는 종전의 주택 및 그 부수토지의 양도 또는 수용에 포함되는 것으로 본다(소득세법 시행령 제155조 제1항).

##### (2) 양도 또는 취득의 시기

2010년 2월 18일 이후 양도분부터는 공익사업법이나 그 밖의 법률에 따라 공익사업을 위하여 수용되는 경우에는 대금을 청산한 날, 수용의 개시일 또는 소유권이전등기접수일 중 빠른 날이 양도 및 취득시기로 한다(소득세법 시행령 제162조 제1항 제7호).

##### (3) 비사업용으로 보지 아니하는 토지의 판정

공익사업법 및 그 밖의 법률에 따라 협의매수 또는 수용되는 토지로서 사업인정고시일이 2006년 12월 31일 이전인 토지 또는 취

9) 헌법상의 입장에서 공익수용 보상금에 대해 양도소득세를 과세하는 것이 타당한가라는 시각에서 조특별에 의한 양도세 감면율을 가급적 100%에 근접하는 수준에서 결정하는 것이 바람직하다고 주장하는 견해(박중수, 상계논문, p.25.)도 있으나, 조세우대조치의 남발은 그에 의하여 조세감면을 받는 특정한 납세자군의 조세부담을 다른 납세자군에게 전가하는 결과를 가져와 조세평등의 이념에 반하고 일반 납세자들의 납세의식을 저하시킬 수 있기 때문에, 입법자가 조세감면 대상을 설정함에 있어 되도록 신중한 입장을 취하여 그러한 조세감면이 가장 절실하거나 시급하다고 생각되는 집단으로 그 범위를 한정하고 사회·경제적 상황의 변화에 따라 그 범위를 조절하는 것이 바람직(헌법재판소 2005. 2. 24. 선고, 2003헌바72 결정)하다고 판단된다.

10) 직접적 보상수단으로 정당보상이 이루어져야 하는 것이 타당하다고 할 것이나 정당한 보상수준이라는 것도 토지수용자 마다 받아들이는 수준이 주관적·상대적 개념일 수밖에 없다는 점에서 공익사업법상의 직접 보상도 피수용자의 요구를 충족하기에는 한계가 있을 수 있다. 이러한 점을 고려할 때, 수용에 대한 과세특례조치의 필요성은 인정된다 할 것이나 과세특례의 수준은 공익사업법에 따라 실제 이루어지는 보상수준, 공용수용에 따른 다른 감면제도와의 형평성, 세율과 장기보유특별공제 등 세액산정에 영향을 미치는 요소, 소득자 간 과세형평성 등을 종합적으로 고려하여 결정되어야 할 것이다.

득일(상속받은 토지는 피상속인이 해당 토지를 취득한 날을 말하고, 이월과세의 적용을 받는 경우에는 증여한 배우자 또는 직계존비속이 해당 자산을 취득한 날을 말함)이 사업인정고시일부터 5년 이전인 토지는 비사업용 토지로 보지 아니한다(소득세법 시행령 제 168조의 14 제3항 제3호).

(4) 기타의 특례

상기 이외에도 공공수용과 관련한 소득세법상의 특례규정으로는 양도당시 기준시가에 관한 특례규정(소득세법 시행령 제 164조 제9항)<sup>11)</sup>, 미등기양도자산에 대한 특례규정(소득세법 시행령 제 168조 제1항 제5호)과 공공수용 토지 등의 양도에 대한 양도소득세를 보상채권으로 납부할 수 있는 물납규정(소득세법 제 112조의 2 제1항, 동법 시행령 제 175조의 2 제1항) 등이 있다.

2) 조세특례제한법상 과세특례

(1) 공익사업용 토지 등에 대한 양도소득세 감면

공익사업용 토지 등에 대한 양도소득세 감면제도는 조세특례제한법(이하 '조특법'이라

고 함)상의 대표적인 공익사업에 대한 지원세제로서 1975년 12월말 조세감면규제법 개정시 최초로 신설·도입되었다. 공익사업법이 적용되는 공익사업에 필요한 토지 등을 그 공익사업의 시행자에게 양도함으로써 발생하는 소득 또는 공익사업법이나 그 밖의 법률에 따른 토지 등의 수용으로 인하여 발생하는 소득으로서 해당 토지 등이 속한 사업지역에 대한 사업인정고시일(사업인정고시일 전에 양도하는 경우에는 양도일)부터 소급하여 2년 이전에 취득한 토지 등을 2015년 12월 31일 이전에 양도함으로써 발생하는 소득에 대하여는 현금보상은 15%〔채권보상<sup>12)</sup>의 경우 20%, 단 보상채권을 3년 이상의 만기까지 보유하기로 특약을 체결하는 경우에는 30%(만기가 5년 이상인 경우에는 40%)〕에 상당하는 세액을 감면한다(조특법 제77조 제1항).<sup>13)</sup> 이 경우 거주자가 사업시행자로 지정되기 전의 사업자에게 2년 이상 보유한 토지 등을 2015년 12월 31일 이전에 양도하고 해당 토지 등을 양도한 날이 속하는 과세기간의 과세표준신고(예정신고 포함)를 법정신고기한까지 한 경우로서 지정 전 사업자가 그 토지 등의 양도일로부터 5년 이내에 사업시행자로 지정받은 경우에는 양도소득세 감면을 받을 수 있다(조특법 제77조 제2항).<sup>14)</sup>

- 11) 법률에 따라 협의매수 또는 수용되는 경우 양도당시의 기준시가가 보상금액과 보상가액 산정의 기초가 되는 기준시가 중 낮은 금액을 초과하는 경우에는 그 초과액을 차감하여 양도당시의 기준시가를 계산한다.
- 12) 채권보상은 보상금을 현금 대신 채권으로 지급하는 방법으로 보상비가 사업비에서 차지하는 비율이 높아짐에 따라 효율적인 개발사업의 시행이 어렵게 되자 사업시행자의 자금확보를 지원하고 사회간접시설의 확충에 이바지 하도록 하기 위한 방안으로 1991년 도입되었다. 2007년에는 부채지주에 대한 보상금 중 1억원을 초과하는 부분에 대해서는 채권으로 보상할 수 있도록 개정되었으며, 택지개발 등 대규모 개발사업에 편입되는 투기우려지역 내 부채지주의 토지에 대해서는 반드시 채권보상(1억원)을 하도록 의무화하였다(공익사업법 제63조 제6항, 제7항).
- 13) 해당 채권을 만기까지 보유하기로 특약을 체결하고 양도소득세의 30%(만기가 5년 이상인 경우에는 40%)에 상당하는 세액을 감면 받은 자가 그 특약을 위반하게 된 경우에는 즉시 감면받은 세액 중 양도소득세의 10%(만기가 5년 이상인 경우에는 20%)에 상당하는 금액을 징수한다(조특법 제77조 제4항).
- 14) 사업시행자로 지정되기 이전의 사업자에게 토지 등을 양도한 경우 조특법 제77조의 과세특례가 적용될 수 있는지에 대하여는 그동안 국세청 및 조세심판원의 입장(적용불가)과 기획재정부 및 법원(서울고등법원 2009. 7. 21. 선고, 2009누2056 판결)의 입장(적용 가능)이 서로 달라 혼란이 있었으나, 양도당시 사업시행 인가를 받지 아니한 경우라면 사후에 사업시행 인가를 받았다 하더라도 과세특례의 적용대상이 될 수 없다는 대법원 판결(대법원 2010. 5. 26. 선고, 2009두14088 판결)과 구 조특법 제85조 등의 위헌소원에 대한 헌법재판소 결정(헌법재판소 2012. 7. 26. 2011헌바365 결정)으로 정리가 되었다. 그럼에도 불구하고 2010. 12. 27. 신설된 조특법 제77조 제2항의 규정은 일정한 경우 사업시행 인가 전 토지 등의 양도에 대하여도 과세특례를 적용받을 수 있도록 규정하고 있다. 이는 조문 신설 이후 확정된 위의 대법원 판례와 헌법재판소 합헌결정에 배치되는 것이므로 사업시행 인가 전 토지 양도의 경우에는 과세특례의 적용대상이 아님을 명문화하여야 할 것이다.

1989년 이전까지는 양도소득세를 100% 감면하였으나, 이후 과세의 형평성과 보상가액의 현실화 등을 고려하여 감면율이 축소되었으며, 현금보상과 채권보상에 대한 감면율과 채권의 보유기간에 따라 감면율을 달리 적용하고 있다. 채권의 만기기간에 따른 감면율의 확대에 따라 양도소득세 감면의 종합한도도 현금보상과 채권보상의 경우는 연간 1억, 5년간 2억원이 적용되고, 채권보상 중 만기 3년, 5년의 감면율이 적용되는 경우에는 연간 2억원, 5년간 3억원의 한도가 각각 적용된다(조특법 제133조 제1항).

## (2) 수용에 따른 농지 대토에 대한 양도소득세 감면

농지소재지에 거주하는 대통령령이 정하는 거주자가 직접 경작한 농지를 경작상 필요에 의하여 대토함으로써 발생하는 소득에 대해서는 양도소득세의 100%에 상당하는 세액을 감면한다. 다만, 해당 토지가 국토의 계획 및 이용에 관한 법률에 따른 주거지역 등에 편입되거나 도시개발법 또는 그 밖의 법률에 따라 환지처분 전에 농지 외의 토지로 환지에 정지 지정을 받은 경우에는 주거지역등에 편입되거나, 환지에정지 지정을 받은 날까지 발생한 소득<sup>15)</sup>에 대해서만 양도소득세의 100%에 상당하는 세액을 감면한다(조특법 제70조 제1항).

수용의 경우에 적용되는 요건은 ① 3년 이상 농지소재지(농지가 소재하는 시·군·구안의 지역 및 연접한 지역 또는 해당 농지로부터 직선거리 20킬로미터 이내의 지역)에 거주한 자가 경작상의 필요에 의하여 농지를 대토할 것, ② 종전 농지가 공익사업법에 따른 협의매수·수용 및 그 밖의 법률에 따라 수용된 날부터 2년 이내에 다른 농지를 취득

하여 3년 이상 새로운 농지소재지에 거주하면서 경작할 것(다만, 새로운 농지를 취득한 후 3년 이내에 공익사업법에 따른 협의매수·수용 및 그 밖의 법률에 따라 수용되는 경우에는 3년 이상 농지소재지에 거주하면서 경작한 것으로 봄), ③ 새로 취득하는 농지면적이 종전 농지면적의 2분의 1 이상이고 가액이 3분의 1 이상일 것이다(조특법 시행령 제67조 제1항 및 제3항).

## (3) 대토보상에 대한 양도소득세 과세특례

대토보상제도는 2007년 10월 17일 공포된 공익사업법 개정안에서 도입된 것으로 보상자금을 효율적으로 관리하고 현지 주민의 재정착과 개발혜택을 공유할 수 있도록 해당 공익사업으로 조성된 토지로 보상하는 제도이다. 거주자가 공익사업법에 따른 공익사업의 시행으로 해당 사업지역에 대한 사업인정고시일(사업인정고시일 전에 양도하는 경우에는 양도일)부터 소급하여 2년 이전에 취득한 토지 등을 2015년 12월 31일 이전에 해당 공익사업의 시행자에게 양도함으로써 발생하는 양도차익으로서 토지 등의 양도대금을 해당 공익사업의 시행으로 조성한 토지로 보상받는 부분에 대해서는 양도소득세의 과세를 이연받을 수 있다(조특법 제77조의 2 제1항).

과세이연방법은 취득가액 차감방식이 적용되는데 이는 기존 부동산 수용시 과세이연 금액에 대해서는 양도소득세를 과세하지 아니하고, 대토양도시 취득가액에서 과세이연금액을 뺀 금액을 취득가액으로 보아 양도소득세를 과세하는 것이다. 과세이연금액은 (기존 부동산의 양도차익-장기보유특별공제)×(대토 보상액/총보상액)이다(조특법 시행령 제73조 제1항).

15) 다음의 계산식에 따라 계산한 금액을 말한다. 다만, 공익사업법 및 그 밖의 법률에 따라 협의매수되거나 수용되는 경우에는 다음 계산식 중 양도당시의 기준시가를 보상가액 산정의 기초가 되는 기준시가로 한다(조특법 시행령 제67조 제6항).  

$$\text{양도소득금액} \times (\text{주거지역 등에 편입되거나 환지에정지 지정을 받은 날의 기준시가} - \text{취득당시의 기준시가}) - \text{취득당시의 기준시가}$$

(4) 8년 이상 자경농지에 대한 양도소득세 감면

농지 소재지에 거주하는 대통령령으로 정하는 거주자가 8년 이상[경영이양 직접지불보조금의 지급대상이 되는 농지를 한국농어촌공사 또는 농업법인에 2015년 12월 31일까지 양도하는 경우에는 3년 이상] 직접 경작한 토지의 양도로 인하여 발생하는 소득에 대해서는 양도소득세의 100%에 상당하는 세액을 감면한다. 다만, 해당 토지가 국토의 계획 및 이용에 관한 법률에 따른 주거지역 등에 편입되거나 도시개발법 또는 그 밖의 법률에 따라 환지처분 전에 농지 외의 토지로 환지예정지 지정을 받은 경우에는 주거지역 등에 편입되거나, 환지예정지 지정을 받은 날까지 발생한 소득<sup>16)</sup>에 대해서만 양도소득세의 100%에 상당하는 세액을 감면한다(조특법 제69조 제1항).

경작기간을 계산할 때 상속인이 상속받은 농지를 1년 이상 계속하여 경작하는 경우에는 은 피상속인인의 경작기간은 상속인이 이를 경작한 기간으로 보며, 상속인이 상속받은 농지를 1년 이상 계속하여 경작하지 아니하더라도 상속받은 날부터 3년이 되는 날까지 양도하거나 공익사업법 및 그 밖의 법률에 따라 협의매수 또는 수용되는 경우로서 상속받은 날부터 3년이 되는 날까지 택지개발지구·산업지구 등으로 지정(관계 행정기관의 장이 관보 또는 공보에 고시한 날을 말함)되는 경우(상속받은 날 전에 지정된 경우를 포함함)에는 피상속인의 경작기간을 상속인이 경작한 기간으로 본다(조특령 제66조 제11항 및 제12항).

한편, 소득세법 제89조 제1항 제2호 및 조특법 제70조의 규정에 의하여 농지를 교환·분합 및 대토한 경우로서 새로이 취득하는 농지가 공익사업법에 의한 협의매수·수용 및 그 밖의 법률에 의하여 수용되는 경우에

있어서는 교환·분합 및 대토전의 농지에서 경작한 기간을 당해 농지에서 경작한 기간으로 본다(조특령 제66조 제6항).

(5) 기타 과세특례

상기 이외에 조특법상 공공수용과 관련된 양도소득세의 과세특례규정으로는 ① 개발제한구역 지정에 따른 매수대상 토지 등에 대한 양도소득세의 감면(조특법 제77조의 3), ② 행정중심복합도시·혁신도시 개발예정지구 내 공장의 지방이전에 대한 과세특례(조특법 제85조의 2), ③ 공익사업을 위한 수용 등에 따른 공장이전에 대한 과세특례(조특법 제85조의 7), ④ 공익사업 수용 등에 따른 물류시설 이전에 대한 과세특례(조특법 제85조의 9) 등이 있다.

2. 공공수용에 대한 외국의 과세제도와 시사점

1) 공공수용에 대한 외국의 과세제도

미국<sup>17)</sup>의 경우 미 연방법전에서는 부동산의 공공수용에 따른 세제혜택(tax benefit) 규정은 명시하고 있다. 다만, 이주지원 등 부동산 수용시 연방정부가 ‘보상해 줄 수 있는 부수적 비용’에 일정한 세금을 포함시키고 있다(42 USC §4653, 49 CFR §24.106).

프랑스의 경우 공용을 위하여 수용되는 부동산은 양도세의 과세대상이 아니다. 부동산 거래는 부동산의 소유권 이전으로서 양도세는 과세대상이 시세차익이라 할 수 있으나 시세차익은 법원의 보상금 결정에 의해서 원칙적으로 봉쇄되고 있을 뿐만 아니라 개인소득으로 신고하기 때문에 양도세는 부과되지 않는다.<sup>18)</sup>

16) 계산방법은 주식 15)의 내용과 같다.

17) 미국의 현행 세제에 관한 구체적인 내용은 미국 국세청(IRS)에서 제공하는 법령 자료(<http://www.irs.gov>)를 참조하였다.

18) 양도세에 관한 법적 정의는 ‘소유자 변동에 따라 공증인이 국가와 지방자치단체를 위하여 거두어들이는 등록세 및 토지공시세’이다 (<http://www.explorimmo.com/immo/conseils/lexique/droits-de-mutation.html> 참조).



독일<sup>19)</sup> 부동산 양도(취득)세법은 부동산 양도에 있어서 반대급부의 가치에 따라 3.5%에 달하는 취득세를 부과하고 있는데(GrEStG 제11조), 동법 제22조는 관할세무서의 취득세 납부확인서 제출을 등기이전을 위한 필수요건으로 규정하여 양도세 납부를 강제하고 있다. 일반적으로 부동산 매각인과 취득자가 연대책무자로서 양도세 납부의무를 지나 수용절차의 경우 토지 취득자가 납세의무자가 된다(동법 제13조 제3호). 동법 제9조 제1항 제7호는 수용에 있어서의 반대급부, 즉 과세대상은 손실보상액을 규정하고 있다. 다만, 예외적으로 다른 토지와 경제적 동일체를 이루는 토지가 수용되는 경우 수용되지 않은 토지의 가치하락에 대한 특별손실보상금은 반대급부에 해당되지 않아 비과세대상이 되는데, 이는 토지의 수용을 피하기 위하여 자발적으로 매각하는 경우에도 마찬가지로 적용된다. 독일 소득세법(EStG) 제24조는 동법 제2조의 소득세 과세대상 소득에 공익목적의 토지사용에 대한 사용대가 및 그 이자, 공익목적의 토지사용과 관련된 보상금의 이자를 포함시키고 있는데, 이에 대해서는 이른바 '1/5 규칙'으로 불리는 동법 제34조의 특별소득에 대한 소득세 계산의 특례조항이 적용된다.<sup>20)</sup> 또한 국방사업관련 토지조달에 대한 법률인 토지조달법(LBG)에서는 공용수용에 대하여 제요금, 조세, 비용 및 부담금을 면제하는 규정을 두고 있다.

일본<sup>21)</sup>은 우리나라와 같이 원칙적으로 공공용지를 제공한 자에 대하여 과세하되, 세법상 다양한 특례규정을 두고 있다.<sup>22)</sup> 주요 내용을 살펴보면, 우선 자산이 수용되어 보상금을 취득하는 경우에 수용 등이 된 날부터 2년 이내에 그 보상금의 전부 또는 일부로 수용된

자산과 동종자산을 취득한 경우 또는 취득할 것으로 예상되는 경우에는 수용된 자산의 보상금액으로부터 양도에 소요된 비용을 차감한 금액이 대체자산의 취득가액보다도 적거나 또는 동액일 때에는 양도가 없는 것으로 보고, 반대로 대체자산의 취득가액이 덕을 때에는 그 차액에 대해서만 양도소득이 과세된다(조세특별조치법 제33조). 자산이 수용되고 보상금 대신에 수용된 자산과 동종의 자산을 수용 사업의 시행자로부터 교환처분 등에 의해 취득한 경우에는 수용된 자산의 양도는 없는 것으로 보아 양도소득은 과세되지 않는다(조세특별조치법 제33조의 2).

또한 토지구획정리사업 등을 위하여 환지처분 등에 의하여 환지 등을 취득한 경우에는 환지 등의 대상이 되는 자산의 양도는 없는 것이 되고 양도소득은 과세되지 않는다. 나아가 환지 등과 함께 청산금을 받은 경우에는 그 청산금만이 과세대상이 되고 그 청산금으로 대체자산을 취득한 때에는 제33조의 경우와 동일한 특례가 적용될 수 있다(조세특별조치법 제33조의 3). 그리고 제33조 내지 제33조의 3까지의 수용교환 등이 매수 등의 신청이 있는 날부터 6월 이내에 되는 경우로서 제33조 및 제33조의 2의 특례를 적용받지 아니할 때에는 양도소득의 금액에서 연간 5,000만엔이 공제된다(조세특별조치법 제33조의 4).

수용의 경우 과세특례에 관해서 어느 쪽을 적용할 것인가는 납세자의 선택에 맡겨져 있지만 제33조의 3의 환지처분 자체는 강제적으로 적용이 되고 그 부분에 대해서는 납세자가 다른 것을 선택할 여지는 없다. 또한 일본의 경우 수용 등에 기인한 보상금에 대한 과세상의 취급은 우리나라의 경우와 달리 보상금의 성질에 따라 상세한 규정을 마련해 놓고 있

19) 독일의 현행 세제에 관한 구체적인 내용은 독일 연방 재무부(<http://www.bundesfinanzministerium.de>)의 법령 자료를 참조하였다.

20) 소득세 특례조항에 따른 소득세 혜택을 계산하는 방법은 다음과 같다.

- A : (수용 관련)특별소득을 제외한 소득세 과액(동법 제32a조의 세율 적용)

- B : "특별소득 제외 소득 + 특별소득의 1/5"에 대한 소득세 과액(동법 제32a의 세율 적용)

- (B-A) × 5 = 특례조항에 따라 납부하여야 할 소득세

21) 일본의 현행 세제에 관한 구체적인 내용은 일본 국세청에서 제공하는 법령 자료(<http://law.e-gov.go.jp>)를 참조하였다.

22) 정지선, "수용 관련 양도소득세 감면제도의 문제점과 개선방안", 중앙법학, 중앙법학회, 2012. 3, 제14집 제1호, pp.277-284.

다. 즉 일본 조세특별조치법 통칙 33-9는 보상금의 종류를 ① 대가보상금, ② 수익보상금, ③ 경비보상금, ④ 이전보상금, ⑤ 그 외 대가보상금의 성질을 갖지 아니하는 것으로 나누어 과세상 취급을 달리하여 규정하고 있다.

## 2) 정책적 시사점

이상에서 살펴 본 바와 같이 외국의 경우에는 수용으로 인하여 발생한 이득에 대하여 별도의 과세를 하지 않는 국가도 있고, 과세를 하면서도 특례규정을 두는 국가도 있는 것을 알 수 있는데, 이는 각국의 과세체계, 공공사업·토지수용에 대한 인식, 문화·경제적 환경이 상이함에 따른 것이라고 할 수 있다. 공공수용에 따른 보상금에 대하여 과세할 것인가의 여부는 입법권자의 정책적 판단에 해당하는 것으로, 프랑스, 독일과 같이 수용에 따른 양도차익에 대하여 과세를 하지 않는다고 명시적으로 법률에 규정함으로써 완전한 손실보상의 개념에 접근할 수도 있고, 일본과 같이 과세를 하되 여러 특례조항을 다양하게 마련함으로써 어느 정도 완전보상에 가까운 완충적 역할을 할 수도 있을 것이다. 또한 일본과 같이 보상금의 성질을 합리적으로 구분하여 그에 합당한 과세상의 취급을 모색하는 것도 필요하다고 본다.

## IV. 현행 과세특례제도의 문제점과 개선방안

### 1. 양도시기 등 관련

2010년 2월 18일 이후 양도분부터 공익

사업법이나 그 밖의 법률에 따라 공익사업을 위하여 수용되는 경우에는 대금을 청산한 날, 수용의 개시일 또는 소유권이전등기접수일 중 빠른 날이 양도 및 취득시기가 된다(소득세법 시행령 제162조 제1항 제7호). 종전에는 보상금에 대한 불복 여부에 따라 양도시기가 달라지는 문제점<sup>23)</sup>을 해결하고 공익사업법에서도 수용개시일에 소유권이 이전된 것으로 간주하고 있어 공익사업 시행에 따른 수용으로 인해 양도하는 경우 그 양도시기를 대금청산일, 등기접수일, 수용개시일 중 빠른 날로 일원화한 것이다.

그러나 이의신청에 의하는 행정소송에 의하든 불복절차가 개시된 경우에는 그 절차가 종결·확정된 시점에 보상금이 다시 확정성을 띠게 되고 바로 이 무렵에 대금청산이 있게 된다고 보는 것이 타당하고, 다만 사업시행자가 이미 수용을 원인으로 소유권이전등기를 경료하고 있다면 대금청산일 전에 이전등기가 경료된 경우에 해당하므로 그 등기접수일과 불복절차의 종결·확정시점을 비교하여 세법상의 양도시기를 정하는 것이 타당한 해석이라고 본다.<sup>24)</sup> 이러한 해석은 구 소득세법(2010. 12. 27. 법률 제10408호로 개정되기 전의 것) 제98조 및 구 소득세법 시행령(2010. 12. 30. 대통령령 제22580호로 개정되기 전의 것) 제162조 제1항에서 정하고 있는 양도시기를 양도소득의 귀속시기에 대한 예외 없는 일반원칙으로 단정하여서는 아니 되고, 구체적 사안에 있어 양도소득에 대한 관리, 지배와 양도소득의 객관화 정도, 납세자금의 확보시기 등까지 함께 고려하여 양도소득이 현실적으로 실현될 것까지는 없다고 하더라도 그 실현 가능성이 상당히 높은 정도

23) 개정 전에는 보상금에 대한 불복 여부에 따라 양도시기를 ① 협의 성립, 제결·공탁보상금을 이의 없이 수령한 경우에는 협의 후 대금 수령일, 제결보상금 수령일, 공탁일이 전금청산일이 되며 보상금 수령 전 소유권 이전 등기한 경우에는 소유권이전등기접수일을 양도 또는 취득시기로 하였고(재산 46014-943, 2000. 7. 29. ; 국심 2007서3973, 2007. 12. 12.), ② 제결에 불복하여 이의신청 또는 행정소송을 통하여 변동된 보상금을 수령한 경우에는 소유권이전등기접수일과 변동보상금확정일 중 빠른 날을 양도 및 취득시기로 하였으며(대법원 1994. 10. 25. 선고, 94누6154 판결 ; 대법원 2002. 4. 12. 선고, 2000두6282 판결), ③ 이의신청 또는 행정소송으로 토지보상금이 변동되지 않은 경우에는 대금청산일에 해당하는 손실보상금의 공탁일(대법원 2005. 5. 13. 선고, 2004두6914 판결)을 양도 및 취득시기로 하는 등 매우 복잡한 양태를 띠었던 바, 공공수용과 관련한 많은 연구가 이와 관련된 것이었다.

24) 박중수, "공공수용과 소득세법상 양도시기의 문제", 법학논고, 경북대 법학연구원, 2008, 제29집, pp.72-73.

로 성숙·확정되었는지를 기준으로 하여 귀속 시기를 합리적으로 판단함이 타당하다는 최근의 대법원 판례(대법원 2011.10.13. 선고 2009두22270 판결 ; 대법원 2012.5.9. 선고, 2010두22597 판결)와 자산의 양도·취득시기를 판단함에 있어서 매매대금의 확정성은 법원의 판결이 확정되는 등 더 이상 대금청산의 여지가 없게 종결되는 시점에 파악하여야 한다는 다른 판결(대법원 2004.4.9. 선고, 2003두6924 판결)에 비추어 볼 때에도, 타당성을 갖는다고 할 수 있다.

따라서 양도시기를 규정하고 있는 현행 소득세법 시행령 제162조 제1항 제7호는 협의 성립, 재결·공탁보상금을 이의 없이 수령한 경우에는 협의 후 대금수령일, 재결보상금수령일, 공탁일과 소유권이전등기접수일 중 빠른 날을 양도 또는 취득시기로 하고 재결에 불복하여 이의신청 또는 행정소송이 있는 경우에는 보상금의 증액결정 여부에 관계 없이 불복절차의 종결·확정일을 대금청산일로 보고 소유권이전등기접수일과 비교하여 빠른 날을 양도 및 취득시기로 하는 것으로 개정하는 것이 타당하다고 판단된다.

아울러 불복제기로 보상금의 증액이 발생한 경우 증액분에 대한 수정신고시기와 가산세의 문제가 발생한다. 국세청의 해석은 양도일 이후에 보상금이 증액되는 경우에는 그 증액된 보상금을 수령한 날에 양도가액을 경정하여 수정신고하여야 한다고 한다. 그러나 이는 수정신고의 물리적 시간을 고려하지 않았을 뿐만 아니라 가산세를 수반하게 되므로 타당하지 않다. 당초 신고분에서 취득가액을 모두 산정하는 것이 실거래가액 신고제도하에서의 일반적인 사항이며, 실제로 추가된 증액보상금은 연도를 달리하여 보상금이 증액되는 경우가 일반적이다. 따라서 합산하여 신고하는 것에 대하여 증가된 금액은 적으면서 추가되는 세액은 취득가액이 없고 보상금 추가 지급시의 한계세율이 적용되므로 상대적으로 세

금이 많이 부담되는 것이 현실이다. 특히 연도를 달리하여 보상금액이 책정되는 경우 세율의 변동으로 높은 세율로 적용받는 경우 이에 대해 적용할 세율은 당초의 낮은 세율이 적용되는 것이 아닌 새로 바뀐 높은 세율이 적용된다. 따라서 이는 당초보상과 연관되어 있으면 당초의 세액을 적용하는 것이 타당하고 증액보상금이 별개라면 증액보상금 만큼은 연도를 달리하는 경우 별도의 과세대상으로 보아 판단하는 것이 바람직하다.

또한 보상금에 대한 불복으로 소송을 제기한 경우 발생하는 소송비용은 총수입금액(양도가액)에 직접적으로 대응되는 필요경비적 성격을 가졌음에도 불구하고 현행 소득세법상 양도차익 계산시 공제되는 필요경비(취득가액과 자본적 지출 및 양도비)에 해당하지 않아 공제를 받을 수 없는 문제점이 있다.<sup>25)</sup> 이는 입법상의 흠결로 소득세법 시행령 제163조 제5항에 소송비용을 필요경비에 포함하도록 하는 입법적 개선이 필요하다고 본다. 다만, 원고패소로 확정된 경우의 소송비용까지 필요경비로 인정하는 것은 수용보상금의 증액을 위한 소송의 남발을 부추기는 꼴이 되고, 또 이미 신고 또는 결정으로 양도소득금액이 확정된 마당에 다시 경정청구를 인정하는 것이 되어 부당하므로 소송결과와 보상금액이 증액된 경우에 그 증액된 금액을 한도로 하여 필요경비를 인정하는 것이 바람직하다.

## 2. 환매후 재수용되는 경우 양도소득세 부과 관련

토지의 협의취득일 또는 수용의 개시일부터 10년 이내에 해당 사업의 폐지·변경 또는 그 밖의 사유로 취득한 토지의 전부 또는 일부가 필요 없게 된 경우 또는 취득일부터 5년 이내에 취득한 토지의 전부를 당해 사업에 이용하지 아니하였을 때에는 취득일 당시의 토지소유자 또는 그 포괄승계인(이를 환매권

25) 김정식, "수용보상금과 관련된 양도소득세의 제문제", 계간세무사, 한국세무사회, 2008, 가을호, pp.103-104.

자라고 함)은 그 토지에 대하여 받은 보상금에 상당하는 금액을 사업시행자에게 지급하고 그 토지를 환매할 수 있다(공익사업법 제91조 제1항 및 제2항). '필요 없게 된 경우'란 수용 또는 협의취득의 목적이 된 구체적인 특정의 공익사업이 폐지되거나 변경되는 등의 사유로 인하여 사업시행자가 취득한 토지가 당해 공익사업에 필요 없게 된 경우를 말한다(대법원 1998. 3. 27. 선고, 97다39766 판결).

환매와 관련하여 문제가 되는 것은 토지 소유자가 해당 토지에 대하여 공익사업법상 환매권을 행사하여 환매한 후에 다시 다른 공익사업으로 수용된 경우 양도소득세를 부과한다는 것이다. 소득세법은 환매에 의하여 부동산을 취득한 후 1년 이내에 양도하면서 단기 차익을 얻을 목적으로 하는 것이 아닌 경우에만 한하여 기준시가에 따라 양도소득금액을 산정하도록 규정하고 있다(소득세법 제96조 제1항 및 제4항).

그러나 기준시가에 의한다고 하더라도 국가나 지방자치단체의 개발계획의 착오 또는 미시행으로 두 번의 양도소득세를 부담하게 한다는 것은 토지소유자에게 지나친 재산권의 침해가 발생하는 것이라고 판단된다. 또한 환매 후 재수용이 일반적으로 1년 이내에 이루어지는 경우는 적으므로 대부분이 실지거래가액에 따른 양도소득세를 부담하게 되는 바, 국가의 일관성 없는 개발계획에 대한 개인의 재산권 보장 측면에서 환매 후 재수용되는 경우에는 양도소득세를 비과세 하는 등의 특례 규정을 두는 것이 바람직하다.

### 3. 보상금의 소득유형 구분과 이에 따른 과세 관련

공익사업법에서 인정하고 있는 보상항목은 토지에 대한 보상, 건축물 등 물건(이를 지장물이라 함)에 대한 보상, 권리에 대한 보상, 영업손실에 대한 보상, 공익사업구역 밖

의 보상과 이주정착금을 비롯한 이주대책으로 구분된다. 수용보상금과 관련하여 발생할 수 있는 소득으로는 양도소득, 근로소득, 사업소득, 기타소득이다.<sup>26)</sup>이 중 문제가 되는 것은 지장물에 대한 보상부분이다. 지장물에 대한 보상은 일반적으로 이전에 필요한 비용, 즉 이전비를 보상하는 것을 원칙으로 한다. 다만, 건축물 등을 이전하기 어렵거나 그 이전으로 인하여 건축물 등을 종래의 목적대로 사용할 수 없게 된 경우, 건축물 등의 이전비가 그 물건의 가격을 넘는 경우, 그리고 사업시행자가 공익사업에 직접 사용할 목적으로 취득하는 경우에는 이전비가 아니라 그 물건 자체의 가격으로 보상한다(공익사업법 제75조 제1항). 건축물에 대한 보상금은 그 구조·이용상태·면적·내구연한·유용성 및 이전가능성 그 밖에 가격형성에 관련된 제요인을 종합적으로 고려하여 원가법으로 평가하도록 규정하고 있다(공익사업법 시행규칙 제33조 제1항 및 제2항). 건축물에 대한 보상이 이전을 위한 비용이거나 원가를 보상하는 것이라면 이는 소득이 아니라고 보아야 함에도 불구하고 과세관청에서는 이를 양도로 보아 과세하고 있다(소득46011-3395, 1997. 12. 26).

또한 분묘에 대한 보상액은 분묘이전비와 석물이전비, 잡비, 그리고 이전보조비(100만원)의 합계액으로 산정하는데, 분묘이전비는 4분판 1매·마포 24미터 및 전지 5권의 가격, 제레비, 노임 5인분(합장인 경우에는 사체 1구당 각각의 비용의 50퍼센트를 가산함) 및 운구차량비를 포함하며, 석물이전비는 상석 및 비석 등의 이전실비(좌향이 표시되어 있거나 그 밖의 사유로 이전사용이 불가능한 경우에는 제작·운반비를 말함)를 말하고, 잡비는 분묘이전비나 석물이전비를 합한 금액의 30퍼센트에 해당하는 금액이다(공익사업법 시행규칙 제42조 제1항). 분묘에 대한 보상액 중 분묘이전비나 석물이전비, 잡비 등은 실제 비용의 개념으로 접근하는 것으로 과세

26) 박민, "수용관련 보상금에 대한 소득세법상 소득유형구분에 관한 문제점", 법학논고, 경북대학교 법학연구원, 2008. 12, 제29집, p.202.

대상 소득으로 볼 수 없음에도 불구하고 과세 관청에서는 분묘에 대한 보상액 전부를 사례금으로 보아 과세하고 있다(기획재정부 소득세제과-123, 2008.11.27).

지장물과 분묘에 대한 보상금의 성질을 구분하여 그에 따른 합리적인 과세가 이루어질 수 있도록 하여야 할 것이다.

#### 4. 주거지역 등에 편입된 토지의 감면 소득금액 계산 관련

대토 전의 토지 및 8년 이상 자경한 토지가 국토의 계획 및 이용에 관한 법률에 따른 주거지역 등에 편입되거나 도시개발법 또는 그 밖의 법률에 따라 환지처분 전에 농지 외의 토지로 환지예정지 지정을 받은 경우에는 주거지역 등에 편입되거나, 환지예정지 지정을 받은 날까지 발생한 소득으로서 다음의 계산식에 따라 계산한 금액에 대해서만 양도소득세의 100%에 상당하는 세액을 감면한다(조특법 제69조 제1항 및 제70조 제1항, 조특령 제67조 제6항).

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

위 산식에서 ‘양도당시의 기준시가’는 공익사업법 및 그 밖의 법률에 따라 협의매수되거나 수용되는 경우 보상가액 산정의 기초가 되는 기준시가로 하도록 하고 있는 바, 보상

가액 산정의 기초가 되는 기준시가와 취득당시의 기준시가가 동일한 경우<sup>27)</sup>에는 감면소득금액을 계산할 수 없는 문제점이 있다. 따라서 감면소득금액 계산시 적용되는 양도당시 기준시가에 대한 명확한 개념 정립과 이에 대한 입법적 보완이 필요하다.<sup>28)</sup>

#### 5. 기타 과세특례제도 관련

우선 소득세법상 농지의 교환·분합에 대한 양도소득세 비과세제도와 공익사업용 토지 등에 대한 감면제도 및 농지 대토에 대한 감면제도는 현재 대토보상에 대한 과세특례제도(조특법 제77조의 2)와 같이 과세이연제도로 전환하는 것이 바람직하다.<sup>29)</sup> 과세이연제도는 비과세 또는 감면제도와는 달리 최종적으로는 납세의무자가 조세부담을 하기 때문에 직접적인 감면제도인 비과세 또는 감면제도에 비해서는 조세우대조치의 부작용이 적고, 과세이연제도는 종전의 사업 또는 사업수단의 현물출자·교환·대체취득에 따라 발생하는 소득에 대하여 마련된 우대조치이므로 직접감면제도보다 감면목적에 훨씬 더 충실한 제도<sup>30)</sup>라는 점에서 전환의 필요성이 있는 것이다.

다음으로, 피수용자의 보상금에 대한 불만과 사업시행자의 사업지연에 따른 기한의 손실을 줄이는 방법으로 사업시행과 관련한 보상금 산정 공문 수령 후 일정 기한 내에 수용합의한 경우에는 감면 폭을 늘려주는 방안의 도입이 필요하다. 즉 조기 수용에 합의하는 경우에는 만기까지 채권을 보유하지 않는다고 하더라도 40%까지 세액감면을 허용하게 되면, 헌법상 정당보상에 불만이 있는 피

27) 예를 들면, 2009. 5. 29(개별공시지가 102,000원), 2009. 7. 13(농지 취득), 2010. 4. 30(보상가액 산정), 2010. 5. 31(개별공시지가 103,000원), 2011. 5. 31(개별공시지가 108,000원) 2011. 9. 30(주거지역 편입), 2012. 5. 31(개별공시지가 152,000원), 2012. 7. 16(협의매수), 2012. 7. 20(대토취득)인 경우, 보상가액 산정의 기초가 되는 기준시가와 농지 취득당시의 기준시가가 102,000원으로 동일하게 되어 분모가 '0'이 된다.

28) 이러한 문제점은 공용수용의 경우 환산가액 계산(환산취득가액 = 양도당시 실지거래가액 × (취득당시 기준시가/양도당시 기준시가) 시 양도당시 기준시가를 양도당시 기준시가와 보상금액 및 보상금 산정시 개별공시지가 중 적은 금액으로 하도록 규정한 소득세법 시행령 제168조 제8항에서도 발생한다. 만약 분묘의 양도당시 기준시가가 보상금 산정시 개별공시지가로 결정되고 이것이 취득당시 기준시가와 동일하다면 양도가액과 환산취득가액이 동일하게 산정되어 양도차익이 발생하지 않게 되는 것이다.

29) 장기용, “현행 세법상 농지에 대한 과세특례제도의 합리적 개선방안”, 부동산학회, 한국부동산학회, 2013. 5. 제53집, pp.249-251.

30) 최명근·김완석, “부동산 자본이득과세 개선방안 연구”, 최명근 세법연구소, 2001. 2. pp.125-126.

수용자들도 조세감면의 혜택과 불복제기로 인한 보상금액의 증가율이 높지 않은 점을 고려할 때, 불복을 제기하는 것보다 세제면에서 유리한 점이 있게 되어 조기 협의에 응할 가능성이 높을 것으로 기대할 수 있기 때문이다. 보상협의를 통한 보상금 수령이 조기에 이루어진다면, 보상절차가 조기에 마무리되어 사업진행이 보다 더 원활해 질 수 있고, 사업시행자인 각 공사들의 재정부담도 줄일 수 있으며, 이로 인한 개발지역의 빠른 공사진행은 사회적 비용도 줄일 수 있을 것으로 기대된다.

그리고 공공수용시 비사업용토지로 보지 아니하는 기준을 소득세법 시행령 제168조의 14 제3항 제3호에 따르면, 사업인정고시일부터 5년 이전에 취득한 토지로 규정하고 있는 반면, 조특법 제77조에서는 공익사업용으로 수용당한 토지로서 사업인정고시일부터 2년 이전에 취득한 토지에 대해서는 양도소득세 감면을 해 주고 있다. 이로 인하여 사업인정고시일부터 2년 이전에는 취득하였지만 5년 이전에는 취득하지 못한 토지는 비사업용토지에 해당하여 양도소득세가 중과세 되는 동시에 양도소득세를 감면해 주는 모순이 발생한다. 국가의 필요에 의하여 토지소유자의 의사에 반하여 수용을 하면서 일반적인 양도와 동일하게 법규정을 적용하는 것은 토지소유자의 재산권을 부당하게 침해하는 것<sup>31)</sup>이므로, 소득세법 시행령상의 비사업용토지 배제기준 기간을 조특법 제77조의 감면기간 기준인 2년으로 통일하여 적용하는 것이 타당하다고 본다.

또한 대토보상에 대한 과세이연제도의 과세특례대상은 현재 거주자에 한하여 적용되고 있으므로 법인이 대토로 보상받은 경우에는 적용대상에서 제외되어 과세된다. 대토보상제도의 도입취지를 보더라도 법인을 차별 취급할 이유가 없으므로 이에 대한 개선이 필요하다.

마지막으로 현행의 양도소득세 감면한도 설정방식인 과세기간별 한도는 연간 한도를 넘지 않기 위해 일부러 일부는 먼저 보상을

받고 일부는 나중에 보상을 받는 등 보상시기를 조절하는 행태가 발생하고 있는 바, 과세기간별이 아닌 인별 정률에 의한 한도로 감면한도 설정방식을 개선하는 것이 바람직하다. 정률에 의한 한도계산 방식은 정액에 의한 한도계산이 소규모 보상대상자에게 보다 유리하고 대규모 보상대상자들에게는 상대적으로 감면의 의미가 없어지게 되어 조세의 형평에 어긋난다는 점과 대규모 토지소유자들의 5년간 감면한도 규정은 사실상 감면규정의 적용을 받지 못하게 되는 효과가 발생하여 헌법상 정당보상을 해치는 결과가 된다는 점에서 타당성을 갖는다고 할 수 있다.

## V. 결 론

대규모 공익사업에 관한 수용을 통한 보상제도는 헌법에 보장된 정당보상의 문제를 실현하는 데 있다. 그러나 수용보상금에 대한 과세는 재산권제한에 따른 가치보상을 실현하기 위한 헌법 제23조 제3항의 정당보상의 입법취지에 부합하지 않는 측면이 있다. 따라서 수용관련 세제를 운영하는 대부분의 국가와 마찬가지로 우리나라에서도 세법상 여러 가지 특례제도를 마련하여 세부담을 줄여주고 있다. 하지만 조세를 정책목적으로 사용하는 데에는 일정한 헌법적 한계가 있음을 주지하여야 한다. 과세특례의 남용은 납세자간의 불평등을 야기하여 납세의식을 저하시킬 수 있기 때문이다. 과세특례의 필요성을 인정하더라도 수령하는 보상금액의 수준, 타 감면제도와 형평, 세율 등 세액산정에 영향을 미치는 요소, 근로소득 등 다른 소득과의 형평 등을 종합적으로 고려하여 그 수준을 결정하여야 할 것이며, 이는 비과세·감면 등과 같은 조세특례를 없애거나 축소함으로써 과세형평을 제고하고 국가재정 확충에도 기여함을 목적으로

31) 김준현, "수용관련 보상금에 대한 양도소득세과세의 문제점", 법학논고, 경북대학교 법학연구원, 2008. 12, 제29집, pp.131-132.

하는 정부의 중·장기적 조세정책 기조에도 부합하는 것이라고 할 수 있다. 본 연구에서 제시한 소득세법 및 조세법상 양도소득세 과세특례제도의 과세이연제도로의 전환도 이와 맥을 같이하는 것이다.

본 연구는 공용수용과 관련하여 발생할 수 있는 과세문제들 중 소득세법과 조세특례

제한법상의 양도소득세 과세특례제도를 중심으로 문제점을 적시하고 그에 대한 개선방안을 살펴보았다. 공용수용과 관련하여 발생할 수 있는 취득세와 부가가치세, 재산세와 종합부동산세, 상속세와 증여세 등 다른 세목들의 과세문제에 대해서는 후속연구로 남겨두고자 한다.

### 參考文獻

- 기획재정부 소득세제과-123, 2008. 11. 27.
- 김두형, “수용 등 공용부담의 과세특례에 관한 고찰”, 토지보상법연구, 한국토지보상법학회, 2002, 제2집.
- 김성희, “수도권 대규모 개발사업 활성화 여부의 영향요인 분석”, 부동산학보, 한국부동산학회, 2013. 12, 제55집.
- 김정식, “수용보상금과 관련된 양도소득세의 제문제”, 계간세무사, 한국세무사회, 2008, 가을호.
- 김준현, “수용관련 보상금에 대한 양도소득세과세의 문제점”, 법학논고, 경북대학교 법학연구원, 2008. 12, 제29집.
- 김해숙·정복환·김갑열, “주택재개발사업 구역 내 세입자의 주거이전비”, 부동산학보, 한국부동산학회, 2013. 12, 제55집.
- 나성길, “공익수용관련 양도소득세제의 최근 입법동향과 주요 해석사례”, 조세연구, 한국조세연구포럼, 2010, 제10-2집.
- 대법원 1995. 4. 11. 선고, 94누8020 판결 ; 1995. 12. 22. 선고, 95누13890 판결 ; 대법원 1993. 7. 13. 선고, 93누2131 판결 ; 대법원 2010. 5. 26. 선고, 2009두14088 판결 ; 대법원 1994. 10. 25. 선고, 94누6154 판결 ; 대법원 2002. 4. 12. 선고, 2000두6282 판결 ; 대법원 2004. 4. 9. 선고, 2003두6924 판결 ; 대법원 2005. 5. 13. 선고, 2004두6914 판결 ; 대법원 2011. 10. 13. 선고, 2009두22270 판결 ; 대법원 2012. 5. 9. 선고, 2010두22597 판결 ; 대법원 1998. 3. 27. 선고, 97다39766 판결.
- 민성찬·이정민, “공익사업과 권리금 보상의 필요성”, 부동산학보, 한국부동산학회, 2013. 8, 제54집.
- 박민, “수용관련 보상금에 대한 소득세법상 소득유형구분에 관한 문제점”, 법학논고, 경북대학교 법학연구원, 2008. 12, 제29집.
- 박종수, “수용관련 보상금에 대한 과세의 헌법적 문제점-양도소득세를 중심으로”, 법학논고, 경북대 법학연구원, 2008, 제29집.
- \_\_\_\_\_, “공공수용과 소득세법상 양도시기의 문제”, 법학논고, 경북대 법학연구원, 2008, 제29집.
- 서울고등법원 2009. 7. 21. 선고, 2009누2056 판결.
- 소득 46011-3395, 1997. 12. 26.
- 송상열·이우성, “택지개발사업의 대토보상 확대를 위한 제도개선방안”, 부동산학보, 한국부동산학회, 2012. 2, 제48집.
- 장기용, “현행 세법상 농지에 대한 과세특례제도의 합리적 개선방안”, 부동산학보, 한국부동산학회, 2013. 5, 제53집.
- 재산 46014-943, 2000. 7. 29. ; 국집 2007서3973, 2007. 12. 12.
- 정지선, “수용 관련 양도소득세 감면제도의 문제점과 개선방안”, 중앙법학, 중앙법학회, 2012. 3, 제14집 제1호.
- 중앙토지수용위원회, 중토위재결통계, 2011. 12. 31.
- 최명근·김완식, “부동산 자본이득과세 개선방안 연구”, 최명근 세법연구소, 2001. 2.
- 헌법재판소 2007. 4. 26. 선고, 2006헌바71 결정 ; 헌법재판소 2001. 4. 26. 선고, 2000헌바31 결정 ; 헌법재판소 2005. 2. 24. 선고, 2003헌바72 결정 ; 헌법재판소 2012. 7. 26. 2011헌바365 결정.
- <http://www.explorimmo.com/immo/conseils/lexique/droits-de-mutation.html>
- <http://law.e-gov.go.jp>
- <http://www.bundesfinanzministerium.de>
- <http://www.irs.gov>