개발제한구역 내 토지의 과세상 쟁점에 관한 연구

A Study on Issues about Taxation on Land within Development Restriction Area

이 상 신*

Lee, Sang Shin

目次

I. 서론	2. 해제와 조세
1. 연구의 배경 및 목적	IV. 과세문제 평가 및 개선방안
2. 선행연구 고찰	1. 개발제한구역 지정 시
II. 개발제한구역 지정과 과세	2. 개발제한구역 해제 시
1. 지정의 의의와 효과	V. 요약 및 정책 제언
2. 개발제한구역 내 토지와 재산세	
III. 개발제한구역 해제와 과세	<abstract>
1. 해제의 의의와 효과	<참고문헌>

ABSTRACT

1. CONTENTS

(1) RESEARCH OBJECTIVES

The purpose of this study is to review the taxation issues on land with development restriction area from the perspective of tax law.

(2) RESEARCH METHOD

This study is conducted by field investigation and confirmation of practical contents after access to relevant webpages, as well as domestic and foreign literature review. The main subject of this study is property taxes. Precedents from the Supreme Court and the Tax Tribunal were organized and analyzed, and evaluations of the precedents and improvement plans have been devised using research methods.

(3) RESEARCH FINDINGS

Designation of development restriction area falls within the social restrictions land owners are required to put up with, but the disadvantage the land owners feel may be larger than had been expected. This study examined how the designation of development restriction area affects the owners of land within the development restriction area in terms of paying taxes and what taxation problems are raised by the revocation of the designation of the area.

* 주 저 자 : 서울시립대학교 세무대학원 부교수, 법학박사, sslee@uos.ac.kr.

▷ 접수일(2014년 11월 13일), 수정일(1차: 2014년 11월 26일, 2차: 2014년 12월 13일, 3차: 2014년 12월 15일), 게재확정일(2015년 2월 13일)

2. RESULTS

First, as long as the owner of land within development restriction area does not directly change the current status of the land, comprehensive unitary taxation must not be applied by changes made by the taxation office.

Second, when an heir has directly received land within development restriction area, separate taxation should be applied regardless of behavior types such as inheritance, giving, legacy and universal legacy.

Third, in consideration of the fact that it takes some time to change the category of land after the revocation of the designation of development restriction area, the upper limit of tax burden should be set, allowing a gradual increase in tax burden.

Finally, when the revocation of the designation of development restriction area is associated with the implementation of other public projects and made with the premise of purchasing land within the area for the projects, the timing for land-use change should be adjusted with timing for the purchase or payment of land price.

3. KEY WORDS

- development restriction area, separate taxation, greenbelt, comprehensive unitary taxation, property taxes

국문초록

개발제한구역 내 토지소유자들의 과세상 지위를 보유 단계와 해제 단계로 나누고 재산세를 주요 연구대상으로 하여 대법원 판례 및 조세심판원의 심판례를 정리·분석하였는데, 다음과 같은 입법적 개선이 필요하다. 첫째 개발제한구역 내 토지에 관한 현상 변경을 소유자가 직접 초래하지 않는 이상, 과세관청의 변경 간주에 의하여 종합합산과세가 되지 않도록 해야 한다. 둘째 개발제한구역 내 토지를 상속인이 직접 승계하는 경우에는 상속이나 증여나 유증, 포괄유증 등 행위 유형과 관계없이 피상속인과 같이 분리과세 되도록 해야 한다. 셋째 개발제한구역에서 해제 되더라도 실제의 지목변경에 시차가 있다는 점을 고려하여 세부담 상한을 정하여 단계적 세부담 증가가 이루어지도록 해야 한다. 넷째 지정 해제가 다른 공공사업의 시행과 관련 있고 토지 수용을 전제로 하는 경우에는 용도변경의 시기를 수용시기 또는 대금지급시기 등으로 조정하여야 한다.

핵심어 : 개발제한구역, 분리과세, 그린벨트, 종합합산과세, 재산세

I. 序 論

1. 연구의 배경 및 목적

개발제한구역¹⁾ 제도라는 강력한 토지이용 규제가 1971년 전 국토의 5.4%에 해당하는

5,397km²에 도입된 후 어언 40여년이 경과되었다. 본래 개발제한구역제도는 대도시의 확산을 억제하고 농토를 보존함으로써 휴식공간과 녹지를 제공한다는 목적으로 1938년 런던에서 최초로 도입된 도시계획 개념인데, 우리나라에서도 1971년 최초로 도입된 것이다.²⁾ 이러한 개발제한

1) 선행논문 등에서는 '개발제한구역'과 '그린벨트'를 혼용하여 사용하고 있으므로 본 논문에서도 원문의 사용례에 따라 개발제한구역 또는 그린벨트를 혼용하여 사용하기로 한다.

2) 김경환, "그린벨트의 문제점과 개선방안 : 도시경제 측면", 국토정보, 국토연구원, 1992.12, 제10권 12호, pp.11-12.

구역제도에 대해서는 그 제도적 당위성이나 해제 여부 등에 대해 논란이 계속되고 있으나, 2000년 이후 해제되기 시작하여 현재는 3,887km²가 남아 있다.³⁾

개발제한구역제도는 그 시행 이래 기본골격을 유지하면서 민원해소와 공공부문의 편의를 위해 개발제한을 일부 완화하는 방식으로 대처해온 것이 비교적 일관된 정부정책이라고 평가된다.⁴⁾ 박근혜 정부의 기본방향도 더 이상 풀지는 않되 관광레저용으로 이용가치를 높이겠다는 쪽인 것으로 보인다.⁵⁾ 개발제한구역으로 인한 직접적인 피해자보다는 아무런 비용의 지불 없이 쾌적한 환경을 누리거나 심리적 편익을 느끼는 주민의 수가 훨씬 많기 때문에,⁶⁾ 정부도 그 기본골격을 40여년동안 유지할 수 있었다고 생각되며 이것은 개발제한구역 제도의 긍정적 측면이다.

그러나 그린벨트 내의 토지 중 임야는 58% 정도에 불과하고 엄격한 개발제한 때문에 비닐하우스, 무허가공장, 축사 등의 설립을 야기하여 오히려 환경오염을 유발한다던가, 보전하여야 할 땅은 '벨트' 밖에 위치하여 택지로 개발되고 보존 가치가 없는 땅은 그린벨트로 묶여있거나 또는 그린벨트를 뛰어 넘어 도시가 팽창하는 비지적 개발(leap-frogging development)현상으로 수도권이 광역화되고 사회비용이 증가한다는 등으로 그린벨트 지정 목적에 부합하지 못하였다는 부정적 평가⁷⁾ 역시 만만치 않다.

특히 문제가 되는 것은 그린벨트 내의 토지 소유자들이다. 그린벨트 내에서는 그 지정 당시부터 있었던 주택을 일정규모 이내에서 증축, 개

축 또는 재축하는 행위를 제외하고는 건축물의 건축이나 공작물의 설치, 토지의 형질변경 등이 금지되어 재산권 행사에 제약을 받을 뿐 아니라 토지가격의 상승 억제 등 직접적인 피해를 입고 있으나 그 보상 등은 미흡하기 때문이다. 이러한 점은 헌법재판소 결정에서도 찾아볼 수 있다.

헌법재판소는 구(舊) 도시계획법 제21조에 대한 위헌소원 사건에서 다음과 같이 판시하였다.⁸⁾ 첫째 개발제한구역의 지정으로 인한 개발가능성의 소멸과 그에 따른 지가의 하락이나 지가상승률의 상대적 감소는 토지소유자가 감수해야 하는 사회적 제약의 범주에 속하는 것으로 보아야 한다. 둘째 자신의 토지를 장래에 건축이나 개발목적으로 사용할 수 있으리라는 기대가능성이나 신뢰 및 이에 따른 지가상승의 기회는 원칙적으로 재산권의 보호범위에 속하지 않는다. 셋째 구역 지정 당시의 상태대로 토지를 사용·수익·처분할 수 있는 이상, 구역지정에 따른 단순한 토지이용의 제한은 원칙적으로 재산권에 내재하는 사회적 제약의 범주를 넘지 않는다.

헌법재판소의 결정에 따르면 토지소유자들의 이러한 피해는 사회적 제약의 범위를 넘지 않으므로 이를 받아들여야 한다고 해석되기 때문에⁹⁾ 토지소유자로서는 억울한 측면이 있고, 그러한 토지소유자의 불이익은 과세과정에서도 발생할 수 있다. 이 글의 초점은 바로 이러한 토지소유자들의 문제, 특히 그 과세상의 문제에 있다. 개발제한구역으로 지정된 경우 토지소유자들의 과세상 지위에 어떤 영향이 있는지 또는 그것이 해제되는 경우 과세상의 쟁점이 무엇인지 검토하고자 한다.

3) 한경비즈니스, "박근혜 정부의 그린벨트 정책, 투자자는 어떻게 봐야 할까", (2014.1.27.자).

4) 김경환, 전개 논문, pp.11-12.

5) 한경비즈니스, "박근혜 정부의 그린벨트 정책, 투자자는 어떻게 봐야 할까", (2014.1.27.자).

6) 김경환, 상계 논문, p.12.

7) 김경환, 상계 논문, p.12.

8) 헌법재판소 1998.12.24.선고 89헌마214, 90헌바16, 97헌바78 결정(병합).

9) 다만 사회적 기속을 넘어 개인의 재산권을 과도하게 침해할 가능성이 있는 경우에는 보상규율을 마련하지 않은 한 헌법재판소의 위헌 내지는 헌법불합치판결을 피할 수 없게 되었다는 점에서 획기적이지만, 개발제한구역의 지정에 의한 제약을 재산권 내용의 침해가 아니라 재산권의 수용·사용 또는 제한에 의한 공용침해의 경우에 손실보상을 인정하는 헌법 제23조 제3항의 문제로 다루어야 했다는 비판이 있다. 이 결정 이후 재산상 특별한 희생을 당하는 토지소유자에게 매수청구권을 인정하는 내용의 법 개정이 이루어졌다(정하중, 행정법개론(제5판), 법문사, 2011, pp.589-592).

이를 위하여 먼저 우리나라의 개발제한구역 내 토지에 대한 과세 문제를, 첫째 보유 중인 경우, 둘째 개발제한구역에서 해제된 경우로 분류하여 차례로 살펴본다. 그 분석에 있어서는 대법원 판례 및 조세심판원의 심판례를 정리·분석하고, 그에 대한 평가와 개선방안을 얻는 방법을 취한다.

2. 선행연구 고찰

개발제한구역과 관련한 선행연구를 검색하면 대개 그에 대한 재산권 침해에 따른 보상 문제나 갈등의 관리 등에 관한 등 실증분석 연구들이 주로 논의되고 있을 뿐 그 과세상 문제를 다룬 것은 잘 보이지 않는다.

최근 3년 간 개발제한구역 관련 연구 결과를 검색하면, 김지현(2011),¹⁰⁾ 박용한·김진(2011)¹¹⁾, 우문영·강정규(2013)¹²⁾, 박성범(2014)¹³⁾ 등이 있다.

김지현(2011)은 개발제한구역제도의 시행으로 인한 재산권 침해의 문제와 그에 따른 손실보상의 문제를 진단하고 이를 근거로 개발제한구역의 해제 및 존치 기준의 설정에 구역 내 주민의 의견 적극 수렴, 구역 내 거주기간 및 생산 활동의 특성을 고려한 보상기준 설정, 소득구조를 개선할 수 있는 방향으로의 보상기준 모색 등의 정책적 제언을 하였다.

박용한·김진(2011)의 연구는 한국토지주택공사와 서울시 SH공사에서 시행하고 있는 이주대책 지침 중 생활보상의 내용을 추가로 검토하여, 대규모 공익사업의 시행을 위해서는 손실

보상제도와 더불어 생활보상제도의 적극적 도입 방안이 강구되어야 함을 주장하였다.

우문영·강정규(2013)의 연구는, 초고압 송전선로 건설을 둘러싼 관련 민원이나 소송을 분석하여 지역 사회로부터의 신뢰 확보, 간접보상제도의 확립, 토지매수청구제 도입 등의 개선 방안을 제안하였다.

박성범(2014)의 연구는 군사시설보호구역과 관련한 갈등 실태를 분석하여 개인의 재산권 피해 지원방안으로 보호구역 내 부동산 등의 공시지가 재산정, 재산세 감면범위 확대 등을 제시하였다.

선행연구들은 대개 그린벨트로 인한 재산권 침해 및 그 보상 또는 공익사업 등을 통한 손실보상 등에 초점이 맞추어져 있을 뿐¹⁴⁾ 과세상의 문제는 거의 다루고 있지 않다. 본 연구는 그린벨트 내의 토지소유자에 대한 과세상의 문제점을 법리적 측면에서 접근하여 분석하게 되므로 선행연구와 차별성이 있다.

II. 개발제한구역 지정과 과세

1. 지정의 의의와 효과

1) 지정의 의의

개발제한구역 지정의 목적과 기준에 대해서는 「개발제한구역의 지정 및 관리에 관한 특별조치법」¹⁵⁾이 정하고 있다. 도시의 무질서한 확산을 방지하고 도시주변의 자연환경을 보전하여 도

10) 김지현, “개발제한구역제도와 재산권침해”, 부동산학보, 한국부동산학회, 2011.2, 제44집, pp.28-29.

11) 박용한·김진, “공익사업의 시행에 따른 생활보상 고찰”, 부동산학보, 한국부동산학회, 2011.5, 제45집, pp.42-43.

12) 우문영·강정규, “초고압 송전선로 건설에 따른 토지보상에 대한 갈등과 개선방안에 관한 연구”, 부동산학보, 한국부동산학회, 2013.5, 제53집, pp.209-210.

13) 박성범, “군사시설보호구역 관련 민-군 갈등의 관리방안 연구”, 부동산학보, 한국부동산학회, 2014.5, 제57집, pp.44-46.

14) 정비사업에 있어서 상가세입자의 휴업·폐업 손실보상 문제와 관련한 분쟁을 다룬 최근의 연구로는 김동근, “정비사업에 있어 상가세입자 이주보상 관련 분쟁유형 및 개선방안에 관한 입법정책적 연구”, 부동산학보, 한국부동산학회, 2014.5, 제57집, pp.171-175. 주거이전비를 다룬 것으로는 김해숙·정복환·김갑열, “주택개발사업 구역내 세입자의 주거이전비”, 부동산학보, 한국부동산학회, 2013.12, 제55집, pp.260-263. 권리금보상을 다룬 것으로는 민선찬·이정민, “공익사업과 권리금보상의 필요성”, 부동산학보, 한국부동산학회, 2013.8, 제54집, pp.9-15.

15) 이하에서 약어로 사용할 때에는 ‘특별조치법’이라고 표기한다.

시민의 건전한 생활환경을 확보하기 위하여 도시의 개발을 제한할 필요가 있거나 국방부장관의 요청이 있어 보안상 도시의 개발을 제한할 필요가 있다고 인정되는 경우에 지정하며, 건설교통부장관이 개발제한구역의 지정 및 해제를 도시관리계획으로¹⁶⁾ 결정하게 된다(동법 제3조 제1항). 이때 개발제한구역의 지정 및 해제의 기준은 대상도시의 인구·산업·교통 및 토지이용 등 경제·사회적 여건과 도시확산 추세, 기타 지형 등 자연환경여건을 종합적으로 감안하여 대통령령으로 정한다(동조 제2항). 개발제한구역을 종합적으로 관리하기 위하여 시·도지사는 개발제한구역관리계획을 5년 단위로 수립하여 국토교통부장관의 승인을 받아야 한다(동법 제11조).

2) 지정의 효과

(1) 현상 변경 금지

헌법재판소의 결정에서 보는 바와 같이 현상(現狀)대로 사용할 의무를 부담한다. 따라서 그 지정목적에 위배되는 건축물의 건축 및 용도변경, 공작물의 설치, 토지의 형질변경, 죽목의 벌채, 토지의 분할, 물건을 쌓아놓는 행위 또는 「국토의 계획 및 이용에 관한 법률」 제2조 11호의 규정에 의한 도시계획사업의 시행을 할 수 없는 데, 이러한 제한은 원칙적으로 신규 건축물 설치와 기존 건축물의 용도 변경을 금지하는 영국의 그린벨트 제도와 유사하다.¹⁷⁾

이에 대해서는 몇 가지의 예외가 인정된다. 첫째 시장·군수 또는 구청장의 허가를 받아 그 행위를 할 수 있는 경우가 있다. 공원, 녹지, 실외체육시설, 시장·군수·구청장이 설치하는 노인의 여가활용을 위한 소규모 실내 생활체육시설 등 개발제한구역의 존치 및 보전관리에 도움이

될 수 있는 시설의 설치, 도로, 철도 등 개발제한구역을 통과하는 선형(線形)시설과 이에 필수적으로 수반되는 시설의 건축, 개발제한구역안의 건축물로서 동법 제15조의 규정에 의하여 지정된 취락지구로의 이축, 「공익사업을 위한 토지등의 취득 및 보상에 관한 법률」 제4조의 규정에 의하여 개발제한구역 내에서 시행하는 공익사업의 시행으로 인하여 철거된 건축물의 이축을 위한 이주단지의 조성, 건축물의 건축을 수반하지 아니하는 토지의 형질변경으로서 영농을 위한 경우 등 대통령령이 정하는 토지의 형질변경, 대통령령이 정하는 범위의 토지의 분할 등이 그러한 예이다(동법 제12조 제1항).

둘째 취락지구에 대한 특례이다. 시·도지사는 개발제한구역에서 주민이 집단적으로 거주하는 취락(제12조 제1항 3호에 따른 이주단지를 포함한다)을 「국토의 계획 및 이용에 관한 법률」 제37조 제1항 8호에 따른 취락지구로 지정할 수 있으며(동법 제15조), 취락지구에 건설하는 주택에 대하여는 「주택법」에 따른 국민주택 기금을 우선적으로 지원할 수 있다(동법 제16조 제3항).

셋째 현상대로 사용할 수 없는 경우 토지매수청구권을 행사할 수 있다. 즉, 개발제한구역의 지정에 따라 개발제한구역의 토지를 종래의 용도로 사용할 수 없어 그 효용이 현저히 감소된 토지나 그 토지의 사용 및 수익이 사실상 불가능하게 된 토지의 소유자 또는 상속인은 국토교통부장관에게 그 토지의 매수를 청구할 수 있다(동법 제17조).

(2) 보전부담금 부과

개발제한구역 보전부담금¹⁸⁾이 부과되는 것

16) 토지의 이용 및 건축물의 용도, 간폐물 등 용도지역 및 용도지구의 제한을 완화하여 따로 정함으로써 계획적이고 단계적인 토지이용의 종합적 조정 등을 위해 도시·군관리계획으로 결정하는 지역을 용도구역이라고 하며, 개발제한구역, 시가화 조정구역, 수산자원보호구역, 도시자연공원구역 등이 이에 속한다. 구역은 이미 특정된 지역·지구와는 달리 독자적으로 지정되며 구역에 있어서의 행위제한은 지역이나 지구에서의 행위제한보다 훨씬 그 강도가 크다(이창석, 부동산학개론, 형설출판사, 2011. pp.107-108).

17) 나혜영·변병설·권용우, "영국과 미국의 그린벨트 사례연구", 국토지리학회지, 국토지리학회, 2005. 제39권 1호, p.127.

18) 종전에는 '훼손부담금'이라는 용어로 사용되었으나 2009년 법 개정 시 위와 같이 변경되었으므로(동법 부칙 제6조), 보전부담금으로 통일하여 표기한다.

은 다음과 같은 경우이다.

첫째 해제대상지역 개발사업자 중 훼손지¹⁹⁾가 없는 등 부득이한 사유가 있는 경우에는 훼손지의 복구계획을 제시하지 아니하거나 복구를 하지 않을 수 있는데(동법 제4조 제6항), 이러한 자에 대하여는 국토교통부장관이 개발제한구역 보전부담금을 부과·징수한다(동법 제21조 제1항).

둘째 시장·군수·구청장의 허가에 따라 예외적으로 건축 등이 허용되는 경우(동법 제12조 제1항 단서) 또는 존속 중인 건축물 등에 대해 법령의 개정 등 일정한 사유로 인해 이미 존재하는 대지나 건축물 등이 이 법에 적합하지 않아서 건축을 허가해주는 경우 그 허가를 받은 자에 대하여 보전부담금을 부과한다(동법 제21조 제1항). 이러한 보전부담금은 개발제한구역의 훼손을 억제하는 한편 개발제한구역의 지정·관리를 위한 재원을 확보하는 데 그 목적이 있으므로 정책실현목적 부담금의 성격을 가지며, 개발제한구역 내에서 토지형질변경을 수반하는 행위허가를 받은 사람에게 보전부담금을 부과하는 것은 평등 원칙에 위배되지 아니한다.²⁰⁾

다만 보전부담금제도 역시 주민의 생존 또는 공공의 이익을 위하여 탄력적으로 운영되어야 할 것이다. 따라서 과도한 보전부담금은 재산권에 대한 지나친 제약이 될 수 있다. 템플스테이 시설 113평을 건축하는 데에 7억 3,600만원의 보전부담금이 제기되었다는 사례²¹⁾는 재산권 행사의 제약의 한도를 넘은 것으로 생각된다. 또한 '주민의 주거·생활편익·생업을 위한 시설의 설치 및 영농' 또는 '국가안보상 필요한 시설 등 국가·지방자치단체가 직접 행하는 공공용시설 및 공용

시설'의 건축을 위한 토지형질변경의 경우에는 이를 감면할 수 있어야 할 것이다.

그러나 감면의 기준과 대상을 정확히 판단하는 것은 쉽지 않은데, 다음과 같은 사례에서 그 기준을 일부 알 수 있다. ①같은 이축권에 기한 행위허가라고 하더라도 주택이나 근린생활시설의 경우 보전부담금을 감면해 주는 것과 달리 공장의 경우 이를 전액 부과하는 것은 합리적 이유 있는 차별에 해당하므로, 평등의 원칙에 위배되지 아니한다.²²⁾ ②망우-금곡 간 경춘선 복선전철시설은 원고가 사업시행자로서 설치하는 것이므로, 이는 특별조치법 시행령 제34조 제3호의 감면규정이 정하는 '국가가 사업시행자가 되어 직접 설치하는 것이 아니라고 할 것이고, 따라서 이 사건 시설은 특별조치법 제23조, 특별조치법 시행령 제34조가 정하는 보전부담금의 감면대상이라고 볼 수 없다.²³⁾

(3) 이행강제금 부과

시장·군수·구청장은 허가의 내용을 위반하여 시행을 하거나 부정한 방법으로 허가를 받는 등의 사유로 특별조치법 제30조 제1항에 따른 시정명령을 받은 후 그 시정기간 내에 그 시정명령의 이행을 하지 아니한 자에 대하여 1억 원의 범위 안에서 이행강제금을 부과한다(동법 제30조의2 제1항).²⁴⁾ 이행강제금은 최초의 시정명령이 있는 날을 기준으로 하여 1년에 2회의 범위 안에서 그 시정명령이 이행될 때까지 반복하여 부과·징수할 수 있는데(동조 제4항), 납부기한 내에 이행강제금을 납부하지 아니하는 경우 국세 체납처분의 예 또는 「지방세외수입금의 징수 등에 관한 법률」에 따라 징수한다(동조 제6항). 시정명령을

19) 개발제한구역 안의 훼손된 지역 즉 건축물 또는 공작물 등 각종 시설물이 밀집되어 있거나 다수 산재되어 녹지로서의 기능을 충분히 발휘하기 곤란한 곳을 말하며 이 경우 각종 시설물의 적법 또는 불법여부는 고려하지 아니한다(동법 제4조 제4항).

20) 헌법재판소 2007.5.31. 선고 2005헌바47 결정.

21) 예컨대 법보신문, '개발제한구역 부담금으로 전통사찰 몸살'(2014.4.17자). 후에 이의제기를 통하여 1억 3,000만원으로 낮추었지만, 유사한 사례가 많은 것으로 소개되고 있다.

22) 헌법재판소 2007.5.31. 선고 2005헌바47 결정.

23) 대법원 2012.5.10. 선고 2010두11474 판결.

24) 헤럴드경제, '부산 강서개발제한구역 주민들 이번엔 세금폭탄'(2010.10.13). 이 법에 의한 이행강제금은 기존 농지법과 건축법에 의한 이행강제금에 비해 최대 8배에 달해 너무 가혹하다는 내용을 보도하고 있음.

받은 자가 그 명령을 이행하는 경우에는 새로운 이행강제금의 부과를 중지하되, 이미 부과된 이행강제금은 징수하여야 한다(동조 제5항).

2. 개발제한구역 내 토지와 재산세

1) 분리과세

토지에 대한 재산세 과세대상은 종합합산과세대상, 별도합산과세대상 및 분리과세대상으로 구분되며, 종합합산과세대상은 과세기준일 현재 납세의무자가 소유하고 있는 토지 중 별도합산과세대상 또는 분리과세대상이 되는 토지를 제외한 토지이다(지방세법 제106조). 즉 지방세법은 별도합산과세대상이나 분리과세대상으로 규정된 경우가 아니면 종합합산과세대상이라는 취지로 규정하고 있다. 종합합산대상토지의 경우 과세표준이 5,000만원 이하인 경우는 0.2%, 1억원 이하인 경우는 0.3%, 1억원 이상인 경우에는 0.5%로 과세된다. 그러나 분리과세대상인 경우에는 농지·목장용지·임야인 경우에는 0.07%, 기타의 토지는 0.2%로 과세되므로(동법 제111조 제1항), 그 부담에 상당한 차이가 있다.

그런데 지방세법 제106조에서 규정하는 분리과세대상 토지는 공장용지·농지·목장용지, 임야, 골프장용 토지, 공장의 부속토지로서 개발제한구역의 지정이 있기 이전에 그 부지취득이 완료된 곳을 말한다(제1항 3호). 농지에는 과세기준일 현재 실제 영농에 사용되고 있는 개인이 소유하는 도시지역 내 개발제한구역과 녹지지역의 농지와 종종 소유의 농지(동법 시행령 제102조 제1항 2호), 임야에는 개발제한구역의 지정 및 관리에 관한 특별조치법에 따른 개발제한구역의 임야(동조 제2항)가 포함되어 있다. 즉 개발제한구역 내의 농지와 임야는 분리과세대상토지로 규정되어 있는 것이다.

이러한 분리과세 규정에 해당되지 않는 농지

또는 임야는 종합과세대상이 된다. 대법원 판결은²⁵⁾ 종전 종합토지세 관련 사건에서 「분리과세대상토지를 규정하고 있는 구 지방세법시행령 제194조의15 제4항²⁶⁾ 각 호는 예시적 규정이 아니라 한정적 규정으로 보아야 할 것이므로, 과세대상토지가 위 각 호에 해당하지 않는 이상 분리과세대에 해당한다고 볼 수 없다.」고 함으로써 분리과세대상 규정은 한정적이라는 태도를 취한다.

2) 현황주의 과세

지방세법시행령 제119조는 “재산세의 과세대상 물건이 공부상 등재 현황과 사실상의 현황이 다른 경우에는 사실상 현황에 따라 재산세를 부과한다.”고 규정하여 현황주의 과세원칙을 따르고 있으며, 취득시의 현황에 의해 과세하는 취득세 역시 동일하다(제13조).

따라서 농지로 인정되려면 공부상 지목과 관계없이 적어도 그 사실상의 현황이 농작물의 경작 또는 다년생식물의 재배지로 이용되는 토지와 그에 접속된 부속시설물의 부지일 것을 요하므로, 토지의 지목이 비록 전이지만 과세기준일 현재 토지의 사실상의 현황이 비농지로 인정되어 종합합산과세 처분을 한 경우 이는 적법하다.²⁷⁾

그러나 현황주의 과세의 해석상 다툼이 있는 경우가 많은데, 예컨대 개발제한구역에 속해 있는 토지를 곡물재배 농업용으로 사용하여 오다가 화훼용 비닐하우스 재배를 시작한 경우이다. 특히 전부 자가소비하지 않고 일부 판매시설을 두고 이를 판매하는 경우가 문제이다. 판매시설이 있는 경우 이는 소매업이 되어 실제 영농에 사용되고 있는 농지로 볼 수 없기 때문에 종합합산과세대상토지로 과세한다고 볼 여지도 있기 때문이다.

작물재배가 주된 사업인지 여부, 판매시설의 크기 등 여러 가지를 고려하여 판단하여야 할 것이지만, 행정해석은 “실제영농에 사용되고 있는 개인이 소유하는 농지로 보기 어렵고 소매업

25) 대법원 2001.12.14. 선고 2001두5001 판결.

26) 현행 지방세법시행령 제102조 제1항에 해당한다.

27) 대법원 1998.5.08. 선고 98두3464 판결.

으로 보아야 한다.”고 하여 대부분 종합합산과세 대상 토지라고 본다.²⁸⁾

골프장 내 원형보전지 임야와 관련하여 종합합산과세대상인 체육용지인지 아니면 분리과세대상인 임야인지 여부도 문제된다. 행정해석은, 골프장 내의 토지가 골프장 내에서 안전사고의 예방 또는 경관의 조성, 즉 골프장의 효용을 극대화하거나 골프장의 코스 유지관리에 필요한 토지인지 여부에 따라 다음과 같이 결정된다고 한다.²⁹⁾

첫째 골프장의 외곽경계의 밖에 위치하는 원형보전지 등은 임야로 보아 분리과세대상 토지로 본다. 둘째 골프장의 경계에 소재하는 원형보전지의 경우 다른 임야와 접하면서 외관상 급경사의 원형보전지에 해당되는 경우에는 골프장 용지인 체육용지보다는 임야로 보는 것이 합리적이다. 셋째 다른 임야와 접하고 있는 급경사지의 원형보전지에 해당되지 않는 경우 즉 현황 지목이 임야가 아닌 전과 답과 경계를 이루고 있는 원형보전지이거나 다른 임야와 접하고 있는 원형보전지라 하더라도 완경사의 원형보전지인 경우에는 골프장의 안전이나 경관을 위한 체육용지로 본다.³⁰⁾

3) 소유권취득 유형과 과세 제한

개발제한구역 내의 임야는 1989년 12월 31일 이전부터 소유하거나 1990년 1월 1일 이후에 상속받아 소유하는 경우 또는 법인합병으로 인하여 취득하여 소유하는 것으로 한정한다(지방세법 시행령 제102조 제6항). 즉 89년 12월 31일 이전부터 소유하는 경우 및 그 포괄승계가 있는 경우에만 분리과세대상인 임야로 보겠다는 취지이다. 이와 관련하여 상속인이 임야를 승계받아 사실상 소유·관리하고 있으나 그 취득 원인이 상속이 아닌 경우에는 분리과세대상 토지에서 제외되는지 문제된다. 예컨대 집안 선산으로 당초 부

(父)를 포함한 3인이 공동으로 소유·관리하고 있다가 위 선친들이 사망하자 상속과 증여를 통해 각자의 후손들이 관리하고 있는 사례에 대하여, 행정해석은 “상속이 아닌 증여로 취득한 이상 분리과세대상으로 볼 수는 없다 할 것이어서 증여로 취득한 자에 대하여 종합합산과세대상으로 한 재산세 부과처분은 적법하다.”고 한다.³¹⁾

Ⅲ. 개발제한구역 해제와 과세

1. 해제의 의의와 효과

1) 해제의 의의

개발제한구역으로 지정되었으나, 그 보존가치가 낮게 나타나는 등 일정한 사유가 있는 경우 국토교통부장관이 정하는 바에 따라 개발제한구역을 해제할 수 있다(특별조치법 시행령 제2조 제3항). 그 사유로는 ①개발제한구역에 대한 환경평가 결과 보존가치가 낮게 나타나는 곳으로서 도시용지의 적절한 공급을 위하여 필요한 지역(1호), ②주민이 집단적으로 거주하는 취락으로서 주거환경 개선 및 취락 정비가 필요한 지역(2호), ③도시의 균형적 성장을 위하여 기반시설의 설치 및 시가화(市街化) 면적의 조정 등 토지이용의 합리화를 위하여 필요한 지역(3호), ④지정 목적이 달성되어 개발제한구역으로 유지할 필요가 없게 된 지역(4호), ⑤도로·철도 또는 하천 개수로(開水路)를 설치함에 따라 생겨난 1만제곱미터 미만의 소규모 단절 토지(5호), ⑥개발제한구역 경계선이 관통하는 대지로서 개발제한구역의 지정 당시 또는 해제 당시부터 대지의 면적이 1천제곱미터 이하로서 개발제한구역 경계선이 그 대지를 관통하도록 설정되었으나 그 대지 중 개발제한구역인 부분의 면적이 기준 면적 이

28) 조심2009지0555, 2010.01.21 결정. 동일한 취지의 기각 사례로, 예컨대 조심2008지0975, 2009.04.27 결정 등.

29) 조심2012지0763, 2012.12.20 결정.

30) 체육용지로 본 사례로는 예컨대 조심2009지0784, 2010.02.04 결정.

31) 조심2010지0711, 2010.11.12 결정.

하인 경우(6호) 등이 인정된다. 집단취락지구에 해당하는 지역을 개발제한구역에서 해제하려는 경우에는 「국토의 계획 및 이용에 관한 법률」 제 51조에 따라 지구단위계획구역으로 지정하고 지구단위계획을 수립하여야 한다(동조 제4항).

2) 해제의 효과

(1) 현상 변경 허용

개발제한구역이 해제되는 경우, 그 지정목적에서 금지했던 건축물의 건축과 용도변경, 토지의 형질변경 등 현상변경에 관한 제한이 소멸되므로 토지소유자는 자유롭게 사용·수익할 수 있다.

(2) 훼손지 복구

해제지역이 아닌 지역으로서 개발제한구역안의 훼손지가 있는 경우에는 개발제한구역으로 존치되는 훼손지와 주변지역을 개발제한구역의 지정 목적에 부합하도록 복구하기 위한 복구계획을 수립하고 시행하여야 한다(동법 시행령 제2조의2).

2. 해제와 조세

1) 재산세 종합합산과세

개발제한구역에서 해제되는 경우 해제되는 토지는 재산세의 종합합산과세가 이루어진다. 따라서 예컨대 개발제한구역이 해제되어 「국토의 계획 및 이용에 관한 법률」에 따라 제1종일반주거지역으로 변경고시 된 경우, 행정해석은 “여전히 「도시개발법」의 환지계획에 따라 각종 행위가 제한되어 있어 개발제한구역 해제 이전과 마찬가지로

지로 지목이 농지인 상태에서 실제 영농에 사용하고 있더라도 도시지역 안의 농지로서 개발제한구역과 녹지지역이 아닌 제1종일반주거지역 안에 있는 쟁점농지를 재산세 분리과세대상 토지로 볼 수는 없으므로, 쟁점농지를 종합합산과세대상으로 구분하여 재산세 등을 부과고지한 처분은 잘못이 없다.”고 한다.³²⁾

2) 재산세 과세표준 상승

개발제한구역에서 해제되는 경우 재산세의 과세표준이 상승하는 것은 당연히 예상된다.

재산세의 과세표준은 토지·건축물·주택의 3종류로 구분하여, 토지 및 건축물은 시가표준액의 100분의 50부터 100분의 90까지, 주택은 시가표준액의 100분의 40부터 100분의 80까지 범위에서 대통령령으로 정하는 공정시장가액비율을 곱하여 산정한다(동법시행령 제110조 제1항). 이때 적용하는 토지 및 주택에 대한 시가표준액은 「부동산 가격공시 및 감정평가에 관한 법률」에 따라 공시된 가액(價額)으로 하되, 그 공시된 가액이 없는 경우에는 지방자치단체의 장이 토지(주택)가격비준표에 의해 결정한 가액을(동법시행령 제4조 제1항), 건축물의 경우에는 과세대상의 특성 등을 고려하여 건물의 신축가액과 구조·용조지수나 잔존가치 등을 고려하여 지방자치단체의 장이 결정한 가액으로 한다(제2항).³³⁾

개발제한구역 내의 토지에 대해서는 매매 사례가 드물기 때문에 감정평가에 의한 가격을 기준으로 하여 결정된 과세표준 산정에 대하여 근거가 없다거나 현실에서 크게 벗어나 부당하다고 하여 많은 다툼이 발생하는 것 역시 예상할 수 있다.³⁴⁾ 행정해석은, 개별공시지가가 결정·공시되었으나

32) 조심2014지0827, 2014.08.29 결정.

33) 일본의 경우 고정자산세 과세 목적으로 하는 토지와 건물의 평가는 세부담의 안정과 행정사무의 간소화 등을 위해 원칙적으로 3년마다 평가하여 그 가격을 결정하는 것으로 되어 있는데, 평가한 연도와 다음 2년간은 특별한 사정이 없는 한 기준연도의 가격 그대로 적용한다(일본 지방세법 제349조).

34) 근본적으로는 국토교통부장관이 조사하여 결정하는 표준지 공시지가와 시·군·구청장이 표준지 공시지가와 토지가격비준표를 기초로 산정하여 조세부담의 기준이 되는 개별지 공시지가 산정의 공통 원인 중, 특히 표준지의 불균형평가에서 비롯된다고 보는 연구로는, 이왕무·곽성남·서수복, “쟁점별 원인과 개선방안을 분석한 공시지가 산정의 근본문제에 관한 연구”, 부동산학보, 한국부동산학회, 2014.2. 제56집, pp.237-244.

이에 대하여 이의신청을 제기하지 아니한 채 불복 기간이 경과된 경우에는 재산세 과세표준이 실거래가격보다 현저히 높은 경우라도 그 부과처분은 달리 잘못이 없다고 한다.³⁵⁾ 형식적 적법성이 인정되더라도 납세자로서는 부당하다고 하여 받아들이기 어려운 경우라고 생각된다.³⁶⁾

3) 지정해제 시기와 재산세

개발제한구역의 해제가 보금자리주택구역의 지정 등 공공사업과 관련되는 경우가 있다. 지방세법시행령 제102조 제7항에서는 “공익사업의 구역에 있는 토지로서 같은 법에 따라 사업시행자에게 협의 또는 수용에 의하여 매각이 예정된 토지 중 용도지역이 변경되거나 개발제한구역에서 해제된 경우 분리과세 할 수 있다.”고 규정한다. 따라서 위 법문의 해석상 보금자리주택구역으로서 지정되면서 개발제한구역이 지정되는 경우 계속 재산세의 분리과세가 되지만, 개발제한구역으로 있다가 2006년 지정 해제된 후 2010년 보금자리주택구역으로 지정된 경우에는³⁷⁾ 분리과세대상토지로 인정되기 어렵다.³⁸⁾ 역시 논리적으로는 타당하지만 납세의무자의 조세저항이 있을 수 있는 경우로 보인다.³⁹⁾

개발제한구역 해제 시기와 재산세 과세기준일이 맞지 않아서 조세 부담이 과중해지는 경우가 또 있다. 도시개발 사업진행으로 인하여 도시관리계획이 변경(개발제한구역해제)결정되고 자연녹지로 용도변경 되어 인상된 재산세가 과세되었는데, 수용 보상과 관련한 감정평가액 산출시 개발제한구역으로 보상금이 이루어진 경우이다. 이 경우 행정해석은, “재산세의 본질은 재산 소유 자체를 과세요건으로 하는 것이고, 재산세 과세기준일 현재 개발제한구역 안의 임야에 해당되지 아니함이 처분청이 제출한 토지이용계획확인서에서 확인되므로 이 사건 토지를 종합합산과세대상으로 구분하여 과세함이 부당하다는 청구인의 주장을 받아들이기 어렵다.”고 한다.⁴⁰⁾ 세금은 용도변경 후를 기준으로 납부하고 보상금은 용도변경 전을 기준으로 받으므로 납세자로서는 부당하게 느껴지는 상황이 된다.⁴¹⁾

4) 취득세 감면과 정당한 사유

사립학교가 해당 사업에 사용하기 위하여 취득하는 부동산에 대하여는 취득세를 면제하지만, 정당한 사유 없이 그 취득일부터 3년이 경과할 때까지 해당 용도로 직접 사용하지 않는 경우에는 취득세를 추징한다(지방세특례제한법 제41조 제

35) 조심2014지0020, 2014.05.09 결정. : 같은 취지로 조심2013지0965, 2014.04.17 결정. “처분청은 지방세법령에 따라 쟁점상가의 건물시가표준액에 공정시장가액비율(70%)를 곱하여 건물의 과세표준을 산정하였고, 쟁점상가의 부속토지의 개별공시지가에 공정시장가액비율(70%)를 곱하여 토지분 재산세 과세표준을 산정하였음이 확인되므로 쟁점상가의 실거래가격이 시가표준액에 미치지 못한다 하더라도 이 건 재산세 부과처분은 잘못이 없음”.

36) 열악한 전문성, 기울어진 공정성으로 표현하면서 현행 감정평가실무에 대한 비판을 하고 이의 해결을 위해 감정평가규칙의 개선필요성을 주장하는 것으로는, 김용민, “부동산 평가법제의 개선에 관한 연구”, 부동산학보, 한국부동산학회, 2013.8. 제54집, pp.334-342.

37) 지방세특례제한법 제84조는 “사건 제한토지 등에 대한 감면”이라는 제목 하에, “①『국토의 계획 및 이용에 관한 법률』 제2조 제7호에 따른 도시계획시설로서 같은 법 제32조에 따라 지형도면이 고시된 후 10년 이상 장기간 미집행된 토지, 지상건축물, 『지방세법』 제104조 제3호에 따른 주택(각각 그 해당 부분으로 한정한다)에 대하여는 재산세의 100분의 50을 경감하고, 『지방세법』 제112조에 따라 부과되는 세액을 면제한다.”고 규정한다. 그런데 사례의 경우 보금자리주택지구에 편입되어 재산권 행사에 큰 제약을 받고 있다는 사실은 인정되지만, 지형도면이 고시된 토지가 아니고 또 위 규정은 감면대상을 열거하여 엄격하게 해석해야 하므로 재산세 감면대상인 사건 제한토지로 볼 수 없다고 인정되었다.

38) 조심2012지0804, 2012.12.28 결정.

39) 택지개발사업의 주민이주대책 보상 요인의 중요도를 계층분석적 의사결정방법(AHP)을 사용하여 분석한 김정열·김종진, “택지개발사업의 주민이주대책 개선방안 연구”, 부동산학보, 한국부동산학회, 2014. 5. 제57집, pp.243-248에 의하면, 이주 관련 조세지원 중 양도소득세 감면이 가장 큰 비중을 차지한다. 그러나 이 글에서 양도소득세 부분은 제외하였다.

40) 조심2010지0041, 2010.9.20 결정.

41) 네이버뉴스, ‘보상은 개발제한구역 시절, 세금은 상업용지 가격?’,(2010.3.29자) 개발제한구역 내 토지보상금을 다투던 중 용도가 변경되어 7배가 많은 세금이 부과된 사례임 ; 오마이뉴스, ‘대전 구도동 포도농민은 왜 세금폭탄을 맞았나’(2010.4.2자) ; 경인일보, ‘보금자리 토지주 세금폭탄 해소’(2010.4.21) 등 다수.

1항). 예컨대 학교법인이 일정기간 내 개발제한 구역 지정 해제를 조건으로 학교설립계획 승인을 받아 토지를 취득하였으나 유예기간 내 개발제한 구역 지정 해제 미조치로 인해 학교용에 사용하지 못한 경우 정당한 사유가 있는지 문제된다.

대법원 판례에 의하면, 정당한 사유의 유무는 당해 법인의 성격, 고유목적에 사용하는 데 걸리는 준비기간, 고유목적에 사용할 수 없는 법령·사실상의 장애사유 및 장애정도와 당해 법인의 노력, 행정관청의 귀책사유 등을 아울러 참작하여 구체적인 사안에 따라 개별적으로 판단한다.⁴²⁾ 행정해석도 “토지 취득 당시 개발제한구역에서 해제되지 아닐 경우 학교용에 직접 사용할 수 없는 법령상의 장애사유가 있음을 알고 토지를 취득하였으며, 실제 그 해소를 위하여 노력하여 이를 해소하였는데도 예측하지 못한 전혀 다른 사유로 그 사업에 사용하지 못하였다는 등의 특별한 사정이 있었다고 보기 어려워 취득세 등을 청구법인에게 부과·고지한 것은 잘못이 없다.”⁴³⁾

IV. 과세문제 평가 및 개선방안

1. 개발제한구역 지정 시

1) 분리과세의 적절성

개발제한구역 내의 임야와 농지에 대하여 분리과세하는 지방세법의 태도는 적절하다. 현상변경 금지 등 재산권 행사에 제약을 받고 있기 때문에 과세상 지원을 해 줄 필요가 있고 종합합산대상토지의 최저 세율인 0.2%에 비해 낮은 0.07%로 과세되므로 이러한 점을 배려한 것으로 볼 수 있기 때문이다. 게다가 지가도 낮게 평가되어 과세표준도 낮게 될 것이기 때문에 어쨌든

분리과세를 통하여 재산세 부담이 줄어드는 것은 확실하다.⁴⁴⁾

2) 현황과세의 해석

개발제한구역 내의 임야와 농지와 임야에 대해 재산세 분리과세를 통하여 조세지원을 하면서도 실질적으로 이를 무력화하는 경우가 바로 현황과세의 해석과 관련이 있다. 현황과세란, 쉽게 표현하면 토지의 용도를 공부상으로만 판단하지 않겠다는 것이다. 그러나 비닐하우스 사례나 원형보전지인 임야에 관한 행정해석을 보면 지나치게 엄격한 잣대를 적용하여 사실상 재산세를 증가하는 결과가 되도록 하고 있다.

전체 토지상에 비닐하우스가 있고 화훼 재배 등에 사용된다면 그 토지의 현황대로 사용한 것으로 보아야 하고, 일부의 판매시설이 있는지 여부, 임대를 하였는지 여부 등은 현황의 판단에 영향이 없다고 하여야 한다. 만약 이를 적용한다면 판매시설의 크기나 고정 여부 등 명확한 기준을 제시하여야 하며, 임대인 경우에도 임대료 수입 등을 기준으로 고려하여야 한다. 분리과세 대상에서 배제되어 종합합산과세로 증가하는 재산세 부담이 매우 크기 때문에 그 부담의 크기를 상당히 초과하는 정도의 임대료 수입이 있어야 할 것이다. 환경사의 원형보전지도, 지정 당시의 현상을 그대로 유지하고 있는 것이므로, 지목변경과 관련된 소유자의 신청이 없는 한 종전대로 과세하는 것이 타당하다. 과세관청에서 지목변경을 간주하여 과세하는 결과가 되기 때문이다.

3) 소유권취득 유형 확대

개발제한구역 내의 임야는 상속과 합병에 의하여 취득하는 경우에만 그 승계인에게 분리과세를 인정한다. 법문상 명확히 상속이라고 한정하

42) ‘정당한 사유’에는 법령에 의한 금지·제한 등 그 법인이 마음대로 할 수 없는 외부적인 사유는 물론 고유업무에 사용하기 위한 정상적인 노력을 다하였음에도 시간적인 여유가 없어 유예기간을 넘긴 내부적인 사유도 포함한다(대법원 2002.9.4. 선고 2001두229 판결).

43) 조집2008지0801, 2009.07.13 결정.

44) 일본의 고정자산세는 고정자산과세대장에 등록된 토지와 건물 등 과세표준의 1.4%로 되어 있으며, 우리나라와 같이 종합합산과세나 별도과세, 분리과세 같은 구분이 없다(일본 지방세법 제350조).

고 있으므로 특정승계인 증여에 대해서는 적용되지 않는다고 볼 수밖에 없다. 다만 법문의 취지가 포괄승계인인 상속인에 대해 분리과세를 인정하는 취지라고 본다면 증여를 통하여 상속인에게 승계되는 경우나 유증, 포괄유증을 통하여 상속인에게 승계되는 경우도 포함된다고 함이 타당하다. 이 부분은 입법적인 검토가 필요하다.

2. 개발제한구역 해제 시

1) 종합합산과세로 변경

개발제한구역에서 해제되는 경우 대상 토지는 종합합산과세대상으로 변경되는데, 이 부분은 원칙적으로 타당하다. 다만 문제가 되는 것은 해제와 동시에 다른 공공사업 등의 부지 내에 속하게 되어 여전히 개발제한 등의 제약을 받는데도 불구하고 재산세만 종합합산과세대상으로 변경되는 경우이다. 이 부분은 과세표준의 상승, 지정시기의 해제와 관련하여 논하기로 한다.

2) 세 부담 상한 고려

개발제한구역에서 해제되는 경우 재산세의 과세표준이 상승하는 것은 당연하지만 문제는 그 상승 폭이다. 개발제한구역에서 해제되었다라도 토지의 현상이 갑자기 변경되는 것은 아니고 상당한 시차가 있게 된다. 그런데 과세표준의 상승에 따라 급격한 세 부담 증가가 발생하는 경우 미실현이득에 대한 과세 문제가 제기된다. 종합합산대상토지로 변경됨과 동시에 과세표준이 상승하므로 2중으로 부담이 커지게 되는 것이다. 따라서 시차를 고려한 목표기간 및 세 부담 상한

을 설정하는 방식, 예컨대 5년, 매년 200% 이내 등 적절한 목표치를 설정하여 단계적으로 세 부담을 증가시키는 방식으로, 전체적인 조세 부담이 지나치게 늘어나지 않도록 할 필요가 있다.⁴⁵⁾

3) 지목변경 시기의 조정

또 다른 문제는 지정 해제가 다른 공공사업과 관련하여 이루어지는 경우이다. 이 경우 지정 해제가 먼저 이루어지고 수용을 전제로 공공사업에 편입되어 토지의 현상을 변경할 수 없다는 점은 동일한데 지목변경이 되었다는 이유로 재산세 부담만 증가하는 경우를 보았다.⁴⁶⁾ 어차피 토지의 현상대로 사용하고 있다면 현황과세에 따라 과세를 하는 것이 타당하며, 특히 토지가 수용되는 경우에는 그 수용시기 또는 공탁 등 대금지급 시기에 소유권이 이전되므로 그 시기에 지목변경이 되는 것으로 의제하는 것이 바람직하다.⁴⁷⁾

4) 추정시 가산세 부과 조정

개발제한구역 지정 해제를 조건으로 토지를 취득하여 취득세를 감면받은 후 지정 해제 미조치가 있는 경우의 취득세 추징에 대해서는, 그러한 장애사유의 존재를 알고 있었으므로 '특별한' 사정이 있는 경우에만 감면이 인정된다고 보는 것이 대법원 및 행정해석의 태도이다. 추징의 범위는 '면제된 취득세'인데(지방세특례제한법 제41조 제1항), 가산세가 포함된다. 면제된 취득세와 그에 따른 가산금을 납부하는 것은 당연하지만, 가산세까지 부과하는 것은 지나친 것 같다. 면제 여부에 대한 다툼이 있는 경우에는 그 다툼이 종결될 때까지는 가산세가 부과되지 않는 것으로 해야 한다.⁴⁸⁾

45) 원래 재산세의 세 부담상한제는 2004년도에 과표체계 변경으로 재산세 부담이 대폭 늘어나게 되자, 2005년부터 50% 이상 인상이 되지 않도록 상한제를 둔 것이며(구 지방세법 제195조의2), 주택은 과표가 6억원을 초과하는 경우 130%를 초과하지 않도록 했다(김태호, 지방세개론, 세연T&A, 2011, p.327).

46) 예컨대 각주 41)의 사례 참조.

47) 개발제한구역 지정 해제와 동시에 수용되는 경우에 양도소득세에 대해서는 조세특례제한법에 의해 세액감면이 이루어진다(동법 제77조). 이와 관련한 연구로는 장기용, "공용수용 관련 양도소득세 과세특례제도의 합리적 개선방안", 부동산학보, 한국부동산학회, 2014.2, 제56집, pp.39-42. 미국의 경우에도 수용보상금을 받는 경우 양도소득세가 과세된다(이상신, "미국의 주택 양도소득세제와 시사점", 부동산학보, 한국부동산학회, 2013.8, 제54집, p.78).

48) 대법원 판례는 가산세 면제의 기준이 되는 '정당한 사유'의 해석상 법령의 부지 또는 오인을 정당한 사유로 인정하지 않고 있는데, 불명확한 세법 규정에 관계된 사안에 대해서는 정당한 사유에 대한 가산세 면제의 적용 범위를 넓히자는 주장도 제기된다(김상기, "신뢰보호원칙과 정당한 사유에 대한 가산세 면제-대법원 2012.9.27. 선고 2012두11607 판결-", 법조, 법조협회, 2014.3, 63권 3호, p.242).

V. 요약 및 정책 제언

개발제한구역의 지정은 토지소유자가 감수해야 하는 사회적 제약의 범위 내에 있다는 점을 전제로 하여 그 지정과 해제를 둘러싼 과세상의 쟁점에 대해서 관련 판례와 심판례를 분석하는 방법으로 살펴보았다. 관련 판례는 많지 않아서 정확한 평가를 내리기 어렵지만, 심판례의 경우 대체적으로 과세관청의 입장을 반영하는 결정을 하는 것으로 생각한다. 토지소유자가 받는 불이익을 고려한다면, 다음과 같은 점에서 개선이 필요하다.

첫째 비닐하우스 재배나 완만한 경사의 임야 사례와 같이 개발제한구역 내 토지에 관한 현상 변경을 소유자가 초래하지 않는 이상, 과세관청

의 변경 간주에 의하여 종합합산과세가 되지 않도록 해야 한다.

둘째 상속인에게 직접 승계되는 경우에는 증여나 유증, 포괄유증에 의한 경우에도 피상속인과 같이 분리과세 되도록 입법적 개선이 필요하다.

셋째 지정해제가 되어 과세표준을 산정하는 경우 실제의 지목변경에는 상당한 시차가 있기 마련이다. 따라서 세부담의 상한을 반영하여 단계적으로 세부담을 증가시키는 입법적 개선이 필요하다.

넷째 지정 해제가 다른 공공사업의 시행과 관련 있고 토지 수용을 전제로 하는 경우에는 용도변경의 시기를 수용시기 또는 대금지급의 시기로 조정하는 입법적 개선이 필요하다.

參考文獻

- 김태호, 지방세개론, 세연T&A, 2011.
- 이창석, 부동산학개론, 형설출판사, 2011.
- 정하중, 행정법개론(제5판), 법문사, 2011.
- 김경환, “그린벨트의 문제점과 개선방안: 도시경제 측면”, 국토정보, 국토연구원, 1992.12. 제10권 12호.
- 김동근, “정비사업에 있어 상가세입자 이주보상 관련 분쟁유형 및 개선방안에 관한 입법정책적 연구”, 부동산학보, 한국부동산학회, 2014.5, 제57집.
- 김상기, “신뢰보호원칙과 정당한 사유에 대한 가산세 면제-대법원 2012.9.27.선고 2012두11607 판결-”, 법조, 법조협회, 2014.3, 63권 3호.
- 김용민, “부동산 평가법제의 개선에 관한 연구”, 부동산학보, 한국부동산학회, 2013.8, 제54집.
- 김정열·김종진, “택지개발사업의 주민이주대책 개선방안 연구”, 부동산학보, 한국부동산학회, 2014.5, 제57집.
- 김지현, “개발제한구역제도와 재산권침해”, 부동산학보, 한국부동산학회, 2011.2, 제44집.
- 김해숙·정복환·김갑열, “주택개발사업 구역내 세입자의 주거이전비”, 부동산학보, 한국부동산학회, 2013.12, 제55집.
- 나혜영·변병설·권용우, “영국과 미국의 그린벨트 사례연구”, 국토지리학회지, 국토지리학회, 2005, 제39권 1호.
- 민선찬·이정민, “공익사업과 권리금보상의 필요성”, 부동산학보, 한국부동산학회, 2013.8, 제54집.
- 박성범, “군사시설보호구역 관련 민·군 갈등의 관리방안 연구”, 부동산학보, 한국부동산학회, 2014.5, 제57집.
- 박용한·김진, “공익사업의 시행에 따른 생활보상 고찰”, 부동산학보, 한국부동산학회, 2011.5, 제45집.
- 우문영·강정규, “초고압 송전선로 건설에 따른 토지보상에 따른 갈등과 개선방안에 관한 연구”, 부동산학보, 한국부동산학회, 2013.5, 제53집.
- 이상신, “미국의 주택 양도소득세제와 시사점”, 부동산학보, 한국부동산학회, 2013.8, 제54집.
- 이왕무·곽성남·서수복, “쟁점별 원인과 개선방안을 분석한 공시지가 산정의 근본문제에 관한 연구”, 부동산학보, 한국부동산학회, 2014.2, 제56집.
- 장기용, “공용수용 관련 양도소득세 과세특례제도의 합리적 개선방안”, 부동산학보, 한국부동산학회, 2014.2, 제56집.
- 경인일보, ‘보금자리 토지주 세금폭탄 해소’(2010.4.21.자).
- 법보신문, ‘개발제한구역 부담금으로 진통사찰 몸살’(2014.4.17자).
- 오마이뉴스, ‘대전 구도동 포도농민은 왜 세금폭탄을 맞았나’(2010.4.2자).
- 한경비즈니스, “박근혜 정부의 그린벨트 정책, 투자자는 어떻게 봐야 할까”, (2014.1.27.자).
- 헤럴드경제, ‘부산 강서개발제한구역 주민들 이번엔 세금폭탄’(2010.10.13자).
- 대법원 홈페이지 <http://glaw.scourt.go.kr/wsjo/intesrch/sjo022.do>
- 조세심판원 홈페이지 <http://www.tt.go.kr/main/main.do>
- 헌법재판소 홈페이지 <http://search.ccourt.go.kr/tht/pt/selectThsPt0101List.do>