Asian Tax Journal Vol.27, No.3 (October 2026) pp.175－207 https://doi.org/10.35850/KJTA.27.3.7
KOREAN ACADEMIC SOCIETY OF TAXATION ISSN 3140－6092

자원의 재순환 강화를 위한 재활용폐자원 매입세액공제 제도의 재설계*

Redesigning the Input Tax Deduction System for Recycled Waste Resources to Enhance Resource Recirculation

홍성익** · 임경인***
Seong-ick Hong · Lim, Kyung-In

〈요 약〉

본 연구는 현행 재활용폐자원 매입세액공제 특례가 세금계산서 수취가 어려운 폐자원 거래에서 발생하는 세부담을 조정하는 기능과 폐자원의 수집·재활용을 촉진하는 정책적 지원기능을 하나의 제도 안에서 함께 수행하고 있다는 점에 주목하여, 순환경제사회로의 전환에 부합하는 조세지원체계의 재설계 방안을 제시하는 것을 목적으로 한다. 이를 위하여 「조세특례제한법」상 현행 재활용폐자원 매입세액공제의 적용구조와 공제방식, 순환경제 관련 법제와의 관계를 검토하고, 굴 패각·수산부산물 등 새로운 자원활용 사례와 국내외 조세지원 제도 및 선행연구를 분석하여 현행 제도의 한계와 개선방향을 도출하였다. 분석 결과, 현행 특례를 단순히 확대하거나 공제율을 일률적으

* 본 결과물은 2026년도 교육부 및 강원특별자치도의 재원으로 강원앵커센터의 지원을 받아 수행된 지역 성장 인재양성체계(앵커)의 결과물입니다(2026－ANCHOR－10－003).
This research was supported by the ANCHOR program through the Gangwon ANCHOR Center, funded by the Ministry of Education(MOE) and the Gangwon State(G.S.), Republic of Korea (2026－ANCHOR－10－003)

** 제1저자(First Author), 경동대학교 경영학과 조교수,
Assistant Professor, Kyungdong University, sihong@kduniv.ac.kr
*** 교신저자(Corresponding Author), 강남대학교 세무전문대학원 조교수,
Assistant Professor, Graduate School of Science in Taxation, Kangnam University, kyungin@kangnam.ac.kr

Received 25 August 2026 **Revised** 21 September 2026 **Accepted** 28 September 2026

로 인상하기보다 제도가 수행하는 기능을 구분할 필요가 있음을 확인하였다. 이에 거래단계의 세부담 조정기능은 의제매입세액공제로 유지·정비하되, 폐자원이 실제 생산공정에 투입되어 신규 원료의 사용을 대체·감축하거나 독립적으로 사용·거래 가능한 원료·소재·제품으로 전환되는 성과에 대해서는 별도의 순환경제 성과연계형 세액공제를 도입하는 이원적 구조를 제안하였다. 또한 실제 취득가액·표준가액·검증된 투입량을 활용한 산정기준, 중복공제 방지, 투입·생산자료의 연계 확인 및 사후관리체계를 함께 제시하였다. 본 연구는 기존의 공제율·공제한도·적용대상 확대 중심의 논의를 넘어, 부가가치세상의 조정기능과 순환경제 촉진을 위한 정책적 지원기능을 분리하여 각각의 목적과 성격에 적합한 조세지원체계와 입법모형을 제시하였다는 점에서 의의가 있다.

<주제어> 재활용폐자원, 부가가치세 매입세액공제, 순환경제, 성과연계형 세액공제, 업사이클링

<Abstract>

This study aims to propose a redesign of the tax support system aligned with the transition toward a circular economy society, focusing on the fact that the current special deduction for input tax on recycled waste resources simultaneously performs two distinct functions within a single scheme : adjusting the tax burden arising from waste resource transactions where tax invoices are difficult to obtain, and providing policy support to promote the collection and recycling of waste resources. To this end, this paper examines the application structure, deduction methodology, and relationship with circular economy-related legislation regarding the current input tax deduction for recycled waste resources under the Restriction of Special Taxation Act. It also analyzes emerging resource utilization cases—such as oyster shells and fishery by-products—along with domestic and international tax support systems and previous literature, thereby identifying the limitations of the current system and directions for improvement.

The analysis reveals that rather than simply expanding the scope of the current special provision or uniformly raising deduction rates, it is necessary to functionally separate the dual roles embedded in the current system. Accordingly, this study proposes a dual-track framework : maintaining and refining the tax burden adjustment function at the transaction stage through a deemed input tax deduction, while establishing a separate performance-linked circular economy tax credit for outcomes where waste resources are actually fed into manufacturing processes to substitute or reduce virgin raw material usage, or transformed into independently usable and marketable raw materials, components, or products.

Furthermore, this study presents detailed implementation mechanisms, including calculation criteria using actual acquisition costs, standard values, and verified input quantities, as well as provisions to prevent double deductions, cross-verification systems connecting input and production data, and post-management frameworks. This study holds significant academic and practical value by moving beyond existing discussions that primarily advocate for increasing deduction rates, limits, or eligible targets. Instead, it decouples the value-added tax adjustment function from the policy incentive function aimed at promoting a circular economy, proposing a tailored tax support system and legislative model optimized for each distinct purpose and nature.

<Key words> Recycled Waste Resources, Input Tax Deduction, Deemed Input Tax, Circular Economy, Tax Credit

Ⅰ. 서 론

최근 지구온난화 그리고 이에 따른 해수면의 상승 등의 환경문제가 화두가 되고 환경보전을 위한 여러 노력과 정책이 진행되고 있다. 순환경제의 관점에서 신규 자원의 투입을 줄이고 기존 자원을 재활용하는 것은 한정된 자원을 효율적으로 이용하고 환경부담을 줄이는 데 기여할 수 있다. 이러한 자원의 재순환을 촉진하기 위해서는 폐자원의 회수・재활용을 뒷받침하는 다양한 정책적 지원이 필요하다. 이러한 목적에 따라 우리나라 역시 부가가치세 체계하에서 자원의 재순환 지원을 위한 재활용폐자원에 대한 매입세액공제제도를 운영하고 있다.

우리나라의 부가가치세는 전단계세액공제방식에 따라 사업자가 부담한 매입세액을 매출세액에서 공제하는 구조를 기본으로 하며, 원칙적으로 세금계산서 등 적격증빙을 갖추지 못한 매입에 대해서는 매입세액공제가 제한된다. 다만 「부가가치세법」은 일정한 면세 농산물・축산물・수산물・임산물 등을 원재료로 하여 과세되는 재화 또는 용역을 공급하는 경우 실제 매입세액이 없더라도 일정한 금액을 매입세액으로 인정하는 의제매입세액공제제도를 두고 있다.[1] 이와 별도로 「조세특례제한법」 제108조는 재활용폐자원 및 중고자동차를 수집하는 일정한 사업자가 세금계산서를 발급할 수 없는 자 등으로부터 이를 취득하여 제조・가공하거나 공급하는 경우 취득가액의 일정 금액을 매입세액으로 공제하도록 하고 있다.[2] 따라서 재활용폐자원 매입세액공제 특례는 세금계산서 수취가 어려운 폐자원 거래의 특성을 고려하여 사업자의 부가가치세 부담을 조정하는 동시에 폐자원의 수집과 재활용을 지원하는 제도로 볼 수 있다.

하지만 「조세특례제한법」에 따른 현행 재활용폐자원 등에 대한 부가가치세 매입세액공제 특례는 대상 사업자가 한정되어 있고 적용대상이 되는 폐자원의 종류 역시 열거되어 있어 새로운 자원순환 활동을 충분히 포섭하기 어렵다는 한계가 있다. 최근 자원의 순환을 통하여 새로운 원료와 상품을 만들어내는 분야가 다양해지고 있다는 점을 고려하면 이러한 변화를 반영할 수 있도록 제도적 개선이 필요하다. 특히 기존 폐자원의 단순한 재활용을 넘어 재활용 자원에 새로운 가치를 부여하여 고부가가치를 창출하는 업사이클링 활동이 확대됨에 따라 이에 적합한 지원방식도 함께 검토할 필요가 있다. 따라서 본 연구에서는 현행 「조세특례제한법」상 재활용폐자원 등에 대한 부가가치세 매입세액공제 특례를 고찰하고 이에 대한 개선방안을 도출하고자 한다. 기존 선행연구는 재활용폐자원 매입세액공제의 공제율, 공제한도, 적용대상 사업자 및 거래증빙 문제를 중심으로 개선방안을 논의하여 왔다(안창남 2002 ; 백승천・구자은 2016 ; 박선희・장재형 2021). 본 연구는 이러한 선행연구의 문제의식을 바탕으로 하되, 현행 특례가 수행하는 부가가치세상의 거래단계 조정기능과 자원순환을 촉진하기 위한 정책적 지원기능을 구분하고 각각의 기능에 적합한 지원체계를 제시한다는 점에서 차이가 있다.

---

1) 「부가가치세법」 제38조・제39조 및 제42조 참조.

2) 「조세특례제한법」 제108조 제1항 및 같은 법 시행령 제110조 제1항 참조.

Ⅱ. 재활용폐자원 매입세액공제 특례제도의 개관

1. 제도의 도입배경과 주요 내용

재활용폐자원 등에 대한 매입세액공제 특례제도는 재활용폐자원 및 중고자동차와 관련하여 이를 제조 또는 가공하거나 공급할 때 취득가액의 일정 부분을 공제하는 제도로 「조세특례제한법」 제108조에 규정되어 있다. 재활용폐자원 등에 대한 매입세액공제제도는 자원의 재순환을 촉진하기 위하여 폐자원의 수집과 재활용을 지원하는 제도로 도입되었다(한국조세재정연구원 2025, 23). 구체적으로 폐자원 등의 수집 및 판매를 영위하는 사업자의 세부담을 경감함으로써 재활용 활동을 촉진하고 관련 산업의 지속가능성을 제고하는 기능을 수행한다.

우리나라의 부가가치세는 매출세액에서 매입세액을 공제하여 납부세액을 계산하는 전단계세액공제방식을 기본으로 한다. 그러나 재활용폐자원 거래에서는 공급자가 부가가치세 과세사업을 영위하지 않는 자이거나 「부가가치세법」상 영수증 발급대상인 일정한 간이과세자에 해당하여 세금계산서를 수취하기 어려운 경우가 발생한다. 거래의 특성을 고려하여 「조세특례제한법」 제108조는 일정한 사업자가 이들로부터 재활용폐자원 또는 중고자동차를 취득하여 제조·가공하거나 공급하는 경우 취득가액의 일정 금액을 매입세액으로 공제하도록 하고 있다. 이를 통하여 폐자원 거래에서 발생할 수 있는 부가가치세 부담을 조정하는 동시에 재활용 활동을 지원하는 것이다. 구체적으로 재활용폐자원 매입세액공제를 적용받을 수 있는 사업자는 「조세특례제한법 시행령」 제110조 제3항 각 호에서 정한 사업자로 한정된다. 여기에는 폐기물 관련 허가·신고를 한 사업자, 자동차매매업 등록자, 한국환경공단, 일정한 중고자동차 수출자 및 그 밖의 재활용폐자원 수집사업자가 포함된다. 공제대상 사업자를 일정한 범위로 제한한 것은 재활용폐자원 또는 중고자동차와 관련 없는 거래에 특례가 적용되는 것을 방지하기 위한 것으로 볼 수 있다.

2. 현행 제도의 적용 및 공제의 구조

재활용폐자원 매입세액공제를 적용받기 위해서는 일반과세자로서 「조세특례제한법 시행령」 제110조 제3항 각 호에서 정한 사업자의 범위에 해당하여야 한다. 재활용폐자원 매입세액공제액은 취득가액에 법정 공제율을 적용하는 방식으로 계산하며, 재활용폐자원과 중고자동차에는 서로 다른 공제율이 적용된다. 재활용폐자원의 공제금액은 취득가액에 103분의 3을 곱하여 계산하고, 중고자동차의 경우에는 110분의 10을 곱하여 계산한다. 또한 과다한 공제를 방지하기 위하여 별도의 공제한도를 두고 있다.

재활용폐자원 매입세액공제는 「조세특례제한법 시행령」 제110조 제5항에 따라 예정신고 또

는 확정신고 시 재활용폐자원등의 매입세액공제신고서와 관련 서류를 제출하여 적용받는다.[3] 공제액에는 「조세특례제한법」 제108조 제2항에 따른 공제한도가 적용된다. 재활용폐자원의 경우 해당 과세기간에 사업자가 공급한 재활용폐자원 관련 부가가치세 과세표준의 100분의 80에 상당하는 금액에서 세금계산서를 발급받고 매입한 재활용폐자원의 매입가액을 뺀 금액을 한도로 한다. 중고자동차의 경우에는 해당 과세기간의 중고자동차 관련 부가가치세 과세표준에서 세금계산서를 발급받고 매입한 중고자동차의 매입가액을 뺀 금액을 한도로 한다. 한편 「조세특례제한법」 제108조 제3항에 따른 이월공제는 재활용폐자원 일반에 적용되는 것이 아니라 같은 조 제2항 제2호에 따른 중고자동차의 공제한도를 초과하여 공제받지 못한 금액에 한하여 인정되며, 해당 금액은 다음 과세기간 개시일부터 1년 이내에 끝나는 각 과세기간으로 이월하여 공제할 수 있다.

「조세특례제한법 시행령」 제110조 제4항은 매입세액공제의 적용대상 품목을 구체적으로 열거하고 있다. 재활용폐자원의 경우 고철, 폐지, 폐유리, 폐합성수지, 폐합성고무, 폐금속캔, 폐건전지, 폐비철금속류, 폐타이어, 폐섬유 및 폐유가 그 대상이다. 이때 고철 및 폐비철금속류의 경우 파손, 절단, 그 밖의 사유로 원래의 용도와 같이 사용할 수 없는 것을 의미한다. 만약 원래의 용도와 같이 활용이 가능하다면 재활용폐자원에 해당하지 않는 것이다. 중고자동차는 「자동차관리법」에 따른 자동차 중 「조세특례제한법 시행령」 제110조 제4항 제2호 각 목에서 제외하는 자동차를 제외한 것을 말한다. 이에 따라 수출되는 중고자동차 중 자동차등록원부에 기재된 제작연월일부터 수출신고수리일까지의 기간이 1년 미만인 자동차와 일정한 매입세액공제를 받은 후 중고자동차 수집사업자에게 매각된 자동차 등은 공제대상에서 제외된다.[4]

3. 부가가치세의 중립성 유지와 자원의 순환경제 활성화의 지원

기본적으로 조세는 그 목적을 달성하는 과정에서도 중립성을 고려할 필요가 있다. 특히 부가가치세는 최종소비자에게 세부담의 전가를 예정하는 세목이라는 점에서 중립성의 확보가 중요하다. 이를 위하여 부가가치세는 전단계세액공제방식과 소비지국과세원칙 등을 기초로 운영되고 있다. 그러나 면세단계가 개입하는 경우에는 누적효과가 발생하여 중립성이 제약될 수 있다. 이를 보완하기 위하여 현행 「부가가치세법」은 의제매입세액공제제도를 두고 있으며, 재활용폐자원 매입세액공제 특례 역시 이러한 조정기능과 관련된다(박선희 · 장재형 2021, 145－170). 또한 순환경제의 활성화라는 관점에서 자원의 재순환에 대한 지원은 환경적 요구뿐 아니라 관련 산업의 경쟁력과도 연결될 수 있다. 특히 천연자원의 대체를 통하여 탄소배출을 줄이고 새로운 가치를 창출할 수 있다는 점에서 체계적인 지원방안을 검토할 필요가 있다.

---

3) 「조세특례제한법」 제108조 제1항부터 제4항까지 및 같은 법 시행령 제110조 제5항 참조.

4) 「조세특례제한법 시행령」 제110조 제4항 제1호 · 제2호 참조.

즉 자원 재활용의 범위는 나날이 그 폭이 넓어지고 있고, 최근에는 폐자원의 수거와 선별, 전처리 및 소재화 과정 등에서 고도의 기술개발과 설비투자 등 비용이 발생하게 된다. 하지만 현실적으로 우리나라의 제도는 이를 적절히 반영하지 못하고 있다는 점에서 개선이 요구된다. 폐자원의 재활용으로 발생하는 환경적 편익이 시장가격에 충분히 반영되지 않는 경우에는 사회적 편익과 사적 유인의 차이가 발생할 수 있으므로 이를 보완하기 위한 정책적 개입이 요구된다. 따라서 환경문제에 대응하면서 새로운 가치를 창출하기 위해서는 자원 재활용 자체에 대한 지원을 넘어 관련 기반산업의 육성과 이를 뒷받침할 수 있는 지원체계를 마련할 필요가 있다 (Vence and López Pérez 2021 ; Milios 2021).

4. 선행연구의 검토와 본 연구의 분석관점

재활용폐자원 매입세액공제에 관한 선행연구는 주로 현행 특례의 적용범위와 공제구조 및 운영상 문제를 중심으로 개선방안을 제시하여 왔다. 안창남(2002)은 재활용폐자원 등에 대한 매입세액공제의 제도적 구조와 공제방법을 검토하였고, 정지선・여은정・최천규(2008)는 공제율과 매입가액 한도, 공제대상 품목의 열거방식 및 마진과세 도입 가능성을 분석하였다. 박승식・박상연(2016)은 적용대상 사업자와 품목의 확대, 거래상대방 확인의무의 완화 및 공제율의 조정을 제안하였으며, 백승천・구자은(2016)도 공제대상과 공제율・공제한도 및 거래요건 등을 중심으로 제도개선방안을 검토하였다.

한편 의제매입세액공제의 성격에 대해서는 서로 다른 평가가 제시되어 왔다. 김인식・김종민(2010)은 재활용폐자원 등에 대한 의제매입세액공제를 환수효과와 누적효과를 완화하여 부가가치세의 기본구조를 구현하기 위한 제도적 장치로 보았다. 이에 비하여 장기용(2013)은 농산물 등에 대한 의제매입세액공제의 실제 누적효과가 미미하다는 분석을 바탕으로 현행 제도가 본래의 조정기능보다 사업자에 대한 정책적 지원수단으로 운영되고 있다고 평가하였다. 박선희・장재형(2021)도 의제매입세액공제의 누적효과 및 환수효과 조정기능을 중심으로 공제율의 적정성을 검토하였다. 이러한 논의는 의제매입세액공제를 부가가치세의 구조적 조정장치로 볼 것인지, 정책적 조세지원으로 볼 것인지에 관하여 서로 다른 평가가 존재함을 보여준다.

최근 조세특례 심층평가(한국조세재정연구원 2025)는 재활용폐자원의 경우 환경적 외부편익의 내부화와 시장실패의 교정을 현행 특례의 이론적 근거로 제시하는 한편, 중고자동차에 대해서는 잔존가치에 포함된 부가가치세 부담의 조정이라는 별도의 근거를 제시하고 있다. 또한 김완석(2025)은 세금계산서를 수취할 수 없는 중고품 거래에 대한 의제매입세액공제를 조세우대가 아니라 부가가치세의 정상적인 과세구조를 유지하기 위한 과세방법으로 파악하였다. 이러한 논의는 세금계산서 수취가 어려운 거래에서의 세부담 조정과 재활용 촉진을 위한 정책적 지원을 기능적으로 구분하여 살펴볼 필요성을 뒷받침한다.

이상의 선행연구는 현행 제도의 적용대상과 공제수준 및 운영방식을 개선하고 의제매입세액공제의 이론적 성격을 규명하는 데 기여하였다. 다만 기존 연구는 대체로 하나의 의제매입세액공제 구조를 전제로 그 적용범위와 공제방식을 조정하거나 제도의 성격을 분석하는 데 초점을 두어 왔다. 이에 본 연구는 현행 재활용폐자원 매입세액공제가 수행하는 기능을 폐자원 거래에서 발생하는 세부담을 조정하는 거래단계 기능과 실제 자원의 재투입·전환을 촉진하기 위한 정책적 지원기능으로 구분한다. 전자에 대해서는 현행 의제매입세액공제의 기본구조를 정비하고, 후자에 대해서는 실제 투입과 자원전환 성과에 연계한 별도의 조세지원체계를 마련하는 방안을 검토한다. 이하에서는 이러한 관점에서 현행 제도의 적용범위와 지원구조가 변화된 자원순환 활동을 충분히 반영하고 있는지를 살펴본다.

Ⅲ. 현행 재활용폐자원 매입세액공제 특례제도의 한계

1. 재활용폐자원 매입세액공제 특례제도 개선의 필요성

가. 환경문제에 대한 관심 증가와 조세지원의 필요성

이상기후와 지구온난화 등 환경문제에 대한 관심이 높아지면서 자원의 효율적 이용과 재활용을 촉진하기 위한 정책적 대응의 중요성도 커지고 있다. 자원순환 관련 산업의 성장과 재활용 활동을 지원하기 위한 정책수단은 크게 재정지원, 금융지원 및 조세지원으로 구분할 수 있다. 재정지원은 특정 산업을 육성·지원하기 위하여 보조금 등 재정을 직접 투입하는 방식으로, 초기 단계 기업의 안정적인 정착과 사업 운영을 지원하는 데 활용될 수 있다. 다만 지원대상의 선정과 재정집행에 따른 사후관리 등에서 행정비용이 발생할 수 있다. 금융지원은 운영자금이나 시설자금에 우대금리 등을 적용하여 자금조달을 지원하는 방식으로, 기업의 자금부담을 완화할 수 있으나 대출에 따른 원리금 상환부담이 수반된다. 이처럼 재정지원과 금융지원은 기업에 직접적인 자금지원 효과를 제공할 수 있지만 지원대상이 제한되거나 지속적인 지원에 한계가 있을 수 있다. 따라서 자원순환 관련 산업의 성장기반을 지속적으로 뒷받침하기 위해서는 재정·금융지원과 함께 조세지원의 활용 가능성도 고려할 필요가 있다.

나. 조세지원의 방식

조세지원은 법령에서 정한 일정한 요건을 충족하는 사업자에게 일관된 기준에 따라 적용된다는 점에서 재정지원이나 금융지원과 구별되는 특징이 있다. 이에 따라 지원요건과 수준을 사전에 제도화할 수 있어 사업자의 예측가능성을 높이고 관련 산업을 지속적으로 지원하는 정책수단으로 활용할 수 있다.

조세지원정책은 크게 두 가지로 구분해 볼 수 있다. 첫 번째는 인센티브형 조세지원이다. 우리나라의 경우 재활용폐자원 및 중고자동차에 대하여 세액공제 형식을 통해 조세를 감면해 주고 있다. 이탈리아는 2023년과 2024년에 분리수거 또는 소비 후 플라스틱 포장재에서 유래한 재료로 제조된 제품이나 일정한 친환경 포장재를 구매한 기업에 세액공제를 인정하는 제도를 운영하였다.[5] 이와 같이 세액공제 또는 소득공제를 통해 실질적으로 부담하는 조세를 줄여 주는 효과를 활용하는 것을 인센티브형 지원이라 할 수 있다. 두 번째는 직접적인 세제혜택을 지양하고 비재활용 원료에 조세부담을 가중하는 방법이다. 이 방법은 새롭게 생산된 비재활용 원료의 사용에 추가적인 조세부담을 부과함으로써 재활용 원료의 사용을 유도하는 방식이다. 영국의 경우 Plastic Packaging Tax를 통해 재활용 플라스틱 함량이 30% 미만일 경우 과세하도록 하고 있다.[6] 또한 스페인은 비재사용 플라스틱 포장재 등에 포함된 비재활용 플라스틱의 중량을 과세표준으로 하여 1kg당 0.45유로의 특별세를 부과하고 있다.[7] 두 방법은 재활용 원료에 대하여 활용 또는 비활용에 대하여 재활용 원료를 활용할 경우 세제혜택을 부여하고 활용하지 않을 경우 페널티를 부과한다는 점에서 방법상 차이를 보인다. 다만 두 방법 모두 재활용 원료를 활용하는 사업자에게 유리하게 설계된 정책이라는 점에서 공통점을 갖는다.

다. 재활용폐자원 매입세액공제 특례를 적용받지 못하는 사례

우리나라에서도 재활용폐자원의 취득과 활용에 조세상 혜택을 부여함으로써 관련 사업자의 재활용 활동을 지원하고 있다는 점은 긍정적으로 평가할 수 있다. 다만 현행 제도는 공제대상 사업자와 재활용폐자원의 범위를 법령에서 구체적으로 열거하고 있어, 기술발전 등에 따라 새롭게 등장하는 자원전환 활동을 적시에 반영하기 어려운 한계가 있다. 특히 최근에는 폐자원을 단순히 수집·재활용하는 데 그치지 않고 새로운 원료·소재·제품으로 전환하여 부가가치를 높이는 업사이클링이 확대되고 있으므로, 현행 조세지원체계가 이러한 변화를 충분히 반영하고 있는지 살펴볼 필요가 있다.

새로운 자원전환 활동의 구체적인 사례로 굴 패각의 산업적 활용을 들 수 있다. 통영을 포함한 경남·전남의 굴 양식·가공지역에서는 다량의 굴 패각이 발생하여 장기간 누적·방치되면서 처리공간 부족, 악취 및 주민 불편 등의 문제가 제기되어 왔다. 해양수산부에 따르면 경남·전남에 누적된 굴 패각 등은 약 92만 톤에 이른다. 한편 굴 패각의 주요 성분인 탄산칼슘은 기존 석회석을 대체하여 제철소의 소결공정용 원료 등으로 활용할 수 있어, 종래 폐기물로 처리되던

5) OECD(2024) ; Ministero dell'Ambiente e della Sicurezza Energetica, Decreto 2 aprile 2024, GU Serie Generale n.117 del 21 maggio 2024 참조.

6) HM Revenue & Customs, "Plastic Packaging Tax : steps to take," GOV.UK, published 4 November 2021, last updated 12 February 2026 (검색일 : 2026. 8. 7.).

7) Agencia Estatal de Administración Tributaria, "Base imponible, tipo impositivo y cuota tributaria," Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables (검색일 : 2026. 8. 7.).

굴 패각을 산업용 원료로 전환할 수 있는 가능성이 확대되고 있다. 해양수산부는 누적된 굴 패각 등을 탈황제 등으로 활용할 경우 약 41만 톤의 이산화탄소 감축효과가 있으며, 이는 소나무 약 3억 그루를 심는 것과 유사한 수준이라고 제시한 바 있다.[8] 이처럼 굴 패각을 산업용 원료로 전환하는 것은 폐기물 처리문제를 완화하는 동시에 자원순환과 부가가치 창출에 기여할 수 있다. 그러나 현행 「조세특례제한법 시행령」상 재활용폐자원의 열거 범위에는 굴 패각이 포함되어 있지 않아, 이를 산업용 원료로 전환하는 경우에도 굴 패각의 취득에 대하여 현행 재활용폐자원 매입세액공제 특례를 적용하기 어렵다.

수산부산물의 고부가가치 활용도 유사한 사례이다. 속초를 비롯한 강원 영동지역은 수산업과 수산물 가공산업이 발달해 있어 수산부산물을 활용한 업사이클링의 가능성을 검토할 수 있다. 종래 수산부산물은 폐기되거나 비료・사료 등 제한적인 용도로 활용되어 왔으나, 최근에는 어류의 껍질・뼈・비늘 등에서 콜라겐・젤라틴 등의 유용성분을 추출하여 기능성 식품, 화장품 및 바이오 소재 등의 원료로 활용하는 연구와 제품화가 이루어지고 있다. 이처럼 종래 폐기되거나 저부가가치 용도로 활용되던 자원을 새로운 원료・소재로 전환하는 기술과 산업이 발전하고 있다는 점을 고려하면, 개별 품목을 중심으로 공제대상을 열거하는 현행 제도만으로는 새로운 형태의 자원전환 활동을 충분히 반영하기 어렵다는 한계가 있다(이남수・백은영・강효녕・이정삼 2025, 39－48, 70, 77－80).

2. 순환경제사회 전환 촉진법과 재활용폐자원 매입세액공제 특례제도의 관계

가. 순환경제사회 전환 촉진법의 주요 내용

재활용폐자원의 활용과 관련하여 가장 중심에 있는 법령은 순환경제사회 전환 촉진법(이하 순환경제사회법)이다. 이 법은 생산 및 유통, 소비 등 제품의 모든 과정에서 자원의 효율적 이용과 폐기물 발생 억제를 주요 목적으로 하며, 여기에는 폐기물의 순환이용의 촉진을 통한 지속가능한 순환경제사회 형성을 포함하고 있다. 이 법에서는 순환경제를 제품의 지속가능성 향상과 버려지는 자원의 순환망 구축을 통해 투입되는 자원과 에너지를 최소화하는 친환경 경제체제로 정의하고 있다. 결국 순환경제사회는 모든 사회 구성원의 노력을 통해 순환경제를 달성하여 환경보전 및 온실가스 감축을 구현하는 사회로 정의된다. 이때 국가 및 지방자치단체뿐만 아니라 사업자 및 모든 국민 등 사회의 모든 구성원은 순환경제사회로의 전환을 촉진하기 위해 총 네 가지의 기본원칙을 준수할 것을 규정하고 있다.

첫 번째는 자원의 효율적 이용을 통하여 불필요한 소비와 낭비를 억제하고 환경보전에 기여

8) 해양수산부, “적극행정으로 국민의 불편과 애로 해소한다”, 2021. 9. 9. 해양수산부는 경남・전남에 누적된 굴 패각 등 약 92만 톤의 재활용 사례를 소개하면서 제철용 소결제 활용에 따른 부가가치 창출과 탈황제 활용에 따른 약 41만 톤의 CO_2 감축 가능성을 제시하였다.

하여야 한다는 것이다. 이는 자원순환의 출발점이 되는 기본원칙이라 할 수 있다. 두 번째는 제품의 내구성을 높이고 수리 등을 통하여 사용기간을 연장함으로써 폐기물의 발생을 최소화하여야 한다는 것이다. 이는 제품을 가능한 한 오래 사용할 수 있도록 생산・소비단계에서부터 폐기물 발생을 줄이려는 것으로, 자원의 효율적 이용을 강조하는 첫 번째 원칙과도 밀접하게 연계된다. 세 번째는 폐기물의 발생이 불가피한 경우에도 이를 곧바로 폐기하기보다 순환이용의 가능성을 우선적으로 고려하여야 한다는 것이다. 이는 본 연구의 핵심적인 내용과 연결되는 기본원칙으로 새로운 자원을 투입하는 것에 앞서 기존의 자원의 재활용이 가능할 경우 그 자원의 재활용을 우선적으로 고려하여 제품을 생산해야 한다는 것이다. 네 번째는 발생한 폐기물은 가능한 범위에서 순환이용을 최대한 촉진하여야 한다는 것이다. 재사용이 가능한 폐기물은 우선적으로 재사용하고, 재사용이 어려운 경우에는 재생이용 등 다른 방식의 순환이용 가능성을 검토하여야 한다. 이러한 순환이용이 곤란한 경우에도 에너지 회수 등 자원의 활용 가능성을 최대한 확보하고, 최종적으로 처분이 필요한 폐기물은 환경에 미치는 영향을 최소화할 수 있도록 적정하게 처리하여야 한다. 이러한 일련의 원칙은 폐기물의 발생과 처분을 최소화하고 자원의 순환이용을 확대함으로써 환경을 보전하는 데 그 취지가 있다.[9] 이 법은 순환경제사회로의 전환과 환경보전을 위한 기본방향을 제시하고 있으며, 재활용폐자원의 관리와 활용에 관한 구체적인 사항은 관련 개별 법령을 통해 규율된다.

자원순환 관련 법제와 현행 조세특례의 범위를 비교하기 위해서는 우선 순환원료와 순환자원의 법적 개념을 구분할 필요가 있다. 「순환경제사회 전환 촉진법」 제2조는 순환원료를 사람의 생활이나 산업활동에서 사용되었거나 사용되지 아니한 채 수거된 물질 또는 물건의 전부・일부를 원형 그대로 또는 가공을 거쳐 순환이용할 수 있는 물질로서 대통령령으로 정하는 것으로 규정하고 있다. 한편 순환자원은 같은 법 제21조 또는 제23조에 따라 인정되거나 지정・고시된 물질 또는 물건을 의미한다. 제21조에 따른 순환자원으로 인정받기 위해서는 사람의 건강과 환경에 유해하지 않고, 경제성이 있어 유상 거래가 가능하며 방치될 우려가 없어야 하는 등 법정 요건을 충족하여야 한다. 따라서 순환자원은 모든 재활용 가능 물질을 당연히 포괄하는 개념이라기보다 일정한 인정요건을 충족한 자원이라는 점에 유의할 필요가 있다. 이와 별도로 「폐기물관리법」은 폐기물과 재활용을, 「자원의 절약과 재활용촉진에 관한 법률」은 재활용가능자원과 부산물 등을 각각 정의하여 자원순환과 관련된 대상을 규율하고 있다.[10]

나. 법령 간 재활용폐자원 범위의 차이

기본적으로 우리나라에서 재활용 또는 폐자원에 대한 정책적 범위를 검토할 때에는 「순환경

9) 순환경제사회 전환 촉진법 제3조 각 호 참조.

10) 「순환경제사회 전환 촉진법」 제2조 제3호부터 제5호까지 및 제21조 ; 같은 법 시행령 제2조 ; 「폐기물관리법」 제2조 제1호・제7호 ; 「자원의 절약과 재활용촉진에 관한 법률」 제2조 제2호・제3호 참조.

제사회 전환 촉진법」에서 정하는 순환원료 및 순환자원의 개념을 중요한 비교기준으로 활용할 수 있다. 순환경제 관련 법제는 자원의 재사용과 재생이용을 촉진하기 위하여 비교적 폭넓은 범위의 자원을 대상으로 하고 있다. 반면 「조세특례제한법」상 재활용폐자원의 범위와 이를 적용받을 수 있는 사업자의 범위는 상대적으로 제한적으로 규정되어 있다. 다만 환경법상 순환원료 또는 순환자원에 해당한다는 이유만으로 이를 곧바로 조세특례의 적용대상과 동일하게 볼 수는 없으며, 조세특례의 명확성과 적용요건의 확인 가능성 등을 별도로 고려할 필요가 있다. 따라서 순환경제 관련 법제에서 확대되고 있는 자원순환의 범위를 참고하면서도 조세지원의 목적과 관리 가능성을 함께 고려하여 현행 재활용폐자원 매입세액공제의 적용범위를 현실에 맞게 정비할 필요가 있다.

최근 「수산부산물 재활용 촉진에 관한 법률」과 「유기성 폐자원을 활용한 바이오가스의 생산 및 이용 촉진법」 등 수산부산물과 유기성 폐자원의 재활용·자원화를 촉진하기 위한 법적 기반이 확대되고 있다.[11] 이처럼 기술의 발달에 따라 종래 폐기되던 다양한 물질이 재활용 가능한 자원으로 인식되고 있음에도 「조세특례제한법」상 재활용폐자원의 범위는 이러한 변화를 충분히 반영하지 못하고 있다. 업사이클링과 같은 새로운 자원전환 활동이 확대되고 있으나, 현행 재활용폐자원 매입세액공제 특례는 이러한 활동의 특성을 충분히 반영하지 못하는 한계가 있다. 순환경제 관련 법제의 변화와 자원활용 방식의 다양화를 고려할 때, 공제대상 자원과 사업자의 범위 역시 변화된 현실에 맞게 재검토할 필요가 있다.

3. 폐자원의 수집 및 거래에 대한 열거의 문제점

재활용폐자원 등에 대한 매입세액공제 특례는 1992년 구 「조세감면규제법」의 개정을 통하여 도입되었고, 이후 1998년 「조세특례제한법」의 제정에 따라 현행 제108조의 체계로 이관되었다. 이후 공제율이 여러 차례 조정되었으며, 2006년에는 공제한도가 도입되는 등 제도의 내용이 지속적으로 정비되어 왔다. 제도 시행 이후 재활용폐자원에 대한 매입세액공제 규모는 전반적으로 확대되어 왔다.[12] 최근의 공제실적에서도 이러한 흐름이 대체로 지속되고 있음을 확인할 수 있다(안창남 2002, 43 ; 박선희·장재형 2021, 147－149 ; 한국조세재정연구원 2025, 28－29).

---

11) 「수산부산물 재활용 촉진에 관한 법률」 제1조 및 제2조 제2호·제3호 ; 「유기성 폐자원을 활용한 바이오가스의 생산 및 이용 촉진법」 제1조 및 제2조 제1호 참조.

12) 한편 2025년 12월 23일 개정된 「조세특례제한법」 제108조 제3항에서는 중고자동차의 일정한 공제한도 초과분에 대한 이월공제가 신설되었고, 같은 조 제4항에서는 이월된 미공제 금액과 당기 공제금액이 중복되는 경우의 공제순서를 규정하였다.

〈Table 1〉 Annual Amount of Special VAT Input Tax Deductions for Recycled Waste Resources, etc.

Unit : KRW 100 million

Year	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026 (Forecast)
VAT	9,891	11,760	14,409	13,853	15,370	17,680	18,233

Source : Korea Institute of Public Finance (2025, p.27) ; National Assembly Budget Office (2025, p.14).
Note : Figures for 2020－2023 are based on data from the Korea Institute of Public Finance, while figures for 2024－2026 (forecast) are based on data from the National Assembly Budget Office.

<Table 1>에서 확인한 바와 같이 재활용폐자원 등에 대한 부가가치세 매입세액공제 특례의 조세지출액은 2023년에 전년 대비 일시적으로 감소하였으나 전체적으로는 증가하는 추세를 보이고 있으며, 2026년에는 2025년 대비 553억 원 증가할 것으로 예상된다. 특히 이 특례에 따른 조세지출 규모는 전체 조세지출 항목 중 14번째로 높은 것으로 나타나 재정적 규모가 상당한 제도임을 확인할 수 있다. 최근의 심층평가에서는 현행 제도가 재활용폐자원 및 중고자동차 거래 활성화라는 정책목적에 대체로 부합하는 것으로 분석되었다.[13] 「조세특례제한법」 제108조 제5항 및 같은 법 시행령 제110조 제4항은 매입세액공제를 적용받을 수 있는 재활용폐자원과 중고자동차의 범위를 구체적으로 규정하고 있다. 이처럼 공제대상이 법령에 열거된 품목으로 한정되어 있다는 점에서, 기술발전과 새로운 자원활용 방식의 등장에 비추어 현행 재활용폐자원의 범위가 변화된 현실을 충분히 반영하고 있는지 살펴볼 필요가 있다.

앞서 살펴본 통영과 속초의 사례에서 확인할 수 있듯이 기술발전과 산업구조의 변화에 따라 다양한 폐자원을 새로운 원료나 제품으로 활용하는 산업이 등장하고 있다. 국내에서도 업사이클링에 관한 연구개발이 확대되면서 섬유, 식품, 재생원료 등 여러 분야에서 새로운 자원활용 방식이 나타나고 있다. 현행 재활용폐자원 매입세액공제 특례는 이러한 산업적 변화를 충분히 반영하기 어려운 구조이다. 그동안 제도개편은 공제율・공제한도・적용기한의 조정과 중고자동차에 대한 이월공제 도입 등 주로 제도의 운영방식을 중심으로 이루어졌으며, 새롭게 등장하는 재활용 원료나 자원전환 활동을 탄력적으로 반영하기 위한 적용범위의 정비는 상대적으로 제한적이었다. 실제 산업에서 활용되는 재활용 원료의 다양화와 업사이클링 등 새로운 자원전환 활동을 고려할 때, 현행 특례의 적용범위와 지원방식을 변화된 현실에 맞게 정비할 필요가 있다.

13) 국회예산정책처(2025, 115). 2025년 조세특례 심층평가에서는 재활용폐자원 및 중고자동차 거래 활성화 측면에서 제도가 정책목적에 부합하게 운영되고 있는 것으로 평가하여 일몰연장의 필요성을 인정하였다.

4. 공제대상 사업자의 문제

「조세특례제한법 시행령」 제110조 제3항은 재활용폐자원 등에 대한 매입세액공제 특례를 적용받을 수 있는 사업자의 범위를 구체적으로 규정하고 있다. 공제대상은 부가가치세 과세사업을 영위하는 자 중 폐기물재활용 신고를 한 자, 자동차매매업 등록을 한 자, 한국환경공단, 중고자동차를 수출하는 자 및 그 밖의 재활용폐자원을 수집하는 사업자로 한정된다.[14] 공제대상 사업자가 법령에 열거된 범위로 한정되어 있는 만큼, 새로운 자원순환 활동의 등장과 제도의 정책적 기능을 고려하여 현행 사업자 범위의 적정성을 재검토할 필요가 있다.

재활용폐자원을 활용하는 사업은 원료뿐만 아니라 식품, 섬유, 의류 등 다양한 분야로 확대되고 있다. 현행 「조세특례제한법」은 공제대상 사업자와 재활용폐자원의 범위를 각각 제한하고 있어 새로운 형태의 자원순환 사업을 충분히 반영하기 어려운 경우가 있다. 의류업을 영위하는 사업자가 버려지는 소재에 새로운 디자인과 가치를 더하여 고부가가치의 업사이클링 제품을 개발하더라도, 이러한 활동을 수행한다는 사실만으로 재활용폐자원 매입세액공제를 적용받을 수 있는 것은 아니다. 특례를 적용받기 위해서는 해당 사업자가 법령상 공제대상 사업자에 해당하고 취득한 원료도 공제대상 재활용폐자원의 범위에 포함되어야 한다. 이와 같은 적용구조에서는 환경적 효과나 새로운 산업적 가치가 인정되는 자원순환 활동이라 하더라도 사업자 또는 원료에 관한 법정 요건을 충족하지 못하면 특례의 적용이 제한될 수 있다. 새로운 자원순환 활동의 등장에 대응하기 위해서는 공제대상 사업자와 재활용폐자원의 범위를 변화된 산업현실에 맞게 조정할 수 있는 제도적 장치를 마련할 필요가 있다.

5. 업사이클링 산업에 대한 지원의 한계

현대 사회에서 자원의 순환경제 측면에서 자원의 재활용은 전통적인 리사이클링과 폐자원에 새로운 가치를 부여하는 업사이클링 등 다양한 방식으로 이루어지고 있다. 리사이클링은 사용이 종료된 자원이나 폐기물을 분류・파쇄・가공 등의 과정을 거쳐 다시 원료 또는 제품으로 활용하는 것을 의미한다. 폐플라스틱 페트병을 분쇄・가공하여 새로운 플라스틱 제품의 재생원료로 사용하거나, 폐지를 재활용하여 새로운 종이제품의 원료로 활용하는 경우가 일반적인 리사이클링의 사례에 해당한다. 재료의 특성과 재활용 방식에 따라서는 반복적인 처리과정에서 원료의 물성이나 품질이 저하되거나 활용 가능한 용도가 제한되는 다운사이클링이 나타날 수 있다. 이러한 현상은 플라스틱이나 종이처럼 반복적인 처리과정에서 품질이 저하될 가능성이 있는 자원에서 보다 뚜렷하게 나타날 수 있다. 반면 업사이클링은 폐자원에 새로운 기능이나 디자인・기

14) 조세특례제한법 시행규칙 제50조에 따라 재생재료의 수집 및 판매를 주된 사업으로 영위하는 자를 의미한다.

술·가공방식 또는 용도를 부여하여 종전보다 기능적·경제적 가치가 높은 원료나 제품으로 전환하는 것을 의미한다. 업사이클링 역시 폐자원을 다시 활용한다는 점에서는 일반적인 리사이클링과 공통되지만, 폐기되거나 상대적으로 낮은 가치로 활용되던 자원에 새로운 용도와 가치를 부여한다는 점에서 차이가 있다(이남수·백은영·강효녕·이정삼 2025, 8－9, 39－48).[15]

Ⅳ. 재활용폐자원 매입세액공제 특례제도의 재설계

1. 제도의 재설계 기본방향

현행 재활용폐자원 매입세액공제 특례는 세금계산서를 발급할 수 없는 자 등으로부터 재활용폐자원을 취득하는 거래의 특성을 고려하여 일정 금액을 매입세액으로 의제함으로써 사업자의 부가가치세 부담을 완화하고, 동시에 폐자원의 수집과 재활용을 촉진하기 위하여 도입된 제도이다. 앞서 살펴본 바와 같이 재활용폐자원 매입세액공제 특례는 서로 성격이 다른 두 가지 기능을 함께 수행한다. 하나는 세금계산서를 수취하기 어려운 폐자원 거래에서 매입세액공제의 공백을 보완하여 세부담을 조정하는 부가가치세제상 기능이고, 다른 하나는 폐자원의 수집·재활용을 촉진하기 위한 정책적 지원 기능이다. 현행 제도는 이러한 두 기능을 별도로 구분하지 않고, 일정한 사업자가 법령에서 정한 재활용폐자원을 취득하여 제조·가공하거나 공급하는 경우 취득가액의 일정 금액을 매입세액으로 공제하는 단일한 구조로 운영되고 있다.[16]

다만 재활용폐자원 매입세액공제의 법적·경제적 성격은 하나의 관점으로만 파악하기 어렵다. 의제매입세액공제를 전단계세액공제방식에서 발생할 수 있는 누적효과와 환수효과를 조정하기 위한 구조적 장치로 파악하는 견해가 있다. 최근의 조세특례 심층평가는 경제적 가치가 이미 소모된 재활용폐자원의 경우 전단계에서 공제 가능한 매입세액이 존재하지 않을 수 있다는 점에 주목하여, 폐자원의 재활용에서 발생하는 환경적 외부편익을 내부화하기 위한 가격지원 수단이라는 측면에서 제도의 타당성을 설명하고 있다. 상이한 설명이 병존한다는 점은 현행 제도가 하나의 매입세액공제 구조 안에 부가가치세상의 세부담 조정과 자원순환 촉진을 위한 정책적 지원이라는 서로 다른 기능을 함께 내포하고 있음을 시사한다. 따라서 양자를 일률적인 공제율과 적용요건으로 규율하기보다 각각의 기능에 적합한 구조로 구분하여 설계할 필요가 있다.[17]

---

15) 대통령직속 2050 탄소중립녹색성장위원회, “버려짐에서 찾은 ‘특별함’, 업사이클링”, 2024. 7. 18. 참조.

16) 「조세특례제한법」 제108조 제1항·제2항 및 같은 법 시행령 제110조 제1항·제3항·제4항 참조. 제도의 도입목적과 운영현황에 대해서는 한국조세재정연구원(2025, 23－27) 참조.

17) 의제매입세액공제를 전단계세액공제방식에서 발생하는 누적효과와 환수효과를 조정하기 위한 구조적 장치로 파악하는 견해로는 박선희·장재형(2021, 164－170) 참조. 반면 2025년 조세특례 심층평가는 경제적 가치가 완전히 소모된 재활용폐자원의 경우 잔존하는 매입세액이 없을 수 있다는 점을 전제로,

현행 제도가 폐자원의 재활용 촉진과 관련 산업의 활성화에 일정한 성과를 보여 왔다는 점과 별개로,[18] 순환경제 정책의 범위가 단순한 폐기물의 수집·처리를 넘어 폐자원의 실제 사용, 천연원료의 대체 및 새로운 소재·제품으로의 전환까지 확대되고 있다는 점을 고려할 필요가 있다. 이러한 상황에서는 현행 제도의 적용대상에 몇 가지 폐자원을 추가하는 것만으로 충분하지 않다. 수산부산물이나 생산과정에서 발생하는 새로운 유형의 부산물 등 법령에 열거되지 않은 자원이 실제 생산공정에서 유용한 원료로 활용되는 사례가 늘어나고 있다. 동일한 폐자원이라도 단순히 수집·공급하는 경우와 이를 생산공정에 투입하여 새로운 소재나 제품으로 전환하는 경우에는 자원순환에 기여하는 방식과 정도가 달라질 수 있다. 이러한 산업적 변화를 고려할 때 향후 제도개편은 현행 제도의 존치 여부나 공제대상의 단순한 확대에 머물 것이 아니라, 공제가 수행하는 기능을 구분하고 각 기능에 적합한 지원구조를 마련하는 방향으로 이루어질 필요가 있다.

본 연구에서는 이러한 관점에서 재활용폐자원에 대한 조세지원을 기능에 따라 이원적으로 재설계하는 방안을 제안한다. 하나는 실제 매입세액을 별도로 확인하기 어려운 폐자원 거래에서 발생하는 세부담을 조정하기 위한 거래단계의 의제매입세액공제이다. 이는 현행 제도의 기본적인 틀을 유지하되 적용대상 폐자원과 사업자의 범위를 현실에 맞게 정비함으로써 부가가치세의 중립성을 보완하는 데 주된 목적을 둔다. 다른 하나는 폐자원을 실제 생산공정에 투입하여 다시 사용할 수 있는 원료나 새로운 소재·제품으로 전환한 경우 그 성과에 추가적인 조세지원을 부여하는 순환경제 성과연계형 세액공제(이하 '성과연계형 공제'라 한다)이다. 후자는 실제 발생한 매입세액을 조정하기 위한 제도라기보다 자원의 재투입과 가치향상을 유도하기 위한 정책적 조세지원으로 구분할 필요가 있다.[19]

이와 같이 제도를 기능별로 구분할 필요가 있는 것은 두 기능의 목적뿐만 아니라 지원수준을 결정하는 기준도 서로 다르기 때문이다. 거래단계의 세부담 조정기능은 세금계산서를 수취하기 어려운 거래에서 발생하는 부가가치세 부담을 어느 정도 조정할 것인지가 핵심이므로 취득가액과 거래구조를 중심으로 공제수준을 정할 필요가 있다. 반면 순환경제 촉진을 위한 정책적 지원

재활용에서 발생하는 외부편익의 내부화와 시장실패 교정을 위한 가격지원수단으로 현행 특례의 이론적 타당성을 설명한다(한국조세재정연구원 2025, 75－77, 175－176).

18) 2025년 조세특례 심층평가의 수요함수 분석에서는 재활용폐자원에 대한 부가가치세 매입세액공제율과 재활용폐자원 사용량 사이에 양(+)의 상관관계가 있는 것으로 분석하고, 현행 특례가 폐자원의 재활용 촉진에 기여하고 있다고 평가하였다(한국조세재정연구원 2025, 131). 국회예산정책처도 2025년 심층평가 결과를 토대로 재활용폐자원 및 중고자동차 거래 활성화 측면에서 제도가 정책목적에 부합하여 운영되고 있다고 정리하였다(국회예산정책처 2025, 115).

19) 최근 조세지출 분류에 관한 논의에서도 기준조세체계에 해당하는 '구조적 감면'과 기준조세체계에서 벗어나 정책목적을 위하여 부여되는 '조세지출'을 구분하는 방안이 검토되고 있다(국회예산정책처 2025, 89). 다만 위 논의는 재활용폐자원 매입세액공제 자체를 구조적 감면으로 확정적으로 분류한 것은 아니며, 본문의 구분은 현행 제도가 수행하는 기능을 분석하기 위한 것이다.

기능은 폐자원의 실제 투입과 신규 원료의 대체·감축 및 자원전환 성과를 기준으로 지원수준을 결정할 필요가 있다. 이러한 두 기능을 하나의 공제구조에서 동일한 공제대상·산정기준·공제율 및 공제한도로 운영할 경우 거래단계의 세부담 조정과 자원전환 성과에 대한 지원 사이에 과소지원·과대지원 또는 지원대상의 불일치가 발생할 가능성이 있다.

기능별 구분은 이러한 문제를 완화하면서 현행 재활용폐자원 매입세액공제가 가지고 있는 부가가치세상의 조정기능을 유지하고, 새롭게 등장하는 순환경제 활동에 대해서는 별도의 적격요건과 산정기준에 따라 지원할 수 있도록 한다는 데 의의가 있다. 또한 특정 원료나 업종을 일률적으로 지원하는 것이 아니라 실제 취득·투입 및 자원전환의 정도에 따라 지원 여부를 결정할 수 있어 새로운 기술과 산업의 등장에도 보다 탄력적으로 대응할 수 있다. 다만 동일한 취득·투입분에 대하여 동일한 성격의 조세혜택이 중복되지 않도록 두 공제의 적용관계를 명확히 하고, 실제 자원전환 여부를 확인할 수 있는 사후관리체계를 함께 마련하여야 한다. 이하에서는 두 공제의 구체적인 구조와 관리방안을 검토한 후 이를 반영한 입법방안을 제시한다.

2. 거래단계 의제매입세액공제의 정비

현행 재활용폐자원 매입세액공제는 일정한 사업자가 세금계산서를 발급할 수 없는 자 등으로부터 재활용폐자원을 취득하는 경우 실제 매입세액이 존재하지 않더라도 취득가액의 일정 비율을 매입세액으로 인정한다. 이는 폐자원이 부가가치세 과세사업을 영위하지 않는 자나 세금계산서를 발급하기 어려운 일정한 간이과세자 등으로부터 수집되어 다시 과세사업의 거래과정으로 진입하는 경우, 실제 매입세액을 별도로 확인하기 어려운 거래의 특성으로 인하여 발생할 수 있는 세부담을 조정한다는 점에서 의의가 있다. 따라서 이러한 거래단계의 조정기능 자체는 순환경제 성과에 대한 별도의 지원제도를 도입하더라도 유지할 필요가 있다.[20]

다만 현행 제도는 공제대상 재활용폐자원을 시행령에서 개별적으로 열거하고 있기 때문에 기술발전이나 산업구조의 변화에 따라 새롭게 재활용되는 자원을 적시에 포섭하기 어렵다.[21] 제Ⅲ장에서 살펴본 굴 패각이나 수산물 부산물의 사례와 같이 과거에는 폐기물로 처리되던 물질이 기술발전에 따라 새로운 산업용 원료로 사용될 수 있음에도 법령상 열거된 폐자원에 포함되지 않으면 현행 특례를 적용하기 어렵다. 이러한 문제를 해결하기 위하여 순환경제와 관련된 모든 폐기물이나 부산물을 일률적으로 공제대상에 포함시키는 것도 적절하지 않다. 조세특례의 적용대상은 납세의무와 직접 연결되므로 그 범위를 객관적으로 확인할 수 있어야 하고, 일반 원료

20) 「조세특례제한법 시행령」 제110조 제1항 참조. 같은 항은 「조세특례제한법」 제108조 제1항의 '대통령령으로 정하는 자'를 부가가치세 과세사업을 영위하지 아니하는 자와 「부가가치세법」상 영수증 발급에 관한 규정이 적용되는 일정한 간이과세자로 규정하고 있다.

21) 「조세특례제한법 시행령」 제110조 제4항 제1호는 공제대상 재활용폐자원으로 고철, 폐지, 폐유리, 폐합성수지, 폐합성고무, 폐금속캔, 폐건전지, 폐비철금속류, 폐타이어, 폐섬유 및 폐유를 열거하고 있다.

를 폐자원으로 가장하거나 조세혜택을 목적으로 거래형식을 변경하는 행위도 방지할 필요가 있기 때문이다.

공제대상 폐자원은 현행과 같은 개별 열거방식을 기본적으로 활용하되, 순환경제 관련 법령에서 객관적으로 확인되는 자원범주와 실제 재활용 여부를 반영할 수 있도록 보완하는 방안을 고려할 수 있다. 「순환경제사회 전환 촉진법」상 순환원료나 순환자원에 해당한다는 사실만으로 조세특례의 적용대상에 포함하기보다는, 조세지원의 목적과 구조에 부합하는 별도의 요건을 설정할 필요가 있다. 구체적으로는 세금계산서의 수취가 어려운 거래구조가 존재하고 실제로 재활용을 위하여 취득되어 제조·가공되거나 공급되는 자원을 공제대상으로 정하는 방식을 고려할 수 있다.[22] 제도개편 시에는 법률에서 공제대상이 되는 재활용폐자원의 기본요건과 범위를 정하고, 시행령에서 그 요건을 충족하는 구체적인 품목을 규정하면서 기술발전과 자원활용 방식의 변화에 따라 공제대상을 조정할 수 있도록 하는 방안이 바람직하다. 이와 같은 입법구조는 조세특례 적용범위의 명확성을 확보하면서도 새로운 자원순환 활동에 유연하게 대응할 수 있다는 장점이 있다.

공제대상 사업자의 범위 역시 폐기물 관련 허가나 특정 업종의 등록 여부만을 중심으로 정하기보다 실제로 재활용폐자원을 취득하여 제조·가공하거나 공급하는지를 함께 고려할 필요가 있다.[23] 현행 제도의 남용을 방지하기 위하여 사업자의 객관적 자격을 요구하는 것은 필요하지만, 산업구조가 변화하면서 기존의 폐기물 처리업이나 재활용업의 전형적인 형태에 해당하지 않더라도 폐자원을 원료로 사용하거나 이를 수집·공급하는 새로운 형태의 사업자가 등장할 수 있기 때문이다. 따라서 관계 법령에 따른 허가·신고 또는 사업등록과 함께 재활용폐자원의 실제 취득 및 제조·가공·공급 여부를 확인할 수 있는 기준을 마련하는 것이 적절하다.

거래단계 의제매입세액공제의 산정방식은 원칙적으로 취득가액을 기초로 하는 현행 구조를 유지할 수 있다.[24] 이 공제의 주된 목적은 폐자원의 환경적 가치나 최종적인 전환성과 자체를 보상하는 데 있는 것이 아니라, 세금계산서를 수취하지 못한 거래에서 발생하는 부가가치세 부담을 조정하는 데 있다. 실제 취득가액을 객관적으로 확인할 수 있는 거래에서는 이를 공제기초로 삼는 것이 이러한 제도의 성격에 부합한다. 거래단계 공제를 부가가치세의 중립성을 보완하

---

22) 「순환경제사회 전환 촉진법」 제2조 제3호·제4호 및 제21조 참조. 같은 법은 '순환이용'과 '순환원료'를 정의하고, 일정한 요건을 충족하는 폐기물을 순환자원으로 인정할 수 있도록 규정하고 있다.

23) 현행 공제대상 사업자의 구체적인 범위에 대해서는 「조세특례제한법 시행령」 제110조 제3항 참조.

24) 「조세특례제한법」 제108조 제1항 제1호 및 제2항 제1호 참조. 현행법은 재활용폐자원의 취득가액에 103분의 3을 곱하여 매입세액을 계산하고, 해당 과세기간의 재활용폐자원 관련 과세표준의 100분의 80에 상당하는 금액에서 세금계산서를 발급받고 매입한 재활용폐자원의 매입가액을 뺀 금액을 한도로 한다. 현행 공제율과 공제한도가 누적효과 및 환수효과를 충분히 제거하는지에 관한 비판으로는 박선희·장재형(2021, 167−170) 참조. 한편 현행 공제한도는 무자료 거래에서 취득가액과 판매물량을 확인하기 어려운 점을 이용한 부당공제를 방지하기 위하여 2006년에 도입되었다(한국조세재정연구원 2025, 27−28).

기 위한 제도로 파악한다면, 현행 공제율과 공제한도가 세부담 조정이라는 목적에 적정한 수준인지는 별도로 검토할 필요가 있다. 선행연구에서는 누적효과와 환수효과를 충분히 제거하기 위하여 공제율을 부가가치세율에 상응하는 수준으로 조정하고 공제한도를 폐지하여야 한다는 견해가 제시되어 왔다. 다만 본 연구가 이러한 견해를 그대로 채택하는 것은 아니다.

순환경제 촉진을 위한 정책적 지원기능을 별도의 성과연계형 공제로 분리한다면, 거래단계 의제매입세액공제의 공제율과 공제한도는 정책지원의 정도가 아니라 세금계산서를 수취하기 어려운 거래에서 발생하는 세부담을 어느 수준까지 조정할 것인지를 기준으로 다시 검토할 필요가 있다. 한편 현행 공제한도는 무자료 거래를 이용한 허위·과다공제를 방지하는 기능도 수행한다. 따라서 거래단계 공제의 구체적인 공제율과 공제한도는 세부담 조정효과와 부당공제 위험 및 조세지출 규모를 종합적으로 분석하여 결정하여야 하며, 이하의 입법모형에서 제시하는 현행 공제율과 공제한도는 그 수준의 적정성을 전제로 한 것이 아니라, 현행 구조를 기초로 제도 분리의 법적 형식을 보여주기 위한 예시로 이해할 필요가 있다. 실제 자원전환의 성과에 대한 정책적 지원은 거래단계 공제와 구분하여 별도의 성과연계형 공제로 설계하는 것이 제도의 기능과 목적을 보다 명확하게 하는 데 적절하다.

3. 순환경제 성과연계형 세액공제의 도입

현행 재활용폐자원 매입세액공제의 가장 큰 한계 중 하나는 폐자원을 취득한 이후 어떠한 방식으로 활용하였는지를 충분히 구별하지 않는다는 점이다. 현행 제도에서는 법정요건을 충족한 사업자가 재활용폐자원을 취득하여 제조·가공하는 경우뿐 아니라 이를 공급하는 경우에도 공제가 가능하다.[25] 이에 따라 단순히 폐자원을 수집·분류하여 다시 판매한 사업자와 폐자원을 자신의 생산공정에 직접 투입하여 새로운 원료나 제품으로 전환한 사업자를 조세지원 측면에서 충분히 구별하기 어렵다. 그러나 자원의 재순환을 강화한다는 정책목적에서 보면 폐자원이 실제 생산에 다시 투입되고 기존의 천연원료를 대체하거나 새로운 경제적 가치를 가진 소재·제품으로 전환되는 단계에 보다 직접적인 유인을 제공할 필요가 있다.

현행 거래단계 의제매입세액공제와는 별도로 순환경제 성과연계형 공제를 도입하는 방안을 고려할 수 있다. 이 공제는 폐자원을 취득하였다는 사실 자체가 아니라, 해당 자원을 생산공정에 실제로 투입하여 다시 활용할 수 있는 원료나 독립적으로 사용·거래할 수 있는 소재·제품으로 전환하였는지를 핵심 요건으로 한다. 단순한 수집·보관 또는 재판매는 지원대상에서 제외하고, 폐자원이나 부산물이 생산·가공 과정에 실제 투입되어 신규 원료의 사용을 대체·감축하거나 폐자원의 순환이용을 확대하는 성과가 발생한 경우에 공제를 적용하는 방식이다. 지원대상

25) 「조세특례제한법」 제108조 제1항은 재활용폐자원을 취득하여 '제조 또는 가공하거나 이를 공급하는 경우'를 매입세액공제 특례의 적용대상으로 규정하고 있다.

활동은 이러한 제도의 목적에 부합하는 객관적인 요건을 충족하여야 한다. 투입되는 물질은 사용이 종료되었거나 생산・가공 과정에서 부산물로 발생하여 회수・재활용의 대상이 되는 폐자원 또는 순환원료에 해당하여야 한다. 해당 원료는 사업자의 제조・가공 공정에 실제로 투입되어야 하며, 단순한 보관이나 재판매에 그쳐서는 안 된다. 자원의 투입으로 신규 원료의 사용이 대체・감축되거나 폐자원의 순환이용이 확대되고, 그 결과 독립적으로 사용하거나 거래할 수 있는 원료・소재 또는 제품이 생산되어야 한다. 원료의 취득경로와 투입량, 생산량 역시 객관적으로 확인할 수 있어야 한다. 업사이클링에 대해서는 기능・품질・용도 등의 개선을 통하여 기존 폐자원이나 통상적인 재활용 결과물보다 경제적 가치가 실질적으로 향상되었는지를 추가적인 판단요소로 고려할 수 있다. 이러한 요건을 적용하면 특정 업종에 해당한다는 형식적 기준보다는 실제 자원순환에 기여한 활동을 중심으로 공제대상을 설정할 수 있다.[26)]

성과연계형 공제를 적용받는 사업자는 폐자원을 단순히 수집하거나 다른 사업자에게 공급한 자보다 해당 폐자원을 생산공정에 직접 투입하여 다시 사용할 수 있는 원료나 새로운 소재・제품으로 최초 전환한 사업자를 중심으로 설정하는 것이 적절하다.[27)] 예를 들어 별도의 사업자가 폐자원을 수집・세척한 후 이를 제조업자에게 공급하고 제조업자가 해당 원료를 사용하여 새로운 소재를 생산하였다면, 거래단계 의제매입세액공제는 일정한 요건 아래 수집・거래 단계에서 적용될 수 있지만 성과연계형 공제는 실제 자원전환을 수행한 제조업자에게 귀속시키는 방식이다. 이를 통하여 폐자원의 단순 거래량이 아니라 실제 순환이용의 성과가 조세지원과 연결될 수 있다. 공제액의 산정방식도 거래단계 의제매입세액공제와 달리 설계할 필요가 있다. 폐기물이나 부산물은 무상으로 이전되거나 현저히 낮은 가격으로 거래되는 경우가 있어 실제 취득가액만을 기준으로 하면 동일한 양의 폐자원을 생산공정에 투입하더라도 거래형태에 따라 공제액에 큰 차이가 발생할 수 있다. 따라서 시장가격이 객관적으로 형성된 원료는 실제 취득가액에 일정한 공제율을 적용하되, 무상 또는 저가거래가 일반적이거나 객관적인 가격을 확인하기 어려운 원료에는 원료별 표준가액 또는 검증된 실제 투입량을 기준으로 공제액을 산정하는 방식을 병행할 필요가 있다. 이를 통하여 명목적인 거래가격보다 실제 자원의 투입 정도를 조세지원에 반영할 수 있다.

성과연계형 공제는 실제 부담한 매입세액을 조정하기 위한 일반적인 매입세액공제와는 성격이 다르다는 점을 명확하게 하여야 한다. 일반적인 매입세액공제는 사업자가 거래의 전단계에서

---

26) 본문에서 제시하는 적격 활동의 구체적인 요건은 「순환경제사회 전환 촉진법」 제2조 제3호・제4호 및 제21조에 따른 순환이용・순환원료・순환자원의 개념을 참고하되, 조세지원의 적격성을 객관적으로 확인하기 위하여 실제 생산공정 투입, 신규 원료의 대체・감축 또는 순환이용 확대, 적격 산출물의 생산 및 원료・투입・생산 과정의 확인 가능성 등을 본 연구에서 추가적으로 구체화한 것이다.

27) 본 연구에서 말하는 '최초 전환사업자'는 현행 「조세특례제한법」 또는 「순환경제사회 전환 촉진법」에서 사용하는 법정용어가 아니라, 동일한 폐자원의 동일한 취득・투입분에 대하여 정책적 세액공제가 반복적으로 적용되는 것을 방지하기 위하여 본 연구에서 사용하는 분석상 개념이다.

부담한 부가가치세를 매출세액에서 차감함으로써 부가가치세의 누적을 방지하는 과세구조의 일부인 반면, 성과연계형 공제는 실제 부담한 매입세액의 존재를 전제로 하는 제도가 아니다. 따라서 성과연계형 공제를 매입세액으로 의제하여 전단계세액공제의 범위에 포함시키기보다는, 일반적인 부가가치세 계산구조에 따라 매출세액과 매입세액을 반영하여 납부세액을 산정한 후 순환경제 촉진이라는 별도의 정책목적에 따라 그 납부세액의 일부를 감면하는 조세지출로 설계하는 것이 제도의 성격에 부합한다.[28] 이러한 구분은 실제 매입세액이 존재하지 않는 무상취득이나 저가거래에 정책적 지원을 부여하면서도 이를 부가가치세의 전단계세액공제 자체와 혼동하지 않도록 한다. 다만 부가가치세 납부세액을 직접 감면하는 방식은 일반적인 부가가치세 중립성에 영향을 미칠 수 있으므로 공제대상, 공제한도, 적용기한 및 사후평가를 통하여 정책적 조세지출의 범위를 관리할 필요가 있다.

해당 과세기간에 공제할 납부세액이 충분하지 않은 사업자에 대해서는 미사용 공제액을 일정기간 이월하여 공제하도록 하고, 환급형 공제는 재정지출과 유사한 효과가 발생하는 만큼 제도의 운영성과와 재정효과 및 부정수급 위험을 평가한 후 단계적으로 검토하는 것이 적절하다. 환급까지 허용하는 경우에는 일반적인 매입세액공제보다 엄격한 적격성 확인과 사후관리체계를 마련하여야 한다. 이러한 방식은 굴 패각이나 수산물 부산물과 같이 현행 법령의 전통적인 재활용폐자원 범위에 포섭되기 어려운 원료에도 적용이 가능하다. 중요한 것은 특정 부산물을 법령의 열거목록에 추가하는 것 자체가 아니라, 해당 원료가 실제 생산공정에 투입되어 새로운 원료나 제품으로 전환되고 그 과정을 객관적으로 확인할 수 있는지를 중심으로 지원 여부를 판단하는 것이다. 따라서 성과연계형 공제는 업사이클링 산업을 지원하기 위한 수단인 동시에 앞으로 등장할 수 있는 새로운 형태의 자원순환 산업에도 적용할 수 있는 일반적인 조세지원의 틀이 될 수 있다.

4. 중복조정 및 사후관리

재활용폐자원에 대한 조세지원의 범위를 확대하고 성과연계형 공제를 도입할 경우 제도의 실효성뿐만 아니라 조세지원의 중복과 부당공제를 방지할 수 있는 관리체계를 함께 마련하여야 한다. 특히 동일한 폐자원이 수집업자, 전처리업자 및 제조업자 사이에서 순차적으로 거래될 수 있기 때문에 각 단계의 공제를 명확하게 구분하지 않으면 동일한 원료에 대하여 여러 사업자가 반복적으로 정책적 공제를 적용받을 가능성이 있다. 먼저 거래단계 의제매입세액공제와 성과연계형 세액공제의 관계를 명확히 할 필요가 있다. 전자는 실제 매입세액을 별도로 확인하기 어려운 폐자원 거래에서 발생하는 세부담을 조정하기 위한 것이고, 후자는 실제 자원전환의 성과에

28) 현행 「조세특례제한법」 제104조의8 제2항도 부가가치세 신고와 관련하여 일정한 공제액을 해당 부가가치세 납부세액에서 공제하거나 환급세액에 가산하는 별도의 세액공제 구조를 두고 있다.

대한 정책적 지원이므로 두 공제는 목적과 기능을 달리한다. 따라서 동일한 사업자가 각각의 적용요건을 충족하는 경우 두 공제의 적용 자체를 일률적으로 배제할 필요는 없다. 다만 각 공제의 산정근거와 신고금액을 명확하게 구분하고, 동일한 취득·투입실적을 기초로 성과연계형 세액공제를 둘 이상의 사업자가 중복하여 적용받거나 동일한 정책적 성과에 대하여 성과연계형 세액공제를 반복하여 적용받는 것은 배제하여야 한다.

또한 동일한 폐자원의 순차적인 거래과정에서는 동일한 취득·투입분에 대한 성과연계형 공제를 원칙적으로 한 차례만 인정할 필요가 있다. 폐자원을 수집하거나 단순한 선별·세척 등 전처리만 수행한 사업자가 독립적으로 사용할 수 있는 원료나 소재를 생산하지 않은 경우에는 해당 사업자에게 성과연계형 공제를 인정하지 않고, 이후 실제로 이를 생산공정에 투입하여 적격한 원료·소재 또는 제품으로 전환한 사업자에게 공제를 귀속시키는 방식이다. 전처리 단계에서 이미 독립적으로 거래·사용할 수 있는 적격 원료로 전환된 경우에는 해당 전처리 사업자를 최초 전환사업자로 볼 수 있다. 이후의 사업자가 별도의 새로운 폐자원을 추가로 투입하여 다시 적격한 자원전환을 수행한 경우에는 새로 투입한 폐자원에 한하여 추가적인 공제를 인정할 수 있다.

공제의 적정성을 확인하기 위해서는 원료의 공급자, 취득일, 종류, 중량, 취득가액, 투입공정 및 생산량 등의 정보를 기록·보관하도록 할 필요가 있다.[29] 다만 폐자원의 품목·기술·사업자별 공정 조건이 서로 다르다는 점을 고려하면 모든 원료와 공정에 동일한 표준수율을 설정하여 일률적으로 적용하는 방식은 행정적으로 운용하기 어렵고 개별 사업자의 실제 생산 상황을 충분히 반영하지 못할 수 있다. 따라서 표준수율은 객관적인 산업자료가 축적된 원료와 공정에 대해서는 신고내용의 적정성을 확인하기 위한 보조적 검증기준으로 활용하고, 표준수율을 설정하기 어려운 새로운 원료나 공정에는 사업자가 실제 생산자료를 통하여 투입량·생산량·수율 및 손실량을 입증하도록 하는 방식을 병행하는 것이 적절하다. 또한 측정·보고·검증에 따른 행정부담이 조세지원의 효과에 비하여 지나치게 커지지 않도록 기존의 매입·재고·생산관리 자료를 최대한 활용하고, 소규모 사업자나 지원 금액이 크지 않은 경우에는 확인 항목이나 제출자료를 간소화하는 방안도 검토할 필요가 있다.

거래단계에서 작성되는 매입자료와 생산단계의 투입·생산자료를 연계하면 동일한 폐자원의 중복공제 여부도 보다 효과적으로 확인할 수 있다. 현행 재활용폐자원 매입세액공제에서 공제한도가 도입된 배경에는 무자료 거래의 취득가액이나 판매물량을 객관적으로 확인하기 어려운 점

29) 현행「조세특례제한법 시행령」제110조 제5항은 재활용폐자원 등의 매입세액공제신고서에 공급자의 등록번호, 명칭 및 대표자의 성명과 취득가액 등을 기재하도록 하고, 이러한 사항이 기재되어 있지 않거나 거래내용이 사실과 다른 경우에는 매입세액을 공제하지 않도록 규정하고 있다. 또한 현행 재활용폐자원 공제한도는 무자료 거래에서 취득가액이나 판매물량을 확인하기 어려운 점을 이용한 부당공제 사례를 방지하기 위하여 2006년에 도입되었다(한국조세재정연구원 2025, 27－28). 본문의 제안은 이러한 거래단계의 확인자료를 원료의 실제 투입 및 생산단계까지 확장하여 확인하는 취지이다.

을 이용한 부당공제를 억제하려는 목적도 존재한다. 성과연계형 공제에서는 이러한 위험을 단순히 공제금액의 한도로 통제하기보다 원료의 취득자료와 실제 투입량 및 생산자료를 연계하여 적격한 자원전환이 이루어졌는지를 확인하되, 지원규모와 부정수급 위험에 비례하여 검증의 강도를 설정하는 방식으로 관리할 필요가 있다. 이는 실제 자원전환의 성과를 지원하면서도 허위·과다공제와 과도한 행정비용을 함께 통제한다는 점에서 성과연계형 공제의 성격에 부합한다.

특수관계인 간 거래나 객관적인 시장가격이 존재하지 않는 거래에 대한 관리도 중요하다. 성과연계형 공제가 취득가액을 기준으로 산정되는 경우에는 지원액을 증가시키기 위하여 취득가액을 과대계상할 가능성이 있으므로 실제 시장가격 또는 원료별 표준가액과 현저한 차이가 있는 거래에 대해서는 별도의 확인절차를 두어야 한다. 일반 원료를 폐기물이나 부산물로 위장하거나 실제 투입하지 않은 원료에 대하여 공제를 신청하는 경우에는 공제세액을 추징하고, 과소신고나 부정행위의 유형에 따라 가산세를 적용할 수 있도록 하여야 한다.

마지막으로 성과연계형 공제는 일반적인 전단계세액공제와 달리 조세지출의 성격을 가지므로 공제한도와 적용기한을 명확히 설정할 필요가 있다. 제도의 시행 이후에는 공제규모뿐 아니라 실제 폐자원의 투입량, 신규 원료의 대체 정도, 지원대상 사업자의 변화 및 자원순환산업에 미친 효과를 정기적으로 평가하여야 한다. 지원효과가 충분하지 않거나 특정 거래에 혜택이 집중되는 경우에는 적용대상과 산정기준을 조정하고, 기술발전으로 새로운 폐자원이 활용되는 경우에는 객관적인 기준에 따라 지원대상을 조정할 수 있어야 한다. 이와 같은 기능분리와 관리체계를 실제 제도로 구현하기 위한 구체적인 입법방안은 다음 절에서 검토한다.

5. 입법 제언

앞에서 검토한 재활용폐자원 매입세액공제의 기능 재설계를 실제 제도로 구현하기 위해서는 현행 「조세특례제한법」 제108조의 체계를 함께 정비할 필요가 있다. 현행 제108조는 재활용폐자원과 중고자동차를 하나의 조문에서 규율하고 있으나 양자는 거래대상의 성격, 공제율, 공제한도 및 이월공제의 적용 여부 등에서 차이가 있다. 특히 중고자동차에 대해서는 공제한도를 초과하여 공제받지 못한 세액의 이월공제가 별도로 인정되고 있어 양 제도의 규율구조도 점차 달라지고 있다.[30] 따라서 향후에는 재활용폐자원에 대한 조세지원과 중고자동차에 대한 매입세액공제를 제도적으로 분리하고, 재활용폐자원에 대해서는 거래단계의 의제매입세액공제와 실제 자원전환에 대한 정책적 세액공제를 구별하여 규정하는 것이 바람직하다.[31]

---

30) 「조세특례제한법」 제108조 제1항부터 제4항까지 참조. 재활용폐자원과 중고자동차는 공제율과 공제한도의 산정방식을 달리하며, 같은 조 제3항의 이월공제는 제2항 제2호에 따른 중고자동차의 공제한도를 초과하여 공제받지 못한 금액을 대상으로 인정되고 있다.

31) 재활용폐자원과 중고자동차는 현행법상 하나의 조문에서 규율되고 있으나, 2025년 조세특례 심층평가는 재활용폐자원에 대해서는 환경적 외부편익의 내부화와 시장실패 교정을, 중고자동차에 대해서는 잔

첫째, 현행 제108조는 재활용폐자원 거래에서 부가가치세의 중립성을 보완하기 위한 의제매입세액공제를 중심으로 재구성할 필요가 있다. 세금계산서를 발급할 수 없는 자 등으로부터 재활용폐자원을 취득하여 제조·가공하거나 공급하는 경우 일정액을 매입세액으로 의제하는 현행 기본구조는 유지하되, 공제대상 사업자와 재활용폐자원의 범위는 순환경제 관련 법제와 실제 산업구조의 변화를 반영할 수 있도록 조정하여야 한다. 특히 법률에서 공제대상의 기본적인 요건을 제시하고, 구체적인 원료와 사업자의 범위를 대통령령에서 정하도록 함으로써 조세법률주의에 따른 예측가능성과 새로운 자원순환 활동에 대한 대응 가능성을 함께 확보할 필요가 있다.[32)]

둘째, 실제 자원의 재투입과 전환을 촉진하기 위한 순환경제 성과연계형 세액공제는 현행 의제매입세액공제와 별도의 조문으로 규정하는 것이 적절하다. 이 공제는 실제 부담한 매입세액을 정산하는 것이 아니라 폐자원의 생산공정 투입과 재활용 성과를 지원하기 위한 정책적 조세지원이므로, 이를 형식적으로 매입세액으로 의제하기보다 일반적인 전단계세액공제에 따라 납부세액을 산정한 후 적용되는 별도의 정책적 세액공제로 규정하는 것이 제도의 성격과 부가가치세 체계상 위치를 보다 명확하게 한다.

성과연계형 세액공제의 적용대상자는 적격 폐자원 또는 순환원료를 단순히 수집·보관하거나 다시 판매하는 사업자가 아니라 해당 원료를 생산공정에 실제 투입하여 다시 사용할 수 있는 원료·소재 또는 제품으로 최초 전환한 과세사업자를 중심으로 설정하는 것이 적절하다. 공제를 받기 위해서는 투입되는 물질이 사용이 종료되었거나 생산·가공 과정에서 부산물로 발생하여 회수·재활용의 대상이 되는 폐자원 또는 순환원료에 해당하고, 실제 제조·가공 공정에 투입되어야 한다. 또한 그 투입으로 신규 원료의 사용을 대체·감축하거나 폐자원의 순환이용을 확대하는 효과가 발생하고, 그 결과 독립적으로 사용하거나 거래할 수 있는 원료·소재 또는 제품이 생산되어야 한다. 원료의 취득경로, 종류와 중량, 공정별 투입량 및 생산량도 객관적으로 확인할 수 있어야 한다. 업사이클링의 경우에는 기능·품질·용도 등의 개선을 통하여 기존의 폐자원이나 통상적인 재활용 결과물보다 경제적 가치가 실질적으로 향상되었는지를 지원대상의 판정이나 지원수준을 정하는 요소로 활용할 수 있다.

공제액은 원료의 거래특성에 따라 실제 취득가액, 원료별 표준가액 또는 검증된 실제 투입량을 기초로 산정할 수 있도록 할 필요가 있다. 시장가격이 객관적으로 형성된 원료에는 실제 취득가액을 적용하고, 무상 또는 현저히 낮은 가격의 거래가 일반적이거나 시장가격을 확인하기

존가치에 포함된 부가가치세 부담의 조정을 각각 제도의 이론적 근거로 설명하고 있다(한국조세재정연구원 2025, 75－77, 175－176). 양자를 함께 분석한 데 따른 한계를 지적한 선행연구로는 백승천·구자은(2016, 144) 참조.

32) 「대한민국헌법」 제59조 ; 헌법재판소 2014. 7. 24. 선고 2013헌바183 전원재판부 결정 참조. 위 결정은 조세감면 또는 중과 등 조세특례에 관한 사항이 국민의 권리·의무에 직접 영향을 미치는 입법사항임을 전제로 하면서도, 전문적·기술적 사항에 대해서는 법률에서 규율의 기본적인 내용과 범위를 정한 후 하위규범에 위임하는 것이 가능하다는 취지로 판시하였다.

어려운 원료에는 표준가액 또는 실제 투입량을 적용하도록 하는 것이다. 다만 표준가액은 모든 폐자원에 대하여 일률적으로 설정하기보다 객관적인 시장자료 또는 거래자료를 확보할 수 있는 원료군을 중심으로 보완적으로 활용할 필요가 있다. 성과연계형 공제의 공제율과 원료별 지원수준은 신규 원료의 대체·감축 정도, 자원전환에 따른 환경적 편익, 추가적인 전환비용, 예상 조세지출 규모 및 과잉지원 가능성 등을 종합적으로 고려하여 설정하여야 한다. 이러한 요소는 원료와 산업별로 차이가 있으므로 본 연구에서 일률적인 공제율을 제시하기보다는 실제 입법에 앞서 별도의 재정추계와 산업별 실증분석을 통하여 적정 수준을 결정하는 것이 타당하다.

성과연계형 세액공제는 동일한 취득·투입분에 대하여 원칙적으로 한 차례만 인정하여야 한다. 기존 재활용폐자원 의제매입세액공제와 성과연계형 공제가 동일한 거래에 함께 적용되는 경우에는 각각의 기능과 공제액을 구분하여 신고하도록 하고, 동일한 정책적 성과에 대한 중복지원은 배제하여야 한다. 해당 과세기간에 공제할 납부세액이 부족하여 전부 공제하지 못한 금액에 대해서는 일정 기간 이월공제를 허용하는 방안을 우선적으로 도입할 수 있다. 환급형 공제는 사업 초기 단계의 기업에도 직접적인 지원효과를 제공할 수 있다는 장점이 있으나 재정지출과 유사한 효과가 발생하는 만큼 제도의 운영성과와 부정수급 위험을 검토한 후 단계적으로 도입하는 것이 적절하다.

이를 입법적으로 구현하기 위해서는 현행 「조세특례제한법」 제108조를 재활용폐자원에 대한 거래단계 의제매입세액공제 중심으로 정비하고, 별도의 조문을 신설하여 순환경제 성과연계형 세액공제를 규정하는 방안을 고려할 수 있다. 중고자동차에 대한 현행 매입세액공제는 재활용폐자원과 거래구조 및 공제방식이 서로 다른 점을 고려하여 별도의 조문으로 분리하는 것이 법체계상 보다 명확하다. 구체적인 법률개정의 기본구조는 다음과 같이 제시할 수 있다.

〈Table 2〉 Legislative Reform Proposal for Tax Support Related to Recycled Waste Resources

Category	Current System	Proposed Reform
Basic Structure of the System	Article 108 of the Restriction of Special Taxation Act regulates recycled waste resources and used motor vehicles together	Separate recycled waste resources from used motor vehicles and further divide support for recycled waste resources by function into a transaction-stage deemed input tax deduction and a performance-linked circular economy tax credit
Purpose of the Transaction-Stage Deduction	A prescribed portion of the acquisition price of recycled waste resources is deemed to be input tax and deducted	Clarify the deduction as a mechanism for supplementing VAT neutrality by adjusting the tax burden that may arise in waste-resource transactions where actual input tax is difficult to verify separately

〈Table 2〉 Legislative Reform Proposal for Tax Support Related to Recycled Waste Resources (continued)

Category	Current System	Proposed Reform
Eligible Materials	The Enforcement Decree individually lists recycled waste resources, including scrap metal, waste paper, waste glass, waste synthetic resins, and waste tires	Establish the basic eligibility requirements by statute and allow specific materials to be listed and added by Presidential Decree
Eligible Businesses	Primarily businesses licensed or registered under relevant laws and businesses collecting recycled waste resources	Maintain objective licensing and registration requirements while also considering whether the business actually acquires, manufactures, processes, or supplies recycled waste resources
Calculation Basis for the Transaction-Stage Deduction	Acquisition price of recycled waste resources × 3/103	Maintain the current acquisition-price-based structure. Determine the appropriate deduction rate and limit separately by considering the tax-burden adjustment effect, risk of improper deductions, and scale of tax expenditures
Additional Support for Circular Economy Performance	No separate provision	Introduce a separate performance-linked circular economy tax credit
Eligible Activities for the Performance-Linked Credit	Eligibility is determined mainly by whether the resources are manufactured, processed, or supplied	Require actual input of waste resources or by-products into the production process and their substantive conversion into raw materials, materials, or products
Eligible Businesses for the Performance-Linked Credit	No separate classification	Apply the credit primarily to businesses that first convert waste resources into qualifying raw materials, materials, or products, rather than businesses that merely collect or resell them
Upcycling Activities	No separate support requirements	Where economic value is substantially enhanced through improvements in function, quality, or use, reflect such performance in determining eligibility for or the level of the performance-linked tax credit
Calculation Basis for the Performance-Linked Credit	Not applicable	Use the actual acquisition price for materials with a market price, and use a standard value or verified input quantity for materials acquired free of charge, at a low price, or where the price is difficult to verify

〈Table 2〉 Legislative Reform Proposal for Tax Support Related to Recycled Waste Resources (continued)

Category	Current System	Proposed Reform
Unused Credit Amounts	No general carryforward provision applies to recycled waste resources. The current carryforward applies only to certain excess amounts relating to used motor vehicles	Permit unused performance-linked tax credits to be carried forward for a specified period, while considering refundable credits gradually after evaluating the scheme's performance
Coordination of Overlapping Credits	No separate system exists because there is no performance-linked credit	As a general rule, allow only one policy-based credit for the same acquisition and input. Separate the calculation structures of the existing deemed input tax deduction and the performance-linked tax credit
Verification Documentation	Primarily transaction data, including supplier information and acquisition price	In addition to supplier, acquisition date, type, weight, and acquisition price, verify actual input quantity, production process, yield, and output quantity
Post-Claim Monitoring	Input tax deduction is denied in cases such as false transaction information	Recapture the tax credit and apply relevant penalties where the acquisition price is falsely or excessively reported, ordinary materials are disguised as waste resources, or materials are not actually input into production
Tax Expenditure Management	Tax expenditure management applies to the existing recycled waste resource deduction	Establish an effective period and per-business or per-material limits for the performance-linked credit and periodically evaluate environmental performance and fiscal effects
Used Motor Vehicles	Regulated together with recycled waste resources under Article 108	Consider regulating used motor vehicles in a separate provision, taking into account differences in transaction structure and deduction method from recycled waste resources

Source : Prepared by the authors based on Article 108 of the Restriction of Special Taxation Act and Article 110 of its Enforcement Decree.

위와 같은 입법개편의 기본구조를 조문 형식으로 예시하면 다음과 같다. 다만 중고자동차에 대한 매입세액공제는 현행 제108조의 관련 내용을 별도의 조문으로 이관하는 것을 전제로 하며, 본 연구의 주된 검토대상이 재활용폐자원에 대한 조세지원의 재설계에 있으므로 아래에서는 재활용폐자원에 대한 거래단계 공제와 성과연계형 공제를 중심으로 제시한다.

〈Table 3〉 Proposed Legislative Model for Amending the Restriction of Special Taxation Act

Provision	Proposed Legislative Model
Article 108 (Special VAT Input Tax Deduction for Recycled Waste Resources)	(1) Where a business operator prescribed by Presidential Decree that collects recycled waste resources acquires recycled waste resources by December 31, 2028, from a person prescribed by Presidential Decree, including a person unable to issue tax invoices, and manufactures, processes, or supplies such resources, the business operator may deduct from output tax, as input tax pursuant to Article 37(1) and Article 38 of the Value-Added Tax Act, an amount calculated by multiplying the acquisition price by 3/103
	(2) Recycled waste resources under paragraph (1) shall mean resources whose use has ended or that arise as by-products in the course of production or processing and that may, through recovery and recycling, be reused as raw materials, materials, or products or used in their production, as prescribed by Presidential Decree
	(3) In applying the input tax deduction under paragraph (1), the input tax under paragraph (1) shall be calculated subject to a limit equal to the amount obtained by subtracting the purchase price of recycled waste resources acquired with tax invoices (excluding the purchase price of fixed assets used for the business) from an amount equivalent to 80 percent of the VAT taxable base related to recycled waste resources supplied by the business operator during the relevant taxable period
	(4) The detailed scope of eligible business operators, the specific scope of recycled waste resources, reporting and verification procedures, and other matters necessary for applying paragraphs (1) through (3) shall be prescribed by Presidential Decree
Article 108-6 (Special VAT Credit for Actual Input and Resource Conversion of Circular Materials)	(1) Where a taxable business operator prescribed by Presidential Decree acquires circular materials prescribed by Presidential Decree among the circular materials referred to in Article 2(4) of the Act on the Promotion of the Transition to a Circular Economy Society, actually inputs such materials into a manufacturing or processing process, and, as a result, the use of virgin raw materials is substituted or reduced or circular use is expanded and independently usable or marketable raw materials, materials, or products are produced, the business operator may deduct from the VAT payable for the relevant taxable period an amount calculated on the basis of the relevant acquisition and input performance

〈Table 3〉 Proposed Legislative Model for Amending the Restriction of Special Taxation Act (continued)

Provision	Proposed Legislative Model
Article 108-6 (Special VAT Credit for Actual Input and Resource Conversion of Circular Materials)	(2) To claim the tax credit under paragraph (1), the acquisition source, type and weight of the materials, the quantity input into the manufacturing or processing process, and the quantity of output produced must be objectively verifiable
	(3) The credit base under paragraph (1) shall be calculated on the basis of the actual acquisition price, a standard value calculated in accordance with a method prescribed by Presidential Decree, or the objectively verified actual input quantity
	(4) A tax credit under this Act or any other Act that directly uses the same acquisition and input performance of the same material as its calculation basis shall not be applied concurrently with the tax credit under paragraph (1). However, this shall not apply to the input tax deduction under Article 108
	(5) Where the amount under paragraph (1) cannot be fully deducted during the relevant taxable period, the unused amount may be carried forward and deducted for [○ years]
	(6) Where a person who has received the tax credit under paragraph (1) is found not to have satisfied the eligibility requirements, or has obtained the tax credit by fraud or other improper means, an amount equivalent to the tax credit received shall be recaptured. Matters necessary for the method and procedure of recapture shall be prescribed by Presidential Decree
	(7) The detailed scope of eligible materials and businesses, criteria for determining qualifying resource conversion, methods for verifying standard values and actual input quantities, detailed methods for carryforward deductions, reporting and verification procedures, post-claim monitoring, and other necessary matters shall be prescribed by Presidential Decree

Note : The proposed legislative model above is intended to illustrate the legal structure of the scheme and does not finalize the specific credit rate, credit limit, effective period, or carryforward period for the performance-linked tax credit under Article 108-6. The designation “Article 108-6” is also illustrative, based on the current statutory structure, and may be adjusted in the actual legislative process depending on the addition or relocation of related provisions.

제108조에 따른 거래단계 의제매입세액공제의 대상이 되는 재활용폐자원의 구체적인 품목은 시행령에서 열거하되, 향후 그 범위를 추가하거나 조정할 때에는 해당 자원의 회수·재활용 가

능성, 세금계산서 수취가 어려운 거래구조의 존재 여부, 실제 제조·가공 또는 공급에 활용되는 정도 및 기술·산업구조의 변화를 고려할 필요가 있다.

제108조안에 제시한 103분의 3의 공제율, 100분의 80을 기초로 한 공제한도 및 2028년 12월 31일의 적용기한 역시 거래단계 의제매입세액공제의 현행 구조를 기초로 예시한 것으로서 그 수준의 적정성을 최종적으로 확정한 것은 아니다. 실제 입법단계에서는 공제율, 공제한도, 적용기한 및 이월공제 기간과 같이 지원규모에 직접적인 영향을 미치는 기본사항을 거래단계의 세부담 조정효과, 부당공제 위험, 조세지출 규모 및 관련 산업에 미치는 영향을 실증적으로 분석한 후 법률에서 구체화할 필요가 있다. 공제대상 원료의 세부 분류, 표준가액의 산정방법, 실제 투입량의 확인방법, 기술적 판정기준 및 신고·확인 절차 등 집행에 필요한 세부사항은 법률에서 기본적인 기준을 제시한 범위에서 대통령령으로 구체화하는 것이 적절하다.

입법개편의 핵심은 기존 재활용폐자원 매입세액공제를 폐지하거나 공제율을 일률적으로 확대하는 데 있지 않다. 폐자원 거래에서 발생하는 부가가치세상의 문제를 보완하는 의제매입세액공제는 그 기능에 맞게 유지·정비하고, 폐자원의 실제 투입과 자원전환의 성과에 대한 정책적 지원은 별도의 성과연계형 세액공제로 분리할 필요가 있다. 이원적 구조는 현행 제도가 수행해 온 부가가치세상의 조정기능을 유지하면서 새롭게 등장하는 순환원료와 업사이클링 활동을 객관적인 성과에 따라 지원할 수 있다는 점에서 순환경제사회로의 전환에 보다 적합한 조세지원 체계가 될 수 있다.

Ⅴ. 결 론

순환경제사회로의 전환은 폐기물의 수집과 처리에 그치지 않고, 사용이 종료되었거나 생산과정에서 발생한 자원을 다시 생산공정에 투입하여 신규 원료의 사용을 줄이고 새로운 원료·소재·제품으로 전환하는 체계를 요구한다. 현행 재활용폐자원 매입세액공제 특례는 세금계산서를 수취하기 어려운 폐자원 거래의 특성을 고려하여 취득가액의 일정 금액을 매입세액으로 공제함으로써 사업자의 부가가치세 부담을 조정하고 폐자원의 수집과 재활용을 촉진하는 역할을 수행하여 왔다. 공제대상 재활용폐자원과 사업자를 법령에서 한정적으로 열거하고 취득 후 제조·가공 또는 공급 여부를 중심으로 지원하는 현행 구조는 순환원료의 범위와 자원전환 방식이 다양해지고 있는 현실을 충분히 반영하는 데 한계가 있다.

본 연구는 이러한 문제를 공제대상 폐자원의 추가나 현행 공제율의 일률적인 인상만으로 해결하기보다, 재활용폐자원 매입세액공제가 수행하는 기능을 구분하여 제도를 재설계할 필요가 있다고 보았다. 현행 특례에는 실제 매입세액을 별도로 확인하기 어려운 폐자원 거래에서 발생하는 세부담을 조정하는 부가가치세제상의 기능과 폐자원의 수집·재활용을 촉진하기 위한 정

책적 지원기능이 함께 존재한다. 본 연구는 전자를 거래단계의 의제매입세액공제로 유지·정비하고, 후자를 폐자원의 실제 투입과 자원전환의 성과에 연계한 별도의 정책적 세액공제로 구분하는 이원적 지원체계를 제안하였다.

거래단계 의제매입세액공제는 현행 취득가액 중심의 기본구조를 유지하되, 순환경제 관련 법제와 실제 산업구조의 변화를 반영할 수 있도록 공제대상 재활용폐자원과 사업자의 범위를 정비할 필요가 있다. 환경법령상 순환원료 또는 순환자원에 해당한다는 사실만으로 조세특례의 적용대상에 포함하기보다는 세금계산서의 수취가 어려운 거래구조와 실제 재활용 여부 등을 함께 고려하여 공제대상을 정하는 것이 적절하다. 공제율과 공제한도의 수준 역시 부가가치세상의 세부담 조정효과와 허위·과다공제의 가능성, 조세지출 규모를 종합적으로 고려하여 결정할 필요가 있다. 자원의 실제 재투입과 전환을 촉진하기 위한 성과연계형 공제는 폐자원을 취득하거나 단순히 수집·재판매하였다는 사실이 아니라, 해당 자원이 생산공정에 실제로 투입되어 새로운 원료·소재 또는 제품으로 전환되었는지를 지원의 중심기준으로 삼을 필요가 있다. 적격 폐자원 또는 순환원료의 실제 투입, 신규 원료 사용의 대체·감축 또는 순환이용의 확대, 독립적으로 사용하거나 거래할 수 있는 산출물의 생산, 취득·투입·생산과정의 객관적인 확인 가능성을 주요 요건으로 제시하였다. 업사이클링과 같이 기능·품질·용도 등의 개선을 통하여 경제적 가치가 실질적으로 향상된 경우에는 그 성과를 지원대상의 판정이나 지원수준에 추가적으로 반영할 수 있다.

성과연계형 공제의 산정기준은 원료의 거래특성을 고려하여 실제 취득가액뿐만 아니라 표준가액 또는 검증된 실제 투입량을 활용할 수 있도록 설계할 필요가 있다. 동일한 취득·투입분에 대한 정책적 공제는 원칙적으로 한 차례만 인정하고, 공급자와 취득가액 등 거래단계의 자료를 실제 투입량·공정·수율·생산량과 연계하여 확인함으로써 지원이 실제 자원전환의 성과와 연결되도록 하여야 한다. 특수관계인 거래, 취득가액의 과대계상, 일반 원료의 폐자원 위장 및 실제 투입하지 않은 원료에 대한 공제 등 부당공제 가능성에 대응하기 위한 사후관리와 정기적인 정책효과 평가도 병행되어야 한다.

이러한 제도개편을 입법적으로 구현하기 위한 방안으로 현행 「조세특례제한법」 제108조를 재활용폐자원에 대한 거래단계 의제매입세액공제를 중심으로 정비하고, 순환원료의 실제 투입과 자원전환에 대한 성과연계형 세액공제를 별도의 조문으로 규정하는 방안을 제시하였다. 현행 제108조에서 재활용폐자원과 함께 규율되고 있는 중고자동차도 거래구조와 매입세액공제의 이론적 근거가 서로 다르다는 점을 고려하여 별도의 조문으로 분리할 필요가 있다. 이러한 개편의 핵심은 기존 특례의 단순한 확대가 아니라 부가가치세상의 거래단계 조정기능과 순환경제 촉진을 위한 정책적 지원기능을 각각의 목적과 성격에 맞게 재구성하는 데 있다.

다만 본 연구는 재활용폐자원 관련 조세지원의 기능적 구조와 입법방향을 제시하는 데 중점을 두었기 때문에 성과연계형 공제의 구체적인 공제율·공제한도·표준가액 또는 투입량별 지

원수준과 그에 따른 조세지출 규모를 실증적으로 제시하지 못한 한계가 있다. 또한 원료의 취득・투입・생산과정을 확인하기 위한 측정・보고・검증체계가 사업자와 과세당국에 발생시키는 행정비용 및 준수비용을 정량적으로 분석하지 못하였다. 향후에는 원료별 신규 자원 대체효과와 환경성과, 산업별 비용구조, 예상 조세지출 규모, 사업자의 측정・보고・검증 비용 및 부정수급 위험 등을 종합적으로 분석하여 조세지원의 편익과 행정・준수비용을 비교하고 적정한 지원수준과 검증강도를 구체화할 필요가 있다. 굴 패각과 수산부산물 등 다양한 자원전환 사례에 대해서도 취득・투입・생산에 이르는 물질흐름과 경제적 성과에 관한 자료를 축적하여 성과연계형 공제의 적격요건과 확인기준을 정교화할 필요가 있다. 이러한 후속 연구가 축적된다면 재활용폐자원에 대한 조세지원은 종래의 폐자원 수집・거래 지원을 넘어 실제 자원의 재투입과 가치향상을 촉진하는 순환경제형 조세지원체계로 발전할 수 있을 것이다.

"본 논문은 사단법인 한국세무학회 연구윤리규정을 준수하였음을 확인함."
"The study in this manuscript has been conducted in accordance with the Ethical Guidelines set forth by the Korean Academic Society of Taxation."

[AI 사용 공시] 본 논문 작성 과정에서 생성형 AI를 사용하지 않았음을 확인함.
[AI Disclosure] No generative AI tool was used in the preparation of this manuscript.

[이해상충 공개] 참여 저자 모두는 본 연구와 관련하여 경제적 이해관계 또는 기타 이해상충이 없음을 확인함.
[Conflict of Interest] The authors declare no conflicts of interest associated with this manuscript.

REFERENCES

Ahn, C. N. 2002. A Study on Improvements to the VAT Deemed Input Tax Credit Method for Recycled Waste Resources. *Journal of IFA, Korea* 18 : 41－60. [Printed in Korean].

Baek, S. C., and J. E. Koo. 2016. The study on 'Deemed Input Tax Deduction of VAT for Recycling of Wastes Act'. *Journal of Tax Studies* 16 (3) : 103－144. [Printed in Korean].

Chung, J. S., E. J. Yeo, and C. G. Choi. 2008. A Study on Tax Privilege of Recycling Industry. *Journal of Taxation and Accounting* 9 (1) : 145－173. [Printed in Korean].

Jang, K. Y. 2013. The Evaluation and Alternative Plan of the Deemed Input Tax Deduction System in V.A.T Law. *Review of Accounting and Policy Studies* 18 (1) : 273－297. [Printed in Korean].

Kim, I. S., and J. M. Kim. 2010. A Study on the Improvements of the Catching-up Effect and the Accumulation Effect for Value Added Taxes. *Tax Accounting Research* 27 : 25－50. [Printed in Korean].

Kim, W. S. 2025. A study on the Introduction of the deemed input tax credit for the secondhand goods transaction. *The Korean Journal of Taxation* 10 (3) : 141－195. [Printed in Korean].

Korea Institute of Public Finance. 2025. 2025 In-Depth Evaluation of Tax Expenditures (17) : Special VAT Input Tax Credit for Recycled Waste Resources, etc. [Printed in Korean].

Lee, N. S., E. Y. Baek, H. N. Kang, and J. S. Lee. 2025. A Study on Measures to Build an Upcycling Ecosystem for Fishery Products. *Basic Research* 2025－11. Korea Maritime Institute. [Printed in Korean].

Milios, L. 2021. Towards a Circular Economy Taxation Framework : Expectations and Challenges of Implementation. *Circular Economy and Sustainability* 1 : 477－498.

National Assembly Budget Office. 2025. Analysis of the 2026 Tax Expenditure Budget. [Printed in Korean].

OECD. 2024. Economic Instruments for the Circular Economy in Italy : Opportunities for Reform. Paris : OECD Publishing.

Park, S. H., and J. Jang. 2021. A Study on the Adequacy of Deemed VAT Input Credit Rate. *Journal of Tax Studies* 21 (1) : 137－173. [Printed in Korean].

Park, S., and S. Park. 2016. Development Direction of the Deemed Input Tax Deduction on Recycling of Scrapped Materials. *Korean Journal of Business & Management* 30 (3) : 91－111. [Printed in Korean].

Vence, X., and S. de J. López Pérez. 2021. Taxation for a Circular Economy : New Instruments, Reforms, and Architectural Changes in the Fiscal System. *Sustainability* 13 (8) : 4581.

국내 참고문헌

국회예산정책처. 2025.『2026년도 조세지출예산서 분석』.

김완석. 2025. “중고품 거래에 대한 의제매입세액공제제도의 도입방안”. 조세논총 제10권 제3호 : 141－195.

김인식・김종민. 2010. “부가가치세 환수효과와 누적효과 개선에 관한 연구”. 세무회계연구 제27호 : 25－50.

박선희・장재형. 2021. “의제매입세액공제율의 적정성에 관한 연구”. 조세연구 제21권 제1집 : 137－173.

박승식・박상연. 2016. “재활용폐자원 매입세액공제제도 개선방안”. 상업경영연구 제30권 제3호 : 91－111.

백승천・구자은. 2016. “재활용폐자원 등에 대한 부가가치세매입세액 공제특례제도에 대한 연구”. 조세연구 제16권 제3집 : 103－144.

안창남. 2002. “재활용・폐자원 등에 대한 부가가치세 매입세액 공제방법 개선방안 연구”. 조세학술논집 제18집 : 41－60.

이남수・백은영・강효녕・이정삼. 2025.『수산물 업사이클링 생태계 조성 방안 연구』. 기본연구 2025－11. 한국해양수산개발원.

장기용. 2013. “부가가치세법상 의제매입세액공제제도의 평가와 대안 모색”. 회계와 정책연구 제18권 제1호 : 273－297.

정지선・여은정・최천규. 2008. “재활용관련 조세지원제도에 관한 연구 －의제매입세액공제와 마진과세 제도를 중심으로－”. 세무와 회계저널 제9권 제1호 : 145－173.

한국조세재정연구원. 2025.『2025 조세특례 심층평가(17) : 재활용폐자원 등에 대한 부가가치세 매입세액공제 특례』.