

세무와회계저널

제10권 제4호 2009년 12월 pp.373~402

한국세무학회

조세감면규모의 측정방법에 관한 연구

전병욱*

<요 약>

정부의 2008년 세제개편안의 향후 5년간 감세규모에 대한 국회예산정책처와 기획재정부 간의 최근의 논쟁은 감세에 따른 세수효과를 판단할 때 재정건전성을 저해하는 세법개정의 효과를 정확하게 제시하지 않아서 납세자들에게 동(同)효과를 실제보다 작게 보이게 할 수 있는 문제점을 보여주었다. 본 연구는 동(同)논쟁을 바탕으로 정부의 세수효과 측정방식의 전반적인 문제점 및 대안과 함께 다양한 조세감면제도가 시행되면서 세액계산방법이 정형화되어 분석이 용이한 법인세를 중심으로 추가적인 문제점 및 구체적인 대안을 제시하였다.

세제개편안의 향후 5년간의 감세효과를 단순한 전년 대비 감소폭만으로 누계한 기획재정부의 방식은 실제 조세감면과 큰 차이가 있고 세제개편안의 시행기간 동안의 감세규모가 마지막 연도의 조세감면에 의해서만 결정되고 나머지 연도의 조세감면은 전혀 영향을 미치지 않기 때문에 정부의 의도에 따라서 감세규모를 조정할 수 있는 문제점이 있다. 특히, 2008년 하반기 이후 세계경기 침체 등 대내외여건의 악화로 인한 경제위기의 조기극복을 위한 재정의 적극적 역할이 강조됨에 따라 감세를 통한 적자재정의 편성이 불가피한데, 기획재정부의 감세규모 측정방법은 이에 따른 재정건전성의 악화에 대한 비판을 벗어나려는 유인이 있는 것으로 볼 수 있다.

감세규모의 측정과 관련한 이러한 문제점에 대한 해결방법으로 조세감면의 총액과 함께 조세감면을 전혀 시행하지 않았을 경우 징수할 수 있었던 최대한의 국세수입 중에서 조세감면을 통해 감소한 국세수입의 비율을 나타내는 국세감면비율을 제시해야 할 것이다. 즉, 국가재정법의 국세감면비율 한도제 시행으로 국세감면비율은 이미 연도별 조세지출보고서에 사후적으로 보고되고 있지만 세제개편안으로 인한 장래의 감세규모 측정에서도 제시되어야 할 것이다.

그러나, 법인세를 중심으로 추가적으로 분석하면 조세지출보고서의 국세감면비율은 전체 조세감면 중에서 과세표준을 계산하기 전에 적용하는 것들을 세율을 곱하지 않고 조세감면의 규모에 합산하여 정확한 비율과는 상당한 차이가 있는 것을 알 수 있다. 따라서, 조세지출보고서에 보고하는 국세감면비율도 조세감면을 과세표준을 계산하기 전에 적용하는 것과 세액감면 및 세액공제로 구분함으로써 수정할 수 있을 것이다.

또한, 법인세법의 경우 이렇게 수정한 조세감면비율은 최저한세 제도를 이용하여 가능한 최대한의 법인세감면비율 및 전체 법인의 평균적인 법인세감면의 정도의 두 가지 세부항목으로 구분하여 측정할 수 있으므로, 연도별로 법인세제 및 법인들의 조세감면 활용도의 변동에 따라 조세감면비율이 어떻게 변동

* 서울시립대학교 세무전문대학원 조교수, bwjun@uos.ac.kr, 02-2210-5791

하는지를 알 수 있고, 결과적으로 정부가 제공하는 단순한 조세감면비율에 비해 더욱 유용한 정보를 제공할 수 있고 조세감면제도의 개편에 관한 자료로도 활용할 수 있을 것으로 기대할 수 있다. 법인세 외의 다른 세목에 대해서도 개별 세목의 고유한 계산구조를 바탕으로 조세감면비율을 세부항목들로 분해할 수 있을 것이고, 결과적으로 법인세와 같은 효과를 기대할 수 있을 것이다.

<주제어> 조세감면, 국세감면비율, 재정건전성, 최저한세

I. 연구의 배경

국회예산정책처의 2009.2.13.자 “세법개정에 따른 세수효과 측정에 관한 연구”보고서(이영환·신영임(2009a), 이하 “국회보고서”)에 의하면 <표 1>과 같이 기획재정부가 발표한 2008년 세제개편안의 향후 5년간(2008년~2012년) 감세효과는 35조2,600억원인 반면 동(同)기간의 실제 감세효과는 96조100억원이라고 한다.¹⁾

<표 1> 2008년 세제개편안의 감세효과

(단위 : 조원)

	2008년	2009년	2010년	2011년	2012년	계
기획재정부	6.20	11.64	13.16	3.89	0.38	35.26
국회보고서	6.20	13.47	24.59	25.96	25.80	96.01

국회보고서는 기획재정부가 예상한 감세효과는 기준연도(2008년) 대비가 아니라 단순히 전년 대비 감소폭만을 누계한 것이므로 해마다 누적되는 금액이 반영되지 않고 단순히 개별연도의 세수 감소분만 나타나서 발표하는 감세규모가 실제 감세규모보다 작고 재정이 상대적으로 건전해 보인다고 주장하였다. 즉, 국회보고서는 “정부의 전년 대비 방식이 예산안 편성 때에는 간편하지만 여러 해에 걸친 세 수입 감소 규모가 작게 계산되는 단점이 있다.”고 하였다.²⁾ 따라서, 국회보고서는 “감세에 따른 세수효과를 판단할 때 기준을 일치시킬 필요가 있으며 국회와 행정부간 사전 협의 제도가 필요하다.”면서 “사후적 조세지출, 세입변화 규모 추적 및 모형 점검이 필요하다.”고 언급하였다. 이에 대하여 기획재정부 관계자는 “세수 추계는 국제적으로 통용되는 기준이 없어 각 나라의 사

1) 정부는 2009.3.24.에 ‘경제위기의 조기 극복에 최우선을 두면서도 위기 이후 기회에 대비하기 위해’ 총 28.9조원의 2009년 추가경정예산안을 마련했는데(17.7조원의 세출증액과 11.2조원의 세입결손 보전), <표 1>의 2009년 금액은 동(同)추가경정예산안을 통한 추가적인 감세효과는 포함하지 않은 것이다.

2) 이 밖에 국회보고서는 정부의 세제개편안에 법인세 등 대부분의 세목에서 향후 3년간의 감세효과만 나와 있으며, 농어촌특별세나 교육세와 같은 부가세(surtax)의 경우 본세의 감소에 따른 세수 감소분은 표시하지 않았다고 지적하였으나, 본 연구의 분석의 대상에서는 제외하였다.

정에 맞게 하는 것으로³⁾ 우리나라는 줄곧 전년대비 방식을 써 왔다.”면서 “현행 방식에 전혀 문제가 없기 때문에 이제 와서 기준연도 대비 방식을 적용하기는 어렵다.”고 하였다.⁴⁾

국회보고서의 문제점 제기에 대한 기획재정부의 입장은 업무상 편의 및 국가별 특수성과 관행을 강조한 것이지만 재정건전성을 저해하는 세법개정의 효과를 정확하게 제시하지 않아서 납세자들에게 동(同)효과를 실제보다 작게 보이게 하기 때문에, 감세규모 측정방식의 개선이 필요할 것이다.

특히, 최근과 같은 경기침체에 감세와 재정지출을 통한 재정정책의 중요성이 커지고 빈번한 세법개정을 통해 세율인하와 함께 다양한 조세감면제도가 시행되고 있는데, 정부의 세수 추계방식은 재정정책의 규모 및 추세에 관한 잘못된 정보를 제공할 수 있는 문제점이 있다고 할 수 있다.

본 연구의 목적은 정부의 세수효과 측정방식의 전반적인 문제점을 분석하고 동(同)문제점에 대한 대안을 제시하는 것이다. 이와 함께, 본 연구는 다양한 조세감면제도가 시행되면서 세액계산방법이 정형화되어 분석이 용이한 법인세를 중심으로 추가적인 문제점을 분석하고 구체적인 대안을 제시하고자 한다. 정부의 감세정책과 이로 인한 재정건전성에 대한 납세자의 관심이 증가하는 상황에서 본 연구는 감세정책으로 인한 조세감면규모를 정확하게 측정하고 이를 분석하는 이론적 방법을 제시함으로써 세무회계 및 조세정책 분야의 이후의 이론적, 실증적 분석에 기여할 것으로 기대된다.

본 연구의 나머지 부분은 다음과 같이 구성되어 있다. II 장에서는 현행 조세감면규모의 측정방법의 문제점과 개선방안을 제시하였고, III 장은 법인세를 대상으로 한 더욱 구체적인 분석의 결과를 제시하였으며, IV 장에서는 연구의 요약과 결론을 제시하였다.

II. 현행 조세감면규모의 측정방법에 대한 분석

1. 현행 조세감면규모의 측정방법의 문제점

국회보고서에 의하면 <표 1> 중에서 기획재정부가 주장하는 향후 5년간의 감세규모(35.26조원)를 세목별로 구분하면 <표 2>와 같다.

<표 2>에서 예측의 어려움 때문에 향후 5년이 아닌 3년 이하의 기간 동안의 감세규모만 제시한 세목들이 많은데, “0”으로 해석해야 하는 공란들이 “특정연도에 특정세목의 조세감면이 전혀 없다.”는 의미는 아니고 특히 다른 항목들과 달리 부호가 (-)가 아닌 2011년의 관세가 “원래의 세수에서 부(負)의 조세감면을 통해 10억원 더 징수할 계획이라는 의미는 아닐 것이다.

즉, <표 2>가 정확한 감세규모를 제시하지 못하는 것은 전술한 바와 같이 기획재정부가 예상한 감세효과가 기준연도 대비가 아닌 단순한 전년 대비 감소폭만을 누계했기 때문인데, <표 3>을 이용하여 이를 상술하기로 한다.

3) 미국의 의회예산처(Congressional Budget Office)는 기준연도 대비 방식을 적용하고 있다.

4) 2009.2.16.자 서울신문 기사(96조원 vs 35조원) 인용

〈표 2〉 기획재정부가 주장하는 향후 5년간의 세목별 감세규모

(단위 : 억원)

	2008년	2009년	2010년	2011년	2012년	계
소득세	- 35,820	- 39,110	- 27,880	- 11,330	- 2,650	- 116,790
법인세		- 36,500	- 74,160	- 18,490		- 129,150
상속·증여세		- 130				- 130
종합부동산세	- 3,750	- 14,560	- 5,090			- 23,400
직접세계(①)	- 39,570	- 90,300	- 107,130	- 29,820	- 2,650	- 269,470
부가가치세	- 1,250	- 7,600	- 2,310			- 11,160
기타 간접세*	- 14,570	- 17,602	- 22,114	- 9,000	- 1,200	- 64,486
간접세계(②)	- 15,820	- 25,202	- 24,424	- 9,000	- 1,200	- 75,646
관세(③)	- 6,640	- 880		10		- 7,510
합계(①+②+③)	- 62,030	- 116,382	- 131,554	- 38,810	- 3,850	- 352,626

* 교통세·개별소비세·주세·증권거래세·교육세·농어촌특별세(개별세법별 감세규모는 지면관계상 생략)

〈표 3〉 감세규모의 비교

	직전연도	세제개편안의 시행기간(2008년~2012년)					계
		1년째*	2년째	3년째	4년째	5년째	
	t_0	t_1	t_2	t_3	t_4	t_5	$t_1+t_2+t_3+t_4+t_5$
실제 감세규모	C_0	C_1	C_2	C_3	C_4	C_5	$C_1+C_2+C_3+C_4+C_5$
기획재정부		C_1-C_0	C_2-C_1	C_3-C_2	C_4-C_3	C_5-C_4	C_5-C_0
국회보고서		C_1-C_0	C_2-C_0	C_3-C_0	C_4-C_0	C_5-C_0	$C_1+C_2+C_3+C_4+C_5-5C_0$

* <표 2>의 2008년

<표 3>에서 세제개편안의 시행기간($t_1 \sim t_5$) 동안의 매년 조세감면을 $C_1, \dots, C_5$ 라고 하면 동(同)기간의 감세규모는 $(C_1+C_2+C_3+C_4+C_5)$ 인 반면 기획재정부가 주장하는 감세규모는 (C_5-C_0) 라서 큰 차이가 있는 것을 알 수 있다($\{(C_1+C_2+C_3+C_4+C_5)-(C_5-C_0)\}=(C_1+C_2+C_3+C_4-C_0)$). 국회보고서가 주장하는 감세규모도 실제 감세규모를 반영하지만(즉, $(C_1+C_2+C_3+C_4+C_5)$ 이 포함되어 있지만) 직전연도의 조세감면(C_0)에 따라 감세규모가 크게 영향을 받기 때문에 역시 정확하지 않은 것을 알 수 있다.

기획재정부의 감세규모 주장의 다른 문제점은 세제개편안의 시행기간 동안의 감세규모가 마지막 연도(즉, 2012년)의 조세감면에 의해서만 결정되고(즉, (C_5-C_0) 에서 C_0 는 이미 결정된 값이므로 C_5 가 유일한 변수이다.) 나머지 연도의 조세감면($C_1, \dots, C_4$)은 전혀 영향을 미치지 않는 것이다. 따라서, 정부가 세제개편안의 감세규모를 조정하려는 의도가 있다면 개별 조세감면의 근거법령들 중에서 마지막 연도에 적용되는 부분을 제·개정하여 동(同)의도를 이룰 수 있다. 또한, 특정 세목 또는 전체 세목의 연도별 조세감면이 직전연도보다 작은 경우(즉, $C_t < C_{t-1}$ 인 경우)에는 <표 2>의 2011년의 관

세와 같이 부(負)의 조세감면으로 의미가 잘못 전달될 수도 있다.

따라서, <표 2>의 공란을 당해 연도의 조세감면이 직전 연도와 같은 것으로(즉, $\Delta C_t = C_t - C_{t-1} = 0$ 으로) 해석하고 기획재정부의 “2008년 조세지출보고서”에⁵⁾ 기재된 2007년의 세목별 조세감면을 근거로 향후 5년간의 정확한 세목별 감세규모를 계산하면(즉, <표 2>를 수정하면) <표 4>와 같이 실제 감세규모는 240조원 이상이므로 <표 1>의 기획재정부와 국회보고서의 감세효과 측정이 정확하지 않은 것을 알 수 있다.

<표 4> 향후 5년간의 정확한 세목별 감세규모

(단위 : 억원)

	2007년	2008년	2009년	2010년	2011년	2012년	계 ^{*A}
소득세	-104,144	-139,964 ^{*B}	-179,074 ^{*C}	-206,954	-218,284	-220,934	-965,210
법인세	-61,925	-61,925	-98,425	-172,585	-191,075	-191,075	-715,085
상속·증여세	-401	-401	-531	-531	-531	-531	-2,525
종합부동산세	0	-3,750	-18,310	-23,400	-23,400	-23,400	-92,260
직접세계(①)	-166,470	-206,040	-296,340	-403,470	-433,290	-435,940	-1,775,080
부가가치세	-40,083	-41,333	-48,933	-51,243	-51,243	-51,243	-243,995
기타 간접세	-20,383	-34,953	-52,555	-74,669	-83,669	-84,869	-330,715
간접세계(②)	-60,466	-76,286	-101,488	-125,912	-134,912	-136,112	-574,710
관세(③)	-2,715	-9,355	-10,235	-10,235	-10,225	-10,225	-50,275
합계(①+②+③)	-229,652	-291,682	-408,064	-539,618	-578,428	-582,278	-2,400,070

*^A 2008년~2012년

*^B -104,144+(<표 2>의 -35,820)

*^C -139,964+(<표 2>의 -39,110)

특히, 전술한 국회보고서의 지적과 같이 정부의 전년대비 방식은 여러 해에 걸친 세 수입 감소 규모가 작게 계산되는 단점이 있는데 <표 1>(35.26조)과 <표 4>(240.00조)의 감세규모 차이는 이러한 문제점을 분명하게 보여준다. 또한, 2008년 하반기 이후 세계경기 침체 등 대내외여건의 악화로 인해 경기위축이 예상보다 빠른 속도로 진행되고 있고, 이러한 경제위기의 조기극복을 통한 일자리의 유지 및 창출과 민생안정을 위한 재정의 적극적 역할이 강조됨에 따라 감세를 통한 적자재정의 편성이 불가피해지고 이에 따른 국채발행의 증가로 재정건전성의 악화에 대한 우려가 제기되고 있는데,⁶⁾ 정부는 <표 4> 대신 <표 1>의 전년대비 방식으로 감세규모를 축소하여 제시함으로써 이

5) ‘조세지출’은 재정지출에 대응되는 개념으로 세법상 특례규정에 따른 세금감면(비과세·저율과세·세액 감면·세액공제·소득공제·준비금)을 의미한다.

6) 정부가 세계경제 침체가 본격화되기 전인 2008.9.24.에 발표한 “2009년 예산·기금안”과 경제위기의 조기 극복을 위해 2009.3.24.에 발표한 “2009년 제1차 추가경정예산안”의 주요재정지표를 2008년의 실적과 비교하면 <표 5>와 같이 이러한 재정건전성의 악화에 대한 우려를 확인할 수 있다.

러한 비판을 벗어나려는 유인이 있는 것으로 볼 수 있다.⁷⁾⁸⁾

2. 현행 조세감면규모의 측정방법의 개선방안

감세규모의 측정과 관련한 이상의 문제점에 대한 해결방법으로 국세감면비율을 이용한 감세효과의 발표를 고려할 수 있다. 전술한 바와 같이 정부가 편의상 감세규모를 축소하여 제시하는 것에 대한 대안으로 <표 4>의 총액 방식을 생각할 수 있지만 국세수입이 거의 매년 증가하고 개별 조세감면제도 중에서는 국세수입의 증감에 비례하여 증감하는 것도 많기 때문에 국세감면은 국세수입과 함께 비교할 때 그 규모를 보다 정확하게 측정할 수 있을 것이다.

$$\text{국세감면비율} = \text{국세감면} \div (\text{국세감면} + \text{국세수입}) \quad (1)$$

식(1)과 같이 국세감면비율은 조세감면을 전혀 시행하지 않았을 경우 징수할 수 있었던 최대한의 국세수입(즉, 분모의 (국세감면+국세수입)) 중에서 조세감면을 통해 감소한 국세수입의 비율을 나타낸다.

<표 5> 주요재정지표의 비교

(단위 : 조원)

	2008년	2009년 본예산(㉠)	2009년 추가경정예산안(㉡)	증감(㉢-㉠)
경제성장률	2.2% ^{*A}	4% 내외	-2% 내외	
국세수입(㉠)	165.6	175.4	164.0	
세외수입(㉡)	21.3	21.5	21.7	
예산(㉢=㉠+㉡)	186.9	196.9	185.7	
기금(㉣)	87.3	94.1	94.1	
총수입(㉤=㉢+㉣)	274.2	291.0	279.8	-11.2 ^{*B}
예산(㉥)	187.3	204.1	211.6	
기금(㉦)	75.5	80.4	90.6	
총지출(㉧=㉥+㉦)	262.8	284.5	302.3	17.7 ^{*B}
통합재정수지(㉨=㉤-㉧)	11.4	6.4	-22.5	-28.9 ^{*B}
(GDP 대비 비율)	1.2%	0.6%	-2.4%	
국가채무	308.3	349.7	366.9	17.2
(GDP 대비 비율)	32.5%	34.1%	38.5%	

^{*A} 2009.3.27자 한국은행 보도자료(2008년 국민계정(잠정)) 참고

^{*B} 각주 1) 참고

- 7) 반대로 정부가 재정정책에 대한 가계나 기업의 기대에 맞추기 위해 편의상 감세규모를 전년대비 방식이 아닌 기준연도 대비 방식(<표 1>의 국회보고서의 방식)이나 총액 방식(<표 4>의 방식)으로 보고할 수도 있을 것이다.
- 8) 이와 함께 정부는 전년대비 방식으로 감세규모를 보고하는 것은 세입예산안을 전년도 대비 증감률을 고려하여 편성하기 때문이라고 설명하고 있다(이영환 · 신영임, 2009b).

2007.1.1.부터 시행된 국가재정법 제88조 제1항 및 동법시행령 제41조 제3항에서는 기획재정부장은 당해 연도 국세 수입총액과 국세감면액 총액을 합한 금액에서 국세감면액 총액이 차지하는 비율(“국세감면율”)이 (직전 3년간의 국세감면율의 평균⁹⁾+0.5%) 이하가 되도록 노력해야 한다고 규정하여 “국세감면비율 한도제”가 시행되고 있다.¹⁰⁾ 즉, 국세감면비율 한도제에서 비과세·감면규모를 국세의 일정비율 이내로 관리하는 한도가 설정되면 국세증가 및 경제규모의 성장에 따른 감면의 자연증가분을 감안할 때 재원조달 방안 등이 없는 감면을 신설하기 어려워져 급격한 비과세·감면 증가를 억제할 수 있게 되고, 세출예산과 조세지출의 통합 평가·분석이 가능해져 재정운용의 투명성이 높아지고 국가 재원배분의 효율성이 더욱 증대되어 비과세·감면제도를 보다 체계적으로 관리할 수 있을 것으로 기대할 수 있다. 기획재정부¹¹⁾ 매년 11월경 국회에 제출하는 연도별 조세지출 보고서에¹²⁾ 기재된 세목별 국세감면 및 국세수입의 내역은 <표 6>과 같다.

<표 6> 연도별·세목별 국세감면 및 국세수입

(단위 : 억원, %)

	2003년			2004년			2005년		
	국세 감면	국세 수입 ^{*A}	국세감면 비율 ^{*B}	국세 감면	국세 수입	국세감면 비율	국세 감면	국세 수입	국세감면 비율
소득세	64,291	207,873	23.6	73,982	234,340	29.8	80,360	246,505	24.6
법인세	58,698	256,327	18.6	56,948	246,784	18.7	68,408	298,055	18.7
상속·증여세	322	13,150	2.4	555	17,082	3.1	468	18,728	2.4
종합부동산세	—	—	—	—	—	—	0	4,413	0.0
직접세계(①)	123,311	477,350	20.5	131,485	498,206	20.9	149,236	567,701	20.8
부가가치세	32,628	334,470	8.9	31,735	345,718	8.4	30,784	361,187	7.9
기타 간접세 ^{*C}	17,930	195,306	—	18,539	189,714	—	18,478	201,589	—
간접세계(②)	50,558	529,776	8.7	50,274	535,432	8.6	49,262	562,776	8.0
관세(③)	1,211	68,473	1.7	1,103	67,965	1.6	1,671	63,177	2.6
합계(①+②+③)	175,080	1,075,599	14.0	182,862	1,101,603	14.2	200,169	1,193,654	14.4

9) 가중평균이 아닌 단순평균이다.

10) 또한, 동법 제88조 제2항에서는 각 중앙관서의 장은 새로운 국세감면을 요청하는 때에는 감면액을 보충하기 위한 기존 국세감면의 축소 또는 폐지방안 그 밖의 필요한 사항을 작성하여 기획재정부장관에게 제출하여야 한다고 규정하였다.

11) 2008.2.23.자 정부조직법 개정 전에는 “재정경제부”

12) 국가재정법 제27조 제1항 및 부칙 제6조에 의하면 기획재정부장관은 2011 회계연도부터 조세감면·비과세·소득공제·세액공제·우대세율적용 또는 과세이연 등 조세특례에 따른 재정지원의 직전 회계연도 실적과 당해 회계연도 및 다음 회계연도의 추정금액을 기능별·세목별로 분석한 보고서(“조세지출예산서”)를 작성해야 하고, 정부는 2009 회계연도까지는 국세감면금액·국세감면율 등에 관한 전년도 실적 및 당해 연도 전망보고서(조세지출 보고서)를 작성하여 국회에 제출하여야 한다.

〈표 6〉 연도별·세목별 국세감면 및 국세수입 (계속)

	2006년			2007년			2008년(잠정)		
	국세 감면	국세 수입	국세감면 비율	국세 감면	국세 수입	국세감면 비율	국세 감면	국세 수입	국세감면 비율
소득세	91,114	310,043	22.7	104,144	388,560	21.1	148,266	361,773	29.1
법인세	60,810	293,622	17.2	61,925	354,173	14.9	80,807 ^{*D}	383,248	17.4
상속·증여세	391	23,893	1.6	401	28,419	1.4	400	30,054	1.3
종합부동산세	0	13,275	0.0	0	24,143	0.0	0	26,072	0.0
직접세계	152,315	640,833	19.2	166,470	795,295	17.3	229,473	801,147	22.3
부가가치세	38,033	380,930	9.1	40,083	409,419	8.9	42,736	452,702	8.6
기타 간접세	20,020	289,698	—	20,383	335,766	—	21,567	330,037	—
간접세계	58,053	670,628	8.0	60,466	745,185	7.5	64,303	782,739	7.6
관세	3,012	68,584	4.2	2,715	74,108	3.5	2,545	87,644	2.8
합계	213,380	1,380,443	13.4	229,652	1,614,588	12.5	296,321	1,671,530	15.1

^A 2005년 이전에는 관련세수(=(국세수입 - 과년도수입 - 부가세))^B 국세감면÷(국세감면+국세수입)*^C 교통세·개별소비세·주세·인지세·증권거래세·교육세·농어촌특별세·과년도수입(개별세법별 국세감면 등은 지면관계상 생략)*^D 조세지출보고서의 개별 조세감면의 합은 71,101억원이지만 합계표 상의 금액을 기재함.

다만, <표 6> 하단의 설명과 같이 2005년 이전에는 국세수입 대신 관련세수를 이용하여 국세감면비율을 계산하여 연도간의 비교가 정확하지는 않다. 현재의 계산방식에 의한 동(同)기간의 국세감면비율은 합계에 대해서는 2007년 조세지출보고서에서 <표 7>과 같이 국세수입 자료를 이용하여 수정하여 제시하였으나 세목별 국세감면비율은 제시하지 않았다.¹³⁾

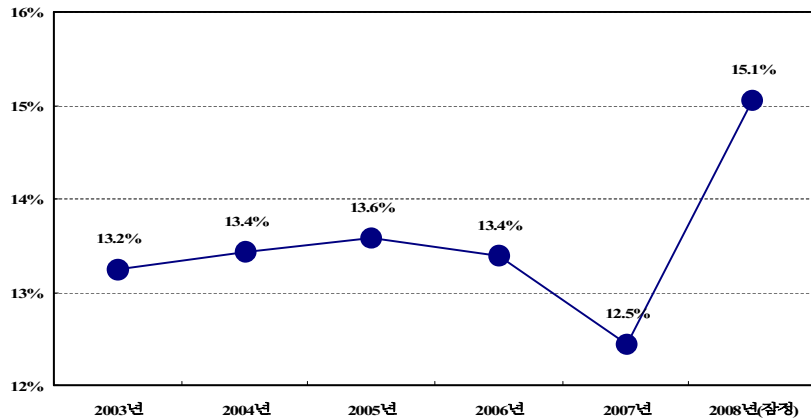
〈표 7〉 2005년 이전의 국세수입 및 국세감면비율 수정

(단위 : 억원, %)

	2003년	2004년	2005년
국세감면총액(①)	175,080	182,862	200,169
국세수입총액(②)	1,146,642	1,177,957	1,274,657
국세감면비율(①÷(①+②))	13.2	13.4	13.6

13) 국세청이 매년 발간하는 국세통계연보에 연도별·세목별 세수 실적의 자료가 있지만 조세지출보고서상의 금액과 일부 일치하지 않아서 이를 이용하여 세목별 국세감면비율을 계산하지는 않았다.

〈그림 1〉 연도별 국세감면비율 추세



<그림 1>과 안정적인 추세를 보인 연도별 국세감면비율은 2008년에 급격하게 증가하였고 전술한 국가재정법 제88조 제1항 및 동법시행령 제41조 제3항의 규정도 위반하였는데, 2008년 조세지출 보고서는 그 원인으로 예상하지 못한 급격한 유가상승에 대응해 근로자 등 서민생활 지원을 위하여 시행된 조치와¹⁴⁾ 함께 중소기업, 투자촉진, R&D, 사회보장 등 주요 지원분야의 국세감면액의 증가를¹⁵⁾ 제시하였다.

<표 6> 및 <표 7>과 같이 국세감면비율은 쉽게 계산할 수 있고 연도별 추세도 파악할 수 있으므로 감세규모를 측정할 때에는 <표 4>의 총액 방식과 함께 향후 5년간의 예상 국세감면비율도 함께 제시해야 할 것이다.

정부가 2008.9.24.에 발표한 “2009년 예산·기금안” 중의 “중기 국세 수입전망(’08~’12년)”과 <표 4>로 계산한 동(同)기간의 정확한 감세규모를 적용하여 향후 5년간의 국세감면비율을 추정하면 <표 9>와 같다.

14) 근로자·자영업자에 대한 유가환급금, 경화물차에 대한 유류세 환급 등으로 37,500억원 증가

15) 세부적인 지원분야별 국세감면액의 증가는 <표 8>과 같다.

〈표 8〉 지원분야별 국세감면액의 증가

(단위 : 억원)

항 목	2007년(㉠)	2008년(잠정)(㉡)	증감(㉡-㉠)
벤처·중소기업	20,347	23,372	3,025
투자촉진	26,271	28,861	2,590
R&D	16,429	18,273	1,844
사회보장	27,474	31,446	3,972

〈표 9〉 향후 5년간의 국세감면비율 추정

(단위 : 조원, %)

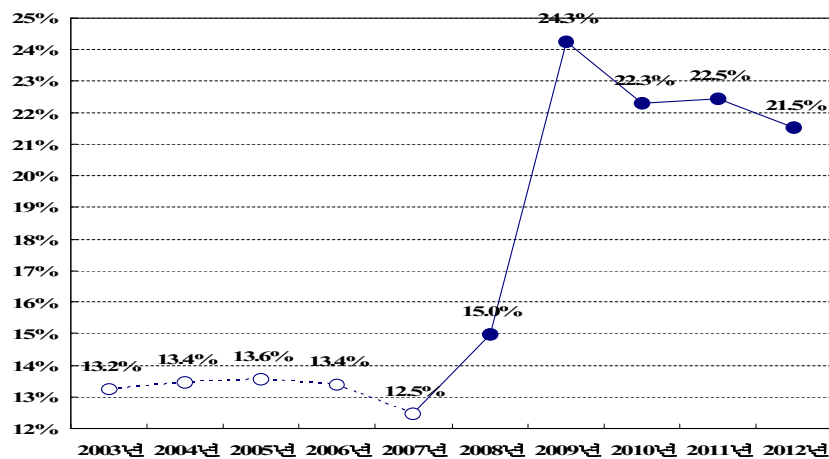
	2008년	2009년	2010년	2011년	2012년
국세감면총액(①)	29.2	52.5 ^{*B}	54.0	57.8	58.2
국세수입총액(②) ¹⁶⁾	165.6 ^{*A}	164.0 ^{*C}	188.0	199.7	212.4
국세감면비율(①÷(①+②))	15.0%	24.3%	22.3%	22.5%	21.5%

*^A <표 6>의 2008년 조세지출보고서(2008년 11월 제출)에는 167.1조원이지만 보다 최근인 <표 5>의 2009년 제1차 추가경정예산안(2009.3.24. 발표)을 기준으로 함.

*^B 40.8조원(<표 4>)+11.7조원(각주 1) 및 <표 5>의 2009년 제1차 추가경정예산안

*^C <표 5>의 2009년 제1차 추가경정예산안

〈그림 2〉 연도별 국세감면비율 추정 (〈그림 1〉의 추세와 연결)



16) 2010년 이후의 국세수입전망은 <표 10>과 같이 “2009년 예산·기금안”을 발표한 2008.9.24.에(즉, 세계 경제 침체가 본격화되기 전에) 추정한 경제성장률을 전제한 것이므로 실제 경제성장률에 따라 영향을 받을 수 있고, 2009년의 국세수입전망도 <표 5>와 같이 175.4조원(“2009년 예산·기금안”에서는 179.6조원)에서 164.0조원으로 감액되었기 때문에(즉, 기준금액의 감액으로 인해) 실제 경제성장률이 추정한 비율과 유사하더라도 2010년 이후의 국세수입은 <표 9>의 금액보다 낮아질 것으로 예상할 수 있다.

〈표 10〉 국세수입전망의 전제인 경제성장률 전망

	2010년	2011년	2012년
경상성장률	7.8%	8.3%	9.0%
실질성장률	5.4%	6.0%	6.8%

* 2009년 예산·기금안에는 2008년과 2009년의 경제성장률 전망도 포함되어 있지만, 2008년의 국세수입은 2009년 제1차 추가경정예산안에서 실제 금액을 확인할 수 있고 2009년의 국세수입전망은 <표 5>와 같이 전망의 전제인 경제성장률을 대폭 하향조정했으므로 별도로 제시하지 않았다.

<표 9> 및 <그림 2>와 같이 정부가 발표한 2008년 세제개편안의 결과 <표 4>와 같은 감세규모의 대폭적인 증가와 함께 국세감면비율도 10% 전반에서 20%대로 급격하게 증가할 것으로 추정할 수 있다. 물론 실제 국세감면비율은 추정과 다를 수 있지만 이러한 결과는 경제성장률의 둔화로 인해 세수보전대책을 마련하는 것이 점점 어려워질 것으로 예상되는 상황에서 정부의 감세정책을 계획대로 시행할 경우에는 조세감면체도가 방만하게 운영될 가능성이 높고, 결과적으로 재정건전성이 지속적으로 악화되어 주요 선진국들과 같이 과다한 국가부채로¹⁷⁾ 인해 정부의 경제위기 대응수단을 제한할 수 있는 문제점을 나타내는 것으로 볼 수 있다.

따라서, 당초에는 한시적으로 시행하더라도 폐지에 대한 이해관계자들의 반발로 인해 영구화하는 경향이 있는 조세감면을 신설할 때에는 신중해야 하고 당초 정한 일몰규정은 가급적 준수해야 할 것이다.¹⁸⁾ 특히, 세율인하를 통한 최근의 일련의 감세정책에도 불구하고 납세자들의 관심은 세율보다 오히려 조세감면이 어떻게 달라질지에 맞춰져 있고 세율이 낮아지더라도 조세감면이 줄어들면 ‘말짱 도로묵’이 될 수도 있는 입장일¹⁹⁾ 정도로 조세감면에 대한 납세자들의 관심이 커지고 있기 때문에 조세감면이 방만하게 운영되지 않도록 더욱 주의해야 할 것이다.

- 17) <표 11>과 같이 IMF(2009)가 2009.3.6.에 예상한 G-20 국가들의 금년 이후의 GDP 대비 국가채무 비율에서 우리나라의 국가채무 수준은 상대적으로 낮은 편이지만, 이것은 <표 5>의 2009.3.24.자 2009년 제1차 추가경정예산안의 내용 등을 반영하지 않은 것이므로 정확한 예상은 아닌 것으로 보인다.

<표 11> IMF가 예상한 G-20 국가들의 GDP 대비 국가채무 비율

	2009년	2010년	2014년		2009년	2010년	2014년
호 주	7.9%	7.2%	4.2%	스페인	48.6%	53.8%	56.3%
캐나다	63.0%	62.6%	46.5%	영 국	61.0%	68.7%	76.2%
프랑스	72.8%	77.1%	79.4%	미 국	81.2%	90.2%	99.5%
독 일	76.1%	80.1%	77.2%	선진 G-20 ^{*A} 평균	93.2%	99.8%	103.5%
이탈리아	109.4%	112.4%	118.0%	신흥 G-20 ^{*B} 평균	37.6%	37.8%	32.0%
일 본	217.0%	225.1%	222.3%	전체 G-20 평균	72.5%	76.7%	76.8%
한 국	32.9%	33.0%	29.3%				

*^A advanced G-20 countries

*^B emerging G-20 countries (아르헨티나, 브라질, 중국, 인도, 인도네시아, 멕시코, 러시아, 사우디아라비아, 남아프리카공화국, 터키)

- 18) 이와 함께 정부는 부당한 조세감면을 통해 조세부담을 감소시키려는 납세자들의 조세회피 가능성 때문에 적정성 여부에 대하여 지속적인 검증하고 있다. 예컨대, 국세청은 “국가예산지원과 동일한 효과를 갖는 조세감면 제도의 효율성을 제고하기 위해 부당감면 혐의가 큰 기업을 위주로 엄격한 사후관리에 들어간다.”고 하면서 “전산으로 분석할 수 있는 조세감면의 항목을 재조정하고 감면규모는 크면서도 전산관리가 어려운 감면항목은 정기적으로 기획분석에 나선다는 방침이다.”라고 하였고(2005.1.16.자 조세일보 기사(국세청, 부당 조세감면 혐의기업 엄격 사후관리) 인용), 감사원은 “재정의 건전성·효율성 제고를 위해 조세감면과 공적자금 관리 등 세입기반 확충시책을 면밀히 분석·평가하기로 했다.”라고 하였고(2006.2.3.자 조세일보 기사(조세감면 등 세입기반 확충이 감사목표) 인용).

- 19) 2008.4.24.자 머니투데이 기사(기업 “비과세·감면 줄면 도로묵”)를 일부 수정하여 인용

III. 법인세를 대상으로 한 구체적 분석

1. 정확한 조세감면비율의 계산

이번 장에서는 지금까지의 논의를 더욱 구체화시켜 다양한 조세감면제도가 시행되면서²⁰⁾ 세액계산방법이 정형화되어 분석이 용이한 법인세를 대상으로 추가적인 문제점과 함께 보다 구체적인 대안도 제시하고자 한다.

<표 12>에서 요약해서 제시한 법인세 세액계산구조와 같이 특정기업이 부담하는 법인세액은 손익계산서상의 당기순이익에서 출발하여 복잡한 세무조정을 거친 후에 과세표준과 산출세액을 계산하고 여기서 다시 세액감면 및 세액공제를 차감하여 계산한다.

<표 12> 영리내국법인의 각사업연도소득에 대한 법인세 세액계산구조²¹⁾

손익계산서상 당기순이익	NI
(+) 세무조정	TA
과세표준	TB
(×) 세율	t
산출세액	TL
(-) 세액감면 및 세액공제	C
부담할 세액	TP

<표 12>에서 세무조정(TA)은 조세감면과는 무관한 일반적인 세무조정(이하 “ TA_0 ”)과 조세특례제한법에서 과세표준을 계산하기 전에 적용하는 조세감면(이하 “ TA_1 ”²²⁾, $TA=TA_0 - TA_1$)으로 구분할 수 있고, 세액감면 및 세액공제(C)는 대부분은 조세특례제한법상의 제도들(이하 “ C_1 ”²³⁾)이지만 조세감면과는 무관한 법인세법상의 제도들도 있다(이하 “ C_0 ”, $C=C_0+C_1$, $C \div C_1$).

20) <표 13>과 같이 매년 59~74개의 법인세 조세감면제도가 시행되고 있고, <표 6>을 이용하여 계산하면 전체 세목에 대한 조세감면 중에서 법인세가 차지하는 금액 비율은 매년 21.2%~34.2%이다.

21) 약어들은 임의로 정하였다.

22) 손금산입 및 익금불산입, 준비금, 과세이연, 비과세 및 소득공제

23) 조세지출보고서의 감면방법별 구분에는 세율에 적용하는 “저율과세”도 있는데 이것은 변형된 형태의 세액감면으로 볼 수 있으므로(법인세법 제59조 및 동법시행령 제96조에 의하면 세액감면은 {산출세액 × (감면대상 과세표준 ÷ 과세표준) × 감면율}로 계산하는데, 저율과세는 이 식을 {감면대상 과세표준 × (산출세액 ÷ 과세표준) × 감면율}로 변형한 것으로 볼 수 있다.) 역시 C_1 에 해당하는 것으로 볼 수 있다.

조세지출보고서를 비롯하여 조세감면의 규모를 측정할 때에는²⁴⁾ 과세표준을 계산하기 전의 것들(TA_1)도 포함하지만(즉, $(TA_1 + C_1)$ 으로 조세감면의 규모를 측정하지만) 이것은 세율(t)을 곱하지 않은 것이므로 조세감면의 실제 규모보다는 훨씬 큰 값들이고, 정확한 조세감면의 규모는 $(TA_1 \cdot t + C_1)$ 가 되어야 한다.

<표 13>은 조세지출보고서의 2003년 이후 “국세감면 항목별 세부내역” 중 법인세에 해당하는 것들(즉, TA_1 과 C_1 에 해당하는 것들)인데, 이것을 다시 과세표준을 계산하기 전에 적용하는 조세감면(TA_1)과 세액감면 및 세액공제(C_1)로 구분하면 <표 14>와 같다.

<표 13> 연도별 법인세 조세감면 항목별 세부내역

(단위 : 억원)

조세지출내역	조번호	2003년	2004년	2005년	2006년	2007년	2008년 (잠정)
근로자복지증진을위한시설투자세액공제	제94조	31.3	39	68	95	110	148
8년이상자경농지대한양도소득세 등의면제	제69조	0					
영농조합법인등에대한법인세면제등	제66조	83	95	135	138	165	188
영어조합법인등에대한법인세면제등	제67조	6.9	6	9	7.5	10	12
농업회사법인등에대한법인세면제등	제68조	14.1	9	28	62	35	30
농협등조합법인에대한법인세과세특례	제72조	1,505	1,857	2,136	2,407	2,459	2,938
농·수협중앙회에대한고유목적사업금 손금산입	제74조제2항	1,266	285	567	722	726	658
산림개발소득에대한세액감면	제102조	0	0	0	1	0	0
어업협정에따른어업인에대한지원	제104조의2				0	0	0
축산업에대한소득공제	제101조	1.3	0.5	0.02			
중소기업투자준비금의손금산입	제4조	126.7	126	101	73	41	15
중소기업투자세액공제	제5조	132.7	81	253	48	63	90
중소기업경영권신탱쿠폰구매에대한 세액공제	제5조의3				0.77	1.3	2
중소기업정보화지원사업에대한과세특례	제5조의2	0.4	0.1	0	4	7	8
창업중소기업등에대한세액감면	제6조	1,456	1,755	2,242	1,732	1,591	1,516
중소기업에대한특별세액감면	제7조	5,887	6,617	3,542	6,122	6,769	8,196
중소기업의전자상거래에대한세액공제	제7조의3	8					
기업의어음제도개선을위한세액공제	제7조의2	1,261.8	1,036	1,258	1,573	595	382
중소기업지원설비에대한손금산입등특례	제8조						0

24) 본 연구의 <표 1>, <표 2>, <표 4>, <표 6> 내지 <표 9>에서 인용하거나 계산한 각종 통계도 역시 마찬가지다.

〈표 13〉 연도별 법인세 조세감면 항목별 세부내역 (계속)

조세지출내역	조번호	2003년	2004년	2005년	2006년	2007년	2008년 (잠정)
코스닥상장중소기업사업손실준비금 손금산입	제8조의2	94	104	93	70	54	35
중소기업창업투자회사등의주식양도차익 등에대한법인세비과세	제13조	25	21	21	42	19	39
중소기업창업투자회사등에의출자에 대한비과세	제14조		0	0.03	0.16	0	0
투융자손실준비금의손금산입	제17조	10	5	1.6	0.82	0.05	
중소기업금융채무상환등의과세특례	제34조					1	0
소규모성실신고사업자에대한과세특례	제122조의2			0.1	12	9	2
해외자원개발투자배당소득에대한 법인세의감면	제22조	183	338	398	404	276	347
생산성향상시설투자에대한세액공제	제24조	475.4	546	302	280	393	320
의약품품질관리개선시설투자에대한 세액공제	제25조의4						0
임시투자세액공제	제26조	12,778	17,806	24,577	19,894	17,538	20,344
감가상각비의손금산입특례	제30조		17	364	275	209	103
고용창출형창업기업에대한세액감면	제30조의2			6	71	166	
고용증대특별세액공제	제30조의4			874	960	191	
해외자원개발투자에대한과세특례	제104조의15 제1항및제4항						0
외국인투자기업세액감면	제121조의2및 제121조의4	1,798	3,490	5,446	3,661	4,024	4,933
연구및인력개발준비금의손금산입	제9조	742.6	825	1,122	1,284	1,464	1,305
연구및인력개발비에대한세액공제	제10조	11,591	9,432	9,754	9,443	14,037	15,126
연구및인력개발을위한설비투자에대한 세액공제	제11조	523.2	529	350	510	459	1,126
인턴사원해외파견비임시세액공제	제10조의2			2.3	19		
연구개발관련출연금에대한과세이연	제10조의2						3
기술취득비용에대한세액공제	제12조	811.8	1,309	1,906	1,484	15	5
연구개발특구에입주하는첨단기술기업 등의감면	제12조의2						1
기술도입대가에대한소득세·법인세감면	제121조의6	207	244	4	23	96	160
사회간접자본투자금의손금산입	제28조	225	160	130	114	118	90

〈표 13〉 연도별 법인세 조세감면 항목별 세부내역 (계속)

조세지출내역	조번호	2003년	2004년	2005년	2006년	2007년	2008년 (잠정)
공공사업용토지등에대한양도소득세 등의감면	제77조	0					
국제금융거래에따른이자소득등에대한 법인세등의면제	제21조	95.8	118	252	190	192	168
자사주처분손실준비금손금산입	제104조의3	54.6	114	185	239	231	189
기관투자가가주권상장법인및협회등록 법인으로부터받는배당금익금불산입	법인세법 제18조제6호	1,506	2,235	3,226			
비상위험준비금의손금산입	법인세법 제30조	192	189	221	268		
계약자배당준비금의손금산입	법인세법 제31조	343	302	317	317		
현물출자에대한과세특례	제38조				0	0.07	0.13
사업전환중소기업에대한세액감면	제33조	14.8	6	14			
주식의현물출자·교환에의한지주회사의 설립등에대한과세특례	제38조의2	121	0	0	0	0	241
내국법인의외국자회사주식현물출자에 대한과세특례	제38조의3	0.01	0.1	0.03	0.36	0.4	0.4
보증채무의인수·변제등에대한과세특례	제39조	26.6					
중소기업주주등의자산증여시법인세특례	제41조				0	0	0
구조조정부동산의취득자에대한 양도소득세등의감면등	제43조	0					
기업구조조정의지원을위하여취득한토지 등의양도차익에대한법인세과세특례	제43조의2	0	0.1	0	0	0.005	0.005
정리계획인가등의결정을받은법인의 채무면제익에대한과세특례	제44조	45	42	32	23	16	14
기업간전략적제휴를위한주식교환시 과세특례	제46조의2및 제46조의3				0	0	0
자가물류시설의양도차익에대한법인세 과세특례	제46조의4						0.5
물류산업분할·합병시과세특례	제46조의5및 제46조의6						0
합병에따른중복자산양도에대한과세특례	제47조의4						
금융기관의자산·부채인수에대한 법인세과세특례	제52조				0	0	0

〈표 13〉 연도별 법인세 조세감면 항목별 세부내역 (계속)

조세지출내역	조번호	2003년	2004년	2005년	2006년	2007년	2008년 (잠정)
금융지주회사의설립등에대한과세특례	제52조의2	0	0	0	0.1	0	0
기업구조조정증권투자회사등에대한 과세특례	제54조				0	56	20
기업구조조정전문회사등에대한과세특례	제55조				12	6	9
사업전환중소기업에대한과세특례	제33조의2				11	9	2.5
농업협동조합중앙회등의합병에대한 법인세과세특례	제72조의2 제2항	44	38	30	18		
국제선박양도차익의손금산입	제23조	13.5	30	5	1	2.7	8.7
공장의대도시외지역이전에대한법인세 과세특례	제60조	4.7	7	7	12	11	12
법인본사의수도권과밀억제권외 지역이전에대한법인세과세특례	제61조	0	0.2	0.6	0.6	0.7	1
수도권과밀억제권외지역이전 중소기업에대한세액감면	제63조	376	393	438	438	442	470
법인의공장·본사의수도권외지역으로 이전에대한임시특별세액감면	제63조의2	684.3	803	1,150	881	880	1,342
농공단지입주기업등에대한세액감면	제64조	53.5	43	49	47	84	81
유통개선지원준비금손금산입	제75조	1.7	0.8	0.4	0.01		
농업협동조합등유통자회사토지등 현물출자시양도차익손금산입	제84조	0	0	0			
행정중심복합도시내공장지방이전과세특례	제85조의2						0.4
기업도시개발구역내토지현물출자에 대한과세특례	제85조의3						0
경제자유구역개발사업을위한토지현물 출자에대한법인세과세특례	제85조의4						0
화물운송공동전산망이용위탁화물운송비 세액공제	제104조			0	0.07	0.01	
서비스업등에대한종합부동산세저율과세	제104조의12						0
제주첨단과학기술단지입주기업에 대한세제지원	제121조의8	0	0	0	0	0	0
제주투자진흥지구및제주자유무역지역 입주기업에대한세제지원	제121조의9	1	0.1	0	0	0	0
기업도시개발구역입주기업법인세등감면	제121조의17				0	0	0

〈표 13〉 연도별 법인세 조세감면 항목별 세부내역 (계속)

조세지출내역	조번호	2003년	2004년	2005년	2006년	2007년	2008년 (잠정)
학교법인등에대한고유목적사업준비금 손금산입	제74조제1항	2,101	691	802	758	874	1,195
박물관등의이전에대한양도소득세등의면제	제83조	0					
산업체부설중·고등학교등의운영비 손금산입	법인세법시 행령제19조 제15호	8.3	6	10	8		
대학재정건전화를위한과세특례	제104조의16						0
문화사업준비금의손금산입	제104조의9				0.7	1	1
환경·안전설비투자등에대한세액공제	제25조및 제25조의3	164.5	84	144	112	128	177
에너지절약시설투자에대한세액공제	제25조의2	464.5	229	230.7	282	675	1,302
의료취약지역에서의병원신설에대한 세액감면등	제65조	0					
기부금의손금산입	제73조및법인 세법제24조	4,083	4,530	5,295	5,390	6,670	7,735
보육시설용토지등의양도차익에대한 과세특례	제85조의5						0
사회적기업에대한세액감면	제85조의5						0
사업자에대한의료비등공제	제122조의3						0
사용자부담국민건강보험료에대한손금산입	법인세법 시행령제45조 제1항제5호	6,604					
장기임대주택에대한양도소득세등의감면	제97조	0					
자기관리부동산투자회사등에대한과세특례	제55조의2				0	0	0
공공차관도입에따른세액감면	제20조	430	348	307	266		
정치자금의손금산입특례등	제76조	20.2	7	1	0	0	0
지급조서전산제출에대한세액공제	제104조의5			1	2	2	5
전자신고세액공제	제104조의8		0.2	1	1	3	5
계		58,697	56,949	68,409	60,810	61,925	80,807*

* <표 6>의 *D와 같이 조세지출보고서의 개별 조세감면의 합은 71,101억원이지만 합계표 상의 금액을 기재함.

〈표 14〉 조세지출보고서의 연도별 법인세 조세감면 구분

(단위 : 억원)

	2003년	2004년	2005년	2006년	2007년	2008년(잠정)
손금산입 등(TA ₁)	18,249 31.1%	10,546 18.5%	13,358 19.5%	10,457 17.2%	11,282 18.2%	12,588 17.7%
세액감면 및 세액공제(C ₁)	40,448 68.9%	46,403 81.5%	55,051 80.5%	50,353 82.8%	50,643 81.8%	58,513 82.3%
계	58,697	56,949	68,409	60,810	61,925	80,807*

* <표 6>의 *^D와 같이 조세지출보고서의 개별 조세감면의 합은 71,101억원이지만 합계표 상의 금액을 기재함.

<표 14>과 같이 전체 조세감면 중에서 과세표준을 적용하기 전에 적용하는 것들(손금산입 및 익금불산입, 준비금, 과세이연, 비과세 및 소득공제, 이하 “손금산입 등”)의 비율($TA_1 \div (TA_1 + C_1)$)이 충분히 큰 점과 연도별 법인세율을²⁵⁾ 고려하면 조세지출보고서 등에서 측정한 조세감면의 규모($TA_1 + C_1$)와 정확한 조세감면의 규모($TA_1 \cdot t + C_1$) 간에는 상당한 차이($\{(TA_1 + C_1) - (TA_1 \cdot t + C_1)\} = TA_1 \cdot (1 - t)$)가 있는 것을 알 수 있다. 국세통계연보에서 계산한 연도별 평균법인세율(t)을²⁶⁾ 적용하여 <표 14>의 조세감면 구분을 수정하면 <표 17>과 같다.

25) <표 13>의 기간 동안의 법인세율은 <표 15>와 같다.

〈표 15〉 연도별 법인세율의 변화

과세표준	2003년~2004년	2005년~2007년	2008년
~1억원	15%	13%	11%
1억원~2억원	27%	25%	11%
2억원~	27%	25%	25%

26) <표 13>의 기간 동안의 평균법인세율은 <표 16>과 같다(2007년까지의 자료만 이용할 수 있다).

〈표 16〉 연도별 평균법인세율

	2003년	2004년	2005년	2006년	2007년
전체법인수	303,462	316,777	333,313	352,647	372,141
해당법인수 ^{*A}	201,075	210,160	223,331	237,122	204,711
과세표준합계 ^{*B} (①)	101,693,644	101,805,379	126,977,744	133,056,641	147,763,536
산출세액합계 ^{*B} (②)	26,352,669	26,264,867	32,971,144	31,834,677	35,416,888
평균세율(②÷①)	25.9%	25.8%	26.0% ^{*C}	23.9%	24.0%

*^A (+)의 과세표준을 신고한 법인의 수

*^B 단위 : 백만원

*^C 2005년의 최고세율은 <표 15>와 같이 25%이므로 평균세율은 25%보다 클 수 없으므로 계산의 근거인 국세통계연보의 자료에 오류가 있는 것으로 보임.

〈표 17〉 수정한 연도별 법인세 조세감면 구분

(단위 : 억원)

	2003년	2004년	2005년	2006년	2007년
손금산입 등($TA_1 \cdot t$)	4,729	2,721	3,468	2,502	2,704
세액감면 및 세액공제(C_1)	40,448	46,403	55,051	50,353	50,643
계($TA_1 \cdot t + C_1$)(①)	45,177	49,124	58,520	52,855	53,347
조세지출보고서상의 금액($TA_1 + C_1$)(②)	58,697	56,949	68,409	60,810	61,925
차이($TA_1 \cdot (1 - t)$)(② - ①)	13,520	7,825	9,889	7,955	8,578

또한, <표 17>의 수정한 결과를 이용하면 <표 6>의 연도별 법인세 국세감면비율도 <표 18>과 같이 정확하게 계산할 수 있을 것이다(즉, <표 6>과 “국세수입”은 같지만 “국세감면”은 <표 18>과 같이 수정할 수 있으므로 그 결과 “국세감면비율”도 역시 수정할 수 있다).

〈표 18〉 수정한 연도별 법인세감면비율

(단위 : 억원)

	2003년	2004년	2005년	2006년	2007년
법인세수입(①)	256,237	246,784	298,055	293,622	354,173
조세지출보고서의 법인세감면(②)	58,697	56,949	68,409	60,810	61,925
수정한 법인세감면(③)	45,177	49,124	58,520	52,855	53,347
조세지출보고서의 법인세감면비율($① \div (① + ②)$)	18.6%	18.7%	18.7%	17.2%	14.9%
수정한 법인세감면비율($① \div (① + ③)$)	15.0%	16.6%	16.4%	15.3%	13.1%

<표 15> 및 <표 16>과 같이 연도별 평균법인세율은 높은 구간의 법인세 한계세율과 큰 차이가 없으므로²⁷⁾ <표 4>의 향후 5년간의 법인세 감세규모 자료도 손금산입 등(TA_1)과 세액감면 및 세액공제(C_1)로 구분할 수 있으면 정확한 금액으로 수정할 수 있을 것이다.²⁸⁾²⁹⁾

27) 이것은 현행 법인세법에서 2단계 누진세율을 규정하고 있지만 실제로는 단일세율제도에 가깝다는 전병욱과 최원욱(2007)의 주장을 뒷받침한다.

28) 정부의 법인세율 인하정책에 따른 <표 19>의 법인세율을 적용하여 정확한 금액을 계산할 수 있다.

〈표 19〉 정부의 법인세율 인하정책

과세표준	2005년~2007년	2008년	2009년	2010년~
~1억원	13%	11%	11%	10%
1억원~2억원	25%	11%	11%	10%
2억원~	25%	25%	22%	20%

29) 구체적으로, <표 14>의 최근 5년(2004년~2008년)의* 평균비율과 2009년 이후 시행되는 높은 구간의 법

법인세 외의 다른 세목들에 적용되는 조세감면도 크게 나누면 과세표준을 계산하기 전에 적용하는 것과 세액감면 및 세액공제로 구분할 수 있으므로 역시 같은 방법을 이용하여 정확한 조세감면 금액과 비율로 수정할 수 있을 것이다.³⁰⁾

2. 최저한세를 이용한 법인세감면규모의 측정방법의 개선방안

이상과 같이 수정한 법인세감면비율로 법인세감면의 규모를 더욱 정확하게 측정하는 것과 함께 이번 절에서는 최저한세 제도를 이용하여 동(同)감면비율을 두 가지 세부항목(후술하는 “전체 법인의 평균적인 법인세감면의 정도” 및 “가능한 최대한의 법인세감면비율”)으로 구분하여 측정함으로써 더욱 유용한 정보를 제공하는 방안을 제시하고자 한다.

인세 한계세율을 적용하여 <표 4>의 향후 5년간의 법인세 감세규모를 수정하고 감면비율을 추정하면 <표 20>과 같다.

<표 20> 법인세 감세규모의 수정 및 감면비율 추정

(단위 : 억원)

	2008년	2009년	2010년	2011년	2012년
법인세수입 ^{*A} (①)	383,248	372,300	426,783	453,344	482,174
손금산입 등(TA ₁ · t, ②)	2,823	3,948	6,293	6,968	6,968
세액감면 및 세액공제(C ₁ , ③)	50,634	80,479	141,118	156,237	156,237
수정한 법인세감면(④=②+③)	53,457	84,427	147,411	163,204	163,204
법인세감면비율(④÷(①+④))	12.2%	18.5%	25.7%	26.5%	25.3%

* 2003년의 비율은 다른 연도와는 큰 차이가 있어서 채택하지 않았고, 2008년의 비율은 <표 14>의 결과를 이용함.

^{*A} 2008년은 <표 6>의 금액을 이용하고, 2009년 이후는 <표 9>의 국세수입총액에 <표 6>의 최근 5년(2004년~2008년)의 법인세수입 구성비율(법인세수입÷국세수입 총액)의 평균을 곱하여 계산함.

30) 조세지출보고서의 2003년 이후 “감면방법별 조세지출금액”에 의하면 전체 세목에 대하여 조세감면을 같은 방법으로 구분하면 <표 21>과 같다.

<표 21> 연도별 전체 세목에 대한 감면방법별 조세지출방법

(단위 : 억원)

	2003년	2004년	2005년	2006년	2007년	2008년(잠정)*
과세표준을 적용하기 전에 적용하는 조세감면	104,703 59.8%	108,946 59.6%	118,672 59.3%	126,222 59.2%	140,528 61.2%	196,771 66.4%
세액감면 및 세액공제	70,377 40.2%	73,916 40.4%	81,496 40.7%	87,156 40.8%	89,123 38.8%	99,550 33.6%

* <표 6>의 ^{*D}와 같이 조세지출보고서의 개별 법인세 조세감면의 합은 71,101억원이지만 합계표 상인 금액인 80,807억원으로 합산함.

<표 21>과 같이 전체 세목에 대하여 구분하면 법인세만으로 계산한 <표 14>에 비해 과세표준을 적용하기 전에 적용하는 조세감면의 비율이 훨씬 높기 때문에 <표 17>과 같이 계산한 차이도 훨씬 클 것이다.

가. 최저한세

1990년까지는 조세감면규제법(현재의 조세특례제한법)의 각종 조세지원을 받는 법인들에게 방위세를 50% 할증하여 적용하였으나 방위세가 폐지되면서 과다한 조세지원의 적용으로 법인들 간의 조세부담의 공평성과 조세수입의 감소의 문제점이 나타나자 1991년부터 조세지원을 적용받더라도 최소한의 조세를 부담하도록 하는 제도인 최저한세 제도가 시행되고 있다.

즉, 내국법인의 각사업연도소득에 대한 법인세를 계산할 때 조세특례제한법상의 특별감가상각비의 손금산입, 준비금의 손금산입, 익금불산입, 비과세, 소득공제(손금산입 등, TA_1), 세액감면 및 세액공제(C_1)의 조세감면³¹⁾ 적용한 후의 세액(법인세법시행규칙 제4호 서식인 “최저한세조정계산서”의 “감면후세액”, 이하 “NT”(normal tax))이 조세감면을 적용하지 않았을 경우의 과세표준(즉, $(TB+TA_1)=(NI+TA_0)$)에 최저한세율(이하 “amt”)을³²⁾ 곱하여 계산한 세액(최저한세조정계산서의 “최저한세”, 이하 “AMT”(alternative minimum tax))에 미달하는 경우(즉, $AMT > NT$)인 경우에는 그 미달하는 세액에 해당하는 조세감면의 적용을 배제하고 있으므로, 특정기업의 조세부담(이하 “MT”(minimum tax))은 $MT = \max(AMT, NT)$ 으로 표현할 수 있다³³⁾. 여기서 다시 최저한세 대상이 아닌 세액감면 및 세액공제(C_0)를 적용하면 부담할 세액(<표 23>의 “TP”)을 계산할 수 있다.

<표 23> 최저한세를 반영한 각사업연도소득에 대한 법인세 세액계산구조

$$\begin{aligned}
 MT &= \max(AMT, NT) \\
 AMT &= (NI + TA_0) \cdot amt, & NT &= \{(NI + TA) \cdot t\} - C_1 = \{(NI + TA_0 - TA_1) \cdot t\} - C_1 \\
 TP &= MT - C_0 = \max(AMT, NT) - C_0
 \end{aligned}$$

31) 조세특례제한법에 규정되어 있더라도 최저한세의 적용이 배제되는 항목들도 있다. 예컨대, 법인세법 별지 제8호 서식 (갑)인 “공제감면세액 및 추가납부세액합계표(갑)”에서 “법인세 공제감면세액”으로 분류하여 최저한세의 적용이 배제하는 영농조합법인 감면(제66조), 전자신고에 대한 세액공제(제104조의8) 등은 조세특례제한법에서 규정한 것이다.

32) 주 28)의 법인세 기본세율 인하와 함께 정부는 <표 22>와 같이 법인세 최저한세율도 인하하고 있다.

<표 22> 정부의 법인세 최저한세율 인하 정책

		~2003년	2004년	2005년~2007년	2008년	2009년	2010년~
중소기업		12%	10%	10%	8%	8%	7%
대기업	과세표준 1,000억원 이하	15%	15%	13%	13%	11%	10%
	1,000억원 초과	15%	15%	15%	15%	14%	13%

33) 조세특례제한법 제132조

그러나, $(AMT > NT)$ 인 경우에는 NT 를 AMT 와 일치시키기 위하여 조세특례제한법 제126조의 규정에 따라 조세감면(즉, TA_1 및 C_1)의 일부 또는 전체의 금액을 배제하기 때문에 최저한세가 적용될 정도로 당초 조세감면을 많이 적용한(즉, 당초 $(AMT > NT)$ 인) 기업들이 법인세 신고를 하면서 최종적으로 적용한 조세감면은 의도했던 금액보다는 $(AMT = NT)$ 가 되도록 작아지게 조정한 것이다(즉, 조정 전에는 $\{(NI + TA_0) \cdot amt\} > \{[(NI + TA_0 - TA_1) \cdot t] - C_1\}$ 이었지만 TA_1 과 C_1 대신 $\widehat{TA}_1 (\leq TA_1)$ 과 $\widehat{C}_1 (\leq C_1)$ 을 적용하여 $\{(NI + TA_0) \cdot amt\} = \{[(NI + TA_0 - \widehat{TA}_1) \cdot t] - \widehat{C}_1\}$ 이 성립하는 것이다).

나. 조세감면의 정도의 측정

개별 기업의 조세감면의 정도는 아래에서 정의한 CREDIT 변수를 이용하여 측정할 수 있다.

$$CREDIT = \frac{AMTL - MT}{AMTL - AMT} \quad (2)$$

단, $AMTL = (NI + TA_0) \cdot t$

CREDIT의 분모인 $(AMTL - AMT)$ 는 최저한세하에서 특정기업이 적용받을 수 있는 최대한의 조세감면을 통해 얻을 수 있는 부담할 세액의 감소액이고 분자인 $(AMTL - MT)$ 는 특정기업이 실제 적용한 조세감면을 통해 얻은 부담할 세액의 감소액이다.³⁴⁾³⁵⁾ 따라서, CREDIT는 특정기업이 조세감면을 통해 얻을 수 있는 부담할 세액의 감소가능액 중에서 실제 적용한 금액의 비율이고, 간단하게 “실제 이용한 조세감면 비율” 또는 “조세감면의 적극성”으로 해석할 수 있다. 즉, $0 \leq CREDIT \leq 1$ 인데 조세감면을 전혀 적용하지 않는 경우에는 $CREDIT = 0$ 이고, 조세감면을 많이 적용할수록 CREDIT의 값이 증가하며, 최저한세에 해당할 정도로 조세감면을 많이 적용한 경우에는 $CREDIT = 1$ 이 된다. <표 24>의 사례를 이용하여 CREDIT에 대하여 부연설명하기로 한다.

<표 24>는 다른 조건들은 같으면서 조세감면(TA_1 및 C_1)만 변동할 때 각각의 경우의 CREDIT 값을 비교한 것이다. 경우①은 최저한세에 해당할 정도로 조세감면을 많이 적용한 것이다($AMT = NT$)를 통해 이를 확인할 수 있다. $AMTL(9,900\text{만원})$ 은 조세감면을 적용하지 않을 경우(즉, $TA_1 = C_1 = 0$ 인 경우)의 부담할 세액이고³⁶⁾ $AMT(6,050\text{만원})$ 는 최저한세에 해당할 정도로 충분한 $TA_1 = 1\text{억}5,000\text{만원}$

34) 전술한 바와 같이 당초에는 $(AMT > NT)$ 인 기업들이 존재하지만 이러한 기업들은 $(AMT = NT)$ 가 되도록 조정하기 때문에 조정 후에는 전체 기업에 대하여 $(AMT \leq NT)$ 의 관계가 성립하고, 결과적으로 후술하는 $0 \leq CREDIT \leq 1$ 의 관계가 성립한다.

35) 물론, “조세감면의 정도”의 측정은 조세감면을 적용할 수 있을 정도의 충분한 세전이익이 발생한 경우에만 적용할 수 있을 것이다. 즉, $AMTL = (NI + TA_0) \cdot t$ 에서 $(NI + TA_0) > 0$ 인 경우에만 동(同)개념을 정의할 수 있고 $(NI + TA_0) \leq 0$ 인 경우에는 CREDIT의 분모가 0이므로($AMTL = AMT = 0$) 동(同)개념을 정의할 수 없다. 단, 후자의 경우에는 결과적으로는 조세감면을 전혀 적용하지 않은 경우와 같으므로 $CREDIT = 0$ 으로 볼 수 있을 것이다.

36) 설명의 편의상 <표 24>에서 $C_0 = 0$ 을 가정한다. 따라서, $TP = MT - C_0 = MT$ 가 성립하므로 MT 를 “부담할 세액”으로 보는 것이다.

및 $C_1=550$ 만원의 조세감면을 적용할 경우의 부담할 세액이므로 $(AMTL - AMT)=3,850$ 만원은 예시한 기업이 조세감면을 통해 얻을 수 있는 부담할 세액의 최대한의 감소액이다.

경우①에서는 실제 감소한 부담할 세액도 $(AMTL - MT)=3,850$ 만원이므로 $CREDIT=(3,850\text{만원} \div 3,850\text{만원})=1$ 이다. 경우②~경우⑤는 조세감면 금액이 변동하는 경우의 CREDIT을 계산한 것인데 어떤 경우이더라도 CREDIT의 분모(즉, “조세감면을 통해 얻을 수 있는 부담할 세액의 최대한의 감소액”)인 $(AMTL - AMT)=3,850$ 만원으로 일정하다. 우선 경우⑤에서는 조세감면을 전혀 적용하지 않은($TA_1=C_1=0$) 결과 실제 감소한 부담할 세액은 $(AMTL - MT)=0$ 원이므로 $CREDIT=0$ 이다.

경우②~경우④는 조세감면을 적용하되 최저한세에 해당할 정도로 충분하지는 않게 적용하는 것이다. 구체적으로, $TA_1=5,000$ 만원 및 $C_1=200$ 만원인 경우②에서는 실제 감소한 부담할 세액은 $(AMTL - MT)=1,300$ 만원이므로 $CREDIT=(1,300\text{만원} \div 3,850\text{만원})=0.34$ 이다.

경우③과 경우④에서는 C_1 과 TA_1 을 각각 400만원과 1억원으로 증가시켜 경우②에 비해 조세감면을 많이 적용한 결과 실제 감소한 부담할 세액도 각각 1,500만원과 2,400만원으로 증가하고 CREDIT도 각각 0.39와 0.62로 증가한 것을 확인할 수 있다.

〈표 24〉 사례를 이용한 CREDIT의 부연설명

	경우①	경우②	경우③	경우④	경우⑤
NI	500,000,000	500,000,000	500,000,000	500,000,000	500,000,000
(+)TA ₀	50,000,000	50,000,000	50,000,000	50,000,000	50,000,000
(-)TA ₁	150,000,000	50,000,000	50,000,000	100,000,000	0
TB	400,000,000	500,000,000	500,000,000	450,000,000	550,000,000
TL	66,000,000	88,000,000	88,000,000	77,000,000	99,000,000
(-)C ₁	5,500,000	2,000,000	4,000,000	2,000,000	0
NT	60,500,000	86,000,000	84,000,000	75,000,000	99,000,000
AMT	60,500,000	60,500,000	60,500,000	60,500,000	60,500,000
MT	60,500,000	86,000,000	84,000,000	75,000,000	99,000,000
최저한세 해당	해당	不해당	不해당	不해당	不해당
AMTL	99,000,000	99,000,000	99,000,000	99,000,000	99,000,000
CREDIT	1.00	0.34	0.39	0.62	0.00

* TL, AMT 및 AMT를 계산하기 위한 법인세 기본세율(ι)과 최저한세율(amt)은 <표 19>와 <표 22>의 2009년 세율을 적용함.

개별 기업에 대하여 정의한 CREDIT은 전체 법인에 대하여 확장할 수 있을 것이다. 즉, 개별 기업의 CREDIT을 가중평균하면 “전체 법인의 평균적인 법인세감면의 정도”(이하 “CREDIT_A”)을 측정할 수 있을 것이다.

$$\text{CREDIT}_A = \frac{\sum_i (AMTL_i - MT_i)}{\sum_i (AMTL_i - AMT_i)} \quad (3)$$

단, $AMTL_i$, AMT_i , MT_i : i 번째 기업의 $AMTL$, AMT 및 MT

다. 세부항목 분해를 통한 법인세감면 측정방법의 개선방안

$$\text{식(3)을 전환하면 } \sum_i (AMTL_i - MT_i) = \sum_i (AMTL_i - AMT_i) \cdot \text{CREDIT}_A \text{이다.} \quad (4)$$

전술한 바와 같이 $(AMTL_i - MT_i)$ 는 특정기업이 실제 적용한 조세감면을 통해 얻은 부담할 세액의 감소액이므로 $\sum_i (AMTL_i - MT_i)$ 는 <표 17>에서 계산한 정확한 “전체 법인의 법인세감면의 규모”(TA₁ · t + C₁)가 될 것이다. 역시 전술한 바와 같이 $(AMTL_i - AMT_i)$ 는 최저한세하에서 특정기업이 적용받을 수 있는 최대한의 조세감면을 통해 얻을 수 있는 부담할 세액의 감소액이므로 $\sum_i (AMTL_i - AMT_i)$ 는 “전체 법인이 조세감면을 통해 얻을 수 있는 최대한의 세액감소액”이 될 것이다.

따라서, 식(4)를 통해 전체 법인의 법인세감면의 규모($\sum_i (AMTL_i - MT_i) = \sum_i (TA_{1i} \cdot t + C_{1i})$)는 전체 법인이 조세감면을 통해 얻을 수 있는 최대한의 세액감소액($\sum_i (AMTL_i - AMT_i)$)과 전체 법인의 평균적인 법인세감면의 정도(CREDIT_A)의 곱으로 분해할 수 있는 것을 알 수 있다(단, TA_{1i}와 C_{1i}는 i 번째 기업의 TA₁와 C₁).

또한, 법인세수입은 <표 12> 및 <표 23>의 TP에 해당하므로 식(4)의 양변을 $\sum_i TP_i + \sum_i (AMTL_i - MT_i) = \sum_i (TP_i + AMTL_i - MT_i) = \sum_i (AMTL_i - C_{0i}) = \sum_i ((NI_i + TA_{0i}) \cdot t - C_{0i})$ 로 나누면

$$\frac{\sum_i (AMTL_i - MT_i)}{\sum_i TP_i + \sum_i (AMTL_i - MT_i)} = \left\{ \frac{\sum_i (AMTL_i - AMT_i)}{\sum_i TP_i + \sum_i (AMTL_i - MT_i)} \right\} \cdot \text{CREDIT}_A \quad (5)$$

식(5)에서 좌변은 <표 18>로 계산한 수정한 법인세감면비율(이하 “EXEMPT_A”)이고 우변의 $\left\{ \frac{\sum_i (AMTL_i - AMT_i)}{\sum_i TP_i + \sum_i (AMTL_i - MT_i)} \right\}$ 는 “가능한 최대한의 법인세감면비율”(이하 “MAX_A”)로 해석할 수 있으므로 식(5)를 통해 정확한 법인세감면비율도 두 가지 세부항목으로 구분할 수 있는 것을 알 수 있다(즉, EXEMPT_A = MAX_A · CREDIT_A).

식(5)의 우변의 첫 번째 항(MAX_A)에서 분모인 $\sum_i TP_i + \sum_i (AMTL_i - MT_i)$ 는 $\sum_i TP_i + \sum_i (AMTL_i - MT_i) = \sum_i (TP_i + AMTL_i - MT_i) = \sum_i (AMTL_i - C_{0i}) = \sum_i ((NI_i + TA_{0i}) \cdot t - C_{0i}) = \sum_i (NI_i + TA_{0i}) \cdot t - \sum_i C_{0i}$ 로 바꿀 수 있고, 분자인 $\sum_i (AMTL_i - AMT_i)$ 는 $\sum_i (AMTL_i - AMT_i) = \sum_i \{ (NI_i + TA_{0i}) \cdot t - (NI_i + TA_{0i}) \cdot amt \} = \sum_i \{ (NI_i + TA_{0i}) \cdot (t - amt) \}$ 로 바꿀 수 있다.

여기서 $\sum_i (NI_i + TA_{0i}) \cdot t = \sum_i (TB_i + TA_{1i}) \cdot t$ 이므로 전체 법인의 산출세액의 합계($\sum_i (TB_i \cdot t)$, 이하 “①”)에 손금산입 등에 평균세율을 곱한 금액($\sum_i (TA_{1i} \cdot t) \div \{ (\sum_i TA_{1i}) \cdot t \}$, 이하 “②”)의 합(이하 “③”, ③ = ① + ②)으로 개산(概算)할 수 있다. 또한, $\sum_i C_{0i}$ 는 최저한세 대상이 아닌(즉, 조세지출보고서에

포함되지 않은) 세액공제 및 세액감면(C_0)의 합계(이하 “ $\textcircled{b}$ ”)이다(즉, MAX_A 의 분모를 계산하면 $\textcircled{a} + \textcircled{b}$). 마지막으로, MAX_A 의 분자인 $\sum_i \{(NI_i + TA_{0i}) \cdot (t - amt)\}$ 는 $\{\textcircled{a} \cdot (1 - \frac{amt}{t})\}$ (이하 “ $\textcircled{c}$ ”)이므로 평균 세율과 최저한세율의 비율을 이용하여 역시 계산할 수 있다.

국세통계연보의 자료를 이용하여 연도별 “가능한 최대한의 조세감면비율”(MAX_A)을 계산하면 <표 25>과 같다.

<표 25> 연도별 가능한 최대한의 조세감면비율(MAX_A)의 계산

(단위 : 억원)

	2003년	2004년	2005년	2006년	2007년
$\textcircled{a}_1^{*A}$	263,527	262,649	329,711	318,347	354,169
$\textcircled{a}_2^{*B}$	4,729	2,721	3,468	2,502	2,704
$\textcircled{a} (= \textcircled{a}_1 + \textcircled{a}_2)$	268,256	265,369	333,180	320,849	356,873
$\textcircled{b}^{*C}$	330	1,201	8,079	3,396	5,242
t^{*D}	25.9%	25.8%	26.0%	23.9%	24.0%
amt^{*E}	14.2%	13.7%	13.3%	13.2%	13.2%
$\textcircled{c} (= \textcircled{a} \cdot \{1 - (amt \div t)\})$	121,284	124,834	162,982	143,782	160,234
$\text{MAX}_A (= (\textcircled{c} \div (\textcircled{a} + \textcircled{b})))$	45.2%	46.8%	47.8%	44.3%	44.2%

*^A 국세통계연보의 자료

*^B <표 17>의 결과

*^C C (국세통계연보의 자료) - C_1 (<표 17>의 결과)

*^D <표 16>의 결과

*^E <표 22>의 최저한세율에 계급별 과세표준(국세통계연보의 자료)을 곱하여 가중평균한 비율³⁷⁾³⁸⁾

<표 18>에서 계산한 EXEMPT_A와 <표 25>에서 계산한 MAX_A를 이용하여 연도별로 식(5)의 CREDIT_A를 계산하면 <표 26>과 같다.

37) “평균” 최저한세율은 계급별 과세표준($NI + TA_0 - TA_1$)이 아니라 손금산입 등을 적용하지 않았을 경우의 과세표준($NI + TA_0$)을 곱하여 가중평균한 비율을 계산해야 하지만, 계급별 손금산입 등(TA_1)의 자료가 없어서 편의상 계급별 과세표준을 이용하였다.

38) 1,000억원 초과분 과세표준 자료가 없는 2005년과 2006년에는 500억원 초과분 과세표준에 2007년의 (1,000억원 초과분 과세표준 ÷ 500억원 초과분 과세표준)의 비율을 곱하여 계산하였고, 대기업과 중소기업으로 구분된 과세표준 자료가 없는 2003년~2005년에는 전체 과세표준에 2006년과 2007년의 대기업과 중소기업의 과세표준 구성비율을 곱하여 계산하였다.

〈표 26〉 연도별 가능한 최대한의 조세감면비율(MAX_A)의 계산

	2003년	2004년	2005년	2006년	2007년
$EXEMPT_A(①)$	15.0%	16.6%	16.4%	15.3%	13.1%
$MAX_A(②)$	45.2%	46.8%	47.8%	44.3%	44.2%
$CREDIT_A(① \div ②)$	0.33	0.35	0.34	0.34	0.30

<표 26>의 결과를 통해 연도별로 가능한 최대한의 법인세감면비율(MAX_A), 전체 법인의 평균적인 법인세감면의 정도($CREDIT_A$) 및 수정한 법인세감면비율($EXEMPT_A$)과 함께 세부항목들의 연도별 추세도 확인할 수 있다.

예컨대, 2007년의 경우 기업들이 모두 최저한세에 해당할 정도로 가능한 조세감면을 적용했다면 법인세수입의 44.2%까지 감면받을 수 있었지만, 기업들은 실제로 그 중 30%의 조세감면만을 적용하여 결과적으로는 법인세수입의 13.1%를 감면받은 것을 확인할 수 있다. 또한, 2007년에는 다른 연도에 비해 기업들의 조세감면의 활용도가 낮았던 것을 확인할 수 있는데 이것은 매년 빈번하게 개정되는³⁹⁾ 조세감면에 대한 세법지식이 충분하지 않거나 개별 조세감면의 적용요건이 강화되어 적극적으로 활용하지 못했기 때문인 것으로 추정할 수 있다.

<표 26>을 이용하면 특정 연도의 수정한 법인세감면비율은 가능한 최대한의 법인세감면비율에서 전체 법인의 평균적인 법인세감면의 정도를 곱한 것으로 해석할 수 있으므로, 연도별로 법인세제 및 법인들의 조세감면 활용도(또는 적극성)의 변동에 따라 조세감면비율이 어떻게 변동하는지를 알 수 있고, 결과적으로 정부가 제공하는 (특히, 정확한 비율로 수정되기 전의) 단순한 조세감면비율에 비해 더욱 유용한 정보를 제공할 수 있고 조세감면제도의 개편에 관한 정책자료로도 활용할 수 있을 것으로 기대할 수 있다.

법인세 외의 다른 세목에 대해서도 이상의 분석방법과 같이 개별 세목의 고유한 계산구조를 바탕으로 조세감면비율을 세부항목들로 분해할 수 있을 것이고, 결과적으로 전체 세목에 대해서도 같은 분석의 결과를 제시할 수 있을 것이다. 전체 세목에 대한 분석의 결과도 역시 조세 감면제도의 전체적인 개편에 관한 정책자료로 활용할 수 있을 것이다.

39) <표 13>에서 공란으로 표시한 것들은 해당연도에는 시행하지 않은 조세감면인데, 직전연도와 비교하면 매년 다수의 조세감면이 폐지·신설된 것을 확인할 수 있다.

IV. 결 론

정부의 2008년 세제개편안의 향후 5년간 감세규모에 대한 국회예산정책처와 기획재정부 간의 최근의 논쟁은 감세에 따른 세수효과를 판단할 때 재정건전성을 저해하는 세법개정 효과의 정확하게 제시하지 않아서 납세자들에게 동(同)효과를 실제보다 작게 보이게 할 수 있는 문제점을 보여주었다. 본 연구는 동(同)논쟁을 바탕으로 정부의 세수효과 측정방식의 전반적인 문제점 및 대안과 함께 다양한 조세감면제도가 시행되면서 세액계산방법이 정형화되어 분석이 용이한 법인세를 중심으로 추가적인 문제점 및 구체적인 대안을 제시하였다.

세제개편안의 향후 5년간의 감세효과를 단순한 전년 대비 감소폭만으로 누계한 기획재정부의 방식은 실제 조세감면과 큰 차이가 있고 세제개편안의 시행기간 동안의 감세규모가 마지막 연도의 조세감면에 의해서만 결정되고 나머지 연도의 조세감면은 전혀 영향을 미치지 않기 때문에 정부의 의도에 따라서 감세규모를 조정할 수 있는 문제점이 있다. 특히, 2008년 하반기 이후 세계경기 침체 등 대내외여건의 악화로 인한 경제위기의 조기극복을 위한 재정의 적극적 역할이 강조됨에 따라 감세를 통한 적자재정의 편성이 불가피한데, 기획재정부의 감세규모 측정방법은 이에 따른 재정건전성의 악화에 대한 비판을 벗어나려는 유인이 있는 것으로 볼 수 있다.

감세규모의 측정과 관련한 이러한 문제점에 대한 해결방법으로 조세감면의 총액과 함께 조세감면을 전혀 시행하지 않았을 경우 징수할 수 있었던 최대한의 국세수입 중에서 조세감면을 통해 감소한 국세수입의 비율을 나타내는 국세감면비율을 제시해야 할 것이다. 즉, 국가재정법의 국세감면비율 한도제 시행으로 국세감면비율은 이미 연도별 조세지출보고서에 사후적으로 보고되고 있지만 세제개편안으로 인한 장래의 감세규모 측정에서도 제시되어야 할 것이다.

그러나, 법인세를 중심으로 추가적으로 분석하면 조세지출보고서의 국세감면비율은 전체 조세감면 중에서 과세표준을 계산하기 전에 적용하는 것들을 세율을 곱하지 않고 조세감면의 규모에 합산하여 정확한 비율과는 상당한 차이가 있는 것을 알 수 있다. 따라서, 조세지출보고서에 보고하는 국세감면비율도 조세감면을 과세표준을 계산하기 전에 적용하는 것과 세액감면 및 세액공제로 구분함으로써 수정할 수 있을 것이다.

또한, 법인세법의 경우 이렇게 수정한 조세감면비율은 최저한세 제도를 이용하여 가능한 최대한의 법인세감면비율 및 전체 법인의 평균적인 법인세감면의 정도의 두 가지 세부항목으로 구분하여 측정할 수 있으므로, 연도별로 법인세제 및 법인들의 조세감면 활용도(또는 적극성)의 변동에 따라 조세감면비율이 어떻게 변동하는지를 알 수 있고, 결과적으로 정부가 제공하는 단순한 조세감면비율에 비해 더욱 유용한 정보를 제공할 수 있고 조세감면제도의 개편에 관한 자료로도 활용할 수 있을 것으로 기대할 수 있다. 법인세 외의 다른 세목에 대해서도 개별 세목의 고유한 계산구조를 바탕으로 조세감면비율을 세부항목들로 분해할 수 있을 것이고, 결과적으로 법인세와 같은 효과를 기대할 수 있을 것이다.

본 연구는 정부의 감세정책과 이로 인한 재정건전성에 대한 납세자의 관심이 증가하는 상황에서 감세정책으로 인한 조세감면규모를 정확하게 측정하고 이를 분석하는 이론적 방법을 제시함으로써 세무회계 및 조세정책 분야의 이후의 이론적, 실증적 분석에 기여할 것으로 기대된다. 본 연구의 분석에서 고려하지 못한 현실적인 문제점들이나 분석방법에 대한 논의는 이후 다양한 의견들을 반영하여 본 연구를 발전시키는 과정에서 이루어질 수 있을 것이며, 경제정책의 분석에 관한 이론의 발전에 공헌할 것으로 기대된다.

참고문헌

- 국세청. 2004~2008. 「국세통계연보」
- 기획재정부. 2004~2008. 「조세지출보고서」
- 기획재정부. 2008. 「보도자료 : 2008년 세제개편(안)(2008.9.1) .
- 기획재정부. 2008. 「보도자료 : 2009년 국세 세입예산(안) 및 중기 국세 수입전망(2008.9.26) .
- 기획재정부. 2008. 「보도자료 : 일자리 창출을 위한 경제재도약 예산(2008.9.30) .
- 기획재정부. 2009. 「보도자료 : 민생안정을 위한 28.9조원 규모의 일자리 추가경정예산안 편성(2009. 3.24) .
- 이영환 · 신영임. 2009. 「세법개정에 따른 세수효과 측정에 관한 보고서 . 국회예산정책처.
- 이영환 · 신영임. 2009. 「2008년 이후 세제개편의 세수효과 . 국회예산정책처.
- 전병욱 · 최원욱. 2007. “최저한세가 기업의 조세부담의 공평성에 미치는 영향에 관한 실증분석”. 경영학연구 제36권 제4호 : 981 - 1007.
- 한국은행. 2009. 「보도자료 : 2008년 국민계정(잠정)(2009.3.27) .
- International Monetary Fund. 2009. 「The state of public finances : Outlook and medium - term policies after the 2008 crisis(2009.3.6) .

Research on Measurement of the Magnitude of Tax Credits

Byung Wook Jun*

— <Abstract> —

Recent controversy between the Ministry of Strategy and Finance (“MOSF” hereafter) and the National Assembly Budget Office on how to quantify the magnitude of tax credits in the government’s 2008 tax reform plan eloquently shows how the plan’s deteriorating effect on the government’s finance could be understated to taxpayers via inconsistent and incorrect measurements.

This study suggests practical plans to relieve such problem to help clearly disclose the magnitude of tax credits as follows.

First, besides estimated total amount of tax credits, estimated tax credits ratio, the ratio of reduced tax revenues via planned tax credits to utmost future tax revenues in case of no tax credit, should also be presented by the government when announcing the tax reform plan.

Second, realized tax credits ratio of corporate income tax in the “Annual Tax Expenditure Budget Report” by MOSF should clearly divide tax credits applied before tax base from those applied after tax base for correct calculation.

Last, estimated and realized tax credits ratio of corporate income tax should be decomposed into assumed utmost tax credits ratio under the alternative minimum tax and degree of tax credits to analyze how it is affected by annual changes in corporate income tax law and firms’ tendency to apply tax credits, and to become basis for the government’s fiscal policy to reorganize tax credits.

<Key words> tax credits, tax credits ratio, government’s finance, alternative minimum tax

* Assistant Professor, Graduate School of Science in Taxation, University of Seoul