

일본의 법인과세 개혁과 정책시사점

2002. 10.

국중호

한상국



서 언

가계와 함께 민간 경제활동 주체의 한 축을 이루고 있는 법인 또는 이들 기업을 대상으로 세금을 부과하는 데는 여러 가지 어려움이 있다. 기업을 운영하는 것은 결국 자연인인데 법인에게도 세금을 부담시켜도 되는가 하는 문제나, 법인세를 부과하게 되면 법인세 부담 이외에도 기업의 의사결정 왜곡에 따른 초과부담이 발생한다고 하는 문제에 대한 해답을 찾기가 쉽지 않기 때문이다. 우리나라에서도 법인세를 폐지하자는 논의가 제기되는 등 법인세에 대한 관심이 높은 것이 최근의 상황이다. 이러한 상황에서 지리적으로 가까운 일본의 경우 법인세에 관한 개혁 논의가 어떻게 일어나고 있는가를 살펴보고 우리에게 어떠한 시사점을 주는가를 살펴보는 것은 시기 적절한 논의라고 생각된다.

일본에서도 법인세 개혁에 관한 논의가 활발하게 전개되고 있지만 법인세의 폐지를 주장하는 논의는 거의 이루어지지 않고 있다. 그렇지만 법인세를 법인의 경제활동에 왜곡을 주지 않는 방향으로 개혁해야 한다는 데에는 거의 합의가 이루어진 상황이다. 일본의 세계개혁 방향을 제시하는 가장 중요한 논의기관으로서 일본정부 세제조사회가 있다. 동 조사회가 세계개혁의 기본원칙으로 내세우고 있는 것이 ‘공평·중립·간소’ 원칙이다. 법인세는 공평성의 원칙을 실현하기에는 적당하지 않은 세금이므로, 법인세 개혁에서 특히 중요시하는 것은 중립성의 원칙이다. 중립성의 원칙은 간단히 말해 법인세가 기업의 의사결정에 왜곡을 가져오지 않도록 하는 것이다. 이러한 차원에서 일본에서는 법인세 개혁을 세율의 인하와 과세베이스의 적정화를 도모하는 방향으로 추진하고 있다.

그 중 세율의 인하는 이미 상당 정도 이루어졌다. 1998년 세계개정 전에는 국세와 지방세를 합한 법인세의 실효세율이 49.98%로서 미국에 비해 9%포인트 이상 높은 수준이었다. 그러나 1998년부터 법인과세의 세율을 낮추는 개혁이 실시되어, 현재는 국제적으로 보아도 그리 높지 않은 40.87%의 실효세율을 유지하고 있다. 최근의 세계개혁에서 특히 중시되고 있는 것은 과세베이스의 적정화 문제이다. 여기에는 국세인 법인세의 과세표준만이 아닌 지방 법인과세의 과세표준 적정화 문제가 포함되어 있다.

본 연구에서도 법인세 개혁의 기본원칙으로서 법인세제가 민간의 경제활동에 왜곡을 가져오지 않는 중립적인 세제를 구축할 필요가 있다고 지적하고 있다. 이에 더하여 일본 법인과세 및 그 개혁과 관련하여 다음과 같은 정책시사점을 도출하고 있다. 첫째로, 선거권이 없는 법인을 대상으로 계속하여 재정적 역할을 강조하는 것은 일본을 포함한 다른 선진국의 경향과는 달리 그리 바람직하지 않다는 점, 둘째는 법인세 과세베이스를 확충하는 동시에 법인세의 기본세율과 경감세율을 줄이는 방향으로 법인과세 개혁을 추진할 필요가 있다는 점, 마지막으로 국세 법인세와 지방 법인과세의 적용원리를 구분할 필요가 있다는 점을 들고 있다. 특히 마지막 시사점에서 지방 법인과세의 적용원리로서 응익원칙(應益原則)에 기초한 외형표준과세를 제시하고 있는데, 이는 우리나라의 경우와 같이 지방 법인과세가 정착되지 않은 상황에서 보면 새로운 문제 제기가 되는 것이다. 이와 같은 논의가 활발하게 전개되어 우리나라 세계개혁의 바람직한 방향을 정립하는 데 도움이 되기를 바라는 바이다.

본 연구는 일본 요코하마(橫濱)시립대학의 국중호 교수와 한국 조세연구원의 한상국 박사의 집필로 이루어졌다. 이러한 공동연구가 향후에도 계속적으로 확대되기를 바라마지 않는다.

한편 필자들은 본 연구 수행시 원고의 체계를 정리하는 데 도움을 준 본 연구원의 안상숙 연구조원, 심재진 주임연구원, 그리고 번거로운 교정작업을 담당해 준 담당자에게 고마움을 표하고 있다. 끝으로 본 연구는 집필자의 개인적인 견해이며, 한국조세연구원의 공식적인 견해와 다를 수 있음을 밝혀둔다.

2002년 10월

한국조세연구원

원장 송 대 희

<요약 및 정책시사점>

<요약>

- 본 연구는 일본 법인과세의 연혁, 세수추이 및 세율구조, 과세 베이스와 그 범위, 국세 및 지방 법인과세의 개혁과제, 그리고 일본의 법인과세 개혁논의가 우리나라에 주는 시사점으로 구성되어 있음.
- 법인과세 개혁의 기본원칙은 법인세제가 민간의 경제활동에 왜곡을 가져오지 않는 중립적인 세제를 구축하는 것이라 할 것임.
- 본 연구의 주된 연구 대상은 일본의 법인과세 및 그 개혁이며, 일본의 법인과세 개혁논의를 참고해서 우리나라 법인과세 개혁의 바람직한 방향을 제시하고자 함.
- 일본 법인과세 개혁논의로부터 얻을 수 있는 주된 시사점은 다음과 같음.
 - 일본 및 다른 OECD국가들과는 달리 우리나라에서는 법인세에 대한 재정 의존도가 줄어들지 않고 있는데 이는 그리 바람직한 현상이 아님. 일본에서는 1990년대 후반 법인세율의 대폭적인 인하와 함께 법인세 세수 비중이 급속히 하락하고 있으며, 법인세에 대한 의존도를 낮추어 왔음.
 - 조세유인정책을 정리하여 법인세 과세베이스를 확충하는 동시에 기본세율과 경감세율의 차이를 좁히는 방향으로 법인세 개혁을 추진할 필요가 있음. 특정 사업에 대한 혜택으로 작용하고 있는 세금감면, 가속상각제도, 준비금 및 충당금제도 등 기업에 대한 각종 유인제도는 차등세율제도 및 자원배분의

효율성을 강조하는 법인세의 기본적인 입장에서 보면 바람직하지 않음.

- 마지막으로 지방 법인과세로서 외형표준과세를 도입할 필요가 있음. 이는 국세 법인세와 지방 법인과세의 적용원리를 구분할 필요가 있다는 것을 의미함. 즉, 중앙정부는 경제 안정화라는 관점에서 국세 법인세를 현재와 같은 법인이익에 대한 과세로 하지만, 지방 법인과세는 응익원리에 기초한 자원 배분의 효율성 증시라는 관점에서 기업의 외형(기업활동가치, 급여 총액, 자본금 등)을 기준으로 하여 과세하는 외형표준과세를 정립할 필요가 있다고 하는 점임.

I. 주요 내용

본 연구에서는 우선 일본의 법인과세체계가 어떻게 되어 있는가를 개관한다. 이어 최근 일본에서 이루어지고 있는 법인과세 개혁에 관한 자료를 조사하여 개혁을 수행하게 된 배경 등을 살펴본다. 이들 자료에 근거하여 어떤 이유로 일본에서 중앙정부의 재정기능이라 할 수 있는 경제 안정화기능이 제대로 발휘되고 있지 못하며, 지방정부의 주요 재정기능인 지방공공서비스의 제공을 통한 자원 배분기능에 심한 장애를 겪고 있는가를 지적한다. 나아가 일본 법인과세의 부담 실태와 특징 및 문제점을 지적하고, 최근 이루어지고 있는 일본의 법인과세 개혁논의를 참고하여 우리나라 법인과세 개혁에 주는 정책시사점을 도출하고자 한다.

일본의 국세 및 지방세제는 법인과세에 많이 의존하고 있었으나, 1990년대의 지속적인 경기침체로 인해 법인세로부터의 세수 확보가 상당히 불안정하게 되었다. 경기침체는 중앙정부뿐만 아니라 지방정부가 그 기능을 수행하는 데 필요한 재원의 부족을 가져왔

으며, 일본정부는 재원 부족을 공채 발행이라는 수단을 동원하여 해결하여 왔다. 일본정부는 세입이 줄어들었을 때 그에 따라 세출을 줄이거나 저(안정)성장경제에 걸맞은 구조조정을 추진하여 왔다기보다는 고도성장기에서와 같이 공공지출 확대를 통한 경기부양정책을 실시하여 온 것이다. 공공지출 확대는 이용도가 낮은(또는 효율성이 낮은) 지방도로나 철도 등의 공공투자로서까지 이어졌고, 그 여파로 개인뿐만 아니라 법인도 엄청나게 불어난 재정부담을 감당해야 하는 상황에 처했다. 이와 같이 심각한 재정 상황에서 앞으로 기업의 세부담 경감을 계속하여 추진하는 데는 한계가 있기 때문에 법인세의 세부담 조정 문제는 어려움을 겪을 것으로 전망된다.

법인과세 개혁의 기본원칙으로서 법인세제가 민간 경제활동의 왜곡을 가져오지 않는 중립적인 세제를 구축하는 것이 바람직할 것이다. 일본정부 세제조사회는 법인과세 자원배분의 중립성을 중시하여 「과세베이스의 확대와 세율 인하」라는 세제개혁방향을 제시하고 있다.

우리나라 법인과세는 일본과는 달리 국세를 중심으로 과세가 이루어지고 있다. 법인이 지방공공서비스로부터 편익을 얻고 있다는 관점에서 보면 법인과세는 국세만이 아닌 지방세와 관련해서도 정비가 요구되고 있다. 재정이론에 의하면 중앙정부와 지방정부의 역할이 서로 다르다고 할 수 있기 때문에 법인과세도 국세 법인세와 지방 법인과세가 서로 다른 원리에 입각하여 적용되어야 할 것이다. 지방 법인과세의 경우 응익원리가 제대로 이루어지지 못하고 있는 실정에서 현행 국세 법인세와의 조정문제도 포함하여 앞으로 법인세를 어떻게 정비하여 갈 것인가에 관한 논의가 요구된다. 이러한 차원에서 본 연구에서는 최근 활발하게 이루어지고 있는 일본의 법인과세 개혁을 교훈으로 우리나라 국세 및 지방세관

런 법인과세의 균형 있는 구축을 위한 정책제언도 의도하고 있다.

II. 정책시사점

본 연구는 일본의 법인과세 및 그 개혁에 초점을 맞추고 있기 때문에 이로부터 우리나라 법인과세에 주는 구체적인 정책시사점을 이끌어 내는 것은 한계가 있다. 이를 인식하여 본 연구에서는 일본의 법인과세 개혁논의가 우리나라 법인과세 개혁에 주는 시사점을 개략적으로 언급하고 있다. 본 보고서에서 지적하고 있는 점은 ① 법인과세의 시계열적 추이로부터의 시사점, ② 법인세 과세베이스의 확충 문제, 마지막으로 ③ 국세 법인세와 지방 법인과세의 적용 원리 구분 등이다.

1. 법인세 부담추이로부터의 시사점

우리나라는 일본과는 달리 법인세의 재정 의존도가 줄어들지 않고 있는데 이러한 경향은 그리 바람직한 현상이 아니다. 일본에서는 1990년대 후반 법인세율의 대폭적인 인하와 함께 법인세 세수 비중이 급속히 하락하고 있으며, 다른 OECD국가들도 법인세에 대한 의존도를 낮추어 오고 있다. 이에 비해 우리나라는 다른 선진국에 비해 전체 세수에서 법인세 세수가 차지하는 비중은 그리 높지 않으나 그 세수 비중이 증가하는 경향을 보이고 있다. 이는 선거권이 없는 법인을 대상으로 계속하여 재정적 역할을 강조하여 온 것으로 볼 수 있으며 그리 바람직하다고 보기는 어렵다.

2. 법인세 과세베이스의 확충 문제

다음으로 법인세 과세베이스를 확충하는 동시에 법인세의 기본세율과 경감세율의 차이를 좁히는 방향으로 법인과세 개혁을 추진해갈 필요가 있다. 우리나라에도 일본과 마찬가지로 세금감면, 가속상각제도, 준비금 및 충당금제도 등 기업에 대한 각종 유인제도가 설치되어 있다. 이들 제도는 대부분 특정 사업에 대한 혜택으로 작용하고 있다. 자원배분의 효율성을 강조하는 법인세의 기본적인 입장에서 보면 단일세율이 바람직하다. 만일 대기업이나 중소기업 구분없이 조세유인정책으로부터 모두 같은 혜택을 받고 있다고 한다면 경감(차등)세율을 적용할 이유가 없기 때문에 앞으로 조세유인정책을 정리함과 동시에 기본세율과 경감세율의 차이를 좁히는 방향으로 개혁을 추진해갈 필요가 있을 것이다.

3. 국세 법인세와 지방 법인과세의 적용원리 구분

마지막으로 국세 법인세와 지방 법인과세의 적용원리를 구분할 필요가 있다. 이를 위해서는 중앙정부와 지방정부의 재정의 역할이 다르다는 점을 인식하는 것이 중요하다. 즉, 중앙정부는 경제안정화라는 관점에서 국세로서의 법인세는 현재와 같이 법인이익에 대한 과세를 유지하지만, 지방의 법인과세는 응익원리에 기초한 자원배분의 효율성을 증시할 필요가 있으므로 기업활동가치, 급여 총액, 자본금 등의 외형을 기준으로 하는 과세를 정립할 필요성이 있다. 일본은 우리나라와는 달리 지방세에서도 법인과세(법인사업세)에 대한 의존도가 높다. 그러나 법인사업세가 국세 법인세와 같이 법인이익을 과세표준으로 하고 있다고 하는 데에서 발생하는 문제점, 즉 응익원리와의 배치, 나아가 세수 불안정성 및

이익추구 인센티브의 저해라는 문제점으로 인해 외형표준과세를 도입하려고 하고 있다. 지방의 법인과세가 정착되어 있지 않은 우리나라에서 앞으로 지방 법인과세를 정비해가는 경우 처음부터 외형표준을 기준으로 하여 과세하는 것이 일본과 같은 시행착오를 줄이고, 지방세 원칙에도 맞는 개혁방향이 될 것이다. 중앙정부의 기능으로는 경제 안정화와 소득재분배 기능, 지방정부의 기능으로는 재원 재분배기능이 중시되어야 한다고 하는 차원에서 보면 각각에 법인세를 다르게 적용하는 것은 타당성이 있다고 할 것이다. 본 보고서에서는 법인소득(이득)에 부과하는 국세 법인세의 수준은 낮추어 기업경쟁이 심화되고 있는 상황에 대처하고, 지방 법인과세로서 외형표준과세를 도입하여 응익원리에 맞는 과세체계를 갖추어갈 것을 제안하고 있다.

목 차

I. 문제의 제기	17
II. 법인과세 세수추이와 세율구조	23
1. 법인세의 역사 개관	23
2. 법인과세의 세수추이	26
3. 법인과세의 세율구조	34
가. 법인세(국세)	34
나. 법인사업세(지방세)	40
III. 법인과세의 과세베이스 문제	45
1. 법인과 개인의 소득조정문제	46
2. 조직 재편 세제	49
가. 기업 분할 및 합병관련 세제	49
나. 연결납세제도	50
3. 충당금·준비금 및 감가상각	52
가. 충당금·준비금과 과세베이스의 조정 문제	52
나. 감가상각과 과세베이스의 조정 문제	54
4. 일반법인 이외의 법인과세	55
가. 동족회사 유보금 과세제도	55
나. 공익법인 및 협동조합에 대한 과세	56
5. 기타 법인과세베이스의 조정 문제	57
가. 조세특별조치	57
나. 기부금의 損金 불산입제도	59
다. 교제비과세제도	60

라. 압축기장	61
[보론] 법인과세와 자원배분왜곡 효과	63
IV. 국세 법인세의 개혁과제	68
1. 법인세 개혁의 기초이론	68
2. 법인세 과세베이스의 적정화	73
가. 서울과 과세베이스의 적정화	73
나. 조세특별조치의 정리	76
3. 기업조직 재편에의 대응	79
가. 회사분할 관련 세제	80
나. 연결납세제도	84
4. 공익법인 및 NPO 등 기타 특수법인 관련세제	87
가. 공익법인	88
나. NPO법인	89
다. 기타 새로운 유형의 단체에 대한 과세문제	90
V. 지방 법인과세(법인사업세)의 개혁과제	94
1. 법인사업세의 문제점	94
2. 외형표준과세의 연혁과 의의	99
가. 외형표준과세의 연혁	99
나. 외형표준과세의 의의	100
3. 바람직한 외형표준과세의 방식	103
가. 세제조사회의 외형표준기준	103
4. 외형표준과세 도입시의 과제	109
가. 외형표준과세 도입시의 문제점	109
나. 세부담 등의 배려에 관한 문제	110

VI. 정책시사점	113
1. 정책시사점 도출의 한계	113
2. 법인세 부담 추이로부터의 시사점	115
3. 법인세 과세베이스의 확충 문제	119
4. 국세 법인세와 지방 법인과세의 적용원리 구분	121
참고문헌	125

표 목 차

<표 1> 일본의 법인과세 통계에 관한 시계열적 추이	27
<표 2> 법인세의 세율구조 변화추이	37
<표 3> 법인세법상의 소득과 결산이익의 관계	48
<표 4> 연결납세제도의 비교	51
<표 5> 공익법인에 대한 법인과세의 개요	57
<표 6> 일본 법인과세소위원회의 법인과세 과세베이스 개편에 관한 검토항목	76
<표 7> 조세특별조치에 의한 조세수입 감소액	78
<표 8> 주요 지방세의 신장성과 안정성(1989~1998년)	96
<표 9> 사업활동가치의 내역	104
<표 10> 각 외형기준의 특징	108
<표 11> 한국과 일본의 법인과세 통계에 관한 시계열적 추이 비교	115

그림 목 차

[그림 1] GDP 및 총조세 수입 대비 법인과세 세수추이	28
[그림 2] 국세수입 대비 법인세 및 도부현세수입 대비 법인사업세의 세수추이	32
[그림 3] 일본 주요 지방세의 전년도 대비 증감률 추이	98

I. 문제의 제기

정부의 경제활동 또는 재정의 기능¹⁾을 수행하기 위해 법인이 얻고 있는 소득(이익)을 과세표준으로 하여 세금을 부과하는 것은 당연하다고 여길지 모른다. 그러나 법인에 세금을 부과하는 데는 여러 가지 어려움이 있다. 예컨대 법인세를 누가 부담하는가, 즉 자연인인가 법인인가의 문제, 법인세가 기업이나 개인의 경제 행동에 어떠한 영향을 미치는가 등은 짧은 질문이지만 그 대답이 쉽지 않다. 이러한 문제들에도 불구하고 법인과세는 경제발전이나 기업활동의 진전과 함께 그 중요성이 더욱 커지고 있으며 우리나라는 물론 다른 나라에서도 개인소득과세나 소비과세와 함께 기간세로서의 위치를 굳히고 있다.

기업은 종업원을 채용하고 원재료를 구입하여 생산활동을 하고, 생산한 재화나 서비스를 판매하여 이익을 추구한다. 기업은 다시 기업활동을 통하여 얻은 이익(소득)을 주주에게 배당하거나 미래를 위해 투자한다. 법인 또는 기업의 경제활동과 관련하여 과세되고 있는 것이 법인세인데, 공평·중립·간소라고 하는 과세원칙에서 보면 반드시 법인의 소득에 대하여 과세할 필요는 없다. 법인의 이익에 대하여 과세하든, 매출액 또는 법인의 사업활동가치(부가가치)에 대하여 과세하든 그것은 과세정책의 문제이다. 일본의 경우 법인이익(소득)에 국세 및 지방세를 부과하고 있다. 그러나 최

1) 예컨대, 주지하듯이 Musgrave(1989)의 자원배분, 소득재분배 및 경제안정화기능의 수행을 들 수 있을 것이다.

근에는 이익(소득)이 없는 법인에 대해서도 과세할 필요가 있다는 논의가 활발하게 진행되고 있다. 이러한 논의는 특히 지방 법인과 세에서 주목을 받고 있는데, 이는 경제활동에서 법인부문의 비중이 커지면서 법인도 공적 서비스에 대한 비용을 부담해야 한다는 사고방식에 기초하여 발전해 온 것이다. 일본의 국세 및 지방세제는 법인과세에 많이 의존하고 있었으나, 1990년대의 지속적인 경기침체로 인해 법인세로부터의 세수 확보가 상당히 불안정하게 되었다. 경기침체는 중앙정부뿐만 아니라 지방정부가 그 기능을 수행하는 데 필요한 재원의 부족을 가져왔으며, 일본정부는 재원 부족을 공채 발행이라는 수단을 동원하여 해결하여 왔다. 일본정부는 세입이 줄어들었을 때 그에 따라 세출을 줄이거나 저(안정)성장 경제에 걸맞는 구조조정을 추진하여 왔다기보다는 고도성장기에서와 같이 공공지출 확대를 통한 경기부양정책을 실시하여 온 것이다. 공공지출 확대는 이용도가 낮은(또는 효율성이 낮은) 지방도로나 철도 등의 공공투자까지 이어졌고, 그 여파로 개인뿐만 아니라 법인도 엄청나게 늘어난 재정부담을 감당해야 하는 상황에 처했다. 이와 같이 심각한 재정 상황하에서 일본이 앞으로 기업의 세부담 경감을 계속하여 추진하는 데는 한계가 있으므로 법인세의 세부담 조정 문제는 어려움을 겪을 것으로 전망된다.

일본의 경우 1998년 세제개정 전에는 법인세의 실효세율이 49.98%로 미국에 비해 9%포인트 이상 높은 수준이었다²⁾. 그러나 그후 법인과세의 세율을 낮추는 개혁이 실시되어³⁾, 현재는 국제적으로 보아도 그리 높지 않은 수준이다. 일본은 1990년대 후반 국세

2) 캘리포니아주를 상정하여 지방세와 국세 법인과세의 실효세율을 보면 40.75%이다. 일본 세제조사회(2000, p. 161).

3) 1998년의 개혁으로 실효세율이 46.3%, 그후 1999년의 개혁으로 40.87%로 인하되었다. 『圖說日本の税制』(2001, p. 276).

및 지방 법인과세의 세율을 계속적으로 인하하여 온 결과, 현재는 실효세율이 40.87%로 미국과 거의 같은 수준이다. 한편 일본의 지방(도도부현) 법인과세인 법인사업세는 국세와 같은 과세표준인 법인이익에 과세되고 있어 지방공공서비스와 그 부담과의 대응이라는 응익원리에 맞지 않은 부담체계로 되어 있다. 이를 개선하고자 최근 주장되고 있는 것이 법인의 사업활동가치, 자본금이나 급여 총액 등 법인의 외형을 기준으로 하여 과세하고자 하는 외형표준법인과세 논의이다. 일본 세제조사회(2000)나 지방분권추진위원회(2001)도 외형표준법인과세 도입의 필요성을 명기하고 있다⁴⁾.

우리나라 법인세는 국세를 중심으로 과세가 이루어지고 있다. 그러나 법인이 지방공공서비스로부터의 편익을 얻고 있다는 관점에서 보면 법인과세는 국세만이 아닌 지방세와 관련해서도 준비가 되어져야 한다. 즉 중앙정부와 지방정부의 역할이 서로 다르기 때문에 법인과세도 국세 법인세와 지방 법인과세가 서로 다른 원리에 입각하여 적용되어야 할 것이다. 지방 법인과세의 경우 응익원리가 제대로 이루어지지 못하고 있는 실정에서 현행 국세 법인세와의 조정문제도 포함하여 앞으로 지방 법인과세를 어떻게 정비할 것인가에 관한 논의가 필요하다. 이러한 차원에서 본 연구에서는 최근 활발하게 이루어지고 있는 일본의 법인과세 개혁을 교훈삼아 우리나라 국세 법인세 및 지방 법인과세의 균형있는 구축을 위한 정책제언도 의도하고 있다.

본 연구에서는 우선 일본의 법인과세체계가 어떻게 되어 있는가를 개관한다. 이어 최근 일본에서 이루어지고 있는 법인과세 개혁

4) 그러나 일본 상공회의소를 비롯하여 실제로 법인세를 납부하고 있는 기업측은 외형표준과세의 도입을 반대하고 있는 실정이다. 예컨대 橫浜商工會議所稅制問題研究會(2001)에서는 반대 입장을 분명히 하고 있다.

에 관한 자료를 조사하여 그러한 개혁을 수행하게 된 배경 등을 살펴본다. 이들 자료에 근거하여 어떤 이유로 일본에서 중앙정부의 재정기능이라 할 수 있는 경제 안정화기능이 제대로 발휘되고 있지 못하며, 지방정부의 주요 재정기능인 지방공공서비스의 제공을 통한 자원배분기능이 심한 장애를 겪고 있는가를 지적한다. 나아가 일본 법인세 부담 실태와 특징 및 문제점을 지적하면서, 최근 법인세 개혁에 관한 논의를 참고하여 우리나라 법인세 개혁에 필요한 정책시사점을 도출하고자 한다.

본 연구의 주된 내용은 일본 법인과세 및 그 개혁이다. 따라서 정책시사점을 도출한다고 하여도 현재 우리나라 법인세가 어떠한 입장에서 과세되고 있는가를 살펴보고, 일본의 법인과세 개혁논의를 참고하여 우리나라 법인과세 개혁의 바람직한 방향을 제시하는데 그칠 수밖에 없다. 이때 법인과세 개혁의 기본 원칙은 법인세제가 민간의 경제활동에 왜곡을 가져오지 않는 중립적인 세제를 구축하는 것이 바람직하다고 할 것이다.

일본에서 이뤄지는 법인과세 논의에서 얻을 수 있는 시사점은 다음과 같다. 우선, 우리나라는 일본과는 달리 법인세의 재정의존도가 줄어들지 않고 있는데 이러한 경향은 그리 바람직한 현상이 아니다. 일본에서는 1990년대 후반 법인세율의 대폭적인 인하와 함께 법인세 세수 비중이 급속히 하락하고 있으며, 다른 OECD국가들도 법인세에 대한 의존도를 낮추고 있다. 이에 비해 우리나라는 다른 선진국에 비해 세수에서 차지하는 법인세 비중이 그리 높지 않으나 그 비중이 증가하여 왔다. 이는 선거권이 없는 법인을 대상으로 계속하여 재정적 역할을 강조하여 온 것으로 볼 수 있고 그리 바람직하다고 보기는 어렵다.

다음으로 법인과세 개혁을 법인세 과세베이스를 확충하는 동시에 법인세의 기본세율과 경감세율의 차이를 좁히는 방향으로 추진

해갈 필요가 있다⁵⁾. 우리나라에도 일본과 마찬가지로 세금감면, 가속상각제도, 준비금 및 충당금제도 등 기업에 대한 각종 유인제도가 있다. 이들 제도는 대부분 특정 사업에 대한 혜택으로 작용하고 있다. 자원배분의 효율성을 강조하는 법인세의 기본적인 입장에서 보면 단일세율이 바람직하다. 만일 대기업이나 중소기업에 관계없이 모두가 조세유인정책으로부터 같은 혜택을 받고 있다고 한다면 경감(차등)세율을 적용할 이유가 없기 때문에 앞으로 조세유인정책을 정리함과 동시에 기본세율과 경감세율의 차이를 좁히는 방향으로 개혁을 추진해가는 것이 바람직하다.

마지막으로 국세 법인세와 지방 법인과세의 적용원리를 구분할 필요가 있다. 이를 위해서는 중앙정부와 지방정부의 재정의 역할이 다르다는 점을 인식하는 것이 중요하다. 즉, 중앙정부는 경제안정화라는 관점에서 국세로서의 법인세는 현재와 같이 법인이익에 대한 과세를 유지하나, 지방의 법인과세는 응익원리에 기초한 자원배분의 효율성을 중시할 필요가 있으므로 기업활동가치, 급여총액, 자본금 등의 외형을 기준으로 하는 과세를 정립할 필요성이 있다. 일본은 우리나라와는 달리 지방세에서도 법인과세(법인사업세)에 대한 의존도가 높다. 그러나 법인사업세가 국세 법인세와 같이 법인이익을 과세표준으로 하고 있는 데에서 발생하는 문제점, 즉 응익원리와의 배치, 세수 불안정성 및 이익추구 인센티브의 저해라는 문제점으로 인해 외형표준과세를 도입하려고 하고 있다. 지방의 법인과세가 정착되어 있지 않은 우리나라에서 앞으로 지방 법인세를 정비해가는 경우 처음부터 외형표준을 기준으로 하여 과세하는 것이 일본과 같은 시행착오를 줄이고, 지방세 원칙에도 맞

5) 과세베이스의 확충과 세율 인하라는 세계개혁 방향은 한국조세연구원에서 발표한 중장기 세제운용방향에 포함되어 있는 내용이다.

는 개혁방향이 될 것이다. 중앙정부의 기능으로서는 경제안정화와 소득재분배 기능, 지방정부의 기능으로서는 자원재분배 기능이 중시되어야 한다고 하는 차원에서 보면 법인세에 있어서의 과세 원리를 다르게 적용하는 것은 그 타당성이 있다고 할 것이다. 본 보고서에서는 법인소득(이득)에 부과하는 국세 법인세의 수준을 낮추어 기업경쟁이 심화되고 있는 상황에 대처하고, 지방세로서의 법인과세에 외형표준과세를 도입하여 응익원리에 맞는 과세체계를 갖출 것을 제시하고자 한다.

본 연구는 다음과 같이 구성되어 있다. 제II장에서 일본 법인세의 연혁과 법인과세 세수추이 및 세율구조에 관하여 살펴보고, 제III장에서는 법인과세 과세베이스의 범위와 관련된 문제를 각 분야별로 살펴본다. 제III장 보론에서는 법인과세와 자원배분의 왜곡 문제에 관하여 정리하고 있다. 제IV장과 제V장에서는 각각 국세와 지방 법인과세의 개혁과제에 관하여 언급하고, 마지막 제VI장에서는 일본의 법인과세 개혁논의를 참고하여 우리나라에 주는 정책시사점을 도출한다.

II. 법인과세 세수추이와 세율구조

1. 법인세의 역사 개관

우선 일본의 법인세가 어떻게 제정되었고 그후 어떻게 변천되어 왔는지에 관하여 간단히 살펴보기로 하자⁶⁾. 일본에서는 1887년 소득세가 제정되었는데 소득세 제정 당시에는 개인과 법인의 구분이 없었다. 그러다가 이 소득세가 1899년에 분류소득세로 전면 개편되면서, 개인의 납세자 범위를 명확히 함과 동시에 법인에 대해서도 2.5%의 소득세를 부과하였다. 이것은 실질적으로 법인을 하나의 독립주체로 인정하여 과세한다는 것을 의미하므로, 이를 법인과세의 시초로 보면 일본 법인세의 역사는 100년이 넘었다고 할 수 있다. 그후 법인에 대한 과세는 소득세의 틀 내에서 제1종 소득세로서 부과되었다.

1940년 소득세체계가 대폭 개정되면서 그 동안에 제1종 소득의 형태로서 소득세로 부과되던 법인에 대한 과세가 소득세로부터 분리되어 법인세라는 독립 세목으로 창설되었다. 이때의 법인세 세율은 18%의 비례세율이었다. 제2차 세계대전 종료 후 미군사령부(GHQ)가 일본을 지배하던 당시 샤우프(C. Shoup)세제사절단이 제시한 샤우프 세제권고가 완성되었다. 샤우프 세제권고는 포괄적 소득과세를 기초로 하고 있는데, 이는 세제를 새롭게 디자인한다고 할 정도의 큰 개혁이었다. 샤우프 세제권고는 일본에서 실제로

6) 보다 자세한 것은 池田(2001), 税制調査會(2000)를 참조바람.

실시되기에 이르렀고, 특히 1950년 동 권고를 기초로 하여 이루어진 세제개혁에서는 법인세율로서 35%의 단일세율을 적용하였다. 또한 샤푸프 세제권고에서는 법인단계와 개인주주단계의 이중과세를 배제하기 위해 개인 주주단계에서의 배당공제제도(세액공제) 및 법인간 배당수익 不算入制度를 실시하였다. 이렇게 조정된 배경에는 과세대상으로서의 법인을 어떻게 볼 것인가(즉 법인실제설을 따를 것인가 아니면 법인의제설을 따를 것인가)에 차이가 있었기 때문이다.

주지하듯이 법인은 주주의 의사와는 별개로 독립된 경제주체로서 경제활동을 하며 이익을 추구한다. 경제활동의 결과로 얻어진 이익은 주주에게 배당으로 귀속된다. 법인세는 법인의 이익에 과세되고 있지만, 이때 법인이익의 귀속주체인 주주의 배당소득에 대한 과세를 어떻게 다룰 것인가라는 문제가 발생한다.

법인세의 성질 및 과세근거에 대해서는 두 가지 견해가 있다. 하나는 법인은 독자적 담세력을 갖고 있어 개인과는 별도의 과세주체라고 하는 법인실제설 또는 법인독립과세 주체설이다. 다른 하나는 법인을 개인 주주의 집합체로 보아 법인세는 그들의 소득세를 원천징수하는 것이라고 하는 법인의제설 또는 주주집합체설이다. 일본의 법인과세는 샤푸프권고 이전에는 법인실제설에 기초하여 과세를 하고 있었으나, 샤푸프권고에서는 법인의제설의 입장을 취하고 있다. 법인의제설의 입장에서는 법인과 주주의 관계, 또는 법인이익과 배당수익의 관계에서 발생하는 이중과세문제를 조정할 필요가 있었기에 위에서 언급한 배당세액 공제제도나 법인간의 배당수익 불산입제도를 도입하게 된 것이다.

그후 법인의제설의 입장은 후퇴되어 1961년에는 법인소득 중 배당분에 대해서는 유보분보다도 경감된 세율을 적용하는 지불배당경감 과세제도(配當輕課制度)를 도입하였다⁷⁾. 경감세율로서는 법인소

득 중 배당금으로 지출된 부문에 대해서는 기본세율에 비해 약 4분의 3 정도의 세율을 적용하는 것으로 하였고, 이에 대응하여 소득세의 배당세액 공제율을 종전의 4분의 3으로 인하하였다. 이렇게 조정된 이유는 기업으로 하여금 주식에 의한 자금조달을 쉽게 하고 자기 자본 충실을 기하자는 정책적인 배려가 있었기 때문이다.

배당과세를 둘러싸고 1988년 12월 대폭적인 개혁이 있었다. 이 개혁으로 제도를 간소하게 한다는 차원에서 지불배당경감 과세제도는 폐지되었고, 개인주주 단계에서의 배당세액공제로 일원화하는 쪽으로 조정되었다. 또한 법인간 배당에 대해서도 모회사와 자회사 간의 특정한 경우를 제외하고 20%를 수익금에 산입하는 제도, 반대로 말하면 법인간 배당에 대해서는 80%까지 수익금에 산입하지 않는 제도로 개정되었다.

이상과 같은 일본의 법인세 개정 또는 개혁의 과정으로부터 알 수 있듯이 일본의 법인세가 법인실체설을 따르는지 아니면 법인의 제설의 입장을 취하고 있는지 불명확한 것이 현 실정이다.

한편 우리나라에서 최초로 법인에 대한 과세가 실시된 것은 일제하인 1916년에 소득세가 도입되면서다. 이때에는 소득세와 법인세가 분리되지 않은 상태였다. 그러다가 1934년에 일반소득세가 신설되면서 법인과세는 제1종 소득으로 분류되어 과세되었는데 이는 그 당시 일본의 조세제도가 우리나라에 이식된 결과이다. 해방 이후인 1949년 11월 법인세법이 제정되면서 법인세가 개인소득세와 분리되어 별도로 과세되기 시작하였다.

그후 경제발전과 함께 법인 수가 증가하고 그에 따라 법인세 징수액도 증가하면서 법인세가 재정에서 차지하는 역할은 계속하여

7) 한편 1952년에는 공익법인이나 협동조합 등에 대한 경감세율을 도입하였고, 1955년에는 중소기업에 대한 경감세율을 도입하였다.

증대되어 왔다. 우리나라 국세청의 『국세통계연보』(2001)에 의하면 우리나라의 법인 수는 2000년 현재 24만 2,652개이다. 이는 1999년에 비해 17.6%나 증가한 수치이다. 이에 비해 일본의 법인 수는 1999년 시점에서 282만개로 우리나라에 비하여 약 11배 정도가 되고 있다. 이는 일본의 인구가 우리나라 인구의 3배가 안된다는 것을 고려하면 일본이 우리나라보다도 인구 대비 법인 수가 많음을 의미한다.

2. 법인과세의 세수추이

일본의 법인과세에는 국세로서의 법인세만이 아니고 지방세로서의 법인사업세가 있으며, 두 법인과세 모두 법인의 소득(이익)을 과세표준으로 하고 있다. 이에 더하여 법인기업은 지방세로서 도도부현(광역자치단체)과 시정촌(기초자치단체)에 법인주민세를 납부하고 있다. 세수 규모를 보면 국세 법인세와 지방법인사업세가 법인과세의 대부분을 차지한다. 본 연구에서는 주로 국세로서의 법인세와 지방세로서의 법인사업세를 대상으로 다루고 있다.

법인에는 다양한 형태가 있는데, 일본 법인세법에서는 우리나라와 같이 법인을 내국법인과 외국법인으로 나누어 납세의무를 규정하고 있다. 내국법인이라는 것은 일본 내에 본점 또는 중심이 되는 사무소를 갖는 법인을 말하며, 내국법인 이외의 법인은 외국법인으로 분류된다. 내국법인의 경우 법인소득의 원천이 일본 국내에 있는지 외국에 있는지에 관계없이 모든 소득을 과세대상으로 하고 있다. 이에 비해 외국법인은 일본 국내에 원천이 있는 소득에 대해서만 납세의무를 지고 있다. 일본의 법인과세는 이처럼 소득을 기준으로 하고 있으므로 소득과세에 속하며, 일본은 소비과세나 자산과세에 비해 소득과세의 비중이 높은 국가에 속한다. 일본의 총

조세수입을 소득, 소비, 자산과세로 분류하여 보면 2001년 예산기준으로 각각 53.4%, 30.1%, 16.5%이다(池田(2001))⁸⁾. 이하에서는 법인과세의 시계열적 추이를 간단히 살펴보기로 한다. <표 1>은 일본의 법인과세 통계에 관한 시계열적 추이를 나타낸 것이다.

<표 1> 일본의 법인과세 통계에 관한 시계열적 추이

(단위: %)

	GDP대비 국세법인세 비율	총조세수입 대비 법인 과세 비율	총조세수입 대비 개인 소득세 비율	국세수입 대비 법인세 비율	도부현세수입 대비 법인 사업세 비율	국세수입 대비 개인 소득세 비율
1965	2.82	28.4	27.7	28.3	38.9	29.6
1975	2.78	29.1	33.7	29.4	37.6	37.8
1985	3.75	30.1	35.5	30.7	37.3	39.4
1990	4.27	30.4	37.8	29.3	40.0	41.4
1996	2.81	25.9	31.7	26.2	33.4	34.3
1997	2.59	23.8	32.5	24.2	32.3	34.5
1998	2.23	21.6	30.4	22.3	27.5	33.2
1999	2.10	20.6	29.4	21.9	25.4	31.4
2000	2.11	20.3	33.1	20.8	24.0	36.7
2001	2.35	21.5	32.1	22.4	25.9	35.2

주 : 전체 법인과세의 GDP 대비 비율에 대해서는 제VI장에서 제시하고 있음. 2000년은 추경 후 예산치이며, 2001년은 당초 예산치임.

자료 : <http://www.esri.cao.go.jp/jp/sna/>

大藏省(財務省) (各年度), 『財政金融統計月報』(租稅特集).

8) OECD국가를 대상으로 소득, 소비, 자산과세 분류의 통계를 살펴보면 일본이 각각 52.1%, 28.6%, 17.5%인 데 비하여, 우리나라는 36.6%, 45.5%, 17.9%로서 일본이 우리나라보다 소득과세가 높고 소비과세가 낮은 구조임을 알 수 있다(1998년의 값임). OECD, *Revenue Statistics*.

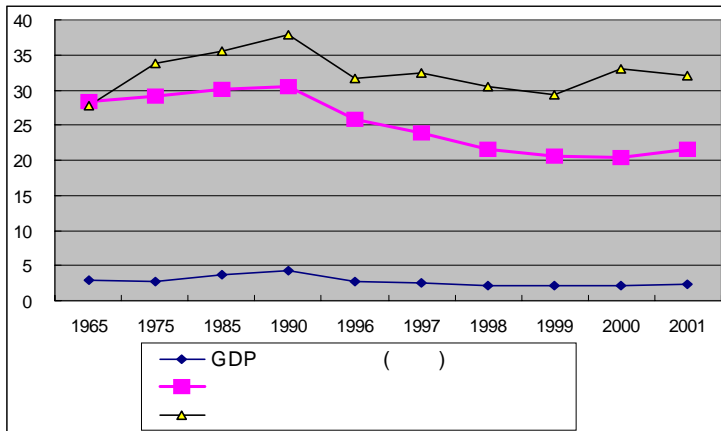
池田篤彦編(2001), 『圖說日本の税製』, 財経詳報社.

<표 1>은 국내총생산(GDP) 대비 국세 법인세 세수비율(제2열), 총조세수입 대비 법인과세 세수비율(제3열), 총조세수입 대비 개인소득세 세수비율(제4열), 국세수입 대비 국세 법인세 세수비율(제4열), 도부현(광역자치단체)세 대비 법인사업세 세수비율(제6열) 및 국세수입 대비 개인소득세 세수비율(제7열)의 추이를 계산한 것이다. 개인소득세의 비율도 함께 계산하여 나타내고 있는 것은 법인과세와의 비교를 위해서이다.

우선 국내총생산(GDP) 대비 국세 법인세 세수 추이⁹⁾, 전체 세수 대비 법인과세 세수 추이에 대해 보기로 하자. [그림 1]은 이들 추이와 함께 전체 세수 대비 개인소득세 세수의 비율추이를 그림으로 나타낸 것이다(즉, <표 1>의 제2열부터 제4열까지를 그림으로 나타낸 것이 [그림 1]이다).

[그림 1] GDP 및 총조세 수입 대비 법인과세 세수추이

(단위: %)



9) GDP 대비 전체 법인과세 세수의 세수추이에 대해서는 제VI장을 참조.

자료 : <표 1>로부터 작성

[그림 1]을 보면 GDP 대비 국세 법인세의 비율과 총조세 대비 법인과세의 비율이 같은 추이를 보이고 있음을 알 수 있다. <표 1>과 [그림 1]을 보면, 1960~70년대에는 국세 법인세가 GDP에서 차지하는 비율이 약 2.8% 정도였던 것이 1985년에는 3.75%까지 상승했다. 경제거품이 가장 컸던 1990년에는 그 비율이 4.27%까지 상승했다가 이후 법인소득이 급격하게 줄어들면서 GDP에서 차지하는 법인세(국세)의 비율도 빠른 속도로 줄어들어, 2000년에는 2.11%까지 하락하였다. 또한 총조세 수입 대비 법인과세 세수의 비율은 1965년 28.4%였으나 1990년 30.4%까지 상승하고 그후 급격히 줄어들어 2000년에는 20.3%까지 하락하여 10여년 사이에 총조세 수입 대비 법인과세 비율은 10%포인트 하락하였다. 이처럼 법인세는 경기변동과 밀접한 관련을 갖는 세목임을 여실히 보여주고 있으나, 이러한 움직임을 보이고 있는 이유는 단지 법인세 제도가 불변하였다는 가정하에서 성립하고 있는 것이 아니다.

법인세가 <표 1>(또는 [그림 1]과 [그림 2])과 같은 변화를 보이는 이유로는 대체로 다음 세 가지 요인을 들 수 있다. 첫째 요인은 위에서 언급한 1990년대 일본의 경기침체이다. 경기가 침체되면 법인의 소득(이익)은 감소하고, 그 결과 법인의 소득(이익)에 대하여 부과되는 법인세의 세수도 감소하게 된다. [그림 1]에서 1990년대의 법인과세 추이를 보면 이러한 현상이 여실히 나타나고 있음을 알 수 있다. 일본은 전통적으로 법인소득세와 개인소득세 등 소득과세의 비율이 높은 나라이다. 또한 1990년대 법인세와 개인소득세의 차이를 살펴보기 위해 법인세와 더불어 총조세 수입 대비 개인소득세의 비율추이가 [그림 1]에 나타나 있다. [그림 1]을 보면 총조세 대비 개인소득세 비율도 1980년대까지 크게 상승하고 1990년 이후 그 비율이 줄어들고는 있으나 1990년대 후반 총조세 대비

개인소득세 비율은 30~32%를 차지하고 있어 법인세에 비해 그 하락폭이 크지 않다. 이로부터 최근(특히 1990년대 후반 이후)의 소득과세 변동은 개인소득세보다 법인세의 변동이 크게 나타난 것이 주요 원인이 되고 있음을 알 수 있다.

둘째 요인으로는 소비과세 비중이 법인과세에 비하여 상대적으로 크게 증가하였다는 것을 들 수 있다. 위에서 경기침체가 법인과세의 비중을 감소시킨 원인의 하나라고 하였으나, 경기침체에 의해 법인세수가 감소되었다고 하더라도 만일 법인세수의 감소와 함께 개인소득세나 소비과세 또는 자산과세 세수가 감소되면 법인세가 국세에서 차지하는 비중이 반드시 감소한다고 할 수는 없다. 왜냐하면 [그림 1]에서는 법인과세를 다른 과세와 비교하는 경우에 있어 법인과세의 상대적인 비중을 나타내고 있기 때문이다. 따라서 소비나 자산과세의 비중이 어떻게 되어 있는가를 살펴볼 필요가 있다. 이를 간접적으로 살펴보기 위해 <표 1> 및 [그림 1]에서 보이고 있는 총조세 중 개인소득세의 비중추이(또는 [그림 2]의 국세 중 개인소득세의 비중추이)를 참고하기로 하자. 위에서 언급하였듯이 [그림 1]을 보면, 1990년대 후반 총조세 수입 대비 개인소득세 비율은 30~32%를 차지하고 있는 데 비하여 법인과세의 비중은 계속하여 하락하고 있다. 예컨대 1996년 총조세 수입 대비 법인세의 비중은 25.9%에서 2000년 20.3%까지 하락한다. 또한 자산과세가 플로우(flow)과세인 소득과세나 소비과세와는 달리 스톡(stock)과세인 점과 일본의 경우 자산에 대한 과세표준이 그리 변하지 않는다는 점을 고려하면 소비과세의 비중이 증대되었을 것임을 유추할 수 있다(후술하는 [그림 2]의 설명부분도 참조할 것). 소비과세의 비중이 상승한 것은 경기침체로 법인과세의 비중이 낮아진 이유도 있으나 다른 한편으로는 소비과세 자체의 비중을 높이고자 하는 일본 정부의 의도가 있었다는 것도 간과할 수 없다. 예

권대 일본에서는 1989년 일반소비과세로서 소비세가 3%의 세율로 제정되었고, 1997년 5%로 인상되었다.

세번째는 1990년 후반의 법인세율의 인하이다. 소비세율 인상과 더불어 법인과세 세율을 인하한 것이 법인과세의 비중을 감소시키고 있다. 1990년 전반까지 국세와 지방세를 합한 일본 법인세의 실효세율은 49.98%로 상당히 높은 수준이었다. 그후 법인세가 기업의 사업활동에 영향을 주지 않도록 하기 위해 법인세율의 인하와 과세베이스의 확대를 추진하였다. 37.5%였던 국세 기본세율을 1998년에는 34.5%로, 1999년에는 이를 다시 30%로 국제적인 수준으로까지 낮추는 개혁을 실시하여 왔다¹⁰⁾. 또 지방세에 있어서도 법인사업세의 세율을 1998년 12%에서 11%로, 1999년에는 이를 다시 9.6%로 인하하였다. 그 결과 1999년 이후 일본의 국세와 지방세를 합한 법인 실효세율은 40.87%를 유지하고 있다(법인 실효세율의 계산 방법에 대하여는 후술한다). 이와 같은 일련의 개혁은 [그림 1]에서 보듯이 법인세의 세수를 계속하여 저하시키는 요인으로 작용하여 왔다고 할 수 있다.

요약하면 1990년대 일본의 법인과세 수입 비중이 감소한 것은, 경기침체의 영향, 소비과세가 상대적으로 크게 증대한 점, 그리고 1990년대 후반에 있었던 법인세율의 대폭적인 인하가 그 원인이었다고 할 수 있다.

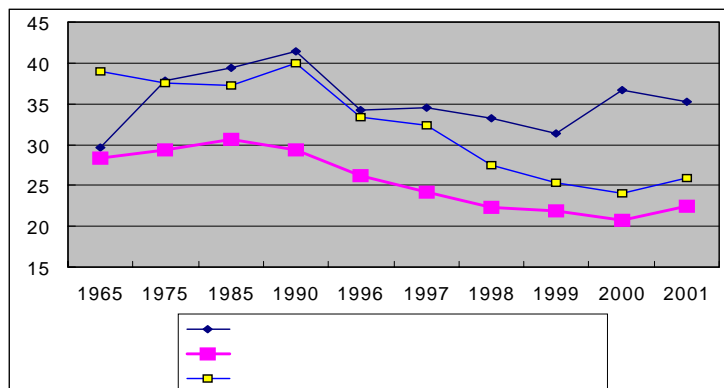
이상은 국세 법인세를 중심으로 그 추이를 언급한 것인데 이하에서는 법인과세를 국세와 지방세로 나누어 살펴보기로 한다. [그림 2]는 국세수입 대비 법인세 비율과 지방세(도부현세) 수입 대비 법인사업세 비율, 그리고 개인소득세와의 비교를 위해 국세수입 대비 개인소득세의 비율추이를 나타낸 것이다. 즉, <표 1>의 제5

10) 1984년에는 법인세율이 43%까지 상승하였다.

열부터 제7열까지를 그래프로 그린 것이다. 한편 일본의 경우 법인이 부담하는 지방 법인과세로서 법인주민세가 있는데, 그 세수가 미미하여 법인과세의 추이에는 그리 영향을 미치지 못하므로 [그림 2]에서는 생략하였다¹¹⁾.

[그림 2] 국세수입 대비 법인세 및 도부현세수입 대비
법인사업세의 세수추이

(단위: %)



자료 : <표 1>로부터 작성

[그림 2]에서도 총조세 대비 비중을 이용하여 설명한 [그림 1]과 거의 비슷한 패턴을 볼 수 있다. [그림 2]에서 보듯이 일본 국세에서 법인세 수입이 차지하는 비율은 1980년대 후반까지 약 30% 정도였다. 법인세수 비중은 거품경제가 한창이던 1988년도에 35.3%까지 상승하였다가 1990년대 들어 거품경제가 붕괴되면서 계속하여 저하되었다. [그림 2]를 보면 1990년 국세 대비 법인세수입이 약

11) [그림 2]에는 나타나 있지 않으나 실제로 이들 법인 주민세를 합한 법인과세의 추이를 그려 보아도 거의 변화가 없다.

30%를 차지하던 것이 2000년에는 약 20% 정도로 떨어지고 있음을 알 수 있다.

<표 1> 및 [그림 1]을 이용하여 일본의 법인과세추이를 설명할 때 자산과세는 플로우(flow)과세인 소득과세나 소비과세와는 달리 스톡(stock)과세로서 일본의 경우 자산에 대한 과세표준이 그리 변하지 않는다는 점을 언급하였다. 실제로 국세 대비 소비과세의 비중을 보면 1990년 18.6%에서 2000년 39.9%로 크게 상승하고 있다. 이에 비해 국세 대비 자산과세의 비중은 1990년 13.1%에서 2000년 16.6%로 약간 상승하고 있다(池田(2001)). 이처럼 자산과세의 변동보다는 소득과세 및 소비과세 등의 플로우과세가 보다 많이 변동하고 있음을 알 수 있다.

이상은 국세 법인세의 비중추이에 관하여 언급한 것이지만 법인과세의 영향을 심각하게 받고 있는 것은 국세보다도 지방세이다. [그림 2]를 보면 광역자치단체세인 도부현세에서 차지하는 법인사업세의 비중은 1980년대까지 약 40%였으나, 1990년대부터는 빠른 속도로 하락하여 2000년에는 그 비중이 25%까지 하락하고 있음을 볼 수 있다. 우리나라의 지방세가 취득 및 등록세라는 거래자산과세에 의존하고 있는 것과는 달리 일본의 지방세는 이처럼 법인과세에도 많이 의존하고 있음을 알 수 있다.

위에서 살펴본 바와 같이 국세나 지방세에 있어 일본 법인과세의 비중은 최근 들어 하락하고 있는 실정이다. 이때 주의해야 할 것은 비록 경제활동의 주역을 담당하고 있는 법인과세 또는 기업과세의 비중이 줄어들었다고 하여 법인과세의 중요성도 줄어들었다고 할 수 있는 것은 아니라는 점이다. 오히려 일본의 법인과세는 현재 세계개혁 과제에서 주목의 대상이 되고 있다. 국세 법인세에 대하여는 경기회복이나 원활한 경제활동을 하도록 하기 위해 연결납세, 기업의 분할이나 합병 등 기업재편과세를 정비하고 있다. 또

지방세에 있어서는 현행의 법인사업세보다도 안정적인 세수입을 확보할 수 있도록 하기 위한 외형표준과세 도입 논의가 활발하게 진행되고 있다¹²⁾. 이처럼 법인과세 개혁문제는 일본 세제개혁에서 빼놓을 수 없는 과제가 되고 있다.

3. 법인과세의 세율구조

가. 법인세(국세)

일본 국세청의 『국세통계연보』에 의하면 약 282만개(1999년 시점)의 법인이 존재하고 있다¹³⁾. 법인(내국법인)에는 보통법인, 공공법인, 공익법인, 협동조합, 인격이 없는 사단 등이 포함되고 있다. 우선 이들 법인의 형태에 관하여 간단히 언급하기로 하자. 보통법인이라고 함은 주식회사, 유한회사, 합자회사, 합명회사, 상호회사 등의 회사형태를 갖는 법인을 말하는데, 보통법인의 모든 소

12) 지방의 법인과세 및 그 개혁에 관하여는 제V장에서 구체적으로 언급하고 있다.

13) 일본에서는 매년 『圖說日本の税制』라는 제목으로 필진을 바꾸어 가면서 개정된 세법이나 세제개혁 논의를 반영하여 국세와 지방세 세목별로 비교적 자세한 설명을 곁들여 요약 설명하고 있다(예, 池田編(2001), 『圖說日本の税制』). 또한 일본의 재무성에서는 『財政金融統計月報』를 발표하고 있는데 이 통계서에서는 각 분야별 특집을 발표하고 있다. 그 중에서 조세에 관한 통계는 「조세특집」으로 발표되고 있다. 또한 일본 국세청에서는 우리나라 국세청의 『국세통계연보』와 같이 『국세청통계연보』를 발행하고 있다. 본 연구에서도 이들 해설서와 통계서를 많이 참고하여 일본의 법인세제에 관한 설명을 하고 있다. 한편 우리나라에서는 재정경제부가 국세와 지방세 세목별로 요약하여 『조세개요』를 매년 발표하고 있으나, 아직 자세한 설명에는 이르지 못하고 있는 실정이다.

득이 법인세 과세대상으로 되어 있다. 법인 중 대부분을 차지하고 있는 것이 보통법인으로 273만개가 존재하고 있다. 또한 보통법인 중에서도 회사의 형태를 갖는 법인이 270만개에 이르고 있다.

공공법인이란 지방공공단체, 공사, 공단, 공고 등을 말하며 이들 공공법인에는 법인세가 부과되지 않는다. 또 공익법인이란 학교법인, 일본 민법 제34조상의 법인, 사회복지법인, 종교법인, 그리고 공공법인에 포함되지 않는 각종 사업단 등을 말하며, 이들 공익법인이 수익사업을 하는 경우 그 수익사업으로 인해 발생한 소득에 대해서만 법인세가 부과된다. 공익사업의 수익사업 범위는 물품판매업, 금전대부업, 부동산대부업, 주차장업 등 33종류로 분류하여 열거하고 있다. 협동조합이란 농업협동조합(농협), 어업협동조합(漁協(우리나라의 수협)) 등을 말하며, 이들 협동조합의 모든 소득을 과세대상으로 하고 있다. 마지막으로 인격이 없는 사단은 법인세법상 법인으로 간주되며, 이들 사단이 수익사업을 하는 경우 그 수익으로부터 발생한 소득에 한해 과세된다.

우리나라 법인을 법인종류별로 보면, 영리내국법인이 전체의 94%인데, 주식회사(88.3%), 유한회사(3.2%), 합자회사(2.1%), 합명회사(0.4%) 순이다(『국세통계연보』(2001)). 외형규모별로는 5억원 미만 영세법인이 50.0%이며, 100억원 이상 대법인은 4.9%를 차지한다. 국세청의 『국세통계연보』에 나와 있는 2000년 현재 우리나라의 법인세 신고 및 법인세 부과현황을 보면, 흑자신고법인은 66.2%, 결손신고법인은 33.8%이다. 이때 신고과세표준이 100억원을 초과하는 법인 수는 0.3%에 불과하나 총세액은 72.7%를 차지하고 있다.

일본의 경우 100억엔을 초과하는 법인 수는 0.2%에 불과하나 총세액은 60.8%를 차지하고 있으며(1999년), 전체 법인의 67.3%(1998년)가 적자법인으로 되어 있고, 0.6%의 대규모 법인이 법인소득금

액의 67.2%를 차지하고 있다(大田(2002, p.141)).

일본에서는 각각의 법인 성격에 따라 법인세의 과세소득의 범위나 세율을 다르게 정하고 있다. 일본 법인세의 세율구조에 관하여 보다 구체적으로 살펴보기로 하자. 법인세의 세율은 보통법인 또는 인격이 없는 사단 등을 대상으로 하는 경우에는 기본세율 30%를 부과하고 있다. 그러나 자본금 1억엔 이하의 보통법인이나 연간 800만엔 이하의 소득액을 얻는 인격이 없는 사단에 대해서는 22%의 경감세율을 적용하고 있다. 또한 공익법인 등 또는 협동조합 등에 대해서도 22%의 세율을 부과하고 있다.

법인세의 세율은 소득세 등 다른 세목과의 균형을 도모하면서 그때그때의 재정 사정이나 경제 상황을 반영하여 결정하고 있다. 1988년 12월 개정(발본적 세제개혁)에서 기본세율이 42%에서 37.5%로 인하되었으며 배당소득에 대한 경감세율 부과제도(配當輕課制度)가 폐지되었다. 또 1998년도 세제개정에서는 경제활동에 대한 과세 중립성을 높여 기업 활력과 국제경쟁력을 유지하기 위해 법인세 과세베이스의 대폭적인 개편이 이루어졌고 기본세율도 34.5%로 인하되었다. 이어 1999년도 세제개정에서는 경기 상황을 고려하여 과세베이스 개편은 이루어지지 않은 채 기본세율만 30%로 인하되었다¹⁴⁾. 보다 구체적인 법인세의 세율구조 변화추이와 변경이유에 관한 설명이 다음의 <표 2>에 나타나 있다.

14) 이 외에 동족회사의 유보금액에 대한 특별세율의 적용을 규정하고 있다.

<표 2> 법인세의 세율구조 변화추이

(단위: %)

	보통법인의 법인세율				
	기본세율		중소기업의 경감세율		
	유보분	배당분	소득구분	유보분	배당분
1950.4	35				
1952.1	42				
1955.7	40				
1955.10	40		연 50만엔 이하	35	
1957.4	40		연100만엔 이하	35	
1958.4	38		연200만엔 이하	33	
1961.4	38	28	연300만엔 이하	33	24
1964.4	38	26	연300만엔 이하	33	
1965.4	37	26	연300만엔 이하	31	
1966.1	35	26	연300만엔 이하 ¹⁾	28	22
1970.5 (소득세 감세에 따르는 세원 확보)	36.75	26	연300만엔 이하		
1974.5(소득세의 대폭 감세)	40	28	연600만엔 이하		
1975.5	40	30	연700만엔 이하		
1981.4(재정 재건을 위해)	42	32	연800만엔 이하	30	24
1984.4 (소득세 감세에 따르는 세원 확보)	43.3	33.3		31	25
1987.4(잡정세율의 기간 종료)	42	32		30	24
1989.4(발본개정 ²⁾ 경과세율)	40	35		29	26
1990.4(발본개정 ²⁾ 분척세율)	37.5			28	
1998.4	34.5			25	
1999.4	30			22	

주 : 1) 1966년 이후는 자본금 1억엔 이하의 법인에만 적용되는 것으로 변경
 2) 1989년 소비세 도입에 따른 법인세 세율의 인하

자료 : 池田(2001, p. 113), 세계조사회(2000, p. 161)

일본에는 법인이 부담하는 주요 지방세로서 법인사업세가 있는데 이것은 기업이 국세법인세를 계산할 때 비용으로 인정되고 있다(법인사업세의 세율은 과세소득의 9.6%). 따라서 법인이 국세와 지방세를 합하여 실질적으로 부담하는 세율, 즉 실효세율을 계산하기 위해서는 법인사업세가 비용으로 산입되는 것을 조정할 필요가 있다.

일본의 법인 실효세율이 몇 %가 될 것인가를 계산하여 보자. 여기서 실효세율이란 법인세의 진가나 귀착까지를 고려하여 법인이 실질적으로 부담하는 경제적 의미에서의 세율이 아니라, 법인소득(이득)이 있다고 할 때 그 법인소득에 대하여 몇 %의 법인세가 부과되는가를 의미한다. 일본의 법인은 국세인 법인세와 지방세인 법인사업세 이외에 법인세액의 5%를 부과하는 도부현민세와 법인세액의 12.3%를 부과하는 시정촌민세라는 법인주민세를 부담하고 있다. 따라서 법인은 크게 4가지의 세부담을 지고 있는 것이 된다. 이제 법인세 기본세율 30%를 부담하는 보통법인의 국세와 지방세를 합한 실효세율을 계산하여 보자. 법인사업세를 포함하는 법인의 과세 전 소득금액이 100이었다고 상정하여 얼마만큼을 세금으로 지불하게 되는가를 계산하면 된다.

소득금액 100에는 법인사업세가 포함되어 있으므로, 우선 100 가운데 법인사업세로서 얼마를 부담하는가를 살펴보기로 하자. 법인사업세 부담액을 계산하기 위해 적용되는 과세소득을 A라고 하면 다음 식이 성립한다.

$$100 = A + A \times 9.6\% = A (1 + 9.6\%)$$

위의 식에서 A를 구하면 91.24가 된다. 따라서 이를 기초로 법인사업세액을 구하면,

$$\textcircled{1} \text{ 법인사업세액은 } 91.24 \times 9.6\% = 8.76 \text{이 된다.}$$

다음으로, 역시 위에서 구한 A의 값 91.24를 기초로 국세 법인세 부담을 계산할 수 있다. 이어서 이 법인세액에 기초하여 지방세인 도부현민세와 시정촌민세를 계산하면 다음과 같다.

② 국세 법인세액 $91.24 \times 30\% = 27.37$

③ 도부현민세 $27.37 \times 5\% = 1.37$

④ 시정촌민세 $27.37 \times 12.3\% = 3.37$

위의 계산결과로부터 법인은 총 소득금액 100 가운데 40.87을 법인세로 부담하게 됨을 알 수 있다. 이것이 일본의 법인실효세율이 된다. 즉, 일본의 법인실효세율은 $40.87\%(=①+②+③+④)$ 이다. 이 중 $27.37\%(=②)$ 포인트가 법인의 국세 실효세율이고, $13.50\%(=①+③+④)$ 포인트가 지방세 실효세율이다.

한편, 세율 이외에도 과세베이스가 세수에 영향을 미치게 된다. 제Ⅲ장에서는 세율 이외에 법인과세 산출과 관련된 법인세 과세 베이스에 미치는 주요 항목을 중심으로 법인과세의 구조에 관하여 살펴보기로 한다. 이에 앞서 일본 국세 법인세의 신고 및 납부에 관하여 간단히 살펴보기로 하자.

법인은 해당 사업연도가 종료되는 날로부터 2개월 이내에 법인세 신고서를 세무서에 제출해야 한다. 이때 제출하는 신고서를 확정신고서라고 하는데 법인세의 확정신고서는 소득세의 확정신고서와는 달리 이익이 나는지 결손이 나는지를 불문하고 제출하도록 하고 있다¹⁵⁾. 사업연도가 6개월을 초과하는 법인은 사업연도 개시일 이후 6개월분에 대해, 6개월이 경과한 날부터 2개월 이내에 중간신고서를 제출해야 한다. 중간신고 방법에는 해당 사업연도 전 년도의 법인세액 실적액에 의한 방법과 임시(假) 결산에 의한 방법

15) 그러나 재해나 기타 부득이한 경우 및 회계감사를 위한 결산이 신고기한 내에 확정되지 않은 때에는 일정기간 신고기한의 연장을 인정하고 있다.

이 있다. 전년도 법인세 실적액에 의한 방법은 전년도 법인세액의 2분의 1을 신고 납부하는 것으로 되어 있다¹⁶⁾. 중간신고서 및 확정 신고서를 제출한 법인은 신고서에 기재된 법인세액을 납부해야 하는데 확정신고서에는 중간신고에 의한 중간납부액을 차감한 세액을 납부하도록 하고 있다. 한편, 법인세에 대해서도 개인소득세와 같이 청색신고제도¹⁷⁾가 있어 법인이 장부를 준비하고 그 기록에 기초하여 정확한 소득의 계산이나 세액을 신고하는 경우에는 각종 준비금, 감가상각자산의 특별상각, 특별세액공제 등 세제상의 특별 조치를 적용받을 수 있게 되어 있다.

나. 법인사업세(지방세)

1) 법인사업세의 연혁

앞서 언급한 바와 같이 일본의 법인은 국세만이 아닌 지방세(광역자치단체인 도부현세)로서 사업세를 부담하고 있다. 이 사업세에는 개인사업세와 법인사업세가 있다. 이 중 법인사업세가 사업세의 대부분을 차지한다.

우선 법인사업세의 연혁을 살펴보기로 하자¹⁸⁾. 일본의 경우 사업세의 전신으로 영업세가 부과되고 있었다. 이 영업세는 1878년

16) 납부금액이 10만엔 이하의 경우는 중간신고서를 제출하지 않아도 된다. 중간신고서를 제출해야 하는 법인이 이를 기한 내에 제출하지 않을 경우 전년도 법인세 실적에 의한 방법으로 신고한 것으로 간주하고 있다.

17) 청색신고제도에 관한 설명에 관해서는 국중호(1998)를 참고하기 바란다.

18) 세제조사회(2000, pp. 195~196)를 참고하여 작성.

당시 모든 회사 및 도매업, 중간도매업 및 모든 소매상을 과세대상으로 하는 府縣稅로서 부과되었다. 1882년에는 보다 범위를 넓혀 상업뿐만이 아니라 상공업 일반에 영업세가 부과되었다. 1896년에 영업세는 지방세에서 국세로 이관되어 자본금액 등의 외형기준을 과세표준으로 하여 과세되었다. 이때 府縣은 국세 영업세에 부가세를 부과하는 동시에 국세의 영업세 대상이 아닌 소규모 영업에 대해 府縣稅로서의 영업세를 부과하였다. 1926년에 영업세가 폐지되면서 순이익을 과세표준으로 하는 영업수익세가 창설되고, 府縣은 이 영업수익세에 대해 부가세를 부과하였다. 영업수익세의 과세대상이 아닌 업종이나 영업수익세의 면제대상인 소매업에 대해서는 영업순이익, 수입금액, 영업용 건물의 임대가격 등 외형기준을 과세표준으로 해서 지방세로서 영업세를 부과하였다. 1940년에 영업수익세와 영업세가 통합되었고 새로이 영업순이익을 과세표준으로 하는 국세로서의 영업세가 창설되었다.

1947년에 영업세가 국세에서 지방세로 이양되어 다시 道府縣의 독립세로서 법인 및 개인의 영업에 대해서는 각각 순이익 또는 영업수익을 과세표준으로 과세하였다. 1948년에 영업세라는 명칭이 사업세로 바뀌었고, 새로 개인의 농림업, 수산업 등 제1차 산업을 과세대상에 포함시킴과 동시에 별도로 특별소득세를 신설하여 자유업 등에 과세하게 되었다.

1949년 제1차 샤프트권고에서는 사업세의 과세표준을 「원료 등 다른 사업으로부터 구입한 제품가치에 그 기업이 부가한 가치」라고 하고 있다. 이는 사업세의 과세표준을 사업소득에 의한 것이 아니라 부가가치를 채택해야 한다고 권고하고 있는 것이다. 이 권고를 받아들여 1950년 사업세 및 특별소득세를 대신해 도부현세의 근간으로서 부가가치세가 창설되었다. 이 부가가치세의 과세표준은 사업의 총매출에서 특정의 지출금액을 공제한 금액으로 되어

있었다. 그후 1950년 제2차 샤우프권고를 받아들여 1951년 부가가치세의 과세표준 적용시 가산법을 선택적으로 채택할 수 있도록 지방세법을 개정하였다. 더불어 청색신고의 제출이 인정되고 있는 법인에 대해서는 과세표준을 각 사업연도의 소득으로 하거나 해당 사업연도 중에 지불해야 하는 급여, 이자, 임대료를 합산한 금액(가산법)으로 하는 것이 선택 가능하게 되었다. 가산법에 의해 과세표준을 계산하는 경우에 각 사업연도 소득계산은 원칙적으로 법인세법의 규정에 의해 각 사업연도의 소득계산 예를 따르도록 하고 있다. 그리고 급여, 지대, 가옥임대료, 이자 등은 소득계산상 손금에 산입되는 것에만 한정하는 것으로 하였다. 이 부가가치세는 법률은 제정되었음에도 불구하고 반대에 부딪쳐 실시가 연장되다가 결국 1954년 폐지되었다. 그 대신 그때까지 잠정적으로 존속되고 있던 사업세와 특별소득세가 통합되어 현행의 사업세가 되었다.

2) 법인사업세 구조

사업세에는 개인사업세와 법인사업세가 있으나 법인사업세가 사업세 세수의 대부분을 차지한다. 법인사업세에 관하여 언급하기 전에 우선 개인사업세에 관하여 개략적으로 살펴보기로 하자. 개인사업세는 개인이 하는 제1종 사업, 제2종 사업 및 제3종 사업에서 발생한 전년도 중의 소득을 과세표준으로 하여 부과되는 도부현(광역자치단체)세다¹⁹⁾. 개인사업세는 이들 사업을 실시하는 사

19) 지방세법에서 제1종 사업으로 연결되는 것은 물품판매업, 부동산대부업, 제조업 등이다. 제2종 사업은 축산업, 수산업 등, 제3종 사업은 대체적으로 자유업에 속하는 것으로 의료업, 조산부업, 변호사업 등이 있다. 보다 자세한 분류항목의 열거에 대하여는 池田(2001, p. 213)를 참조바람. 표준세율은 제1종 사업이 5%, 제2종 사업이 4%

무소 소재의 도부현이 부과하고 있다. 개인이 사무소 등이 없이 사업을 하는 경우에는 사업자 주소(거주지) 중 해당 사업과 가장 밀접한 관계가 있는 것을 사무소로 간주하여 과세한다. 한편 개인사업세의 납부는 보통징수방법이 실시되어 도도부현 지사로부터 교부된 납세통지서에 의해 원칙적으로 8월 및 11월 중에 납부한다.

이제 법인사업세의 구조에 관하여 살펴보기로 하자. 개인사업세가 개인이 하는 사업활동 중 일정 사업활동만을 과세대상으로 하고 있는 것에 비해 법인사업세는 내국법인, 외국법인의 구별없이 법인이 하는 모든 사업을 과세대상으로 하고 있다. 이때 법인이 아닌 사단 또는 재단으로서 대표자나 관리인의 규정이 있고 수익사업을 하는 단체도 법인으로 간주하여 법인사업세가 과세된다. 그러나 임업, 광물의 채굴사업, 특정 농사조합법인이 행하는 농업에 대해서는 법인사업세가 부과되지 않는다.

세액은 과세표준에 세율을 곱해 계산한다. 법인사업세의 경우, 전기공급업, 가스공급업, 생명보험사업 및 손해보험사업을 하는 법인에 대해서는 각 사업연도의 수입금액을 과세표준으로 하고, 그 외의 법인에 대해서는 각 사업연도의 소득(원칙적으로 국세 법인세의 과세표준인 법인소득)을 과세표준으로 하여 과세한다. 업종에 따라 소득의 크기가 반드시 사업활동의 규모를 적절하게 나타내는 것은 아니라고 보고 있기 때문에 과세표준을 이런 식으로 구분하여 과세하고 있는 것이다.

및 제3종 사업이 원칙 5%로 되어 있는데 제3종 사업 중 조산부업 등의 특정한 사업에 대해서는 그 담세력을 배려해서 3%의 세율로 경감하고 있다. 그리고 제한세율은 표준세율의 1.1배로 되어 있다. 한편, 청색신고자의 「청색신고특별공제」 등은 개인사업세에서는 적용하지 않으나, 과세표준의 산정시 저소득자의 세부담을 경감하기 위해 사업세 독자적으로 연간 290만엔의 사업주 공제를 실시하고 있다.

표준세율은 수익금액 과세법인에 대해서는 1.3%, 소득금액 과세법인에 대해서는 그 소득금액에 따라 5~9.6%의 누진세율로 되어 있다. 그리고 제한세율은 표준세율의 1.1배이다. 1998년도와 1999년도 개정에서 법인사업세 세율이 인하되어 현재와 같은 세율로 되었다.

법인사업세의 납부는 신고납부방법을 취하고 있다. 납세의무자인 법인은 사업연도가 종료하는 날로부터 2개월 이내에 사무소 또는 사무소 소재지 도도부현 지사에게 신고서를 제출하고 신고세액을 납부해야 한다. 이때 둘 이상의 도도부현에 걸쳐 사무소를 두고 있는 법인은 종업원 수나 고정자산 가격 등에 기초하여 일정의 분할기준에 따라 각 사무소 등이 소재하고 있는 도도부현에 세액을 분할납부해야 한다.

Ⅲ. 법인과세의 과세베이스 문제

법인세를 단순히 수익에서 비용을 제외한 이후의 법인 이익에 과세하는 세금으로 생각하면, 법인세는 법인이나 개인의 의사결정에 영향을 미치지 않게 된다. 왜냐하면 한계비용과 한계수입이 일치하는 이윤 최대화조건은 법인세 부과 전의 이익의 크기에 영향을 받지 않기 때문이다. 그러나 법인세의 부과는 실제로 법인이나 개인의 경제 행동에 영향을 미친다. 이에 관한 구체적인 논의는 본장의 토론에서 다루기로 하고 여기서는 그 이유를 간단히 언급하는 데 그치기로 한다.

법인세를 경제적 이윤에 부과하는 이윤세(profit tax)와 동일하지 않다고 보면, 법인세는 법인이나 개인의 경제행동에 영향을 미쳐서 의사결정의 왜곡에 따른 비효율을 발생시키게 된다. 콕태원(2000)은 법인의 당기순이익과 경제적인 이윤이 다르다는 것을 보이면서 법인세의 경제적 효과를 설명하고 있다²⁰⁾. 법인에서 당기

20) 본장의 토론에서는 법인과세와 자원배분 왜곡효과에 관하여 정리하고 있다. 콕태원(2000)은 주로 경제적 감가상각률과 세법상의 감가상각률이 차이가 나기 때문에 법인세와 이윤세는 일치하지 않는다는 것을 언급하고 있다. 나아가 법인세는 자기자본 수익에 대한 과세, 즉 부분요소과세라고 하는 점에 주목하여 법인과세의 자원배분 효과에 관하여 언급하고 있다. 법인세가 부분요소과세라고 하는 점, 달리 말해 현실적으로 법인 이외의 부분이나 타인자본이 존재한다고 하는 점을 고려하면 법인세는 자원배분의 비효율성 즉 자원배분의 왜곡을 가져오는 세가 된다. 법인세의 자원배분 왜곡효과에 대하여 법인세의 전가문제도 중요하다고 할 것이다. 법인세의 부담을

순이익과 경제적 이윤이 다른 이유는 주로 경제적인 측면에서의 비용계산과 세법상에서의 비용계산이 다르게 나타나기 때문이다. 예컨대 감가상각률 계산의 경우 그 차이가 크게 나타나고 있다. 이처럼 법인과세에서는 과세베이스의 범위가 어떻게 되어 있는가가 그 주요 내용을 구성하게 된다. 이하에서는 일본 법인과세의 과세 베이스가 어떻게 되어 있는가를 항목별로 나누어 살펴보기로 한다.

1. 법인과 개인의 소득조정문제

법인 그 자체를 어떻게 볼 것인가, 즉 법인실체설을 취할 것인가 아니면 법인의체설을 취할 것인가에 따라 법인세의 세율조정 문제가 대두된다. 제II장에서 언급하였듯이 일본에서는 이 두 가지가 혼재되어 있다고 할 수 있으며, 그 결과 법인과 개인의 세부담 조정도 전부가 아닌 일부를 조정하고 있는 실정이다. 이하에서는 일본의 법인과 개인의 소득조정문제에 관하여 살펴보기로 하자.

법인에 대한 과세소득금액은 법인이 해당 사업연도의 수익(益金)에서 비용(損金)을 공제한 금액이다²¹⁾. 법인의 수익(익금)에는 상품이나 제품 등을 판매하여 얻은 매출수입, 토지나 건물 등 고정자산의 양도에 따른 수입, 기타 役務의 제공으로 인한 수입, 예금이나 대부금의 이자수입 등과 같이 기업회계에서 말하는 결산이익 계산시의 수익에 해당하는 것이 포함된다. 일본 법인세법에서는

법인이나 주주 이외의 주체에게 얼마나 부담시키는가 하는 전가의 정도는 그 기업이 생산하는 재화 서비스 시장의 경쟁상태나 수급관계, 가격탄력성이 어떻게 되어 있는가에 따라 다르게 된다. 본장의 보론에서는 법인세의 전가문제에 관한 언급도 하고 있다.

21) 우리나라 법인세의 규정에서는 수익이나 비용이라는 용어보다는 益金이나 損金이라는 용어를 사용한다(예, 재정경제부의 『조세개요』). 일본에서도 益金이나 損金이라는 용어를 사용하고 있다.

무상으로 자산을 양도한 경우 또는 역무를 제공하는 경우도 수익의 범위에 속한다고 하고 있다. 이것은 일단 양도에 의해 수익이 실현되고, 동시에 이것이 증여된 것으로 보아야 한다고 하는 입장을 취하고 있기 때문이다. 또 비용(손금)에는 해당 사업연도의 수익에 관련되는 매출원가, 완성공무원가, 판매비, 일반관리비, 재해 등으로 인한 손실 등 결산이익을 계산할 때의 비용이나 손실에 해당하는 항목이 포함된다.

세법과 상법·기업회계원칙은 기업의 소득 또는 이익을 계산한다는 점에서는 공통점이 있다. 그러나 이들은 각각 고유의 목적과 기능을 갖고 있기 때문에 기업회계의 결산이익과 세법상의 과세소득은 일치하지 않는다. 그 이유에 관해 보다 구체적으로 살펴보기로 하자. 기업회계의 경우 재산이나 지분을 둘러싼 주주나 채권자 등 이해관계자 사이의 이해를 조정하는 기능과, 기업회계정보를 필요로 하는 사람들에게 기업의 재정 상태와 경영성적을 공표하는 정보제공 기능이 존재한다. 이에 비해 세법은 세부담의 공평이나 경제주체에 대한 중립성 확보라고 하는 원칙하에서 적정 과세를 실현하기 위해 정부와 납세자의 관계를 규정하고 있다. 이와 같은 기본적인 입장 차이 때문에 기업회계상의 결산이익과 세법상 과세소득은 일치하지 않고 있다. 따라서 세법상의 소득금액을 계산하기 위해서는, 기업회계 결산이익을 대상으로 수익에 산입하지 않거나(익금불산입), 수익금에 산입하거나(익금산입), 비용에 산입하지 않거나(손금불산입) 또는 비용에 산입하거나(손금산입) 하는 신고조정 작업을 거쳐야 한다. 이상과 같이 조정하더라도 세법과 상법·기업회계원칙에서의 이득을 완전히 조정하는 것은 한계가 있다. 이는 위에서 언급하였듯이 각각이 추구하는 목표가 다르기 때문에 발생하는 문제이다. 법인세법상의 소득과 결산이익의 관계를 조정하는 구체적인 항목이 <표 3>에 정리되어 있다.

<표 3> 법인세법상의 소득과 결산이익의 관계

	내 용	항 목
익금불산입	결산이익에서는 수익으로 되지만 세법상은 익금에 포함되지 않는 것	<ul style="list-style-type: none"> ▪ 수취배당 ▪ 자산평가익 ▪ 환부금
익금산입	결산이익에서는 수익으로 되지 않으나 세법상은 익 금에 포함되는 것	<ul style="list-style-type: none"> ▪ 법인세액으로부터 공제하는 외 국자회사의 외국납부세액 ▪ 내국법인에 관계되는 특정 외국 자회사 등의 유보금액
손금불산입	결산이익에서는 비용으로 되지만 세법상은 손금에 산입되지 않는 것	<ul style="list-style-type: none"> ▪ 감가상각초과액 ▪ 자산평가손 ▪ 과다한 임원보수나 임원상여금, 임원퇴직급여, 직원급여 등 ▪ 기부금 ▪ 교체비 ▪ 법인세액 ▪ 해외모회사 등에 지불하는 일정 이자
손금산입	결산이익에서는 비용으로 되어 있지 않으나 세법상 손금에 산입되는 것	<ul style="list-style-type: none"> ▪ 각종 특별상각(상각한도의 증액) ▪ 압축기장에 의한 압축액 ▪ 이월결손금 ▪ 특정기금에 대한 부담금 ▪ 각종 준비금 ▪ 협동조합 등의 사업분량배당 ▪ 기술 등 해외거래에 관계되는 소 득공제 등의 특별공제

자료 : 池田(2001, p. 111)

2. 조직 재편 세제

가. 기업 분할 및 합병관련 세제

최근 기업의 국제화가 활발히 진행되면서 일본 기업의 경영환경도 크게 변하고 있다. 이러한 가운데 일본에서는 유연한 기업조직 재편성이 가능하도록 하여 기업의 경쟁력을 확보하고, 기업 활력을 충분히 발휘할 수 있도록 상법 등 법제도의 정비가 추진되고 있다. 기업세제에 있어서도 2001년도 세제개정에서 개정 상법(2001년 4월 시행)에 따른 회사분할 법제도의 창설에 발맞추어 합병, 분할, 현물출자, 事後設立을 중심으로 한 기업조직 재편성 전반에 걸친 대폭적인 개편이 이루어졌다.

이 개편에서는 기업조직 재편성에 따라 자산을 이전한 경우 그 거래의 실태에 맞는 과세를 실현하고, 현재 시행되고 있는 현물출자나 합병에 관련되는 세제를 개정하여 전체적으로 정합성을 유지하려 하고 있다. 구체적으로는 조직 재편성에 따라 자산을 이전하는 법인에게 이전자산 양도손익을 이연하거나 조직 재편성을 하는 법인의 주주에 대하여 주식 양도손익을 이연하는 조치가 취해졌다. 이와 동시에 총당금의 인계에 대해서도 조직 재편성의 형태에 따라 요구되는 소정의 조치를 강구하고 있다. 나아가 조직 재편성이 조세회피의 수단으로 이용되는 것을 방지하기 위해 조직 재편성에 관한 포괄적인 조세회피방지규정을 마련하는 조치도 취해졌다.

기업조직 재편성에 관련되는 세제를 정비함에 따라 과세요건 등을 종전보다 더욱 상세하게 규정하였고, 투명성이 높은 세제의 구축을 시도하고 있다. 이러한 시도는 기업활동이 다양해지고 복잡하게 변화해가는 환경에서 납세자가 세부담을 예견할 수 있도록 하고 법적 안정성을 확보할 수 있도록 하기 위함이다(구체적인 논

의는 제Ⅳ장에서 하기로 한다)²²⁾.

나. 연결납세제도

일본에서는 2002년부터 연결납세제도를 도입하고 있다. 일본이 도입하는 연결납세제도는 기본적으로 미국과 프랑스의 연결납세제도를 참고한 것이다. 미국과 프랑스의 연결납세제도는 「소득통산형」으로 불리는데, 개별회사의 손익을 통산한 연결베이스로 하여 세액을 계산하고 이 세액을 개별회사에 배분하는 방식이다(大田(2002, p. 169)).

이에 비하여 영국이나 독일은 개별회사 간에 손익계정을 이체시켜 개별회사의 소득을 계산하고 있는데 「손익이체형」으로 불린다. 여기서 손익이체라고 함은, 예컨대 자회사의 이익은 모회사의 소득으로 하고, 자회사의 손실은 모회사의 손금으로 하여 각 회사의 손익을 계상하는 경우와 같이, 회사 간에 손익을 이체시켜 계산하는 것을 의미한다. 기업그룹의 일체성을 중시한 본격적인 제도는 미국형 또는 프랑스형이다. 일본의 경우 연결납세의 대상은 모회사가 주식의 100%를 보유하는 자회사로 정하고 있다(미국의 경우는 80%다). <표 4>에서는 미국형과 독일형의 연결납세제도를 비교하고 있다.

22) 池田(2001, p. 115)에서는 회사분할 합병 등 기업조직 재편성에 관련되는 세제상의 조치를 개략적으로 제시하고 있다.

<표 4> 연결납세제도의 비교

	연결납세방식(미국형)	손익이체방식(독일형)
채택국가	미국, 프랑스, 네덜란드	독일, 영국, 호주
대상이 되는 자회사의 범위	주식보유 80% 이상, 주식시가 총액 80% 이상을 지배하는 국내 자회사(외국 자회사는 불포함. 在캐나다, 在멕시코의 회사는 불포함)	주식보유 100%의 국내 자회사(외국 자회사는 불포함)
연결납세제도 적용의 선택	임의선택. 계속 적용을 정지할 때는 허가 필요	임의선택. 5년 이상의 계속 적용
대상자회사의 선택	요	불요
연결기업회계 기준의 통일	불요	불요
내부거래	고정자산, 재고자산 모두 판매자측에서 이연(연기)시켜 제3자에게 매각하는 시점에서 실현	특별한 규정 없음
개별손익	그룹간의 소득·결손을 합산(연결상쇄) 자본이득·손실도 그룹 전체에서 상쇄	자회사의 이익은 모회사의 소득, 자회사의 손실은 모회사의 손금
납세	모회사가 자회사의 대리인으로 납세. 납세의무는 개별회사(부담은 소득이나 이윤을 고려하여 모·자회사 간에 배분(E&P기준이라 불린다))	개별회사가 납세. 각 회사를 대상으로 손익이체를 한 다음의 조정소득에 대하여 과세

주 : - 연결납세방식 : 대상이 되는 자회사의 과세소득을 모회사의 과세소득과 합산하여 연결납세소득을 구하고 그에 대한 과세액을 계산

- 손익이체방식 : 대상이 되는 회사간의 손익을 이체하여 각 회사의 과세소득을 구하고 각 개별회사에 대한 세액을 계산. 임의이체형과 모회사이체형이 있음.

- 임의이체형 : 개별회사의 손익을 다른 개별회사에 이체
- 모회사이체형 : 자회사의 손익금액을 모회사에 각출하여 자회사의 손익을 0으로 함.

자료 : 大田(2002, p. 171)에서 재인용.

원자료 : 跡田直澄, 『기업세제개혁』(日本評論社)

일본의 연결납세 구조를 요약하면 다음과 같다(大田(2002, p. 169)). ① 모회사와 자회사의 개별소득을 합산하고 필요한 조정을 한 다음에 연결소득을 계산한다. ② 연결소득에 세율을 곱하고 세액공제를 하여 연결납세액을 산정한다. ③ 모회사가 신고 및 납부를 한다. ④ 납세액을 일정한 방법으로 그룹회사에 배분한다.

연결납세제도를 도입하면 회사간의 손익을 통산하여 계산하게 되므로 세수의 감소가 발생하는 것이 보통이다. 일본에서는 이에 대비하기 위하여 퇴직급여충당금제도를 폐지하여 과세베이스를 넓히고, 2년간의 한시적인 조치로서 2%의 부가세를 도입하였다. 이 부가세는 법인세율에 2%를 더하여 과세된다.

3. 충당금·준비금 및 감가상각

가. 충당금·준비금과 과세베이스의 조정 문제

충당금은 기간손익 계산상 비용과 수익의 적정한 대응이라는 입장에서 당기의 비용으로 계상하는 것이다. 준비금은 장래 발생할 가능성이 있는 손실 또는 장래의 투자를 위해 준비해 놓는 것이다. 충당금이나 준비금이 장래 발생 또는 발생이 예상되는 비용이나 손실에 대비하는 성격이 있다는 점을 고려하여 일본에서는 우리나라와 같이 이들 항목을 세법상 당기의 손금산입 항목으로 인정하고 있다.

충당금이나 준비금은 이를 사용하기 전까지는 기업이 자유로이 사용할 수 있는 내부자금이므로, 이러한 제도를 적용받는 산업이나 기업에게 유리하게 작용한다. 이는 곧 일부에만 적용되는 충당금이나 준비금제도가 산업간의 격차를 발생시키는 요인으로 작용함을 의미한다²³⁾.

기업회계에서는 다수의 총당금이 인정되고 있는데 법인세법에서는 대손충당금, 반품조정충당금, 퇴직급여충당금의 세 가지 총당금을 규정하고 있고 이들 총당금의 편입에 대해서만 손금산입이 인정되고 있다. 퇴직급여충당금은 2002년 연결납세제도의 실시와 함께 폐지되므로 실제로는 대손충당금과 반품조정충당금이 손금산입되고 있다고 할 수 있다. 또 준비금의 적립은 특정의 정책 목적을 위한 것으로 조세특별조치법에 규정되어 있다.

적립된 총당금 및 준비금을 상각하는 방법은 각 총당금 및 준비금별로 개별적으로 정해져 있다. 예를 들면 대손충당금 등은 다음 기에 전액을, 해외투자 등 손실준비금 등은 다음 기 이후 일정 기간 내에 매년 균등액을 상각하고 또 퇴직급여충당금 등은 그 목적이 되는 사태가 발생했을 때 상각하고 수익에 산입한다.

앞서 언급하였듯이 기업회계는 총당금·준비금의 취급에 있어 세법과 차이가 있다. 기업회계에서는 재정 상태나 경영성적을 파악하고자 하는 목적이 있기 때문에 비용수익의 대응을 중시하여, 장래 특정 비용이나 손실을 가능한 한 보수적으로 계상하여 총당금을 설정하고 있다. 이에 비해 세법에서는 과세의 공평이라는 입장에서 회계관행을 확립하는 등 제한적으로 법령을 규정하고, 일정 한도액까지의 범위 안에서만 손금산입을 인정하고 있다.

23) 우리나라 법인세의 경우 감가상각제도, 퇴직급여충당금, 대손충당금, 결손금공제제한, 적정유보초과소득 과세제도 및 비영리법인 과세특례제도 등이 설정되어 있다. 나아가 특수관계자(주주, 임원, 계열회사 등)와 시가보다 높거나 낮은 금액으로 거래하는 경우 시가로 거래한 것으로 보아 소득금액을 계산하는 부당행위부인제도도 설치되어 있다.

나. 감가상각과 과세베이스의 조정 문제

감가상각제도란 건물, 구축물, 기계 및 장치 등의 감가상각자산의 거래가격을 그 사용연수에 따라 분배하여 비용으로 처리하는 것을 말한다. 감가상각자산이란 시간이 지나면서 그 가치가 감소하는 자산이다. 상각자산의 가치 감소를 반영하여 적정한 기간손익계산을 하는 것이 필요하다. 이를 위하여 감가상각자산의 거래가격을 자산의 종류에 따라 그 일부의 가치를 비용으로 처리하여 배분하는 방법을 강구하고 있는 것이다.

일본 법인세법에서는 감가상각 계상의 기초가 되는 거래가격의 산정방법, 상각방법, 내용연수, 잔존가액, 상각가능 한도액 등을 상세히 규정하고 있다. 그 이유는 감가상각이 내부거래라는 성격을 갖고 있으므로 다른 외부거래와는 달리 법인의 자의에 맡기게 되면 과세의 공평을 기대할 수 없다고 보기 때문이다. 따라서 법인이 감가상각비로써 기업회계상 손금으로 계상하는 모든 금액을 법인세법상 손금으로 인정하고 있는 것은 아니다. 기업회계상의 손금 계상금액 중 법인세법에서 정하는 상각방법에 의해 계산한 금액(상각한도액)의 범위 안에서만 손금액에 산입하도록 하고 있다²⁴⁾.

감가상각에는 통상의 감가상각금액을 초과해 비용으로 계상하는 특별상각이라는 제도가 있다. 이것은 설비 도입 후 빠른 시일 내에 보통의 감가상각보다 多額의 감가상각비를 손금산입으로 인정하는 상각방법이다. 예컨대 전자기기 이용설비나 사업기반 강화 설비를 취득한 경우에는 특별상각이 적용된다. 특별상각을 인정하는 이유는 설비 도입시의 세부담을 경감하여 줌으로써 이들 설비

24) 세법에 규정된 내용연수를 보면, 예컨대 철근콘크리트로 만든 사무소는 50년, 보통 자동차는 6년 등으로 되어 있다.

의 취득을 촉진하려고 하는 정책목적이 있기 때문이다.

4. 일반법인 이외의 법인과세

가. 동족회사 유보금 과세제도

同族會社라고 함은 소위 말하는 오너(owner) 기업으로, 소유와 경영이 명확히 분류되어 있지 않아 회사와 개인의 의사결정이 동일한 기업을 말한다²⁵⁾. 일본의 법인세제는 개인소득세제보다도 세율이 낮기 때문에 개인기업보다는 법인으로 등록하는 것이 세법상 보다 유리하게 작용한다. 개인기업 형태의 경우에는 이익 발생시기에 개인소득세가 부과되어 그 소득금액에 따라 초과누진세율을 적용하여 세액을 산출하고 있기 때문이다. 이러한 이유로 중소기업 가운데에도 동족회사(오너기업)는 실제로 경영자의 세부담을 가볍게 하기 위하여 내부유보를 늘리는 유인을 갖게 된다. 이때 동족회사의 과다한 내부보유를 그대로 방치하게 되면 개인기업 형태와의 사이에 과세의 불공평이라는 문제가 발생한다. 따라서 동족회사가 일정 한도액을 초과하여 소득(이익)을 유보하는 경우에는 통상 법인세액 외에 특별세율에 의한 세액이 가산되는 제도가 설치되어 있는 것이다.

동족회사 유보금 과세제도는 간접적으로 배당지불로 유인하는 기능을 수행하면서 법인형태와 개인형태에서 나타나는 세부담의 차이를 조정하고자 하는 데 그 목적이 있다. 동족회사의 유보금 규모가 유보공제액 규모를 초과하는 경우 그 동족회사의 법인세액은

25) 좀더 구체적으로 말하면, 동족회사란 주주 한 사람과 그 동족관계자를 하나의 그룹으로 하여 이들 그룹 셋 이하의 주식 보유비율이 50% 이상이 되는 회사를 말한다. 池田(2001, p. 116).

통상 부과되는 법인세액을 초과하는 부분의 유보금액 구분에 따라 10~20%의 누진세율을 적용하여 과세되고 있다. 이를 동족회사 유보금 과세제도라고 한다.

2000년도 세제개정에서는 2년간의 한시적 조치로서, 설립된 지 10년 이내인 중소기업자 및 신사업창출촉진법의 인정사업자에 대해서는 동족회사 유보금 과세를 적용하지 않는 특례조치가 취해졌다.

나. 공익법인 및 협동조합에 대한 과세

공익법인이란 학교법인, 재단법인, 종교법인, 사회복지법인 등 특별한 법률에 의해 설립된 법인으로서 공익성이 높은 사업의 수행을 주요 목적으로 하는 법인을 말한다. 이들 공익법인에 대해서는 각 사업연도의 소득 중 수익사업에서 생긴 소득에 대해서만 법인세가 과세(세율은 22%)된다. 여기서 말하는 수익사업의 범위는 물품판매업, 부동산판매업 등 법인세법 시행령에 한정적으로 33종류가 열거되어 있다²⁶⁾.

공익법인은 공익을 목적으로 하고 있다는 점, 공익법인의 수익사업 자체가 그다지 이루어지지 않았다는 점에서 일부의 공익법인을 제외하고는 과세되지 않았다. 그러다가 1949년 샤우프권고를 계기로 일반법인이나 개인과 경합하는 사업에 대해서 과세상의 불공평이 생기고 있다는 점, 또 비과세법인이라 해도 그 사업수입 중에는 명확히 법인세의 과세대상에 포함해야 하는 것이 늘어나면서 공익법인 등의 수익사업에서 생긴 소득에 대하여 법인세를 과세하게 되었다.

26) 33종류의 수익사업의 범위에 대해서는 池田(2001, p. 119)을 참조하기 바란다.

협동조합의 경우 보통법인과 마찬가지로 모든 소득에 대해 법인세가 과세된다. 그러나 협동조합에 적용되는 세율은 낮게 정해져 있으며(22%), 또 사업분량 배당 등의 손금산입이 인정되고 있다. 사업분량 배당은 본래 손금이 아닌 잉여금의 분배라고 할 수 있다. 그러나 협동조합은 조합원을 위해 공동판매, 공동구입 등의 협동사업을 목적으로 하기 때문에 조합원에 대한 사업분량 배당은 일종의 가격 인하나 환불로 간주하여 손금에 산입하도록 하고 있다. <표 5>에서는 공익법인에 대한 법인과세를 요약하여 보이고 있다.

<표 5> 공익법인에 대한 법인과세의 개요

과세대상	수익사업으로부터 발생한 소득에 대하여만 과세
적용세율	22%의 경감세율(보통법인의 기본세율은 30%임)
기부금에 관한 특례	공익법인의 기부금의 손금산입한도액은 수익사업으로부터 발생한 소득의 20%(학교법인, 專修學校를 설치하는 準學校법인, 사회복지법인 및 갱생보호법인은 발생소득의 50%와 연 200만엔 중 많은 금액).
간주기부금	수익사업부문으로부터 비수익사업부문에의 지출은 기부금으로 간주
금융자산수익(이자·배당 등)	수익사업부문으로부터 발생하는 것만을 과세대상으로 함

자료 : 일본 세제조사회(2000, p. 188)

5. 기타 법인과세베이스의 조정 문제

가. 조세특별조치

조세특별조치는 경제정책, 사회정책 등의 정책적 이유에 근거해 세부담의 공평·중립·간소라는 기본이념의 예외조치로서 설치되었다. 그리고 법인세법의 특례는 과학기술의 진흥, 자원에너지대

책, 중소기업 등의 경영 합리화, 근대화, 산업기반의 강화, 지역개발의 촉진, 공해대책 등의 정책목적에 따라 설치되었다. 이들 법인세에 관한 특별조치는 성질별로 크게 세 가지 유형으로 분류할 수 있다.

첫째는, 법인세를 경감하는 세액공제에 의한 방법인데 일정 금액을 손급에 산입하는 것이다. 둘째는, 법인세 과세 연기를 하는 것으로 보통상각액을 넘게 상각을 행하는 특별상각에 의한 방법, 적립액의 일정 한도를 손급으로 인정하는 준비금의 형태에 의한 방법, 자산 취득가격의 압축을 인정하는 이른바 압축기장제도 등이 있다. 셋째는, 세금수입 증대효과를 가지는 것으로 토지양도익 추가과세제도(2003년 12월 31일 적용 정지), 교제비과세제도, 조세 피난처(tax haven)대책세제 및 이전가격세제 등을 들 수 있다.

조세피난처 세제란 세부담이 극단적으로 낮은 국가에 자회사를 만들어 그 자회사에 소득을 이전하여 조세부담을 피하려고 하는 경우, 자회사의 유보소득을 모그룹의 소득에 합산하여 과세하는 제도를 말한다. 또 이전가격세제란 외국에 있는 그룹 내의 기업과 거래를 할 때 그 거래가격(이전가격)을 그룹 외의 다른 기업과 거래하는 경우보다 부당하게 낮게 하여 거래함으로써 외국자회사에 소득을 이전하는 수법에 대응하기 위하여 마련된 세제이다. 교제비과세제도에 관한 설명은 제3항에서 보다 구체적으로 언급하기로 한다.

위에서 첫째, 둘째 유형에 속하는 특별조치는 일정 조건에 해당하는 행위를 유인한다는 의미를 갖고 있다. 그러나 앞으로는 개인 및 기업의 자유로운 경제활동을 존중하고 그들의 경제활동에 중립적인 세제가 적용되도록 한다는 것이 일본 세제조사회의 기본적인 입장이다. 요컨대 특정 정책목적을 위해 세제상의 우대조치라는 수단을 이용하는 것은 최대한 피해야 한다는 입장이며, 또 세제를

이용하여 경제주체의 특정행위를 유도하는 것은 한계가 있다고 보아 조세특별조치의 정리 및 합리화를 추진하고 있는 것이다²⁷⁾.

나. 기부금의 損金 불산입제도

법인이 지출하는 기부금의 경우, 정부 또는 지방공공단체에 대한 기부 등의 특정 기부금을 제외하고 일정 한도액을 초과하는 금액은 손금액에 산입하지 못하게 되어 있다. 그 이유는 기부금이 본래 반대급부가 없이 임의로 재산을 출연하는 것으로 이익처분에 가까운 성격을 갖기 때문이다. 기부금을 전액 손금으로 인정하게 되면 기부금 상당액의 과세소득이 감소하여 결과적으로 정부가 기부금의 일부를 보조하는 것과 같은 결과를 초래한다. 그렇다고 하여 기부금의 손금처리를 전혀 인정하지 않는 것은 아니다. 기부금에는 사업활동의 원활화나 홍보활동의 필요성, 공익적인 자선사업 등에 대한 기부 등 사회통념상 손금으로 인정할 필요가 있는 것이 있다²⁸⁾.

2001년도 세제개정에서는 법인이 지출한 기부금 중에 인정NPO 법인²⁹⁾이 실시하는 특정 비영리활동에 관한 기부금 특별제도가 제정되었다. 이 경우에 일반 기부금의 손금산입한도액과는 별도로 특정 공익증진법인에 대한 기부금과 합하여 일반 기부금의 손금산

27) 한편, 소득세상의 조세특별조치에는 노인 등의 소액예금 이자의 비과세, 주택용자감세 등이 있다.

28) 池田(2001, p. 125)에서는 각 목적에 따른 손금액의 개요를 보이고 있다.

29) 인정NPO법인이라는 것은 인정비영리활동촉진법의 특정 비영리활동법인 중 일정 요건을 갖춘 법인으로 일본 국세청장관의 인정을 받은 단체이다.

입한도액을 한도로 손금액에 산입하는 것으로 하고 있다.

1999년분 법인기업의 기부금 지출액은 4,830억엔인데, 손금산입 한도액에 대한 비율을 보면 일반 기부금의 경우 65.0%, 특정공익 증진법인에 대한 기부금의 경우 12.4%로서 전체적으로 보면 그 한도액에는 여유가 있다. 또 정부나 지방공공단체에 대한 기부나 공익성이 특히 높은 것으로 지정된 지정기부금에 대해서는 한도액이 규정되어 있지 않고 전액 손금산입이 인정되고 있다.

다. 교제비과세제도

법인이 지출하는 교제비는 기업회계상 전액이 비용으로 인정되고 있으나, 세법상으로는 조세특별조치법에 의해 손금산입이 제한되고 있다. 이것이 이른바 교제비과세제도인데 1954년에 제정되어 그후 강화되어 왔다.

구체적으로는 자본금이 1,000만엔 이하인 법인의 경우 교제비 지출액 중 연 400만엔까지의 부분은 20%, 400만엔을 초과하는 부분은 전액이 손금액에 산입되지 않는다. 또 자본금이 1,000만엔 초과 5,000만엔 이하의 법인에 대해서는 교제비 지출액 중 연 300만엔까지의 부분은 20%, 300만엔을 초과하는 부분은 전액이 손금산입으로 인정되지 않고 있다. 그리고 자본금이 5,000만엔을 넘는 법인에 대해서는 교제비 지출액의 전액이 각 사업연도의 소득금액 계산시 손금에 산입되지 않는다.

제정 당시에 소득세가 부과되는 것을 피하기 위해 임원이나 종업원에 대한 급여를 유흥비, 교제비 등의 형태로 지급하는 경향이 있었다. 또 임원, 종업원과 사적관계에 있는 사람을 회사의 경비로 접대하는 등 사업상의 필요를 초월하여 사용하는 경향이 있었다. 일본 정부는 교제비 지출 등으로 기업의 자본 축적이 저해되는 것

을 막기 위하여 가상으로 급여 등을 지급하는 경우에는 이를 급여 소득으로 파악해 소득세 과세의 적정화를 도모하고 있다. 교제비의 남용을 억제하고 경제 발전에 도움이 되는 방향으로 교제비과세제도를 개정하고자 하는 것이다³⁰⁾.

교제비과세제도 제정 당시에는 일정 금액을 초과하는 부분의 50%를 손금불산입하였다. 그러다가 교제비의 지출 상황 및 이에 대한 사회적 비판이 거세지면서 손금불산입 비율이 점차적으로 높아졌다³¹⁾.

라. 압축기장

과세베이스에 영향을 미치는 제도로서 일본에서는 압축기장이란 제도가 인정되고 있다. 압축기장이란 어떤 특정 이유로 취득한 자산을 대상으로 일정액까지 그 장부가격을 감액(압축기장)하고, 그 감액한 금액을 손금에 산입하는 제도이다. 일본 법인세법에서 인정하고 있는 압축기장에는 국고보조금이나 보험금 등을 대상으로 하는 압축기장이 있다.

법인세법상으로 국고보조금 자체는 수익(익금)으로 계상된다. 국고보조금은 특정 목적을 달성하기 위해 국가가 교부하는 것이다. 국고보조금에 과세가 이루어진다면 그 과세액만큼의 보조금액이

30) 우리나라의 경우 접대비나 기부금의 손금산입이 인정되고 있다. 접대비란 접대비 및 교제비, 사례금, 기타 명목 여하에 불구하고 이와 유사한 성질의 비용으로서 법인이 업무와 관련하여 지출한 금액을 말한다. 또 기부금이란 특수관계가 없는 자에게 사업과 직접 관계 없이 무상으로 지출하는 재산적 증여를 말한다.

31) 소득세법에서는 개인사업자가 사업을 실시하기 위해 지출하는 접대 및 교제비는 전액 필요경비로 인정하고 있다.

삭감되는 결과를 가져와 본래의 특정 목적 실현에 지장을 초래할 수 있다. 보험금은 화재 등의 재해로 인하여 손실된 자산을 만회하기 위해 대체자산을 취득하기 위한 제도이다. 따라서 보험금과 멸실(滅失) 직전 자산의 장부가격 간에 차이가 생겨 발생하는 보험차익에 과세하게 되면 재해 이전의 자산과 동등한 대체자산을 취득하는 것이 곤란하게 된다. 이러한 이유로 인해 일본 법인세법에서는 국고보조금이나 보험금으로 취득한 자산의 일정액에 대해 그 감액(압축)을 인정하고, 감액(압축)한 금액을 손금에 산입하여 보조금이나 보험 차액 등의 익금과 상쇄하도록 함으로써 이들 금액에 과세되지 않도록 하고 있다³²⁾.

압축기장 대상자산의 장부가격은 실제 취득가격이 아닌 압축기장 후의 금액이 된다. 그 결과 실제 취득가격을 기초로 한 경우에 비해 압축기장에 의한 손금산입액에 대응하는 부분의 금액만큼 양도원가, 감가상각비가 적어진다. 결국 압축기장제도는 과세를 면제하는 것이 아니라 과세를 연기하는 제도라 할 수 있다.

32) 한편 조세특별조치법에서도 특정 자산을 환매하거나 收用함으로써 취득한 자산을 대상으로 압축기장을 인정하고 있다. 이것은 특정 자산의 환매나 수용이 국가정책상 유용하다고 판단되는 경우에 압축기장을 인정함으로써 그 대상자산의 과세 연기를 인정하는 것이다. 예컨대 특정 토지의 환매나 수용이 토지정책 또는 국토정책상 필요하다고 하는 관점에서 압축기장을 인정하고 그 대상토지의 과세 연기를 인정하여 해당 정책목표를 달성하고자 하는 것을 들 수 있다.

[보론] 법인과세와 자원배분왜곡 효과

기업을 이윤 최대화를 추구하는 경제주체로 보는 것이 경제학의 일반적인 견해이다. 이때 법인세는 수익 R에서 비용 C를 제외하고 남은 다음의 법인 당기순이익 π 에 부담하는 세금이므로, 단순히 생각하면 법인세는 법인이나 개인의 의사결정에 영향을 미치지 않는다고 할 수 있다. 왜냐하면 법인세 부과 전의 이익 π 는 다음 식

$$\pi = R - C = pQ - C \quad (1)$$

에서의 이윤 최대화 조건인 한계수입 = 한계비용(MR = MC)의 성립조건과 법인세 부과 후의 이익 π^a 를 실현하는 경우

$$\pi^a = \pi - t\pi = (1 - t)(R - C) \quad (2)$$

에서의 이윤 최대화 조건인 MR = MC의 성립조건이 같기 때문이다. 위의 식(1)과 (2)에서 t는 법인세의 세율, p는 제품가격, 그리고 Q는 판매량을 의미한다.

그렇다면 과연 이와 같이 법인세는 법인이나 개인의 경제행동에 영향을 미치지 않을 것인가. 결론부터 말하면 영향을 미치지 않는다. 위와 같은 논의는 당기순이익에 과세하는 법인세를 경제적 이윤에 부과하는 이윤세(profit tax)와 동일시하는 경우에 성립하는 명제이다. 만일 법인세가 이윤세와 동일하지 않다고 하면 법인세는 법인이나 개인의 경제행동에 영향을 가져와 의사결정의 왜곡에

따른 비효율을 발생시키게 된다.

법인세가 이윤세와 동일하지 않다는 것을 살펴보기 위해서는 기업의 이윤 또는 당기순이익이 다르다는 것을 이해할 필요가 있다. 요컨대 법인세의 당기순이익과 경제적인 이윤은 다르다는 것, 달리 말해 법인세의 과세베이스를 분명히 이해하는 것이 필요하다³³⁾. 경제적 이윤과 당기순이익을 식으로 표현하면,

$$\text{경제적 이윤} = pQ - wL - rK - \delta K \quad (3)$$

$$\text{당기순이익} = pQ - wL - rB - dK \quad (4)$$

으로 나타낼 수 있다. 위의 식에서 w 는 임금, L 은 노동투입량, r 은 이자율, K 는 자본, δ 는 경제적 감가상각률, B 는 부채액, d 는 세법상의 감가상각률을 의미한다. 이 식으로부터 알 수 있듯이 만약에 100% 차입하고(즉, $B = K$), 경제적 감가상각률과 세법상의 감가상각률이 같다고 하면(즉, $\delta = d$), 법인세와 이윤세는 일치한다. 그러나 현실에서는 이들이 같다고 볼 수 없기 때문에 법인세와 이윤세는 일치하지 않는다.

이를 좀더 자세히 보기 위하여 부가가치를 나타내는 항등식을 이용하여 경제적 이윤과 당기순이익의 차이를 살펴보기로 하자. 부가가치의 구성은 다음과 같이 나타낼 수 있다.

$$pQ = wL + rB + pE + \delta K \quad (5)$$

여기서 p 는 자기자본 수익률이고, E 는 자기자본(= $K - B$)이다. 이 식(5)를 이용하여 경제적 이윤과 당기순이익을 정리하면,

33) 콕태원(2000), pp. 290~292.

$$\text{경제적 이윤} = (p - r)E \quad (6)$$

$$\text{당기순이익} = pE + (\delta - d)K \quad (7)$$

를 얻을 수 있다. 만일 경제적 감가상각률과 세법상의 감가상각률이 같다고 하면 (즉, $\delta = d$), 경제적 이윤과 법인세의 과세베이스(당기순이익)의 관계를 다음과 같이 변형하여 표현할 수 있다.

$$\text{당기순이익}(pE) = rE + (p - r)E = rE + \text{경제적 이윤} \quad (8)$$

요컨대 $\delta = d$ 인 경우의 당기순이익은 자기자본에 대한 정상적 수익 rE 에 경제적 이윤을 합한 것이 됨을 알 수 있다. 또 식(7)에서 알 수 있듯이 $\delta = d$ 인 경우의 법인세의 과세베이스는 pE 가 되는데 이는 자기자본에 그 수익률을 곱한 자기자본 수익이 법인세의 과세베이스가 됨을 의미한다. 자기자본수익을 법인세의 과세베이스로 보는 경우의 경제적 이윤은 식(6)으로부터 법인세의 과세베이스(당기순이익 pE)에서 자기자본에 대한 정상적 수익 rE 를 차감한 것이 됨을 알 수 있다. 달리 말하면 식(8)로부터 알 수 있듯이 당기순이익은 자기자본에 대한 정상적 이윤에 경제적 이윤을 합한 것이 된다. 이는 독점 등의 불완전 경쟁으로 경제적 이윤이 발생하는 경우에는 법인세의 과세대상이 됨을 의미한다³⁴⁾.

법인세가 자기자본 수익에 대한 과세라고 하는 점은 법인부문의 자기자본에 대한 부분요소세임을 의미한다. 현실적으로는 법인 이외의 부분이나 타인자본이 존재하게 되므로 이들을 고려하면 법인세는 자원배분의 비효율성 즉 자원배분의 왜곡을 가져오는 세체

34) 이때 완전경쟁하에서는 기업의 초과이윤은 0이 되므로 이윤세는 세수가 발생하지 않는다.

계임을 알 수 있다³⁵⁾. 나아가 경제적 감가상각률과 세법상의 감가상각률이 다르다고 하는 현실적인 측면까지 고려하게 되면, 법인세에 따른 자원배분의 비효율 또는 초과부담 발생 문제 논의는 상당히 복잡하게 됨을 알 수 있다.

마지막으로 누가 법인세를 부담하게 되는가, 즉 법인세의 귀착 문제에 관하여 간단히 언급하기로 하자. 위에서 살펴보았듯이 법인세를 이윤세로 보는 고전적인 논의에 의하면 법인세는 단기적으로 소비자나 노동자에게 귀착되기보다는 주로 기업이나 그 주주에게 귀착되게 된다. 요컨대 식(2)와 같이 법인세를 이윤에 대한 과세로 보는 경우는 기업의 이윤 극대화 행동에는 영향을 주지 않아 단기적으로는 기업의 생산량에는 변화가 없게 된다. 그러나 현실적으로 시장이나 기업행동을 보면 법인세 부담은 기업의 가격 설정이나 임금 및 이윤의 배분 그리고 생산활동에도 영향을 주게 된다. 법인세의 부담을 법인이나 주주 이외의 주체에게 어느 정도 부담시키는가, 즉 법인세의 전가가 어느 정도인가는 그 기업이 생산하는 재화 서비스 시장의 경쟁상태나 공급관계, 가격탄력성이 어떻게 되어 있는가에 따라 다르게 된다. 나아가 기업이 자본이나 노동 등의 생산요소의 조합을 얼마나 빨리 대체할 수 있을 것인가(대체탄력성), 자본이나 노동의 이동 가능성이 어느 정도인가에 따라서도 그 전가의 정도는 다르게 된다. 자유화 및 국제화를 통한 기업의 가격지배력이 일반적으로 약해지고 있다고 하는 점에서 보면 소비자에 대한 단기적인 전가의 가능성은 이전보다 저하되고 있다

35) 법인세에 따른 자원배분의 비효율을 분석하기 위해서는 Harberger (1962)의 모델에서와 같이 일반균형분석의 분석틀을 이용할 필요가 있을 것이나 여기서는 생략하기로 한다. 법인세에 따른 자원배분의 왜곡문제에 대한 보다 구체적인 논의는 콕태원(2000, pp. 316~320)을 참조 바란다.

고 할 것이다. 그러나 이를 반대로 해석하면 국제적으로 유동성이 높은 자본보다는 상대적으로 국제간의 이동이 느린 노동에 대한 대가인 임금에 전가하는 것이 용이해졌다고 볼 수도 있다. 이렇게 보면 법인세의 부담은 법인이나 주주만이 아니라 노동자나 소비자 등에도 귀착됨을 알 수 있다.

IV. 국세 법인세의 개혁과제

1. 법인세 개혁의 기초이론

과세수입은 과세베이스에 세율을 곱하여 산출된다. 후술하듯이 재정학의 기초이론에 의하면 과세에 따른 초과부담은 세율의 제곱에 따라 커지게 된다. 따라서 초과부담을 적게 하기 위해서는 가능하면 세율을 낮게 설정할 필요가 있다. 이는 자원배분의 효율성과 밀접한 관련이 있다.

법인세의 경우는 소득재분배보다는 효율성을 가져오는 과세체계의 확립이 요구되기 때문에 가능하면 세율을 낮게 설정하는 것이 보다 효율적인 과세체계가 된다. 이러한 관점에서 일본의 법인세 개혁은 법인세율의 인하와 과세베이스를 확대하는 방향으로 이루어졌다. 이하에서는 우선 자본의 사용자 비용과 관련된 법인세개혁을 중점적으로 살펴본 다음 초과부담의 문제를 부연하기로 한다.

기업은 가계부문과는 달리 생산활동의 주체이다. 생산을 하기 위해서는 투자를 해야 하므로 기업의 투자를 결정하는 요인이 무엇인가를 다루는 문제는 경제학에서 투자결정 모델로서 발전해 왔다. 생산활동이 이루어지는가 아닌가의 여부는 한계생산의 가치가 한계비용을 초과하는가 아닌가에 따라 결정된다. 즉, 기업의 생산활동은 한계생산의 가치가 한계비용과 일치하는 수준에서 균형이 달성된다. 불확실성의 효과를 무시하여 균형조건을 간단히 수식으로 표현하면,

$$V = ik + \delta k \quad (9)$$

와 같이 나타낼 수 있다. 여기서 V 는 기업이 이용하는 자본 한 단위의 한계생산성의 가치(부가가치), i 는 이자율, k 는 자본재가격, 그리고 δ 는 경제적 감가상각률을 의미한다. 위의 식은 기업이 이용하는 자본 한 단위의 한계생산성의 가치가 그 자본을 이용함에 따른 기회비용과 같아야 함을 의미한다. 식(9)에 있어 기회비용의 구성은 자본 이용에 따른 이자비용(ik)과 감가상각비용(δk)으로 이루어지고 있음을 의미한다. 이 두 가지 비용을 합한 비용이 자본의 사용자비용(user cost of capital)이 된다.

이때 식(9)는 세금이 없는 경우 기업의 투자를 결정하는 식을 의미한다. 자본의 사용자 비용에 영향을 미치는 변수는 위의 식(9)에서 보듯이 이자율, 자본재가격, 경제적 감가상각임을 알 수 있다. 그러나 사용자 비용에 영향을 미치는 변수는 이들 변수만이 아니라 법인세의 부과도 중요한 영향을 미치게 된다. 이제 법인세의 부과가 사용자비용에 어떠한 영향을 미칠 것인가에 관하여 간단히 언급하기로 하자.

세율 t 로 하여 법인세의 부과가 이루어진다고 하여도 제Ⅲ장 보론에서 언급한 바와 같이 경제적 감가상각률과 세법상의 감가상각률이 다르게 적용되는 것이 보통이다. 세법에서 기업투자를 촉진하고자 하는 목적을 갖고 있을 경우에는 세법상 적용하는 감가상각률을 가속화하여 적용하는 방법을 이용하는 것이 보통이다. 이를 가속감가상각방법(accelerated depreciation method)이라 하며 특별상각방법 중의 하나로 볼 수 있다.

감가상각은 여러 해에 걸쳐 이루어지므로 감가상각이 어느 정도 사용자비용에 영향을 미치는가를 살펴보기 위해서는 그 가치를 현재가치로 하여 그 효과를 고려하여야 한다. 1원의 자본재를 투자할

때 현재부터 미래에 걸친 감가상각 흐름의 현재가치를 $a(0 \leq a \leq 1)$ 라고 할 경우 감가상각에 따른 세금경감효과의 현재가치는 ta 가 된다. 이는 자본재의 사용자비용이 ta 원만큼 적게 드는 것을 의미한다. 따라서 k 원의 자본재를 사용하는 경우에 감가상각에 세금효과를 고려하면 실질적으로 $k(1-ta)$ 가 들게 된다. 이때 a 의 값은 현재가치를 의미하므로 이자율이 높으면 작게 되고 초기에 많은 감가상각이 이루어지는 가속감가상각을 적용하는 경우는 커지게 된다³⁶⁾.

자본재의 사용자비용을 줄이는 방법으로는 위의 감가상각의 세금효과만이 아니라 투자세액공제(investment tax credit)에 따른 방법도 있다. 이는 납부해야 하는 세금에서 일정액을 공제하여 주는 제도로서 그 공제액만큼 사용자 비용이 덜 들게 된다. 1원의 자본재 투자에 대하여 투자세액공제를 c 만큼 받게 되면 실제로 드는 비용은 $(1-c)$ 가 된다. 따라서 자본재가격으로 k 원이 드는 경우에 투자세액공제를 받게 되면 kc 의 비용 절감효과가 있어 실제로 드는 비용은 $k(1-c)$ 가 된다.

이상은 감가상각에 따른 세금경감이나 투자세액공제를 각각 적용하는 경우의 사용자 비용에 미치는 효과를 살펴본 것이다. 이 두 가지 효과를 한꺼번에 적용받는 경우 1원의 자본재 투자에 대한 비용 절감효과는 $(ta+c)$ 가 된다. 따라서 k 원의 자본재 투자를 하여 이 두 가지 효과를 한꺼번에 고려하게 되면 기업이 실질적으로 드는 비용은 $k(1-ta-c)$ 가 된다.

이제 종합적으로 법인세가 부과되는 경우의 기업 투자 균형조건을 살펴보기로 하자. 자본재 투자의 한계생산가치 V 에 대하여 범

36) 극단적으로 투자시점에서 자본재의 투자를 모두 감가상각하여 손비(손금)로 인정해 주는 100% 즉시상각의 경우 a 의 값은 1이 된다.

인세가 부과되게 되면 그에 따라 자본재 투자의 한계생산가치도 tV 만큼 작아지게 된다. 또 일반적으로는 이자에 대한 세금도 존재한다. 이자세율이 법인세율 t 와 같다고 단순하게 가정하자. 따라서 세금 부과가 있는 경우에 기업 투자의 균형조건은 다음과 같다.

$$V - tV = \{(1 - ti) + \delta\} k(1 - ta - c) \quad \text{또는} \quad (10)$$

$$V = [\{(1 - ti) + \delta\} k(1 - ta - c)] / (1 - t)$$

가속감가상각이 있게 되면 a 의 값이 커지고, 투자세액공제가 많아지면 k 의 값이 커진다. 이때 식(10)을 보면 V 의 값은 a 와 k 에 반비례하는 것을 알 수 있다. 이는 가속감가상각이 적용되거나 투자세액공제가 많아지면 자본재 투자의 사용자 비용이 낮아지는 것을 의미한다. 자본의 한계생산성이 체감한다고 할 때 사용자 비용이 낮아지면 기업은 자본 투자를 늘리게 될 것이다. 이는 세법상의 감가상각조정이나 투자세액공제를 이용하여 기업의 자본 투자를 조절할 수 있다는 것을 의미한다. 일본에서는 우리나라와 같이 이들 제도를 이용하는 조세정책을 실시하여 왔다고 할 수 있다.

이상과 같은 정책은 실질적으로 법인세의 세율을 조정하는 것을 의미한다. 그러나 제III장의 토론에서 언급하였듯이 법인과세는 이윤세가 아닌 부분요소과세의 성격을 갖고 있기 때문에 법인세의 부과는 초과부담을 초래하게 된다. 최근 일본의 세제개혁은 이러한 초과부담을 적게 하려고 하는 입장, 즉 법인세 부과가 기업의 의사결정에 미치는 영향을 적게 하려는 중립적인 세제개혁 방향을 내세우고 있다. 이에 관한 이론적인 근거에 대하여 간단히 살펴보기로 하자.

재정학의 기초이론에 의하면 초과부담의 크기는 세율의 제공에 비례하고 수요와 공급의 탄력성에 의존한다. 즉, 어떤 제품의 가격

을 P , 생산 및 수요량을 Q , 가격에 대한 수요 탄력성을 e_d , 공급 탄력성을 e_s , 그리고 세율을 t 라 하면 초과부담 EB 는 다음과 같은 식으로 표현된다³⁷⁾.

$$EB = (1/2)(t^2PQ)/(1/e_d + 1/e_s) \quad (11)$$

위의 식에서 세수입(tPQ) 1원당 초과부담을 구하면

$$EB = (1/2)t/((1/e_d + 1/e_s)) \quad (12)$$

이 된다. 이것은 초과부담이 수요 및 공급의 탄력성과 세율에 의하여 결정된다는 것을 의미한다. 즉 세율을 높이면 그에 따라 초과부담도 늘어나게 된다는 것을 의미한다. 세수입은 과세베이스에 세율을 곱하여 산출된다는 것을 고려할 때 위의 식(12)는 조세 부과에 따른 초과부담을 적게 하기 위해서는 세율을 조정하는 것보다는 과세베이스를 넓히는 것이 보다 효율적인 과세방법이 됨을 알 수 있다. 이러한 관점에서 일본의 법인세 부과의 기본적인 방향은 세율은 낮게 하고 과세베이스는 넓히는 것이다.

37) 이러한 초과부담식은 탄력성의 정의를 이용하면 쉽게 도출할 수 있고 일반적인 재정학이나 조세론의 교과서에서 그 도출방법을 제시하고 있다. 예컨대, Cullis and Jones(1998)이나 궤태원(2000, pp. 169~170)을 참고하기 바란다.

2. 법인세 과세베이스의 적정화

가. 세율과 과세베이스의 적정화

우선 세율면을 살펴보기로 하자. 제II장의 <표 2>에서 보는 바와 같이 국세 법인세의 기본세율은 1989년 42%에서 1999년 30%로 인하되었다. 한편 중소기업의 경우 소득 800만엔 이하의 부분에 대해서는 22%의 경감세율을 적용하고 있다. 또한 공익법인 및 협동조합 등에 관계되는 세율도 중소기업과 같은 22%의 경감세율을 적용하고 있다.

일본 세제조사회는 중소기업에 이미 세제상 여러 가지 특별조치가 취해지고 있다는 점을 고려하여 중소기업에 대한 경감세율을 기본세율(30%)과 그다지 격차가 나지 않도록 축소하려는 입장을 취하고 있다. 이는 법인세제가 기업의 규모나 형태에 대해 중립적인 것이 바람직하다는 입장에서 단일 법인 비례세율이 적당하다고 보고 있기 때문이다. 공익법인 및 협동조합이 일반법인이 하는 사업과 경쟁관계에 있는 경우, 상호간에 경쟁조건을 다르게 하는 것은 적당치 않다고 보아 이들 법인에 대한 경감세율(22%)도 기본세율과 그리 차이가 나지 않는 방향으로 그 격차를 축소하려 하고 있는 것이다³⁸⁾.

일본의 경우 1965년 법인세법개정 이래 부분적으로 과세베이스의 개혁은 이루어져 왔다고 할 수 있으나 전반적으로 보아 아직 미흡한 상황이다. 그러나 최근 경제사회의 구조변화나 국제화와 함께 세제의 공정성, 중립성 및 투명성이 강하게 요구되면서 이에

38) 한편, 일본 세제조사회(2000)는 소득재분배는 자연인인 개인에 대해 적용하는 개념으로 보아 법인과세에 소득재분배 기능을 기대하는 것은 적당치 않다고 보고 있다.

대응하기 위해 일본 세제조사회는 1993년 법인과세소위원회를 만들어 과세베이스의 문제를 중심으로 전문적이고 기술적인 검토에 힘을 기울여 왔다. 그 검토 결과를 1996년 11월 법인과세소위원회 보고에 정리하고 있다. 이 보고의 기본골자는 기업 실적을 그 실태에 맞게 파악하여 과세하고, 과세베이스의 적정화를 진행시켜 나가야 한다는 것이다.

앞서 서술한 바와 같이 일본에서는 1998년 세제개정에서 법인세 과세베이스의 대폭적인 개정과 법인세의 기본세율 인하를 동시에 실시하였다. 또한 1999년도 세제개정에서는 경기 상황 등을 고려해서 과세베이스는 그대로 두고 세율만을 인하하였다. 그 결과 현재 국세와 지방세를 합친 일본 법인과세의 실효세율은 40.87%로 미국과 비슷한 수준인데, 이를 더욱 내린다고 하는 것은 재정적자가 심각한 현 상황에서 어렵다고 보는 것이 세제조사회의 입장이다. 1999년도 세제개정에서는 과세베이스의 문제를 다루기 위한 기본적인 관점에서 공정하고 중립적이며 투명성이 높은 세제를 구축한다고 하고 있다.

다음으로 과세베이스 적정화를 살펴보기로 하자. 1996년 11월의 법인과세소위원회 보고에서는 기업활동에 대하여 중립적이고 투명성이 높은 세제를 확립하는 것이 신규기업 산업의 창출이나 경제 전반에 걸친 효율성의 향상을 가져오고 경제 구조개혁에 도움이 된다고 보고 있다. 일본 세제조사회의 과세베이스 적정화에 관한 검토사항을 요약하면 다음과 같다(일본 세제조사회(2000, pp. 166~168)).

첫째, 비용 또는 수익계상 시기의 적정화를 들고 있다. 이는 기업실적을 정확히 파악하기 위해 기업이 계상하는 비용 또는 수익계상 시기를 적정하게 조정할 필요가 있다는 것을 의미한다.

둘째, 보수적인 회계처리의 억제다. 상법이나 기업회계에서는 비

용이나 손실의 계상을 수익의 계상보다도 중시하는 보수주의 원칙을 취하고 있다. 그러나 법인세법에서는 과세소득계산의 적정화를 확보하는 관점에서 과도하게 보수적인 회계처리를 억제할 필요가 있다고 보고 있는 것이다.

셋째, 회계처리 선택제의 억제 및 통일화이다. 회계처리방법에서 취하고 있는 선택제는 상법이나 기업회계원칙의 면에서 합리성이 있다고는 하나 과세소득계산에서는 세부담의 차이를 발생시키게 된다. 이는 같은 조건에 있는 기업간에 세부담 격차를 가져오는 결과를 초래한다. 동 조사회는 과세소득계산의 재량성을 억제하고 제도의 투명성 향상과 기업간 세부담의 격차를 시정한다는 관점에서 법인과세에서는 회계처리 선택제의 억제 및 통일을 도모할 필요가 있다고 보고 있는 것이다.

넷째, 철저한 채무확정주의의 시행이다. 비용 계상시기를 적정하게 하고자 할 때에도 과세를 공정하고 명확하게 하는 것이 중요하다. 따라서 법인세법에서는 불확실한 비용이나 장기간 경과 후에 발생하는 비용을 예상(견적)하거나 계상하는 것을 가능한 한 억제할 필요가 있다고 보고 있다.

다섯째, 경비개념의 엄격화이다. 법인이 지출하는 경비 중에는 그 법인이 하는 사업에서 통상적인 경비로서 필요치 않은 경비가 포함되어 있을 수 있으므로 법인세법에서는 경비 개념을 보다 엄격히 할 필요가 있다.

여섯째, 조세특별조치의 정리 합리화이다. 산업간 또는 기업간 중립성의 확보라는 관점에서 조세특별조치를 정리하고 합리화시킬 필요가 있다. 특히 이용자가 특정인에 한정되는 조세특별조치는 이를 최대한 억제하고 꼭 필요한 경우에 한해 실시하고자 하고 있다.

마지막으로, 국제과세의 정비이다. 국제화가 진행되면서 국가간

세법 적용의 차이를 이용한 조세회피의 방지라는 관점에서 이전가 격과세, 외국세액공제제도의 적정화 등 국제과세를 잘 정비할 필요가 있다고 보고 있다.

<표 6>에서는 법인과세소위원회 보고가 검토항목으로서 들고 있는 법인과세 과세베이스의 개편사항을 요약하고 있다.

**<표 6> 일본 법인과세소위원회의 법인과세
과세베이스 개편에 관한 검토항목**

◇ 비용·수익의 계상기준(공사, 할부판매 등, 장기금융상품, 단기선불비용, 지불이자)
◇ 자산의 평가(재고자산, 유가증권, 외화표시채권채무)
◇ 감가상각, 리스자산, 이연자산
◇ 충당금 등(대손충당금, 상여충당금, 퇴직급여충당금, 제품보증충당금, 반품조정충당금, 특별수선충당금, 준비금)
◇ 법인의 경비(임원보수, 복리후생비, 교제비, 기부금, 외국에서의 벌금)
◇ 조세특별조치, 금융과생상품, 결손금의 이월, 법인가배당
◇ 기업분할·합병 등(현물출자 과세의 특례, 합병청산소득과세, 연결납세)
◇ 계열회사에 대한 유보금과세, 공익법인 등, 보험·공제사업
◇ 국제과세(외국법인에 대한 과세, 외국세액공제, 조세피난처 세제, 이전가 격세제)
◇ 사업세의 외형표준과세

자료 : 일본 세제조사회(2000, p. 168)

나. 조세특별조치의 정리

일본 세제조사회는 수차에 걸친 답신에서 조세특별조치를 정리할 필요성이 있다는 것을 지적해 왔다. 조세특별조치는 특정 개인·기업의 세부담을 경감함으로써 경제정책, 사회정책 등 특정의

정책목적을 실현하기 위한 정책수단의 하나라고 할 수 있으나, 세부담의 공평·중립·간소라는 원칙에서 보면 예외적인 조치가 된다. 왜냐하면 특정 기업이나 사업에 한해 적용하게 되므로 그 적용을 받는 대상과 적용을 받지 않는 대상간에 공평성의 문제가 발생하고, 효율성 면에서도 자원배분의 왜곡을 발생시키게 된다. 또한 세제의 간소화는 예외를 두지 않고 일률적으로 적용하는 경우에 성립하는데 특별조치를 설정하는 자체가 간소의 원칙에 어긋나기 때문이다. 이러한 이유에서 조세특별조치를 최대한 회피하여 과세 베이스를 확대할 필요가 있다고 하는 것이 일본 세제조사회의 기본입장이다(일본 세제조사회(2001), 石(2001)). 제Ⅲ장에서 언급하였듯이 조세특별조치의 수단으로는 다음과 같은 것을 들 수 있다. 첫째는 법인세를 경감하는 것으로 세액공제 또는 일정 금액을 손금액에 산입하는 방법이다. 둘째는 법인세 과세를 이연(연기)하는 것으로 보통상각액을 넘는 상각을 용인하는 특별상각(가속감가상각)에 의한 방법, 적립액의 일정 한도액 안에서 손금산입을 인정하는 준비금의 형태에 의한 방법, 자산의 취득가액의 압축을 인정하는 이른바 압축기장제도 등이다. 이와 같은 특별조치는 비록 정책적인 목적이 있다고는 하나 「공평·중립·간소」라고 하는 조세원칙에 어긋남은 물론 조세수입의 감소도 가져오게 된다.

<표 7>에서는 조세특별조치에 의한 조세수입의 감소액이 어느 정도인가를 보여주고 있다.

<표 7> 조세특별조치에 의한 조세수입 감소액

(단위: 억엔, %)

	조세특별조치 항목	2000년도	2001년도
소득세	주택대출공제	5,590(21.1)	5,870(24.9)
	생명·손해보험공제	2,770(10.4)	2,820(11.9)
	노인소득저축비과세(마루 優)	6,560(24.7)	6,010(25.4)
	기타	1,980(7.5)	1,920(8.1)
법인세	법인세	3,140(11.8)	3,390(14.4)
	경기대책용 투자감세	4,400(16.6)	1,510(6.4)
기타		2,100(7.9)	2,100(8.9)
전체		26,540(100.0)	23,620(100.0)

주 : 1) 위의 금액 이외에 교제비 과세의 특례에 따른 조세수입 증가는 2000년 7,580억엔, 2001년에 6,200억엔임.

2) ()안은 당해연도 전체 조세수입감소액에 대한 비중임.

자료 : 일본 세제조사회(2000, p. 169), 池田(2001, p. 127).

<표 7>에서 보는 바와 같이 소득세가 법인세보다도 조세특별조치에 의한 조세수입 감소액이 많은 편이다. 전체 조세수입 감소액 중 법인세 감소액은 2000년도 28.4%, 2001년도 20.8%를 차지하고 있다.

일본은 법인의 약 70%가 결손법인이며, 개인소득과세 납세자의 부담수준이 낮게 조정되어 경제활동인구의 약 4분의 1 정도가 비납세자로 되어 있다. 이러한 상황에서 조세특별조치의 정책효과는 한정적일 수밖에 없으므로 조세특별조치의 개편을 통하여 세제가 개인이나 기업의 경제활동에 초과부담을 가져오지 않도록 원점에서부터 재검토할 필요가 있다.

조세특별조치는 세입 측면에서의 보조금(조세지출)이라고 할 수

있는데 개개의 조치들에 대하여 정책목적 및 효과, 정책수단으로서의 적정성 및 이용 실태라는 관점에서 명확한 기준을 세워가는 것이 바람직하다. 그 기준으로서 일본 세제조사회(2001)는 다음과 같이 언급하고 있다.

① 정책목적 및 효과 : 조세특별조치 등은 어디까지나 정책수단이므로 그 정책목적이나 효과를 항시 검증할 필요가 있다.

② 정책수단으로서의 적정성 : 다른 정책수단과 비교함으로써 동 조세특별조치가 특정한 정책 목적을 달성하기 위한 최적정책인지의 여부에 대하여 검토할 필요가 있다.

③ 이용 실태 : 일정기간 동안 이용 실태가 저조한 조치, 즉 형태만 남아있는 조치에 대해서는 폐지해야 한다.

지금까지 일본에서는 중소기업 및 벤처기업을 지원하기 위해서 많은 정책체제를 이용하여 각종 특례조치를 적용하여 왔다. 이들 지원에 관해서도 위와 같은 관점에서 기존의 조치를 철저히 재검토한 후에 유효하다고 판단되는 조치에 한하여 존속시킬 것으로 보인다.

3. 기업조직 재편에의 대응

기업의 국제화와 함께 자국기업의 경쟁력을 유지·확보한다는 관점에서 유연한 조직개편이 가능하게 하도록 하기 위해 일본에서는 상법 등 법제도의 정비를 추진하고 있다. 또한 세계의 중립성이라는 관점에서 회사분할에 관계되는 세제와 연결납세제도를 중요 과제로 다루고 있다. 최근의 기업조직 재편에 대응하기 위한 동향을 보면 다음과 같다.

일본에서는 1997년 지주회사를 해금하기 위한 독점금지법의 개정이나 합병을 위한 법제도의 정비가 이루어졌다. 이어 1998년에

는 은행지주회사의 설립이 가능하도록 법을 정비하기에 이르렀다. 1999년에는 지주회사의 설립이 원활하게 진행되도록 하기 위해 주식교환 및 주식이전제도의 창설을 위한 상법개정을 실시하였다. 나아가 기업조직의 재편을 쉽게 하기 위해 회사분할법제를 창설하는 상법개정이 2000년 5월에 이루어졌다. 또한 회계기준의 국제적인 조화를 위한 세효과회계의 도입, 연결재무제표의 개편, 금융상품에 대한 시가평가의 도입, 퇴직급부회계의 정비 등이 이루어졌다.

일본 세제조사회는 기업을 둘러싼 환경의 급격한 변화에 대응하기 위하여, 상법이나 기업회계 등의 동향을 참고로 하여, 은행지주회사 설립에 관계되는 과세의 특례나 주식 교환·주식 이전에 관계되는 과세의 특례, 금융상품에의 시가법 도입 등 법인세제상 필요한 조치를 하고 있다. 동 조사회는 1999년 7월 이래 법인과세소위원회를 재개하여 기업의 조직 재편에 관한 세제로서 회사분할에 관계되는 세제와 연결납세제도에 대하여 적극적으로 검토하여 왔다. 그 기본적인 방향은 세부담의 공평 및 기업의 경영형태에 영향을 미치지 않도록 하는 중립성의 확보이다.

가. 회사분할 관련 세제

회사분할이란 어떤 특정 회사를 대상으로 그 일부를 분리시켜 법률상 독립된 복수의 회사로 나누는 것을 의미한다. 일본에서 지금까지 인정되어 온 회사 분할방법은 상법상의 현물출자에 의한 방법이었다. 현물출자방법은 재판소가 선임하는 검사역이 출자재산이나 그 가치 등을 조사하는 방식을 취한다. 현물출자방법의 문제점으로서 지적되고 있는 것은 검사역의 조사가 얼마 만큼의 기간을 요하는 것인가를 예측하기가 곤란하며, 검사기간중에는 영업

을 정지해야 하고, 또 회사 설립의 시기가 언제인가를 정하는 것이 어렵다는 점 등이었다. 나아가 채무의 인수에 대해서는 채권자 개별적으로 동의를 얻어야 하는 번거로움이 있었다. 이에 비해 이번에 정비된 회사분할제도에서는 검사역의 조사가 불필요하고, 또 회사분할을 할 경우 채무를 포함한 권리의무가 포괄적으로 승계되기 때문에 채권자 개별의 동의를 얻지 않아도 된다. 이처럼 이번에 정비된 회사분할제도는 회사 영업의 전부 또는 일부를 다른 회사가 승계하도록 하여 분할하는 것으로서 그 이전의 일본 상법에는 없었던 개념이 새롭게 도입된 것이라 할 수 있다.

분할의 종류를 보면, 분할되는 회사의 영업을 승계하는 회사가 기존의 회사로 남아 있는 「흡수분할」과, 승계하는 회사가 분할에 의해 새롭게 회사를 설립하는 「신설분할」이 있다. 회사를 분할할 때 영업을 승계하는 회사는 주식을 발행하게 된다. 이때 분할하는 회사에 주식을 할당하는 「물적분할」과, 분할하는 회사의 주주에 할당하는 「인적분할」이 있는데 모두를 인정하고 있다. 나아가 이들의 중간적 형태나 복수의 회사가 공동으로 하는 신설분할도 가능하게 되었다. 이에 따라 상법상 인정된 회사분할의 형태나 방법은 매우 다양하게 되었다고 할 수 있다.

회사분할에는 여러 가지 형태가 있는데 이 중에는 통상의 자산 이전과는 달리 분할 전후의 실태가 실질적으로 변경이 없는 회사 분할도 있을 수 있다. 이러한 분할에 대해서는 세제상으로도 중립적인 취급을 한다는 입장에서 과세의 연기를 특례로 두고 있다. 나아가 일본 세제조사회는 합병에 관련되는 세제를 다루는 경우에도 회사분할에 적용되는 세제와 정합성을 갖고 다룰 필요가 있다는 입장이다³⁹⁾.

39) 일본 세제조사회(2000, p. 172)에서는 외국의 제도를 비교적 상세하

이상과 같이 다양한 회사분할제도에 대응하여 세제를 정비할 필요성이 있기 때문에 일본 세제조사회는 법인과세소위원회 주도로 2001년도 세제개정에서 회사분할에 관계되는 세제를 정비진행하였다고 할 수 있다.

이제 회사분할과 관련하여 일본 정부가 어떠한 관점에서 세제를 정비하여 갈 것인가에 관하여 살펴보기로 하자. 회사분할에 관계되는 세제를 검토하는 경우 주주나 회사채권자 이익의 보호를 목적으로 하는 상법과 적정과세의 실현을 목적으로 하는 세법의 사이에 차이가 있다는 점을 유의할 필요가 있다. 이에 따라 일본 세제조사회에 의하면 상법에서 정하는 계산규정 등을 비롯하여 자산·부채 분할을 어떻게 다룰 것인가를 상세하게 정하고, 회계처리 규칙을 명확히 할 필요가 있다고 한다.

회사분할을 할 때 회사간의 자산이전, 각종 충당금 등의 인계, 주식 등의 교부에 대해 과세상 어떻게 취급할 것인가가 문제이다.

게 조사하여 이를 소개하면서 일본에서도 회사분할세제의 정비를 서둘러야 한다고 제언하고 있다. 회사분할에 관한 법적인 취급을 보면 대륙형과 미국형으로 나뉜다. 회사분할을 조직법적으로 구성하는 입장에서 합병과 같은 성질이 있다고 보는 것이 대륙형이다. 이에 비해 회사분할을 현물출자에 의해 재산을 양도하고 그 대가로서 얻은 주식을 주주에게 분배하는 것으로 보는 것이 미국형이다. 이 중 미국형의 회사분할은 일본이 도입한 회사분할과는 기본적으로 형태가 다르다고 보아, 2000년 일본 상법개정에서는 채택되지 않았다. 일본 세제조사회는 주요 선진국의 회사분할 형태나 회사분할 세제에 대한 상세한 규정을 소개하면서 회사분할의 내용이 과세연기의 적격요건을 충족시키지 않는 경우 조세부담이 커질 수 있다고 하고 있다. 이 때문에 미국에서는 회사분할시 세제상의 취급에 대해 과세당국이 사전에 확인하는 이른바 어드밴스 룰링이 행해지고 있으며, 프랑스는 재무장관에 의한 사전승인제로 되어 있다고 예를 들고 있다.

일본 세제조사회는 회사분할에 관계되는 세제상의 대응을 검토할 때의 논점을 크게 다음 4가지로 나누어 제언하고 있다.

첫째, 합병·현물출자 등과 같은 자본거래와 어떻게 정합성을 유지하여 과세를 할 것인가 하는 것이다. 회사분할에는 그 경제 실태가 합병이나 현물출자와 마찬가지로의 성질을 갖는 경우가 있다. 또 증자나 감자, 자기주식의 소각, 잔여재산의 분배 또는 실질적인 이익을 자본에 편입하는 것과 같은 자본거래가 발생할 수 있다. 이 때문에 합병, 증자나 감자 등 각종의 자본거래와 정합성이 있는 과세방식을 확보할 필요가 있다. 합병 등에 관계되는 현행 세제에 관한 것도 포함하여 광범위하게 검토할 필요가 있다고 하고 있다.

둘째, 주주의 주식양도소득세나 간주배당과세를 어떻게 적정하게 취급할 것인가 하는 것이다. 회사분할에 따라 해당 법인주주 및 개인주주는 분할되는 회사의 주식을 보유한 채, 또는 분할되는 회사의 주식과 교환하여, 신설·흡수회사의 주식을 취득하게 된다. 이 경우 법인세 및 소득세에서 규정하는 주식양도소득이나 간주배당의 과세관계에 대해서 어떠한 방법으로 적정하게 취급할 것인가를 검토할 필요가 있다.

셋째, 납세의무나 각종 충당금 등의 의의와 취지를 충분히 검토하여 적정하게 세제조치를 할 필요가 있다고 하는 것이다. 회사 분할이 이루어지는 경우, 상법이나 기업회계에서 이를 어떻게 취급하고 있는가를 구체적으로 살펴보아야 세법 적용시 그 정합성을 확보할 수 있다. 이를 위해서는 납세의무나 각종 충당금의 인계 등에 대해 분할되는 회사와 신설 흡수회사에서 법인세법 및 조세특별조치의 적용관계가 어떻게 될 것인가를 정리하고, 이에 부합하는 적정한 세제조치가 무엇인지에 대해 검토할 필요가 있다. 마지막으로 조세회피의 방지다. 앞서 언급하였듯이 회사분할은 그 형태나 방법이 다양하며, 회사분할이 조세회피의 수단으로 이용될

우려가 있다. 예를 들면 보유하는 자산을 다른 회사에 양도하는 경우에는 양도익과세가 부과되는 것이 보통이다. 흡수분할을 이용하는 경우 발생한 양도익에 대해 양도익과세가 부과되지 않으면 회사분할이 조세회피의 수단으로 이용될 가능성이 있기 때문에 이러한 일이 발생하지 않도록 하는 조치가 필요하게 된다.

나. 연결납세제도

연결납세제도란 기업집단의 경제적 일체성에 착안하여, 기업집단 내 개개 법인의 손익 등을 집약함으로써 기업집단을 하나의 법인인 것처럼 취급하여 과세하는 제도이다. 일본 세제조사회는 1999년 법인과세소위원회를 재개하고 연결납세제도의 도입을 구체적으로 검토하였다. 일본은 현재 법인세법에서 법인 개별적으로 과세문제를 다루고 있기 때문에 연결납세제도의 도입은 법인과세 체계 전반에 걸친 문제로 대두된다. 일본은 2002년도부터 연결납세제도를 도입하고 있기 때문에 연결납세제도 도입의 효과를 평가하기에는 아직 이르다고 하겠다. 이하에서는 연결납세제도를 도입하기까지의 진행과정을 중심으로 살펴보기로 한다.

기업집단의 일체적인 경영이 강화되고 있는 가운데 일본에서는 기업조직의 유연한 재편성을 가능하게 하기 위한 독점금지법 등 상법의 개편이 진행되고 있다. 이를 고려하여 동 조사회는 기업의 경영환경 변화에 대응하고, 국제경쟁력을 유지·향상하는 데 도움이 되도록 하고, 경영 형태에 대한 세제의 중립성을 견지한다는 관점에서 연결납세제도 도입을 적극적으로 제시하고 있었다(「2000년도의 세제개정에 관한 답신」). 일본 법인과세소위원회에서는 연결납세제도 도입의 필요성이나 어떠한 유형의 연결납세제도를 도입할 것인가에 관하여 논의해 왔다. 동 위원회는 상기의 답신에

서 연결납세제도로는 영국이나 독일에서 실시되고 있는 유형보다는 미국형의 연결납세제도를 도입해야 한다고 주장하고 있다.

<표 4>에 제시된 바와 같이 미국의 연결납세제도는 모회사가 자회사 주식의 80% 이상을 보유하는 경우 등 일정한 요건을 갖춘 기업집단에 대해서 각 법인의 손익을 통산하고 또 각 법인간의 거래에서 생기는 내부이익을 이연(연기)하여 연결과세소득을 계산하는 제도이다⁴⁰⁾. 이 제도는 1917년 당시 미국에서 누진세율을 적용하여 초과이윤세를 부과하고 있었을 때, 누진과세를 회피하기 위한 기업분할에 대처하고 기업집단을 일체로 하여 과세하기 위해 도입된 것이다. 그후, 연결회사의 범위 조정, 세수 감소를 고려한 2% 부가세의 실시와 폐지 등 우여곡절을 거치면서 법인과세로 정착되었다.

연결납세제도에 관하여 일본 세제조사회는 대상법인, 연결그룹의 범위, 납세의무자, 신고·납부, 적용요건, 연결과세소득의 계산 규정 등 구체적인 항목을 들어가며 검토하고 있다⁴¹⁾. 여기서는 이에 관한 구체적인 언급은 생략하고 앞으로 연결과세제도와 관련하여 어떠한 항목을 중심으로 검토할 것인가에 관하여 살펴보기로 한다. 그 전에 연결납세제도와 연결재무제표제도의 차이에 관하여 간단히 언급하기로 하자⁴²⁾. 연결납세제도를 논의할 때 연결재무제표제도가 도입되고 있음에도 불구하고 왜 연결납세제도가 연결재무제표와 함께 도입되지 않는가라는 의견이 제기될 수 있다. 이러한 의견은 연결재무제표제도와 연결납세제도 모두 개개의 회사를 법적 주체로 하는 것이 아니라 기업집단을 하나의 단위로 인식한

40) 일본 세제조사회가 조사한 미국의 연결납세제도의 개요에 대하여는 세제조사회(2000, pp. 183~185)에서 언급하고 있다.

41) 세제조사회(2000, pp. 180~183)를 참조하기 바람.

42) 石(2001) 참조.

다는 점에서 공통점이 있기 때문에 제기되는 것이다. 그러나 두 제도는 각각 서로 다른 성격을 띠고 있다. 연결채무제표제도는 모회사가 기업집단 전체의 재무상황이나 경영성적을 주주 등의 이해관계자에게 공개함으로써 이해관계자의 의사결정에 도움이 되는 것을 목적으로 한다. 이에 비해 연결납세제도는 세법상의 목적을 실현하기 위한 것으로 세부담의 공정성 확보와 적정한 과세를 실현한다는 것이 기본적인 사고이다.

이제 연결납세제도에 있어 어떠한 항목을 중심으로 검토할 것인가에 관하여 살펴보기로 하자. 기업집단의 일체성에 착안하여 기업집단을 단일주체로 보아 과세를 하는 연결납세제도를 도입한다고 해도 모든 법인이 연결대상법인이 되는 것은 아니다. 이 점에서 보면 법인세의 과세체계는 현행 개별법인을 과세단위로 하는 체계와 기업집단을 하나의 과세단위로 하는 체계 두 가지가 존재하는 것이 된다. 이 때문에 연결과세를 실시하기 위해서는 연결납세제도 고유의 문제뿐만이 아니라 개별법인에 대한 과세체계와 기업집단에 대한 과세체계의 정합성을 확보하기 위한 조치 등 법인과세의 체계 전반에 걸친 검토가 필요하다. 일본 세제조사회는 이러한 검토를 충분히 하지 않은 채 연결납세제도를 도입하면 조세회피의 수단으로 악용될 우려가 있음을 지적하고 있다.

구체적으로 보면, 납세의무자를 모회사 하나로 할 것인가 아니면 연결그룹 각 회사로 할 것인가, 연결대상이 되는 자회사의 범위를 어떻게 할 것인가, 개개 법인의 자본금액·소득금액·업종 등을 기준으로 하는 현행 각종 조치를 어떻게 취급할 것인가, 연결그룹에 가입하거나 연결그룹으로부터 이탈할 경우 과세체계의 계속성을 어떤 식으로 도모해갈 것인가, 연결그룹에의 가입, 연결그룹으로부터의 이탈을 이용한 조세회피 행위에 대해 어떻게 대응할 것인가 등이 앞으로 중요한 검토 항목이 될 것이다.

한편 기업집단을 하나의 과세단위로 하게 되면 기업집단 내의 소득(이익)과 결손을 통산하게 되므로 연결납세제도의 도입으로 인한 세수 감소가 발생하게 된다. 적자법인의 비율이 높은 일본의 상황에서 보면 법인세 수입이 크게 줄어들 수가 있는데 이 문제를 어떤 식으로 대응할 것인가도 문제가 된다. 일본 세제조사회 2001년 12월의 답신에서는 아직 구체화된 단계는 아니지만 이 문제에 대해서 언급하고 있다. 2001년 12월의 답신을 보면 일본에서 연결납세제도의 대상이 되는 기업집단(group)은 단일법인으로 간주될 수 있는 모회사 및 그 모회사의 자회사로 하고 있다. 일본 세제조사회(2001)가 계산한 결과에 따르면 2000년도에 8,000억엔 정도의 법인세수 감소가 발생했다고 하고 있다⁴³⁾. 세수 감소에 대한 대응책으로서 동 조사회는 조세특별조치의 개편과 더불어 과세베이스의 확대, 그리고 연결납세제도의 적용 개시 전에 발생한 결손금액의 이월공제 부인조치 등을 내세우고 있다. 그 중 하나가 2002년부터의 퇴직급여충당금제도의 폐지이다. 나아가 법인세의 과세베이스를 외형표준으로 바꾸는 방향으로 법인과세 개혁을 추진하고 있다. 이것은 특히 지방 법인과세에서 나타나고 있는 문제인데 이에 관해서는 제V장에서 보다 구체적으로 다루기로 한다.

4. 공익법인 및 NPO 등 기타 특수법인 관련세제

보통법인의 과세문제에서와 같이 과세의 공평·중립이라는 관점에서 공익법인 등에 대한 세제개정이 이루어져 왔다. 또 비영리 활동의 새로운 형태로서 설치된 NPO법인에 관한 세제에 대해서도 그 실태에 맞는 공익성을 담보하기 위해 기준이나 조직을 어떻게

43) 소득 및 결손금에 근거하여 기계적인 계산을 했을 경우의 규모이다.

정할 것인가에 관한 것도 법인과세의 개혁과제로 등장하고 있다. 나아가 금융 자유화나 국제화에 따른 사업체의 다양화에 대응하기 위한 새로운 형태의 회사로서 특정목적회사(SPC)나 투자법인 등의 법인이 등장하면서 이들 사업체에 대해 어떤 식으로 과세를 할 것인가가 검토과제로 부상하고 있다. 이하에서는 이들 법인과 관련한 세제개혁과제에 관하여 살펴보기로 한다.

가. 공익법인

현행 법인세법은 과세의 공평성과 중립성의 관점에서 재단법인, 사단법인, 종교법인, 사회복지법인, 학교법인 등의 공익법인 등 인격이 없는 사단, NPO법인 등이 운영하는 사업이 일반법인이 하는 사업과 경쟁하는 경우, 수익사업으로부터 생긴 소득을 과세대상으로 하여 법인세를 부과하고 있다. 공익법인의 수익사업으로는 현재 물품판매업, 청부업을 비롯한 33개 사업이 정해져 있다. 그러나 최근에는 공익법인 등의 각종 단체가 하는 사업 내용이 점차로 확대되고 다양하게 전개되면서 민간기업이 하는 사업 내용과 별 차이가 없어지고 있다. 이를 감안하여 일본 세제조사사회에서는 현재 수익사업으로 되어 있지 않은 공익법인의 사업에 대해서도 민간기업과 경쟁하는 경우는 그로부터 얻은 수익을 임시 수익사업의 범위에 추가하는 것이 타당하다는 입장을 취하고 있다. 그러나 이러한 대응에 한계가 있을 때에는 공익법인이 대가를 받고 하는 사업은 원칙적으로 과세대상으로 하고, 일정 요건에 해당하는 공익사업은 과세하지 않는다는 개편방향도 고려하고 있다. 요컨대 세제조사사회는 공익법인이 담당하고 있는 사업의 종류가 다양해지고 있기 때문에 공익법인의 실태를 충분히 파악하여 법인과세를 정립할 필요가 있다고 보는 것이다.

한편 현행 세제에서는 공익법인의 이자·배당 등의 금융자산 수익도 수익사업에 속하는 것을 제외하고 법인세가 과세되지 않는다. 그러나 금융자산 수익은 회비나 기부금 수입과는 달리 공익법인이라는 단계에서 새롭게 발생한 소득이며 이는 현재 수익사업으로 되어 있는 금전대부업에서 발생한 소득과 같은 성질을 갖고 있다. 이 점에서 동 조사회는 공익법인이 얻는 금융자산 수익에 대해서도 일정한 세부담을 지을 필요가 있다고 지적한다⁴⁴⁾.

나. NPO법인

NPO법인은 비영리활동을 하는 단체로서 앞으로 활력있는 사회를 구축해 가는 데 그 역할이 크게 기대된다. 최근 자원봉사(volunteer) 활동, 비영리활동에 대한 인식이 높아지고 있는 가운데 일본에서는 1998년 3월 NPO법(특정비영리활동촉진법)이 성립되었다. 이 법은 1998년 12월에 시행되었고 그 부칙에서 세제를 포함한 제도 전반의 개편을 빠른 시일 내에 실시하는 것으로 하고 있다. NPO법에 의한 법인격의 취득도 진행되고 있으며 이미 NPO법인으로서의 사업연도가 끝난 법인도 있어 앞으로 그 활동 내용이나 업무운영 실태를 파악하여 NPO 법인세제를 정비해가려 하고 있다. NPO법인은 본래 공적인 구속에서 벗어나 자유로이 활동하는 취지에서 설립되었다, 이에 따라 NPO에서는 행정의 재량을 최대한 배제한다는 관점에서 신청내용이 형식적인 요건을 충족시키는 경우에 관할관청은 그 신청단체를 NPO법인으로서 인증하도

44) 이와 관련하여 최근 세계개정에서 공익법인에 대한 수익사업과세의 적정화를 도모한다는 관점에서 공익법인에 수입지출보고서 제도의 도입과 기부금 손시(손급)산입한도액의 인하가 이루어지고 있다. 일본 세제조사회(2000).

록 하고 있다.

NPO법인에 관한 세제 문제는 NPO법인제도나 공익법인제도, 기부금세제, 그리고 보조금제도의 취지와도 관련된다는 점에 유의하여야 한다. 일본 세제조사회는 NPO법인에 대해 세제상 우대조치를 취할 경우에는 과세의 공평상 상당 정도의 공익성이 있어야 하고, 공익성을 판단하는 기준이 필요하다고 하고 있다. 미국이나 영국에서도 NPO법인과 같은 비영리단체에 대해 세제상의 우대조치를 취하고 있다. 세제상의 우대를 받는 대상이 되기 위해서는, 자선·과학·교육 등을 목적으로 할 것, 수입금액 중 일정 비율 이상은 기부금일 것, 본래의 목적에 실질적으로 모든 소득을 사용할 것, 활동 내용이나 기부금, 임원에 관한 상세한 정보를 공개할 것 등 여러 가지 기준을 충족시켜야 한다. 그리고 이들 단체의 정치활동, 내부관계자와의 거래나 임원의 보수 등을 엄격하게 규제하고 있다. 또 이러한 기준에 준해 미국에서는 내국세입청(IRS)이, 그리고 영국에는 자선(charity)위원회가 내국세입청(IR) 등과 협력해가며 심사를 하고 있다.

요컨대 NPO법인의 실태를 잘 파악한 다음 그에 맞는 공익성을 확보하기 위한 기준이나 요건을 어떻게 할 것인가를 포함하여 광범위하게 검토하여 세제상 조치를 취하고 있다.

다. 기타 새로운 유형의 단체에 대한 과세문제

일본에서는 투자가와 투자 대상처의 導管(파이프) 역할을 하는 특정목적회사(SPC)나 투자법인에의 과세를 둘러싸고 새로운 법인 형태에의 대응이 이루어져 왔다.

1) 다양한 사업체에 대한 과세방식

금융시스템의 개혁이 진행되면서 자산의 유동화나 금융상품의 다양화가 요구되고 있으며 이에 대응하기 위한 단체로서 특정목적회사(SPC)나 투자법인(구 증권투자법인) 등의 법인이 탄생하게 되었다. 이러한 법인에 대해서도 다른 법인과 마찬가지로 법인세가 부과된다. 그러나 이들은 사업 투자거나 투자회사를 연결해주는 이른바 도관(파이프)역할에 지나지 않는다고 하는 특징이 있다. 해당 사업연도의 이익 배당 지불액이 배당가능이익의 90%를 넘게 되어 도관(파이프) 역할로서의 업무를 수행하는 경우에는 지불배당을 손금에 산입하는 것으로 하고, 이 부분에 대해서는 실질적으로 법인세를 부과하지 않고 있다.

2000년도 SPC법의 개정으로 창설된 특정목적신탁 및 투자신탁은 SPC가 행하는 자산의 유동화나 투자법인이 행하는 자산의 운용을 새로이 신탁업무의 형태(scheme)로 인정한 것이라 할 수 있다. 지금까지 신탁은 법인세의 과세대상이 아니었으나 위에서 언급한 신탁은 SPC나 투자법인과 같은 경제적 성질이 있다는 점에서 원칙적으로 법인세의 과세대상으로 하고 있다. 그와 동시에 SPC 및 투자법인과 같이 도관(파이프) 역할을 하는 경우에는 그 배분한 이익을 손금에 산입하는 것으로 하였다.

이상과 같이 금융상품의 취급과 관련된 새로운 사업체에 관한 세제상의 대응이 요구되고 있다. 이를 위해서는 그 동안 민법, 상법, 그 외의 私法에서 규정하는 「법인」을 법인세 과세대상으로 하여 온 종전의 방법과는 다른 방법을 필요로 하게 된다⁴⁵⁾. 나아가

45) 또한 최근 설립되고 있는 파트너십(partnership)이라는 일본에는 없는 사업체가 일본에서 사업활동을 하거나 반대로 일본기업이 이러한 외국 사업체에 투자하는 예도 증가하고 있다. 파트너십이란 유한책임 또는 무한책임의 파트너에 의해 구성되는 조직체를 말한다.

투자나 사업 주체가 다양화되면서 이제까지 법인세의 과세대상이 되는 사업체가 단지 법인격의 유무로 결정되던 방식도 재검토할 필요가 있게 된다. 일본 세제조사회는 앞으로 해당 사업이나 투자 활동의 내용, 경제적 의의, 법적 성격 등을 감안하여 그에 맞는 적절한 과세를 확보한다는 입장이다.

2) 적자법인과 동족회사

우선 적자법인에 관한 세제조사회의 입장을 살펴보기로 하자. 법인세의 신고상황을 보면 적자신고법인이 전체 법인에서 차지하는 비율은 1975년부터 50% 전후였다. 그러나 적자신고법인의 비율은 거품경제가 붕괴된 다음 크게 상승하였다. 2000년의 경우 적자신고법인은 법인 전체 중 약 70%를 차지하고 있다. 또 적자신고법인을 법인의 규모별로 보면 자본금 1억엔 이하의 중소기업이 대부분을 차지한다. 물론 적자신고법인이 되는 이유로는 최근의 경기 침체로 인한 영향을 들 수 있을 것이다. 그러나 기업경영자의 사적 경비를 법인경비로 처리함으로써 적자를 내는 경우도 포함되어 있을 수 있기 때문에 일본 정부는 적자법인의 실태를 충분히 살펴 과세문제에 대응하려 하고 있는 것이다. 다음 장에서 논의하는 법인의 외형표준과세도 그 대응의 일환이다.

다음으로 동족회사에 관한 세제조사회의 입장을 살펴보기로 하자. 동족회사의 경우 소수의 주주가 의사결정권을 갖고 있기 때문에 법인 소득을 임원보수라는 명목으로 분할하는 방법을 취하거나 해당연도의 소득(이익)을 회사에 유보시키는 방법으로 소득세의 누진세율을 피하려는 유인을 갖게 된다. 이러한 문제에 대응하여

세제조사회는 일본에는 제도가 없는 이들 사업체에 대한 과세 방식에 대해서도 향후 검토할 필요가 있다고 보고 있다.

현행 세제에는 동족회사의 행위계산 부인규정과 제Ⅲ장에서 언급하였다시피 동족회사 유보금과세제도가 설치되어 있다. 동족회사의 행위계산 부인규정은 동족회사의 법인세 부담을 부당하게 감소시키는 행위나 계산이 행해지는 경우, 이를 수정하여 그에 적합한 세금을 부과하도록 하는 제도를 말한다. 유보금과세제도는 동족회사를 대상으로 통상의 법인세 부담 외에 일정액을 초과한 내부유보에 대해 추가적으로 세부담을 지우는 제도이다. 이 제도는 회사내의 유보보다는 배당으로 지출하도록 하는 유인 기능을 갖고 있다. 세제조사회는 유보금과세제도가 법인형태와 개인형태의 사업체 사이에서 발생하는 세부담의 차이를 조정하는 기능을 한다고 해석하여 현행의 일본 법인세와 개인소득과세의 기본적인 틀을 전제로 하는 이상 앞으로도 필요한 제도로 보고 있다. 이렇게 본다면 일본의 법인과세에서 동족회사에 관한 규정은 한동안 지속될 것으로 판단된다.

V. 지방 법인과세(법인사업세)의 개혁과제

1. 법인사업세의 문제점

이미 언급하였듯이 현재 일본 국세 법인세의 기본세율은 30%인데 심각한 재정 상황을 감안하면 앞으로 그 세율을 낮추는 데는 한계가 있다. 이에 일본 정부는 법인세의 과세베이스를 넓히는 방향으로 법인세의 개혁을 추진하고 있다. 제IV장에서 보았듯이 조세 특별조치의 정리, 기업재편체제의 정비 등 세제가 법인의 경제활동에 왜곡을 가져오지 않는 중립성을 실현하기 위한 개혁이 진행 중이다. 이와 같은 국세 법인세의 개혁은 어느 정도 그 방향이 서있고 실제로 상당 정도 진행 중이다. 일본의 법인과세에서 문제가 되고 있는 것은 국세보다도 오히려 지방세 법인과세이다. 법인이 지방세로서 부담하고 있는 주요 세목으로서 법인사업세가 있다. 이 법인사업세는 국세와 같이 법인소득(이득)을 과세표준으로 하고 있다.

지방세로서 바람직한 세목은 그 세수의 지역간 변동이 적고, 시계열적으로 안정성을 갖는 세목이다⁴⁶⁾. 그러나 일본의 경우 거품경제 붕괴 이후인 1990년대에 들어서면서 적자법인이 속출하게 되었고 국세만이 아닌 지방 법인사업세도 상당히 영향을 받게 되었다. 그 결과 변동성이 가장 심한 세목으로 등장하게 된 것이 법인사업세이다. 법인사업세는 광역자치단체인 도도부현의 기간세다.

46) 石(2001), p. 137.

1990년대 법인사업세수의 급격한 감소는 도도부현 재정에 직접적으로 영향을 주어 일본의 지방재정은 상당히 심각한 상황에 처하게 되었다. 이로 인해 등장한 것이 법인사업세의 과세표준을 현재의 법인소득이 아닌 기업의 사업활동가치(부가가치), 자본금이나 급여 총액 등의 외형을 기준으로 하는 외형표준과세로 전환하자는 논의이다. 외형표준과세의 도입은 일본 법인과세의 주요 개혁과제로 되어 있다. 본장에서는 지방법인세를 중심으로 그 개혁과제에 관하여 논의하기로 한다.

우선 법인사업세를 포함한 주요 지방세를 대상으로 시계열적으로 얼마 만큼 신장성과 안정성이 있는가에 대해 살펴보기로 하자. 여기서 세수의 신장성은 일정 기간 동안 해당 세목의 세수입이 얼마나 늘어났는가를 나타내는 척도이고, 안정성은 해당 기간 동안의 세수입의 변동이 얼마나 심한가를 나타내는 척도이다. 구체적인 척도로 신장성은 주어진 기간 동안의 해당 세목의 평균신장률을 그 척도로써 이용할 수 있으며, 안정성의 척도로는 그 평균신장률의 표준오차를 이용할 수 있다⁴⁷⁾. 표준오차이기 때문에 값이 작을수록 과세의 안정성이 높고, 반대로 값이 클수록 불안정성이 높은 것을 의미한다.

신장성과 안정성을 구하기 위한 대상세목으로는 일본 지방세의 세목 중에서 세수의 비율이 높은 세목을 선택한다. 구체적으로 자동차세, 사업세, 주민세(道府縣民稅와 市町村民稅의 합계) 및 고정자산세를 대상으로 하였다. 이들 각각의 지방세가 차지하는 비중을 보면(2001년 계획치) 자동차세는 도부현세 수입의 11.5%, 사업세는 27.3%, 도부현민세는 27.6%이고, 시정촌세인 고정자산세는

47) 신장성과 안정성의 구체적인 추정식에 대해서는 鞠重鎬(2001)를 참조 바람.

시정촌세 수입의 45.8%, 시정촌민세는 40.3%이다(池田(2001)). 이들 주요 지방세의 신장성과 안정성의 계산결과를 정리한 것이 <표 8>이다. 이 <표 8>에서 주민세는 道府縣民稅와 市町村民稅의 합계로 계산하고 있다.

<표 8> 주요 지방세의 신장성과 안정성(1989~1998년)

세 목	신장성 ¹⁾	안정성 ²⁾
주민세	-0.65%	0.00274
사업세	-1.88%	0.00521
고정자산세	2.34%	0.00179
자동차세	1.79%	0.00076

주 : 1) 신장성은 해당 기간 동안의 평균신장률을 나타내는데, 이는 각각의 세수를 시간에 대해 추정함으로써 구함.

2) 안정성의 값은 평균신장률의 표준오차를 나타냄.

자료 : 地方財務協會(2001), 『地方財政統計年報』.

<표 8>에서 볼 수 있듯이 일본 주민세(道府縣民稅와 市町村民稅의 합계)의 경우 최근 10년간 -0.65%의 신장률을 보이는데 이는 주민세 중에서 소득할과 법인세할이 높은 것에 기인한 것이다. 道府縣民稅의 소득할과 법인세할은 각각 道府縣 세수(2001년 계획치)의 15.6%와 4.8%, 市町村民稅의 개인할과 법인할은 각각 시정촌 세수의 30.4%와 10.0%를 차지하고 있어 이들 두 항목의 비중이 상당히 높다. 1990년대 주민세가 마이너스의 신장률을 기록하고 고정자산세나 자동차세보다도 불안정성을 보이는 것은 거품경제 붕괴 이후 1990년대의 경제불황으로 일본 주민세가 크게 영향을 받아왔음을 의미한다.

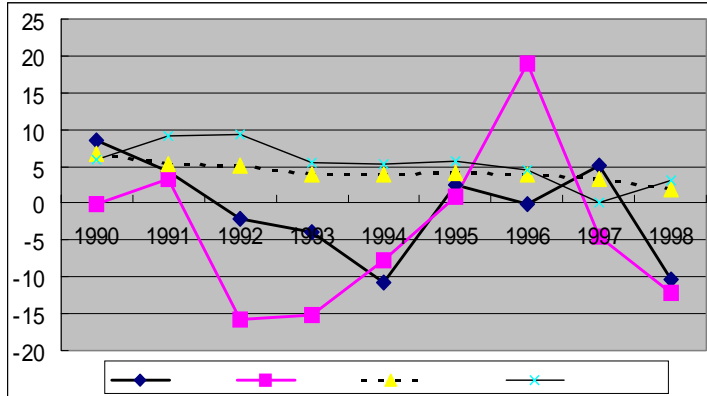
일본에서 경기불황의 여파에 무엇보다 민감하게 반응하고 있는 세목은 道府縣 稅收의 27.3%를 차지하는 사업세이다. 사업세에는

개인사업세와 법인사업세가 있는데, 사업세 수입의 대부분(도부현세 수입의 25.9%)은 법인의 이익에 부과되는 법인사업세가 차지하고 있다. <표 8>의 계산결과를 보면 최근 10년간 사업세의 신장률은 -1.88%를 기록하고 있어 안정성이 가장 낮은 동시에 불안정성도 주요 세목 가운데 가장 높게 나타난다. <표 8>에서 사업세의 불안정성을 나타내는 표준오차는 0.00521로서 다른 주요 세목보다 월등하게 높음을 확인할 수 있다. 이와 같이 세수의 불안정성이 높게 나타내고 있는 법인사업세에 대해 어떻게 하면 안정적인 세수입을 확보할 것인가가 개혁논의의 핵심이다⁴⁸⁾.

평균신장률로 나타낸 세수의 신장성이나 표준오차로 나타내는 세수의 안정성 지표는 하나의 수치로 나타내주는 척도이기 때문에 그 수치만으로 해당 세수의 시계열적인 신장성이나 안정성의 패턴을 파악하기 어렵다는 단점이 있다. 이를 보완하고 각 세목의 해당 기간 동안의 이미지를 제시하는 방법으로서 주요 지방세목의 세수가 전년도에 비해 얼마나 변화하였는가를 시계열적으로 계산하는 방법을 생각할 수 있다(石(2001)). [그림 3]은 같은 기간(1989~1998) 일본 주요 지방세 세수의 전년도 대비 증가율을 계산하여 그림으로 표시한 것이다.

48) 일본의 주요 세목 중에서 최근 10년간 가장 높은 신장성과 안정성을 보이고 있는 세목은 市町村税인 고정자산세이다. <표 8>에서 고정자산세의 신장성은 2.34%로서 다른 세목에 비해 가장 높은 신장성을 보여줌과 동시에 표준오차도 0.00179로서 주민세나 사업세에 비해 안정성도 상당히 높게 나타나고 있다. 이와 같이 신장성과 안정성 면에서 고정자산세가 일본의 다른 주요 지방세 세목 중에서 지방세로서의 적합성이 가장 높은 세목임을 확인할 수 있다.

[그림 3] 일본 주요 지방세의 전년도 대비 증감률 추이



資料：大藏省(財務省), 『財政金融統計月報』, 各年度(租稅特集).

[그림 3]으로부터 1990년대 주요 지방세의 신장성과 안정성의 패턴을 파악할 수 있다. [그림 3]의 그래프는 신장성과 안정성의 차이를 명확히 드러내고 있다. [그림 3]으로부터 주민세(道府縣民稅와 市町村民稅의 합계)와 사업세의 전년 대비 신장률의 변동성이 두드러지고 있음을 볼 수 있다. 특히 道府縣稅의 기간제인 사업세의 변동이 심하게 나타나고 있다. 이는 1990년대 헤이세이(平成)불황의 영향으로 법인사업세의 세수 확보가 상당히 불안정하게 되었음을 반영하고 있는 것이다. 이렇듯 경기변동에 심하게 영향을 받아 불안정성이 심한 문제점을 노정하고 있는 것이 현행 일본의 법인사업세이다. 이러한 문제들로 인해 급여 총액이나 자본금 등 법인의 외형을 과세표준으로 하여 보다 안정적인 세수를 확보하려는 외형표준과세에 대한 도입 논의가 이루어졌다.

2. 외형표준과세의 연혁과 의의

가. 외형표준과세의 연혁

일본에서는 1950년에 부가가치세가 법으로 제정되었으나 1954년 실행되지 않고 폐지되었다. 그후 일본 세제조사회에서는 기업의 세금 부담능력을 소득 이외에 다른 기준으로 파악하여 사업세(법인과세)를 부과해야 한다는 관점에서 외형표준과세에 대하여 검토한 바 있다. 그 중 대표적인 것으로는 1964년 12월의 「향후 일본 사회·경제의 발전에 신속하게 대응할 수 있는 기본적인 조세제도의 구축에 관한 답신」, 1996년 11월 법인과세소위원회 보고에서 제시한 가산법에 의한 소득형 부가가치를 과세표준으로 하는 외형표준과세의 검토를 들 수 있다.

지방공공단체에서도 외형표준과세의 도입이 검토되었다. 1977년에는 전국지사회에서 지방세법 제72조 19항에 근거하여 각 도도부현의 조례에 의거 가산법에 의한 소득형 부가가치를 외형표준으로 하고, 기존의 소득기준과 병행하는 형태로의 외형표준과세를 실시하는 안이 제시되었다.

일본 세제조사회의 「1998년도의 세제재정에 관한 답신」에서는 “1998년도에 사업세의 외형표준과세의 과제를 중심으로 지방의 법인과세에 대한 종합적인 검토가 필요하다”고 지적하고 있다. 이에 따라 1998년 4월에 지방법인과세소위원회를 설치하여 전문적이고 이론적인 검토를 실시하여 왔다. 동 소위원회는 1999년 7월 지방법인과세 개혁의 필요성이나 외형표준과세의 의의를 정리한 다음, 외형표준과세를 도입하는 경우 바람직하다고 여겨지는 외형기준이나 과세체계 형태, 개혁으로 인해 나타날 수 있는 문제점 등을 지적하고 있다.

그후 세제조사회 총회 논의를 거쳐, 1999년 12월 「2000년도 세제개정에 관한 답신」에서 “(외형표준과세는) 지방세 원칙으로 볼 때 바람직한 개혁방향이므로, 경기 상황을 고려하면서 가능한 한 빠른 시기에 도입하는 것이 바람직하다”고 하였다. 동 소위원회는 바람직한 외형기준으로서 4가지의 유형(사업활동가치(가칭), 급여 총액, 물적기준과 인적기준의 조합, 자본금액)을 제시하고 있다. 이를 중심으로 세제조사회(2000)에서는 “(외형표준과세의) 구체적인 과세구조나 외형표준과세의 도입으로 인한 세부담의 변동, 중소기업의 취급, 고용에의 배려, 적절한 경과조치 등을 염두에 두어, 외형표준과세를 도입하는 방향에서 앞으로 계속적인 검토를 진행시켜 간다”고 하고 있다.

또한 지방분권추진위원회가 제출한 최종보고서(p. 23)에서도 외형표준과세의 도입에 관해 다음과 같이 제언한 바 있다.

“법인사업세의 경우 세부담의 공평성, 조세성격의 명확화, 기간세의 안정화, 경제의 활성화 등의 관점에서 외형표준과세의 도입이 필요하다. 2000년 11월 자치성이 제시한 구체안은 법인사업세의 과세표준으로서 법인이 산출해내는 부가가치를 명확히 파악해, 현재의 소득과세에 비해 (세율은) 낮고, (과세표준은) 넓게 하면서 공평한 과세를 도모하자는 것으로서 현행의 소득과세보다 개선된 것이다. 지금까지의 논의를 참고해서 앞으로 외형표준과세의 조기 도입을 도모해야 한다”.

나. 외형표준과세의 의의

법인사업세에 외형표준과세를 도입하려고 하는 배경에는 세수의 안정화, 응익과세로서의 지방세 성격의 명확화, 세부담의 공평

화, 경제활성화와 경제구조개혁의 추진 등을 들 수 있다. 요컨대 현행의 법인사업세는 이들을 달성하기 위한 지방세로서 적합하지 않다고 보고 있는 것이다. 법인사업세에 외형표준을 도입하는 것에 대하여는 오랜 기간 동안 검토해 왔는데 최근에는 1993년 이후 지방법인과세소위원회의 활동과 함께 검토의 필요성을 특히 강조하고 있는 실정이다.

이제 일본이 무엇을 목표로 외형표준과세를 도입하는가에 관하여 살펴보기로 하자. 첫째로, 지방분권을 유지하기 위한 안정적인 지방세원의 확보를 들 수 있다. 지방공공단체는 복지, 교육, 환경보전, 산업·도시기반정비, 경찰이나 소방·방재 등 폭넓은 행정서비스를 제공하고 있다.

이는 주민의 일상생활이나 산업활동을 원활히 수행하도록 하기 위한 것으로 안정적인 공급을 필요로 한다. 이때 지방공공단체의 자주재원의 근간을 이루는 지방제도 가능한 한 안정적이고 변동성이 적은 것이 바람직하다. 이처럼 일본에서는 외형표준과세의 도입이 세수입의 안정성을 가져와 지방의 자주성을 높이고, 지방분권을 추진해가기 위한 지방세 체계의 구축에 중요한 역할을 담당할 것으로 보고 있다. 일본의 경우 지방자치단체(여기서는 도도부현)가 스스로의 과세 노력으로 재원 조달을 하는 것이 어렵게 되어 있는 상황이다. 이러한 상황을 감안하여 외형표준과세를 도입함으로써 실질적인 의미에서 도도부현으로 하여금 고유의 기간세로 자리잡게 하여 책임있는 지방자치를 구축하려는 의도가 있다고 할 수 있다.

둘째는, 외형표준과세를 도입하여 응익과세로서 지방세의 성격을 명확히 하고자 하는 것이다. 법인사업세 본래의 성격에서 볼 때 과세표준은 법인의 사업활동 규모를 가능한 한 적절히 표현해 주는 것이 바람직하다. 그러나 현행의 법인사업세는 원칙적으로 법

인의 소득을 과세표준으로 하고 있기 때문에 사업활동 규모와의 관계가 적절히 반영되어 있지 않다. 이는 현행의 법인사업세가 응익과세의 성격을 제대로 반영하고 있지 않음을 의미한다. 요컨대 법인사업세로서 외형표준과세를 도입하는 것은 사업세 본래의 성격을 명확히 한다는 관점에서도 큰 의미가 있다고 보는 것이다.

셋째는 세부담의 공평성 확보이다. 일본의 법인 상황을 보면 결손법인이 전체 법인의 약 3분의 2에 달하고 있으며, 이들 결손법인은 법인사업세를 부담하지 않고 있는 실정이다. 그러나 결손법인이라고 하더라도 사업활동을 하고 있는 한 그 사업활동의 규모에 따라 지방의 행정서비스를 제공받고 있다. 따라서 사업활동의 규모에 따른 부담의 공평이라는 관점에서 볼 때 현행의 법인사업세 과세방식은 바람직하지 않다고 보고 있는 것이다.

또 결손법인을 위시하여 사업활동 규모에 비해 소득이 적은 법인은 그 사업활동 규모에 맞는 사업세를 부담하고 있지 않은 반면에, 사업활동 규모에 비해 소득이 많은 법인은 그 부담이 크게 나타나고 있다. 나아가 동일 법인이라도 특별손익의 영향을 포함해서 연도간 납세액이 크게 변동하고 있어 사업활동 규모를 반영하기 어려운 상황이다. 따라서 외형표준과세를 도입하여 지방공공단체의 행정서비스를 받고 있는 법인으로부터 그 수익에 따라 세율은 낮게, 과세베이스는 넓게 하여 세부담을 분담하는 구조로 개혁하고자 하는 것이다.

마지막 목표는 경제 활성화와 경제구조개혁의 촉진이다. 위에서 언급하였듯이 외형표준과세는 소득에 관계되는 세부담을 상대적으로 완화시키는 동시에 법인 전체에 세부담은 낮고 과세베이스는 넓게 하여 세부담을 분담하도록 하는 것이다. 외형표준에 의한 과세를 도입함으로써 보다 많은 이익 달성을 목표로 사업활동을 하도록 하여 기업경영의 효율화나 수익성의 향상을 도모하고자 하는

것이다. 소득에 비례해서 세부담이 증가하는 현행의 소득기준에 의한 법인사업세를 외형표준과세로 개혁하는 것은 경제의 활성화, 경제구조 개혁의 촉진에 도움이 될 것으로 기대된다.

3. 바람직한 외형표준과세의 방식

가. 세제조사회의 외형표준기준

외형표준과세를 도입한다고 하더라도 무엇을 외형기준으로 할 것인가에 관해서는 아직 명확하게 규정하고 있는 단계는 아니다. 현재로서 일본 세제조사회(2000)는 외형표준 과세에서의 외형기준을 4가지 유형으로 분류하여 설명하고 있다. 동 조사회는 1999년 7월 지방법인과세소위원회보고에서 ‘사업활동 규모와의 관계, 보편성, 중립성’, ‘간편한 구조, 납세사무부담과의 관계’라는 관점에서 바람직하다고 하는 4종류의 외형표준에 대해서 각각의 특징 등을 정리하고 있다. 외형기준의 4종류라 함은 ① 사업활동가치, ② 급여 총액, ③ 물적기준과 인적기준의 조합, 그리고 ④ 자본금액이다.

1) 사업활동가치

법인의 사업활동 규모는 그 사업활동에 의해 생산된 가치의 크기로 파악할 수 있다. 사업활동에 따라 생산되는 가치는 생산요소인 노동, 자본재 및 토지에 대한 대가로써 지불되므로 이들 구성요소를 합함으로써 사업활동가치를 산정할 수 있다. 구체적으로는 법인의 각 사업연도 이윤에 급여 총액, 지불이자 및 임차료를 더하여 계산하게 된다. 이 방식에 따라 산정한 외형기준을 세제조사회

(법인과세소위원회)는 「사업활동가치」(가칭)라고 부르고 있다. <표 9>에서는 사업활동가치의 구성요소와 1989~1998년의 평균값을 보여주고 있다.

<표 9> 사업활동가치의 내역

사업활동가치의 구성요소		1989~1998년의 평균값
이윤	출자한 주주에 대한 분배·잉여	25.0조엔 (9.5%)
총급여액	노동 제공자에 대한 분배	188.5조엔 (71.5%)
지불이자	자금 대여자에 대한 분배	26.6조엔 (10.1%)
임차료	토지 등의 대여자에 대한 분배	23.5조엔 (8.9%)
사업활동가치 = 이윤 + 총급여액 + 지불이자 + 임대료		263.6조엔 (100.0%)

주 : 1) 1989~1998년도 「법인기업통계연보」에서 산출한 것이며 그 구분은 다음과 같음.

- 이윤 = 세전 당기순이익
- 총급여액 = 임원급여 + 종업원급여 + 복리후생비
- 지불이자 = 지불이자·할인료
- 임차료 = 동산·부동산 임차료

2) 농림수산업, 광업 및 금융보험업에 관련된 것은 포함되어 있지 않음.

자료 : 세계조사회(2000, p. 207)

이하에서는 외형표준으로서 사업활동가치가 어떠한 특징(장점)을 갖고 있는가를 세계조사회(2000)의 논의에 기초하여 언급하기로 하자. 첫째는 이론적인 면에서의 우수성이다. 사업활동가치는 법인의 사업활동에 따라 생산된 가치에 착목하여 법인에 부담을 요구하는 과세표준이므로, 법인의 인적·물적 활동수준을 객관적으로 공평하게 나타내주고 있다. 이와 동시에 각 생산수단의 선택에 관해 중립성이 높다고 할 수 있기 때문에 이론적 면에서 볼 때 다른 외형

기준보다 우수하다고 할 수 있다. 둘째는 과세베이스가 넓다고 하는 점이다. 사업활동가치는 과세베이스가 넓고 안정적이기 때문에 기업측에서 보아도 계획적인 경영을 하기 쉽다는 장점이 있다. 또한 지방자치단체가 지방분권을 유지하기 위한 안정적인 지방세 수입을 확보하는 데 도움이 된다. 셋째는 업종간의 변동성이 작다는 점이다. 업종간의 특성으로 인해 공평한 외형기준을 선정하는 것이 어려워지는 문제점이 있을 수 있다. 그러나 외형표준으로서 사업활동가치를 도입한 경우에 예상되는 세부담의 변동성은 다른 기준(이하의 급여 총액이나 자본금 기준 등)의 경우보다도 업종구분별로 변동성이 비교적 작게 나타난다.

그러나 세제조사회는 기본적으로 사업활동가치가 이론적으로 가장 우수하다고 하면서도 현실을 감안하여 소득기준에 의한 과세와 병용하는 것이 적당하다고 보고 있다. 한편 법인의 사업활동 규모를 나타내는 외형표준으로서 다른 기준(급여 총액이나 자본금 기준 등)을 이용한다고 하여도 소득기준을 병행하여 적용하는 경우에는 사업활동가치에 근사하도록 외형기준을 구성하면 이론적으로 보다 적절할 것이라는 지적도 하고 있다.

2) 급여 총액

급여 총액은 법인의 인적 활동량을 나타내는 기준으로서 <표 9>에서 보듯이 사업활동가치의 약 70%를 차지하고 있다. 따라서 급여총액이 사업활동의 규모를 상당 정도 반영하고 있으며, 실무상 간편하다고 하는 장점을 감안하면, 외형표준으로서 급여 총액을 활용하는 방안도 고려할 수 있을 것이다. 이때는 사업활동 규모를 적절히 반영한다는 관점에서 급여 총액에 의한 과세만이 아니라 소득기준에 의한 과세를 병용하는 것이 적당할 것이다. 이 경우

사업활동가치에서 이윤의 비중과 같은 정도로 병행하여 적용한다면 사업활동가치를 간편하게 적용할 수 있다. 또 사업활동가치에 근접하도록 하기 위해 소득기준의 비중을 더 높게 하는 경우에는 세부담 변동성을 완화하는 동시에 중소기업 배려를 위한 정책에도 도움이 될 것으로 보고 있다.

3) 물적 기준과 인적 기준의 조합

급여 총액은 인적인 활동량을 중심으로 사업활동 규모를 나타내는 기준이다. 급여 총액에 사업활동가치의 구성요소인 지불이자 및 임차료와 일정한 관련성이 있는 물적 기준을 조합하여 사용하는 것이 여기서 말하고자 하는 인적 기준과 물적 기준의 조합을 기준으로 한 외형표준이다. 이는 사업활동의 규모를 상당 정도 종합적으로 나타내는 장점이 있다. 이 기준을 적용하는 경우, 두 기준의 비중을 사업활동가치에 근접하도록 함으로써 사업활동 규모를 보다 적절히 나타내는 방안을 찾아야 할 것이다.

일본 세제조사회는 물적 기준과 인적 기준의 조합을 기준으로 하는 것이 사업활동 규모를 적절히 반영할 수 있다고 하더라도 사업활동가치에서와 같이 당분간은 소득 기준에 의한 과세를 병행하여 적용하는 것이 적당할 것이라고 한다. 이 경우에 사업활동가치에서의 이윤 비중을 함께 적용하면 사업활동가치의 간편한 방식으로 활용할 수 있다. 또 사업활동가치와 유사하게 소득 기준 병행 적용의 비율을 더욱 높이면 부담 변동성의 완화 및 중소기업 배려를 위한 정책에도 도움이 될 것으로 보인다.

4) 자본 금액

간소한 외형표준 과세구조로서 자본 등의 금액에 착안한 구조를 구상할 수 있다. 여기서는 자본 금액이라고 간단히 표현하고 있지만 보다 정확하게 말하면, 자본금에 자본적립금을 더한 금액을 의미한다(세제조사회에서는 이를 ‘자본 등의 금액’이라고 한다). 이 자본 금액은 법인 규모나 사업활동 규모를 어느 정도 반영해주고 있다.

이 기준은 간소성에 있어서 납세·세금부과 사무 부담이 적어 징세비용이 적게 드는 장점이 있다. 그러나 법인의 사업활동 규모를 적정하게 반영시킨다는 관점에서 보면, 법인사업세 전체를 자본 금액이란 형태로 개혁하는 것은 현실적이지 않다. 소득기준에 의한 과세나 다른 외형표준에 의한 과세와 조화시켜 사용할 수 있는 방안을 검토할 필요가 있다.

이상의 4가지 외형기준의 특징을 간단히 요약하면 <표 10>과 같다.

<표 10> 각 외형기준의 특징

	특 징
사업활동 가치	<ul style="list-style-type: none"> ○ 법인의 인적·물적 활동량을 객관적이고 공평하게 나타내는 척도로서, 법인의 사업활동 규모를 이론적으로 가장 적절하게 반영하고 있음. ○ 각 생산수단의 선택에 관하여 중립적 ○ 과세베이스가 넓고 안정적 ○ 과세·납세사무가 복잡해지지 않도록 검토할 필요가 있음.
급여총액	<ul style="list-style-type: none"> ○ 법인의 인적 활동량을 나타내는 척도임. ○ 급여총액은 사업활동가치의 70%를 차지하고 있기 때문에 사업활동가치를 대체하는 간편한 기준으로 활용 가능 ○ 소득기준과 같이 병행하여 적용하는 경우에는 사업활동가치와 유사한 성격을 가짐.
물적기준 + 인적기준	<ul style="list-style-type: none"> ○ 물적 측면과 인적 측면에서 사업활동량을 파악하고 있어 사업활동의 규모를 상당정도 종합적으로 나타내는 척도 ○ 소득기준과 같이 병행하여 적용하는 경우에는 사업활동가치와 유사한 성격을 가짐.
자본금액	<ul style="list-style-type: none"> ○ 법인의 사업활동규모를 어느 정도 나타내주는 척도 ○ 간단한 기준이므로 과세 및 납세사무의 부담이 적음. ○ 기본적으로 소득기준에 의한 과세나 다른 외형기준에 의한 과세와 조합하여 이용하는 것이 적당

자료 : 세제조사회(2000, p. 210)

이 중에서 일본 세제조사회는 사업활동가치 기준이 이론적으로 가장 우수하다는 입장을 취하고 있으나, 명시적으로 사업활동가치를 외형기준으로 해야 한다고 단언하고 있지는 않다. 동 조사회에서는 다만 사업활동가치를 포함하여 각 외형기준안에 대하여 납세 및 과세 사무부담을 고려하면서 이를 추진해가는 것이 타당하다고 보고 있다(세제조사회(2000, p. 210)).

4. 외형표준 과세 도입시의 과제

가. 외형표준 과세 도입시의 문제점

외형표준 과세를 도입할 때 어떠한 문제가 발생할 수 있을 것인가에 관하여 살펴보기로 하자. 첫째는 세부담의 변동 문제이다. 과세방법을 변경하여, 세율은 낮고 과세베이스는 넓게 세부담을 분담한다는 원칙에서 외형표준 과세를 도입하면 기본적으로 일정 범위에서 현재와는 다른 법인과세 세부담의 변동이 발생하는 것은 피할 수 없을 것이다. 그 세부담의 변동은 사업활동 규모에 비해 소득이 많은 법인인가 그렇지 않은가 등에 따라 달라지게 된다. 또한 결손법인에 새로운 부담이 발생하는 경우 그 부담이 각 결손법인의 사업활동 규모에 대응하는 수준으로 정해져야 할 것임은 물론이다. 외형표준과세의 도입에 따른 세부담의 변동은 소득기준에 의한 과세와 외형기준에 따른 과세를 병행하여 적용함으로써 그 부담의 변동폭을 축소하는 것이 적당하다고 보고 있다.

둘째는 납세사무 부담과 관련한 문제이다. 납세사무 부담 등에 관계되는 실무상의 문제는 과세의 공평성이나 중립성 확보라는 원칙 하에서 과세표준의 내용이나 납세절차 등의 간소화를 도모해가는 것이 중요하다. 일본 세제조사회는 위에서 제시한 외형표준의 네 가지 유형의 경우 손익계산서 등의 재무제표나 현재 법인의 작성이 의무화되어 있는 법정자료 등을 활용한 납세절차의 간소화가 가능하다고 보고 있다.

셋째는 기존 지방세와의 관계이다. 법인사업세의 과세표준에 외형기준을 도입하는 경우, 그 채용방법에 따라서는 기존 지방세체계와의 조정도 필요할 수 있다. 그때에는 개인 및 법인이 부담하는 지방세 체계 전반에 대해 충분히 검토할 필요가 있다.

나. 세부담 등의 배려에 관한 문제

1) 중소기업에 대한 배려 문제

현재 일본의 법인과세를 보면 법인의 종류나 시대 상황을 배려하여 법인세의 부담을 달리 규정하고 있다. 이들 규정에 외형표준과세를 도입하면 어떠한 문제가 발생할 수 있을 것인가에 관하여 살펴보기로 하자. 우선 발생할 수 있는 문제는 중소기업의 취급에 대한 것이다. 중소기업은 일반적으로 수익성이 낮고, 담세력도 낮은 경우가 많다. 따라서 외형표준 과세 도입시에도 중소기업에 대한 특별한 배려가 필요하지 않을까 하는 우려가 있다. 일본 세제조사회(2000)도 외형표준 과세를 도입할 때 과세의 중립성·공평성 확보의 관점이나 응의원칙에 기초한 세부담은 낮고 과세베이스는 넓은 과세체계를 실현한다는 기본입장을 감안하여 중소기업에 대한 일정한 배려가 필요하다고 보고 있다. 그 방안으로는 경감세율 방식, 기초공제방식, 면세점방식, 도입률변경방식 등을 들고 있다⁴⁹⁾. 그러나 외형표준에 의한 과세는 사업활동 규모에 맞는 과세를 하는 것이 본래의 취지이므로, 사업활동 규모가 작은 법인은 그에 맞는 세부담을 하면 된다는 점을 염두에 두면 그리 문제가 발생하지 않을 것이다. 따라서 외형표준에 의한 과세하에서는 이익을 내는 법인(이익계상 법인)의 경우, 예를 들면 중소기업과 대기업이 같은 규모의 이익을 내고 있다면 중소기업의 세부담 비율이 낮게 된다.

일본 세제조사회는 위에서 소개한 방식을 채용하여 중소기업을

49) 각 방식의 개요와 특징에 관하여는 일본 세제조사회(2000, p. 215)에서 설명하고 있다.

배려하는 경우에도 그 적용이 남용되는 일이 있어서는 안될 것이라고 한다. 또 소득기준에 의한 과세와 외형표준에 의한 과세를 병행하여 적용하고 결손법인을 포함한 수익성이 낮은 법인의 세부담 증가를 완화하는 방법을 적용함으로써 중소기업의 세부담 문제를 배려할 수 있을 것이라고 한다.

2) 벤처기업에 대한 배려 문제

창업기의 법인(이른바 벤처기업)은 창업시의 초기투자를 회수하는 기간 동안 이익을 올리기 어려운 경우가 있다. 이러한 관점에서 외형표준과세가 벤처기업의 발전에 장애가 될 수 있지 않을까 하는 지적이 있다. 그러나 상당수가 중소기업의 세부담 배려조치를 이용하여 벤처기업의 세부담 문제에 대응할 수 있다고 보는 것이 일본 세제조사회의 기본적인 입장이다. 그렇다고는 하나 벤처기업 육성이 지역경제의 과제가 되고 있는 점을 감안할 때, 정책적인 배려가 더욱 필요한가의 여부는 앞으로 보다 구체적으로 검토할 필요가 있다고 한다.

3) 고용에 대한 배려 문제

앞서 언급하였듯이 외형표준 과세 도입시 급여 총액은 법인의 인적 활동량을 객관적으로 공평하게 나타낸다고 볼 수 있기 때문에 이것을 과세표준으로 하는 것은 그 나름대로 합리성이 있다. 그러나 급여 총액에 대한 과세는 법인의 사업활동으로 생긴 사업활동가치 전체를 대표하는 과세가 아니라는 점에 유의할 필요가 있다. 과세표준으로서 급여 총액을 사용하는 경우 급여 총액의 실질적인 가치가 감소하거나 고용면에서 비용 상승(cost up)을 가져올

수 있다. 따라서 외형표준 과세를 도입할 때, 급여 총액을 기준으로 하는 과세가 고용이나 급여수준에 어떠한 영향을 줄 것인가를 유의할 필요가 있다.

4) 경과조치

외형표준 과세의 도입에 대해서는 각 외형기준의 내용에 따라 소득기준에 의한 과세와 병행하여 적용하는 것을 검토하고 있다. 실제로 세부담의 변동성 완화를 고려하는 관점에서 도입 초기에는 소득기준의 적용 비중을 높게 설정한 후 단계적으로 소득기준 적용 비중을 낮추어가는 방법이 부작용을 적게 하는 방법일 것으로 보고 있다.

한편, 일본 세계조사회는 지방자치단체(도도부현)가 납세자인 법인 등을 대상으로 외형표준 과세의 이해를 얻기 위한 노력을 보다 적극적으로 해나가야 한다고 지적하고 있다. 나아가 경기 상황 등을 참작해가면서 빠른 시기에 외형표준 과세의 도입이 필요하다고 제언하고 있다.

VI. 정책시사점

1. 정책시사점 도출의 한계

일본에서는 최근 국세를 중심으로 법인세율의 대폭적인 인하가 이루어졌다. 이와 함께 과세베이스를 넓히고자 하는 노력이 계속 진행되고 있다. 일본어를 그대로 옮기면 ‘넓고, 넓게’가 일본의 세계개혁 구호이다(일본 세계조사회(2000)). 여기서 ‘넓게’ 한다고 하는 것은 세율을 낮춘다는 것을 의미하며, ‘넓게’ 한다고 하는 것은 과세베이스를 넓힌다는 것을 의미한다. ‘세율은 낮추고 과세베이스는 넓게 한다’는 것은 비단 법인세만의 개혁이 아닌 세계 전반의 개혁에 적용되는 구호이다. 법인과세에서 세율은 낮추고 과세베이스는 넓게 하는 개혁방향을 취하고 있는 것은 제Ⅲ장에서 살펴본 바와 같이 세계가 민간의 경제활동에 왜곡을 가져오지 않는 조세체계, 즉 중립적인 세계가 바람직하다고 하는 입장을 견지하고 있기 때문이다. 일본만이 아니라 다른 주요 선진국에서도 법인과세에 관하여 기업간·산업간 조세 중립성의 확보 및 경제의 활성화 등의 관점에서 법인세의 개혁을 추진하고 있다. 이렇게 보면 ‘과세베이스의 확대와 세율 인하’는 비단 일본만이 아닌 주요 선진국이 내세우고 있는 세계개혁의 기본방향이라고 할 수 있을 것이다. 우리나라도 예외적일 이유는 없다고 보기 때문에 ‘과세베이스의 확대와 세율 인하’는 우리나라의 기본적인 세계개혁방향이 되어야 할 것이다.

이인실 외(2002, p. 59)에 의하면, 우리나라 법인세제도의 문제점

으로 법인세의 세율 수준과 더불어 기업형태별, 자금조달별, 자금조달형태별로 세금부담이 다르다는 소위 조세차별에 의한 비효율을 지적하고 있다. 이 연구에서는 한국 계산가능 일반균형모델(Korean Computable General Equilibrium Model, KOCGE)을 이용하여 몇 가지 시사점을 제시하고 있다. 주요한 것을 지적하면(pp. 75~76), 법인세의 세율 인하시 발생하는 세수 감소의 보전은 소득세나 소비세의 인상보다는 세출을 줄이는 것이 후생 측면에서 바람직하다는 점, 법인세의 폐지는 효율성과 저축 그리고 노동공급에 모두 부정적인 영향을 미친다는 점 등을 들 수 있다. 나아가 이 연구에서는 KOCGE 모델에 의한 도출은 아니지만 법인세의 개편방향으로서(pp. 77~84), 조세감면제도의 정비, 조세지출제도의 활성화, 법인세율의 인하와 이중과세조정, 결손금 공제제도의 선진국 수준 개선, 구조조정지원 세제의 상시화, 연결납세제도의 도입, 법인세율의 인하와 기업과세제도의 간소화, 그리고 준조세의 정비를 들고 있다.

본 연구는 일본의 법인과세 및 그 개혁에 초점을 맞추고 있기 때문에 이로부터 우리나라 법인과세에 주는 구체적인 정책시사점을 이끌어내는 데에는 한계가 있다. 그렇다고는 하나 현재 우리나라 법인과세가 어떠한 상황에 있는가를 살펴보고, 그것이 바람직하지 않다고 판단되는 경우, 일본 법인과세 개혁의 기본입장이나 내용을 참고하여 우리나라 법인과세 개혁의 바람직한 방향을 제시하는 것은 그 나름의 의미가 있을 것이다. 여기서는 일본의 법인과세 개혁이 우리나라 법인과세 개혁에 주는 시사점을 중심으로 언급하기로 한다. 특히 본 보고서에서 지적하고자 하는 점은 ① 법인과세의 시계열적 추이로부터 지적할 수 있는 시사점 ② 법인세 과세베이스의 확충 문제 ③ 국세 법인세와 지방세 법인과세의 적용원리 분리 등이다.

2. 법인세 부담 추이로부터의 시사점

우리나라 법인과세 개혁과 관련하여 일본의 법인과세 개혁으로부터 얻을 수 있는 정책시사점으로 우선 지적할 수 있는 것은 시계열적으로 보아 우리나라 법인세의 재정의존도가 줄어들지 않고 있다는 점이다. 시계열적으로 법인세에 대한 의존도가 줄어들지 않는 점은 선거권이 없는 법인을 대상으로 재정적인 역할을 계속하여 강조하는 것으로서 그리 바람직한 현상이 아니라고 할 수 있다. 이에 대해 좀더 구체적으로 살펴보기로 하자. <표 11>은 한일 양

<표 11> 한국과 일본의 법인과세 통계에 관한
시계열적 추이 비교

(단위: %)

	GDP 대비 법인과세 비율		총조세수입 대비 법인과세 비율		국세수입 대비 법인세 비율	
	한 국	일 본 ¹⁾	한 국	일 본	한 국	일 본
1975	1.3	4.4	8.4	29.1	9.4	29.4
1985	1.4	5.8	8.3	30.1	9.5	30.7
1990	1.8	6.6	9.7	30.4	12.0	29.3
1996	2.2	4.6	11.4	25.9	14.4	26.2
1997	2.1	4.2	10.7	23.8	13.5	24.2
1998	2.4	3.7	12.7	21.6	15.9	22.3
1999	1.9	3.4	9.9	20.6	12.4	21.9
2000	3.5	3.5	18.2	20.3	22.4	20.8

주 : 1) 여기서 법인과세란 국세 법인세 및 지방법인과세를 포함한 수치임.
따라서 제II장 <표 1>의 수치보다 높게 나타남.

자료 : 제II장 <표 1>.

국세청(2001), 『국세통계연보』.

이인실·김성태·안중범·이상동(2002).

OECD, *Revenue Statistics*.

국의 GDP 대비 법인과세비율, 총조세수입 대비 법인과세 비율 및 국세수입 대비 법인세비율 등 법인과세 통계에 관한 시계열적 추이를 나타낸 것이다.

<표 11>로부터 명확히 알 수 있듯이 일본의 법인과세는 GDP 대비 법인과세비율, 총조세수입 대비 법인과세 비율, 그리고 국세수입 대비 법인세비율 등 법인과세 통계에 관한 어느 지표를 보아도 1990년대 이후 시계열적으로 하락하고 있다. 이에 비하여 우리나라는 오히려 그 비율이 상승하고 있음을 알 수 있다. 이는 물론 우리나라의 법인세제도가 일본에 비하여 정비가 덜 되어 있다는 것으로 해석할 수 있으나 법인세가 계속하여 상승하여 기업활동에 왜곡을 주는 정도까지 이르는 것은 바람직하다고 보기는 어려울 것이다. 예컨대 <표 11>에서 GDP 대비 법인과세 비율 추이를 보면 우리나라는 1975년 1.3%, 1990년 1.8%, 2000년 3.5%로서 상당한 속도로 상승하여 왔음을 알 수 있다⁵⁰⁾. 이에 비해 일본은 1975년 4.4%, 1990년 6.6%, 2000년 3.5%로서 특히 1990년대는 법인과세 비율이 크게 하락하고 있다. 우리나라의 총조세수입 대비 법인과세(국세와 지방세 법인과세) 비율이나 국세수입 대비 법인세(국세)비율 등을 보아도 그 추이가 상승하여 왔음을 알 수 있다. 비록 일시적인 측면이 있다고 할 수 있으나 우리나라는 2000년의 국세수입 대비 법인세 비율은 1999년에 비해 10.0%포인트나 증가한 22.4%(2000년)에 이르고 있어 일본의 20.8%보다 높은 수치를 보이고 있다⁵¹⁾.

50) <표 11>에서 보듯이 우리나라의 GDP 대비 법인세 부담 비율이 2000년 3.5%로 상승한 것은 일시적인 측면도 있으므로 이를 가지고 우리나라가 일본과 같은 수준의 법인세부담을 하고 있다고 지적하기는 어려울 것이다.

51) 또한 목적세를 제외한 내국세 대비 법인세 비중을 재정경제부의

일본에서는 최근에 법인세율의 대폭적인 인하를 추진하였다. 일본의 경우 1990년 전반까지는 법인세의 세율이 상당히 높은 수준이었다. 제Ⅲ장 법인과세의 경제적 효과에서 언급한 바와 같이 높은 법인세율은 개인이나 기업의 의사결정에 왜곡을 가져와 초과비용을 크게 하는 요인이 된다. 나아가 기업의 국제화가 진행됨에 따라 법인세 세율의 국제적인 수준을 늘 염두에 둘 필요가 있다. 일본의 높은 인건비나 유통비용 등 때문에 기업들은 일본 내에서 기업활동을 하는 것보다 해외로 진출하는 것이 국제경쟁력 확보를 위해 유리했고 이것이 일본 내에서 산업의 空洞化를 초래하였다. 그 결과 일본은 소자녀시대가 도래하고 있음에도 불구하고 5%를 넘는 실업률을 기록하고 있다. 일본기업의 해외이전을 촉진시키는 요인이 높은 법인세율 때문만은 아니지만 적어도 법인세는 기업의 사업활동에 영향을 주는 요소로 작용하는 것은 분명하다. 이에 일본정부는 높은 법인세율로 인한 기업의 의사결정 왜곡에 따른 초과비용을 작게 한다는 관점에서 1998년 이전에 37.5%였던 법인세율을 1998년에는 34.5%로, 1999년에는 30%로 인하하여 국제적인 수준까지 낮추었다⁵²⁾. 또 지방세에 있어서도 12%였던 법인사업세를 1998년 11%로, 이를 1999년에는 다시 9.6%로 인하하였다.

한편 우리나라도 일본과 마찬가지로 법인을 내국법인과 외국법인으로 구분하고 있다⁵³⁾. 내국법인은 다시 일반법인과 조합법인 등으로 나뉘며, 법인세의 과세표준은 수익금(익금) 총액에서 비용(손금) 총액을 차감한 각 사업연도의 소득(이익)이다⁵⁴⁾. 일반법인

『조세개요』(2001)를 이용하여 계산해보면 25.1%에 이르고 있다.

52) 1984년에는 법인세율이 43%까지 상승하였다.

53) 재정경제부, 『조세개요』(2001).

54) 종전에는 법인의 토지 등의 양도차익에 대하여 일반법인세에 추가하여 15%(비등기 양도토지 등의 경우에는 30%)의 특별부가세를 부

에 적용되는 세율은 당기순이익을 과세표준으로 하여 2002년부터 1억원 이하의 법인이 15%, 1억원 초과인 법인이 27%를 적용받고 있다⁵⁵⁾. 우리나라는 일본과 달리 일반법인과 공공법인으로 구분하지 않고 모든 법인에게 같은 세율을 적용하고 있는 것이다.

이와 같은 관점에서 보면 우리나라에서 법인세의 인하를 추진하고 있는 것은 바람직하다고 할 것이다. 그러나 이때 간과해서는 안 될 것이 있다. 세율 인하만을 들어 법인세의 개혁방향이 올바르게 진행되고 있다고 규정하는 것은 잘못된 판단이라는 것이다. 법인세 세수의 의존도 추이를 보면 위의 <표 11>에서 보는 바와 같이 그 비중이 줄어들지 않고 있다. 이에 비해 일본은 위에서 언급하였듯이 1990년대 후반 법인세의 대폭적인 하락과 함께 법인세 세수 비중이 급속히 하락하고 있음을 볼 수 있다. 일본만이 아닌 다른 OECD국가들도 법인세에 대한 의존도를 낮추어 오고 있다. 국제경쟁이 심화되는 가운데 법인세의 재정적 역할을 강조하는 것은 그리 바람직하지 않다고 보기 때문일 것이다.

우리나라 법인세가 국제적으로 보아 그리 높은 수준이라고 하기는 어려우나, 이인실 외(2002)에서도 지적하고 있듯이 부담금, 예치금, 출연금 등 소위 준조세 등의 부담이 크기 때문에 앞으로는

과하였는데 2002년 1월 1일 이후 양도분부터 폐지되었다. 대신에 토지 등 양도차익에 대한 법인세를 신설하였는데 이는 상시적으로 과세하는 것이 아니라 향후 부동산 투기가 재발할 경우 지가급등지역을 고시하여 일정한 기간 동안 제한적인 범위 내에서 과세하기 위한 근거규정으로 도입한 것이다. 한편, 각 사업연도의 소득과 더불어 법인세의 과세표준이 되고 있는 것이 영리 내국법인 및 조합 법인에 적용하는 청산소득이다. 청산소득이란 법인의 해산, 합병, 분할시 적용되는 자산가액에서 자기자본 총액을 차감한 금액을 말한다.

55) 2002년부터 법인세세율이 1% 포인트 인하된 결과이다.

법인세율의 지속적인 상승이 나타나지 않도록 노력해야 할 것이다.

3. 법인세 과세베이스의 확충 문제

다음으로 들 수 있는 것이 법인세 과세베이스의 확충 문제이다. 우리나라도 이미 한국조세연구원에서 발표한 중장기세제운용방향에서 ‘과세베이스의 확대와 세율인하’를 포함시키고 있다. 본 연구에서는 일본의 법인과세 과세베이스에 관한 개혁과 관련하여 어떠한 시사점을 얻을 수 있을가를 중심으로 다루기로 한다.

조세수입은 과세표준에 세율을 곱한 것이고, 과세표준은 과세베이스에 의해 정해지게 되므로 이 과세베이스를 확충하는 방향으로 법인과세의 개혁을 진행할 필요가 있다. 1998년 세계개정 이전까지 일본의 법인세율은 국제적으로 보아 상당히 높은 수준이었다. 또한 현재도 우리나라와 같이 충당금, 준비금, 감가상각의 특례 등으로 과세베이스가 잠식되어 있는 상황이며 내부유보 성향이 강하게 나타나고 있다. 이때 내부유보는 차입과는 달리 그 사용에 있어 비효율성이 발생하기 쉬운 특징이 있다. 세율이 높고 내부유보를 유도하는 장치가 많은 상황에서는 기업의 국제화에 대응하는 것이 어렵게 된다. 이를 인식하여 일본에서는 법인세의 세율을 낮추고 과세베이스를 확대하는 방향으로 개혁을 추진하여 온 것이다. 그 중에서도 주목할 만한 것은 1998년의 법인세법 개정에서 충당금이나 감가상각방법의 개편을 중심으로 과세베이스를 확대한 조치다. 그 주된 내용은 대손충당금의 한도액에 있어 기존의 법정전입률을 폐지하고, 개별적으로 채권의 평가나 실적률에 근거하여 계산하도록 변경하는 것 등이다.

이처럼 법인과세의 경우는 효율성을 중시하기 때문에 과세베이스의 개혁 문제가 다른 과세에 비하여 중요한 개혁과제로 부상하

고 있다. 법인세 개혁의 기본방향으로서 중립성의 원칙을 높여간다고 하는 것은 과세베이스의 적정화로 요약할 수 있다. 과세베이스의 적정화를 도모함으로써 산업간에 세부담 차이가 없도록 하고 세제가 특정 산업이나 기업을 장려하거나 억제하고 있는 것을 조정하고자 하는 것이다.

법인세가 기업의 의사결정에 왜곡을 가져와서는 안 된다는 관점에서 최근에 강조되고 있는 것이 기업조직재편 과세이다. 이는 기업이 합병이나 분할 등을 하는 경우 법인세제도에 의해 원래의 의도와는 다른 방향으로 의사결정이 이루어지지 않도록 하려는 것이다. 기업재편세제에 관한 최근의 움직임을 보면, 2001년에 회사분할이나 합병 등 기업조직 재편을 위한 세제가 창설되었고, 기업그룹 형성 후의 세제로서 2002년부터 연결납세제도를 도입하고 있다. 일본은 전통적으로 종신고용이 보편적이었는데 구조조정 등의 여파에 의한 해고가 늘어나 현재는 전직이나 중도채용도 늘어나고 있는 실정이다. 그러나 제도적으로는 퇴직급여충당금제도나 복리후생제도가 오랫동안 재직한 사람들에게 유리한 상황이었다. 이러한 점을 감안하여 세제가 전직이나 중도채용에 불리하게 작용하지 않도록 하기 위한 조정이 진행되었다. 그 결과 2002년도부터 연결납세제도를 도입하면서 퇴직급여충당금제도를 폐지하기에 이르렀던 것이다.

우리나라의 경우도 일본과 같이 기업에 대한 각종 유인제도로써 세금감면, 가속상각제도, 준비금 및 충당금제도 등이 설치되어 있다. 우리나라는 최근 법인기업과세에 대한 개혁도 각종 유인제도의 감소라는 방향에서 추진하여 왔다고 할 수 있으나, 아직도 많은 조세유인제도가 유지되고 있다. 이러한 조세유인정책의 상당수는 특정 사업에 대한 혜택으로 해석할 수 있다. 또한 이미 언급하였듯이 우리나라의 법인세율은 27%(당기순이익 1억원 초과)와 15%(당

기준이익 1억원 이하)로 이원화되어 있다. 법인세는 기본적으로 소득재분배보다는 자원배분의 효율성을 강조해야 한다는 점에서 보면 이러한 경감(차등)세율구조는 간접적으로 대기업보다는 중소기업에 여러 가지 혜택을 부여하는 것이 된다.

요컨대 자원배분의 효율성이라는 입장에서 보면 단일세율이 바람직하다고 할 수 있다. 만약에 대기업이건 중소기업이건 간에 모두가 조세유인정책으로부터 같은 혜택을 받고 있다고 한다면 경감(차등)세율을 적용할 이유는 없다. 달리 말해 현재 차등(경감)세율을 적용하고 있다고 하는 것은 효율성의 입장에서 보면 그리 바람직하다고 하기 어렵다. 따라서 앞으로는 법인세에서의 조세유인정책을 정리하는 동시에 법인세의 기본세율과 경감세율을 좁히는 방향으로 개혁을 추진해가야 할 것이다. 일본의 경우는 기본세율 30%, 경감세율 22%로 우리나라보다는 이미 그 차이가 좁혀져 있고 앞으로도 더욱 좁히는 방향으로 추진하려 하고 있다⁵⁶⁾.

4. 국제 법인세와 지방 법인과세의 적용원리 구분

마지막으로 일본의 법인과세 개혁과 관련하여 우리가 주목할 만한 것으로서 국제 법인세와 지방 법인과세의 적용원리를 분리하여 법인세 개혁을 추진할 필요가 있다는 점이다. 일본에서는 국제 법인세와 지방 법인사업세가 같은 과세베이스로 되어 있는 것을 분리하려는 개혁이 추진되고 있다. 그 배경에는 국가 수준에서의 법인세와 지방 수준에서의 법인과세의 과세논리를 다르게 적용하고자 하는 의도가 있기 때문이다. 일본 세제조사회는 국제 법인세의

56) 현재 우리나라의 조세지원제도는 산업별 지원에서 기능별 지원으로 이미 진행중이며 제도상으로는 중소기업이 대기업보다 유리하게 되어 있다.

경우 세율 인하는 어느 정도 달성되었다고 보고 있어 앞으로는 과세베이스를 확대하여 중립성을 확보하는 데 개혁의 중점을 두고 있다.

이에 비하여 지방세의 경우에는 현재의 법인소득(이득)으로 되어 있는 과세표준을 법인의 외형을 기준으로 과세베이스 자체를 바꾸려고 하는 개혁에 주안점을 두고 있다. 일본의 경우 국세 및 지방세 수입에 있어 법인관련 과세에의 의존도가 크고 현재와 같이 경기불황이 심한 상황에서는 세수입이 크게 줄어들어 중앙 및 지방정부가 그 역할을 수행하기 어렵다. 특히 세수입의 안정성을 중시하는 지방세의 경우 법인사업세 세수입의 불안정성이 심해 안정적인 공공서비스를 제공하기 어렵게 되어 그로 인한 비효율적인 자원배분이 문제시되고 있다. 달리 말해 법인사업세의 경우 지방 공공서비스에 대한 가격기능을 제대로 반영하지 못하고 있기 때문에 이로 인한 초과부담이 큰 실정이다. 중앙정부가 지방정부를 보증하고 있는 체제인 일본의 재정시스템의 경우 지방에서의 재정수입 불안정성이 있게 되면 이는 지방정부만이 아닌 중앙정부에도 곧바로 그 여파를 미치게 되어 있다. 여파의 주요인이 되고 있는 법인사업세 개혁이 일본세제 개혁의 중심과제 중 하나로 되어 있는 것이다. 나아가 일본정부는 법인의 이익에 과세하고 있는 현행 법인사업세의 세율구조가 성실하게 이익추구를 하는 기업에게 불리하게 작용하고 있다고 보고 있다. 이러한 판단하에서 법인이 지방자치단체에 부과하는 법인과세의 과세표준을 기업활동가치, 급여 총액, 자본금 등의 외형기준으로 하여 보다 효율적으로 이익추구를 하는 법인에게 유리하도록 개혁하는 것이다⁵⁷⁾.

57) 大田(2002, pp. 161~162)도 외형표준 과세의 논의 배경을 다음과 같이 요약하고 있다. ① 법인과세의 대상이 소득에 집중되고 있기 때문에 수익성이 높은 기업에게는 벌칙(penalty)과 같이 작용하고

법인사업세에 외형표준 과세를 도입하는 것은 응익원리라는 관점에서 보면 올바른 개혁방향이라고 평가할 수 있으나, 기존 기업으로부터 반대가 있어 그 실현에 상당한 진통을 겪고 있다. 이는 일단 어떤 제도가 실현되면 그것을 개혁하는 것이 얼마나 어려운가를 보여주는 좋은 예가 된다. 국세 및 지방세관련 법인과세의 균형있는 구축이 필요한 우리나라로서는 일본과 같은 시행착오를 거치지 않도록 하는 교훈을 일본 법인과세 개혁으로부터 얻을 수 있다. 주지하듯이 우리나라는 지방의 소득과세로서 법인에 대한 과세가 정착되어 있지 않은 상황이다. 앞으로 지방분권화가 진행되면서 개인만이 아닌 법인도 지방공공서비스로부터 편익을 제공받고 있다는 관점에서 지방세 개혁을 추진할 필요가 있을 것이다. 이때 응익원리를 구현하는 지방공공서비스의 편익에 대한 부담으로서 법인관련 지방세의 도입을 검토하여 법인지방세로써 안정적인 세수 확보를 도모해가는 것이 중요할 것이다. 법인관련 지방세를 도입하는 경우 현행 일본의 법인사업세와 같이 법인의 이익에 대해 과세하는 것은 세수의 안정성 면에서 적합하지 못하다. 법인의 이익에 과세하는 법인지방세가 세수의 불안정성을 가져오게 될 것임은 현재 일본이 처한 상황이 여실히 보여주고 있다. 요컨대 국세로서의 법인세는 현재와 같은 법인이익에 대한 과세를 유지하지만, 지방세로서의 법인과세는 외형을 기준으로 하여 현재의 법인세 세율과 과세표준을 조정하는 방안을 강구할 필요가 있다는 것이 일본의 법인과세 개혁 논의로부터 얻을 수 있는 주요 시사점의 하나

역으로 경비지출을 많이 하는 기업에는 혜택이 돌아가게 되어 있다는 점 ② 법인소득에의 과세는 세수의 변동성이 심하다는 점 ③ 지방세는 행정서비스의 대가라는 응익성을 갖고 있기 때문에 적자 법인도 지방행정서비스에 상응하여 부담할 필요가 있다고 하는 점이다.

이다.

참고문헌

- 곽태원(2000), 『조세론』, 법문사.
- 국세청(각 연도), 『국세통계연보』.
- 국중호(1998), 「일본의 신고납세제도 운영과 시사점」, 『재정포럼』 11월호(제29호), 한국조세연구원, pp. 14~30.
- 국중호(2001), 「최근 일본의 지방세 개혁논의가 한국의 지방세 개혁에 주는 시사점」, 『地方稅』, 한국지방재정공제회, 68권(제6호), pp. 59~74.
- 이인실·김성태·안종범·이상동(2002), 「법인세제 개편방향」, 『자본소득과세의 정책과제』, 한국재정·공공경제학회, 한국경제연구원 주최 2002년 정책세미나, pp. 39~90.
- 재정경제부, 『조세개요』, 2000, 2001.
- 통계청, <http://www.nso.go.kr/>.
- 한국도시행정연구소(2000), 『지방행정구역연감』.
- 한국은행(각 연도), 『재정통계연보』.
- 행정자치부(각 연도), 『지방재정연감』.
- 經濟企劃廳(各年度), 『國民經濟計算年報』.
- 經濟活性化のための稅製基本問題檢討會(2001), 『最終報告書』 4月.
- 鞠重鎬(2001), 「廣域自治團體と基礎自治團體における地方稅の日韓比較」, 韓國地方財政學會·國際學術大會招請 發表論文, 9月 14日.
- 內閣府經濟社會綜閣研究所編(2001), 『縣民經濟計算年報』.

- 大藏省(財務省)(各年度),『財政金融統計月報』(租税特集).
- 大田弘子(2002),『良い増税・悪い増税』東洋経済新報社.
- 石弘光(2001),『税製ウォッチング』,中公新書1591.
- 神野直彦(1998),『地方に税源を』,東洋経済新報社.
- 日本税製調査會(2000),『わが國税製の現状と課題 —21世紀に響けた國民の参加と選擇—』7月.
- 日本税製調査會(2001),『平成14年度税製改正に関する答申』12月.
- 田近榮治・油井雄二(1997),「法人事業税の改革」,『税経通信』12月, pp. 25~41.
- 前川聰子(2000),「地方税改革をめぐる論點整理 —地方分權に應じた税製改革のあり方—」,『地方税(自治省税務局編)』8月, pp. 98~104.
- 地方分權推進委員會(2001),『地方分權推進委員會最終報告 —分權型社會の創造: その道筋—』6月14日.
- 地方財務協會(2001),『地方財政統計年報』平成12年度.
- 池田篤彦編(2001),『圖說日本の税製』,財經詳報社.
- 總務省, <http://www.soumu.go.jp/>.
- 總務省編(2001),『地方財政白書』,財務省印刷局.
- 横濱商工會議所税製問題研究會(2001),『横濱商工會議所税製問題研究會答申 —抜本的な税製改革の方嚮性と問題—』4月.
- Cullis, John and Philip Jones(1998), *Public Finance and Public Choice*, 2nd ed., Oxford Univ. Press.
- Harberge Arnold C.(1962), "The Incidence of Corporate Income Tax," *Journal of Political Economy*, 70, June, pp. 215~240.
- Kook, Joong-Ho(2001), "A Comparative Study of Tax Systems

- between Korea and Japan,” *The Korean Journal of Public Finance*, The Korean Society of Public Finance.
- Musgrave, Richard A. and Peggy B. Musgrave(1989), *Public Finance in Theory and Practice*, 5th ed., McGraw-Hill, Singapore.
- OECD, *Revenue Statistics*.

<국문요약>

일본의 법인과세 개혁과 정책시사점

국중호 · 한상국

본 연구는 일본 법인과세의 연혁과 법인과세 세수추이 및 세율 구조, 과세베이스와 그 범위, 국세와 지방세 법인과세의 개혁과제, 그리고 일본의 법인과세 개혁논의가 우리나라에 주는 정책시사점으로 구성되어 있다.

일본의 경우 1998년 세제개정 전에는 법인세의 실효세율이 49.98%로 미국에 비해 9%포인트 이상 높은 수준이었다. 그러나 그 후 법인과세의 세율을 낮추는 개혁이 실시되어, 1990년대 후반 국세 및 지방세 법인과세의 세율을 계속적으로 인하하여 온 결과, 현재는 실효세율이 미국과 거의 같은 수준인 40.87%이다. 한편 일본의 지방(都道府縣) 법인과세인 법인사업세는 국세와 같은 과세표준인 법인이익에 과세되고 있어 지방공공서비스와 그 부담과의 대응이라는 응익원리를 구현하기 어려운 부담체계로 되어 있다. 이를 개선하고자 최근 주장되고 있는 것이 법인의 사업활동가치, 자본금이나 급여 총액 등 법인의 외형을 기준으로 하여 과세하려는 외형표준 법인과세의 논의이다. 일본 세제조사회(2000)나 지방분권추진위원회(2001)도 그 도입의 필요성을 역설하고 있다.

법인과세 개혁의 기본방향으로서는 법인세제가 민간의 경제활동에 왜곡을 가져오지 않는 중립적인 세제를 구축하는 것이 바람

적하다고 할 수 있다. 이 때 우리나라에 주는 정책시사점을 도출하기 위해서는 현행 우리나라의 법인과세가 민간의 경제활동에 얼마나 영향을 주어 자원배분의 왜곡 정도가 어떠한지를 분석할 필요가 있을 것이다. 그러나 본 연구는 일본 법인과세 및 개혁에 초점을 맞추고 있으므로 이로부터 정책시사점을 도출한다고 하여도 우리나라 법인세제에 관한 심도있는 분석이 뒤따르지 않는 이상, 우리나라 법인과세 개혁에 주는 시사점을 도출하는 데는 한계가 있다. 이를 인식하여 본 연구에서는 일본의 법인과세 개혁논의를 참고로 우리나라 법인과세 개혁의 바람직한 방향을 제시하는데 그치고 있다. 주된 시사점은 다음과 같다.

우선, 일본 및 다른 OECD국가들과는 달리 우리나라 법인세의 재정 의존도가 줄어들지 않고 있는데, 이는 그리 바람직한 현상이 아니다. 앞에서 간단히 언급한 바와 같이 일본에서는 1990년대 후반 법인세율의 대폭적인 인하와 함께 법인세 세수 비중이 급속히 하락하고 있으며, 법인세에의 의존도를 낮추어 왔다.

다음으로 조세유인정책을 정리하여 법인세 과세베이스를 확충하고 동시에 기본세율과 경감세율의 차이를 좁히는 방향으로 법인세 개혁을 추진해갈 필요가 있다. 특정 사업에 대한 혜택으로 작용하고 있는 조세감면, 가속상각제도, 준비금 및 충당금제도 등 기업에 대한 각종 유인제도와 차등세율제도는 자원배분의 효율성을 강조하는 법인세의 기본적인 입장에서 보면 바람직하지 않다고 할 수 있다.

마지막으로 국세 법인세와 지방세 법인과세의 적용원리를 구분할 필요가 있다. 특히 지방법인과세로서 외형표준 과세의 도입을 제언하고 있는데, 이는 지방세 법인과세가 정립되지 않은 우리나라 현실에서 보면 새로운 문제제기라고 할 수 있다. 좀더 구체적으로 언급하면, 중앙정부는 경제 안정화라는 관점에서 국세 법인세를 현

재와 같은 법인이익에 대한 과세로 하지만, 지방 법인과세는 응익 원리에 기초한 자원배분의 효율성 중시라는 관점에서 기업의 외형 (기업활동가치, 급여 총액, 자본금 등)을 기준으로 하여 과세하는 외형표준과세 체계를 정립하는 것이 지방분권에 대비하고 자원배분의 왜곡을 줄이는 법인 과세체계방안이 될 것으로 생각된다.

<Abstract>

A Corporate Tax Reform in Japan and Its Policy Implication to Korea

Joong Ho Kook and Sang Kook Han

We first present a historical background of the corporate tax reform in Japan as well as the trend of the ratios of national and local corporate tax revenues relative to gross domestic product and total tax revenues. Next, we discuss some policy implications to Korea with the reference of the recent corporate tax reform in Japan.

The share of corporate tax revenues was higher in Japan than any other major developed countries. However, Japanese government has carried out corporate tax reforms to decrease its effective tax rate from 49.98% to 40.87% in late 1990's. The effective corporate tax rate of 40.87% is almost the same level as the USA. Japanese economy has experienced a severe recession after the end of bubble economy in early 1990's. The corporate income tax is apt to be influenced by the change of economic situation. Corporate tax revenues have also fluctuated to a large degree in 1990's.

According to Musgrave(1989), the central government takes a role in economic stability while the local government plays an important role in the efficient resource allocation. As far as we

support the resource allocation function by local government, it would be desirable to have a low fluctuation of corporate tax revenues at the level of local government, in order to minimize the distortion of resource allocation or the excess burden. National corporate tax in Japan is levied on corporate income or profit. In addition, the business income tax at the upper-level local government is also levied on the same tax bases with the national corporate tax. According to the calculation, the coefficient of variation of corporate business tax shows the highest value among the main local taxes. Government tax committee of Japan replies to Prime Minister that Japan needs to introduce an assessment by estimation on the basis of the size of business instead of the current local corporate tax levied on business income.

This paper aims to point out some policy implications with reference to Japanese corporate tax reforms. First, though the dependency on the corporate taxes is lower in Korea than in Japan or any other developed countries, the increasing trend of corporate tax share in recent years is not desirable with respect to the corporate activity or resource allocation. Secondly, it would be necessary not only to widen corporate tax bases but also to lower the corporate tax rates. We also need to narrow the differential tax rates between ordinary corporate firms and small and medium business firms. Lastly, it is required in Korea that local governments are to introduce the corporate taxes which are taxed on the size of business such as the amounts of capital or the payments for employees etc. The assessment by

estimation on the basis of the size of business would coincide with the benefit principle at the level of local governments.

<著者略歷>

鞠 重 鎬

西江大學校 經商大學 經營學科 卒業
高麗大學校 經濟學 碩·博士課程 修了
日本 一橋(히토즈바시)大 經濟學 博士
現, 일본 요코하마시립대학 경제학과 교수

韓 相 國

東國大學校 卒業
臺灣 國立政治大學 法學 博士
現, 韓國租稅研究院 研究委員

일본의 법인과세 개혁과 정책시사점

2002年 10月 15日 印刷

2002年 10月 25日 發行

著 者 鞠重鎬·韓相國

發行人 宋大熙

發行處 韓國租稅研究院

☎1318-7774 서울特別市 松坡區 可樂洞 79-6

電話: 2186-2114(代), 팩시밀리: 2186-2179

登 錄 1993年 7月 15日 第21-466號

組版 및 印刷 上 일 인 쇄

© 韓國租稅研究院 2002

ISBN 89-8191-210-6

* 잘못 만들어진 책은 바꾸어 드립니다.

값 5,000원