

주요국의 조세제도

— 일본편 —

2004. 6.

국 중 호

Kipf 한국조세연구원

서 언

우리 경제는 짧은 기간 동안 양적으로는 일정 수준에 이르는 성장을 달성하였지만 질적인 측면에서는 아직 부족한 점이 많은바, 경제의 양적 팽창과 급변하는 경제환경에 대응할 수 있는 제도의 적절한 개선과 도입이 부족하였던 측면이 있다. 이러한 문제점을 해결해 나가는 데 있어 주요 외국의 경험과 사례는 우리에게 매우 중요한 시사점을 제공해 준다.

본 보고서는 바로 이와 같은 문제의식에서 우리에게 시사점을 주고 있는 국가들의 조세제도를 깊이 있게 소개하고자 하는 한국조세연구원의 의욕적인 작업의 일환이다.

본 보고서에서는 일본의 조세제도에 관하여 소개하고 있다. 현행 일본 세제의 출발점이 된 것은, 제2차 세계대전 이전의 세제를 소득세·법인세 등의 직접세 중심으로 하고, 소비세 등의 간접세를 보조적인 세제로 하여 새롭게 디자인한 샤우프 사절단의 세제개혁 권고이다. 그후 50년 이상의 세월이 지난 현재 직접세 중심체제는 아직도 유지되고 있다고 할 수 있으나, 일본 경제사회의 변화와 함께 1989년 일반소비세의 도입을 핵심내용으로 한 근본적 세제개혁을 하는 등 현행 세제는 크게 변화하고 있다.

최근 들어 일본은 심각한 재정적자문제와 소자녀·고령화의 급속한 진전에 세제가 어떻게 대처할 것인가에 중점을 두고 다음과 같은 세제개혁을 추진하고 있다.

첫째, 장래에 대해 안심감을 줄 수 있는 세제의 구축이다. 사회보장을 비롯한 세출면에서의 철저한 개혁과 함께 세제 면에서는 소득·소비·자산과세 간에 균형을 갖춘 조세체계로서 공적서비스를 안정적으로 제공하는 세입구조의 구축하는 것이다. 둘째, 젊은 세대와 고령세대가 함께 받쳐주는 세제의 구축이다. 고령인구의 급속한 확산으로 세제 면에서는 저소득층을 배려하면서 고령자를 연령만으로 일률적으로 우대하는 세제의 왜곡을 바로잡아 연령보다는 능력에 따라 공평하게 부담하는 세제의 구축을 제시하고 있다. 셋째, 개인이나 기업의 활력을 이끌어낼 수 있는 세제의 구축이다. 이를 위해 개인의 취로나 기업의 의사결정에 왜곡을 가져오지 않는 중립적인 세제, 간소하고

알기 쉬운 세제를 지향하고 있다. 특히 개인소득과세의 기간세로서의 기능회복과 소비세의 역할을 제고해 가야 한다는 점을 강조하고 있다.

본 보고서에서는 현재 일본에서 추진하고 있는 세제개혁의 주요 내용뿐만 아니라 각 세목별로 역사적 개관과 현행 제도에 대한 자세한 설명을 하고 있어 일본의 조세제도 및 체계를 쉽게 이해할 수 있도록 하였다.

본 보고서에서는 우선 일본의 경제 및 사회 환경의 변화에 관하여 간략히 언급한 다음, 조세 전반과 관련이 있는 조세절차법을 설명하고 이어 소득세, 법인세, 소비세, 상속·증여세, 재산세 등 개별 세목에 관한 구체적인 설명과 함께 우리에게 주는 시사점을 제시하고 있다.

본 보고서는 일본 요코하마시립대학의 국중호 교수가 집필하였다. 저자는 보고서 작성과정에서 많은 도움을 준 본원의 홍범교 박사와 초고를 읽고 유익한 조언을 준 익명의 논평자들에게 감사드리고 있다.

끝으로 본 보고서에 담긴 내용은 저자의 개인적인 견해로서 한국조세연구원의 공식적인 견해와 다를 수 있음을 밝혀 둔다.

2004년 6월

한국조세연구원

원장 최 용 선

목 차

I. 총 론	19
1. 경제사회의 구조변화	19
2. 일본재정의 구조변화	22
3. 현행 일본의 조세체계	27
4. 일본 주요 세목의 비중추이	29
가. 주요 국세 세목의 비중추이	29
나. 주요 지방세 세목의 비중추이	32
다. 일본 세제개혁의 전망	35
II. 조세절차법	38
1. 서론	38
2. 납세의무와 납세기한	39
가. 납세자의 납부의무 승계	39
나. 기간 및 기한	40
다. 송달제도	41
3. 조세의 부과	42
가. 신고납부 및 정부부과제도	42
나. 납세의무 및 제2차 납세의무자	44
다. 수정신고 및 경정청구	45
라. 경정·결정의 기간제한	49
4. 납부 및 징수절차	51
가. 납부절차	51
나. 국세와 다른 채권과의 조정	56

다. 징수절차	59
라. 징수권의 소멸시효 등	63
5. 주요 세목의 법정 납기한과 납세의 유예·담보	65
가. 주요 세목의 법정 납기한	65
나. 납세의 유예	65
다. 납세유예의 효과	69
라. 담보	69
마. 납부위탁	70
6. 세무조사제도	70
가. 소득세의 조사·지도	71
나. 법인세의 조사·지도	72
다. 상속세 및 증여세	74
라. 주세	74
마. 소비세	74
바. 간접세 등	75
7. 조세 불복심사제도	75
가. 개략	75
나. 불복신청의 審級과 불복신청기간	76
다. 이의신청	80
라. 심사청구	81
마. 국세불복심판소	84
바. 행정불복심사법과의 관계	85
8. 가산세와 연체세·이자세	86
가. 가산세	86
나. 연체세·이자세	89
9. 조세범칙의 단속	94
가. 사찰제도	94
나. 간접세의 범칙단속제도	95

10. 기타	96
가. 국세의 환부 및 환부가산금	96
나. 단수계산	97
11. 시사점	98
Ⅲ. 일본의 소득세	106
1. 소득세의 역사개관과 부담상황	106
2. 납세의무자와 納稅地	109
가. 납세의무자	109
나. 소득의 귀속	112
다. 과세기간 및 납세지	113
3. 소득세법상의 소득분류 및 소득계산	114
가. 사업소득	116
나. 부동산소득	117
다. 이자소득	118
라. 배당소득	118
마. 급여소득	119
바. 양도소득	120
사. 일시소득	121
아. 잡소득	121
자. 산림소득	122
차. 퇴직소득	123
4. 소득공제제도	124
가. 면세점	124
나. 인적공제제도	125
다. 雜損·의료비·기부금공제	126
라. 생명보험료·손해보험료 공제 등	128
마. 배우자특별공제와 시간제(part time) 근로자문제의 해소	129

바. 세액공제제도	130
5. 세율구조와 세액의 계산	132
가. 세율구조	132
나. 급여소득에 대한 과세	134
다. 공적 연금에 대한 과세	137
라. 이자·배당소득에 대한 과세	139
마. 유가증권 양도익에 대한 과세	140
바. 사업소득 등에 대한 과세	143
사. 원천징수제도 및 원천징수세액의 추이	144
6. 신고와 납부	147
가. 신고 및 예정납세	147
나. 청색신고제도	149
7. 소득세액 계산의 예시	150
가. 급여소득자의 소득세액 계산 예	150
나. 사업소득자의 소득세액 계산 예	152
8. 정책시사점	154
IV. 일본의 법인세	162
1. 법인세의 역사개관 및 성격	162
가. 법인세의 역사개관	162
나. 법인세의 성격	163
2. 총칙규정	164
가. 과세의무자와 과세·비과세소득	164
나. 사업년도 및 납세지	169
3. 법인과세의 세수추이	172
4. 법인과세의 세율구조	179
5. 법인세의 부담조정	183
6. 조직재편 세제	186

가. 기업 분할 및 합병관련 세제	186
나. 연결납세제도	187
7. 충당금·준비금 및 감가상각제도	190
가. 충당금·준비금	190
나. 감가상각제도	192
8. 일반법인 이외의 법인과세	194
가. 동족회사 유보금 과세제도	194
나. 공익법인 및 협동조합에 대한 과세	196
9. 조세특별조치와 교제비과세제도	198
가. 조세특별조치	198
나. 교제비과세제도	199
10. 기부금 세제와 압축기장	202
가. 기부금의 손금 불산입제도	202
나. 압축기장	204
11. 신고 및 납부	206
12. 정책시사점	208
가. 법인세 부담 추이로부터의 시사점	208
나. 법인세 과세베이스의 확충문제	212
다. 국세 법인세와 지방세 법인과세의 적용원리 구분	214
V. 일본의 소비세	218
1. 소비세 도입 이전의 소비과세	218
2. 소비세의 창설배경	222
3. 소비세 구조와 과세대상	225
가. 소비세 구조: 다단계누적배제 방식	225
나. 소비세의 과세대상	228
다. 과세표준 및 세율	229
라. 자산양도 등의 장소·귀속·시기	230

4. 납세의무자와 납세지	233
가. 소비세의 납세의무자	233
나. 과세기간 및 납세지	235
5. 비과세거래 및 면세거래	237
가. 비과세거래	237
나. 면세	239
6. 납부세액의 계산방법과 세액공제제도	241
가. 납부세액의 계산방법	241
나. 간이과세제도	243
다. 간이과세제도 이외의 세액공제제도	247
7. 소비세의 신고·납부	250
가. 소비세의 신고·납부 개략	250
나. 확정신고	251
다. 중간신고	252
라. 환급금	254
마. 장부의 비치	255
8. 정책시사점	255
VI. 일본의 상속세·증여세	260
1. 기본 구조 및 과세현황	260
가. 상속세의 형태 (유산과세인가 취득과세인가)	260
나. 상속세의 과세현황	261
2. 상속세의 납세의무자와 과세대상	263
가. 납세의무자	263
나. 상속인과 상속분	264
다. 상속세의 과세재산 및 비과세재산	268
3. 과세가격의 계산과 재산평가방법	271
가. 과세가격의 계산	271

나. 상속재산의 평가방법	273
4. 공제제도 및 과세등급	276
가. 기초공제	276
나. 과세등급 및 세율	277
다. 상속세의 공제 및 경감	278
5. 상속세의 계산	282
가. 상속세의 계산절차	282
나. 상속세액 계산의 구체적인 예	283
6. 증여세	285
가. 증여세의 과세범위 및 계산	285
나. 증여세의 특례	287
7. 신고와 납부	289
8. 최근의 상속증여세 개정 동향	290
가. 상속증여세에 관한 최근 동향	290
나. 상속세의 개혁방향	291
다. 증여세의 개혁방향	292
9. 정책시사점	293
VII. 일본의 재산과세: 고정자산세	298
1. 일본의 재산과세와 고정자산세 개요	298
2. 총칙규정	301
가. 납세의무자	301
나. 과세주체 및 과세대상	302
다. 고정자산세의 과세표준	304
3. 재산가치의 평가	307
가. 토지평가 방법	307
나. 가옥 평가방법	310
다. 상각자산 평가방법	312

라. 縱覽제도	316
4. 세율 및 세액계산	316
가. 토지 세액의 계산	317
나. 가옥의 세액계산	321
5. 비과세 및 감면	323
가. 비과세의 범위	323
나. 고정자산세의 감면	324
6. 신고와 납부	325
7. 시사점	325
VIII. 일본의 국제조세제도	330
1. 과세권의 경합과 국제조세	330
2. 일본의 국제조세제도 개략	332
가. 일본 국제조세의 현황	332
나. 국제조세제도의 정비과정	335
3. 국제적 이중과세의 방지: 외국세액 공제제도	337
4. 외국법인·비거주자에 대한 과세	340
5. 이전가격세제	343
6. 과소자본세제	345
7. 외국자회사 합산세제: 조세피난처대응세제	347
8. 조세조약 및 현황	349
9. 우리나라에 주는 시사점	358
IX. 일본의 기타 조세	362
1. 기타 조세의 종류	362
2. 기타국세	364
가. 지가세	364
나. 주세	366

다. 담배세	368
라. 특정재원	369
3. 고정자산세 이외의 지방세	373
가. 일본 지방세의 개요	373
나. 주민세	376
다. 사업세	381
라. 지방소비세	386
마. 기타 지방세	391
4. 우리나라에 주는 시사점	395
가. 기타 국세로부터의 시사점	396
나. 일본 지방세제로부터의 시사점	400
X. 시사점 정리	405
1. 조세절차법	405
2. 개인소득과세	406
3. 법인소득과세	408
4. 소비세(부가가치세)	410
5. 상속증여세	411
6. 자산과세	413
7. 국제조세	415
8. 기타조세	416
가. 기타 국세로부터의 시사점	416
나. 일본 지방세제로부터의 시사점	418
참고문헌	421

표목차

<표 I-1> 일본 경제사회의 구조변화	2
<표 I-2> 일본 중앙정부 일반회계 세출총액, 국세수입액·비중, 국채발행액 추이	23
<표 I-3> 20~64세 인구와 65세이상 인구의 구성	3
<표 I-4> 사회보장급부비의 추이	8
<표 I-5> 현행 일본의 조세체계(2001)	27
<표 I-6> 주요 국세 세목 비중의 추이	8
<표 I-7> 주요 지방세 세목 비중의 추이	3
<표 I-8> 일본 자치단체별 지방세 세목 비중의 추이	4
<표 II-1> 신고서 공시 한도액	4
<표 II-2> 경정·결정을 할 수 있는 기간	6
<표 II-3> 국세징수절차(체납처분)의 요약	5
<표 II-4> 주요 세목의 법정 납기한	6
<표 II-5> 지방세 관련 처분에 관한 불복신청	8
<표 II-6> 각종 가산세의 가산율	9
<표 III-1> 비거주자에 대한 과세관계의 개요	11
<표 III-2> 소득 종류 및 소득금액 계산방법	16
<표 III-3> 급여소득 공제액	10
<표 III-4> 소득세 과세최저한의 내역	14
<표 III-5> 인적공제제도의 종류 및 공제액	16
<표 III-6> 잡손·의료비·기부금공제제도의 개요	18
<표 III-7> 소득금액 계급별 세율과 공제액	13
<표 III-8> 급여소득 공제의 급여수입별 공제율	15

<표 III- 9> 연700만엔 봉급생활자(부부+자녀2인)의 공제액과 과세소득·소득세액	136
<표 III-10> 공제대상이 되는 특정지출의 범위	136
<표 III-11> 공적연금 수급자의 면세점(1995년분 이후)	138
<표 III-12> 공적연금에 대한 과세액 계산 절차	138
<표 III-13> 이자·배당과세제도의 개요	140
<표 III-14> 주식 등 양도익과세제도의 개요	142
<표 III-15> 사회보험 진료보수의 표준경비율	143
<표 III-16> 원천징수세액의 최근 추이	146
<표 III-17> 원천소득세와 신고소득세의 구성비율 추이	148
<표 III-18> 청색신고공제 및 청색신고특별공제	149
<표 IV- 1> 법인종류별 법인수	16
<표 IV- 2> 일본의 법인과세 통계에 관한 시계열적 추이	17
<표 IV- 3> 최근의 법인종류별 법인세율	17
<표 IV- 4> 법인세의 세율구조 변화추이	18
<표 IV- 5> 일본 법인세의 부담조정	18
<표 IV- 6> 법인세법상의 소득과 결산이익과의 관계	18
<표 IV- 7> 과세가 연기되는 조직재편성	17
<표 IV- 8> 연결납세제도의 개요	19
<표 IV- 9> 충당금의 종류와 내용	19
<표 IV-10> 주요 준비금의 종류와 내용	19
<표 IV-11> 상각자산의 상각방법	13
<표 IV-12> 유보금과세의 개요	15
<표 IV-13> 수익사업의 범위	16
<표 IV-14> 공익법인에 대한 법인과세의 개요	17
<표 IV-15> 수익사업과 관련되는 확정신고서 제출의 공익법인 등(2000)	197
<표 IV-16> 조세특별조치에 의한 수입감소액의 내역(2000년도)	198
<표 IV-17> 업종별 교제비 지출상황 등	21

<표 IV-18> 기부금에 관한 세제의 개요	23
<표 IV-19> 압축기장의 분류	25
<표 IV-20> 靑色·白色신고별 및 同族·非同族회사별 법인수	27
<표 IV-21> 한국과 일본의 법인과세 통계에 관한 시계열적 추이 비교	29
<표 V- 1> 소비세 도입 이전의 물품세의 세율구조	29
<표 V- 2> 물품세의 예로 본 일반 소비세 도입이전의 과세불균형	29
<표 V- 3> 서비스과세의 결여	21
<표 V- 4> 일반소비세 도입 이전의 무역마찰의 원인	23
<표 V- 5> 20~64세 인구와 65세 이상 인구의 구성	24
<표 V- 6> 일본 소비세의 구조(다단계 누적배제 방식의 계산 예)	27
<표 V- 7> 일본 소비세의 과세대상	29
<표 V- 8> 소비세의 납세의무	25
<표 V- 9> 면세를 인정받는 수출거래 등의 범위	29
<표 V-10> 개별대응방식의 공제세액	22
<표 V-11> 일괄비례배분방식의 공제세액	22
<표 V-12> 사업업종별 간주(看做)매입률	24
<표 VI- 1> 과세상황의 추이	22
<표 VI- 2> 주요 재산 평가방법의 개요	25
<표 VI- 3> 상속세와 증여세의 기초공제액의 추이	27
<표 VI- 4> 상속재산 계급별 세율과 공제액	28
<표 VI- 5> 상속세액에 대한 각 공제액의 적용상황 추이	28
<표 VI- 6> 증여세의 과세가격 등급별 세율 및 공제액	27
<표 VII- 1> 고정자산세의 과세대상별 비중	30
<표 VII- 2> 업종별 주요 상각자산	34
<표 VII- 3> 특수 상각자산의 과세표준 감액 특례	36
<표 VII- 4> 감가잔존율표	35
<표 VII- 5> 용지별 분척과세표준액	38
<표 VII- 6> 부담조정률	39

<표 VIII- 1> 거주지국과세와 원천지국과세의 경합	31
<표 VIII- 2> 일본 국내법과 관련된 국제조세제도	33
<표 VIII- 3> 거주자·비거주자의 구분에 따른 일본의 국제조세제도	33
<표 VIII- 4> 조세조약과 관련된 제도	35
<표 VIII- 5> 일본 국제조세제도의 정비과정	36
<표 VIII- 6> 국내원천소득의 범위	31
<표 VIII- 7> 외국법인·비거주자에 대한 과세의 개요	32
<표 VIII- 8> 일본의 조세조약체결 상대국	31
<표 VIII- 9> 조세조약 현황표	32
<표 VIII-10> 미일 신조세조약의 포인트	38
<표 IX- 1> 주세의 세율	37
<표 IX- 2> 담배세의 세율	39
<표 IX- 3> 특정재원을 위한 국세세목의 세율	32
<표 IX- 4> 특정재원을 위한 국세세목의 세수입 용도	33
<표 IX- 5> 세원별 지방세 수입구성비의 추이	34
<표 IX- 6> 개인주민세의 균등할	37
<표 IX- 7> 개인주민세 과세소득 수준과 소득할의 세율	38
<표 IX- 8> 법인주민세의 균등할	30
<표 IX- 9> 개인사업의 대상이 되는 사업	32
<표 IX-10> 법인사업세의 세율	36
<표 IX-11> 지방소비세 개요	38
<표 IX-12> 일본 지방소비세의 구조(예)	39
<표 IX-13> 도도부현 간의 지방소비세의 청산기준	30
<표 IX-14> 부동산취득세의 특례조치(예)	32
<표 IX-15> 기타 지방세 세목과 납세의무자	34

그림목차

[그림 I-1] 중앙정부 일반회계 세출총액, 국세수입액, 국채발행액 추이	22
[그림 I-2] 주요 국세 세목의 비중추이	30
[그림 I-3] 주요지방세 세목 비중	32
[그림 IV-1] GDP 및 총조세 수입대비 법인과세 세수추이	174
[그림 IV-2] 국세수입 대비 법인세 및 도부현세수입대비 법인사업세의 세수추이	177
[그림 IV-3] 국고보조금으로 취득한 고정자산의 압축기장	205

I. 총 론

1. 경제사회의 구조변화

일본에서 현행 세제의 출발점이 된 것은 샤우프 세제권고이다. 이는 1949년에 일본을 방문하여 제2차 세계대전 이전의 세제를 소득세, 법인세 등의 직접세 중심으로 하고, 소비세 등의 간접세를 보조적인 세제로 하여 새롭게 디자인한 샤우프(C. Shoup) 사절단의 세제개혁권고를 말한다. 그후 50년 이상의 세월이 지난 현재 직접세 중심체제는 아직도 유지되고 있다고 할 수 있으나, 일본 경제사회의 변화와 함께 1989년 일반소비세의 도입을 핵심 내용으로 한 근본적(발본적) 세제개혁을 하는 등 현행 세제도 크게 변화하였다. 우선 일본의 경제 및 사회환경 구조변화에 대하여 개괄해 보기로 하자.

일본 경제규모는 세계에서 보기 드물 정도로 빠르게 성장하였다. 1950년 4조엔에 불과하던 GDP는 한국전쟁을 계기로 경제발전의 전기를 마련하면서 그후 계속적으로 성장하여 현재(2001년 수치)는 1950년에 비해 130배 가까운 507조엔에 이르고 있다. 경제성장과 함께 산업구조 및 취업구조도 크게 변화하여 GDP의 산업별 구성비로 볼 때 1950년 제1차산업 26.0%, 제2차산업 31.8%, 제3차산업 42.2%였던 것이 현재는 제1차산업 1.3%, 제2차산업 26.7%, 제3차산업 72.0%로 제3차산업의 비중이 급격하게 늘어나는 산업구조로 변화하였다. 취업자 수로 보아도 1950년 제1차산업 취업자가 전체 취업자의 반 이상(50.7%)을 차지하고 있었으나 2001년에는 5%에도 미치지 않고 있다. 이에 비해 1950년에 4분의 1에 미치지 않던(22.2%) 제3차산업의 취업자는 2001년에는 3분의 2 수준에 육박(64.5%)하고 있다).

국제화·정보화라는 측면에서 경제사회의 구조변화도 주목할 만하다. 정보화의 급

1) 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』 p. 27.

속한 진전을 나타내는 수치로서 컴퓨터 보급률을 보면 1968년에는 1% 정도에도 미치지 않던 것이 2001년에는 50%에 이르고 있다. 또 휴대전화 보급률은 2001년 86.1%에 이르고 있다.

이처럼 경제규모의 확대와 산업구조의 변화가 있었다고는 하나, 전체적으로 볼 때 경제성장과 함께 소득수준의 분포가 오히려 현저하게 평준화되어 온 것이 일본 경제에서 나타나고 있는 특징이기도 하다. 평균수입의 소득수준 격차를 나타내는 지표로서, 소득수준이 높은 상위 20% 계층(제5분위)소득을 하위 20%계층(제1분위)소득으로 나눈 수치를 보면 1951년의 5.8배에서 2001년에는 2.8배로 현저하게 그 격차가 축소되고 있다.

사회구조의 변화로서는 소자녀·고령화가 급속하게 진전되어 1950년에 총인구의 4.9%를 차지하던 65세 이상의 인구 비율은 2001년에는 18.0%로 상승하고 있다. 보다 구체적으로 경제사회의 변화를 요약한 지표가 <표 I-1>에 제시되어 있다.

<표 1-1> 일본 경제사회의 구조변화

항목	단위	1950년	1965년	2001년
GDP(명목)	조엔	3.9[1]	32.9[8.3]	507.4[128.6]
GDP의 산업별 구성비				
제1차:제2차:제3차	%	26.0:31.8:42.2	9.5:40.1:50.3	1.3:26.7:72.0
취업자수(총인구대비)	만명(%)	3,572(42.9)	4,730(48.1)	6,412(50.4)
취업자수 산업별 구성비 (제1차:제2차:제3차)	%	50.7:22.2:26.6	23.5:31.9:44.6	4.9:30.0:64.5
자영업자수/취업자수	%	-	39.2	15.9
국민소득의 구성	%	-	고용자소득 55.7 개인기업소득 22.2 법인기업소득 10.7	고용자소득 74.6 개인기업소득 46 법인기업소득 10.6
소득격차:제5분위/제1분위	배	5.8(1951년)	2.9	2.8
총인구의 연령구성				
	%	0~14세 35.4 15~64세 59.6 65세 이상 4.9	0~14세 25.7 15~64세 68.0 65세 이상 6.3	0~14세 14.4 15~64세 67.7 65세 이상 18.0
합계특수출생률	명	3.65	2.14	1.33
무역액(통관실적액)	엔	수출 2,980억 [1] 수입 3,482억 [1]	수출 3.4조 [10.2] 수입 2.9조 [8.4]	수출 49.0조 [164.4] 수입 42.4조 [121.8]
대외:대내직접투자		-	-	4.0조:2.2조
금융자산/명목GDP	배	-	3.7	10.9
토지/명목GDP		-	1.8	2.9
가계 최종 소비지출 중 서비스소비의 비율	%	-	42.4(1970년)	56.2
개인용 컴퓨터보급률	%	-	-	57.2(2002년)
휴대전화보급률	%	-	-	86.1
고용자총수 중 여성비율		-	31.8	40.5(2002년)
시간제노동자비율		-	-	21.0
단독세대/일반세대	%	-	20.3(1970년)	27.6(2000년)
부부세대/일반세대		-	9.8(1970년)	18.9(2000년)
(부부+자녀세대)/일반세대		-	41.2(1970년)	31.9(2000년)

주: 1. []안의 숫자는 1950년(샤우프 세계개혁 권고 당시)을 1로 한 경우의 배율이다.

2. 소득격차는 1개월당 평균실수입의 상위 20%(제5분위)소득을 하위 20%(제1분위)소득으로 나눈 수치이다.

3. GDP, 소득, 금융자산, 토지, 가계최종소비지출, 서비스 소비는 1988년 이전은 68SNA, 1990년 이후는 93SNA에 의한 것이다.

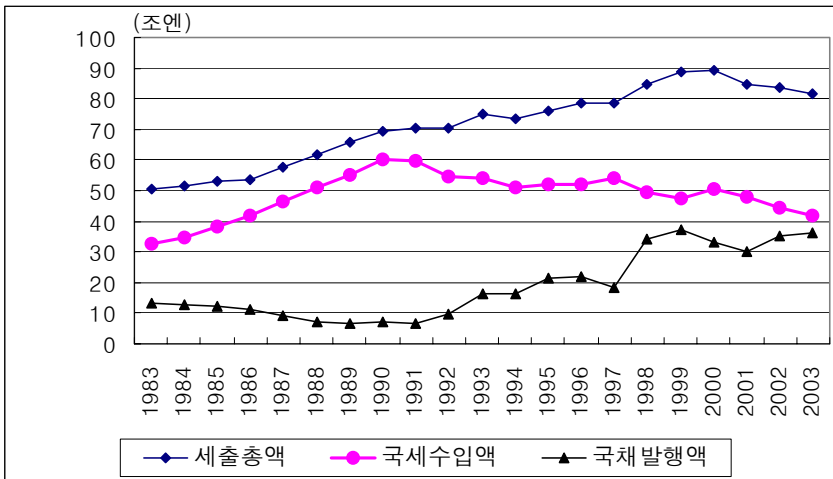
4. 시간제노동자비율은 사업소 규모가 5명 이상인 곳을 대상으로 한 것이다.

자료: 永長正士 編(2003), 『圖說日本の税制』 p.27.

2. 일본재정의 구조변화

앞에서는 일본의 경제·사회 전체적인 구조에 관하여 살펴보았다. 이하에서는 보다 범위를 좁혀 일본 재정의 구조변화에 대하여 간단히 살펴보기로 하자. 일본의 고이즈미(小泉純一郎) 정권이 전면에 내세우고 있는 것이 구조개혁이고, 정부세제조사의 중기답신에서도 경제·사회의 구조변화에 대응하기 위한 세제의 구축을 염두에 두고 있다는 점을 감안하면, 일본 재정의 구조변화가 어떠한가를 살펴보는 것도 의의가 있을 것이다. [그림 I-1]은 1983년부터 2003년까지의 중앙정부 일반회계 세출총액, 국세수입액, 그리고 국채발행액 추이이며, <표 I-2>는 [그림 I-1]의 구체적인 수치를 나타낸 것이다.

[그림 I-1] 중앙정부 일반회계 세출총액, 국세수입액, 국채발행액 추이



자료: 日本財務省 協助資料(2003년 6월 제출한 세제조사회 답신의 기초자료).

<표 1-2> 일본 중앙정부 일반회계 세출총액, 국세수입액·비중, 국채발행액 추이

(단위: 조엔, %)

연도	세출총액 (A)	국세수입액 (B)	국채발행액	국세수입비중 B/A
1983	50.6	32.4	13.5	64.0
1984	51.5	34.9	12.8	67.8
1985	53.0	38.2	12.3	72.1
1986	53.6	41.9	11.3	78.2
1987	57.7	46.6	9.4	80.8
1988	61.5	50.8	7.2	82.6
1989	65.9	54.9	6.6	83.3
1990	69.3	60.1	7.3	86.7
1991	70.5	59.8	6.7	84.8
1992	70.5	54.4	9.5	77.2
1993	75.1	54.1	16.2	72.0
1994	73.6	51.0	16.5	69.3
1995	75.9	51.9	21.2	68.4
1996	78.8	52.1	21.7	66.1
1997	78.5	53.9	18.5	68.7
1998	84.8	49.4	34.0	58.3
1999	89.0	47.2	37.5	53.0
2000	89.3	50.7	33.0	56.8
2001	84.8	47.9	30.0	56.5
2002	83.7	44.3	35.0	52.9
2003	81.8	41.8	36.4	51.1

주: 2001년도까지는 결산액이며, 2002년도는 추경후 예산액, 2003년도는 예산액이다.

자료: 日本財務省 協助資料(2003년 6월 제출한 세제조사회 답신의 기초자료).

주지하듯이 1980년 후반은 일본의 거품경제시기이다. 일본 内閣府(2002)의 『經濟財政白書』에 의하면, 경제성장률(전년대비 실질GDP증가율)은 1985년 4.4%, 1988년 6.5%,

1990년 5.3%를 기록하고 있다. 그후 일본 경제는 거품경제가 붕괴하기 시작하여 현재까지도 경기침체가 계속되고 있는 실정이다(그러나 2003년 이후 경제가 회복되고 있다는 전망이 지배적이다). 동 자료에 따른 경제성장률을 보면 1992년 0.9%로 하락하였고, 그 이후에도 대체로 1~2% 정도의 낮은 성장률을 기록하다가 1998년에는 -1.1%, 2001년에는 -0.2%를 기록한다.

이와 같은 경제 상황이었음을 반영하여 국세수입도 1983년 32.4조엔에서 1990년 60.1조엔까지 증가하고 있으나, 그후 계속 감소하여 1995년에는 51.9조엔으로, 2003년에는 41.8조엔까지 하락하고 있다. 이에 비하여 세출(일반회계)은 예컨대 1983년 50.6조엔에서 2000년에는 89.3조엔으로 증가하는 등 1980년대와 1990년대를 통하여 계속하여 상승하였다.

일반회계 세출 대비 국세수입의 비율을 보아도, 1983년 64.0%로부터 1990년 86.7%까지 상승하고 있으나, 거품경제 붕괴 이후 이 비율은 하락으로 반전되어 1995년에는 68.4%, 2003년에는 51.1%까지 하락하고 있다(<표 I-2> 참조). 일본에서 歳入부족을 메꾸는 것이 공채발행이다. [그림 I-1]로부터 국세수입과 세출과의 차이(gap)와 국채발행액이 대체로 일치하고 있음을 관찰할 수 있다. 일본 정부는 이처럼 1990년대 이후 경제대책을 추진하기 위해 공채발행을 통한 세출증대를 도모하였음에도 불구하고 경제 상황은 호전되지 않았다.

일본 정부가 세출확대 정책을 추진하여 경제활성화를 도모한 정책이 효과를 발휘하지 못한 주요 요인으로서, 정보화의 진전 등으로 인한 산업구조 개편이 요구되는 시기였음에도 불구하고, 공공지출이 기존의 건설업이나 제조업 등을 대상으로 한 비효율적 부문으로 이어졌다는 점을 들 수 있다. 이러한 상황에서 등장한 고이즈미 정권은 '구조개혁 없이 경제성장 없다'라는 슬로건을 실현하기 위한 기본방침을 내세웠고, 그것이 세출축소로 이어졌다고 할 수 있다. [그림 I-1]을 보면 비록 그 금액이 크다고 하기는 어려우나 2000년부터는 세출이 감소하고 있음을 볼 수 있다.

재정적자 구조 문제와 더불어 일본에서 심각하게 대두되고 있는 것이 소자녀·고령화의 문제이다. 일본의 고령화가 어느 정도 빠르게 진행되고 있는가를 다음의 <표 I-3>을 이용하여 보기로 하자.

<표 I-3> 20~64세 인구와 65세 이상 인구의 구성

(단위: 만명)

	1975	2000	2025	2050
20~64세 인구 (A)	6,786	7,888	6,691	4,985
65세 이상 인구 (B)	887	2,204	3,473	3,586
A : B	7.7:1	3.6:1	1.9:1	1.4:1

주: 1975년, 2000년의 수치는 「國勢調査」의 값이며, 2025년, 2050년의 값은 國立社會保障・人口問題研究所에서 2002년 1월 추계한 값이다.

자료: 日本財務省 協助資料(2003년 6월 제출한 세계조사회 답신의 기초자료).

<표 I-3>에서 볼 수 있듯이 일본은 1975년에는 [20~64세 인구] 대 [65세 이상 인구]의 구성비율이 7.7 : 1로서 경제활동 현역인구의 비율이 월등하게 높았으나, 2000년에는 3.6 : 1로서 그 구성비율이 절반 이하로 급격히 줄어들고 있다. 이 비율은 2025년에는 1.9 : 1로 추계되고 있어 앞으로 경제활동 현역세대가 더욱 줄어들 것으로 예상되고 있다. 일본의 이른바 「인구집중 세대」(베이비 붐 세대)가 고령기를 맞이하는 2015년 경에는 국민 4명 중 1명이 65세 이상의 고령인 구조로 바뀌게 된다. 총인구수도 2006년을 정점으로 감소될 것으로 예상되고 있다²⁾. 이로부터 일본의 고령화가 얼마나 빠르게 진행되고 있는가를 파악할 수 있다.

이상과 같은 고령화는 사회보장급부비의 증가와 밀접하게 관련이 있다. <표 I-4>는 사회보장급부비의 추이와 그 내역 구성이 어떻게 변하고 있는가를 보이고 있다.

2) 日本財務省 協助資料(2003년 6월 제출한 세계조사회 답신의 기초자료)에 의한 것임.

<표 I-4> 사회보장급부비의 추이

(단위: 조엔, %)

	1970	1980	1990	2000	2002
국민소득(A)	61.0	199.6	351	380.5	365.4
급부비총액(B)	3.5(100)	24.8(100)	47.2(100)	78.1(100)	82.5(100)
연금	0.9(25.7)	10.5(42.3)	24.0(50.8)	41.2(52.8)	44.1(53.5)
의료	2.1(60.0)	10.7(43.1)	18.4(39.0)	26.0(33.3)	25.9(31.4)
복지 등	0.6(17.1)	3.6(14.5)	4.8(10.2)	10.9(14.0)	12.4(15.0)
B/A	5.7	12.4	13.4	20.5	22.6

자료: 日本財務省 協助資料(2003년 6월 제출한 세계조사회 답신의 기초자료).

<표 I-4>의 하단에 있는 국민소득 대비 사회보장급부비 비중 추이를 보면, 1970년 5.7%에서 급격히 상승하여 2000년에는 20.5%, 2002년에는 22.6%를 차지하고 있다. <표 I-4>에서 사회보장급부비를 연금, 의료, 복지 등으로 구분하여 각 항목별 상대적 비중을 보면, 연금의 상대적 비중이 높아지고 있는 데 비하여 의료비는 감소하고 있다. 예컨대 1970년의 사회보장급부비의 항목별 구성은 연금 25.7%, 의료 60.0%, 복지 17.1%로 의료비 지출이 가장 높은 비중을 차지하고 있는 데 비하여, 2002년에는 연금 53.5%, 의료 31.4%, 복지 15.0%의 구성으로 연금에 대한 지출이 가장 높은 비중을 차지하고 있다. 연금의 대부분이 고령자에게 지급되는 지출이라는 점을 감안하면, 일본 사회보장급부비 지출의 급격한 증가는 고령화의 진전에 따른 연금급부의 증대가 주요 원인이었음을 알 수 있다³⁾.

3) 일본사회는 고령화와 더불어 소자녀화도 빠른 속도로 진행되고 있다. 앞서의 경제·사회구조 변화에서 언급하였듯이 <표 I-1>을 보면, 합계특수출생률(한 여성이 평생 동안 낳는 자녀의 수)은 1965년 2.14명에서 2001년 1.33명으로 소자녀화도 빠르게 진행되고 있음을 알 수 있다.

3. 현행 일본의 조세체계

현행 일본의 조세체계에 대하여 보기로 하자. <표 I -5>는 현행(2001년)의 일본의 조세체계를 국세와 지방세로 나누어 나타낸 것이다.

<표 I -5> 현행 일본의 조세체계(2001)

국 세(50.0조엔)		지방세(35.5조엔)			
세 목	구성비(%)	도부현세(15.5조엔)	구성비(%)	시정촌세(20.0조엔)	구성비(%)
소득세	35.6	보통세	89.4	보통세	91.7
법인세	20.5	도부현민세	28.2	市町村民稅	40.9
상속·증여세	3.4	사업세	27.9	고정자산세	45.3
地價稅	0.0	지방소비세	15.9	경자동차세	0.7
소비세	19.5	부동산취득세	3.5	시정촌담배세	4.3
주세	3.5	도부현담배세	1.8	광산세	0.0
인지수입	2.9	골프장이용세	0.5	특별토지보유세	0.2
담배세	1.7	자동차세	11.4	법정보통세	0.0
휘발유세	4.2	광구세	0.0	목적세	8.3
석유가스세	0.0	수렵자등록세	0.0	입당세	0.1
항공기연료세	0.2	고정자산세(특례)	0.1	사업소세	1.6
석유세 ¹⁾	0.9	법정보통세	0.2	도시계획세	6.6
자동차중량세	1.7	목적세	10.6	水利地益稅	0.0
관세·톤세	1.7	자동차거래세	2.9	법정보목적세	0.0
특정재원 ²⁾	3.4	경유거래세	7.7		
		입렵세	0.0		

주: 1) 2003년 10월1일부터는 석유석탄세로 이름이 변경되었다.

2) 특정재원이란 그 세수입의 전부 또는 일부를 특정 공공서비스 제공에 필요한 재원으로 하기 위해 징수하는 것이다. 稻垣(2002, p.188). 특정재원에는 지방도로세(0.6%), 석유가스세(양여분)(0.0%), 항공기연료세(양여분)(0.0%), 자동차중량세(양여분)(0.6%), 특별톤세(0.0%), 원유등관세(0.1%), 전원개발촉진세(0.7%), 휘발유세(1.4%), 담배특별세(0.5%)가 포함된다. 괄호 안은 국세수입에서 차지하는 비율이다.

자료: 財務省(2003) 『財政金融統計月報』 租稅特集.
 總務省 編 『地方財政白書』 平成15年度版 第12表.

현행 조세체계를 나타내는 <표 I-5>로부터 일본의 국세는 소득세, 법인세, 소비세(부가가치세)가 기간세목으로 되어 있음을 알 수 있다. 그 구성비를 보면 소득세 35.6%와 법인세 20.4%로서 소득세의 비율이 가장 높은 구조로 되어 있다(2001년, 이하 동). 여기에 1989년에 3%의 세율로 도입된 일반소비세로서의 소비세는 1990년대의 거품경제의 붕괴, 1997년에 5%로의 세율인상과 함께 그 비율도 19.5%로 높아졌다. 그 결과 소득세, 법인세, 소비세의 3개 세목이 국세에서 차지하는 비중은 75.5%로서 국세 수입의 4분의 3에 이르고 있다. 본 보고서에서는 이들 각각의 세목에 대하여 각각의 독립된 장으로 하여 구체적으로 살펴보고 있다. 이들 3개의 세목에 이어 상속·증여세가 3.4%, 주세가 3.5%, 휘발유세가 4.2%를 차지하고 있다.

일본 경제는 스톡경제의 진전이 빠르게 진행되고 있다. 예컨대 <표 I-1>에서 보는 바와 같이 1965년 일본의 금융자산은 명목GDP의 3.7배였으나, 2001년에는 10.9배로 높아졌다⁴⁾. 또한 일본 사회구조가 고령화 및 소자녀화로 진행되면서 富와 소득의 세대간 이전이 중시되면서 최근 들어 상속·증여세에 대한 역할이 강조되고 있다. 본 보고서에서는 상속·증여세도 하나의 독립된 장으로 파악하기로 한다.

다음으로 현행 일본 지방세의 구성에 대하여 살펴보기로 하자. 일본의 경우 지방세를 도부현세와 시정촌세로 구분하여 나타내는 것이 보통이다⁵⁾. 일본의 도부현세는 광역자치단체세로서 대체적으로 우리나라의 도세에 해당하고, 시정촌세는 기초자치단체세로서 우리나라의 시군세에 해당한다.

<표 I-5>로부터 알 수 있듯이 일본 지방세는 보통세와 목적세로 구성되어 있으며 세수의 대부분을 보통세에 의존하고 있다. 도부현 수준에서는 도부현민세(도부현세의 28%)와 사업세(동 28%) 등의 소득과세의 비중이 높으며, 여기에 1997년 4월부터 소비세율의 인상(3%에서 5%로)과 함께 지방소비세(도부현세의 16%)가 창설되면서 지방에서 소비과세의 중요성이 부각되고 있다. 도부현과는 달리 시정촌 수준에서는 소득

4) 또한 비록 1990년대 거품경제가 붕괴되어 부동산 가격이 하락되었다고는 하나, 토지가치는 1965년 명목GDP의 1.8배에서 2001년에는 2.9배로 높아졌다. <표 I-1>에는 나와 있지 않지만, 거품경제가 붕괴되기 직전인 1990년에는 토지가치는 명목 GDP의 5.6배에 이르고 있다. 永長正史 編(2003), 『圖說日本の税制』 p. 27.

5) 東京都의 경우는 특별구를 설치하고 있기 때문에 세목분류가 도부현세 및 시정촌세의 세목 분류와는 다르게 되어 있다.

과세인 시정촌민세(시정촌세 41%)와 보유자산과세인 고정자산세(동 46%)의 비중이 높게 되어 있다. 일본의 자산과세로서 특히 중요한 것은 우리나라에는 도입되어 있지 않은 고정자산세이다. 고정자산세는 토지, 가옥, 상각자산에 과세되는 종합자산과세의 성격을 갖고 있는 세로서 응익원리를 잘 구현하는 세목으로 평가받고 있다. 본 보고서에서도 일본의 자산과세로 고정자산세를 분리하여 다루고 있다.

4. 일본 주요 세목의 비중추이

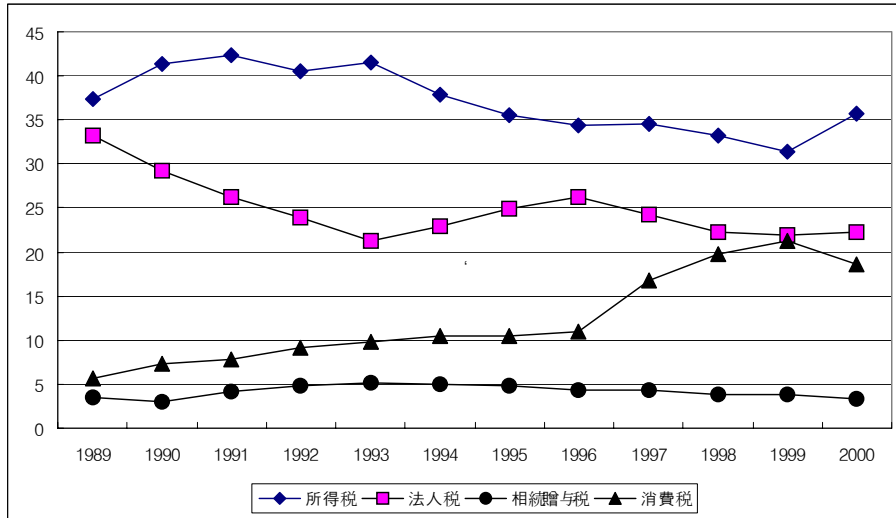
가. 주요 국세 세목의 비중추이

조세부담을 국세와 지방세로 나누는 경우, <표 I-5>에서 간단히 계산할 수 있듯이 (2001년) 총조세에서 차지하는 국세의 비중은 58.5%(=50/(50+35.5))로서 국세의 비중이 높은 수준이다. GDP 대비 국세부담률은 국세가 약 10%, 지방세가 약 7% 정도를 차지하는 수준으로서 동 부담률은 그리 높지 않은 실정이다. 이하에서는 일본 주요세목의 비중 추이에 관하여 살펴보기로 한다.

모든 세목이 정책목적이 있고 그 필요성에 따라 부과되고 있다고 할 수 있기 때문에 어떤 세목을 주요 세목으로 할 것인가는 그 분석대상에 따라 다르다. 잘 알려져 있듯이 OECD 등의 조세체계분류에서는 조세체계를 소득, 소비, 자산과세로 나누어 각국을 비교하고 있다⁶⁾. 여기서는 소득세와 법인세의 소득과세, 소비과세로서의 소비세, 자산과세로서 상속·증여세를 일본의 주요 국세 세목으로 하여 이들 각 세목이 국세수입에서 차지하는 비중 추이를 보기로 한다. 일본에서 일반 소비과세로서 3%의 세율로 소비세가 실시된 것이 1989년이라는 점을 감안하여 1989년 이후의 추이를 보기로 한다. [그림 I-2]와 <표 I-6>에서는 이들 세목의 비중추이를 보이고 있다.

6) 예컨대 OECD의 *Revenue Statistics*에서의 분류를 들 수 있다.

[그림 1-2] 주요 국세 세목의 비중추이



자료: 財務省, 『財政金融統計月報』 租稅特集, 各 年度.

<표 1-6> 주요 국세 세목 비중의 추이

(단위: 억엔, %)

	국세규모	소득세	법인세	상속 증여세	소비세
1989	571,361	37.4	33.2	3.5	5.7
1990	627,798	41.4	29.3	3.1	7.4
1991	632,110	42.3	26.3	4.1	7.9
1992	573,964	40.5	23.9	4.8	9.1
1993	571,142	41.5	21.3	5.1	9.8
1994	540,007	37.8	22.9	4.9	10.4
1995	549,630	35.5	25.0	4.9	10.5
1996	552,261	34.3	26.2	4.4	11.0
1997	556,007	34.5	24.2	4.3	16.7
1998	511,977	33.2	22.3	3.7	19.7
1999	492,139	31.4	21.9	3.8	21.2
2000	527,209	35.6	22.3	3.4	18.6

자료: 財務省, 『財政金融統計月報』 租稅特集, 各 年度.

주지하듯이 일본은 1980년대 후반에 거품경제를 겪고 나서, 1990년 초반부터 현재까지 경기가 침체되어 왔다. 예컨대 일본 内閣府가 발행하는 『經濟財政白書』를 보면, 1990년대의 일본 명목 국내총생산(GDP)으로 본 경제성장률을 보면 거의 0~2%의 성장률(1998년은 -1.2%, 1999년은 -0.6%의 마이너스의 성장률)을 보이고 있을 정도로 낮은 경제성장률을 보이고 있다. 일본은 거품경제가 붕괴된 1990년대에도 공채발행을 통한 공공지출 증대, 감세 등을 통한 경기부양정책을 중심으로 추진해 왔다.

경기 침체에 영향을 크게 받은 것이 소득세·법인세 등의 소득과세이다. 비록 감세 정책이 있었다고는 하나 경기침체의 영향으로 인해 소득과세의 비중이 상대적으로 줄어들게 되었다. [그림 I-2]나 <표 I-6>을 보면, 소득과세와 법인과세의 비중이 1990년대 전체적으로 볼 때 감소하고 있음을 볼 수 있다. 이에 비해 소득과세의 상대적인 비중 감소와는 반대로 소비과세 비중은 증가하여 왔음을 볼 수 있다. 1989년 3%의 세율로 소비세를 실시하여 1996년까지 그 세율을 유지하여 왔지만, 소비세가 국세수입에서 차지하는 비중은 1989년 5.7%에서 1996년 11.0%까지 증가하고 있다. 소비세의 비중이 급격히 증가하는 것은 1997년의 세율인상이 가장 중요한 요인이다. 1997년 4월부터 3%의 소비세율을 5%로 인상하면서 소비세의 비중은 1997년 16.7%, 1999년 21.2%까지 급격하게 상승하고 있음을 볼 수 있다.

그러다가 2000년대에 들어와서는 소비과세뿐만 아니라 소득과세의 충실화를 꾀하고 있다. 제Ⅲ장의 일본의 소득세에서 논의하고 있듯이 일본 정부세제조사회(2003)는 소득세의 기간세로의 기능 회복을 제기하고 있다.

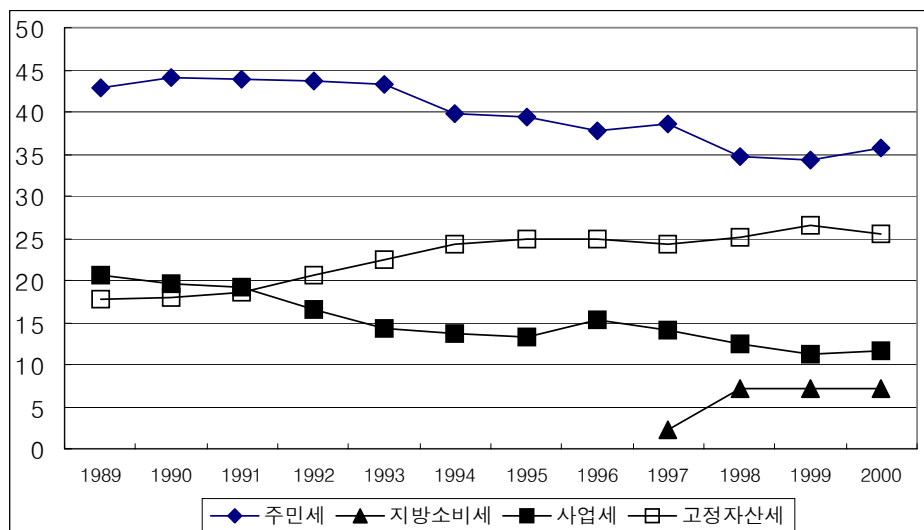
한편 자산과세인 상속·증여세는 그 변화가 그리 크지 않음을 볼 수 있다. 일본이 비록 상속·증여세의 비중이 높지 않다고는 하나, 우리나라에 비하여는 훨씬 높은 편이며, 소자녀·고령화라는 사회구조 변화에 따른 유산과세의 중시와 스톡경제의 진전 등으로 앞으로 상속·증여세는 그 중요성이 강조되고 있다. 제Ⅵ장의 일본의 상속세에 관한 논의에서 보는 바와 같이 일본은 세대간에 있어 부의 원활한 이전과 소득·부의 불공평 해소를 위한 개혁을 실시하고 있다.

나. 주요 지방세 세목의 비중추이

다음으로 주요 지방세목의 시계열 추이에 관하여 보기로 하자. 지방세 전체적으로 볼 때, 일본은 주민세(도부현민세와 시정촌민세의 합계)와 사업세, 고정자산세, 그리고 1997년부터 실시된 지방소비세가 주요 지방세목이 된다고 할 수 있다. [그림 I-3]과 <표 I-7>에서는 지방세총액에서 차지하는 이들 주요 세목의 비중추이를 보이고 있다. 이 때 일본 지방자치단체의 경우 도도부현이라는 광역자치단체와 시정촌이라는 기초자치단체가 있기 때문에 자치단체별로 세목을 구분하여 볼 것인가, 지방세 전체를 볼 것인가에 따라 그 비중은 다르게 나타난다. 이 점을 감안하여 <표 I-8>에서는 도부현세와 시정촌세로 구분하여 주요 세목의 비중추이를 계산한 결과를 보이고 있다.

[그림 I-3] 주요 지방세 세목 비중

(단위: %)



자료: 財務省, 『財政金融統計月報』 租稅特集, 各年度.

<표 1-7> 주요 지방세 세목 비중의 추이

(단위: 억엔, %)

	지방세총액	주민세 ¹⁾	지방소비세	사업세	고정자산세
1989	317,951	42.8		20.6	17.7
1990	334,504	44.1		19.6	17.9
1991	350,727	43.9		19.3	18.6
1992	345,683	43.7		16.5	20.6
1993	335,913	43.2		14.4	22.4
1994	325,391	39.8		13.7	24.3
1995	336,750	39.4		13.3	24.8
1996	350,937	37.7		15.2	24.9
1997	361,555	38.5	2.2	14.1	24.2
1998	359,222	34.7	7.1	12.5	25.1
1999	350,261	34.2	7.1	11.2	26.6
2000	355,464	35.8	7.1	11.6	25.4

주: 1) 주민세는 도부현민세(광역자치단체 주민세)와 시정촌민세(기초자치단체 주민세)의 합계이다.
 자료: 財務省, 『財政金融統計月報』 租稅特集, 各 年度.

<표 1-8> 일본 자치단체별 지방세 세목 비중의 추이

(단위: 억엔, %)

	광역자치단체				기초자치단체		
	도부현세수입 (억엔)	도부현 민세	사업세	지방 소비세	시정촌세수입 (억엔)	시정촌 민세	고정 자산세
1989	147,541	29.4	44.4		170,410	54.4	33.1
1990	156,463	32.5	41.8		178,041	54.3	33.6
1991	161,835	32.8	41.7		188,892	53.4	34.5
1992	148,330	33.1	38.4		197,353	51.6	36.1
1993	138,779	34.6	34.8		197,134	49.2	38.2
1994	136,080	32.6	32.7		189,311	44.9	41.8
1995	139,090	32.1	32.2		197,660	44.6	42.3
1996	145,915	28.4	36.6		205,022	44.4	42.6
1997	149,478	28.2	34.1	5.4	212,077	45.8	41.3
1998	153,195	23.8	29.3	16.6	206,027	42.8	43.8
1999	145,863	24.8	27.0	17.0	204,399	40.9	45.6
2000	155,850	28.9	26.6	16.2	199,614	41.2	45.3

자료: 財務省, 『財政金融統計月報』租稅特集, 各年度.

[그림 1-3]과 <표 1-7>에 나타나 있듯이, 일본의 지방세 전체에서 가장 높은 비중을 차지하고 있는 것이 주민세(도부현민세와 시정촌민세의 합계)이다. 다음으로 고정자산세, 사업세, 소비세의 순으로 그 뒤를 잇고 있다. 이들 지방세 세목의 추이에서 알 수 있는 것은 지방세에서도 국세와 마찬가지로 경제상황에 영향을 받기 쉬운 주민세와 사업세라는 소득과세 중심으로 되어 있다는 점이다. 이로 인해 [그림 1-3]과 <표 1-7>에서 보듯이 주민세와 사업세는 1990년대를 통하여 지방세 총액에서 차지하는 세수비중이 하락하고 있음을 관찰할 수 있다.

이 때 일본의 지방세가 경기 변동에 영향을 받기 쉽다는 세수의 불안정성은 광역자

치단체인 도부현 수준에서 심하게 발생하고 있는 현상이라는 점에 주의할 필요가 있다. 특히 도부현세인 사업세, 그 중에서도 법인사업세의 경우 1990년대 초 거품경제가 붕괴한 이후 지금까지 그 세수의 불안정성이 상당히 심하게 나타나고 있다⁷⁾. 그러다가 1997년 4월부터 소비세율의 인상(3%에서 5%로)과 함께 도부현세로서 지방소비세가 창설되면서 지방에서 소비과세의 중요성이 부각되고 있다. [그림 I-3]과 <표 I-7>에서 보듯이 지방소비세는 창설 이후 지방세총액이 약 7%를 차지하면서 안정적인 추이를 보이고 있다.

일본의 지방세 중 안정적인 추이를 보이면서 시정촌에서 가장 높은 비중을 차지하고 있는 것이 고정자산세이다. 고정자산세는 토지, 가옥 및 상각자산의 보유에 부과되는 종합자산과세로서 응익원리(benefit principle)를 잘 구현하고 있는 세목이다. [그림 I-3]에 나타나 있듯이 고정자산세는 1990년대 후반 지방세 전체 수입의 약 25%를 차지하면서 안정적인 추이를 보이고 있다. 또 <표 I-8>에 나타나 있듯이 이 고정자산세는 시정촌세 수입 중 가장 높은 비율(예컨대 2000년 시정촌세 수입의 45.3%)을 차지한다. 이와 같이 일본 기초자치단체에서는 고정자산세를 중심으로 응익원리에 기초한 지방세의 부담체계가 비교적 잘 갖추어져 있다고 할 수 있다.

다. 일본 세제개혁의 전망

일본에서 중장기적으로 세제개혁을 디자인하고 그 구체적인 개혁방향을 제시하는 것은 전통적으로 일본 정부세제조사회가 담당하고 있다. 동 조사회에서는 일본 수상의 자문기관으로서 매년 수상의 의뢰를 받아 세제운영에 관한 답신을 발표하고 있으며, 3년에 한번씩 중기 답신을 발표하고 있다⁸⁾. 이 중기 답신을 통해 일본 세제개혁의 중장

7) 이러한 세수의 불안정성에 대응하여 보다 안정된 지방세원을 확충하고자 하는 것이 최근 일본지방세 개혁의 핵심으로 등장하는 외형표준과세에 관한 논의이다. 보다 자세한 것은 제IV장의 법인세와 제IX장 기타 조세의 지방세 부분을 참조바란다.

8) 일본의 세제개혁은 크게 나누어 정부세제조사회, 여당 세제조사회, 내각부 소속의 경제재정자문회의라는 세 기관에서 담당한다. 정부세제조사회는 수상의 자문기관이며, 수상은 동 조사회에 세제개혁에 관한 자문을 의뢰하고, 동 조사회는 이 의뢰에 대한 답신을 제출한다. 여당 세제조사회는 특히 단기적인 세제개정 문제를 중심으로 다루고 있다. 우리나라와 마찬가지로 세제개혁안을 심의하여 최종적으로 법률의 형태로 결정하는 곳은 국회이나, 중장기적으로 세제

기적인 전망을 파악할 수 있다. 여기서는 동 조사회의 중기 답신을 참조하여 일본의 세제개혁이 앞으로 어떠한 방향으로 추진되어 나갈 것인지를 간단히 언급하기로 한다.

가장 최근에 나온 중기 답신은 2003년 6월 18일 일본 정부세제조사회가 내각총리(수상)에게 제출한 『소자녀·고령화 사회의 바람직한 세제개혁 방향』이다⁹⁾. 2003년 6월 이전에 나온 중기답신은 2000년 7월에 나온 『일본세제의 현황과 과제 - 21세기를 대비한 국민의 참가와 선택 -』이었다¹⁰⁾. 2000년의 중기답신에서는 공평·중립·간소의 원칙에 입각하여 개인소득과세, 법인과세, 소비과세, 자산과세, 국제과세 등 세제 전반에 관한 개혁방향을 자세하게 제시하고 있다. 이에 비해 2003년의 중기답신은 심각한 재정적자문제를 비롯하여 소자녀·고령화의 급속한 진전에 세제가 어떻게 대처할 것인가에 중점을 두고 있다. 2003년의 답신에서는 그 대처를 위한 세제개혁을 다음과 같은 세 가지 관점에서 추진하려 하고 있다.

첫째, 장래에 대해 안심감을 줄 수 있는 세제의 구축이다. 그 내용으로서 사회보장을 포함한 세출면에서의 철저한 개혁과 함께 세제면에서는 소득·소비·자산과세 간에 균형(balance)을 갖춘 조세체계로서 공적서비스를 안정적으로 제공하는 세입구조의 구축을 들고 있다.

둘째, 젊은 세대와 고령 세대가 서로 함께 받쳐주는 세제의 구축이다. 일본에서는 현역 세대(20~64세 인구)와 고령자(65세 이상 인구)의 비율이 2000년 3.6 : 1에서 2025년 1.9 : 1로 급속히 변화할 것으로 예상하고 있다(<표 I-3> 참조). 이러한 상황하에서 세제면에서는 저소득층을 배려하면서 고령자를 연령만으로 일률적으로 우대하는 세제의 왜곡을 바로잡아 연령보다는 능력에 따라 공평하게 부담하는 세제의 구축을 제시하고 있다. 이렇게 함으로써 세대간 공평성뿐만 아니라 고령자 세대 내의 공평성 확

개혁을 디자인하고 그 구체적인 개혁방향을 제시하는 것은 전통적으로 일본 정부세제조사회가 담당하고 있다. 동 조사회의 중기답신은 일본 정부세제조사회 내에 위치하는 각종의 특별부회나 소위원회에서의 논의성과를 토대로 세제에 관한 문제점을 정리하여 향후 세제개혁방향을 제시하는 일본판 『세제보고서』라 할 수 있다. 보다 자세한 논의는 국중호(2003a)를 참조 바란다.

- 9) 日本政府税制調査會(2003), 『少子・高齢社会における税制のあり方』 6月(이 답신의 타이틀에서 小子라고 함은 소자녀(즉, 자녀를 적게 낳은 것)을 의미한다).
- 10) 日本政府税制調査會(2000), 『わが國税制の現状と課題 - 21世紀に向けた國民の参加と選擇 -』 7月.

보를 도모하려 하는 것이다.

마지막으로 개인이나 기업의 활력을 이끌어낼 수 있는 세제의 구축이다. 이를 위한 세제로서 개인의 취로나 기업의 의사결정에 왜곡을 가져오지 않는 중립적인 세제, 간소하고 알기 쉬운 세제를 지향하고 있다. 특히 개인소득과세의 기간세로서의 기능회복과 소비세의 역할을 제고해 가야 한다는 점을 강조하고 있다.

요컨대, 장래에 대해 안심감을 줄 수 있는 세제, 세대간에 서로 받쳐주는 세제, 개인이나 기업의 활력을 이끌어 내도록 하는 세제가 앞으로 목표로 하는 일본 세제의 구축 방향이라 할 수 있다.

본 보고서에서는 세수입 비율이나 일본 조세체계의 특성을 감안하여 다음과 같이 전개하고 있다. 제II장에서는 모든 조세에 전반적으로 통용되는 조세절차법으로 국세통칙법이나 국세징수법의 내용을 중심으로 설명한다. 제III장 이하가 개별세목에 관한 설명이다. 즉, 제III장 소득세, 제IV장 법인세, 제V장 소비세(부가가치세), 제VI장 상속·증여세, 제VII장 자산과세, 제VIII장 국제조세, 제IX장 기타조세의 순서로 살펴본다. 각장마다 우리나라에 주는 시사점을 적고 있으나, 마지막 제X장에서는 이들을 요약하여 전체적인 시사점 정리를 하고 있다.

II. 조세절차법

1. 서론

일본의 헌법 제30조에서는 일본 국민은 법률이 정하는 바에 따라 납세의 의무를 진다고 하고 있으며, 또 제84조에서는 새롭게 조세를 부과하거나 현행 조세를 변경하는 데는 법률 또는 법률이 정하는 조건에 의할 것을 필요로 한다고 하고 있다¹¹⁾. 이는 우리나라와 마찬가지로 조세법률주의를 취하고 있음을 규정하는 것이다.

일본의 경우 세법관련 법률을 정리한 대표적인 문헌으로서 일본세무사연합회(日本稅理士聯合會)가 편집하여 매년 발행하고 있는 『세무육법』(『稅務六法』)을 들 수 있다. 이 세무육법의 법령편에서는 일본의 세무관련 법령을 통칙, 직접세, 소비세 등, 지방세의 4개 부분으로 나누어 각 세법의 법령, 시행령, 규칙까지도 망라하여 실고 있다. 이 『세무육법』의 구성을 보면 세법의 규정으로서 직접세편에서 소득세법, 법인세법, 상속세법, 지가세법을 실고 있고, 소비세법등편에서는 소비세법, 세제개혁법, 인지세법, 등록면허세법을, 마지막으로 지방세법편에서는 지방세법과 국유자산 소재 시정촌교부금법을 게재하고 있다.

조세절차법과 관련한 세법은 첫 부분의 통칙편에서 규정하고 있다. 세법관련 통칙편에서는 국세통칙법, 국세징수법, 체납처분과 강제집행 등과의 절차조정에 관한 법률, 납세저촉조합법, 국세범칙단속법, 행정불복심사법을 실고 있다. 이 중에서 조세절차에 관하여 전반적인 규정을 두고 있는 것이 국세통칙법, 국세징수법이다. 여기서는 이들 세법규정의 내용을 중심으로 살펴보기로 한다. 조세절차법 관련규정 목차는 본장의 부록에서 실고 있다¹²⁾.

국세통칙법은 국세에 대한 기본적인 사항 및 공통적인 사항을 정하여, 세법의 체계

11) 日本稅理士聯合會(2003), 『稅務六法 - 法令編 -』.

12) 국세통칙법과 국세징수법에 대하여 행정불복심사법의 목차도 제시하고 있다.

적인 구성을 정비하고 국세에 관한 법률관계를 명확히 함과 동시에 세무행정의 공정한 운영을 도모하여 국민의 납세의무가 적정, 원활하게 이행되도록 하는 것을 목적으로 하고 있다¹³⁾. 이에 비해 국세징수법은 사법질서와의 조정을 도모하면서 국민이 납세의무의 적정한 실현을 통하여 국세수입을 확보하는 것을 목적으로 하고, 국세의 체납 처분 기타 징수에 관한 절차의 집행에 관해 필요한 사항을 정하고 있다¹⁴⁾.

이하에서는 납세의무와 납세기한, 조세의 부과, 납부 및 징수절차, 주요 세목의 법정 납기함과 납세의 유예·담보, 세무조사제도, 조세불복제도, 가산세와 연체세·이자세, 기타, 그리고 조세절차법으로부터의 시사점에 관해 살펴보기로 한다.

2. 납세의무와 납세기한

가. 납세자의 납부의무 승계

국세통칙법에서는 조세법률주의에 따른 납세 의무를 납세자 본인만이 아닌 조세 납세의무의 승계에 관해서 규정하고 있다. 납세의무의 승계로서 1) 상속에 의한 승계 2) 법인의 합병 등에 관한 승계 3) 법인의 분할과 관련된 연대납부의 책임을 들고 있다¹⁵⁾.

우선, 상속에 의한 승계라 함은 상속인 또는 상속재산법인이 상속을 받을 때 피상속인에게 부과되어야 하거나 납부 또는 징수되어야 할 국세의 납부 의무를 승계하는 것을 의미한다. 그러나 상속인이 한정승인을 한 경우에는 상속으로 인해 취득한 재산 가액이 책임의 한도가 된다. 또한 상속인이 2인 이상인 경우에는 승계하는 총세액을 민법 규정에 따라 각 상속인의 상속분으로 안분(按分)하여 상속인이 승계해야 할 세액을 계산하게 된다. 상속인이 승계세액을 초과하여 재산을 상속한 자가 있을 때는, 해당 상속인은 그 초과분 가액을 한도로 다른 상속인의 승계세액을 납부할 책임을 지게 된다.

다음으로 법인의 합병 등에 관한 승계라 함은 법인 합병시 합병법인이, 피합병법인

13) 高野俊信·松田淳 編(2002), 『稅法便覽』, p. 3. 나아가 국세통칙법에 규정하는 사항으로 다른 세법에서 별도로 정한 사항이 있는 경우는 그 별도로 정한 규정을 적용하는 것으로 하고 있다.

14) 高野俊信·松田淳 編(2002), 『稅法便覽』, p. 44.

15) 이하는 高野俊信·松田淳 編(2002), 『稅法便覽』, pp. 3~4를 이용하여 정리한 내용이다.

에 부과되어야 하거나 납부 또는 징수되어야 할 국세의 납부의무를 승계한다는 것을 의미한다. 또한 인격이 없는 사단에 속하는 권리의무가 포괄적으로 승계된 경우에도 대체적으로 법인이 합병한 경우를 준용하고 있다.

마지막으로 법인의 분할과 관련된 연대납부의 책임이라 함은 법인이 분할한 경우에는 그 분할로 인해 영업을 승계한 분할승계법인이 그 분할 전의 국세도 승계함을 의미한다. 이 때 그 승계법인은 분할법인으로부터 승계한 재산의 가격을 한도로 연대납부 책임을 가지게 된다.

나. 기간 및 기한

다음으로 일본 국세통칙법에서 정하고 있는 일반적인 기간 및 기한계산에 대해 보기로 한다¹⁶⁾. 각 세법에서 기간 계산으로서 日, 月 또는 年으로서 정하는 기간의 계산은 다음에 따라 계산한다.

① 기간의 첫날(初日)은 산입하지 않는다. ② 기간을 정할 때 月 또는 年을 사용하는 경우는 달력에 따라 계산한다. ③ ②의 경우에 月 또는 年의 처음(初)부터 기간을 기산(起算)하지 않을 때의 기간은, 마지막 月 또는 年에서 그 기산일에 해당하는 날의 전날로 만료한다.

기간이 오전 0시부터 시작되는 때, 또는 각 세법에 별도의 규정이 있는 때는 첫날(初日)을 산입하며, 마지막 달(최종 月)에 해당하는 날이 없는 때는 그 달의 말일에 만료한다.

이상은 일반적인 기간계산이며, 기한의 특례도 마련되어 있다. 이는 각 세법에서 정하는 신고, 신청, 청구 기타 서류제출, 통지, 납부 또는 징수에 관한 기한이 일요일, 법정공휴일, 기타 일반 휴일 또는 12월 29일에서 31일까지의 날에 해당하는 때는 그 날의 다음 날을 기한으로 한다는 것이 그 내용이다¹⁷⁾. 일본은 우리나라와는 달리 공휴일(祝日)이 일요일에 해당하는 경우 다음 날인 월요일을 휴일로 정하고 있다. 그리고 그 전날(토요일) 및 다음날(월요일)이 공휴일인 때는 그 날이 휴일이 되므로 위에서 언급한

16) 高野俊信・松田淳 編(2002), 『稅法便覽』, pp. 4~5를 참고하여 정리한 것이다.

17) 時로써 정하는 기한, 기타 다른 특별한 기한은 제외된다.

기한규정이 적용된다.

일본 국세통칙법에서는 위의 기간계산 및 기한의 특례에 더하여 재해 등으로 인한 기한 연장에 관해서도 규정하고 있다. 이는 재해, 기타 불가피한 이유로 인해 각 세법에 기초하여 신고, 기타 서류의 제출과 관련된 기한까지 신고나 서류제출 행위가 불가능한 경우, 그 이유가 없어진 날부터 2개월 이내에 한하여 그 기한 연장을 인정한다는 내용이다. 기한의 연장에는 ① 일본 국세청장관이 지역 및 기일을 지정하는 경우와 ② 국세청장관, 국세불복심판소장, 국세국장, 세무서장 또는 기관장에게 신청을 하여 기일을 지정받는 경우의 두 가지가 있다.

다. 송달제도

세무관청이 실시하는 처분 등은 납세자에게 통지되어야 법적 효력이 발생한다. 이 통지를 위한 절차를 「송달」이라고 한다¹⁸⁾. 각 세법의 규정에 기초하여 세무서장 등이 발송하는 서류는 통상적으로 우편송달 또는 교부송달을 통하여 송달받아야 할 자의 주소 또는 거소(사무소 또는 사업소를 포함)에 송달된다¹⁹⁾. 이하에서는 좀더 구체적으로 세무관청이 행하는 송달수단으로서 ① 우편에 의한 송달, ② 교부송달, ③ 상속인에 대한 송달, ④ 공시송달로 나누어 살펴보기로 한다.

우선 서류의 송달수단으로서 우편에 의한 송달은 교부송달과 더불어 가장 일반적인 수단이다. 우편에 의한 서류의 송달은 그 서류가 송달받아야 할 자에게 도달하였을 때에 송달된 것으로 추정하고 있다.

다음으로 교부송달이라 함은 세무관청 또는 행정기관의 직원이 송달받아야 할 사람에게 그 사람의 주소(주거)지에 서류를 직접 교부함으로써 이루어지는 송달을 말한다²⁰⁾. 교부대상자를 만난 장소에서 송달하는 방법을 만남송달이라 한다. 송달 장소에서 그 사람을 만나지 못한 경우는 송달대상자를 상당 정도 분별할 수 있는 사용인, 동

18) 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の稅制』, p. 210.

19) 납세관리인이 있는 경우는 납세관리인의 주소 또는 거소에 송달된다. 高野俊信·松田淳 編(2002), 『稅法便覽』, p. 5.

20) 교부송달에 관한 설명은 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の稅制』, p. 206과 高野俊信·松田淳 編(2002), 『稅法便覽』, p. 5를 참조하여 작성.

거인 등에게 교부된다. 이를 보충송달이라 한다. 나아가 본인 또는 상기의 자가 송달 장소에 없는 경우 또는 정당한 이유없이 수령을 거부한 경우는 송달되어야 하는 장소에 놓도록 하고 있다. 이를 차지(差置)송달이라 한다.

세 번째로 상속인에 대한 송달을 설명하면 다음과 같다²¹⁾. 피상속인이 사망한 것을 모르고 국세에 관한 법률에 따른 처분으로 피상속인 명의로 된 서류 송달을 요하는 것이 있다. 이 때는 그 상속인 중 한 사람에게 그 서류가 송달된 경우에는 모든 상속인에게 송달된 것으로 간주한다. 한편 복수의 상속인은 국세에 관한 법률에 기초하여 세무행정기관 발송 서류의 수령 대표자를 지정할 수 있다. 대표자를 지정한 경우에는 세무행정기관에 그 취지를 신고해야 한다. 또 서류 수령의 상속인 중에 성명이 명확하지 않은 자가 있어 대표자 지정을 요구받은 때는 그 요구에 따라야 한다.

마지막으로 서류의 송달을 받아야 할 사람의 주소가 명확하지 않은 경우 또는 외국에 해야 하는 송달로서 곤란한 사정이 있다고 인정되는 경우에는 송달 대신에 세무관청의 게시판에 게시하는 공시송달방법이 있다²²⁾. 공시송달이 있었던 경우, 게시를 시작한 날부터 기산(起算)하여 7일을 경과한 때는 서류의 송달이 있었다고 간주된다.

3. 조세의 부과

가. 신고납부 및 정부부과제도

국민에게 납세의 의무를 부과하고 있다고 하더라도, 각각의 과세에 따라 납세의무의 성립시점이 다르게 되어 있다. 예컨대, 신고소득세는 달력연도(曆年) 종료시(12월 31일)에, 이자, 배당, 급여 등 원천징수 대상으로 되어 있는 원천소득세는 이들 대상소득이 지불된 때에, 법인세는 사업연도(특정신탁의 소득에 대한 법인세는 해당 계산기간)가 종료되는 때에 각각 납세의무가 성립한다. 납세의무가 성립한 경우에는 법정절차에 따라 납부세액이 확정된다²³⁾.

21) 高野俊信・松田淳 編(2002), 『稅法便覽』, pp. 5~6.

22) 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の稅制』, p. 206.

23) 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の稅制』, p. 7. 원천소득세, 등록면허세, 연체세, 이자세 등은 납세의무의 성립과 동시에 특별절차를 거치지 않고 납부세액이 확정된다.

납부세액 확정절차로는 신고납세방식과 정부부과과세방식이 있다. 우선 신고납세방식이라 함은 원칙적으로 납세자의 신고로 세액이 확정되는 것을 말한다. 그러나 납세자가 적정한 신고를 하지 않았을 때에 한하여 세무서장의 처분으로 확정하는 것도 신고납세방식에 포함된다²⁴⁾. 다음으로 부과과세방식이라 함은 오로지 세무서장 등의 처분으로 납부세액을 확정하는 방식을 말한다. 신고납세방식은 소득세, 법인세, 상속세, 증여세, 지가세, 소비세 등 국세의 대부분에서 채용하고 있는 방식이며, 부과과세방식은 가산세, 특수한 소비세 등에서 채용하고 있는 방식이다.

신고납세방식에 의한 국세 납세자는 각 세법에 정한 납세신고서를 법정신고기한까지 세무서장에게 제출하여야 한다. 기한내에 신고서를 제출하지 않은 자는 법정신고기한 후에도 결정의 통지가 있기까지는 납세신고서를 제출할 수 있다. 납세신고서는 그 납세지를 관할하는 세무서장에게 제출한다. 신고납세방식으로 되어 있는 보세지역으로부터의 인수와 관련된 소비세 납세신고서는 그 납세지를 관할하는 세관장에 제출한다. 납세지 이동이 있었던 경우 납세신고서를 구납세지 관할 세무서장에게 제출하여도 현납세지 관할 세무서장에게 제출한 것으로 간주한다²⁵⁾.

한편 소득세, 법인세, 상속세, 증여세 및 지가세는 그 신고내용이 일정기준을 초과하는 경우, 정해진 방법에 따라 그 신고 내용을 공시하는 제도를 설치하고 있다. 각 세목별 신고서 공시한도 금액을 요약한 것이 <표 II-1>이다.

24) 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 7.

25) 신고납세방식 및 정부부과과세도에 관한 설명은 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, pp. 7~8을 참조한 것이다.

<표 II-1> 신고서 공시 한도액

세 목	한 도 액
법인세	소득금액 4,000만엔 초과 (반년결산 2,000만엔 초과)
신고소득세	年稅額 1,000만엔 초과
상속세	채무공제 후의 재산가격 5억엔과 과세가격 2억엔 중 어느 한 쪽을 초과한 경우
증여세	과세가격 4,000만엔 초과
지가세	세 액 1,000만엔 초과

자료: 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の稅制』, p. 207.

나. 납세의무 및 제2차 납세의무자

위에서 언급하였듯이 각각의 과세에 따라 납세의무의 성립시점이 다르게 되어 있다. 납세의무가 성립한 경우에는 법정절차에 따라 납부세액이 확정되어 각 세법에 규정에 되어 있는 본래의 납세의무자가 납세의무를 지게 된다. 그러나 본래의 납세의무자가 국세를 체납하여, 해당 국세에 대해 체납처분을 집행하여도 징수해야 할 액수가 부족하다고 인정되는 경우에 납세자의 국세를 제2차 납세의무자가 납부할 의무를 지게 된다.

제2차 납세의무자의 대상은 다음과 같다²⁶⁾.

- ① 무한책임사원²⁷⁾, 청산인, 잔여재산의 수배자
- ② 체납자가 출자하고 있는 동족회사
- ③ 소득 또는 대가의 실질적 귀속자, 공동 사업자, 인격이 없는 사단 재산의 법률상 명의인
- ④ 사업을 양수한 특수관계자, 무상 또는 현저하게 낮은 금액으로 양수한 양수인, 인격이 없는 사단 재산의 환부 또는 분배를 받은 자

26) 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の稅制』, p. 47.

27) 무한책임사원이라 함은 회사채무에 대하여 일정 조건하에서 회사채권자에게 직접적으로 무한연대의 책임을 지는 사원을 말한다.

제2차 납세의무자의 성립요건, 책임의 한도는 각각의 양태에 따라 다르다. 위의 ①에서 무한책임사원의 경우는 무한책임, 다른 경우는 다음과 같은 책임 한도가 있다.

- (가) 분배하거나 분배받은 재산가액의 한도
- (나) 동족회사의 주식 또는 출자가액의 한도
- (다) 수익이 발생한 재산의 한도
- (라) 대부한 재산의 한도
- (마) 받은 이익금액의 한도
- (바) 중요 재산의 한도
- (사) 양수재산의 한도
- (아) 법률상 귀속된다고 보는 재산의 한도

납세자의 국세를 제2차 납세의무자로부터 징수하고자 할 때는 그 자에 대하여 징수하고자 하는 금액, 납부기한, 기타 필요한 사항을 기재한 납부통지서로 고지한다. 제2차 납세의무자가 납부기한까지 완납하지 않는 경우는 납부최고(催告)서에 의한 독촉을 한다. 또 제2차 납세의무자 재산의 환기는 원칙적으로 납세자의 재산을 금전으로 바꾼(환가한) 후가 아니면 집행할 수 없다²⁸⁾.

다. 수정신고 및 경정청구

1) 경정·결정의 의미와 수정신고

일본에서는 소득세나 법인세 등은 원칙적으로 신고납부방식에 따라 납세자가 납세 신고서를 제출함으로써 납부세액을 확정하고 있다. 그러나 납세신고서에 기재된 과세 표준이나 세액 등이 세무관청이 조사한 것과 다른 경우에는 그 내용을 변경할 필요가 발생한다. 그 변경을 하기 위해 세무관청이 행하는 절차를 「更正」이라고 한다²⁹⁾. 이 「경정」에는 이미 확정되어 있는 세액을 증액시키거나 또는 환부금액을 낮추는 增額

28) 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, pp. 47~48. 제2차 납세의무자가 그 납세의무를 수행한 때는 납세자에 대하여 구상권(求償權)을 행사할 수 있다.

29) 경정·결정에 관한 설명은 주로 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 196을 참조하여 정리한 것이다.

更正과 그 세액을 낮추거나 또는 환부금액을 늘리는 減額更正이 있다. 이와 같이 「경정」이라 함은 신고 등에 따라 이미 확정되어 있는 과세표준이나 세액 등이 過多 또는 過少로 된 경우 그 금액을 변경하는 것을 의미한다.

이에 비해 납세신고서를 제출해야 하는 자가 그 신고서의 제출기한까지 신고서를 제출하지 않았기 때문에 아직 과세표준이나 세액 등이 확정되지 않은 경우에는 세무관청이 그 과세표준이나 세액 등을 확정시키는 절차를 취하게 된다. 이러한 절차를 「決定」이라 한다. 간단히 말해 경정이나 결정은 세무관청이 실시하는 과세표준이나 세액 등의 변경·확정을 위한 절차를 뜻한다³⁰⁾.

경정·결정 처분은 납세지 관할세무서장이 하게 된다. 단, 납세지 이동이 있는 경우나 새로운 납세지를 알 수 없는 불가피한 사정이 있는 경우에는 이동 전의 관할 세무서장도 경정·결정을 할 수 있다. 경정 또는 결정 처분을 받은 후에 세무서장이 그 경정 등을 한 과세표준이 과다하거나 과소하다는 것을 알게 된 때에는 그 조사에 기초하여 해당 과세표준 등의 경정을 다시 하게 된다. 이를 「재경정」이라 한다. 경정·결정·재경정이 국세청 또는 국세국 담당직원이 조사한 것을 기초로 한 경우에는 경정통지서 또는 결정통지서에 그 취지를 附記하고 있다.

한편 이미 확정된 세액을 증가시키는 경정을 하여도 이미 확정된 부분의 세액에 대한 납세의무에는 영향을 미치지 않는다. 반대로 이미 확정된 세액을 감소시키는 경정을 하여도 그 경정으로 인해 감소된 세액 이외의 세액에 대한 납세의무에는 영향을 미치지 않는다.

납세신고서를 제출한 자 또는 경정·결정처분을 받은 자로서, 그 신고 또는 처분과 관련하여 세액 부족액이 있을 경우는, 경정의 통지가 있기까지는 수정 납세신고서를 제출할 수 있다. 납세신고서가 우편으로 제출된 경우는 그 우편물의 통신일자 도장에 표시된 날에 그것이 제출된 것으로 간주된다. 수정신고의 효력으로서, 이미 확정된 세액을 증가시키는 수정신고는 이미 확정된 세액의 납세의무에 영향을 미치지 않는다고 하는 효력을 갖는다.

30) 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 196.

2) 경정청구

경정청구라 함은 납세신고서에 기재된 과세기준 또는 세액 등이 과다하다고 납세자가 주장하여 세무서장 등을 상대로 감액경정 처분을 청구하는 절차를 말한다. 경정청구를 하여도 세무서장 등이 상당한 이유가 있다고 인정하는 경우를 제외하고 세금 징수는 유예되지 않는다³¹⁾.

경정청구가 가능한 경우는 다음과 같다³²⁾.

- ① 납세신고서에 기재된 과세표준 또는 세액 등의 계산이, 각 세법의 규정에 따른 것이 아니거나 또는 계산 착오가 있어 그 신고서의 제출로 인해 납부해야 할 세액이 과다하게 되어 있는 경우.
- ② 위 ①의 이유로 그 신고서에 기재한 순손실 등의 금액이 과소한 경우, 또는 순손실 등의 금액을 기재하지 않은 경우.
- ③ 위 ①의 이유로 그 신고서에 기재한 환부금 금액에 상당하는 세액이 과소한 경우, 또는 환부금 금액에 상당하는 세액을 기재하지 않은 경우.

경정청구를 하기까지의 기간에 잘못된 신고를 그대로 두고 다른 부족세액의 추가 경정이 이루어질 수 있다. 이러한 경우에는, 경정 불복신청을 하는 기간이 지난 후에도 법정신고기한으로부터 1년간은 신고가 잘못된 것임을 주장하여, 경정 후의 세액, 경정 통지서에 기재된 순손실 금액 또는 경정 후의 순손실 금액에 대하여 경정청구를 할 수 있도록 하고 있다.

경정청구를 할 수 있는 기간은 해당 신고서와 관련된 국세의 법정신고기한으로부터 1년 이내로 한정하고 있다. 한편 확정신고서 제출기한의 연장에 관한 규정이 적용된 때에는 그 연장된 신고기한으로부터 1년 이내에 경정청구를 할 수 있다.

납세신고서를 제출하였거나 또는 경정·결정을 받은 자가 다음에 열거하는 후발적인 이유가 발생하여 경정청구를 해야 할 경우에는, 상기 1년의 기간이 경과한 후에도 그 이유가 발생한 날로부터 2개월 이내에 경정청구를 할 수 있다³³⁾.

31) 高野俊信・松田淳 編(2002), 『稅法便覽』, p. 8.

32) 高野俊信・松田淳 編(2002), 『稅法便覽』, p. 8.

33) 高野俊信・松田淳 編(2002), 『稅法便覽』, p. 9.

- ① 해당 신고 또는 경정·결정의 과세표준 또는 세액계산의 기초가 된 사실에 관한 소송 판결(판결과 동일한 효력이 있는 화해를 포함)의 결과, 세액계산의 기초가 된 사실이 실제 사실과 다르다고 확정된 경우.
- ② 해당 신고 또는 경정·결정에 있어 그 납세자에게 귀속하는 것으로 되어 있던 소득이 다른 사람에게 귀속하는 것이라는 경정·결정이 있는 경우.
- ③ 해당 신고 또는 경정·결정의 과세표준 또는 세액계산의 기초가 된 사실에 포함되었던 행위의 효력 취소와 관련된 행정기관의 허가, 기타 처분이 취소된 경우. 예를 들면 과세의 기초가 된 농지 양도의 허가가 취소되거나 토지 수용처분이 취소된 경우 등이 해당된다.
- ④ 해당 신고 또는 경정·결정시에 장부서류의 압수, 기타 불가피한 사정으로 장부서류에 기초하여 과세표준 또는 세액 등을 계산할 수 없게 된 경우 그 사정이 소멸하였을 때.
- ⑤ 해당 신고 또는 경정·결정의 과세표준 또는 세액 등의 계산상 기초가 된 사실과 관련된 계약이 그 당사자의 해제권 행사로 해제되었거나 그 계약 성립 후에 생긴 불가피한 사정으로 인해 해제 또는 취소된 경우. 이 경우 세법의 해석상, 과거로 거슬러 올라가 소득 등의 감액사유가 되는 것에 한한다.
- ⑥ 조세조약에 기초하여 일본과 상대방 국가의 권한 있는 당국자간에 이전의 신고 또는 경정·결정과 다른 내용의 합의가 이루어진 경우.

①부터 ⑥까지의 경우 외에도 소득세법(152조), 법인세법(82조), 상속세법(32조), 소비세법(56조) 등 각 세법에서 각종 후발적인 사유로 인한 경정청구가 인정되고 있다³⁴⁾.

경정청구를 할 경우에는 그 청구와 관련된 경정 전의 과세표준 또는 세액, 경정 후의 과세표준 또는 세액, 경정을 청구하는 이유, 그 청구를 하게 된 상세한 사정, 기타 참고가 되는 사항을 기재한 경정청구서를 세무서장 등에게 제출하여야 한다. 경정의 청구에는 거래 기록 등에 기초하여 경정청구 이유의 기초가 되는 사실을 증명하는 서류를 첨부하여야 한다. 세무서장은 경정의 청구에 대하여 필요한 조사를 실시하여 감

34) 高野俊信・松田淳 編(2002), 『稅法便覽』, p. 9.

액경정을 하든가, 또는 감액경정을 할 이유가 없다는 취지를 통지하게 된다³⁵⁾.

경정·결정은 신고납세방식과 관련이 깊은 것이지만, 부과과세방식에 의한 국세의 납세자는 각 세법에 정해진 바에 따라 과세표준신고서를 제출기한까지 세무서장 등에게 제출하여야 한다. 과세표준신고서 제출처는 관할 세무서장(세관장이 징수해야 하는 소비세 등에 대해서는 관할 세관장)이다. 세무서장이나 관할세관장은 부과과세방식에 의한 국세를 조사하여 과세표준신고서의 제출기한 후에 납부해야 할 세액(과세표준신고서의 제출을 필요로 하지 않거나 해당 신고서의 제출이 없을 때는 과세표준 및 납세해야 할 세액)을 결정한다. 이를 부과결정이라 한다.

라. 경정·결정의 기간제한

세무서장이 경정통지서 또는 결정통지서를 납세자에게 발송하여 경정이나 결정을 하게 되지만, 법정신고기한으로부터 3년, 5년, 7년 등 일정기간을 경과한 후에는 경정이나 결정을 할 수 없도록 하고 있다³⁶⁾. 보다 구체적으로 경정·결정을 할 수 있는 기간을 정리한 것이 <표 II-2>이다.

35) 高野俊信·松田淳 編(2002), 『稅法便覽』, p. 9.

36) 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の稅制』, p. 196.

<표 II-2> 경정·결정을 할 수 있는 기간

구 분		단순과소신고 또는 단순무신고의 경우	탈세의 경우	
통상 의 경정	기간 내 신고 후의 경정	법정신고기한으로부터 3년	각각의 법정신고 기한으로 부터 7년	
	기한 후 신고후의 경정	법정신고기한으로부터 3년 경과 전의 기한 후 신고에 관련된 경정		법정신고기한으로부터 3년과 그 제출일로부터 2년이 경과한 날 중에서 늦은 날
		법정신고기한으로부터 3년 경과후의 기한 후 신고에 관련된 경정		법정신고기한으로부터 5년
	결정후의 경정	법정신고기한으로부터 5년		
결 정		법정신고기한으로부터 5년		
감액경정(순손실을 증액시키는 경정을 포함)		법정신고기한으로부터 5년		
순손실을 감액시키는 경정		법정신고기한으로부터 5년		
통상 의 부 과 결 정	과세표준신고 서의 제출이 필요한 것	제출한 경우	해당신고서 제출기한으로부터 3년	
		제출하지 않은 경우	해당신고서 제출기한으로부터 5년	
	과세표준신고서의 제출을 요하지 않는 것	납세의무 성립일로부터 5년		
감액부과결정		해당신고서 제출기한으로부터 5년		

자료: 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 197.

<표 II-2>에 나와 있는 바와 같이 경정이나 결정을 할 수 있는 기간은 제한을 두고 있다³⁷⁾. 기간제한에는 경정의 기간제한, 결정의 기간제한, 탈세분에 관련된 기간제한, 그리고 국외 관련자와의 거래와 관련된 경정·결정의 특례가 있다.

우선 경정의 기간제한은 다음과 같다. 해당 경정에 관련된 국세의 법정신고기한으로

37) 경정·결정의 기간제한에 대해서는 高野俊信·松田淳 編(2002), 『税法便覧』, pp. 23~24를 참고하여 정리한 것이다.

부터 3년이 경과한 날 이후에는 경정할 수 없다. 단, 3년 경과일 전에 기한신고서의 제출이 있었던 때에는 3년 경과일 전과 제출일로부터 2년을 경과한 날 중 일자가 늦은 날 전일까지가 기간제한일이 된다.

다음으로 결정의 기간제한을 보면, 결정 또는 결정 후에 하는 경정에 관련된 국세의 법정신고기한으로부터 5년을 경과한 날 이후에는 그 결정 등을 할 수 없다. 환부청구 신고서의 제출이 없는 경우는 납부세액이 있는 것으로 한 경우의 법정신고기한으로부터 계산하고 있다.

셋째로, 탈세분에 관련된 기간제한은 위의 경정이나 결정의 기간제한에 비하여 보다 엄격하게 정하고 있다. 즉, 거짓 등의 부정행위로 그 전부 또는 일부 세액을 내지 않았거나 그 전부 또는 일부 세액의 환급을 받은 국세의 경정·결정이나 거짓 등의 부정행위로 순손실을 과대신고한 금액에 대한 경정은 법정신고기한으로부터 7년이 경과한 날까지 할 수 있다.

마지막으로 국외 관련자와의 거래와 관련된 경정·결정의 특례로서 6년의 기간제한을 두고 있다. 즉, 국외 관련자와의 거래를 독립기업간 가격과 다른 대가로 행한 법인세 관련 경정·결정 등은 그 경정·결정 등과 관련된 법인세의 법정신고기한으로부터 6년을 경과하는 날까지가 기간제한이다.

4. 납부 및 징수절차

가. 납부절차

일본 국세의 납부절차에 관해 살펴보기로 하자. 이하에서는 국세를 어디에 납부하는가의 납부처, 계좌대체납부, 신고납세에 의한 납부, 납세고지, 독촉, 납기한조기화(納期限早期化)청구에 관한 내용을 보기로 한다³⁸⁾.

38) 高野俊信・松田淳 編(2002), 『稅法便覽』, pp. 11~12를 정리한 것이다.

1) 납부처

국세를 납부하고자 하는 자는 그 세액에 상당하는 금액을 납부서와 함께 일본은행(歲入대리점을 포함), 우체국 또는 국세 수납을 실시하는 세무직원에게 납부하여야 한다. 이 때 납부가 인정된 일정 증권으로 납부하는 방법도 가능하다. 나아가 인지로 납부해야 하는 국세는 인지를 붙이는 것으로 납부하게 되며, 물납의 허가가 있었던 국세는 각 세법 규정에 따라 물납도 가능하다.

2) 계좌대체납부

계좌대체에 의한 납부는 그 납부가 확실하고 국세의 징수상 유리하다고 인정된 경우에 한하여 인정되고 있다. 기한내 신고서를 제출하여, 그 제출기한과 동시에 납부해야 하는 국세가 이 방법으로 납부된 때는 납기한 후라고 할지라도 그 납부는 납기한 내에 납부한 것으로 간주하여 연납 및 연체세에 관한 규정이 적용된다. 이를 위해서는 납부서가 금융기관에 도달한 날을 포함하여 원칙적으로 4일(금융기관의 휴일은 포함되지 않는다) 이내에 납부하여야 한다.

계좌대체납부를 이용하고자 하는 자는 사전에 금융기관에 대한 예저금 지불과 그 지불한 금액에 따른 국세 납부를 위탁해야 한다. 이와 동시에 세무서장에게 그 취지를 통지하고 납부에 필요한 납부서를 송부해 줄 것을 금융기관에 의뢰하여야 한다.

3) 신고납세에 의한 납부

기한내 신고서를 제출한 자는 각 세법의 규정에 따라 신고서에 기재한 세액을 그 법정납기한까지 납부하여야 한다. 여기서 법정납기한이라 함은 각 세법의 규정에 따른 본래의 국세 납기한을 의미한다³⁹⁾. 그러나 연납이나 납세의 유예 등과 관련된 기한은 여기에 포함되지 않는다. 기한후 신고나 경정·결정으로 납부해야 하는 국세는 본래 납

39) 주요 세목의 법정 납기한에 관해서는 제5절에서 언급하고 있다.

부해야 했을 기한이 법정납기한이 된다. 연납의 경우는 그 연납과 관련된 납기한까지 납부하여야 한다⁴⁰⁾.

기한후 신고서 또는 수정신고서를 제출한 자는 기한후 신고서에 기재한 세액 또는 수정신고서를 통해 납부하게 된 세액을, 이들 신고서 제출일에 납부하여야 한다. 또한 경정·결정 처분을 받은 자는 이들 처분에 따라 납부하게 된 세액을, 각각의 통지서가 발송된 다음날부터 기산하여 1월을 경과하는 날까지 납부하여야 한다.

과소신고가산세, 무신고가산세 또는 중가산세의 부과결정통지서를 받은 자는 그 통지서에 기재된 금액의 가산세를, 그 통지서가 발송된 다음날부터 기산하여 1월을 경과하는 날까지 납부하여야 한다⁴¹⁾.

4) 납세의 고지

다음에 열거하는 국세를 징수하고자 할 때는 납세고지를 하게 된다.

- ① 부과과세방식에 의한 국세
- ② 원천징수에 의한 국세로 법정납기한까지 납부되지 않은 것
- ③ 등록면허세 또는 자동차중량세로 법정납기한까지 납부되지 않은 것

위 ①의 부과과세방식에 의한 국세에는 신고납세방식에 의한 국세와 관련된 각종 가산세는 제외되고, 원천징수에 의한 국세와 관련된 각종 가산세는 포함된다. 또 ③의 국세는 인지 또는 현금으로 납세자 스스로 자진납부를 하는 것이 예정되어 있으나, 만약 자진납부가 이루어지지 않은 때는 납세고지에 따라 징수가 이루어진다.

5) 독촉

납세자가 납기한까지 국세를 완납하지 않은 경우에는 특별한 경우를 제외하고 납기한으로부터 50일 이내에 독촉을 하게 된다. 독촉은 단순히 납부를 최고(催告)하는데 그치지 않고 차압의 전제요건으로서의 효과, 시효중단의 효과 등도 아울러 가지고

40) 여기의 내용은 高野俊信·松田淳 編(2002), 『稅法便覽』, p. 11을 이용하여 정리한 것이다.

41) 가산세에 관해서는 제8절에서 구체적으로 다루고 있다.

있다⁴²⁾.

6) 納期限早期化 청구

납세자의 재산에 대하여 강제환가 절차가 개시된 경우, 법인인 납세자가 해산한 경우 등의 사유가 있어 이미 확정된 세액이 납기일까지 완납되지 않을 것으로 인정될 때는, 세무서장은 그 납기일을 앞당겨(繰上하여) 납부를 청구할 수 있다. 또한 위와 같은 사유가 있고 강제환가 절차에서 국세로 확정된 다음에는 그 국세의 징수 확보가 가능하지 않다고 인정되는 것이 있을 수 있다. 이때에는 그 확정 전에 국세 징수를 보전하기 위한 차압을 할 수 있다. 납기한조기화 청구는 소정 사항을 기재한 청구서를 송달하여 행하게 된다. 한편 과세재산의 양도 등과 관련된 소비세(중간신고와 관련된 것을 제외)의 납기한조기화에 따른 보전 차압은 과세기간 경과 후에만 가능하다.

7) 체납처분

납세자가 납세의 독촉을 받고 그 독촉장이 발송된 날부터 起算하여 10일을 경과한 날까지 국세를 완납하지 않는 때는 언제라도 체납처분을 개시할 수 있다⁴³⁾. 납기한조기화(繰上) 청구와 관련된 국세가 청구기한까지 완납되지 않는 경우에는 국세징수법 및 기타 법률의 규정에 따라 연납처분을 실시한다.

체납처분이라 함은 납세자가 국세를 자진하여 납부하지 않은 경우 이를 강제적으로 집행하는 절차로서, 채권자인 국가기관이 실시하는 일종의 자력집행을 의미한다. 국세 징수를 확실하게 하는 것이 국가 재정력을 확보하는 데 있어 무엇보다도 중요하므로 체납처분은 국세의 우선징수권과 함께 국세 징수 확보를 위한 자동차의 양측과 같은 역할을 하는 중요한 제도로 작용하고 있다.

체납처분은 ① 체납자 자산의 차압 ② 차압한 재산의 換價(차압한 재산이 채권인 경우는 그 채권을 징수) ③ 換價한 대금의 체납국세 충당이라는 일련 절차에 따라 집행한

42) 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 202.

43) 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 202.

다. 요컨대, 체납처분은 재산차압, 재산의 환가, 환가대금 등의 배당이라는 3단계의 절차로 이루어지게 된다. 다른 집행기관이 행하는 강제환가절차에 참가하여 換價代金 교부를 요구함으로써 국세채권의 실현을 도모하는 교부요구나 참가차압 절차도 체납처분에 포함된다. 차압에 대하여는 후술하는 징수절차에서 보다 자세히 다루기로 한다.

한편 차압한 재산의 換價를 일시적으로 유예하거나 체납자가 차압할 재산이 전혀 없는 경우에 해당 체납처분 자체를 정지하는 등 납세자의 사정에 맞게 집행할 수 있도록 체납처분 집행상의 각종 완화조치가 마련되어 있다.

징수절차에 있어 체납처분이라 함은 독촉이 있는 다음부터 국세채권의 소멸이 있기까지의 과정을 말하는데, 국세체납처분의 흐름을 알기 쉽게 표현하면 <표 II-3>과 같다⁴⁴⁾.

<표 II-3> 국세징수절차(체납처분)의 요약

<p>국세채권이 확정된 다음 국세채권이 소멸하기까지의 과정은 다음과 같다.</p> <ol style="list-style-type: none"> ① 국세가 확정된 다음 납기한까지 납부하지 않으면, ② 원칙적으로 50일 이내에 독촉을 하게 되며, ③ 독촉 후에도 납부하지 않으면 차압을 하게 되고, ④ 차압한 자산을 換價하여, ⑤ 체납국세에 배당하면, ⑥ 국세채권이 소멸(완결)하게 된다. <p>위의 ②의 독촉 이후 ⑤ 체납국세에의 배당까지가 체납처분의 과정이 된다. 이 과정중에 체납처분의 정지 등 몇 가지 경우가 발생할 수 있다.</p> <ul style="list-style-type: none"> - ②의 독촉을 할 때 그 대상자가 소재불명이거나 재산이 없는 경우에는 체납처분이 정지된다. - ②의 독촉을 하고 ③의 차압을 하려고 하였으나 그 차압대상이 다른 집행기관에 의해 강제 환가절차가 개시한 때에는 교부요구 참가차압을 하여 그 교부로 인해 얻은 금액을 체납국세에 배당하게 된다. - 과세당국은 ③의 차압을 하고 나서 납세자의 사정을 보아 ④의 환가를 하기 전에 일시적으로 환가를 유예할 수 있지만 납세자가 납부불이행을 하면 ④의 환가절차에 들어가게 된다. - ⑤의 체납국세에 배당은 하였지만 체납국세 잔액이 있고 재산이 없는 경우에 체납처분은 정지된다.
--

자료: 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 203을 이용하여 정리한 것임.

44) 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 203.

나. 국세와 다른 채권과의 조정

1) 국세 우선권의 원칙

국세징수법은 사법질서와의 조정을 도모하면서 납세의무의 적정한 실현을 통하여 국세수입을 확보하는 것을 목적으로 한다. 국세징수법에서는 국세의 체납처분, 기타 징수 절차 집행에 관해 필요한 사항을 정하고 있다. 징수절차 집행시 어떤 채권을 우선 할 것인가 문제가 된다. 이하에서는 국세와 다른 채권과의 조정에 관하여 살펴보기로 한다.

일본의 국세징수법에서는 국세 우선의 원칙을 규정하고 있다. 이는 국세가 납세자의 총재산에 대하여 특별한 경우를 제외하고 모든 공과금(지방세는 제외), 기타 채권에 우선하여 징수한다는 원칙이다. 여기서 국세라 함은 일본 정부가 부과하는 稅 중에서 관세, 톤세, 특별톤세 이외의 세 및 체납처분비를 말한다⁴⁵⁾.

납세자의 재산에 대한 강제환가 절차가 실시될 때 다음의 채권 등은 차압국세에 우선하여 배당된다. 따라서 아래에서 열거하는 채권 등에 관한 규정은 국세의 일반 우선권 원칙의 예외규정이 된다⁴⁶⁾.

- ① 공익비용(강제환가 절차비용 또는 직접적인 체납처분비)
- ② 강제환가 또는 수용화물을 공매하는 경우의 소비세 등⁴⁷⁾
- ③ 유치권에 의한 피담보채권(체납처분에 의한 환가의 경우에 한한다)
- ④ 동산임차인의 선불임대료(최고 3개월분이 한도). 자동차, 건설기계의 경우도 마찬가지다.(체납처분에 의한 환가의 경우에 한한다)
- ⑤ 부동산보존·공사의 선취특권 등에 의한 피담보채권
- ⑥ 설정 또는 성립시기가 국세 법정납기한 또는 납세자가 양수하기 이전인 질권, 저당권, 부동산임대·선매의 선취특권 등 또는 가등기 담보에 의한 피담보채권
위에서 강제환가 절차라 함은 체납처분, 강제집행, 담보권 실행으로서의 경매, 기업

45) 高野俊信・松田淳 編(2002), 『稅法便覽』, p. 44.

46) 高野俊信・松田淳 編(2002), 『稅法便覽』, p. 44.

47) 과세자산의 양도 등과 관련된 소비세는 ②의 소비세 등에는 포함되지 않는다. 高野俊信・松田淳 編(2002), 『稅法便覽』, p. 44

담보권의 실행절차 및 파산절차를 말한다.

2) 국세와 지방세와의 조정

원칙적으로 차압과 관련된 국세는 차압재산의 환가대금에 대하여 교부요구와 관련된 다른 국세 또는 지방세에 우선하여 징수한다. 또한 강제환가 절차로 국세와 지방세의 교부요구가 있었을 때는 먼저 이루어진 교부요구 관련 국세와 지방세가 후에 이루어진 것보다 우선하여 징수된다. 여기서 교부요구가 있었을 때라 함은 체납처분을 한 행정기관 등에 교부요구서 또는 참가차압서가 송달된 때를 말한다. 송달시점이 같은 때는 이들 교부요구와 관련된 국세 및 지방세는 같은 순위가 된다. 한편, 담보재산이 있는 국세는 그 재산의 환가대금에 대하여 다른 국세 및 지방세보다도 우선한다.

3) 피담보채권과 국세와의 조정

가) 우선순위

질권 및 저당권의 설정 시기가 국세 법정납기한보다 이전인 것은 국세에 우선한다⁴⁸⁾. 납세자가 질권 및 저당권이 설정되어 있는 재산을 양수한 때는 그 피담보채권은 설정시기에 관계없이 항상 국세에 우선한다. 마찬가지로 질권 및 저당권에 우선하는 선취특권은 설정시기에 관계없이 국세에 우선하게 된다⁴⁹⁾.

등기의 전후에 따라 질권 또는 저당권과의 우열이 정해지는 선취특권의 경우 국세 법정납기한 이전부터 있는 것은 국세에 우선한다. 또한 양수 전부터 있었던 선취특권은 국세에 우선하며, 유치권은 설정시기에 관계없이 항상 국세에 우선한다. 여기서 말하는 법정납기한이라 함은 대체적으로 다음의 기한을 말한다⁵⁰⁾.

① 기한내 신고서와 관련된 세액………법정납기한(본래의 납기한을 말하는 것으로

48) 질권에는 根質, 轉質도 포함된다. 또 동산질, 부동산질, 권리질이 포함된다. 高野俊信·松田淳 編(2002), 『稅法便覽』, p. 45. 질권이라 함은 채권자가 채무자나 제3자로부터 받은 담보물에 대해 다른 채권자에 앞서 변상을 받을 수 있는 권리를 말한다.

49) 高野俊信·松田淳 編(2002), 『稅法便覽』, p. 45.

50) 高野俊信·松田淳 編(2002), 『稅法便覽』, pp. 45~46.

연납, 유예의 기간은 포함되지 않는다)

- ② 기한후 신고, 수정신고와 관련된 세액………신고서 제출일
- ③ 경정·결정과 관련된 세액………경정·결정 통지서가 발송된 날
- ④ 원천소득세의 강제징수분………납세고지서가 발송된 날
- ⑤ 예정납세와 관련된 소득세………제1기 납기한(그해 7월 31일)
- ⑥ 제2차 납세의무와 관련된 세액………납부통지서가 발송된 날

나) 담보권이 설정된 재산이 양도된 경우의 징수

납세자가 국세에 충당할 충분한 재산이 없고, 그 국세의 법정납기한 후에 등기한 질권 또는 저당권을 설정한 재산을 양도하는 때가 있다. 이 때는, 납세자의 재산에 대해 체납처분을 집행하여도 국세에 미치지 못한다고 인정되는 경우에 한하여, 담보권이 설정된 해당 재산의 강제환가대금으로 그 질권자 또는 저당권자에 배당하는 금액 중에서 국세를 징수할 수 있다.

양도재산을 납세자의 재산으로 간주하여 국세 교부요구가 있었다고 가정한 경우에, 그 질권자 또는 저당권자가 배당받아야 할 금액을 공제한 금액이 징수가능 한도금액이 된다.

징수 절차로서는 저당권자 등에 대한 통지를 필요로 한다. 나아가 채권자에 대위(代位)하여 정부가 저당권 등을 행사할 수 있다.

4) 가등기 또는 양도담보와 관련된 채권과의 조정

마지막으로 국세와 가등기 관련채권, 양도담보 관련채권과의 조정에 관한 규정을 보면 다음과 같다⁵¹⁾.

가) 가등기와 관련된 채권과의 조정

- ① 담보를 위한 가등기는 그 설정된 시기가 국세의 법정납기한보다 이전인 것은 국

51) 高野俊信・松田淳 編(2002), 『稅法便覽』, p. 46.

세에 우선한다⁵²⁾.

- ② 가등기담보권자의 청산금채권에 대한 후순위 담보권자의 물상대위권(物上代位權) 행사와 국세의 체납처분에 의한 차압이 경합할 수가 있다. 이들 양자의 우선열후(優先劣後)관계는 그 청산금의 원인이 된 가등기담보부재산상의 담보권과 국세와의 우선열후 관계로 결정한다.

나) 양도담보와 관련된 채권과의 조정

납세자의 재산에 대해 체납처분을 집행하여도 국세로서 부족하다고 인정되는 경우가 있다. 이 경우 국세의 법정납기한 후에 이루어진 양도담보재산이 있을 때는 저당권과 국세와의 우선관계에 준하여 해당 양도담보재산으로부터 국세를 징수할 수 있다.

다. 징수절차

이하에서는 국세 징수를 위한 절차로서 차압을 중심으로 보다 자세히 살펴보기로 한다⁵³⁾.

1) 차압의 의미

차압이라 함은 징수직원이 조세채권의 확보를 위하여 체납자의 특정재산을 대상으로 사실상 또는 법률상 처분을 금지하는 강제 처분행위를 말한다. 체납처분에서 언급하였듯이 체납자가 독촉을 받고 그 독촉과 관련된 국세를 그 독촉장을 발송한 날부터 기산하여 10일이 경과한 날까지 국세를 완납하지 않은 때는 차압이 이루어진다. 국세 징수를 위해 필요한 재산 이외의 초과차압 및 무익(無益)한 차압은 금지된다.

52) 담보권이 설정된 재산(담보권부재산)이 양도된 경우 적용되는 국세징수법(제17조 및 제22조)의 규정은 가등기담보부재산이 양도된 경우에도 준용된다. 高野俊信·松田淳 編(2002), 『稅法便覽』, p. 46.

53) 징수절차로서 차압에 관련된 내용은 高野俊信·松田淳 編(2002), 『稅法便覽』, pp. 48~51을 이용하여 정리한 것이다.

2) 제3자 권리의 존중

제3자 권리의 목적으로 되어 있는 재산의 차압은 그 순위가 뒤로 밀리게 된다. 납세자에게 달리 재산이 있음에도 불구하고 제3자의 권리의 목적이 되고 있는 재산을 차압하는 경우에는 해당 제3자에게 차압을 바꾸도록 하는 청구권(차압換청구권)이 인정된다. 그 청구권 신청에도 불구하고 세무관청이 타당한 조치를 취하지 않는 때는 해당재산의 차압을 해제하여야 한다.

제3자가 점유하는 동산 등은 이들을 점유하고 있는 제3자의 동의가 없는 한 차압할 수 없다. 단, 달리 적당한 재산이 없는 때는 점유자의 동의가 없어도 인도(引渡)명령을 한 후에 차압할 수 있다. 이 경우에는 차압동산의 반출 제한, 임차권자가 선불한 임대료에 대한 우선배당의 조치 등 제3자 권리보호의 조치가 인정되고 있다.

제3자의 가옥 등은 다음의 경우에 수색(搜索)할 수 있다.

- ① 체납자의 재산을 소유하는 제3자가 그 재산을 인도하지 않는 때
- ② 체납자의 친족, 기타 특수관계자가 체납자의 재산을 소유하고 있다고 인정되는 상당한 이유가 있는데도 그 재산의 인도를 하지 않는 때

3) 차압의 효력

차압의 효력은 다음과 같다.

- ① 체납자가 특정의 재산에 대하여 법률상 또는 사실상 처분을 금지한다.
- ② 주물(主物)을 차압한 때는 종물(從物)에 대해서도 차압의 효력이 미친다.
- ③ 차압의 효력은 원칙적으로 천연과실에는 미치지만 법정과실에는 미치지 않는다. 예컨대 채권을 차압한 경우는 차압 후의 이자에도 차압의 효력이 미친다.
- ④ 담보를 위해 가등기가 이루어진 재산을 청산금의 변제 전에 체납처분으로 차압한 경우에는 그 권리자는 이른바 사적으로 실행할 수 없다.
- ⑤ 보험에 들어 있는 재산의 차압은 보험금청구권에 대하여 물상대위적(物上代位的) 효력을 갖는다.
- ⑥ 시효중단의 효력을 갖는다.

- ⑦ 차압과 관련된 국세에 대해서는 교부요구를 받은 다른 국세, 지방세에 대하여 차압 선착수의 효과로서 우선하여 징수할 수 있다.

4) 차압금지재산

납세자 및 동거친족의 최저생활 유지 및 정신생활의 존중 등의 관점에서 특정재산에 대해서 차압이 금지되어 있다. 차압금지재산은 다음과 같이 구분된다.

① 절대적 금지 재산

대체적으로 다음에 드는 것이 여기에 해당된다.

- ㉠ 생활에 꼭 필요한 의류, 침구, 가구 등, 3개월간의 식료품 및 연료(薪炭)
- ㉡ 자가노동에 의한 농어업자의 업무에 꼭 필요한 용구, 비료, 노역용 가축, 어망, 어업용 도구, 먹이 등
- ㉢ 기술자, 職人 등에게 없어서는 안될 기구 기타 물건(商品은 제외)
- ㉣ 도장, 佛具, 훈장, 학습용구, 신체보족구 등

② 급여, 퇴직금채권 및 사회보장제도에 기초한 것으로 이들과 같은 종류의 급부⁵⁴⁾(사회보장제도에 기초하여 지급되는 퇴직일시금으로 해약으로 인해 지급되는 것은 제외).

이들 채권에 대해서는 순지급액(총지급액에서 원천소득세, 특별징수 주민세 및 사회보험료를 공제한 것)이 납세자 가족구성에 따라 결정되는 일정금액(납세자 본인에 대하여 10만엔, 납세자와 생계를 같이 하는 친족 한 명당 4만 5천엔을 합한 금액)을 초과하는 경우에 한하여 그 초과금액의 80%를 한도로 차압할 수 있다. 그리고 고액소득자에 대해서는 이 80%의 한도가 일정 기준에 따라 완화된다.

③ 조건에 따라 차압이 금지되는 재산

54) 사회보장제도에 기초한 것으로 이들과 같은 종류의 급부에 해당하는 것으로는 대체적으로 다음의 것이 있다(高野俊信・松田淳 編(2002), 『税法便覧』, p. 49).

- ① 후생연금보험법, 국민연금법, 恩給法, 국가공무원공제조합법, 국회의원상호원조연금법, 중소기업퇴직금공제법, 소규모기업공제법 등의 법률에 기초한 보험, 공제 또는 은급에 관한 것.
- ② 석탄광업연금기금과 농업자연금기금으로 지급하는 연금 및 탈퇴일시금.
- ③ 확정급부기업연금법에 기초한 연금, 일시금 및 탈퇴일시금 그리고 확정거출연금법에 기초한 연금 및 일시금.

- ㉠ 농어업에 필요한 기계, 용구, 가축류, 종자, 어망, 어구, 먹이, 어선 등
- ㉡ 직업 또는 사업을 계속하는 데 필요한 기계, 용구 기타 비품, 원재료, 재고자산 등

5) 차압 절차

채납자의 재산을 차압한 경우에는 차압조서의 작성 및 등본이 교부된다. 다음 재산을 차압한 때는 권리자 등에 대하여 차압 통지가 이루어진다.

- ① 질권, 저당권, 선취특권, 유치권, 임차권 기타 제3자의 권리 목적으로 되어 있는 재산
- ② 가등기가 된 재산
- ③ 가차압 또는 가처분된 재산

차압의 방법에는 징수직원에 의한 점유(동산, 유가증권), 차압서의 송달(부동산 등), 차압통지서의 송달(채권 등)이 있다.

6) 보전(保全)차압, 보전담보

국세법칙단속법의 규정에 의한 차압, 영치(領置) 등 특정처분이 있는 때는 그 처분과 관련된 조세가 확정되기 전이라도 해당 조세의 징수 확보를 위한 차압이 가능하다. 한편 주세 등의 체납이 있는 경우, 그 후에 발생하는 국세를 확보하는 조치로서 담보를 제공하도록 하는 제도가 있다.

7) 공매

공매는 세무서장이 입찰 또는 경매의 방법으로 차압재산 등을 강제적으로 매각하는 처분이다. 공매시에는 공매공고를 하고 공매통지를 필요로 한다. 미리 견적가액을 설정하고 매수신청가액이 견적가격 이상을 지불할 의사가 있는 자로서 매각의 조건을 충족시키는 자를 매수인으로 정한다. 공매에 입찰 등을 하고자 하는 자는 원칙적으로 세

무서장이 공매재산 견적가격의 100분의 10 이상의 액수를 공매보증금으로 납부하여야 한다.

공매 외에도 수의계약에 의한 매각, 정부가 매입하는 방법이 있다.

8) 배당

환가대금은 배당의 원칙 규정에 의해 배당된다.

9) 직원의 권한

징수직원에게는 체납처분의 집행을 위하여 다음과 같은 권한이 인정된다.

- ① 질문 및 검사의 권한
- ② 수색권한, 출입금지의 권한

라. 징수권의 소멸시효 등

1) 소멸시효

국세징수권의 소멸시효는 해당 국세의 법정기한으로부터 5년간 행사하지 않으면 그 시효가 소멸하도록 하고 있다⁵⁵⁾. 국세징수권의 소멸시효에 대해서는 국세통칙법에 별도의 규정이 있는 것을 제외하고 민법의 규정이 준용된다. 그러나 탈세분과 관련된 국세징수권의 소멸시효는 법정납기한으로부터 2년간, 국외관련자와의 거래에 대한 법인세 징수권의 소멸시효는 법정납기한으로부터 1년간(어느 것도 그 기간 경과 전에 경정·결정 또는 신고가 된 때는 그 날까지의 기간)은 진행되지 않는다. 그 이유는 탈세분에 관련된 기간제한은 법정신고기한으로부터 7년이고, 국외관련자와의 거래에 대한 경정·결정은 법정신고기한으로부터 6년으로 하고 있기 때문이다.

55) 高野俊信・松田淳 編(2002), 『稅法便覽』, pp. 24~25.

2) 시효의 중단

아래에 열거하는 처분이 있게 되면 그 처분효력이 발생한 때 국세징수권의 소멸시효가 중단되며, 이들 각각에 열거하는 기간을 경과한 때부터 소멸시효가 다시 진행된다⁵⁶⁾.

- ① 경정 또는 결정처분으로 납부해야 하는 국세의 경우 경정통지서 등이 발송된 날 다음 날부터 1월을 경과하는 날
- ② 가산세와 관련된 부과결정으로 납부해야 하는 국세의 경우 부과통지서가 발송된 날 다음 날부터 기산하여 1월을 경과하는 날
- ③ 납세의 고지에 의한 국세의 경우 그 고지에 지정된 납기한까지의 기간
- ④ 독촉을 받은 경우 독촉장 또는 독촉을 위한 납부최고서가 발송된 날부터 기산하여 10일을 경과하는 날
- ⑤ 국세징수법에 규정하는 교부요구를 받은 경우는 그 요구를 받은 기간

3) 시효의 정지

국세의 연납, 납세의 유예나 징수 또는 체납처분에 관한 유예가 있게 되면, 그 연납 또는 유예가 이루어진 기간중에는 국세징수권의 소멸시효는 진행되지 않는다.

4) 환부금 등의 소멸시효

환부금 등과 관련하여 정부를 대상으로 하는 청구권은 그 청구할 수 있는 날부터 5년간 행사하지 않으면 시효가 소멸한다. 환부금 등의 소멸시효에 대해서는 국세통칙법의 별도 규정을 제외하고 민법의 규정이 준용된다.

56) 교부요구와 관련된 강제환가 절차가 취소된 경우에도 시효중단의 효력은 없어지지 않는다. 高野俊信・松田淳 編(2002), 『稅法便覽』, p. 25.

5. 주요 세목의 법정 납기한과 납세의 유예·담보

가. 주요 세목의 법정 납기한

세목마다 법정납기한이 다르게 되어 있으며, 납세자는 이 법정납기한 내에 해당 세목의 세금을 납부해야 하는 것이 원칙이다. <표 II-4>에서는 주요 세목의 법정납기한을 요약하고 있다. 법정납기한 내에 납세하는 것이 어렵거나 불가능한 경우에는 후술 하듯이 납세의 유예나 담보가 인정되고 있다. 납기한에 따라 연체세나 이자세가 적용되는 시기도 다르게 된다.

나. 납세의 유예

납세자에게 부득이한 사유가 발생하여 법정납기한 내에 세금을 납부하기 어렵거나 불가능한 상황이 일어날 수 있다. 이러한 경우에 납부의 시일을 늦추거나 미루어 주는 제도가 납세의 유예제도이다. 일본의 국세통칙법에서 규정하고 있는 납세의 유예로는 ① 재해시의 납세의 유예, ② 통상적인 경우의 납세의 유예, ③ 과세지연의 경우의 납세유예가 있다⁵⁷⁾.

57) 高野俊信・松田淳 編(2002), 『稅法便覽』, pp. 13~14.

<표 II-4> 주요 세목의 법정 납기한

세목	법정납기한 등
신고 소득세	예정납세 1기→ 7월 31일, 2기→ 11월 30일 확정신고 → 3월 15일
원천 소득세	지불일이 속하는 달의 다음 달 10일. 특례로서 10명 미만 사업소가 급여, 퇴직금 등을 지불하는 경우, 1월~6월 지불분→ 7월 10일, 7월~12월 지불분→ 1월 10일
법인세	중간신고→ 해당 사업연도 개시일 이후 6월을 경과한 날로부터 2월 확정신고→ 해당 사업연도 종료일 다음 날부터 2월 (신고기한의 연장 특례적용의 경우→ 3월)
상속세	상속이 개시된 다음 날부터 10월(1993년 이후 단계적으로 연장됨.)
증여세	증여받은 해의 다음 해 3월 15일
지가세	세액의 1/2은 10월 31일, 1/2은 다음해 3월 31일
소비세	중간신고→ 과세기간 개시일 이후 6월(前期의 年稅額이 500만엔을 초과하는 때는 3월, 6월, 9월)을 경과한 날부터 2월 확정신고→ 과세기간(과세기간은 원칙 1년, 선택으로 3월) 종료일 다음날부터 2월(개인은 3월 말일)
주세	반출한 달의 다다음달 말일(신고는 다음달 말일까지)
담배세 담배특별세	반출한 달의 다음달 말일
인지세	신고납세분→ 다음달 말일, 기타→ 문서를 작성한 때
등록 면허세	현금납부 및 인지납부분→ 등기 등을 받은 때 신규면허→ 면허를 받은 날로부터 1월 이내로 등록기관이 정한 날
수정신고 기한후신고	신고서를 제출한 날(지가세의 특례→ 신고서 제출일 이후에 법정납기한이 도래하는 부분의 지가세는 그 법정납기한)
경정·결정	경정통지서 또는 결정통지서가 발송된 날의 다음날부터 1월이 경과되는 날(지가세의 특례→ 경정통지서 또는 결정통지서가 발송된 날의 다음날부터 1월이 경과되는 날 이후에 법정납기한이 도래하는 부분의 지가세에 대해서는 그 법정납기한)

자료: 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 199.

1) 재해시의 납세의 유예

지진·풍수해·낙뢰·화재 기타 이들에 준하는 재해로 납세자가 재산상의 손실을 입었을 때에는 국세의 전부 또는 일부를 납부 유예할 수 있다. 손실을 입은 날 이후 1년 이내에 아래에서 열거하는 납부해야 할 국세가 있는 납세자는 그 재해가 그친 날부터 2월 이내에 신청하여, 법정납기함으로써 1년 이내의 기간에 한하여 그 국세 전부 또는 일부의 납세를 유예할 수 있다.

- ① 다음에 열거하는 날 이전에 납세의무가 성립한 국세(소비세는 제외)로, 그 납기 한이 손실을 받은 날 이후에 도래하는 것이 있다. 이들 가운데 신청일 이전에 납부해야 할 세액이 확정된 것
- ㉠ 원천징수에 의한 국세 및 신고납세방식에 의한 소비세 등⁵⁸⁾, 항공기연료세, 전원개발촉진세 및 인지세: 그 재해가 그친 날이 속하는 달의 말일
- ㉡ ㉠에서 열거한 국세 이외의 국세: 그 재해가 그친 날
- ② 그 재해가 그친 날 이전에 과세기간이 경과한 과세자산의 양도와 관련된 소비세로, 납기한이 그 손실을 받은 날 이후에 있는 것 중에서 그 신청일 이전에 납부세액이 확정된 것
- ③ 예정납세와 관련된 소득세 및 중간신고와 관련된 법인세 및 소비세로, 그 납기한이 손실을 받은 날 이후에 도래하는 것

납세유예신청을 하기 위해서는 소정의 사항을 기재한 신청서를 제출해야 한다. 유예기간은 피해를 입은 재산의 손실상황을 감안하여 정하게 된다. 납세유예는 각 세목에 걸쳐 인정되고 있으나, 자동차중량세, 인지세 및 등록면허세는 그 납세의무가 성립한 후에 납기한이 오는 경우를 제외하고 유예대상이 되지 않는다.

2) 통상적인 경우의 납세유예

납세자가 다음에 열거하는 사실로 인하여 일시적으로 국세의 납부를 할 수 없는 때

58) 수입품과 관련된 것은 월별로 정리한 과세와 관련된 석유세에 한한다. 高野俊信·松田淳 編 (2002), 『税法便覧』, p. 13.

에는, 신청에 따라 1년 이내의 기간에 한하여 납세유예를 받을 수 있다.

- ① 납세자의 재산이 지진, 풍수해, 낙뢰, 화재 기타 재해를 당하거나 또는 도난을 당한 경우.
- ② 납세자 또는 납세자와 생계를 같이하는 친족이 병에 걸렸거나 또는 부상을 입었을 경우.
- ③ 납세자가 사업을 폐업하거나 또는 휴지(休止)상태에 있는 경우.
- ④ 납세자가 하는 사업에 큰 손실을 받았을 경우.
- ⑤ ①에서 ④에 해당하는 사실에 준하는 손실을 입었을 경우.

앞에서 언급한 재해시의 납세유예 규정을 적용받은 경우는 통상적인 납세의 유예가 적용되지 않는다. 납세의 유예는 납세자가 ①에서 ⑤까지에 해당하는 사실에 기초하여 일시적으로 납부할 수 없다고 인정을 받은 금액을 한도로 하여 이루어진다.

3) 과세지연시의 납세유예

다음에 열거하는 것은 국세의 납세자로서 이들 국세를 일시적으로 납부할 수 없는 이유가 인정되는 경우이다. 이들 경우에는 해당 국세의 납기한내에 납세유예신청을 함으로써 납기한으로부터 1년 이내의 기간을 한도로 납세를 유예할 수 있다.

- ① 신고납세방식에 의한 국세가 그 법정신고기한으로부터 1년을 경과한 날 이후에 납부 세액이 확정된 경우 그 확정된 부분의 세액
- ② 부과과세방식에 의한 국세가 그 과세표준신고서의 제출기한으로부터 1년을 경과한 날 이후에 납부세액이 확정된 경우 그 확정된 부분의 세액
- ③ 원천징수에 의한 국세가 그 법정납기한으로부터 1년을 경과한 날 이후에 납세고지서의 송달이 있는 경우 그 고지서에 기재된 세액

앞의 2) 통상적인 경우의 납세유예와 3) 과세지연시 납세유예 규정에 의하여 납세유예를 받은 금액이 50만엔을 초과하는 경우는 담보를 제공하여야 한다. 이들 통상적인 경우와 과세지연시 납세유예 규정에 준하여 납세유예를 한 경우, 유예된 기간 내에 납부할 수 없는 불가피한 사정이 생겼을 때는 다시 신청을 하여 이전의 유예기간을 포함하여 2년 이내의 유예를 받을 수 있다⁵⁹⁾. 납세유예 후 유예 계속이 부적당하다고 인정

되는 사유가 발생하였을 때에는 유예를 취소할 수 있다.

다. 납세유예의 효과

세무서장이 납세유예를 한 경우 그 유예기간 내에 그 유예와 관련된 금액에 상당하는 국세를 대상으로 새로이 독촉하거나 체납처분(교부요구는 제외)을 할 수 없도록 하고 있다. 따라서 납세유예가 이루어진 경우 그 유예와 관련된 국세에 대하여 이미 체납처분으로 차압당한 재산이 있을 때는 납세자의 신청에 근거하여 사정에 따라 그 차압이 해제될 수 있다⁶⁰⁾.

납세의 유예를 받은 경우는 유예사유나 납세자의 자산 능력 등에 따라 유예기간 중의 연체세의 일부 또는 전부가 면제된다. 연체세에 관해서는 후술한다.

라. 담보

국세 채권을 확보하기 위해 각 세법의 규정에 따라 제공되는 담보의 종류로서 다음에 열거하는 것을 들 수 있다⁶¹⁾.

- ① 국채 및 지방채
- ② 회사채(특별한 법률에 따라 설립된 법인이 발행하는 채권을 포함) 기타 유가증권으로 세무서장 등이 확실하다고 인정하는 것
- ③ 토지
- ④ 건물, 立木(땅위에 서 있는 나무), 등기된 선박, 등록된 비행기, 회전날개항공기, 자동차, 등기된 건설기계로, 보험에 가입된 것
- ⑤ 철도재단, 공장재단, 광업재단, 궤도(軌道)재단, 운하재단, 어업재단, 항만운송사업재단, 도로교통사업재단 및 관광시설재단

59) 회사갱생법의 규정에 따라 3년을 초과하는 기간의 납세유예를 받는 경우도 있다. 3)과세지연시 납세유예에 있어 불가피한 이유가 있다고 세무서장이 인정한 경우 유예의 신청은 그 국세의 납기한 후에도 가능하다. 高野俊信·松田淳 編(2002), 『稅法便覽』, p. 14.

60) 高野俊信·松田淳 編(2002), 『稅法便覽』, p. 14.

61) 高野俊信·松田淳 編(2002), 『稅法便覽』, pp. 14~15.

⑥ 세무서장이 확실하다고 인정하는 보증인의 보증

⑦ 금전

이상의 담보로 제공된 재산가액이 감소하거나 보증인의 자산능력이 감소하여 담보가 부적당하다고 인정되는 경우는 담보를 더 제공하게 하거나 보증인의 변경 등을 요구하게 된다. 또한 담보 제공자의 신청으로 담보의 변경도 가능하다.

마. 납부위탁

납세자는 다음에 열거하는 국세를 납부하기 위하여 세무서 담당직원에게 국세 납부에는 사용할 수 없지만, 가까운 장래에 확실히 회수가능하다고 인정되는 수표 등을 제공하여 납부위탁을 신청할 수 있다.

① 납세유예 또는 체납처분유예와 관련된 국세⁶²⁾

② 수표 지불기일 후에 납기한이 도래하는 국세

③ 체납국세로 그 납부에 대하여 납세자가 성실한 의사를 갖고 있고, 그 위탁을 받은 것이 국세징수상 유리하다고 인정되는 것

위탁을 받은 해당직원은 은행 등에 그 회수와 납부의 재위탁을 할 수 있다. 또한 제2차 납세의무자 또는 국세 보증인이 그 제2차 납세의무 또는 보증과 관련된 국세를 납부하는 경우에도 납부위탁을 할 수 있다.

6. 세무조사제도

일본의 세무조사제도는 국세청 발행의 『일본의 세무행정』에서 주요 세목별로 나누어 설명하고 있다⁶³⁾. 일본의 국세청도 우리나라와 마찬가지로 그 세입예산의 대부분을 내국세 부과징수라는 세무 집행을 위해 사용하고 있으며, 이와 더불어 세무조사와

62) ①의 국세에 대해 확실하다고 인정되는 납부위탁을 한 경우 이를 납세유예와 관련된 담보 제공으로 대신할 수 있다. 高野俊信・松田淳 編(2002), 『税法便覧』, p. 15.

63) 日本 國稅廳은 매년 『日本における稅務行政』을 발행하고 있으며, 그 내용을 국세청의 홈페이지에 공표(<http://www.nta.go.jp/category/outline/japanese/contents.htm>)하고 있다. 이하 설명은 주로 이 홈페이지에 있는 해당 부분을 정리한 것이다.

지도의 일체화, 세무상담의 충실, 홍보 활동을 담당하고 있다.

특히 우리나라와 다르다고 할 수 있는 것은 일본의 경우 납세자 스스로가 신고하고 납세하는 신고납세제도를 채택하고 있다는 점이다. 신고납세제도를 원활하게 운영하기 위하여 효과적인 세무조사와 정보관리를 통하여 납세자와 적당한 긴장관계를 유지하고 있다. 나아가 신고납세에 필요한 사무절차나 세무당국의 법령 해석에 관한 홍보 활동 등 납세환경의 정비, 조세수입 확보를 위한 조세채권 관리, 체납처분 집행을 위해 노력하고 있다.

이하에서는 주요 세목별 세무조사에 관하여 보기로 한다.

가. 소득세의 조사·지도

1) 신고심리(申告審理)

일본의 회계연도는 4월 1일부터 다음 해 3월 31일까지로 되어 있기 때문에 납세자의 대부분은 다음해 3월 확정신고기한까지 확정신고를 하게 된다. 이 때 신고의무가 있음에도 신고를 하지 않는 일부 무신고자, 부주의 등으로 잘못된 신고서를 제출한 자, 또는 고의로 과소하게 신고를 한 자 등을 대상으로, 담당 세무서가 신고액의 적부 검토와 무신고자의 파악을 목적으로 신고심리를 하고 있다. 신고심리라 함은 소득세법의 규정에 따라 제출한 지불조서, 세무서가 수집한 과세관련 각종 참고자료 등을 각 납세자 별로 분류정리하고, 이들 자료정보와 신고내용을 비교해 가며 납세자의 신고내용을 검토하는 작업을 말한다.

2) 조사

신고심리의 결과, 신고액에 명백한 오류나 과실이 있는 경우, 납세자에게 그 잘못을 지적하여 수정신고서를 제출하도록 하고, 신고의무가 있음에도 신고를 하지 않은 자에 대해서는 기한 후 신고서를 제출하도록 하고 있다. 납세자가 이에 응하지 않을 때는 세무서장은 신고 오류가 있는 자를 상대로 경정을, 무신고자를 대상으로 결정 절차를 밟

게 된다.

고액·악질의 부정계산이 예상되는 자 등 조사 필요성이 높다고 인정되는 자에 대해서는 조사대상에 넣어 實地조사(소득세, 소비세 및 원천소득세의 동시조사)를 하고 있다. 이 중 특히 다액의 탈루소득이 있다고 인정되는 자로서, 며칠간의 조사로 부족한 자에 대해서는 충분한 시간을 두고 조사를 실시한다. 또한 조사대상이 여러 관할 구역에 걸쳐 있는 것, 부정 수법이 상당히 복잡한 것은 관계 부처 및 다른 세무서와의 연계 조사, 세무서의 특별국세조사관이나 국세국의 자료조사과가 철저히 조사하고 있다.

나아가 상거래의 국제화·고속정보화에 대응하기 위해 국제세무 전문관이나 정보기술 전문관 등을 중심으로 해외거래나 IT관련 조사 사안에 대해서도 적극적으로 대응하고 있다. 조사시 납세자의 비위사항을 지적하여 이를 시정하는 것은 물론이거니와 조사의 내용을 납세자에게 알기 쉽게 설명하여, 이를 계기로 납세자의 세무지식 수준을 높여, 향후 자주적으로 적정한 신고와 납세를 할 수 있도록 유도하고 있다.

2001년도 신고소득세의 실지조사건수는 7만건, 신고누락 소득금액은 4,922억엔, 추정세액은 1,089억엔, 소비세의 실지조사건수는 3만건, 추정세액은 153억엔이다.

나. 법인세의 조사·지도

1) 세무서소관법인

가) 신고서의 심리

법인이 제출한 신고서를 대상으로 그것이 적절하게 이루어졌는지 조사담당이 심리를 하게 된다. 신고내용의 심리는 동일업종에서 같은 규정이 적용되는 법인의 신고내용과의 비교, 법인의 과거 과세상황, 자료정보, 법인대표자의 생활정도 등 다양한 각도에서 이루어지고 있다. 또한 신고내용의 심리를 적절하게 하기 위해 조사담당이 법인을 업종별·지역별로 분담하고, 분담법인에 대해서는 그 업종·업태의 상황을 분석함과 동시에 해당 법인의 정보수집도 하고 있다.

나) 실지조사

심리결과 신고액이 과소하여 조사할 필요가 인정되는 사안에 대하여는 실지조사를 하게 된다. 실지조사의 내용은 일률적이지 않으며, 장부의 기장, 서류의 보존, 재고품 상황을 파악한 다음 상세한 장부조사를 하고 있다. 최근에는 상거래의 국제화·광역화·복잡화 등으로 교묘한 부정도 발생하고 있어, 필요한 경우에는 거래처에 대한 조사나 거래은행의 예·저금조사도 하고 있다.

조사는 세무서의 법인과세부문의 조사관이 담당하나, 대규모 조직을 갖는 법인에 대하여는 세무서의 특별국세조사관이 담당한다. 또한 금액이 크고 악질적인 사안으로 다각적인 조사가 필요한 경우는 세무서에 설치된 특별조사반이나 국세국의 자료조사과가 조사하는 체제를 취하고 있다.

거래의 국제화, 컴퓨터화 및 사업활동의 광역화에 대처하기 위해 1991년도부터 국제거래조사 전문가, 1996년부터 컴퓨터조사 전문가, 1997년부터 대규모 동족법인(오너) 그룹 조사전문가를 전국의 주요 세무서에 배치하고 있다.

조사시에는 법인세, 원천소득세 및 소비세를 동시조사를 하고 있으며, 금액이 크고 악질적인 부정계산이 예상되는 법인 등 조사 필요성이 높은 법인에 중점을 두고 있다.

세무서에서는 법인이 적정한 신고와 납세를 자주적으로 할 수 있도록 각 법인의 실적에 따라 개별지도 및 집단지도를 실시하고 신고내용의 향상을 도모하고 있다.

세무서의 실지조사 실적을 보면, 2001년도에 약 12만 1천건에 이르고 있다. 조사 결과 경정·결정을 한 건수는 약 8만 7천건, 부정계산을 한 경우는 2만 5천건이다.

2) 국세청 소관법인

법인이 제출한 신고서 중 국세국이 소관하는 대규모 법인과 관련되는 것은 세무서장이 국세청장 앞으로 송부한다. 국세청의 국세국 소관법인은 국내외에 다수의 지점, 공장 및 관련회사를 소유하고 기업활동도 국제거래를 비롯하여 복잡, 광범위한 법인이 그 대상이다. 국세국 세무담당부문에서는 신고내용에 대하여 충분한 심리를 하고 있으며, 기업그룹의 일체적인 관리나 적절한 실태파악을 위해 노력하고 있다.

실지조사의 경우 조사필요성이 상대적으로 높은 법인을 조사대상으로 선정하여 충

분한 시간을 두고 국제거래 실태의 해명 등을 포함한 심도 있는 조사를 하고 있다.

다. 상속세 및 증여세

상속세 및 증여세에 대해서도 신고납세제도를 실시하고 있다. 과세가 예상되는 자에 대해서는 다른 세목과 마찬가지로 신고기한 전에 신고서용지, 설명서 등을 송부한다. 이와 더불어, 기한 내에 적정한 신고가 이루어질 수 있도록 신고 방법, 재산평가방법, 세액계산 등에 대한 상담에 응하고 있다.

조사시에는 다액의 신고 누락이 예상되는 사안을 우선적으로 선정하여 그 내용에 따라 필요한 조사를 하고 있다.

라. 주세

주류제조자에 대한 조사는 제조자가 법에 규정된 원료 및 제조방법에 따라 주류를 제조하고 있는지의 여부, 또 제조장 등에서 반출되는 주류에 대해 적정신고 및 납세가 제대로 이루어지고 있는지를 확인하기 위해 실시하고 있다⁶⁴). 조사 결과, 신고액이 올바르게 되어 있지 않다고 판명된 경우 또는 신고서가 제출되지 않은 경우에 세무서장이 경정 또는 결정을 하고 있다. 주세의 경우 다른 세목과 비교하여 경정 또는 결정 사례는 비교적 적고, 과세 파악률이 높은 편이다. 한편 악질적으로 탈세를 한 자에 대해서는 범칙조사를 실시하고, 면허를 취소할 수 있도록 되어 있다.

마. 소비세

소비세의 경우 1991년 7월 이후 종전의 홍보, 상담, 지도를 기본으로 한 시책에 조사를 더한 집행체제로 이행하였다. 이 때 소비세만의 단독조사가 아닌 소득세 및 법인세 등과의 동시처리·동시조사를 실시함으로써 납세자의 편의를 도모하고, 적정·공평한

64) 주류판매업자에 대한 조사는 주류제조업자의 조사를 보충할 필요가 있을 경우에 실시하고 있다.

과세 실현을 위해 노력하고 있다.

조사시 금액이 크고 악질적이라고 인정되는 것 등 조사의 필요성이 높은 사안에 중점을 두어 효과적인 조사가 이루어지도록 하고 있다. 이와 함께 소비세의 환부신고법인 등 소비세의 관점에서 필요하다고 인정되는 자에 대하여 소비세에 중점을 둔 조사를 실시하여 과세처리의 정확성을 기하고 있다.

소비세에 있어 간이과세제도가 적용되지 않는 사업자의 경우, 과세 매입액에 관한 장부 및 청구서 등을 갖고 있지 않는 부분의 매입세액공제는 인정되지 않고 있다. 이와 같이 소비세 각 제도에 맞는 적절한 과세처리와 신고가 이루어지도록 지도를 하고 있다.

바. 간접세 등

소비세 이외의 간접세에는 담배세, 담배특별세, 휘발유세, 지방도로세, 항공기연료세, 석유가스세, 석유세, 인지세, 자동차증량세 및 전원개발촉진세가 있다.

인지세 이외의 간접세제에 대해서는 납세자 수가 적고, 납세자 일인당 납세액이 비교적 고액이며, 면세 등의 절차가 법령에 상세히 규정되어 있는 것이 대부분이다. 이러한 특성을 감안하여 이들 세목관련 납세자의 각종 절차 이행상황이 어떠한지도 배려하고 있으며, 신고수준의 유지 및 향상에 노력하고 있다.

인지세의 경우 납세자 및 과세문서가 많고 광범위하기 때문에 홍보, 지도 및 조사를 효과적이고 효율적으로 안배하여 가능한 한 다수의 납세자와 접촉하고, 과세의 적정화 및 자주납세 의식을 고양하기 위해 노력하고 있다.

7. 조세 불복심사제도

가. 개략

세무당국 등의 행정관청이 한 처분에 관한 불복신청에 관한 제도로써 일본에서는 국세불복심판소의 설치, 이의신청의 설치 등의 특색 있는 제도가 마련되어 있다. 조세 불

복심사제도에 대해 간단히 살펴본다.

불복신청에는 그 처분을 한 행정청에 대한 이의신청과 국세불복심판소를 상대로 한 심사청구가 있다. 통상적으로는 우선 이의신청을 해야 하는 것으로 되어 있기 때문에 직접 불복심사청구를 하는 것은 인정되지 않는다. 그러나 청색신고와 관련된 경정처분이 있었을 때에는 직접 심사청구를 하는 것이 인정된다.

불복신청을 할 수 있는 자는 조세 불복신청 대상이 되는 처분에 대해 불복하는 자가 된다. 즉 세무관청의 위반 또는 부당한 처분으로 인해 직접 자기의 권리 또는 법률상의 이익을 침해받은 자에 한해 불복신청이 인정된다.

납세자가 세무관청의 처분에 불복이 있는 경우에는 그 처분이 있었던 것을 안 날로부터 2개월 이내에 처분을 실시한 관청에 이의 신청을 하고, 처분청은 그 내용을 조사를 한 다음 이의신청에 대한 결정을 한다. 이를 이의결정(異議決定)이라고 한다.

이의결정에 불복이 있을 때에는 그 결정처분이 내려진 날로부터 1개월 이내에 심사청구를 하고, 불복심판소가 그 심사청구내용을 조사·심리하여 재결(裁決)한다. 이 재결에 대해서도 불복이 있을 때에는 그 판결이 내려진 날부터 3개월 이내에 소송을 제기할 수 있다. 이들 불복신청은 불복의 취지, 이유 등을 기재한 이의신청서 또는 심사청구서를 제출하여 행하게 된다.

한편, 국세와 직접적으로 관련을 갖지 않는 계속적인 성질을 갖는 사실행위 및 부작위 등과 관련된 불복신청은 국세통칙법이 아닌 행정불복심사법에 근거하여 그 절차를 밟고 있다. 또한 이의신청에 대하여 행한 일정처분에 대해서는 불복신청을 할 수 없기 때문에 이들 처분에 불복이 있는 사람은 바로 소송을 제기할 수 있다.

이상이 일본의 조세불복제도에 대한 개략이다. 이하에서는 이에 관하여 보다 구체적으로 살펴보기로 한다.

나. 불복신청의 審級과 불복신청기간

1) 불복신청의 審級

국세징수에 대하여 심사청구가 있는 경우는 다음의 모든 경우에 있어 국세불복심판

소장에게 청구한다⁶⁵⁾. 국세불복심판소장의 권한, 구성 등에 대하여는 후술한다.

세무서장, 국세국장, 세관장이나 이들 기관의 직원이 한 처분의 경우에는 통상적으로 ① 각각의 세무서장, 국세국장, 세관장을 상대로한 이의신청 ② 심사청구신청이라는 절차를 밟게 된다. 그러나 세무서장에 대한 불복신청에 있어 국세국장(또는 국세국의 직원)이 한 처분에 대하여 불복이 있는 경우에는 세무서장이나 국세국장 등에 대한 이의신청없이 직접 ① 심사청구를 할 수 있는 절차도 선택할 수 있다.

국세청장관(또는 국세청 직원)이 한 처분에 대하여는 ① 국세청장관에 대한 이의신청을 하게 된다. 또한 등기소등이 등록면허세에 대하여 한 처분의 경우는 직접 심사청구를 할 수 있다.

제2심으로서의 심사청구(위의 審級설명에서 ②에 해당)는 이의신청에 대한 결정이 있는 다음이 아니면 할 수 없는 것이 원칙이다. 그러나 이의신청 후 3개월 이내에 결정이 없는 경우는 결정을 거치지 않고 심사청구를 할 수 있다⁶⁶⁾. 이의신청 후 3개월을 경과하여도 결정이 없을 경우, 이의심리청(異議審理廳)은 결정을 거치지 않고 심사청구를 할 수 있다는 취지를 교시(敎示)하여야 한다⁶⁷⁾.

한편, 공권력의 행사에 해당하는 주류의 제조면허에 관한 처분, 행정기관의 부작위, 그리고 세무행정기관이 행한 사실행위에 관한 것은 일본의 국세통칙법의 규정은 없으나, 행정불복심사 규정에 의해 불복신청을 할 수가 있다⁶⁸⁾. 우선 주류의 제조면허 처분에 대한 불복신청은 직접 국세국장에 대한 심사청구를 하게 된다. 다음으로 행정기관의 부작위가 있는 경우는 그 부작위에 대한 이의신청을 하거나 부작위를 한 행정관청의 바로 위 상급관청에 대해 심사청구를 할 수 있다. 부작위라 함은 행정기관이 행정기관이 법령에 근거하여 행한 신청에 대하여 상당기간 내에 어떠한 형태의 처분이나 기타 공권력의 행사를 해야 함에도 불구하고 그것을 하지 않은 것을 말한다. 마지막으로 세무행정기관이 행한 사실행위의 경우에는 그 사실행위를 한 행정관청의 바로 위 상급관청을 상대로 심사청구를 할 수 있다.

65) 高野俊信・松田淳 編(2002), 『稅法便覽』, pp. 27~28을 참조하여 정리한 것이다.

66) 高野俊信・松田淳 編(2002), 『稅法便覽』, p. 29.

67) 또 이 경우에 처분 상대방에게 처분의 이유가 통지되지 않은 때는 敎示書에 그 이유를 명기하여야 한다. 高野俊信・松田淳 編(2002), 『稅法便覽』, pp. 29~30.

68) 高野俊信・松田淳 編(2002), 『稅法便覽』, p. 28.

2) 지방세 관련 처분에 관한 불복신청

지방세 관련 처분에 관하여는 <표 II-5>의 구분에 따라 다음과 같은 불복신청(1審級)을 할 수 있다.

<표 II-5> 지방세 관련 처분에 관한 불복신청

처 분	불복신청의 종류	신청기관
(1) 도도부현세에 대한 처분		
① 지청, 지방사무소 또는 세무사무소의 장이 한 처분	심사청구	도도부현 지사
② 도도부현 지사가 한 처분	이의신청	도도부현 지사
③ 총무성 장관이 한 처분(분할법인과 관련된 종업원수의 결정 등)	이의신청	총무성 장관
(2) 시정촌세에 대한 처분		
① 세무사무소 또는 지정도시 ¹⁾ 구청장이 한 처분	심사청구	시장
② 시정촌(특별구)의 장이 한 처분	이의신청	시정촌(특별구)장
③ 도도부현지사가 한 처분(둘 이상의 시정촌에 걸쳐서 있는 移動性 상각자산의 가격 결정 등)	이의신청	도도부현 지사
④ 총무성 장관이 한 처분(둘 이상의 시정촌에 걸쳐 있는 이동성 상각자산의 가액 결정 등)	이의신청	총무성 장관

주: 1) 지정도시라 함은 大阪(오오사카)·名古屋(나고야)·京都(교토)·横浜(요코하마)·神戸(코베)·北九州(키타큐슈)·札幌(삿포로)·川崎(카와사키)·福岡(후쿠오카)·廣島(히로시마)·仙台(센다이)·千葉(치바)의 각 시를 말한다.

자료: 高野俊信·松田淳 編(2002), 『稅法便覽』, p. 29.

<표 II-5>는 기본적으로 누가 처분을 하였는가에 따라 그 처분을 한 책임자를 상대로 불복신청의 종류가 나누어지고 있음을 보여주고 있다. 이러한 취지에서 지청(支廳), 지방사무소, 세무사무소 또는 지정도시의 구청에 속하는 징세관리가 한 처분은 그 자가 속하는 지청 등의 장이 한 처분으로 간주하여 불복신청을 하고, 기타 징세관리가 한 처분은 그 자가 속하는 도도부현 또는 시정촌(특별구)의 장이 한 처분으로 간주하여 불복신청을 한다. 한편 개인의 도부현민세는 시정촌이 시정촌민세와 함께 징수하는

것으로 되어 있으므로 불복신청도 시정촌세와 같이 취급한다.

3) 불복신청을 할 수 없는 처분

국세에 관한 법률에 기초한 처분에 대해서는 모두 불복신청을 할 수 있게 되어 있다. 그러나 다음에 드는 처분은 불복신청의 대상이 되지 않는다⁶⁹⁾.

- ① 불복신청에 대한 결정·재결 기타 불복신청에 대한 국세불복심판소장, 세무서장, 기타 세무행정기관이 한 처분
- ② 국세법칙단속법에 근거하여 세무서장, 징세공무원(收稅官吏) 등이 한 처분

4) 불복신청기간

불복신청기간은 심급에 따라 다르게 되어 있다⁷⁰⁾.

- ① 이의신청 및 시심(始審)으로서의 심사청구는 처분통지를 받은 날(통지가 없는 경우는 처분이 있었던 것을 안 날)로부터 2월 이내에 하여야 한다. 여기서 始審이라 함은 1)불복신청의 審級에서 설명한 ①에 해당에 해당하는 것이다. 한편 지방세에 관한 처분과 관련한 불복신청기간은 60일이다.
- ② 제2심으로서의 심사청구는 이의결정서 등본을 송달받은 날부터 1월 이내에 하여야 한다. 여기서 제2심이라 함은 1)불복신청의 審級에서 설명한 ② 심사청구신청에 해당하는 것이다.

이상은 원칙적인 기간이나, 천재 기타 부득이한 이유로 위의 원칙기간 내에 불복신청을 하지 못한 경우는 그 이유가 없어진 날의 다음날부터 기산하여 7일 이내에 하도록 하고 있다.

또한 처분을 받은 다음날부터 1년을 경과한 때는 위의 원칙과 관계없이 불복신청을 할 수 없도록 하는 제척(除斥)기간을 두고 있다. 단 정당한 이유가 있는 때는 1년 후에도 불복신청을 할 수 있다. 또한 처분청의 착오로 법정 불복신청기간보다 긴 기간을 교

69) 高野俊信·松田淳 編(2002), 『稅法便覽』, p. 30.

70) 이하의 설명은 高野俊信·松田淳 編(2002), 『稅法便覽』, p. 30을 참고로 정리한 것이다.

시(敎示)한 경우, 그 기간 내에 불복신청을 한 때는 그 불복신청은 법정 기간 내에 한 것으로 인정된다.

이의신청서 또는 심사청구서를 우편으로 제출한 경우에는 우편도장에 찍힌 날짜가 제출일로 간주된다. 우편도장이 명확하지 않거나 없는 경우는 도착일로부터 배달에 통상적으로 소요되는 일수를 공제한 날에 제출이 있었던 것으로 간주된다.

다. 이의신청⁷¹⁾

1) 이의신청서

이의신청서에는 다음 사항을 기재한 이의신청서를 제출하게 된다.

- ① 이의신청과 관련된 처분
- ② 그 처분과 관련된 통지를 받은 날(통지를 받지 않은 경우는 처분이 있었던 것을 안 날)
- ③ 이의신청의 취지 및 이유
- ④ 이의신청의 연월일

2) 세무서장을 경유한 이의신청

이의신청서는 이의심리청인 세무서장, 국세국장, 세관장 또는 국세청장관에게 직접 제출하는데 심사부(과) 소관에 관련된 경정·결정 등의 경우는 그 처분을 한 세무서장을 경유하여 제출할 수 있다. 이 경우 이의신청기간의 계산은 세무서장에게 이의신청서가 제출된 때에 이의신청이 있었던 것으로 하여 계산한다. 심사부(과) 소관의 경정·결정 등은 국세국 조사관의 조사에 기초하여 세무서장이 하게 된다.

71) 高野俊信·松田淳 編(2002), 『稅法便覽』, pp. 31~33을 정리한 것이다.

3) 이의결정

이의신청에 대해서는 각하(却下), 기각(棄却), 처분변경 등의 결정(각 처분의 총칭)을 한다⁷²⁾. 보다 구체적으로 말하면, ① 이의신청이 법정 기간 경과 후에 이루어진 것인 때, 기타 不適法한 경우에는 却下하며, ② 이의신청에 이유가 없을 때는 棄却하고, ③ 이의신청에 이유가 있을 때는 처분의 전부 또는 일부를 취소하거나 처분을 변경하게 된다.

4) 결정 절차

결정 절차는 이의신청서 등본의 송달, 결정의 이유 부기(付記), 심사청구의 교시(敎示)로 이루어진다. 우선 이의신청서에 대한 결정은 이의신청서의 등본을 송달하여 행하게 된다. 이 경우 이의신청인이 처분의 상대방이 아닌 때는 신청인과 상대방의 쌍방에게 그 등본을 송달하여야 한다. 다음으로 이의결정서에는 결정의 이유를 부기하고 이의심리청이 기명날인한다. 또 처분의 전부 또는 일부를 유지하는 경우에는 그 유지되는 처분이 정당하다고 하는 이유를 명확히 하여야 한다. 마지막으로 이의신청과 관련된 처분이 그 결정을 거친 후 심사청구를 할 수 있는 것일 때는, 그 취지 및 심사청구기간을 이의결정서에 기재하여 교시(敎示)하여야 한다.

라. 심사청구⁷³⁾

1) 심사청구서

심사청구서에는 다음 사항을 기재한 심사청구서를 제출하게 된다.

- ① 심사청구와 관련된 처분
- ② 이의결정서 등본을 송달받은 날(2심으로서의 심사청구의 경우) 또는 심사청구와

72) 高野俊信・松田淳 編(2002), 『稅法便覽』, p. 32.

73) 高野俊信・松田淳 編(2002), 『稅法便覽』, pp. 33~37을 정리한 내용이다.

관련된 처분의 통지를 받거나 또는 처분이 있었던 것을 안 날(始審으로서의 심사 청구의 경우)

③ 심사청구의 취지 및 이유

④ 이의신청이 먼저 있어야 한다는 원칙(이의신청 전치(前置)의 원칙)과 관계없이 곧바로 심사청구를 하는 경우에는 이의신청을 거치지 않는 정당한 이유. 이의신청 후 3월이 경과하여 결정을 거치지 않고 심사청구를 하는 경우에는 이의신청을 한 연월일

⑤ 심사청구의 연월일

심사청구서에는 심사청구의 취지, 이유를 기재하여야 한다. 심사청구의 취지에서는 처분의 취소를 요구하는 범위를 명확하게 기재하고, 심사청구 이유에서는 처분의 통지서에 통지된 처분 이유에 대한 심사청구인의 주장이 명확하게 기재되어 있어야 한다. 심사청구서에는 심사청구의 취지·이유를 계수(計數)적으로 설명하는 자료가 첨부되도록 노력하여야 한다.

심사청구서는 처분청을 경유하여 제출할 수 있다. 이 경우 심사청구 기간의 계산은 처분청에 심사청구서가 제출된 때 심사청구가 있었던 것으로 간주한다. 또한 국세불복심판소장에게 제출한 서류는 원칙적으로 지부의 수석국세심판관에게 송부된다⁷⁴⁾.

2) 답변서의 제출 등

국세불복심판소장은 적법한 불복신청을 받은 경우 상당 기간을 정하여 처분청(조사부소관과 관련된 경정·결정의 경우는 국세국장)으로 하여금 답변서를 제출하도록 하고 있다. 답변서를 제출시키는 경우에는 심사청구서의 부분(副本)을 처분청에 송부한다⁷⁵⁾. 답변서에는 심사청구의 취지 및 이유에 대응하는 처분청의 주장을 기재하여야 한다. 이 때 심사청구인은 답변서에 대한 반론서를 제출할 수 있다.

74) 국세불복심판소의 구성과 권한 등에 대해서는 후술한다.

75) 답변서는 正副 2통을 제출하고 副本은 심사청구인에게 송부된다.

3) 담당심판관 등의 지정

답변서가 제출되었을 때 사건의 조사 및 심리를 하기 위하여 국세불복심판소장은 담당심판관 1명 및 참가심판관 2명 이상을 지정한다. 담당심판관의 이름 및 소속은 심사청구인에게 통지된다.

4) 증거서류 등의 제출 및 열람

심사청구인은 담당심판관이 정한 기간 내에 증거서류 및 증거물을 제출할 수 있으며, 처분청은 처분의 이유가 된 사실을 증명하는 서류 기타 물건을 제출할 수 있다. 심사청구인은 처분청으로부터 제출된 서류 기타 물건의 열람을 요구할 수 있다. 담당심판관은 제3자의 이익을 해할 위험이 있다고 인정되거나 기타 정당한 이유가 있는 때가 아니면 그 열람을 거부할 수 없다⁷⁶⁾.

5) 재결(裁決)

심사청구에 대한 재결은 국세불복심판소장이 담당심판관 및 참가심판관의 의결에 기초하여 하게 된다. 의결은 담당심판관 및 참가심판관의 과반수의 의견에 의한다. 재결에서는 ① 청구가 이유가 없을 때는 이를 기각하고, ② 청구가 이유가 있을 때는 처분의 전부 또는 일부를 취소하거나 또는 변경한다. 단 심사청구인에게 불이익이 되는 변경은 할 수 없다. 재결 절차는 이의신청의 경우에 준하며, 裁決書의 등본은 원처분청에도 송부된다.

6) 통달과 다른 재결

국세불복심판소장은 국세청장관이 내린 통달에서 보이고 있는 법령의 해석과 다른

76) 담당심판관은 열람에 대해 시간과 장소를 지정할 수 있다. 高野俊信・松田淳 編(2002), 『稅法便覽』, p. 35.

해석으로 재결을 할 수 있다. 국세불복심판소장이 다른 해석으로 재결을 하려고 하는 경우, 또는 법령해석의 중요한 先例가 된다고 인정되는 재결을 하려고 하는 경우 그 의견을 미리 국세청장관에게 알려야 한다. 국세청장관은 그 의견이 심사청구인의 주장을 인정하는 것이고 또 국세청장관도 그 의견이 타당하다고 인정하는 때는 자신의 판단으로 그 의견을 용인하는 지시를 하지만, 기타 경우는 국세심의회의 의결에 기초하여 지시하여야 한다.

7) 국세심의회의 구성

국세심의회는 국세통칙법, 세무사법, 주세의 보전 및 주류업조합 등에 관한 법률의 규정에 따라 그 권한에 속하는 사항을 처리하기 위하여 국세청 부속으로 20명 이내의 비상근 학식 경험을 갖춘 위원으로 구성된다. 국세심의회에는 상기의 국세청장관에게 올라온 의견을 처리하기 위해 국세심사분과회가 설치되어 있다. 이 분과회의 의결을 국세심의회의 의결로 할 수 있도록 되어 있다. 위원은 재무성장관이 임명하고 임기는 원칙적으로 2년으로 되어 있다.

8) 裁決의 구속력

재결은 관계행정 기관을 구속하게 된다. 신청 또는 청구를 기초로 한 처분이 절차상 위법이거나 부당을 이유로 하여 재결에서 취소되거나 또는 신청 혹은 청구를 却下하거나 棄却한 처분이 취소된 때는 그 처분과 관련된 행정기관은 신청 또는 청구에 대한 처분을 다시 하여야 한다. 또한 처분한 상대방 이외의 이해관계자에게 통지된 처분이 재결로 취소되거나 또는 변경된 때는 처분을 한 행정기관은 이전에 통지를 받은 자에게 그 취지를 통지하여야 한다.

마. 국세불복심판소

국세불복심판소는 국세청에 설치되어 국세에 관한 법률에 기초하여 심사청구에 대

한 裁決권한 등을 하는 기관이다⁷⁷⁾. 국세불복심판소장은 국세청장관이 재무성장관의 승인을 받아 임명한다. 국세불복심판소는 전국을 통괄하는 하나의 조직이나, 납세자의 편의를 도모하고 안건을 능률적으로 처리하기 위하여 각 국세국 소재지에 지부를 두고, 그 지부장을 수석국세심판관으로 하여 운영하고 있다. 수석국세심판관은 통상 (동경)국세불복심판소장이라 부르고 있다.

東京(토쿄), 大阪(오오사카), 名古屋(나고야)의 세 지부에는 차석국세심판관을 두어, 수석국세심판관을 도와 지부의 사무를 정리하는 역할을 하도록 하고 있다. 국세심판관의 임명자격을 갖는 자는 변호사, 세리사, 공인회계사, 대학의 교수·조교수, 심판관 또는 검찰관의 경험이 있는 자로 국세에 관한 학식경험을 갖춘 자, 직무의 급이 세무직 8급 상당 이상의 국가공무원으로 세무경력을 갖는 자 등으로 되어 있다.

국세불복심판소의 직원 구성을 보면 국세심판관, 국세부심판관 기타 직원으로 구성되어 있다. 국세심판관은 정부령(政令)에서 정하는 자격을 갖춘 자 중에서 국세청장관이 임명하고, 국세불복심판소장을 상대로 하여 제출된 심사청구사건의 조사 및 심리를 담당한다. 국세부심판관은 국세심판관의 지시를 받아 해당 사무를 정리한다. 또 국세불복심판소장이 지명하는 국세부심판관은 참가(參加)국세심판관의 직무를 수행할 수 있다.

국세불복심판소장의 권한은 정부령에서 정하는 바에 따라 원칙적으로 수석국세심판관에 위임되고 있다.

바. 행정불복심사법과의 관계⁷⁸⁾

국세에 관한 법률을 근거로 한 처분에 대하여 불복신청을 하는 경우, 행정불복심사법 중 제1장 총칙(제1조의 목적, 제3조의 불복신청의 종류) 및 제3장 보칙(제57조의 심사청의 敎示, 제58조의 교시를 하지 않은 경우의 불복신청)이 적용되는 데 그치고 있으며, 기타 불복신청에 관한 각 규정은 국세통칙법 자체에서 갖추고 있다.

주세법(제2장)의 규정에 따른 주류의 제조면허, 판매업면허 등 처분의 경우에는 불

77) 高野俊信·松田淳 編(2002), 『稅法便覽』, pp. 30~31

78) 高野俊信·松田淳 編(2002), 『稅法便覽』, p. 31를 정리한 것이다.

복신청의 절차 일체에 대해 행정불복심사법의 규정이 적용된다.

국세통칙법에는 부작위 및 사실행위에 대한 규정이 없기 때문에 이들에 대하여는 행정불복심사법의 규정이 적용된다.

8. 가산세와 연체세·이자세

가. 가산세

소득세 설명 부분에서 설명하고 있듯이 일본에서는 소득세 등의 신고의무나 급여 지불자를 대상으로 원천징수 등이 이루어지고 있다. 가산세는 이들 징수납부의무의 이행에 있어 국세에 관한 법률의 적정한 집행을 방해하는 행위를 제재하기 위한 조치로서의 성격을 지니고 있다. 일본에서는 이 가산세와 함께 연체세·이자세를 부대세(附帶稅)로 하여 다루고 있다. 연체세나 이자세도 본래의 세금에 더하여 그 부담을 요구하고 있으므로 가산세와 마찬가지로 부대세의 하나이다. 가산세에는 과소신고가산세, 무신고가산세, 불납부가산세, 증가산세의 4종류가 있다.

1) 과소신고가산세

과소신고가산세는 ① 기한내 신고서가 제출된 경우, ② 환부신고서가 제출된 경우, ③ 기한후 신고서가 제출된 때 기한내 신고서를 제출하지 않은 적당한 이유가 있다고 인정된 경우, 이들 중 어느 하나에 해당하는 경우 그 수정신고나 경정에 기초해 납부해야 할 세액에 일정 비율로 부과되는 것이다⁷⁹⁾.

요컨대 기한내 신고서를 제출한 다음 수정신고서의 제출 또는 경정이 있었을 때 수정신고 또는 경정으로 납부하게 된 세액의 10%에 상당하는 과소신고가산세가 부과된다. 단, 増差세액(과소신고세액과 본래 납부해야 할 세액의 차액) 중 기한내 신고세액 또는 50만엔 가운데 많은 금액을 초과하는 부분의 세액에 관하여는 15%의 과소신고가

79) 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 200.

산세가 부과된다⁸⁰⁾. 여기서 기한내 신고세액이라 함은 기한내 신고서에 따라 납부해야 하는 세액에 ① 원천소득세, ② 중간예납액, ③ 외국세액공제액 등을 가산한 금액을 말한다.

그러나 수정신고서 제출이 조사에 의해 경정이 있을 것을 미리 알고 이루어진 것이 아닌 때는 과소신고가산세가 부과되지 않는다.

2) 무신고가산세

무신고가산세는 ① 기한 후 신고서의 제출 또는 결정이 있었던 경우, ② 기간 후 신고서의 제출 또는 결정이 있는 다음에 수정신고서의 제출 또는 경정이 있었던 경우, 이들 중 어느 하나에 해당될 때 납부 세액에 일정 비율로 부과되는 것이다⁸¹⁾. 현재 신고, 결정 또는 결정에 기초하여 납부하게 된 세액의 15%에 상당하는 무신고가산세가 부과되고 있다.

그러나 기한내 신고서를 제출하지 못한 것에 대해 정당한 이유가 있다고 인정되는 경우는 무신고가산세가 부과되지 않는다. 또한 수정신고서의 제출 등으로 납부하게 된 세액 계산의 기초가 되는 사실의 전부 또는 일부가 기한내 신고서에 포함되지 않은 것에 대해 정당한 이유가 있을 때에는 이와 관련된 세액에 대한 과세신고가산세 또는 무신고가산세는 부과되지 않는다.

무신고가산세에는 경감제도가 마련되어 있다. 즉, 기한후 신고서의 제출 또는 수정신고서의 제출이 조사에 따라 결정 또는 경정이 있을 것을 미리 알고 이루어진 것이 아닌 때는 그 제출로 인해 납부하게 된 세액의 5%에 상당하는 금액으로 경감된다.

3) 불납부가산세

불납부가산세는 원천징수 등으로 징수하여 납부해야 하는 국세가 그 법정납기한

80) 수정신고 또는 경정이 2회 이상 있을 때는 납부해야 하는 세액을 합계한 것이 増差세액이 된다. 高野俊信·松田淳 編(2002), 『稅法便覽』, p. 20.

81) 高野俊信·松田淳 編(2002), 『稅法便覽』, pp. 20~21.

까지 완납되지 않은 경우, 법정납기일까지 납부하지 않은 세액에 일정 비율로 부과되는 것이다. 현재 불납부가산세로서 납세의 고지에 의한 세액 또는 납세의 고지가 있기 전에 납부한 세액의 10%에 상당하는 금액을 징수하고 있다. 단, 그 국세를 법정납기일까지 납부하지 못한 데 대한 정당한 사유가 있을 경우는 불납부가산세가 부과되지 않는다.

불납부가산세에도 무신고가산세와 마찬가지로 경감제도가 있다. 즉, 납세고지 전에 납부된 경우에 그 납부가 조사에 따라 고지가 있을 것을 미리 알고 이루어진 것이 아닌 때는 납부한 세액의 5%로 경감된다.

4) 증가산세

증가산세는 위에서 언급한 각종 가산세가 부과되는 사유가 있는 경우, 그 사유의 기초가 되는 사실을 전부 또는 일부 은폐·가장(假裝)하여 신고서를 제출하거나, 또는 법정납기일까지 납부하지 않는 등 각각의 가산세를 대신하여 일정 비율로 부과되는 것이다. 예를 들면 허위장부를 만들어 그 허위장부에 기초하여 신고를 한 경우가 여기에 해당한다. 그러나 과소신고나 무신고를 한 경우, 정당한 이유가 있는 경우에는 이들 가산세는 부과되지 않는다. 증가산세에 대하여 보다 구체적으로 보면 다음과 같다.

가) 과소신고가산세에 대신한 증가산세

과소신고가산세가 부과될 때 납세자가 그 국세의 과세표준 또는 세액 등의 계산상 기초가 되는 사실의 전부 또는 일부를 가장·은폐하게 되면 증가산세가 부과된다. 즉, 가장·은폐한 것을 토대로 납세신고서를 제출하고 있었을 경우에, 과소신고가산세의 기초가 되는 세액의 35%에 상당하는 증가산세를 부과하고 있다. 그러나 수정신고서의 제출이 경정될 것을 미리 알고 이루어진 것이 아닌 경우에는 증가산세가 부과되지 않는다. 한편, 과소신고가산세에 10% 부분과 15% 부분이 있을 때는 증가산세는 우선 15% 부분을 대신하여 부과된다.

나) 무신고가산세에 대신한 증가산세

무신고가산세가 부과되는 경우 납세자가 그 국세의 과세표준 또는 세액 계산의 기초가 되는 사실의 전부 또는 일부를 가장·은폐하여도 증가산세가 부과된다. 즉, 그 가장·은폐한 것을 토대로 기한내신고서의 제출을 하지 않거나 또는 기한후 신고서를 제출한 때는 무신고가산세의 기초가 되는 세액의 40%에 상당하는 증가산세를 부과한다. 이 때에도 기한내 신고서를 제출하지 않은 것에 대해 정당한 이유가 있거나 무신고가산세를 경감받는 경우는 면제된다.

위에서 언급한 과소신고가산세나 무신고가산세에 대신한 증가산세는 과세자산의 양도 등과 관련된 소비세에는 부과되지만 그 이외의 소비세 등에는 부과되지 않는다.

다) 불납부가산세에 대신한 증가산세

불납부가산세가 부과된 경우 납세자가 사실의 전부 또는 일부를 가장·은폐하고 그 가장·은폐한 것을 토대로 그 국세를 법정납기한까지 납부하지 않은 때는 불납부가산세의 기초가 된 세액의 35%에 상당하는 증가산세를 징수한다. 이 때에도 법정납기한까지 납부하지 않은 불납부가산세에 대해 정당한 이유가 있는 경우 및 불납부가산세가 경감되는 경우는 제외된다.

증가산세는 가장·은폐행위가 전제가 되어 있다. 따라서 위에서 말한 세 가지 경우의 증가산세에서 가장·은폐되지 않은 것이 분명해지면 그 사실에 기초한 세액은 증가산세의 대상에서 제외된다. <표 II-6>에서는 가산세의 부과요건 및 가산률을 정리하여 나타내고 있다.

나. 연체세·이자세

1) 연체세

가) 연체세의 납부

연체세는 국세를 법정기한 내에 납부하지 않은 경우에 그 미납세액에 대하여 부과되는 부대세(附帶稅)로, 국세채무의 이행지체에 대한 지연손해금적인 성격이 있다. 이

<표 II-6> 각종 가산세의 가산률

구분	가산세 부과 요건	가산률	
과소 신고 가산세	수정신고서 제출 또는 경정이 있는 경우	10%	
	납기내 신고세액에 상당하는 금액과 50만엔 중에서 많은 금액을 초과하는 부분의 세액	초과부분 세액의 5% 가산	
	경정을 미리 알지 못한 신고	0	
	과소 신고한 것에 대하여 정당한 이유가 있다고 인정된 경우	0	
무신고 가산세	기한 후 신고서의 제출 또는 결정이 있는 경우	15%	
	결정이나 경정을 미리 알지 못한 신고	5%	
	신고를 하지 못한 데에 대한 정당한 이유가 있다고 인정된 경우	0	
불납부 가산세	원천징수에 의한 국세가 그 법정납기일까지 완납되지 않은 경우	10%	
	납세고지를 미리 알지 못한 납부	5%	
	납부하지 않은 데에 대한 정당한 이유가 있다고 인정된 경우	0	
증가산세	은폐하거나 가장하여 신고나 납부한 경우	과신소고가산세에 대신하여 부과하는 경우	35%
		무신고가산세 대신하여 부과하는 경우	40%
		불납부가산세 대신하여 부과하는 경우	35%

자료: 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 201.

연체세는 국세 납부기한 내에 적정한 납부가 될 수 있도록 하는 기능과 및 납부기한 내에 적정하게 국세를 납부한 자와 납부하지 않은 자와의 균형을 도모하는 기능을 갖는다⁸²⁾. 보다 구체적으로는 다음에 열거하는 사항에 해당하는 때는 연체세를 납부하여야 한다⁸³⁾.

- ① 기한내 신고서를 제출한 경우에 그 신고서의 제출로 인해 납부해야 하는 국세를 납기일까지 완납하지 않은 때.

82) 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 198.

83) 高野俊信・松田淳 編(2002), 『税法便覧』, p. 18.

- ② 기한후 신고서 수정신고서를 제출한 경우, 또는 경정·결정 처분을 받은 경우에 납부해야 할 국세가 있을 때.
- ③ 납세고지를 받은 경우에 그 고지로 납부해야 하는 국세를 그 법정납기한 후에 납부할 때⁸⁴⁾.
- ④ 예정납세와 관련된 소득세를 법정납기한까지 완납하지 않은 때.
- ⑤ 원천징수에 의한 국세를 법정납기한까지 완납하지 않은 때.

나) 연체세액

연체세액은 해당 국세 법정납기한의 다음 날로부터 그 국세를 완납한 날까지의 일수에 따라 그 미납세액에 연 14.6%를 곱해 계산한 금액으로 한다. 이때 납기한까지의 기간 또는 납기한 다음날로부터 2개월을 경과한 날까지의 기간에 대해서는 7.3%(이 때 중앙은행의 재할인율에 연 4%를 가산한 비율(연체율)이 7.3%에 미치지 못하는 경우는 그 연체율)을 곱하여 계산한 세액이 연체세의 금액이 된다⁸⁵⁾.

2) 이자세

가) 이자세의 의미

이자세는 소득세, 상속세 및 증여세의 연납제도 및 법인세 신고서의 제출기한 연장 제도를 이용하거나 하는 경우에, 그 연납세액이나 기간연장에 관련된 확정신고세액에 부과되는 부대세이다. 이들 제도를 이용하는 기간중은 아직 국세가 이행지체가 되었다고 할 수 없다는 사고방식이 자리잡고 있다. 즉, 이자세가 적용되는 기간은 법률로 정한 약정금리를 지불하는 성질을 갖는다고 보고 있다⁸⁶⁾. 이처럼 일본의 국세통칙법에서는 연납 또는 납세신고서의 제출기한의 연장과 관련된 국세에 대해서는 그 기간중

84) 납세의 고지를 받고 법정납기한 후에 납부하는 경우에도 가산세 및 과태세에는 연체세가 발생하지 않는다. 高野俊信·松田淳 編(2002), 『稅法便覽』, p. 18.

85) 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の稅制』, p. 198. 연납 허가가 취소된 경우에는 그 취소와 관련된 서면이 발송된 날을 납기한으로 하여 위 2개월의 기간을 계산한다. 또한 연 7.3%의 비율 부분에 한정되는 연체세에 대해서는 조세특별조치법에서 그 비율의 특례가 설치되어 있다. 高野俊信·松田淳 編(2002), 『稅法便覽』, p. 18.

86) 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の稅制』, p. 198.

각 세법의 규정에 따라 이자세를 납부하여야 한다고 규정하고 있다. 이자세액 계산의 기초가 되는 기간은 연체세가 부과되지 않는다.

나) 이자세액

소득세의 연납세액이나 법인세의 확정신고세액에 대한 이자세액은, 그 연납이 인정된 기간의 일수에 따라 일정비율(연 7.3%)을 곱하여 계산한 금액으로 하고 있다. 즉, 이자세는 원금×이율×기간으로 계산하는데 그 이율 및 기간은 원칙적으로 다음과 같다⁸⁷⁾.

① 소득세 및 법인세의 이자세: 이율은 연 7.3%이고, 기간은 日割계산이다.

② 상속세 및 증여세의 이자세: 이율은 상속재산 구성 등에 따라 연 1.2%에서 연 6.6%이고, 기간은 월할(月割)계산을 한다. 월할 계산시에는 일수가 15일 이하면 버리고 16일 이상이면 한달로 하여 단수계산을 하게 된다(15사 16입).

이자세의 경우도 연체세와 마찬가지로 특례가 적용되고 있다. 즉, 법인세의 경우 중앙은행의 재할인율이 5.5%를 초과하는 경우에는 그에 연동하여 적용이자율이 변하도록 하고 있다. 상속세나 증여세의 연납세액은 그 연납이 인정되는 기간의 일수에 따라 일정 비율(중앙은행의 재할인율이 0.5%인 경우 2.2%~4.0%)을 곱하여 계산한 금액으로 하고 있다.

이상에서 설명한 이자세와 연체세의 차이를 보면 다음과 같다. 즉, 연체세는 개인이나 법인에 관계없이 연체세를 소득금액 계산시 필요경비 또는 손금에 산입할 수 없게 되어 있는 데 비하여, 이자세는 소득세 또는 법인세의 소득금액 계산시 필요경비 또는 손금에 산입할 수 있다고 하는 차이가 있다⁸⁸⁾.

3) 연체세 및 이자세의 면제

납세의 유예와 관련된 국세가 부득이한 이유로 유예기간 내에 납부되지 않았을 때는 그 이유가 없어지기까지의 기간은 유예기간 내에 준하여 연체세가 면제된다.

87) 高野俊信・松田淳 編(2002), 『稅法便覽』, pp. 19~20.

88) 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の稅制』, p. 198.

- ① 유예 또는 정지의 경우 연체세가 면제
- ㉠ 재해로 인한 납세의 유예 또는 체납처분 집행 정지가 있는 때는 유예 또는 정지 기간 중 연체세가 면제된다.
- ㉡ 사업의 휴폐업으로 인한 납세의 유예, 과세 지연에 의한 납세의 유예 또는 환가의 유예가 있는 경우는 유예기간 중 연체세로 연 7.3%의 비율을 초과하는 부분이 면제된다. 이때 납세자의 사업 또는 생활 상황에 따라 그 잔여 부분의 연체세도 면제될 수 있다.
- ② 기한 연장의 경우 이자세 또는 연체세가 면제
재해로 납기한이 연장된 경우에는 연장기간중 연체세 또는 이자세가 면제된다.
- ③ 국세징수가 유예된 경우, 그 유예기간중 연 14.6%의 연체세가 부과되는 부분에 대해서는 그것의 2분의 1에 해당하는 금액을 면제한다.
- ④ 세무서장은 연납국세 전액을 징수하기 위하여 필요한 재산을 차압하거나 또는 납부세액에 상당하는 담보를 제공받을 수 있다. 이러한 경우에 세무서장은 그 차압 또는 담보의 제공과 관련된 연체세 중 연 14.6%의 연체세가 부과되는 기간분에 대하여 2분의 1을 한도로 하여 면제할 수 있다.
- ⑤ 특별한 사유로 인한 연체세 또는 이자세의 면제
화약류의 폭발, 교통사고 기타 인위에 의한 이상재해나 사고로 적정한 신고를 할 수 없어 납부가 지연된 경우 등 납세자에게 책임을 물을 수 없을 때 또는 납부위탁, 교부요구 등과 관련된 특별한 경우에는 일정기간 연체세 또는 이자세가 면제될 수 있다⁸⁹⁾.

89) 연체세 면제금액에 대해서는 조세특별조치법에서 그 면제금액의 특례가 설치되어 있다. 高野俊信·松田淳 編(2002), 『税法便覧』, p. 20.

9. 조세범칙의 단속

가. 사찰제도

1) 사찰제도의 의미

일본에서는 납세자가 스스로 바른 신고를 하여 세금을 납부하는 신고납세제도를 채택하고 있다. 이 제도를 원활히 운영하기 위하여 세무조사를 실시하고 있다. 일반 세무조사에서 납세자의 신고에 잘못이 있으면 신고액을 경정하는 것으로 되어 있는데, 그때의 조사는 원칙적으로 납세자의 동의를 바탕으로 한 이른바 임의조사에 의한 것이다.

그러나 부정한 수단을 이용하여 고의로 납세를 회피한 자에게는 사회적 책임을 추궁하기 위하여, 일본 세법에서는 정당한 납세부과 이외의 형벌을 규정하고 있다. 고의적인 납세회피자는 임의조사만으로는 그 실태를 파악할 수 없기 때문에 강제적인 권한하에 범죄조사에 준하는 방법으로 조사하게 된다. 그 조사 결과를 바탕으로 검찰관에게 고발하여 공소제기를 하도록 하는 제도가 사찰제도이다. 요컨대 사찰제도는 신고납세제도의 지탱 및 납세질서를 유지하기 위해 필요한 제도이다. 사찰제도의 구체적인 절차는 국세범칙단속법에 규정되어 있고, 그 집행에는 각 국세국에 배치된 국세사찰관이 담당하고 있다.

2) 국세사찰관

국세사찰관은 국세청 및 전국 11개 국세국과 오키나와(沖縄) 국세사무소에 배치하고 있다. 국세사찰관이 탈세 조사를 하면서 범칙혐의자를 체포하여 취조할 수 있는 권한은 없지만 국세범칙단속법에 근거하여 다음과 같은 권한을 부여받고 있다. 우선 범칙혐의자나 참고인에게 질문을 하여 장부나 서류를 검사할 수 있다. 또한 임의로 제출된 물건을 영치할 수 있다. 나아가 재판관으로부터 허가장을 교부받아 일정 장소에 출입하여 조사할 수 있고, 증거물건을 차압할 수 있다.

국세조사관은 탈세조사시 소속 국세국장의 지휘하에 있으며, 직접 검찰관의 지휘를

받지 않는다. 그러나 조사시 향후 재판소에서의 공소 유지를 고려하여 소득 유무 입증 을 위한 증거 보전은 물론 범칙혐의자의 고의 유무, 책임 유무 등을 배려하여 조사에 임하고 있다. 이를 위해 조사 과정에서는 검찰관과 밀접하게 연락을 취해 가면서 필요 에 따라서는 협의도 하고 있다.

한편 1986년도부터 지역과 밀착된 각종 자료정보의 수집, 사찰대상 사안의 파악을 위해 특별국세사찰관이 주요 세무서에 파견 배치되어 있다.

3) 사찰조사의 순서 및 처리실적

사찰제도가 일본에 도입된 것은 1948년이다. 그 당시 일본 경제는 극심한 인플레이 상 태였고 납세질서도 혼란스러웠기 때문에, 그 인플레이로 인한 이득을 은닉하려는 자가 많아 사찰조사의 건수도 상당히 많았다. 그 후 인플레이가 종식되고 경제가 안정화되면서 신고납세제도가 정착되었다. 이와 함께 사회적으로 비난을 받을 만한 사안이 사찰조사 의 대상에 포함되었으며, 경제거래의 복잡화·다양화에 곧바로 대응할 수 있는 효과적인 사찰조사를 해오고 있다.

사찰조사의 순서를 보면 다음과 같다. 1) 탈세의 의혹이 있는 자를 발견하면, 탈세규모·수법 등을 구체적으로 확인하기 위한 내사를 한다. 2) 내사 후 다액의 탈세가 예상 되고 수법도 악질적이며, 사회적인 비난을 받을 만한 자라고 인정되면, 그 탈세 사실을 재판관에게 설명하고 허가장을 교부받는다. 3) 그 허가장을 근거로 국세사찰관이 강제 조사에 착수하게 되는데, 국세국 상호간에 임기적(臨機的)으로 지원하는 체제도 확립 되어 있다. 4) 강제조사의 결과 수집한 서류 등은 그 후 면밀한 조사를 거쳐 실제소득 계산과 소득 유무를 입증하기 위한 증거로 활용하게 된다.

2001년도의 처리실적을 보면, 212건의 탈세사건을 처리하여 71.2%에 상당하는 151 건을 고발하고 있다.

나. 간접세의 범칙단속제도

간접세의 범칙자에 대한 단속제도는 직접세에서의 사찰제도보다 오랜 역사를 갖고

있다. 1883년 주류제조세 및 담배세 등의 간접국세에 대하여 범칙이 있으면 세무관사가 특별히 취조할 수 있도록 규정하였다. 그후 다른 간접세 범칙자에 대해서도 같은 취급을 하는 것이 관례로 되어 1890년에는 간접세 전반의 범칙자에 대하여 특별 처분절차를 정한 간접국세범칙자처분법이 제정되었다. 이후 몇 번에 걸친 개정을 거쳐 1948년에는 이 법률에 직접세에 대한 범칙자의 단속절차를 포함하여 법률명도 국세범칙단속법으로 개정되어 오늘에 이르고 있다. 법률제정 당시는 간접세의 범칙건수가 많아 이것을 효과적으로 처리하기 위하여 간접국세에는 통고처분제도를 두고 있다.

통고처분이라 함은 범칙사건의 조사로 범칙이 있다고 여겨질 경우 국세국장 또는 세무서장이 벌금 또는 과태료에 상당하는 금액과 몰수품에 해당하는 물품 등을 납부해야 할 것을 범칙자에 통고하는 절차를 말한다. 통고를 이행할 것인지의 여부는 범칙자에게 달려 있지만, 이를 이행하지 않는 경우에는 고발되어 형사소추를 받게 된다. 범칙내용이 악질적이면 통고처분을 거치지 않고 직접 고발을 한다. 한편 소비세의 경우 수입거래와 관련된 것에 한하여 통고처분제도를 채택하고 있다.

주세에 대해서는 면허제도를 채용하고, 지금까지 엄격한 검사를 실시해 왔기 때문에 현재 고액의 악질적인 탈세사건은 거의 발생하지 않고 있다. 휘발유세 등의 간접세에 대해서도 고액의 악질적인 탈세사건은 철저한 단속을 실시하고 있다.

10. 기타

가. 국세의 환부 및 환부가산금

국세의 환부시 환부금 및 과오납금은 금전으로 환부된다. 환부금이 지급되는 경우를 예시하면 다음과 같다.

- ① 각 세법의 규정에 의한 환부금
- ② 경정결정, 부과결정 또는 납세 고지에 따라 납부한 국세가 납부 취소 또는 감액의 처분으로 초과납부가 있었던 경우
- ③ 소득세의 예정납세액에 대하여 납기한이 지난 후에 감액승인이 있거나, 등록기관의 인정처분에 따라 납부한 등록면허세에 대하여 그 인정처분의 취소가 있었던

경우에 소득세 또는 등록면허세의 초과납부

- ④ 미리 납부한 국세가 경정청구에 근거한 감액 경정으로 과납된 경우
- ⑤ 신고 납부한 국세에 대하여 경정의 청구가 있기 전에 직권으로 감액 경정이 있었던 경우에 그 과납금
- ⑥ 자주납부된 원천징수에 의한 국세와 관련된 과오납금
- ⑦ 자주납부와 관련된 자동차중량세의 과오납금

이상의 환부금이나 과오납금이 있는 경우, 달리 납부해야 할 국세가 있을 때에는 납세자에의 환부에 대신하여 그 국세에 충당된다. 환부금의 환부를 받는 경우 또는 다른 국세에 충당되는 경우는 각 종류의 환부금의 지불결정일 또는 충당일까지의 기간 일수에 대응하여 그 금액에 7.3%의 비율로 환부가산금이 가산된다.

나. 단수계산

과세표준이나 세액 계산의 편의를 위해 일정 끝자리수(端數)를 어떻게 처리할 것인가를 규정하는 것이 단수계산이다. 단수계산은 국세의 과세표준과 세액계산시 다르게 되어 있다.

① 과세표준의 단수계산

과세표준을 계산하는 경우, 그 금액에 1,000엔 미만의 단수가 있는 때는 그 단수금액을 잘라버린다(切捨한다). 예컨대 과세표준이 253,728엔이라고 하면 253,000엔으로 하여 계산한다. 과세표준 전액이 1,000엔 미만인 때는 그 전액을切捨한다.

② 확정금액의 단수계산

국세의 확정금액에 100엔 미만의 단수가 있는 때 또는 그 전액이 100엔 미만인 때는 그 단수금액 또는 전액을 절사한다. 단, 자동차중량세 및 인지세에 대해서는 단수를 잘라버리지 않고 그 세법에 정해진 금액으로 한다.

③ 부대세를 계산하는 경우의 단수계산

부대세를 계산하는 경우에는 그 계산의 기초가 되는 세액에 1만엔 미만의 단수가 있는 때 또는 전액이 1만엔 미만인 때는 그 단수금액 또는 전액을 절사한다.

④ 부대세의 단수계산

부대세의 확정금액에 100엔 미만의 단수가 있는 때는 그 단수금액을 절사한다. 이때 부대세 확정금액 전액이 1,000엔 미만(가산세에 대해서는 5,000엔 미만)인 때는 그 전액을 절사한다.

⑤ 환부금의 단수 계산

환부금액이 1엔 미만의 단수가 있는 때는 그 단수금액을 절사하고, 그 금액이 1엔 미만인 때는 그 금액을 1엔으로 하여 계산한다.

⑥ 환부가산금을 계산하는 경우의 단수계산

환부가산금을 계산하는 경우, 그 계산의 기초가 되는 환부금액에 1만엔 미만의 단수가 있는 때 또는 전액이 1만엔 미만인 때는 그 단수금액 또는 전액을 절사한다.

⑦ 환부가산금의 단수계산

환부가산금 확정금액에 100엔 미만의 단수가 있는 때는 그 단수금액을 절사하고, 환부가산금 확정금액 전액이 1,000엔 미만인 때는 그 전액을 절사한다.

11. 시사점

본문에서 언급하였듯이 일본의 경우 신고납세를 기본으로 하고 있다. 특히 우리나라에는 도입되지 않은 청색신고제도를 도입하여 납세신고에 대한 인센티브를 높이고 있다. 이하에서는 주로 일본의 신고납세제도가 우리나라에 주는 시사점을 중심으로 언급하기로 한다⁹⁰⁾.

우리나라에서는 1966년 3월 국세청의 발족과 더불어 성실신고 풍토를 조성하기 위해 도입된 녹색신고제가 활성화되지 못하고 1995년 소득세 신고납부제도의 도입과 함께 폐지된 적이 있다. 이처럼 현재 우리나라는 형식적으로 신고납세제도가 실시되고 있다고 하나 실질적으로 정부부과제도의 성격이 강하다. 예컨대 대표적으로 부가가치세제의 간이과세 및 추계과세 등을 들 수 있을 것이다.

90) 일본의 신고납세제도가 우리나라에 주는 시사점은 국중호(1998)를 참조하고 있다. 또한 기장 유인제도가 신고납세와 과표양성화에 미치는 효과에 관해서는 국중호(2002d)를 참조바란다.

우리나라는 2001년까지 표준소득률을 조세정책 수단으로 이용하고 있었다. 경기상황을 보아가며 표준소득률의 수준을 조정하여 납세자의 납세액을 조절하는 정책을 취하여 온 것이다. 예컨대 2000년의 표준소득률 조정 내용을 보면 43개 업종의 표준소득률을 인하하고, 35개 업종의 표준소득률을 인상하고 있다. 표준소득률이 인하(인상)되면 그 적용을 받는 업종 종사자의 납세액은 줄어든다(늘어난다). 이를 이용하여 인하 대상업종은 주로 경기상황에 따라 어려움을 겪고 있는 사업을 대상으로 하고, 인상 대상업종은 상대적으로 호황을 누리고 있는 업종을 대상으로 한다⁹¹⁾. 이러한 표준소득률 제도를 대신하여 우리나라는 2002년부터 경비율 제도를 적용하고 있다⁹²⁾.

일본 국세청은 최근의 경제사회 변화와 그에 따른 세제개혁에 대응하기 위하여 1991년 7월 홍보체제의 정비와 더불어 세목별로 되어 있던 기구를 납세자 중심의 개편을 골자로 하는 개혁을 단행하였다⁹³⁾. 그 주요내용으로서 주요 세무서에 조세교육의 충실, 세무홍보를 담당하도록 하기 위한 세무홍보관의 배치, 신고소득세, 법인세 및 소비세의 일원적이고도 원활한 처리를 위하여 세목별로 되어 있던 세무서의 기구를 개인과세부문과 법인과세부문으로 개편한 것을 들 수 있다⁹⁴⁾. 이것은 곧 조세부과업무가 국세청 등 세무당국만으로는 대처하기 어려워지고 있다는 것을 반영하고 있다고 할 것이다.

신고납세제도의 정착은 그 사회가 처한 사회·문화적인 환경과도 직접적으로 관련

91) 2000년도의 표준소득률 인하대상 43개 업종은 미분양주택수 증가·건설투자심리 위축으로 사정이 어렵게 된 건설업종, 구제역·광우병 등과 관련된 축산업종, 기타 섬유·자동차부품 제조·슈퍼·서적소매 등의 업종이었다. 반대로 인상대상 35업종은 의약분업과 관련된 일부 의료업종, 관련산업의 호황에 따른 컴퓨터·방송·통신업종, 모텔·결혼상담소 등 현금수입이 큰 업종이었다. 자료: 국세청, 『국세통계연보』, 2001.

92) 2002년부터 적용되는 이 경비율제도가 얼마나 효과가 있을지에 대한 평가는 아직 이른 시점이나 추계과세제도가 성실기장신고납세를 저해하고 있다는 점은 분명하다고 할 것이다. 국중호(2002d)에서 지적하고 있듯이 기장세액공제가 기장신고납세를 증가시키고 무기장 추계과세제도가 기장신고납세를 저해하는 주요 원인이 된다. 나아가 추계과세 적용률이 낮게 되면 과표양성화율도 낮아지게 된다. 그렇다고 하여 과표양성화율을 높이기 위해 추계과세 적용율을 높게 하면 조세저항에 부딪치게 된다는 딜레마도 있다.

93) 한편 우리나라의 세무행정조직(국세청 조직)은 과거에는 직세국, 간세국, 재산세국 등의 조직으로 되어 있어 경제상황의 변화 또는 신고납세를 위한 납세자 위주의 세무행정에 대응하기 어려운 면이 있었으나 최근 일본과 같이 납세자 중심으로 개편하였다. 이러한 개혁은 바람직한 개혁방향이라고 평가할 수 있다. 그러나 아직까지도 신고납세제도를 확립하는 데는 그 과제가 많다고 할 것이다. 이하에서는 이와 관련한 시사점이 중심이 된다.

94) 日本國稅廳(1998), 『稅務課の創設と稅務行政100年』.

이 있기 때문에 장기간에 걸쳐 형성되는 성격을 지니고 있다. 일본의 신고납세제도의 정착도 장기간에 걸쳐 이루어진 소산임은 물론이다.

일본에서 신고납세제도가 정착된 배경으로서는, 우선 신고납부제도의 기반을 구축하기 위하여 1950년 청색신고제도가 창설되고 이를 뒷받침하는 청색신고회, 세무사회 등의 민간단체가 형성된 점, 다음으로 국세청은 세무사회, 청색신고회 등 이들 민간단체의 협력을 구해가면서 기장방법 등의 지도를 필요로 하는 납세자에 대하여 적절한 지도를 해온 점, 셋째는 1984년 백색신고자에 대한 기록보존제도, 기장제도, 수지내역서 첨부제도가 도입된 점, 마지막으로 다액의 신고누락이 있다고 인정되는 납세자를 대상으로 철저한 세무조사를 해왔다고 하는 점을 들 수 있다. 그렇다면 우리가 일본의 신고납세제도로부터 얻을 수 있는 교훈 또는 시사점은 무엇일까?

우선, 납세관련 민간단체와의 협력과 그 육성이 필요하다는 점이다. 위에서 언급하였듯이 일본에서는 신고납세제도를 정착시킴에 있어 세무사회, 청색신고회 등 관계민간단체의 협력을 구해가면서 기장방법 등의 지도를 필요로 하는 납세자에 대하여 적절한 지도를 해오고 있다. 이것은 민간과의 협력없이는 신고납세제도의 정착이 어렵다는 것을 말해주고 있다. 우리나라의 경우 한국세무사회 등의 단체는 있으나 일본에서 볼 수 있는 자발적인 민간단체는 거의 존재하지 않는다. 신고납세제도를 정착시키기 위해서는 우리나라의 경우도 자발적인 민간단체의 육성 분위기를 조성하는 것이 중요하다⁹⁵⁾.

둘째로, 세무조사능력의 제고이다. 일본에서 신고납세제도 정착의 또 하나의 요인으로서 다액의 신고누락이 있다고 인정되는 납세자를 대상으로 철저한 세무조사를 해 오고 있다. 이처럼 불성실납세자에 대한 철저한 세무조사와 그 능력의 제고는 신고납세제도를 정착시키기 위해 세무당국이 갖추어야 할 필요조건이다.

셋째로, 아무런 유인(incentive)없이 정부의 힘만으로 민간의 협조를 이끌어 낼 수는 없다고 하는 점이다. 즉 신고납세제도 정착을 위해 그에 상응하는 유인제도를 도입하는 것이다. 최근에 간이장부제도의 도입을 통한 기장문화의 정착을 위해 노력하고 있으나 신고납세제도가 정착되어 있다고 보기는 어려운 실정이다. 일본의 경우 세무행정당국은 개인과 법인에 대한 신고납세제도를 유도하기 위해 소득세법, 법인세법상의 특

95) 국중호(1998)에서는 민간단체와의 협력 가능성에 관한 시사점에 관해 보다 자세히 언급하고 있다.

전을 적극적으로 도입하여 민간에게 인센티브를 주는 방법을 모색하고 있다. 나아가 이것은 신고납세제도를 확립하고자 할 때 단순히 경제적인 측면에서의 인센티브 제공만이 아닌 법개정의 정비도 매우 중요하다는 것을 말해주고 있는 것이다.

<부 록>

국세통칙법의 목차

제1장 총칙

제1절 통칙

제2절 국세 납세의무의 승계 등

제3절 기간 및 기한

제4절 송달

제2장 국세 납세의무의 확정

제1절 통칙

제2절 신고납세 방식에 의한 국세와 관련된 세액 등의 확정절차

제1관 납세신고

제2관 경정의 청구

제3관 경정 또는 결정

제3절 부과과세방식에 의한 국세와 관련된 세액 등의 확정절차

제3장 국세의 납부 및 징수

제1절 국세의 납부

제2절 국세의 징수

제1관 납세의 청구

제2관 체납처분

제3절 잡칙

제4장 납세의 유예 및 담보

제1절 납세의 유예

제2절 담보

제5장 국세의 환부 및 환부가산금

제6장 부대세

제1절 연체세 및 이자세

제2절 가산세

제7장 국세의 경정, 결정, 징수, 환부 등의 기간제한

제1절 국세의 경정, 결정 등의 기간제한

제2절 국세 징수권의 소멸시효

제3절 환부금 등의 소멸시효

제7장의 2 행정절차법과의 관계

제8장 불복심사 및 소송

제1절 불복심사

제1관 총칙

제2관 이의신청

제3관 심사청구

제4관 잡칙

제2절 소송

제9장 잡칙

제10장 벌칙

부칙

국세징수법의 목차

제1장 총칙

제2장 국세와 다른 채권과의 조정

제1절 일반적 우선의 원칙

제2절 국세 및 지방세의 조정

제3절 국세와 피담보채권과의 조정

제4절 국세와 가등기 또는 양도담보와 관련된 채권과의 조정

제5절 국세 및 지방세 등과 사채권과의 경합 조정

제3장 제2차 납세의무

제4장 삭제

제5장 채납처분

제1절 재산의 차압

제1관 통칙

제2관 동산 또는 유가증권의 차압

제3관 채권의 차압

제4관 부동산 등의 차압

제5관 무형재산권 등의 차압

제6관 차압금지재산

제7관 차압의 해제

제2절 교부요구

제3절 재산의 환가

제1관 통칙

제2관 공매

제3관 수의계약에 의한 매각

제4관 매각결정

제5관 대금납부 및 권리이전

제4절 환가대금 등의 배당

제5절 채납처분비

제6절 압착

제1관 채납처분의 효력

제2관 재산의 조사

제6장 채납처분에 관한 유예 및 정지 등

제1절 환가의 유예

제2절 채납처분의 정지

제3절 보전담보 및 보전차압

제7장 삭제

제8장 불복심사 및 소송의 특례

제9장 잡칙

제10장 벌칙

행정불복심사법의 목차

제1장 총칙

제2장 절차

제1절 통칙

제2절 처분에 관한 심사청구

제3절 처분에 관한 이의신청

제4절 부작위에 관한 불복신청

제5절 재심사청구

제3장 보칙

부칙

Ⅲ. 일본의 소득세

1. 소득세의 역사 개관과 부담상황

현행 일본 조세제도의 기초가 된 것은 샤우프 세제권고이다. 이는 연합군사령부(GHQ)의 요청에 의해 1949년 5월 10일 일본을 방문한 샤우프(C. Shoup)박사를 중심으로 하는 세제사절단에 의한 세제권고를 말한다⁹⁶⁾. 이 세제권고는 동년 9월 15일에 발표하게 되는데 불과 4개월 정도에 걸친 작업이었음에도 불구하고 제2차 세계대전 이전의 일본세제를 전면적으로 개정하는 개혁안이었다.

샤우프 개혁의 이념은 항구적이고 안정적인 세제를 확립하고, 직접세를 중심으로 하는 근대적인 세제를 구축하는 데 있었다. 이 개혁안에서 제시하고 있는 소득세제를 보면, 포괄적 소득세제(comprehensive income taxation)가 핵심을 이루고 있다. 즉, 자본이득(capital gain)의 전액과세, 이자소득의 원천징수 선택과세 폐지 등 과세베이스를 포괄적으로 하면서 세율을 인하하는 것이 그 주요 내용으로 되어 있었다. 법인세에 대해서도 35%의 단일세율을 적용하는 한편, 법인의제설의 관점에서 1948년에 창설된 배당세액공제를 소득세와의 2중과세 조정이라는 입장에서 배당세액공제율의 인상이 이루어졌다.

샤우프세제 그 자체가 이론적으로 뛰어난 체계를 갖추고 있었다고 할지라도, 일본의 현실적인 정책목표와는 괴리가 있었다. 당시 불균형 발전에 의한 자본축적을 도모하려고 한 정책방향은, 샤우프세제가 성립된 다음 1951년부터 변형되기 시작하였다. 그 방향은 자본축적을 배려한 소득세·법인세의 대폭적인 개혁에 있었다.

96) 1949년 5월에, C. Shoup를 단장으로하여 S. Surry, W. Wickrey 등 미국의 財政 및 租稅專門家 7명의 租稅使節團이 日本을 방문하여 만든 稅制에 대한 報告書이다. 샤우프稅制에 대한 영문문헌으로는, General Headquarters, *Report on Japanese Taxation by Shoup Mission*, Supreme Commander for the Allied Powers, Tokyo, 1949.이 있다. 그 정식명칭은 “Shoup(租稅使節團)日本稅制報告書 (Report on Japanese Taxation by Shoup Mission)”이다.

1952년 샌프란시스코강화조약 이후, 1953년부터 일본이 자신의 정책결정을 독립적으로 할 수 있게 되자, 샤우프세제를 대폭적으로 수정하게 된다. 대표적인 것으로 이자소득에 대한 전면적인 원천분리과세의 도입과 유가증권에 대한 자본이득(capital gain) 비과세 조치를 들 수 있다. 이것은 포괄적인 소득과세를 기본으로 하였던 샤우프세제의 핵심적인 과세베이스가 이탈하였음을 의미한다⁹⁷⁾.

그에 더하여, 1955년에는 이자소득 전면 비과세조치가 있었고, 1963년에는 우편저금과 국민저축종합예금에 대해 소액저축비과세제도(소위 우대저축이라는 뜻에서 마루유(マル優) 제도)의 창설이 있었다. 동제도가 저축증가에 기여한 점도 있으나 그 이후는 점차 세금회피수단으로 이용되어 그 폐해가 지적되었다. 그리하여 1992년 9월에 이 마루유 제도가 폐지되기에 이르렀다.

이처럼, 1950년대에는 자본축적을 위한 소득세 감세정책과 법인세 특혜제도가 세계 개혁의 주류를 차지했기 때문에, 총조세 중 소득과세 비중은 줄어드는 경향을 보였다. 샤우프세제개혁시 62%를 차지하던 소득과세(개인소득세만이 아닌 법인세도 포함)의 비중은, 1950년대 말에는 11%포인트가 줄어든 51% 정도를 차지하였다.

1960년대부터는 다시 소득과세의 비중이 증가하였다. 이것은 감세정책을 실시하지 않았다고보다는, 일본의 경제성장이 정상궤도에 들어섰기 때문이었다. 한국전쟁을 계기로 경제성장의 커다란 전기가 되었던 일본은, 1960년대에 접어들어서는 자본축적이 상당한 규모에 이르렀고, 소득세 위주였던 일본은 소득증가에 따른 세수 규모가 늘어나게 되었다. 즉, 세수의 탄력성이 높아, 지속적인 감세정책에도 불구하고 총조세에서 차지하는 소득과세의 비중은 점차 증가하였던 것이다. 이러한 현상이 약 30년간 지속되었던 것이 일본조세체계의 큰 흐름이었다. 1980년대 말인 1989년에는 그 보다 18%가 증가하여 소득과세 비중이 69%까지 늘어나게 된다. 이와는 달리 1980년대 말까지의 총조세 중 소비과세는, 절대액수에서는 점차 늘어났다고 하더라도, 상대적인 비율에 있어서는 대체적으로 줄어드는 양상을 보이고 있다.

이후 발본적인 세제개혁 논의가 1980년대 후반, 즉 1987년 9월부터 1988년 12월에 걸쳐 진행되어, 1989년부터 대부분의 조세제도가 새롭게 실시되었다⁹⁸⁾. 개혁논의의 목

97) 宮島(1989)는 1953년의 개혁을, 샤우프稅制의 사실상의 해체라고 하고 있다.

98) 이 시기의 개혁을 나카소네-타케시타의 세제개혁이라 부른다.

적은, 고령화 사회나 국제화 등에 대처하기 위한 세제개혁이었다.

소득세 개혁에 있어서는, 1988년 12월에 세율구조의 간소화를 위해 세율을 10~50%의 세율 5단계 제도를 실시하고, 인적공제를 인상하였다. 이에 더하여 특기할 만한 것은, 주식 등의 양도익에 대한 원칙과세화 조치였다. 1992년 9월에는 소액저축비과세제도(마루유제도)를 폐지하고, 이자소득의 원천분리과세가 도입되었다.

이 시기에 주목하여야 할 세제개혁으로서, 간접세 제도의 개혁이라고 할 수 있다. 즉, 3%의 단일세율로서 소비세를 창설함과 동시에, 다른 많은 간접세를 폐지하거나 세율조정을 실시하였다. 그 결과, 1989년을 계기로 소득과세의 비중은 줄어들기 시작하였다. 국세 중 소득세의 비중(법인세 제외)이, 1990년의 41.4%에서 1999년에는 31.4%로 10%포인트 줄어들었고, 국세 중 소비세의 비중은 1990년에 7.4%에서 1999년 21.2%로 13.8%포인트나 늘어났다. 이처럼 소득세의 비중이 줄어듦과, 소비세의 비중이 점차 늘어났지만, 여전히 일본은 소득과세를 중심으로 한 조세체계를 유지하고 있다.

이상은 국세 소득세를 중심으로 논의하였지만 지방세에 있어서도 일본은 소득과세가 중심이 되어 있다. 도부현민세(광역자치단체 주민세)와 시정촌민세(기초자치단체 주민세)로 이루어지는 일본의 주민세가 지방세 총액에서 차지하는 비중은 1990년 44.1%에 이르고 있다. 그후 1997년 지방소비세를 창설을 계기로 소비과세의 비중이 높아져 2000년에는 지방세 수입 중 7.1%를 차지하기에 이른다. 그러나 2000년 현재 주민세가 지방세 수입의 35.8%를 차지하고 있어 여전히 소득과세인 주민세의 비중이 가장 높은 체계로 되어 있다.

여기서는 국세 소득세가 주요 대상이다. 주지하듯이 소득세(개인소득세)는 개인이 연간 동안 얻은 소득에 부과되는 세금이다. 일본의 회계연도는 당해년 4월 1일에서 다음년 3월 31일까지이나, 소득세는 달력 연도(즉, 그 해 1월 1일에서 12월 31일까지)의 1년간 소득 합계액에 대하여 과세된다.

우선, 간단히 소득세의 부담상황에 대해 언급하기로 하자. 거시적 측면에서 국가 전체를 대상으로 소득세의 부담상황을 보기 위해 일본 「國民經濟計算」에 나와 있는 「家計의 受取」를 개인의 총소득으로 간주하면 2000년도에는 「家計의 受取」 436조 6,494 억엔에 대해, 소득세수는 18조 7,889억엔(개인주민세수는 8조4,307억엔)으로 그 부담률은 약 4.3%(개인주민세를 포함하면 6.2%)정도이다⁹⁹⁾.

다음으로 미시적 측면에서 개인 베이스로 소득세 부담상황을 보기 위해 급여소득자의 예를 들어보기로 하자. 2000년 시점에서 일본은 약 5,200만명이 급여소득자가 소득세 과세대상으로 되어 있다. 또 표준세대(부부와 자녀 2명으로 구성된 세대)의 평균 급여액은 약 720만엔이다. 급여수입이 700만엔인 표준세대를 대상으로 소득세액을 계산하여 보면 약 18만엔 정도로 그 부담비율은 2.6%가 된다¹⁰⁰⁾. 한편 소득세는 누진적인 세율구조를 하고 있기 때문에 소득이 1,500만엔인 경우에는 소득세액은 약 141만엔으로 부담비율은 9.4%로 상승한다¹⁰¹⁾.

이하에서는 일본의 현행 소득세제가 어떻게 되어 있는가에 관하여 구체적으로 보기로 한다. 그 내용으로서 소득세의 납세의무자와 納稅地(제2절), 소득세법상의 소득분류 및 소득계산(제3절), 소득공제제도(제4절), 소득세의 세율구조와 세액의 계산(제5절), 소득세의 신고와 납부절차(제6절), 몇 가지 상황을 설정한 소득세액 계산의 예시(제7절), 정책 시사점(제8절)의 순서를 취하기로 한다.

2. 납세의무자와 納稅地

가. 납세의무자

1) 거주자에 대한 과세

소득세의 납세의무자는 일반거주자(영주자), 비영주자, 비거주자로 나누어 파악할 수 있다. 거주자에는 영주자와 비영주자가 포함된다.

일반거주자는 일본 국내에 주소를 가지고 있으나 현재까지 1년 이상 계속하여 居所를 갖고 있는 개인을 말한다. 즉, 거주자인가 아닌가의 판정은 일본 국내에 1년 이상 거소가 있는가 아닌가에 달려 있다. 주소라 함은 생활의 본거지를 의미하는데 생활의

99) 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 62. 이하 본절의 수치는 이 자료에 의한 것이다.
 100) 이 소득세의 세액계산에 대해서는 제5절 제나항의 급여소득에 대한 과세부분을 참조바란다. 한편 개인주민세를 포함하면 소득세 부담액은 약 32만엔으로 그 부담비율은 4.6%가 된다.
 101) 소득이 1,500만엔인 경우 개인주민세를 포함하면 약 236만엔으로 그 부담비율은 15.7%로 상승한다.

본거 여부는 객관적 사실로 판정한다. 또한 居所라 함은 다소의 기간을 계속하여 거주하고 있지만, 그 장소의 생활과의 밀착도가 주소만큼 밀접하지 않은 곳을 의미한다. 한편 일본의 공무원에 대하여는 설령 일본에 주소가 없다고 하여도 거주자로 간주된다.

비영주자는 거주자 가운데 일본 국내에 영주할 의사가 없고 현재까지 계속하여 5년 이하의 기간 동안 일본 국내에 주소 또는 거소를 갖는 개인을 말한다. 비영주자가 일본 국내에 그 원천을 갖는 소득(국내원천소득)의 전부와 기타소득으로 일본에서 지불되거나 외국으로부터 일본에 송금된 것이 소득세의 과세대상이 된다.

2) 비거주자에 대한 과세

비거주자는 거주자 이외의 개인이다. 비거주자의 과세대상이 되는 것은 일본 국내에서 하는 사업으로부터 발생하고, 자산의 운용·보유 또는 양도에 의한 소득, 기타 국내 원천으로 되는 특정소득이다. 그러나 비거주자의 경우 일본 국내에서의 근무나 역무의 제공으로 받는 급여 등 많은 종류에 해당하는 소득이 소득세 과세대상으로부터 제외되고 있다¹⁰²⁾. 비거주자 가운데 일본 국내에 지점, 공장 등의 항구적인 시설을 갖는 자는 일본 국내원천소득 전부가 종합과세되나, 기타 비거주자는 특정의 소득에 대하여만 종합과세되고 다른 소득은 원천분리 과세된다. 또 일본 국내원천소득으로 되어 있는 것으로 소득세법의 규정과 일본이 체결한 조세조약의 규정과 다른 때에는 조세조약의 규정이 우선한다.

<표 III-1>에서는 비거주자에 대한 과세관계를 요약하여 보이고 있다.

102) 소득세법 제61조.

<표 III-1> 비거주자에 대한 과세관계의 개요

	국내에 항구적 시설을 갖는 자		국내에 항구적 시설을 갖지 않는 자	원천징수
	지점 기타 일정한 장소를 두고 사업을 하는 자	1년 넘게 건설작업을 하거나 일정요건을 갖춘 대리인 등을 둔 자		
사업소득	(종합과세)		(비과세)	없음
자산소득			(종합과세)	없음
기타 국내원천소득			(종합과세)	없음
토지 등 양도대가 인적역무제공사업대가 부동산임대료 등	(원천징수과세 적용 후 종합과세)			10% 20% 20%
이자 등 배당 등 대부금 이자 사용료 등	(원천징수과세 적용 후 종합과세)	(원천 분리과세)		15% 20% 20% 20%
급여 기타인적역무제공에 대한 보수, 공적연금 등 퇴직수당 등 사업 광고선전 대금 생명보험계약에 기초한 연금 등 정기적금 급부보전금 등 익명조합계약 등에 기초한 이익 분배			국내사업에 귀착시킬 수 있는 것 국내사업에 귀착시킬 수 없는 것	20% 20% 20% 15% 20%

자료: 日本國稅廳 협조자료.

3) 법인

법인 또는 인격이 없는 사단 등은 법인세의 납세의무자로 되어 있기 때문에 한정된 소득범위 내에서 소득세가 과세된다. 예컨대, 내국법인(일본국내에 본점 또는 주된 사무소를 갖는 법인)이 일본 국내에서 받는 공채, 社債, 예저금의 이자 또는 합동운용신

탁, 공사채투자신탁, 공모공사채운용투자신탁 수익의 분배 등을 들 수 있다. 이들 소득에 대하여는 주로 원천징수 실무상의 필요에 따라 소득세가 원천징수되지만, 이렇게 징수된 소득세는 법인세 안에서의 지불이라는 성격을 갖기 때문에 법인세로부터 공제 되는 것으로 되어 있다.

4) 비과세자

개인의 경우 일본 국내에 거주하는 외국대사, 공사, 외교관인 대사관·공사관 직원 및 이들 배우자에 대하여는 소득세를 과세하지 않는다. 내국법인의 경우 지방공공단체, 공사, 공단 등의 공공법인이나 공익법인 등은 소득세의 납세의무자가 되지 않는다. 이들 법인은 소득세법에서 열거하고 있는 것에 한정된다¹⁰³⁾. 외국법인의 경우 상호주의의 원칙에서 상기의 내국법인이 수익사업 이외의 사업으로 발생하는 외국에서 얻은 소득에 대하여 그 외국정부가 일본의 소득세, 법인세에 상당하는 세금을 부과하지 않을 때에는, 외국의 공공법인이 일본에서 얻은 소득에 대하여도 소득세를 부과하지 않는다(상호주의).

소득세의 비과세법인이라 하더라도 원천징수 의무가 있는 경우에 원천징수 관련 소득세를 법정기한 내에 납부하지 않은 때에는 연체세, 불납부가산세, 重加算稅가 부과된다. 비과세 취급을 받는 외국법인은 재무성장관에게 신청하여 지정을 받아야 한다.

나. 소득의 귀속

소득세는 명의 여하에 관계없이 소득의 실질적인 귀속자를 대상으로 부과된다(실질과세의 원칙). 그 구체적인 판정은 다음과 같다¹⁰⁴⁾.

- ① 자산으로부터 발생한 수익의 귀속자 여부는 그가 수익의 근거가 되는 자산의 실제 권리자인가 아닌가에 따라 판정한다. 권리자인가의 여부가 명확하지 않은 경

103) 소득세법 별표 제1 제1호.

104) 高野俊信・松田淳 編(2002), 『稅法便覽』, p. 66.

우는 자산의 명의자를 권리자로 추정한다.

- ② 사업으로 발생하는 수익의 귀속자는 그 사업을 경영하고 있다고 인정되는 자(이른바 사업주)인가의 여부에 따라 판정한다.
- ③ 생계를 같이하는 친족 간의 사업은 그 사업의 경영방침의 결정에 대해 지배적 영향력이 있는 자가 사업주인 것으로 추정한다. 그 사업주가 명확하지 않은 때는 원칙적으로 생계의 주재자를 사업주로 추정한다.

다. 과세기간 및 납세지

제1절에서 언급하였듯이 소득세 과세기간은 당해년 1월 1일부터 12월 31일까지이다. 따라서 연중에 납세의무자의 사망과 같은 특수 사정이 발생하지 않는 한 1년간 수입에서 필요한 경비를 차감한 것이 소득금액이 된다. 이 소득금액에 공제제도 등을 적용하여 과세표준액을 산출하고 여기에 세율을 곱하여 소득세액을 산출하게 된다. 소득세의 納稅地는 다음과 같다¹⁰⁵⁾.

- ① 일본 국내에 주소가 있는 경우: 주소지
 - ② 일본 국내에 주소가 없고 거소가 있는 경우: 거소지
- 주소와 거소를 모두 갖고 있는 사람이 각각의 관할 세무서장에게 주소지 대신에 거소지를 납세지로 하고 싶다는 취지의 서류를 제출하면 거소지를 납세지로 할 수 있다. 또한 주소 또는 거소가 있는 사람으로 자신이 경영하는 사업장 등을 납세지로 하고자 하는 경우에도 그 취지를 적은 서류를 제출함으로써 사업장 등의 소재지를 납세지로 할 수가 있다.
- ③ 일본 국내에 주소나 거소가 없고, 항구적 시설(지점, 공장 등)이 있는 비거주자의 경우: 이들 사업과 관계되는 사무소 등의 소재지
 - ④ ① 또는 ②에 해당하는 사람이 일본 국내에 주소 및 거소를 갖지 않는 경우로서, 그리고 ③의 사무소 등도 없이, 종래의 주소 또는 거소에 친족 등이 계속하여 또는 그 사람을 대신하여 거주하고 있는 때: 종래의 납세지

105) 이하의 소득세 납세지에 관한 설명은 高野俊信・松田淳 編(2002), 『稅法便覽』, p. 67에 의한 것이다.

- ⑤ 상기 이외의 경우로 부동산, 부동산상의 권리, 採石權의 대여 또는 租鑛權의 설정에 의한 대가를 받는 경우: 부동산 등의 소재지
- ⑥ ①~⑤에 해당하는 자가 이들 중 어느 것에도 해당되지 않는 경우: 그 직전의 납세지
- ⑦ 상기의 어디에도 해당하지 않는 자: 그 사람이 선택한 장소¹⁰⁶⁾

위의 납세지가 부적당하다고 인정되는 경우에 국세국장 또는 국세청장은 납세지를 지정할 수 있다.

한편 원천징수와 관련되는 소득세의 납세지는 원천징수의 대상이 되는 급여를 지불하는 자의 사무소, 사업소 등 그 지불사무를 취급하는 자의 해당 지불일에 있어서의 소재지가 납세지가 된다. 단 公社債 이자, 내국법인의 배당 지불은 지불자의 본점 소재지가 납세지이다. 또 이들 원천징수와 관련한 납세지가 부적당하다고 인정되는 경우에는 국세국장은 납세지를 지정할 수 있다.

소득세 납세지의 이동이 있는 경우에는 지체없이 이동 전 및 이동 후의 납세지 관할세무서장에게 이동 전의 납세지 및 이동 후의 납세지를 기재한 서류를 제출하여야 한다.

3. 소득세법상의 소득분류 및 소득계산

일본 소득세법에서는 소득의 발생형태에 따라 소득을 10종류로 분류하고 있다. 소득을 그 원천 또는 성질에 따라 다양한 종류로 분류하고 있는 것은, 소득은 그 성질에 따라 담세력이 다르다는 것을 전제로, 공평부담의 관점에서 그 담세력의 차이에 상응하는 계산방법을 취하려는 의도가 있기 때문이다.

10종류의 소득이라고 함은 사업소득, 부동산소득, 이자소득, 배당소득, 급여소득, 양도소득, 일시소득, 잡소득, 산림소득, 퇴직소득을 말한다. 이들 각각의 종류에 따라 소득금액 계산방법이 다르지만, 대체적으로 이자소득 이외에는 각각의 수입 또는 경제적 이익에서 이들 수입이나 이익을 얻기 위해 들어간 필요경비나 소득공제 등을 차감하여

106) 선택한 곳이 없는 때는 고우지마치(麴町)세무서 관내의 장소로 하고 있다.

소득금액을 계산하는 방법을 취하고 있다. 또 원칙적으로 이들 소득금액을 합제한 금액에서 기초공제, 배우자공제 등의 소득공제액을 뺀 나머지 금액에 대해 초과누진세율을 적용하여 소득세액을 계산하는 종합과세 구조로 되어 있다. 이처럼 일본의 소득세는 각각의 소득 크기에 상응하는 부담을 요구하고 있으며, 또 가족의 구성 등 각각의 상황에 따라 세심하게 배려하는 세금으로 되어 있다.

소득종류별 소득금액 계산을 기초로 과세표준인 총소득세액, 산림소득금액 및 퇴직소득금액을 계산한다. 「총소득금액」이라 함은 퇴직소득과 산림소득을 제외한 8종류의 소득금액(장기양도소득 및 일시소득의 소득금액은 각각의 소득금액을 1/2로 한 금액)을 합제한 것이다. 퇴직소득 및 산림소득에 대해서는 분리과세로 되어 있기 때문에 총소득금액에는 포함시키지 않고 계산한다.

일본 소득세의 과세대상이 되는 10가지 소득종류에 대한 내용과 소득금액 계산방법의 개략을 보인 것이 <표 III-2>이다.

<표 III-2> 소득 종류 및 소득금액 계산방법

소득종류	내용	소득금액 계산방법
사업소득	상공업, 농업 등 사업으로 얻은 소득	수입금액-필요경비
부동산소득	토지, 건물 등을 대여하여 얻은 소득	수입금액-필요경비
이자소득	예금·저금, 국채등의 이자로 받은 소득	수입금액=소득금액
배당소득	주식, 출자의 배당 등의 소득	수입금액-주식 등을 취득하기 위한 차입금 이자
급여소득	급여, 임금, 보너스 등의 소득	수입금액-급여소득공제액
양도소득	토지, 건물, 골프회원권 등을 팔아 얻은 소득	수입금액-매각자산의 취득비·양도비용-특별공제액(상한 50만엔)
일시소득	퀴즈 상금, 생명보험계약 만기반환금 등 일시적 소득	수입금액-수입을 얻기 위해 지출한 비용-특별공제액(상한 50만엔)
잡소득	지원금(은급), 연금 등의 소득	수입금액-공적연금등 공제액
	영업이 아닌 대금의 이자 등 위 소득에 해당하지 않는 소득	수입금액-필요경비
산림소득	산림의 입목 등을 판매하여 얻은 소득	수입금액-필요경비-특별공제액(상한 50만엔)
퇴직소득	퇴직수당, 일시지원금(은급) 등의 소득	(수입금액-퇴직소득공제액)×1/2

자료: 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 67.

이하에서는 소득세의 과세대상이 되는 10분류 소득종류에 대하여 보다 구체적으로 살펴보기로 하자¹⁰⁷⁾.

가. 사업소득

사업소득이라 함은 다음에 열거하는 사업으로부터 발생하는 소득(산림소득 또는 양도소득에 해당하는 것을 제외)을 말한다.

- 1) 농업 2) 임업 및 수렵업 3) 어업 및 수산양식업 4) 광업(土石채취업을 포함) 5)

107) 高野俊信·松田淳 編(2002), 『税法便覧』, pp. 85~121를 참조하여 정리한 것이다.

건설업 6) 제조업 7) 도매업 및 소매업(음식점업 및 요리점업을 포함) 8) 금융업 및 보험업 9) 부동산업 10) 운수통신업 11) 의료보건업, 저술업 기타서비스업 12) 上記 외에 대가를 얻고 계속적으로 하는 사업

위의 사업을 새로이 시작하였거나 폐지하였을 때는 1개월 이내에 세무서장에게 「개폐업 신고서」를 제출하여야 한다. 한편 부동산임대업, 선박 또는 항공기의 임대업은 사업소득이 아니라 부동산소득이 된다.

사업소득 금액은 그 해의 총수입금액으로부터 필요경비를 공제하여 계산한다. 수입금액에는 확정된 수입금액만이 아니라, 금전 이외의 물건 또는 권리 기타 경제적인 이익도 포함된다. 또 필요경비의 예로서는 매출원가, 토지·가옥 또는 기타 물건의 수선비나 임차료, 손해보험계약에 따라 지불하는 보험료 등이 포함된다.

이렇게 수입금액에서 필요경비를 공제한 금액으로 계산한 사업소득은 납세자별로 다른 소득과 합산하여 종합과세되지만 사업소득이라 하더라도 분리과세되는 소득이 있다. 예컨대 당해년 1월 1일 현재 소유기간이 5년 이하의 토지 양도에 따른 소득으로 사업소득이 되는 것은 분리하여 重課된다. 그러나 이 특례는 1998년 1월 1일부터 2003년 12월 31일 사이의 토지 양도 등에 대하여는 적용하지 않는 것으로 되어 있다. 그 이외에 분리과세되는 소득으로는 사업소득 가운데 주식의 양도와 관련되는 소득, 사업소득 가운데 상품선물거래를 하고 差金결제한 소득 등이 있다.

사업소득의 계산에 있어서는 사회보험진료보수의 소득계산 특례, 가내노동자 소득계산 특례 등 여러 가지 특례가 마련되어 있다¹⁰⁸⁾.

나. 부동산소득

부동산 소득이란 부동산, 부동산상의 권리, 선박 또는 항공기의 임대(지상권 등의 설정을 포함)에 의한 소득을 말하며, 사업소득 또는 양도소득에 해당하는 것은 제외된다. 여기서 선박이라 함은 선박법의 적용을 받는 선박만을 말하며, 총 톤수 20톤 미만의 선박 및 거룻배 기타 노(櫓)나 샷대를 저어 운항하는 배는 포함되지 않는다.

108) 이들 특례에 관한 설명은 예컨대 高野俊信·松田淳 編(2002), 『稅法便覽』, pp. 87~95에 나와 있다.

부동산소득의 금액도 총수입금액으로부터 필요경비를 공제하여 계산한다. 수입금액 계산시 임대료수입은 ① 지급날짜가 정해져 있는 경우는 그 지급일 ② 지급날짜가 정해져 있지 않은 때는 지불받은 날에 각각 수입금액을 계상한다. 부동산소득의 필요경비로는 수입의 기초가 되는 임대부동산 수선비, 고정자산세, 상각비용, 손해보험료, 관리비 등이 포함된다.

다. 이자소득

이자소득이란 공사채 및 예금·저금의 이자, 합동운용신탁, 공사채투자신탁 및 공모 공사채 등 운용투자신탁의 수익 분배에 의한 소득을 말한다.

이자소득에 대해서는 필요경비가 인정되지 않기 때문에 수입금액 그 자체가 소득금액이 된다. 이자소득은 다른 소득과 분리하여 15%(이외에 지방세로서 5%)의 세율로 원천분리과세가 이루어지고 있다. 이자소득과세의 경우 노인소액예금, 노인우편저금, 노인소액공채 및 근로자재산형성주택저축 및 근로자재산형성연금저축의 이자 등에 대한 비과세제도 등 각종 특례가 있다. 한편 노인등소액예금, 노인등우편저금, 노인등소액공채의 이자비과세제도는 2006년 1월 1일 이후 없어지고, 장애인등소액예금 이자비과세제도로 개편된다.

라. 배당소득

배당소득이란 법인으로부터 받은 이익의 배당, 잉여금의 분배, 기금운용이자와 투자신탁(공사채투자신탁 및 공모 공사채 등 운용투자신탁은 제외) 및 특정목적신탁 수익의 분배로 얻은 소득이다.

금전 기타 자산의 교부는 법인의 합병(적격합병은 제외), 분할형 분할(적격분할은 제외), 자본 등의 감소, 주식의 소각, 자기 주식의 취득 또는 사원의 퇴직으로 인한 지분의 반환 등으로 이루어진다. 주주 등이 이러한 사유로 교부받은 주식 자본 등에 대응하는 금액을 초과하여 분배를 받게 될 때, 그 초과된 금액이나 기타 특정한 경우에 이루어지는 분배금은 배당소득으로 간주된다.

배당소득금액은 당해 년의 배당수입금액에서 주식 등을 취득하기 위해 들어간 차입금이자 가운데 당해 년에 지불할 것이 있는 경우는 그 수입금액으로부터 차입금이자액을 공제한 금액이다. 배당소득에 대한 과세에 있어서도 각종 특례가 설정되어 있다.

다음에 열거한 분배금은 배당소득이 되는 잉여금 분배에 관계되는 수입금액이 된다¹⁰⁹⁾.

- ① 기업조합의 조합원이 그 기업조합으로부터 사업종사분의 양에 따라 받은 분배금 (사업종사분량분배금)
- ② 협업조합의 조합원이 정관의 규정에 기초하여 출자구좌 수에 따르지 않고 받은 분배금
- ③ 농업경영을 하는 농사조합법인, 어업생산조합 또는 생산삼립조합에서 그 사업에 종사하는 조합원에게 급여를 지급하는 조합원이 이들 법인으로부터 받은 사업종사분량분배금
- ④ 農住조합의 조합원이 그 農住조합으로부터 받은 조합사업의 이용분량분배금

마. 급여소득

급여소득이란 봉급, 급여, 임금, 세비 및 상여금 등의 소득을 의미한다. 근로자재산형성급부금계약 또는 근로자재산형성기금계약에 기초하여 일시금으로 지불받은 재산형성급부금 또는 재산형성기금급부금 가운데 7년 주기의 중도에 지불받은 것(부득이한 이유로 인한 중도지불은 제외)은 급여 등의 수입금액으로 간주한다.

급여소득금액은 당해년의 수입금액에서 급여소득공제액을 공제한 금액이 된다. 급여소득공제는 근무에 따른 개산적인 경비가 공제되는 것으로 수입금액에 따라 다음과 같이 공제액이 정해져 있다.

109) 高野俊信・松田淳 編(2002), 『税法便覧』, p. 99.

<표 III-3> 급여소득 공제액

급여수입금액	급여소득공제액
~ 162.5만엔 이하	65만엔
162.5만엔 초과 ~ 180만엔 이하	급여수입 × 40%
180만엔 초과 ~ 360만엔 이하	급여수입 × 30% + 18만엔
360만엔 초과 ~ 660만엔 이하	급여수입 × 20% + 54만엔
660만엔 초과 ~ 1,000만엔 이하	급여수입 × 10% + 120만엔
1,000만엔 초과 ~	급여수입 × 5% + 170만엔

자료: 高野俊信・松田淳 編(2002) 『税法便覧』, p. 103.

바. 양도소득

양도소득이란 자산의 양도로 인해 발생한 소득을 뜻한다. 단 山林・立木의 양도에 의한 소득은 산림소득 또는 잡소득으로, 그리고 재고자산의 양도나 기타 영리를 목적으로 하여 자산매매를 계속적으로 하여 얻은 소득은 사업소득 또는 잡소득으로 되기 때문에 이들 소득은 양도소득에서 제외된다. 또 양도한 자산의 보유기간이 5년 이내인지 아닌지에 따라 각각 단기양도소득과 장기양도소득으로 구분된다.

양도소득 금액은 수입금액에서 양도자산의 취득가격 등을 공제하여 계산한다. 토지, 건물 등과 관련되는 양도소득 계산에 있어서는 특별공제 등의 소득계산 특례도 있다. 또 주식 등의 유가증권 양도익에 대해서도 특별한 과세방식을 취하고 있다. 양도소득 금액의 계산 방식은 다음 식과 같다.

$$\text{양도소득금액} = (\text{단기양도 총수입금액} - \text{그 자산의 취득비 및 양도비용}) + (\text{장기양도 총수입금액} - \text{그 자산의 취득비 및 양도비용}) - \text{특별공제액}(50\text{만엔})$$

단기 및 장기의 각각의 양도 총수입금액에서 자산의 취득비 및 양도비용을 차감한 잔액의 합계액을 「양도익」이라 한다. 양도익으로부터 공제하는 특별공제는 우선 단

기양도소득 관련 양도익으로부터 공제한다. 이 특별공제액은 일시소득에서의 특별공제와는 별도로 적용된다.

토지·건물 및 주식 등과 관련되는 양도소득과세의 특례로서 토지·건물 및 주식 등을 양도한 경우의 양도소득에 대하여는 분리과세를 하고 있다¹¹⁰⁾.

사. 일시소득

일시소득이란 이자·배당·부동산·사업·급여·퇴직·산림 및 양도소득 이외의 소득으로 다음의 각 조건을 충족하는 소득을 말한다.

- ① 영리를 목적으로 하는 계속적인 행위로 발생하는 소득이 아닐 것
- ② 노무나 역무 또는 자산 양도 대가로서의 성질을 갖지 않을 것
- ③ 그 소득이 일시적 성질을 갖을 것

일시소득이 되는 것을 예시하면 ① 현상금 ② 경마, 경륜의 반환금 ③ 생명보험의 일시금 등을 들 수 있다.

일시소득금액은 당해년의 총수입금액에서 그 수입을 얻기 위하여 지출한 금액(그 수입의 발생과 관련하여 들어간 금액)을 공제하고, 여기에 일시소득의 특별공제액(보통 50만엔)을 공제하여 계산한다.

아. 잡소득

잡소득이란 이자·배당·부동산·사업·급여·퇴직·산림·양도·일시적 각종 소득의 어느 것에도 해당되지 않는 소득을 말한다.

잡소득의 주된 대상이 되는 것으로는 공적 연금, 비영업대금 이자, 신원보증금 이자, 금융채 상환차익, 광업권 사용료, 선박의 대여로 인한 소득(부동산소득이 되는 것 이외의 소득), 작가 이외의 인세, 원고료, 비영업자가 취득 후 5년 이내에 산림을 벌채 또는 양도로 인한 소득 등을 들 수 있다.

110) 高野俊信・松田淳 編(2002), 『税法便覧』, p. 107.

잡소득 금액은 당해년의 공적연금 수입금액으로부터 공적연금공제액을 공제하고 남은 잔액과, 당해년의 잡소득(공적 연금 등 이외의 것)의 수입금액에서 필요경비를 공제한 금액의 합계액이다.

공적연금 공제액은 다음의 정액공제액과 정률공제액의 합계액이다. 단 그 합계액이 140만엔(65세 미만의 경우는 70만엔)에 미치지 못하는 경우에는 140만엔(65세 미만의 경우는 70만엔)이 공제액이 된다.

① 정액공제액

140만엔(당사자 연령이 65세 미만인 경우는 70만엔)

② 정률공제액

㉠ 정액공제 후의 수입금액이 360만엔 이하인 경우:

정액공제 후의 수입금액×25%

㉡ 정액공제 후의 수입금액이 360만엔 이상 720만엔 이하인 경우:

90만엔 + (정액공제 후의 수입금액 - 360만엔)×15%

㉢ 정액공제 후의 수입금액이 720만엔 이상인 경우:

144만엔 + (정액공제후 수입금액 - 720만엔)×5%

자. 산림소득

산림소득이란 산림의 벌채 또는 양도로 인한 소득을 말한다. 단, 산림을 취득한 날로부터 5년 이내에 벌채 또는 양도로 인한 소득은 사업소득 또는 잡소득으로 분류된다.

산림의 벌채로 인한 소득이라 함은 벌채하여 양도함으로써 얻은 소득을 말하는 것이고, 산림의 양도로 인한 소득이라 함은 벌채를 하지 않고 양도하여 얻은 소득을 말한다. 토지와 함께 입목을 양도한 경우는 토지의 양도로부터 발생한 부분은 산림소득이 아니다.

分收조림계약 또는 分收육림계약에 의해 그 조림 또는 육림에 관련되는 산림의 벌채 또는 양도에 따른 수익을 나누어 갖는(分收하는) 경우¹¹¹⁾에도 산림소득이 된다¹¹²⁾.

111) 그 계약과 관련되는 권리 취득 후 5년 이내에 分收하는 경우는 제외한다.

112) 分收조림계약이란 일정토지의 조림에 관하여 조림지소유자, 조림자 및 조림비부담자라는

分收조림계약 또는 分收육림계약상의 권리를 조림비부담자 또는 육림비부담자 이외의 자가 양도(권리 취득 후 5년 이내의 양도는 제외)한 경우의 소득도 산림소득이다.

산림소득금액은 총수입금액에서 필요경비와 특별공제액(최고 50만엔)을 차감하여 계산한다. 필요경비에는 해당 산림의 식림비용, 취득비, 관리비, 벌채비, 기타 해당 산림의 육성 또는 양도비용 등이 포함된다.

차. 퇴직소득

퇴직소득이란 퇴직수당, 일시지원금(은급), 기타 퇴직에 따라 일시에 받는 급여 및 이들 성질을 갖는 급여에 의한 소득을 말한다. 여기서 퇴직수당이란 본래 퇴직하지 않았다면 지급되지 않았을 것이 퇴직을 원인으로 하여 지급하게 된 성질을 갖는 수당을 말한다. 퇴직급여를 금전 이외의 물건 또는 권리로 지급되는 경우의 퇴직소득 수입금액은 그 물건 또는 권리 지급시의 時價로 계산한다.

퇴직소득금액은 다음 식에 따라 계산된다.

$$\text{퇴직소득금액} = (\text{수입금액} - \text{퇴직소득공제액}) / 2$$

퇴직소득공제액은 퇴직소득의 장기성이나 퇴직 후 생활을 위한 비용이라는 점을 고려하여 인정하고 있는 것이다. 이 퇴직소득공제액은 근속연수에 따라 다음의 산식으로 계산한다.

① 근속연수가 20년 이하인 경우: 40만엔×근속연수

이 산식에 따라 계산한 금액이 80만엔 미만인 경우는 80만엔으로 한다.

② 근속연수가 20년을 넘는 경우: [70만엔×(근속연수-20년)]+800만엔

퇴직소득금액의 계산에 있어서는 근속기간의 통산이 이루어지는 경우 등의 공제액

세 관계자 또는 이들 중 어느 두 관계자가 당사자가 되어 체결하는 계약으로, 일정 비율로 수익을 나누어 갖는(分收하는) 것을 말한다. 또 分收육림계약이란 일정 토지에 植栽된 수림을 대상으로 위에 언급한 사항을 약정하고 있는 것을 말한다.

계산 특례 등도 설정되어 있다.

4. 소득공제제도

가. 면세점

소득세법에서는 과세소득을 계산하는 데 있어 총소득금액에서 각종 공제를 실시할 수 있도록 규정하고 있는데 이들 공제를 소득공제라고 한다. 소득공제는 크게 인적공제와 잡손공제나 사회보험료 공제 등의 기타공제로 나눌 수 있다. 본절에서는 이들 소득세의 공제제도를 중심으로 보기로 한다.

위의 제3절에서 보았듯이 소득세법에서는 소득의 발생형태에 따라 소득을 10종류로 분류하고, 각각의 수입 또는 경제적 이익에서 필요경비나 각종 소득공제 등을 공제하고 소득금액을 계산하는 방법을 취하고 있다. 따라서 소득세 부과시에는 각종 공제로 인해 소득금액이 일정액 이하의 자에 대해서는 세금이 부과되지 않게 되어 있는데 이를 면세점(과세최저한)이라고 한다. 급여소득자를 예로 하여 일본의 면세점을 독신세대, 부부세대, 부부와 자녀 1명, 부부와 자녀 2명의 경우에 과세최저한 수준을 보인 것이 <표 III-4>이다.

<표 III-4> 소득세 과세최저한의 내역

(단위: 천엔)

구 분	독신	부부	부부+ 자녀1인	부부+자녀2인		
				특정부양1	특정부양없음	
면세점	1,144	2,200	2,833	3,842	3,466	
내역	급여소득공제	650	840	1,030	1,308	1,220
	기초공제	380	380	380	380	380
	배우자공제	-	380	380	380	380
	배우자특별공제	-	380	380	380	380
	부양공제	-	-	380	380	760
	특정부양공제	-	-	-	630	-
	사회보험료공제	114	220	283	384	346

자료: 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 65.

<표 III-4>에서 보듯이 기초공제 등 각종 공제수준에 따라 면세점의 금액이 변하는 구조로 되어 있다. 예컨대, 독신 급여소득자는 114만 4천엔이 면세점인 데 비하여, 부부와 자녀 2인으로 구성된 급여소득자 세대(표준적인 세대)는 384만2천엔(2001년도 세제개정 후)이 면세점이다. 이처럼 세대구성에 따라 그 차이가 상당히 크게 나타나고 있다.

나. 인적공제제도

일본에서는 다양한 인적공제제도가 실시되고 있다. 인적공제제도로써, 기초·배우자·부양공제 등의 이른바 기초적인 공제의 성격이 있는 공제제도와 장애인·노인공제 등 보통사람과 비교하여 생활하는 데 추가적인 비용이 필요한 사람들을 배려하기 위한 공제제도라는 두 그룹으로 나누어 생각할 수 있다.

기초공제는 모든 사람에게 무조건적으로 인정되는 공제제도이다. 배우자공제나 부양공제는 납세자에게 배우자 또는 부양가족이 있어 이들의 소득금액이 38만엔 이하인 경우에 공제가 인정된다. 이 외에도 배우자공제와 관련하여 배우자특별공제가 있는데 이에 대해서는 마항에서 설명하기로 한다. 또 부양공제에는 특정부양공제(13세 이상 23세 미만이 대상), 노인부양공제(70세 이상이 대상) 등 연령에 따른 여러 가지 가산 및 할증공제가 인정되고 있다.

다음으로 보통사람과 비교하여 생활하는 데 추가적인 비용이 필요한 사람들을 배려하기 위한 인적공제제도로써는 (특별)장애인공제, 노인공제, 寡婦(夫)공제 및 근로학생공제가 있다. 이들 공제는 기본적으로는 납세자 본인이 장애인이나 노인 등에 해당하는 경우에 인정되나, (특별)장애인공제는 납세자와 생계를 같이 하는 배우자 또는 부양가족이 (특별)장애자에 해당하는 경우에도 인정된다. 노인·寡婦(夫)·근로학생공제는 소득요건 등의 일정요건이 충족되어야 적용된다. 또 寡婦(夫)공제에서는 특정의 요건을 만족시키는 경우에 공제액이 할증 또는 가산되는 경우도 있다.

이상에서 언급한 인적공제제도의 종류와 그 공제액을 요약하고 있는 것이 <표 III-5>이다.

<표 III-5> 인적공제제도의 종류 및 공제액

(단위: 만엔)

항 목		소득세	(참고)주민세
기초공제		38	33
배우자 공제	가. 공제대상배우자	38	33
	나. 노인공제대상배우자(70세 이상)	48	38
배우자특별공제 ¹⁾		(최고)38	(최고)33
부양공제	가. 부양친족	38	33
	나. 특정부양친족(16세 이상 23세 미만)	63	45
	다. 노인부양친족(70세 이상)	48	38
동거노친 등 가산		+10	+7
동거특별장애자 가산		+35	+23
노년자공제		50	48
장애자, 寡婦, 寡夫, 근로학생공제		27	26
		특별장애자	30
특별寡婦가산		+8	+4

주: 1) 2004년도부터 폐지된다.

자료: 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 71.

다. 雜損·의료비·기부금공제

위의 인적공제 이외에도 공제제도로서 잡손공제, 의료비공제, 기부금공제, 사회보험료공제, 생명보험료공제, 손해보험료공제 등이 있다¹¹³⁾. 여기서는 雜損·의료비·기부금공제를 설명하기로 하고, 다음 항에서 사회보험료·생명보험료·손해보험료 공제에 대하여 언급하기로 한다.

잡손공제, 의료비공제는 일정 금액을 초과하는 잡손실이나 의료비지출이 납세자의

113) 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, pp. 74~75.

담세력을 약화시킨다는 사고방식에 기초한 것이며, 기부금공제는 공익적인 사업에 대하여 개인의 기부를 권장하려는 데 그 목적이 있다. 이들 공제를 받기 위해서는 확정신고서를 제출할 필요가 있다. 월급생활자가 이들 공제를 적용받을 경우에도 확정신고서를 하면 환급을 받을 수 있다.

잡손공제는 재해, 도난 또는 횡령으로 인해 본인 또는 생계를 같이하는 배우자, 그 외의 부양가족이 소유하는 주택가재도구 등에 대해 피해를 받은 손실액 및 그 재해 등과 관련된 지출금액을 공제의 대상으로 하는 제도이다. 이 때 보험금이나 재해배상금 등으로 보충된 금액은 제외된다. 한편, 당해년에 공제받지 못한 잡손공제액에 대해서는 이후 3년간 이월공제가 가능하다. 잡손공제액 계산은 다음 ①과 ②의 금액 중 많은 금액이 된다.

① 재해손실액+재해관련지출금액 - 연간소득금액 × 10%

② 재해관련지출금액 - 5만엔

위의 ①에서 연간소득금액 × 10%와 ②에서 5만엔은 최소 적용 한도액이다. 즉 이들 금액 이하이면 잡손공제가 적용되지 않는다.

의료비공제는 본인 또는 생계를 같이하는 배우자, 기타 친족과 관련되는 의사 또는 치과의사에 의한 진료나 치료비 등의 의료비 지출 가운데, 연간소득금액의 5%와 10만엔 중 낮은 쪽의 금액을 초과하는 경우, 그 초과분(200만엔 한도 내에서)을 공제해 주는 제도이다. 즉,

의료비공제액=지출한 의료비액 - (① 10만엔과 ② 연간소득금액 × 5% 중 낮은 금액)
(의료비공제액의 최고한도액은 200만엔이다)

기부금공제는 특정기부금을 공제대상으로 하는 제도인데, 특정기부금에는 ① 중앙정부 또는 지방공공단체에 대한 기부금 ② 지정기부금 ③ 특정공익증진법인에 대한 기부금 ④ 인정NPO법인(국세청 장관의 인정을 받은 NPO법인)에 대한 기부금이 포함된다. 인정NPO법인에 대한 기부금공제는 NPO법인에 대한 지원이라는 관점에서 2001년 10월부터 적용된 것이다. 기부금공제액은 다음 식에 따라 산출된다.

기부금공제액

=(① 특정기부금의 합계액과 ② 연간소득금액 × 25% 중의 낮은 금액) - 1만엔
이상에서 설명한 잡손·의료비·기부금공제제도의 개요를 정리한 것이 <표 III-6>

이다.

<표 III-6> 잡손·의료비·기부금공제제도의 개요

공제제도	개 요	공제액의 계산방식
잡손공제	주택가재도구 등의 재해, 도난, 횡령으로 손실이 발생한 경우나 재해관련 지출금이 있는 경우에 공제	잡손공제액은 아래 ①과 ② 중 많은 쪽의 금액이 된다. ① 재해손실액+재해관련지출금액- <u>연간소득금액×10%</u> ② 재해관련지출금액-5만엔
의료비공제	납세자 또는 납세자와 생계를 같이하는 배우자나 그 친족의 의료비를 지불한 경우에 공제	의료비공제액=지출한 의료비액 - (① 10만엔과 ② 연간소득금액 × 5% 중 낮은 금액) 의료비공제의 최고한도액은 200만엔이다.
기부금공제	특정기부금을 지불한 경우에 공제	기부금공제액 =(① 특정기부금의 합계액과 ② 연간소득금액 × 25% 중의 낮은 금액) - 1만엔

주: 위 표에서 밑줄은 최소적용 한도액이다. 즉, 밑줄친 금액 이상이어야 각 공제가 적용된다. 또 기부금 공제에 있어 특정기부금에는, ① 중앙정부 또는 지방공공단체에 대한 기부금 ② 지정기부금 ③ 특정공익증진법인에 대한 기부금 ④ 인정NPO법인에 대한 기부금(2001년 10월부터 적용)이 포함된다.

자료: 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 75.

라. 생명보험료·손해보험료 공제 등

인적공제 및 잡손·의료비·기부금공제 이외의 소득공제로서 사회보험료공제, 소규모기업공제부금공제, 생명보험료공제 및 손해보험료공제가 있다. 이들은 월급생활자의 연말조정에서도 공제를 받을 수 있다.

후생연금보험 보험료나 국민건강보험 보험료 등의 사회보험료를 지불한 경우(급여에서 공제된 부분도 포함된다)에는 그 전액이 사회보험료로서 공제된다.

또 제1종 소규모기업공제계약에 기초한 부금이나 확정각출연금의 개인형 연금가입자의 부금도 그 전액이 소규모기업공제 부금공제로서 공제된다.

생명보험료공제는 일반의 생명보험계약에 관련되는 공제와 개인연금보험계약과 관

련되는 공제라는 두 가지 형태의 공제로 되어 있다. 일반 생명보험계약에 관련되는 공제제도는 보험금 등의 수취인을 본인이나 배우자 또는 그 외의 친족으로 하는 생명보험계약이나 생명공제계약 등에 대해 지불한 보험료 중 일정액(5만엔 한도)을 공제하는 것이다. 또 개인연금보험계약에 관련되는 공제는 개인연금보험계약 가운데 연금 수취인 및 보험료 지불기간 등에 대해 소정의 요건을 갖춘 것에 대해 보험료의 일정액(5만엔 한도)을 공제하는 것이다. 구체적으로 생명보험료 지불액은 다음에 따라 계산한 금액이 소득공제액이 된다¹¹⁴⁾.

지불한 생명보험료 금액	공 제 액
~ 25,000엔 이하	: 생명보험료 금액 전액
25,000엔 초과 ~ 50,000엔 이하	: 생명보험료 금액×1/2 + 12,500엔
50,000엔 초과 ~ 100,000엔 이하	: 생명보험료 금액×1/4 + 25,000엔
100,000엔 초과 ~	: 50,000엔

손해보험은 본인이나 배우자 또는 그 외의 친족이 상주하는 가옥이나 일상생활에 필요한 가재도구 등의 손해보상을 목적으로 하는 보험이다. 손해보험료공제는 손해보험계약이나 화재공제계약에 대해 지불한 보험료 금액을 공제대상으로 하는 제도이다. 보험기간이 장기인가 단기인가에 따라 공제의 한도액이 다르게 설정되어 있다. 보험기간이 장기인 것은 1만 5천엔, 단기인 것은 3천엔이 공제한도액으로 되어 있다.

마. 배우자특별공제와 시간제(part time) 근로자문제의 해소

일본에서는 연간소득금액이 1천만엔 이하의 납세자를 대상으로 배우자특별공제가 설정되어 있다. 배우자특별공제를 받기 위해서는 생계를 같이하는 배우자의 소득금액이 76만엔 미만(급여수입은 141만엔 미만)이어야 하는데, 배우자특별공제는 배우자의 소득금액에 따라 변동하는 구조로 되어 있다. 그러나 배우자 특별공제는 2004년도부터

114) 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 77.

폐지될 예정이다.

이 배우자특별공제는 시간제로 일하는 것보다 배우자공제를 받는 것이 더 많은 소득을 얻게 된다고 하는 이른바 「시간제근로자 문제」 등에 대처하기 위해 1987년 9월의 세제개정에서 창설된 것이다. 「시간제근로자 문제」에 대해 좀 더 부연하면 다음과 같다. 즉 시간제(part time)로 일하는 주부의 연간 수입이 일정액(당시는 90만엔, 현재는 103만엔)을 초과할 경우 남편의 소득세액 계산시 배우자공제(당시는 33만엔, 현재는 38만엔)가 적용되지 않게 된다. 이에 따라 남편의 세부담이 증가함과 동시에 그 주부 자신도 독립적인 납세자가 되기 때문에 세부담이 발생한다. 그 결과 세대 전체로 보면 오히려 세금을 차감한 실제 소득수령액이 감소하는 「실수령액 역전현상」이 발생하는 것이 시간제근로자문제이다.

배우자특별공제제도는 이 역전현상이 발생하지 않도록 설계하고 있다. 이 제도는 배우자의 소득금액의 증가에 따라 배우자특별공제액이 점차적으로 감소하는 공제구조를 취하고 있다. 보다 구체적으로 살펴보면 다음과 같다.

첫째, 시간제로 일하는 주부의 수입 증가에 따라 점차적으로 공제액이 감소한다. 현행 70만엔부터 공제액이 약간이 적어지기(소실되기) 시작하여 비과세한도액인 103만엔(급여소득공제의 최저보장액 65만엔과 기초공제 38만엔을 더한 값)으로 소실이 일단 완료되어 공제액은 0이 된다.

둘째, 주부의 시간제근무 수입이 비과세 한도액인 103만엔을 초과하면, 그 주부 자신이 독립적으로 납세자가 되고, 남편은 배우자공제를 받지 못한다. 그러나 시간제근무 수입이 103만엔이 되는 시점에서 소실되었던 배우자특별공제액이 다시 전액 부활되고, 103만원을 초과하면서 또 다시 수입규모에 따라 배우자특별공제액의 감소(소실)가 시작한다. 배우자(여기서는 주부)의 수입규모가 141만엔에 이르면 배우자특별공제가 완료하는(완전히 없어지는 것으로) 구조로 되어 있다. 즉 연간 141만엔 미만인 경우에만 배우자특별공제가 적용된다. 이러한 구조를 갖는 배우자특별공제가 도입되면서 세제상 세대 전체의 실수입이 역전되는 「시간제근로자 문제」는 발생하지 않게 되었다.

바. 세액공제제도

소득세의 세액공제는 과세소득에 세율을 곱하여 산출된 소득세액으로부터 공제를 하는 것으로 과세소득 산출 단계에서 공제되는 소득공제와는 다른 성격을 갖는다. 소득세 법에서는 배당공제 및 외국세액공제라는 세액공제 규정을 두고 있다. 이 외에도 조세특별조치법에서 주택차입금 등이 있는 경우 소득세액의 특별공제를 규정하고 있다.

배당공제는 소득세와 법인세 사이의 이중부담을 조정하여 이중과세를 배제하려는 취지에서 마련된 제도이다. 이중부담을 조정하는 이유는 법인세가 소득세의 선불이라는 요소가 있다고 보기 때문이다. 이를 조정하기 위해 일본에서 실시하고 있는 배당공제제도를 보면 배당소득 금액의 10% 상당액을 소득세액에서 공제하는 것으로 되어 있다. 그러나 과세총소득금액이 1,000만엔을 초과하는 경우는 배당소득 금액 중 과세총소득금액에서 1,000만엔을 공제한 잔액에 대해서는 5%를 소득세액에서 공제하고 있다.

외국세액공제는 국내 소득세와 외국 소득세의 이중부담의 조정을 위한 제도이다. 즉 외국에 원천이 있는 소득에 대해서는 그 소재지국의 법령에 따라 해당국가에서 소득세가 부과되는 것이 보통이다. 이 때 이미 소득세를 부담한 소득에 대해 다시 국내에서 소득세를 부과하게 되면 국제간의 이중과세가 된다. 이를 조정하기 위해 외국소득세액 가운데 일정한 방법에 의해 계산한 금액을 한도로 하여 소득세액에서 공제하는 것이 외국세액공제제도이다. 거주자가 외국의 법령에 따라 소득세에 상당하는 세금을 납부한 때에는, 그 해의 소득세액으로부터 외국에 원천이 있는 소득에 대응하는 부분의 세액으로서 인분하여 계산된 금액을 한도로 하여, 외국에서 납부한 소득세액에 상당하는 금액을 공제한다¹¹⁵⁾.

주택차입금과 관련된 세액공제제도는 주택 취득시 납세자의 부담을 가볍게 하기 위한 제도인데, 주택 취득 등으로 인한 초기부담을 경감함으로써 내집마련을 촉진시키고자 하는 목적으로 창설된 것이다.

1999년도 세제개정에서는 경제과급효과가 큰 주택투자를 촉진하기 위해 주택자금대출(loan)세액공제액 계산의 기초가 되는 주택차입금의 연말잔액 한도를 1999~2000년의 2년 동안 5,000만엔으로 인상하였다. 이와 함께 공제기간을 15년으로 하고 공제기

115) 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 208.

간(예컨대 2004년 거주분은 6년간 등)에 따라 소정의 공제액(예컨대, 2004년 거주분은 1년째~6년째 최고 25만엔으로 하여 합계 150만엔 등)을 적용하는 조치가 취해지고 있다. 2000년도 세제개정에서는 민간주택투자가 경기에 미치는 영향을 고려하여 2001년 6월 30일까지 주택자금대출(loan)세액공제제도를 연장하였다.

이어 2001년 세제개정에서는 주택자금대출(loan)세액공제제도의 종료를 계기로 2003년 12월 31일까지 적용되는 제도로서 신주택대출감세제도가 창설되었다. 이 제도는 주택차입금 연말잔액 한도를 5,000만엔 이하의 부분에 한정하고 공제기간을 10년, 공제율을 1%로 한 것이다. 이 세액공제제도를 적용받으려면 바닥면적이나 소득금액에 있어 일정요건을 충족하여야 하고, 확정신고서에 세액공제를 받는 금액을 기재함과 동시에 주민표나 등기부 등본, 차입금 연말잔액 증명서를 첨부할 필요가 있다.

이상의 주택자금대출(loan)세액공제제도 외에도 정치활동과 관련하여 기부한 지출금을 대상으로 한 특별공제, 시험연구비 금액이 증가한 경우의 특별세액공제 등이 인정되고 있다.

5. 세율구조와 세액의 계산

가. 세율구조

일본의 소득세법에서는 응능부담 원칙을 실현하기 위해 납세자의 개인적인 사정을 고려한 소득공제 규정이 마련되어 있다. 이에 더하여, 소득세액의 계산에 대해서는 원칙적으로 각 개인의 소득을 종합하고 여기에 소득의 증가에 따라 세율을 누진적으로 증가시켜 가는 초과누진세율을 적용하고 있다. 이와 같이 일본의 소득세는 소득금액의 많고 적음에 따른 부담능력의 차이를 반영하는 세부담 구조로 되어 있다. 그러나 최근 들어 소득세의 누진구조 단계는 대폭적으로 완화되었다.

1988년 12월 발본적 세제개혁에서 1986년 이전의 최고세율 70%와 15단계의 세율구조를 최고세율 60%와 12단계의 세율구조로 완화하였다. 그후 1994년 11월 세제개혁에서는 활력있는 복지사회의 실현을 목표로 20%의 세율을 중심으로 한 한계세율 적용 소득의 확대를 중심으로 한 중견소득자층의 부담완화가 있었다. 이러한 부담경감과 함

계 소비과세의 충실도 도모하였다¹¹⁶⁾. 이들 개혁은 수입이 증가해도 실제 수입은 그다지 증가하지 않아 수입은 비교적 많다고 하더라도 교육비나 주택구입융자금 등의 지출이 겹치는 중견소득자층에 특히 부담감이 커지는 문제점을 초래하고 있다는 지적을 받아들여 세부담의 累增을 완화하기 위해 취해진 것이다.

1999년도의 세제개정에서 최고세율은 50%에서 37%로 대폭 인하된 결과 현재는 10%에서 37%까지의 4단계로 되어 세율은 낮고 간소화된 체계를 유지하기에 이르렀다. 현행 소득세액의 계산에 적용되는 소득금액 계급별 세율과 공제액은 다음과 같다¹¹⁷⁾.

<표 III-7> 소득금액 계급별 세율과 공제액

과세되는 소득금액(a)	세율(b)	공제액(c)
~ 330만엔 이하	10%	0엔
330만엔 초과 ~ 900만엔 이하	20%	33만엔
900만엔 초과 ~ 1,800만엔 이하	30%	123만엔
1,800만엔 이상	37%	249만엔

주: 소득세액 산출= $(a) \times (b) - (c)$

자료: 高野俊信・松田淳 編(2002), 『税法便覧』, p. 139.

종합소득에 대해 일반적으로 적용되는 소득세율은 <표 III-7>과 같이 되어 있다. 즉, 소득세법상의 소득세 계산방식은 앞에서 설명한 바와 같이 퇴직 및 산림소득을 제외한 모든 소득을 종합하여 초과누진세율을 적용하여 세액을 산출하는 것이 원칙이다.

퇴직소득 및 산림소득의 경우 이들 소득을 얻는 데 장기적인 시간이 걸린다는 특수성을 고려하여 다른 소득과 분리하여 과세하는 것으로 되어 있다. 퇴직소득금액은 근속연수에 따라 퇴직소득공제액 공제 후 금액의 2분의 1에 대해 누진세율을 적용하여 세액을 산정한다. 또 산림소득에 대해서는 나무를 심는 데 드는 식립비 등의 필요경비 공제 외에도 특별공제(50만엔)가 인정된다. 산림소득의 경우 이들 필요경비와 특별공

116) 1997년부터 실시되는 소비세율을 3%에서 5%로 인상하면서 지방소비세의 창설이 결정되었다.

117) 高野俊信・松田淳 編(2002), 『税法便覧』, p. 139.

제를 공제한 잔액에 누진세율을 적용하여 세액을 산정한다.

한편 조세특별조치법에서도 다른 소득과는 분리하여 과세되는 규정을 두고 있다. 우선, 이자소득에 대해서는 소득세 15%(외에 지방세 5%)만을 원천징수하는 것으로 과세가 종료하는 원천분리과세 방식을 취하고 있다. 이 때 노인 등에 대한 소액저축 이자 비과세제도(2006년 1월 이후는 장애인 등에 대한 소액저축이자 비과세제도)의 대상이 되는 것을 제외된다. 배당소득에 대해서는 납세자의 선택에 따라 35%의 세율에 의한 원천징수만으로 과세가 종료하는 원천분리 선택과세제도의 대상이 되는 것도 있으며, 소액배당과 같이 20%의 원천징수만으로 과세를 종료하도록 하여 확정신고를 하지 않아도 되는 것도 있다(배당세액과세에 대해서는 후술한다).

부동산업자 등이 토지 등을 양도한 경우의 사업소득, 잡소득이나 개인이 토지, 건물 등을 양도한 경우의 양도소득에 대해서도 다른 소득과 분리하여 과세하는 것으로 되어 있다. 또 주식 등에 관계되는 양도소득 등에 관해서도 분리과세를 원칙으로 하고 있다. 나아가 매년 변동이 심한 변동소득이나 임시로 발생하는 임시소득에 대해서는 누진세율에 의한 세부담의 불균형을 조정한다는 취지에서 특별한 세액계산방법이 인정되고 있다. 이하에서는 주요 소득에 대한 과세를 보다 구체적으로 살펴보기로 한다.

나. 급여소득에 대한 과세

급여소득과 관련되는 소득세액의 계산 개요는 다음과 같다. 우선 급여수입금액에서 급여소득 공제를 하여 급여소득 금액을 계산하고, 각종 소득공제 후의 금액에 세율을 적용하여 소득세액을 계산한다.

급여소득공제에는 ① 급여소득자가 근무 또는 직무의 수행을 위해 지출하는 비용을 개산적으로 공제한다는 요소와 ② 급여소득의 특이성을 고려한 다른 소득과의 부담조정이라는 요소가 있다. 급여수입 공제제도의 개요는 다음과 같다.

<표 III-8> 급여소득 공제의 급여수입별 공제율

급여수입	공제율
	(최저 65만엔)
~ 180만엔 이하	40%
180만엔 초과 ~ 360만엔 이하	30%
360만엔 초과 ~ 660만엔 이하	20%
660만엔 초과 ~1,000만엔 이하	10%
1,000만엔 초과 ~	5%

자료: 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 83.

예컨대 급여수입이 500만엔인 경우의 급여소득 공제액을 위의 표에 따라 계산하면 154만엔이 된다. 즉, <표 III-8>을 이용하면 이 154만엔은 다음과 같이 계산된다.

$$180 \times 40\% + 180 \times 30\% + 140 \times 20\% = 72 + 54 + 28 = 154(\text{만엔})$$

또는 간단히 <표 III-3>에 나와 있는 급여수입금액과 급여소득공제액을 이용하면 $500 \times 20\% + 54 = 154(\text{만엔})$ 이 된다. 이는 수입의 30.8%에 해당하는 금액으로 그 수준이 상당히 높은 수준이라고 할 수 있다. 거시적으로 볼 때 2001년도 급여총액에서 차지하는 급여소득공제 총액의 비율(예산베이스)은 28.4%에 달하고 있다.

연 700만엔 봉급소득자를 예로 하여 급여소득공제를 비롯한 공제금액과 과세소득을 계산하여 보자. <표 III-9>는 봉급소득자가 사회보험료가 있고 부양가족 중에 할증을 받는 사람이 1명 있는 상황에서 공제규모와 과세소득을 계산한 것이다.

<표 III-9> 연700만엔 봉급생활자(부부+자녀2인)의 공제액과 과세소득·소득세액

공제(과세되지 않는 금액)475만엔	과세소득·소득세액
급여소득공제 190만엔 ¹⁾ 사회보험료공제 70만엔 ²⁾ 부양공제 (38만엔+63만엔) (할증 1인으로 가정) 배우자공제 38만엔 배우자특별공제 38만엔 기초공제 38만엔	과세소득 225만엔 소득세액(정률감세 전): 225만엔×10%=22.5만엔 소득세액(정률감세 후): 22.5-0.2×22.5=18.0(만엔) ³⁾

주: 1) 급여소득공제의 계산은 다음과 같다. <표 III-8>의 공제율표 참조.
 $180 \times 40\% + 180 \times 30\% + 300 \times 20\% + 10 \times 10\% = 190$ (만엔)
 2) 사회보험료는 전액 공제되지만 여기서는 연수입 900만엔 이하에 관계되는 사회보험료의 비율을 10%로 시산하고 있다.
 3) 1999년도 세제개정에 의한 20%의 정률감세를 고려하면 최종적인 소득세액은 18만엔이 된다.
 자료: 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 83.

급여소득자에는 특정지출공제의 특례제도가 마련되어 있다. 이는 급여소득자의 통근비나 전근으로 인한 이사비용 등 특정지출 합계액이 급여소득공제액을 초과하는 경우 급여소득 금액 계산시 급여소득공제액 외에 그 초과하는 부분의 금액도 공제할 수 있도록 하는 제도이다. 1988년 12월 발본개혁에서 이 특례제도가 도입되었다. 공제대상이 되는 특정지출의 범위는 <표 III-10>과 같다.

<표 III-10> 공제대상이 되는 특정지출의 범위

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none"> · 통근비: 통근을 위해 필요한 운임 등 비용 · 전근으로 인한 이사비용: 전근으로 인한 이사에 필요한 운임 · 연수비: 직무수행에 직접 필요한 기술 또는 지식의 습득을 목적으로 한 연수비 · 자격취득비: 직무에 직접 필요한 자격을 취득하기 위한 비용(변호사, 공인회계사, 세리사 등의 자격 취득비는 제외) · 단신부임자의 귀택비용: 전근으로 단신부임을 하고 있는 사람의 귀택을 위한 왕복비용(월 4회 한도) |
|--|

자료: 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 83.

특정지출의 공제를 적용받기 위해서는 확정신고서에 특정지출액의 지출명세서, 근무처 증명서, 지출금액을 증명하는 영수증을 첨부하거나 제시한다.

급여소득에 대한 소득세는 급여가 지불되기 전에 지불액에 따라 소득세를 납부하는 원천징수제도를 실시하고 있다. 이와 함께 연말조정제도가 실시되고 있다. 당해년의 마지막 급여가 지불될 때 연간 급여총액에 대한 정규의 연간 세액과 급여 지불시 원천징수된 소득세액을 비교하여 과부족액을 정산한다. 이 절차가 연말정산인데 이를 통해 급여소득자의 신고납세를 간소화하고 있다.

다. 공적 연금에 대한 과세

공적연금이라 함은 국민연금법이나 후생연금보험법 등의 규정에 따라 연금, 지원금(恩給, 일시지원금(은급)은 제외), 적격퇴직연금계약 등에 따라 지급되는 퇴직연금 등을 말한다.

공적연금 등과 관련되는 소득은 1987년 9월 개정 이전에는 급여소득으로서 과세되고 있었다. 그러다가 1987년의 개정으로 ① 공적연금 등의 소득구분을 급여소득으로부터 잡소득으로 변경하고 ② 공적연금에 적용되는 공제로서 노년자연금특별공제 및 급여소득공제를 대신하여 새로이 공적연금 공제를 신설하고 ③ 이에 맞추어 노년자공제를 2배로 하는 등 발본적인 개정에 이루어졌다.

공적연금을 급여소득에서 잡소득으로 소득구분을 변경하여 그 과세방식을 정비한 것은, 공적연금은 급여소득과 같이 근무관계를 전제로 한 것이 아니기 때문에 공적연금을 대상으로 급여소득공제를 적용하는 것은 합리적이라고 볼 수 없다는 이유에서였다. 이 개정에 따라 현재는 공적연금수급자의 면세점(수급자 연령이 65세 이상인 부부 세대의 경우)은 약 340만엔으로 상당히 높은 상황이다. 그 결과 연금소득 이외의 다른 소득이 있는 경우를 제외하면 대부분의 노년 세대가 면세점 이하로 소득세를 부담하지 않게 되어 있다. 공적연금에 대해서도 연금 지불시 원천징수가 이루어진다. 다음 <표 III-11>과 <표 III-12>는 각각 공적연금 수급자의 면세점과 공적연금에 대한 과세액 계산 절차를 나타낸 것이다.

<표 III-11> 공적연금 수급자의 면세점(1995년분 이후)

(단위: 천엔)

구분	독신	부부 (노년배우자 없음)	부부 (노년배우자 있음)
65세 미만	1,125	2,183	2,326
65세 이상	2,363	3,399	3,543

자료: 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 85.

<표 III-12> 공적연금에 대한 과세액 계산 절차

연금수입과세액의 계산 절차	공제 등
1) 연금수입	
2) 공적연금 등 공제	① 정액공제 100만엔(65세 미만은 50만엔) ② 정률공제 (정액공제후의 연금수입) 360만엔까지의 부분 25% 720만엔까지의 부분 15% 720만엔 초과하는 부분 5% 최저보장액 140만엔(65세 미만은 70만엔)
3) 노년자공제	50만엔
4) 기타 소득공제	기초공제 38만엔 배우자공제 38만엔 배우자특별공제 최고 38만엔 사회보험료공제 등
5) 세액계산	

자료: 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 85.

라. 이자·배당소득에 대한 과세

우선 이자소득의 경우 1987년 9월의 세제개정으로 원천분리과세가 도입되었다. 즉 1988년 4월 1일 이후 지불된 이자소득 중 그 시점 이후의 기간에 대응하는 부분에 대해서는 이자 지불액에 일률 15%(도부현민세의 이자할 5%와 합하면 20%)의 세율로 원천징수되며, 이로써 과세가 종료된다. 또한 노인 등을 대상으로 한 소액저축비과세 제도는 2003년 1월 이후부터 단계적으로 폐지하는 것으로 하였고, 2006년 1월 이후부터는 장애인 등을 대상으로 한 소액저축비과세제도로 개편된다.

1987년 9월 세제개정에 따라 정기적금의 급부보전금이나 저당증권의 이자 등 이른바 금융유사상품의 수익이나 배당소득의 일부인 증권투자신탁 수익의 분배에 대해 이자소득과 같이 원천분리과세를 실시하고 있다. 이어 1995년도 세제개정에서 현상금이 걸린 예금·저금 등의 현상금에 대해서도 원천분리과세를 도입하고 있다.

배당소득은 원칙적으로 배당금이 지불될 때 20%의 세율로 원천징수가 이루어진다. 그리고 배당소득은 종합과세의 대상으로 하고 앞서 설명한 배당공제를 적용하여 정산되고 있다. 단 한 회사의 주식에 대해 1회에 지불받는 배당금액이 5만엔(연 1회 결산의 경우는 10만엔)이하의 소액배당소득은 확정신고를 하지 않고 20%의 세율에 의한 원천징수만으로 과세관계를 종료하는 확정신고 불요제도가 마련되어 있다. 이에 비해 한 회사의 주식에 대해 1회에 지불받는 배당금액이 25만엔(연 1회 결산의 경우는 50만엔) 미만이고 소유 주식수가 5% 미만인 경우의 배당소득은 35% 세율을 적용한 원천징수만으로 과세관계를 종료하는 분리과세제도의 적용과 종합과세 적용 중 하나를 선택할 수 있는 제도가 마련되어 있다. <표 III-13>은 이자·배당과세제도의 개요를 나타낸 것이다.

<표 III-13> 이자·배당과세제도의 개요

구 분		개 요		
		소득세	주민세	
이자 소득	· 정기예금 및 공사채이자, 합동운용신탁 및 공사채투자신탁의 수익분배 등 · 보통예금, 통지예금이자 등 요구불예금	원천분리과세 (15%의 원천징수)	[주민세 5%]	
배당 소득	주 식 등	1회 지불배당금액이 25만엔(연1회는 50만엔)이상 또는 발행주식 총수의 5%이상의 주식에 관계되는 배당	종합과세 (20%의 원천징수)	종합과세
		발행주식 총수의 5% 미만 주식과 관 련되는 배당에서 1회 지불배당금액이 25만엔(연1회는 50만엔)미만	원천분리선택과세 (35%의 원천징수)	
		1회 지불배당금액이 5만엔(연1회 10만 엔)이하	확정신고불필요 (20%의 원천징수)	비과세
	증권투자신탁 수익 분배	원천분리과세 (15%의 원천징수)	[주민세 5%]	
잡소득	할인채 상환차익	원천분리과세 (원칙 18%의 원천징수)	비과세	
비과세제도 ¹⁾		노인소액저축비과세제도(한도액 350만엔) 노인우편저금비과세제도(한도액 350만엔) 노인소액공채비과세제도(한도액 350만엔) 재산형성주택(연금)저축비과세제도 (한도액 550만엔)		

주: 1) 노인대상비과세 제도는 2006년 1월 이후 폐지되고, 장애인 등과 관련된 비과세제도로 개정된다.
자료: 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 87.

마. 유가증권 양도익에 대한 과세

1989년 4월 개인의 유가증권 양도익 과세제도는 원칙비과세에서 원칙과세로 바뀌었으며, 신고분리과세 방식으로 과세되는 것으로 되었다. 2002년 12월 31일까지는 상장 주식의 양도소득과세는 신고분리과세 방식과 원천분리과세 방식을 선택할 수 있는 것

으로 되어 있었다. 그러다가 몇 차례에 걸친 세제개정으로 원천분리선택과세는 2002년 12월 31일로 폐지되고 2003년 1월 1일부터는 신고분리과세로 일원화되었다.

신고분리과세 방식이라 함은 확정신고에 따라 양도소득을 다른 소득과 분리시켜 과세하는 방식이다. 주식관련 양도소득 금액은 수입금액에서 주식취득을 위한 취득비나 차입금 이자 등의 필요경비를 차감한 금액이다. 최근 증권세제의 개정으로 2003년 1월 1일 이후, 상장주식 양도시의 양도익에 대한 세율 인하, 양도손실의 이월공제가 실시되었다. 그 외에도 한시적인 조치로서 100만엔의 특별공제나 10%의 잠정세율의 특례가 설치되었다. 이에 더해 긴급투자우대조치로서 2001년 11월 30일부터 2002년 12월 31일 사이에 구입한 상장주식을 2005년부터 2007년까지의 사이에 양도하는 금액(취득시의 가격)이 1,000만엔에 달하기까지의 양도익에 대해 비과세로 하는 조치가 마련되었다.

원천분리과세방식을 선택하게 되면 양도대금의 5.25% 상당액을 소득으로 간주하여 20%의 세율로 원천징수하는 방식이 적용된다. 결국 원천분리과세 방식은 양도대금의 1.05%(=5.25%×20%) 상당액을 납세하는 것이 된다¹¹⁸⁾.

118) 그러나 이 방식은 2002년 12월 31일을 기하여 폐지되었다.

<표 III-14> 주식 등 양도익과세제도의 개요

구분	개 요
상장주식 등	다음의 신고분리과세 및 원천분리과세 중에서 선택(2002.12.31까지) ① 신고분리과세 양도익×26% → 양도익×20% (~2002. 12. 31) (2003. 1~) ○ 1년 이상 보유주식에 관계되는 잠정세율(2003년-2005년 양도): 양도익×10% ② 원천분리과세(2002년 12월 31일 폐지) 양도대금×5.25%(전환사채는 2.5%, 신용거래는 그 차익)를 소득으로 간주하여 20% 원천징수로 과세한다(주민세는 비과세). · 소득=양도대금×5.25% · 세액=소득×20% =(양도대금×5.25%)×20% =양도대금×1.05%
기타 주식 등	신고분리과세 양도익×26%

- 주: 1. 장기(1년이상)보유 상장특정주식 등에 관계되는 100만엔 특별공제액 제도: 2001년 10월 1일에서 2005년 12월 31일까지의 사이에 양도한 경우 적용
2. 신규공개주식에 관계되는 과세의 특례: 양도익의 1/2에 대한 과세(실질 13%). 단, 잠정세율을 적용받는 경우는 적용을 정지한다(실질 10%).
3. 상장주식 등의 양도손실 이월공제(2003. 1. 1~): 2003년 1월 1일 이후 양도에 의한 손실 금액 중 그 해에 공제받지 못한 금액에 대해서는 다음 해 이후 3년간에 걸쳐 주식 관련 양도소득금액에서 이월공제가 가능하다.
4. 긴급투자우대조치: 2001년 11월 30일에서 2002년 말 사이에 구입한 상장주식 등을 2005년~2007년에 양도한 경우는 1,000만엔까지의 구입액에 관련되는 양도익은 비과세한다.

자료: 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 89.

위의 <표 III-14>를 참고로 최근의 증권세제 개정 동향에 대하여 살펴보기로 하자. 최근 증권시장의 활성화라는 관점에서 증권세제가 개정되어 다양한 조치가 마련되었다. 우선 <표 III-14>에도 나타나 있듯이 원천분리선택과세는 2002년 12월 31일로 폐지되고 2003년 1월 1일 이후부터는 신고분리과세로 일원화되었다. 동 개정에서는 2003년 1월 1일 이후 상장주식 등을 양도한 경우 양도익에 관계되는 세율에 대해서는 26%(개인주민세 6% 포함)에서 20%(개인주민세 5% 포함)로 인하하고 있다. 이와 함께 양도

손실에 대해서는 그 공제받지 못한 금액에 대해 다음 해 이후 3년에 걸쳐 주식 등에 관계되는 양도소득 등의 금액에서 이월공제가 가능하게 되었다.

또 1년 이상 장기보유 상장주식 등에 관계되는 특례로서 2003년부터 2005년까지의 사이에 양도하여 발생하는 양도익에 관계되는 세율은 보다 높은 경감률을 적용하여 10%(개인주민세 3% 포함)의 잠정세율을 적용하도록 하고 있다. 또한 100만엔 특별공제 특례조치도 그 적용기한을 2005년 12월 31일까지로 연장하고 있다. 나아가 주식매매에 대한 긴급투자우대조치로서 2001년 11월 30일부터 2002년 12월 31일까지 매입한 상장주식을 2005년에서 2007년 사이에 양도하는 경우에는, 1,000만엔에 달하기까지의 구입액과 관련되는 양도익에 대해 비과세 조치가 취해졌다.

바. 사업소득 등에 대한 과세

제3절의 소득계산에서 언급한 바와 같이 사업소득이나 부동산 소득금액은 총수입금액에서 필요경비 금액을 공제하여 계산한다. 필요경비는 총수입금액과 관련되는 매출원가나 판매비, 일반관리비 등이지만 소득세법이나 조세특별조치법에서 총당금, 준비금, 감가상각 등에 대한 각종 특례가 설치되어 있다.

의료업 또는 치과의료업을 포함한 사회보험진료보수와 관련된 소득계산에서는 선택에 따라 필요경비에 관한 특별조치를 취하고 있다. 이 특별조치는 사회보험진료보수의 수입금액에 따라 개산(概算)경비율로 계산한 금액을 필요경비 금액으로 하고 있다. <표 III-15>는 사회보험 진료보수와 관련된 표준경비율을 나타낸 것이다.

<표 III-15> 사회보험 진료보수의 표준경비율

수입금액	표준경비율
~ 2,500만엔 이하	72%
2,500만엔 초과 ~ 3,000만엔 이하	70%
3,000만엔 초과 ~ 4,000만엔 이하	62%
4,000만엔 초과 ~ 5,000만엔 이하	57%
5,000만엔 초과 ~	개산경비율을 적용하지 않음

자료: 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 95.

1988년 12월 발본개정에서 1989년분 이후는 사회보험진료보수 금액이 5,000만엔을 초과하는 자에 대해서는 표준(개산)경비율을 일체 인정하지 않는 것으로 하였다. 여기서 사회보험진료라는 것은 건강보험법 등의 규정에 의거한 요양 급부 등을 말한다.

한편 사업소득이나 부동산 소득이 있는 납세자를 대상으로 청색신고특별공제가 인정되고 있다. 이는 사업소득이나 부동산 소득이 있는 납세자가 일정 요건에 해당하는 경우 1993년분 이후의 소득세에 대해 특별공제를 인정하는 제도이다. 그 주요내용은 정규의 부기원칙에 따라 기장을 하여 소득을 신고하는 부동산 및 사업소득자 등을 대상으로 55만엔을 청색신고특별공제로서 공제하는 것이다. 청색신고제도에 관하여는 뒤에서 다시 언급하기로 한다.

1992년까지는 사업주 본인에 대해서도 사업주보수의 지불을 인정하여, 그 사업주보수를 급여소득으로 하는 등 개인사업을 법인으로 간주해서 소득세액을 계산하는 특례 조치로서 간주법인과세제도가 실시되고 있었다. 그러다가 청색신고특별공제제도의 도입으로 인해 간주법인과세제도는 1992년분까지 적용하고 폐지되었다.

사. 원천징수제도 및 원천징수세액의 추이

소득세는 개인의 일정한 과세기간 내(보통 1년간)의 소득에 부과되는 세금이므로 과세기간이 끝나지 않는 한 과세대상이 되는 소득은 확정되지 않게 된다. 요컨대 소득세의 납세의무는 과세기간 종료시에 성립된다. 이처럼 소득세의 납세의무는 과세기간 종료시에 성립되는 것이 원칙이다. 그러나 이자, 배당, 급여소득 등 원천징수와 관련된 몇몇 소득에 대해서는 소득 지불시에 일정액의 소득세를 국가에 납부하도록 되어 있다. 이들 몇몇 특정 소득에 대해서는 그 소득의 발생단계에서 지불하는 자(원천징수의무자)가 소득세를 징수하여 징수한 소득세를 국가에 납부하는 방식을 취하고 있다. 이것이 원천징수제도인데 이는 주로 세금징수의 확실성과 번잡한 납세절차를 생략하기 위해 마련된 제도이다.

원천징수의 대상이 되는 소득에는 급여소득, 퇴직소득, 공적연금 등, 이자소득, 상장주식과 관련된 양도소득, 현상금이 붙어 있는 예·저금의 현상금, 할인채권의 상환차익, 금융유사상품에 관련된 급부보전금 배당소득 등이 있다.

원천징수를 하는 소득은 이처럼 특정의 소득이 대상이 되는데, 원천징수된 소득세액에 대해서는 원칙적으로 그 납세의무자가 당해연도의 소득세에 대해 확정신고를 할 때 정산하는 것으로 되어 있다. 단, 급여소득에 대한 원천징수에는 「연말조정」 제도가 있어 그 해 마지막 급여를 받는 단계에서 정산이 이루어지게 된다. 법인에 대해서도 이자, 배당의 지불이나 금융유사상품 이자 등이 지불될 때 소득세가 원천징수되지만 이렇게 징수된 소득세는 법인세액 계산상 소득세액의 공제라는 형태로 조정된다.

한편 조세특별조치법의 규정에 따라 분리과세로 되어 있는 이자소득이나 일부 배당소득에 대해서는 원천징수된 소득세만으로 납세액이 확정되어 확정신고를 필요로 하지 않는 것으로 되어 있다.

원천징수세액의 대부분은 급여소득분이 차지하고 여기에 이자소득분이 그 뒤를 잇고 있다. 다음의 <표 III-16>은 1989년 이후의 원천징수세액의 추이를 보인 것이다.

<표 III-16> 원천징수세액의 최근 추이

(단위: 억엔, %)

	원천징수세액	원천징수세액 중 급여소득분		원천징수세액 중 이자소득분	
		금액	비중	금액	비중
1989	153,645	98,277	64.0	24,756	16.1
1990	191,831	112,819	58.8	48,916	25.5
1991	209,501	128,179	61.2	54,057	25.8
1992	200,633	137,190	68.4	38,003	18.9
1993	200,993	140,232	69.8	34,777	17.3
1994	184,238	120,561	65.4	38,533	20.9
1995	171,093	114,871	67.1	30,782	18.0
1996	163,061	118,368	72.6	17,735	10.9
1997	171,626	131,539	76.6	13,224	7.7
1998	144,339	107,832	74.7	10,949	7.6
1999	142,928	103,194	72.2	9,250	6.5
2000	164,733	101,762	61.8	31,616	19.2

자료: 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 99의 자료를 이용하여 계산(원자료는 日本 國稅廳 『國稅廳統計年報書』).

<표 III-16>으로부터 원천징수세액 중 급여소득분이 전체 원천징수세액의 약 60~70%대를 차지하고 있음을 볼 수 있다. 이어 이자소득분 원천징수세액이 가장 적을 때의 6.5%(1999년)에서 가장 많을 때의 25.8%(1991년)까지 다양하게 분포되어 있으나 이자소득분과 급여소득분을 합하면 대체로 전체 원천징수세액의 80% 이상을 차지하고 있다. 즉 대부분의 원천징수액이 급여소득분과 이자소득분으로 징수되고 있음을 알 수 있다.

시계열적으로 볼 때 2000년도를 예외로 하면 1990년대 급여소득분은 상대적으로 증가하고 이자소득분은 상대적으로 감소하고 있는데, 이는 일본에서 이자율이 1990년대를 통하여 거의 0%에 가까운 정도로 하락하여 이자소득이 상대적으로 많이 줄어들었기 때문이다.

6. 신고와 납부

가. 신고 및 예정납세

소득세는 원천징수와 함께 신고에 따른 납부도 이루어지고 있다. 위에서 언급한 바와 같이 원천징수에 의한 소득도 원칙적으로 납세의무자가 당해연도의 소득세에 대해 확정신고를 할 때 정산하는 것으로 되어 있다.

신고에 의해 소득세를 납부할 의무가 있는 사람은 당해년 다음 해 2월 16일부터 3월 15일 사이에 관할 세무서장에게 확정신고서를 제출해야 한다. 사망자나 출국자에 대해서는 각각에 대해 별도의 신고기한이 정해져 있다.

봉급생활자에 대해서도 급여 수입액이 2,000만엔을 넘는 자, 두 곳 이상으로부터 급여를 받는 자, 혹은 한 곳에서 급여를 받는 자라 하더라도 급여소득 이외의 소득이 20만엔을 초과하는 자는 확정신고서를 제출해야 한다. 또한 잡손공제나 의료비공제 등의 적용으로 세금의 환급을 받기 위해서도 확정신고가 필요하다.

확정신고에 따라 확정된 소득세액은 신고기한인 3월 15일까지 납부해야 한다. 이 때 확정세액의 2분의 1 이상을 3월 15일까지 납부하고 세무서장에게 연납 신고서를 제출하는 경우는 5월 31일까지 그 잔액 납부를 연기할 수 있다. 이 때는 연 7.3%의 이자세(연납이자)도 부담해야 한다.

소득세에는 예정납세(예납)제도가 설치되어 있다. 예정납세제도는 확정신고를 하여 세금을 납부하고 있는 자로 전년도 세액이 일정액 이상인 자가 세무서장의 통지를 받아 그 해 세금을 미리 납부하는 제도이다. 예정납세는 2회 실시되는데 첫 번째의 납부 기한은 7월 1일부터 31일까지이고, 두 번째의 납부기한은 11월 1일부터 30일까지이다. 한편 신고나 납부기한에 대해서는 재해 등이 발생한 경우 연장되는 경우도 있다.

<표 III-17>은 1991년부터 2000년까지 10년간의 원천분 소득세와 신고분 소득세의 구성비율 추이를 나타내고 있다.

<표 III-17> 원천소득세와 신고소득세의 구성비율 추이

(단위: 억엔, 만명, %)

	소득세액	원천분소득세		신고분소득세		원천분(급여) 납세자수	신고분 납세자수
		금액	구성비	금액	구성비		
1991	267,493	195,711	73.2	71,783	26.8	4,333	856
1992	232,314	184,728	79.5	47,586	20.5	4,403	858
1993	236,865	189,060	79.8	47,805	20.2	4,473	843
1994	204,175	167,142	81.9	37,003	18.1	4,478	822
1995	195,151	157,259	80.6	37,891	19.4	4,484	802
1996	189,649	150,210	79.2	39,440	20.8	4,537	824
1997	191,827	154,030	80.3	37,797	19.7	4,618	827
1998	169,961	137,658	81.0	32,304	19.0	4,042	622
1999	154,468	126,186	81.6	28,282	18.4	4,474	740
2000	187,889	158,785	84.5	29,104	15.5	4,346	727

자료: 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 103과 『圖說日本の税制』, (1997, p. 95)을 참조하여 작성.

<표 III-17>로부터 알 수 있듯이 원천분 소득세의 구성은 1991년 73.2%에서 2000년 84.5%로 크게 증가하고 있는 데 비하여, 신고분 소득세는 1991년 26.8%에서 2000년 15.5%로 큰 폭으로 하락하고 있다. 원천분 소득세 징수액은 급여소득으로부터의 징수가 대부분을 차지하는 데 비하여 신고분 소득세는 사업소득이나 부동산소득으로부터의 징수가 많다. 신고분 소득세의 감소는 1990년대 일본이 거품경제 붕괴 후의 불황으로 인해 그만큼 신고사업소득 등이 줄어들었음을 의미한다. 이러한 경향은 <표 III-17>의 오른쪽에 있는 납세자수로부터도 여실히 나타나고 있다. 즉 원천분 납세자는 1991년 4,333만명에서 2000년 4,346만명으로 그리 변화가 없는 데 비하여 신고분 납세자는 1991년 856만명에서 2000년 727만명으로 10년 동안 약 130만명이나 줄어들고 있다.

나. 청색신고제도

일본 소득세제도에는 부동산 소득, 사업소득 및 산림소득이 있는 납세자를 대상으로 납세자가 자주적으로 소득금액을 계산하여 세무서장에 신고 납부하는 신고납세제도가 마련되어 있다. 이들 소득을 발생시키는 업무에 종사하는 사람으로 세무서장의 승인을 받은 경우에는 청색신고서를 이용하여 신고할 수 있도록 하고 있다. 이러한 사람을 청색신고자라고 한다. 이 청색신고자 이외의 자는 일반적으로 국세청이 작성하는 흰색신고서로 신고한다는 의미에서 백색신고자라 부르고 있다.

청색신고자는 복식부기 방식에 따라 장부에 기장해야 하는 것이 원칙이다. 단, 재무성장관이 별도로 정하는 간이기장으로 기록하는 방법(간이방법)도 인정되고 있다. 또한 전전년의 사업소득 등의 금액이 300만엔 이하인 소규모사업자는 세무서장에게 신고하여 현금수지를 중심으로 기록하는 간이장부 적성만으로도 소득계산을 할 수 있다. 청색신고자에 대해서는 사업 전업자(專従者) 급여의 필요경비 산입이나 청색신고특별공제(55만엔, 45만엔 또는 10만엔)의 적용 등 소득 계산상 또는 신고나 납세절차상 여러 가지 특전이 인정된다. <표 III-18>은 청색신고공제 및 청색신고특별공제의 개략을 나타낸 것이다.

<표 III-18> 청색신고공제 및 청색신고특별공제

	청색신고공제		
1972	(창설) 10만엔		
1992	청 색 신 고 특 별 공 제		
	(우측 이외의 자)	(사업소득 또는 부동산소득 거래를 정규(복식)부기 원칙에 따라 기록하는 자)	(간이부기(기록)방법에 따라 기록하는 자: 대차대조표를 첨부)
1993	(창설) 10만엔	35만엔	35만엔(경과조치)
1998	10만엔	45만엔	45만엔
2000	10만엔	55만엔	45만엔(2005년분까지 적용)

자료: 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 95

<표 III-18>에서 보듯이 일본에서 청색신고공제제도가 창설된 것은 1972년으로 30년 이상이 지났다. 그후 1992년도 세제개정에서 종래의 청색신고공제 대신에 청색신고특별공제가 창설되었다(1993년도부터 적용됨). 청색신고특별공제는 부동산소득 또는 사업소득이 발생하는 사업을 경영하는 청색신고자 중 정규의 부기 원칙에 의한 기장에는 55만엔, 그 이외의 청색신고자에 대해서는 10만엔의 특별공제를 인정하는 제도이다. 이에 더해 간이부기방법에 따라 기장하고 있는 자에 대해서는 1993년분부터 2005년분까지의 각년분을 대상으로 한 경과조치를 취하고 있다. 이 경과조치에서는 1993년 35만엔으로 하였다가 1998년에 45만엔으로 인상하였다. 간이부기방법에 따라 기록하는 자는 청색신고서에 손익계산서와 함께 대차대조표를 첨부하면 45만엔의 특별공제 적용을 인정받고 있다. 한편 청색신고자나 백색신고자는 일정 기간동안 기장·보존기록을 하도록 하고 있다.

7. 소득세액 계산의 예시

이상에서 알 수 있듯이 각각의 소득종류나 세액계산 방법에 따라 소득세의 세액계산이 다르게 나타난다. 이하에서는 급여소득자와 사업소득자의 경우를 예로 하여 소득세액 계산이 어떻게 이루어지고 있는가를 보이기로 한다¹¹⁹⁾.

가. 급여소득자의 소득세액 계산 예

제5절 나항에서 간단히 700만엔의 급여소득만이 있을 때의 급여소득세액 계산에 대한 예를 들었으나 이하에서는 급여소득자가 급여소득과 함께 기타 소득이 있는 다음과 같은 상황설정하에서의 소득세액 계산 예를 보이기로 한다.

119) 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, pp. 104~105에 있는 예를 기초로 필자가 설명을 첨가한 것이다.

<급여소득자가 기타 소득이 있는 경우의 상황설정>

급여수입금액	1,000만엔(원천징수세액 71만엔)
원고료 수입	50만엔(원천징수세액 5만엔)
정기예금 이자	30만엔(원천징수세액 4.5만엔)
의료비 지불액(보험금 등에서의 보전금 없음)	45만엔
사회보험료(급여로부터의 공제액)	45.7만엔
생명보험료 지불액	6만엔
손해보험료(1년계약) 지불액	1만엔
가족구성	처(전업주부), 장녀(학생, 17세), 장남(초등학생)

이상과 같은 상황설정 하에서 소득세액의 계산 절차는 다음과 같다.

- 급여소득 금액 $1,000\text{만엔} - 220\text{만엔 (급여소득공제}^{120}) = 780\text{만엔}$
- 잡소득 금액(필요경비를 10만엔으로 가정) $50\text{만엔} - 10\text{만엔} = 40\text{만엔}$
- 총소득금액 $780\text{만엔} + 40\text{만엔} = 820\text{만엔}$
(이자소득 30만엔은 분리과세이므로 총소득금액에 넣지 않는다)
- 소득공제액
 - 의료비공제 $(45\text{만엔} - 10\text{만엔}^{121}) = 35\text{만엔}$
 - 사회보험료공제 45.7만엔
 - 생명보험료공제 $(6\text{만엔} - 5\text{만엔}) \times 0.25 + 37,500\text{엔}^{122} = 4\text{만엔}$
 - 손해보험료공제 (단기이므로 3,000엔이 한도) 0.3만엔

120) 급여소득공제의 공제율표는 <표 III-8>에 나와 있다. <표 III-8>을 이용하여 급여소득공제액을 계산하면, $180 \times 40\% + 180 \times 30\% + 300 \times 20\% + 340 \times 10\% = 72 + 54 + 60 + 34 = 220$ (만엔)이 된다. 또는 간단히 <표 III-3>을 이용하면, $1,000 \times 10\% + 120 = 220$ (만엔)이 된다.

121) <표 III-6>으로부터 의료비공제에 적용되는 것은 ① 10만엔과 ② 연간소득금액의 5% 중에서 낮은 금액이므로 여기서는 10만엔이 된다. 왜냐하면 연간 총소득금액 820만엔의 5%는 41만엔으로 10만엔보다 크기 때문이다.

122) 보다 구체적으로 제4절 라항의 생명보험료 공제를 나타내는 표에 따라 계산하면, $(60,000 - 50,000) \times 0.25 + (50,000 \times 0.5 + 12,500) = 40,000$ 엔이 된다.

(배우자공제) (배우자특별공제)(할증부양공제) (부양공제) (기초공제)
 인적공제 38만엔 + 38만엔 + 63만엔 + 38만엔 + 38만엔 = 215만엔
 계 300만엔

○ 과세총소득금액 820만엔-300만엔=520만엔

(세율 및 공제액은 <표 III-7>참조) (정률감세)¹²³⁾

○ 신고에 의한 소득세액 (520만엔×20%) - 33만엔 -14.2만엔=56.8만엔

○ 환급된 세액 (71만엔+5만엔) - 56.8만엔=19.2만엔

결국 이 예에서는 신고에 의한 소득세액 56.8만엔과 원천분리과세 이자소득과 관계되는 소득세액 4.5만엔의 합계액 61.3만엔이 연간 납세한 소득세액이 된다. 또 급여소득의 연말조정은 고려하지 않았다.

나. 사업소득자의 소득세액 계산 예

이하의 사업소득자 상황설정하에서 소득세액 계산 예를 보이기로 하자.

<사업소득자(청색신고자)의 상황설정>

사업소득수입금액(철공소경영)	1,500만엔
사업소득의 필요경비(전업자 급료 제외)	1,000만엔
부동산소득 수입금액(아파트경영)	200만엔
부동산소득의 필요경비	70만엔
토지(조상대대로 내려온 토지)의 양도수입금액	7,000만엔
국민건강보험 보험료	26만엔
국민연금 보험료	10만엔
생명보험료 지불액	12만엔
가족구성:	
처(전업자, 전업자 급여액96만엔), 장남(중학생), 차남(초등학생)	

123) 20%의 정률감세가 있으므로 소득세액의 20%는 0.2×(520만엔×20%-33만엔)=14.2만엔이 된다. 그러나 稲垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 104에서는 4.2만엔으로 되어 있는데 아마도 계산의 잘못일 것으로 생각된다. 4.2만엔으로 되어 있으므로 동 자료에서의 신고에 의한 소득세액은 66.8만엔, 환급세액은 9.2만엔으로 나타나 있다.

이상과 같은 상황설정하에서 소득세액의 계산 절차는 다음과 같다.

○ 사업소득 금액 $1,500\text{만엔} - 1,000\text{만엔} - 96\text{만엔}^{124)} = 404\text{만엔}$

(청색신고특별공제)

○ 부동산소득 금액 $200\text{만엔} - 70\text{만엔} - 55\text{만엔} = 75\text{만엔}$

○ 총소득금액 $404\text{만엔} + 75\text{만엔} = 479\text{만엔}$

○ 토지와 관계되는 양도소득 금액(분리과세)

$$7,000\text{만엔} - \begin{matrix} \text{(개산취득비)} \\ 7,000\text{만엔} \times 5\% \end{matrix} - \begin{matrix} \text{(특별공제)} \\ 100\text{만엔} \end{matrix} = 6,550\text{만엔}$$

○ 소득공제액

사회보험료공제 $26\text{만엔} + 10\text{만엔} = 36\text{만엔}$

생명보험료공제(10만엔 이상이므로 최고한도액) 5만엔

$$\begin{matrix} \text{인적공제} & \begin{matrix} \text{(부양공제)} \\ 38\text{만엔} \end{matrix} & + & \begin{matrix} \text{(부양공제)} \\ 38\text{만엔} \end{matrix} & + & \begin{matrix} \text{(기초공제)} \\ 38\text{만엔} \end{matrix} & = & 114\text{만엔} \\ & & & & & & & \text{계 } 155\text{만엔} \end{matrix}$$

○ 과세총소득금액 $479\text{만엔} - 155\text{만엔} = 324\text{만엔}$

○ 과세장기양도소득금액 $6,550\text{만엔}$

○ 소득세액

(세율 및 공제액은 <표 III-7>참조)

총소득금액에 관계되는 부분 $(324\text{만엔} \times 20\%) - 33\text{만엔} = 31.8\text{만엔}$

124) 전업자 급여액 96만엔이다.

은 두 가지 특징이 나타나고 있다.

우선 들 수 있는 것이 개인소득과세의 경우 최저세율 적용소득계층이 많다고 하는 점이다. 일본은 1999년 항구감세 정책의 결과 일본의 현행 소득과세의 세율구조는 10%, 20%, 30%, 37%의 4단계 누진구조로 되어 있다. 이 때 10%의 소득세율을 적용 받는 소득계층에 전체 급여소득자의 약 80%가 포함되어 있다. 이에 비하여 영국의 경우는 세율이 10%를 적용받는 소득계층은 전체의 10% 정도이며, 22%의 세율적용을 받는 소득계층이 약 80%를 차지하는 분포를 이루고 있다고 한다(內閣府(2002, p. 102)). 소득계층(급여수준)별 납세자 분포와 소득세액의 납세액을 보면, 2000년에 연 수입 700만엔 이하의 납세자는 전체 납세자의 81.1%를 차지하는 데 비하여 소득세 납세액은 39.1%에 지나지 않고, 1,000만엔 초과 소득계층은 전체 납세자의 6.4%에 지나지 않는 데 비하여 소득세 납세액은 41.3%를 차지하고 있다.

다음으로 일본의 개인소득과세의 경우 비납세자의 비율이 높다고 하는 점을 들 수 있다. 취업자에서 차지하는 소득세 비납세자 비율은, 1990년 25.2%, 1995년 23.0%, 2000년 26.0%를 기록하고 있으며, 급여소득자에서 차지하는 비납세자 비율은, 1990년 14.0%, 1995년 14.8%, 2000년 18.9%에 달하고 있다. 1998년에는 급여소득자에서 차지하는 소득세 비납세자 비율이 일시적으로 25%까지 상승하였다. 이는 1998년에 한하여 소득세를 대상으로 총액 2.8조엔의 특별감세(본인 3.8만엔, 부양가족 1.9만엔)가 실시되었기 때문이다. 소득계층이 낮을수록 비납세자의 비율이 많게 되는 것은 당연하다고 할 수 있으나, 일본의 경우 중간소득층에서도 비납세자 비율이 상승하고 있다. 예를 들어 500만엔 초과 1,000만엔 이하 소득계층의 비납세자 비율은 1990년 0.6%였는데 비하여 2000년에는 7.0%로 상승하고 있다(內閣府(2002, p. 106)).

위에서 든 두 가지는 밀접한 관련이 있다. 즉, 면세점(과세최저한)이 계속하여 높아지게 되면 비납세자가 많아지게 되는 배경으로 작용하게 된다. 일본의 면세점은 「단신세대」가 연수입 114.4만엔, 「전업주부+자녀2인」인 세대는 384.2만엔에 이른다. 주요국의 「전업주부+자녀2인」 세대 면세점을 계산한 결과를 보면, 미국이 315.3만엔, 영국이 137.8만엔, 독일이 383.3만엔, 프랑스가 298.1만엔이다(內閣府(2002), p. 107). 일본 급여소득자의 면세점은 급여소득공제(130.8만엔), 인적공제(152만엔), 특정부양공제(63만엔), 사회보험료공제(38.4만엔)를 합한 금액이다. 인적공제 152만엔은 기초공제,

배우자공제, 배우자특별공제, 부양공제 각 38만엔을 합한 금액이고, 특정부양공제는 고등학생과 대학생 자녀를 둔 세대에 적용되는 소득공제이다. 일본의 과세최저한이 높게 된 이유는 1980년대 이후 세제개정에서 각종 공제의 인상이 계속적으로 이루어져 왔기 때문이다. 1987년의 배우자특별공제의 창설, 1989년과 1995년의 각종 공제의 확충에 따라 특히 전업주부세대의 면세점이 큰 폭으로 인상되었다.

이상의 특징으로부터 개인소득과세에 있어 납세자의 空洞化가 심하게 발생하고 있음을 알 수 있다. 개인소득과세의 공동화를 방지하고 기간세로서의 위치를 재정립하고자 배우자특별공제의 폐지와 면세점의 인하 등이 개인소득과세 개혁의 골자가 된다. 배우자특별공제의 경우 2004년부터 폐지하기로 되어 있다.

일본의 개인소득세가 우리나라에 주는 시사점에 대해 생각하여 보자. 지속적인 감세 정책의 결과 일본의 개인소득과세가 비록 다른 주요 선진국에 비하여 낮다고는 하나 우리나라는 국제수입에서 국제 소득세의 비중이 19.5%(2001년)로서 일본에 비하여도 훨씬 낮은 수준이고, 국민소득에서 차지하는 국제 소득세의 비중을 보아도 3.9%로서 일본에 비해 낮은 수준이다. OECD회원국과 비교할 때 1999년 우리나라 소득과세 비중은 29.9%로서 OECD 29개국 중 29위로서 최하위를 기록하고 있으며(OECD평균은 47.3%), 이 중 특히 개인소득과세의 비중은 19.1%로서 비중면에서 볼 때 OECD평균 35.2%의 약 절반 정도에 불과한 실정이다¹²⁷⁾.

이는 우리나라 소득세제의 열악성을 보여주는 것으로 해석할 수 있다. 소득·소비·자산과세의 균형을 통한 공평성과 효율성의 달성을 추구한다고 하는 점을 받아들인다고 하면, 위에서 언급한 조세구조로부터도 명백하게 알 수 있는 바와 같이 우리나라 국세에서 세원의 충실을 도모해야 할 분야는 개인소득과세 분야라고 할 것이다.

이러한 실정임에도 불구하고 우리나라에서는 2003년 1월부터의 소득세법 개정과 함께 교육비와 의료비, 보장성 보험료, 주택자금 등 연말정산 관련 각종 공제한도를 크게 확대하고 있다. 보다 구체적으로 보면, 근로자 의료비 소득공제한도의 확대(연 300만원에서 500만원으로), 건강진단비를 의료비 소득공제대상에 포함, 부양가족 교육비 공제한도의 확대, 자동차보험과 암보험 등 보장성 보험료 공제한도의 확대(70만원에서

127) 稻垣光隆編(2002), 『圖說日本の税制』의 자료편을 참조한 것임.

100만원으로), 주택자금관련 이자상환액의 공제한도확대(300만원에서 600만원으로), 신용 및 직불카드 사용분에 대한 공제한도 확대를 들 수 있다¹²⁸⁾.

공제한도의 인상을 통한 소득세의 소득분배적 기능도 중요성이 있다고 하겠으나, 소득세가 제대로 정착되기도 전에 공제한도의 인상 또는 과세최저한의 확대조치로 인한 비납세자의 증가나 최저세율 적용 납세자의 증가가 소득과세의 공동화로 이어질 가능성도 배제하지 못할 것이다. 우리나라의 경우 상위 10%의 인구가 결정세액의 75.2%를 납부하고 있는 데 반하여 하위 10%의 인구는 0.1%를 납부하는 데 불과하다(2000년). 이는 결정세액의 대부분을 상위 10%계층이 납부하고 있음을 의미한다¹²⁹⁾. 이러한 실정으로부터도 개인소득과세의 공동화 가능성이 염려된다.

앞서 언급하였듯이 일단 감세정책을 실시하고 나면 증세가 필요한 경우에 심한 조세 저항이나 정책협조의 어려움으로 이를 다시 인상하는 것은 상당한 진통이 따른다. 일본에서 계속하여 소득세 감세정책을 실시하여 왔다고 하더라도 이는 그 동안 소득세나 법인세 등 직접세의 비율이 높았기 때문에 소득세 비중을 줄이고 그 대신에 소비세 등의 간접세의 비율을 높인다고 하는 차원(直間비율의 조정)에서 세제개혁을 실시하여 왔다.

이에 비해 우리나라는 일본과는 반대 방향의 개혁, 즉 소득과세 등 직접세의 비율을 높여가는 세제개혁이 앞으로의 소자녀화나 고령화에 대비한 바람직한 방향이 될 것으로 판단된다. 일본에서는 소득과세 비중이 높은데도 현재 소득과세의 공동화문제가 대두되고 있는 상황이다. 이러한 일본의 경험을 반면교사로서 고려한다면 우리나라에서도 소득세의 공동화가 발생하지 않도록 하는 것이 일본으로부터 얻을 수 있는 중요한 시사점이다.

128) 동아일보, 2002년 12월 24일자. 재정경제부(2003), 『조세개요』, p. 61.

129) 국세청(2001), 『국세통계연보』.

<참 고> 엔젤세제

중소벤처법에서는 설립된 지 5년 이내로 연구개발비가 3%를 넘는 중소기업, 설립된 지 10년 이내로 연구개발비가 5%를 넘는 중소기업 등을 특정중소회사로 규정하고 있다. 개인투자자 소위 엔젤(angel)이 취득한 이들 특정중소회사의 주식(특정주식)에서 상장 전날까지 해당 주식의 양도에 따른 손실이 발생할 수 있다. 이 손실에 대해 일정 요건하에서 다음 해 이후 3년간 이월공제를 인정하는 특례(이른바 엔젤세제)를 마련하고 있다.

또 공개 전에 취득한 주식(상장일에 소유기간이 3년을 넘는 것)을 공개한 후 1년 이내에 양도한 경우에는, 일정 요건하에서 해당 주식 양도로 인한 양도소득 금액을 2분의 1에 상당하는 금액으로 과세하는 특례(이른바 창업자 이익에 대한 배려)도 마련하고 있다.

위에서 언급한대로 특정중소회사가 발행한 주식 양도로 인한 양도손실은 이월공제의 대상이 되고 있다. 2000년도 세제개정에서는 특정주식을 2000년 4월 1일부터 2005년 3월 31일 사이에 구입한 개인이 그 특정중소회사 주식 상장일 이후 1년 이내에 양도(증권업자에게 판매 위탁한 것에 한함)한 경우에는 일정 요건하에서 그 주식 양도소득 금액을 2분의 1에 상당하는 금액으로 하고 있다. 이 경우 공개주식과 관련되는 2분의 1 과세특례와의 중복적용이 인정되기 때문에 그 세부담은 통상 세부담의 4분의 1로 경감된다.

<부 록>

소득세법

제1편 총칙

제1장 통칙

제2장 납세의무

제3장 과세소득의 범위

제4장 소득의 귀속에 관한 통칙

제5장 납세지

제2편 거주자의 납세의무

제1장 통칙

제2장 과세표준, 과세표준의 계산 및 소득공제

제1절 과세표준

제2절 각종 소득금액의 계산

제3절 손익통산 및 손실의 이월공제

제4절 소득공제

제3장 세액계산

제1절 세율

제2절 세액공제

제4장 세액계산의 특례

제5장 신고, 납부 및 환부

제1절 예정납세

제2절 확정신고와 그에 따른 납부 및 환부

제3절 청색신고

제6장 경정청구의 특례

제7장 경정 및 결정

제3편 비거주자 및 법인의 납세의무

제1장 국내원천소득

제2장 비거주자의 납세의무

제1절 통칙

제2절 비거주자에 대한 소득세의 종합과세

제3절 비거주자에 대한 소득세의 분리과세

제3장 법인의 납세의무

제1절 내국법인의 납세의무

제2절 외국법인의 납세의무

제4편 원천징수

제1장 이자소득 및 배당소득과 관련된 원천징수

제2장 급여소득과 관련된 원천징수

제1절 원천징수의무 및 징수세액

제2절 연말조정

제3절 급여소득자의 원천징수와 관한 신고

제3장 퇴직소득과 관련된 원천징수

제3장의 2 공적연금 등과 관련된 원천징수

제4장 보수, 요금 등과 관련된 원천징수

제1절 보수, 요금, 계약금 또는 상금과 관련된 원천징수

제2절 생명보험계약 등에 근거한 연금과 관련된 원천징수

제3절 정기적금의 급부보전금 등과 관련된 원천징수

제4절 익명조합계약 등의 이익 배분과 관련된 원천징수

제5장 비거주자 또는 법인 소득과 관련된 원천징수

제6장 원천징수와 관련된 소득세 납기의 특례

제7장 원천징수와 관련된 소득세의 납부 및 징수

제5편 잡칙

제1장 지불조서 제출 등 의무

제2장 기타 잡칙

제6편 벌칙

부칙

IV. 일본의 법인세

1. 법인세의 역사개관 및 성격

가. 법인세의 역사개관

우선 일본의 법인세가 어떻게 창설되었고 그후 어떻게 변천되어 왔는지에 관하여 간단히 살펴보기로 하자¹³⁰⁾. 일본에서는 1887년에 소득세가 창설되었는데 창설 당시에는 개인과 법인의 구분이 없었다. 그러다가 이 소득세가 1899년에 분류소득세로 전면 개편되면서, 개인 납세자의 범위를 명확히 함과 동시에 법인에 대해서도 2.5%의 소득세를 부과하였다. 이것은 실질적으로 법인을 하나의 독립주체로 하여 과세한다는 것을 의미하므로, 이를 법인세의 시초로 보면 일본 법인세의 역사는 100년이 넘었다고 할 수 있다. 그후 법인에 대한 과세는 소득세의 틀 내에서 제1종 소득세로서 부과되었다.

1940년 소득세 체계가 대폭 개정되면서 그 동안에 제1종 소득의 형태로서 소득세로 부과되던 법인에 대한 과세가 소득세로부터 분리되어 법인세라는 독립 세목으로 창설되었다. 이 때의 법인세는 18%의 비례세율로 부과하고 있었다. 제2차 세계대전 종료 후 미군사령부(GHQ)가 일본을 통치하던 당시 샤우프(C. Shoup)세제 사절단에 의해 샤우프 세제권고가 완성되었다. 샤우프 세제권고는 포괄적 소득과세를 기초로 하고 있는데, 이는 새로운 세제의 디자인이라고 할 정도의 큰 개혁이었다. 샤우프 세제권고는 실제로 실시되기에 이르렀고, 특히 1950년 동 권고를 기초로 하여 이루어진 세제개혁에서는 법인세율로서 35%의 단일세율을 적용하였다.

샤우프 세제권고에서는 법인단계와 개인주주단계의 이중과세를 배제하기 위해 개인주주단계에서의 배당공제제도(세액공제) 및 법인간 배당수익 不算入제도를 실시하였

130) 법인세의 역사 개관은 池田(2001), 日本政府税制調査會(2000)를 참조하여 정리한 것이다.

다. 이렇게 조정된 배경에는 과세대상으로서의 법인을 어떻게 볼 것인가(즉, 법인실제설을 따를 것인가 아니면 법인의제설을 따를 것인가)에 차이가 있었기 때문이다.

나. 법인세의 성격

주지하듯이 법인은 주주의 의사와는 별개로 독립된 경제주체로서 경제활동을 하여 이익을 추구한다. 경제활동의 결과로 얻어진 이익은 주주에게 배당으로 귀속하게 된다. 법인세는 법인의 이익에 과세되고 있지만, 이 때 법인이익의 귀속 주체인 주주의 배당소득에 대한 과세를 어떻게 다룰 것인가라는 문제가 발생한다.

법인세의 성격에 대해서는 두 가지 사고방식이 존재한다. 하나는 법인은 독자적인 담세력을 갖고 있어 개인과는 별도로 과세주체라고 하는 법인실제설 또는 법인독립과세 주체설이다. 다른 하나는 법인을 개인 주주의 집합체로 보아 법인세는 그들의 소득세를 원천징수하는 것이라고 하는 법인의제설 또는 주주집합체설이다. 일본의 법인세는 샤푸프권고 이전에는 법인실제설에 기초하여 과세를 하고 있었으나, 샤푸프권고에서는 법인의제설의 입장을 취하고 있다. 법인의제설의 입장에서는 법인과 주주와의 관계, 또는 법인이익과 배당수익과의 관계에서 발생하는 이중과세문제를 조정할 필요가 있었기 때문에 위에서 언급한 배당세액 공제제도나 법인간의 배당수익 불산입제도를 도입하게 된 것이다.

그 후, 법인의제설의 입장은 후퇴되어 1961년에는 법인소득 중 배당분에 대해서는 유보분보다도 경감된 세율을 적용하는 지불배당경감 과세제도(배당경과제도)를 도입하였다¹³¹⁾. 경감세율로서는 법인소득 중 배당금으로 지출된 부분에 대해서는 기본세율에 비해 약 4분의 3정도의 세율을 적용하는 것으로 하였고, 이에 대응하여 소득세에 있어서의 배당세액공제율을 종전의 4분의 3으로 인하하였다. 이렇게 조정된 이유는 기업으로 하여금 주식에 의한 자금조달을 쉽게 하여 자기자본 충실을 위한 정책적인 배려가 있었기 때문이다.

배당과세를 둘러싸고 1988년 12월에 대폭적인(발본적인) 개혁이 있었다. 이 개혁시

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

제도를 간소화한다는 차원에서 지불배당경감 과세제도를 폐지하고, 개인주주 단계에서의 배당세액공제로 일원화하는 쪽으로 조정하였다. 또한 법인간 배당에 대해서도 모회사와 자회사 간의 특별한 경우를 제외하고 20%를 수익금에 산입하는 제도, 바꾸어 말하면 법인간 배당에 대해서는 80%까지 수익금에 산입하지 않는 제도로 개정되었다.

이상과 같은 일본의 법인세 개정 또는 개혁의 과정으로부터 알 수 있듯이, 일본의 법인세부과에 있어 법인실재설에서 있는지 아니면 법인의제설의 입장을 취하고 있는지 명확하지 않은 것이 현 실정이다.

한편 일본의 법인은 국세만이 아닌 지방세(광역자치단체인 도부현세)로서 사업세를 부담하고 있다. 이 사업세에 관하여는 제IX장의 기타과세에서 설명하기로 한다.

2. 총칙규정

가. 과세의무자와 과세·비과세소득

1) 납세의무자

법인에는 다양한 형태가 있는데, 일본 법인세법(제4조)에서는 우리나라와 같이 법인을 내국법인과 외국법인으로 나누어 납세의무를 규정하고 있다¹³²⁾. 내국법인이란 일본 내에 본점 또는 주된 사무소를 갖는 법인을 말하며, 내국법인 이외의 법인은 외국법인으로 분류된다¹³³⁾. 내국법인의 경우 법인소득의 원천이 일본 국내에 있는지 외국에 있는지에 관계없이 모든 소득을 과세대상으로 하고 있다. 이에 비해 외국법인은 일본 국내에 원천이 있는 소득에 대해서만 납세의무가 있다.

한편 법인이 아닌 사단 또는 재단으로 대표자나 관리인 규정이 있는 것 가운데 수익사업(계속하여 사업장을 두고 하는 것에 한한다)을 하는 것도 법인세의 납세의무자가 된다. 단 외국에 주된 사무소가 있는 경우는 법 시행지 내에서 수익사업으로 발생한 소

132) 高野俊信・松田淳 編(2002), 『税法便覧』, p. 268.

133) 보다 구체적으로 외국법인이라 함은 법시행지에 본점 또는 주된 사무소를 갖지 않는 법인으로 소득의 원천이 법시행지에 있는 것 또는 퇴직연금업무 등을 하는 것을 말한다. 高野俊信・松田淳 編(2002), 『税法便覧』, p. 268.

특의 원천이 있는 때에 한하여 납세의무자가 된다.

일본 국세청의 『국세통계연보』에 의하면 약 286만개(2000년도)의 법인이 존재하고 있다¹³⁴⁾. 일본의 경우 100억엔을 초과하는 법인수는 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 법인소득금액의 67.2%를 차지하고 있다(大田(2002, p. 141))¹³⁵⁾.

내국법인에는 보통법인, 공공법인, 공익법인, 협동조합, 인격이 없는 사단 등이 있다. 보통법인이라고 함은 주식회사, 유한회사, 합자회사, 합명회사, 상호회사 등의 회사형태를 갖는 법인을 말하는데, 보통법인은 모든 소득이 법인세 과세대상이 된다. 법인 중에서 대부분을 차지하고 있는 것이 보통법인으로 277만개가 존재하고 있다(2000년도). 또한 보통법인 중에서도 회사의 형태를 갖는 법인이 273만개에 이르고 있다(2000년도).

일본의 법인을 법인종류별 및 자본금 단계별로 구분하여 나타낸 것이 <표 IV-1>이다.

134) 일본에서는 매년 『圖說日本の税制(일본의 세제)』라는 제목으로 필진을 바꾸어 가면서 개정된 세법이나 세제개혁 논의를 반영하여 국세와 지방세 세목별로 비교적 자세한 설명을 곁들여 요약하고 있다(예, 稻垣 編(2002), 『圖說日本の税制』). 또한 일본의 재무성에서는 매년 『財政金融統計月報』를 발표하고 있는데 이 통계서에서는 각 분야별 특집을 매년 발표하고 있다. 그 중에서 조세에 관한 통계는 [조세특집]으로서 발표되고 있다. 또한 일본 국세청에서는 우리나라 국세청의 『국세통계연보』와 같이 『국세청통계연보』를 발행하고 있다. 여기에서도 이들 해설서와 통계서를 많이 참고하여 일본의 법인세에 관한 설명을 하고 있다.

135) 우리나라 법인을 종류별로 보면, 2000년 시점에서 영리내국법인이 전체의 94%인데, 주식회사(88.3%), 유한회사(3.2%), 합자회사(2.1%), 합명회사(0.4%) 순으로 되어 있다(국세통계연보(2001)). 외형규모별로는 5억원 미만의 영세법인이 50.0%이며, 100억원 이상의 대법인은 4.9%를 차지한다. 국세청의 『국세통계연보』에 나와 있는 2000년의 우리나라 법인세 신고 및 부과현황을 보면, 흑자신고법인은 66.2%, 결손신고법인은 33.8%이다. 이 때 신고과세표준이 100억원을 초과하는 법인수는 0.3%에 불과하나 총세액은 72.7%를 차지하고 있다.

<표 IV-1> 법인종류별 법인수

(단위: 개)

구분	법인 형태					계
	주식회사	유한회사	합명회사	합자회사	기타	
자본금단계						
100만엔 미만	-	-	2,578	11,273	1,731	15,582
100만엔 이상	-	-	1,073	6,753	907	8,733
200만엔 이상	-	1,011,191	1,207	7,819	6,450	1,026,667
500만엔 이상	-	290,836	1,064	2,640	7,775	302,315
1천만엔 이상	792,041	76,955	980	1,850	13,486	885,312
2천만엔 이상	184,189	16,753	13	1,032	7,791	209,778
5천만엔 이상	47,432	1,922	28	42	1,568	50,992
1억엔 이상	25,997	1,042	23	11	776	27,849
5억엔 이상	2,709	30	-	-	40	2,779
10억엔 이상	4,498	45	-	1	15	4,559
50억엔 이상	961	8	-	-	6	975
100억엔 이상	1,313	3	-	-	21	1,337
계	1,059,140	1,398,785	6,966	31,421	40,566	2,536,878

자료: 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 135.

(원자료는 일본국세청의 「회사표본조사결과보고」(2000년분)이다.)

1) 과세소득

과세소득의 범위는 원칙적으로 다음과 같다¹³⁶⁾.

가) 공공법인(지방공공단체, 공사, 공단, 공고 등)

법인세가 과세되지 않는다.

나) 내국보통법인(내국법인으로 공공법인, 공익법인, 협동조합 및 인격이 없는 사단 이외의 법인)

¹³⁶⁾ 高野俊信・松田淳 編(2002), 『税法便覧』, pp. 268~269를 참고하여 정리한 것임.

- ① 모든 소득(각 사업년도의 소득 및 청산소득)에 대하여 과세된다.
- ② 청산중의 각 사업년도 소득에는 과세되지 않지만, 계속하여 청산중에 있거나 합병으로 소멸한 경우는 청산 중의 각 사업년도 소득에 대하여 과세된다.
- ③ 퇴직연금업무 등을 하는 경우 각 사업년도 퇴직연금적립금에 대해서도 과세된다.

다) 내국법인인 협동조합

내국보통법인의 과세소득 범위와 같다. 협동조합이라 함은 농업협동조합(농협), 어업협동조합(漁協(우리나라의 수협)) 등을 말하며, 이들 협동조합의 모든 소득을 과세 대상으로 하고 있다. 협동조합의 경우 그 법인의 성격상 다음과 같은 취급을 받는다.

- ① 사업분량에 따른 분배금은 손금에 산입된다.
- ② 가입금은 소득 계산상 익금에 산입하지 않는다.

라) 내국공익법인 및 인격이 없는 사단 등

- ① 각 사업년도 수익사업에서 생긴 소득에 대하여 과세된다.
- ② 퇴직연금업무 등을 하는 경우 각 사업년도 퇴직연금 등 적립금에 대해서도 과세된다.

공익법인이라 함은 학교법인, 일본 민법 제34조상의 법인, 사회복지법인, 종교법인, 그리고 공공법인에 포함되지 않는 각종 사업단 등을 말한다. 공익사업의 수익사업 범위는 물품판매업, 금전대부업, 부동산대부업, 주차장업 등 33종류로 분류하고 있다. 한편 인격이 없는 사단은 법인세법상 법인으로 간주되기 때문에, 이들 사단이 수익사업을 하는 경우 그 수익으로부터 발생한 소득에 한하여 과세된다.

마) 외국법인

- ① 일본 국내원천소득과 관련되는 각 사업년도 소득에 대하여 과세된다. 단 공익법인 및 인격이 없는 사단에 대해서는 일본 국내원천소득과 관련되는 소득 가운데 수익사업으로부터 발생한 소득에 한하여 과세된다.
- ② 퇴직연금 업무 등을 하는 경우 각 사업년도의 퇴직연금 적립금에 대해서도 과세된다.

3) 비과세소득

가) 법인세법 규정에 의한 비과세소득

다음의 소득은 법인세법의 규정에 의해 비과세되고 있다¹³⁷⁾.

- ① 공익법인 및 인격이 없는 사단 등이 수익사업 이외의 사업으로부터 얻은 소득
- ② 보통법인 및 협동조합 등의 청산중에 발생한 각 사업년도 소득(단, 청산소득에 대한 법인세의 予納으로 과세가 이루어진다.)
- ③ 공익법인 및 인격이 없는 사단 등의 청산소득
- ④ 외국법인의 소득으로 일본 국내원천소득과 관련되는 소득 이외의 소득
- ⑤ 외국법인인 공익법인 또는 인격이 없는 사단 등의 일본 국내원천소득 중에서 수익사업 이외의 사업으로부터 발생한 소득

나) 다른 법률에 의한 비과세 소득

외국인의 국제운수업과 관련되는 소득의 경우 상호주의에 따른 소득세 등의 비과세에 관한 법률, 연합국제자산보상법 등 특별한 법률에서 규정하는 일정 소득에 대해서는 법인세가 비과세된다.

다) 자본 등 거래의 범위

자본 등 거래에 대해서는 소득금액 계산상 익금액 또는 손금액에 산입하지 않는다. 여기서 자본 등 거래라고 함은 법인 자본금액 또는 출자금액 및 자본적립금액¹³⁸⁾의 증가 또는 감소를 발생시키는 거래 및 법인이 행하는 이익 또는 잉여금의 분배(상법 제293조의 5(중간배당)에 규정하는 금전의 분배 및 특정 목적회사에 의한 금전의 분배를 포함)를 말한다.

137) 高野俊信・松田淳 編(2002), 『税法便覧』, p. 274.

138) 高野俊信・松田淳 編(2002), 『税法便覧』, (pp. 274~276)에서는 자본적립금액에 합산하는 것과 차감하는 것에 관하여 자세하게 열거하고 있다.

나. 사업년도 및 납세지

1) 사업년도

가) 정의

사업년도라 함은 법령 또는 법인(인격이 없는 사단 또는 재단을 포함)의 정관, 기부 행위, 규칙, 규약에 정하는 영업년도 기타 이에 준하는 기간을 말한다¹³⁹⁾.

① 법령, 정관 등에 사업년도에 대한 규정이 없는 경우

법령, 정관, 기부행위 등에서 영업년도 기타 이에 준하는 규정이 없는 법인에 대해서는 그 설립일(공익법인 등 또는 인격이 없는 사단 등에 대해서는 수익사업 개시일)부터 2개월 이내에, 영업년도 기타 이에 준하는 기간을 정하여 관할 세무서장에게 신고하여야 한다. 신고를 하지 않은 경우 세무서장은 사업년도 기간을 지정하여 이를 통지한다.

② 신고를 하지 않은 경우의 사업년도

인격이 없는 사단 등으로 영업년도의 신고를 하지 않은 경우는 그 해 1월 1일(수익사업을 새로이 시작한 경우에는 그 수익사업 개시일)에서 12월 31일까지의 기간을 사업년도로 간주된다.

사업년도 기간이 1년을 초과하는 경우에는 각 사업년도가 시작되는 날부터 1년 단위로 구분한 기간을 하나의 사업년도로 간주한다. 마지막에 端數가 생긴 경우는 그 단수를 하나의 사업년도로 한다. 또 제1회 사업년도의 첫날은 법인의 설립일로 한다. 법인의 설립일은 본점 소재지에 설립 등기를 한 날이다. 공익법인 가운데 행정관청의 허가 또는 인가로 성립하는 법인의 사업년도 첫날은 그 허가 또는 인가를 받은 날로 한다.

나) 합병 또는 해산을 한 경우의 사업년도

사업년도 중도에 해산하거나, 합병으로 해산되거나, 또는 分社型분할 이외의 분할이 있는 경우에는 사업년도가 분리된다. 즉, 사업년도 개시일로부터 해산일 또는 합병일

139) 高野俊信・松田淳 編(2002), 『稅法便覽』, pp. 277~279.

의 전 날 또는 분할일 전일까지의 기간과, 해산일 다음 날 또는 분할일로부터 그 사업년도 말일까지의 기간을 각각 하나의 사업년도로 간주한다.

① 청산중에 잔여재산이 확정된 경우

청산 중 법인의 잔여재산이 사업년도 중도에 확정된 경우에는 그 사업년도 개시일로부터 잔여재산이 확정되는 날까지의 기간을 하나의 사업년도로 간주한다.

② 청산중의 법인이 계속된 경우

청산중의 보통법인 또는 협동조합 등이 사업년도 중도에 계속된 경우에는, 그 사업년도 개시일로부터 계속일 전일까지의 기간 및 계속일로부터 그 사업년도 말일까지의 기간을 각각 하나의 사업년도로 간주한다¹⁴⁰⁾.

다) 사업년도의 변경

정관, 기부행위, 규칙 또는 규약에서 정하는 영업년도 기타 이에 준하는 기간을 변경하거나 새로이 정한 경우에는 지체없이 그 취지를 관할 세무서장에게 신고하여야 한다. 사업년도 변경은 그 변경일 전에 이미 종료하고 있는 사업년도의 납세의무에는 영향을 미치지 않는다.

라) 조직을 변경한 경우의 사업년도

법령의 규정에 따라 조직을 변경하여 다른 종류의 법인이 된 경우에는 조직변경 전의 법인(구 법인)은 해산 등기를 하고, 조직변경 후의 법인(신 법인)은 설립의 등기를 하게 된다. 이와 같이 조직을 변경한 경우에는 그 해산 또는 설립은 없었던 것으로 하고, 사업년도는 조직변경에 의해서는 구분되지 않고 계속되는 것으로 한다. 또한 등기 변경신청으로 해산등기를 말소한 법인은 해산하지 않은 것으로 된다.

140) 해산 또는 계속일이라 함은 주주총회 기타 이에 준하는 총회 등에서 해산 또는 계속일을 정한 때는 그렇게 정한 날, 정하지 않은 때는 해산 또는 계속을 결의한 날, 해산사유의 발생으로 해산한 경우는 그 사유가 발생한 날을 말한다. 합병일은 합병계약에서 합병기일로 정한 날을 말하고, 분할일은 분할계약 또는 분할계획에서 분할기일로 정한 날을 말한다. 高野俊信·松田淳 編(2002), 『稅法便覽』, p. 277.

마) 외국법인의 사업년도

외국법인에 대해서도 정관, 기부행위, 규칙 또는 규약에 정하는 영업년도 기타 이에 준하는 기간을 사업년도로 한다.

외국법인이 사업년도의 중도에 국내원천소득의 내용이 다르게 된 경우에는, 그 사업년도 개시일로부터 내용이 달라지게 된 날 전 날까지의 기간을 하나의 사업년도로 간주하고, 그 내용이 달라진 날부터 그 사업년도 말일까지의 기간도 하나의 사업년도가 된다.

외국법인이 사업년도 중도에 인적 역무의 제공사업 관련으로 대가를 받는 사업을 개시하거나 폐지한 경우에는, 그 사업년도 개시일로부터 해당 사업 개시일 전날 또는 폐지일까지의 기간을 하나의 사업년도로 간주한다. 또한 이들 해당일 다음날부터 그 사업년도 말일까지 기간도 하나의 사업년도로 간주한다.

2) 납세지

가) 내국법인의 납세지

내국법인의 납세지는 그 법인의 본점 또는 주된 사무소 소재지이다. 납세지를 정하는 이점으로는 신고, 신청 기타 법인세법에서 정하는 행위의 목적이 되는 관할세무서가 명확해진다는 점을 들 수 있다.

본점 또는 주된 사무소의 소재지가 그 법인의 사업 또는 자산 상황으로 보아 법인세의 납세지로서 부적당한 경우, 해당 납세지의 관할 세무국장 또는 국세청장관이 납세지를 지정한다. 국세국장 또는 국세청장관이 납세지를 정한 경우에는 그 취지를 서면으로 통지한다. 한편 합병후의 피합병법인의 납세지는 합병법인의 납세지에 따른다.

나) 외국법인의 납세지

외국법인에 대해서도 납세지의 지정이 있으며, 그 납세지는 다음과 같다.

- ① 국내에 항구적인 시설을 갖는 법인은 그 시설(사업소, 사무소, 기타 이에 준하는 것)의 소재지. 소재지가 둘 이상인 경우는 그 중에서 주가 되는 시설의 소재지.
- ② ① 이외에 국내에 있는 부동산 대여 등으로 대가를 받는 사업을 하는 법인은 그

자산의 소재지. 이들 자산이 둘 이상 있는 경우는 주가 되는 자산의 소재지.

③ ① 및 ②에 해당하지 않는 경우는 다음에 따른다.

㉠ ① 또는 ②의 규정에 의해 납세지가 정해져 있던 법인이 이들 규정 어느 쪽에도 해당하지 않게 되었을 경우는, 해당하지 않게 된 때의 직전까지 납세지였던 장소

㉡ ㉠이외의 법인이 정부에 대하여 법인세에 관한 법률의 규정에 근거하여 신고, 청구 기타 행위를 하는 경우에는 법인이 선택한 장소. 이들 장소가 둘 이상인 경우는 최초로 그 행위를 하였을 때 선택한 장소.

㉢ ㉠, ㉡ 이외의 경우는 고우지마치(麴町)세무서 관할구역 내의 장소.

3. 법인과세의 세수추이

일본의 법인과세에는 국세로서의 법인세만이 아니고 지방세로서의 법인사업세가 있으며, 두 법인과세 모두 법인의 소득(이익)을 과세표준으로 하여 부과하고 있다. 이에 더하여 법인기업은 지방세로서 도도부현(광역자치단체)과 시정촌(기초자치단체)에 법인 주민세를 부담하고 있다. 세수규모를 보면 국세 법인세와 지방세 법인사업세가 법인과세의 대부분을 차지한다.

일본의 법인과세는 이처럼 소득을 기준으로 하고 있으므로 소득과세에 속하며, 소비과세나 자산과세에 비해 소득과세의 비중이 높은 국가에 속한다. 일본의 총조세수입을 소득, 소비, 자산과세로 분류하여 보면 2001년 예산기준으로 각각 51.6%, 31.2%, 17.2%이다(稻垣(2002))¹⁴¹⁾. 이하에서는 법인과세의 시계열적 추이에 간단히 살펴보기로 한다. <표 IV-2>는 일본의 법인과세 통계에 관한 시계열적 추이를 나타낸 것이다.

141) OECD에서 발표하는 소득, 소비, 자산과세 분류의 통계를 보면 일본이 각각 50.0%, 32.0%, 18.0%인 데 비하여, 우리나라는 29.9%, 48.6%, 21.5%로서 우리나라보다 소득과세가 높고 소비과세가 낮은 구조임을 알 수 있다(1999년의 값이다). OECD, Revenue Statistics.

<표 IV-2> 일본의 법인과세 통계에 관한 시계열적 추이

(단위: %)

	GDP대비 국세법인세 비율	총조세수입 대비 법인과세 비율	총조세수입 대비 개인 소득세 비율	국세수입 대비 법인세 비율	도부현세 수입대비 법인사업세 비율	국세수입 대비 개인소득세 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: 2000년 수치는 추경 후 예산치이며, 2001년은 당초 예산치이다.

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』, 租税特集.

池田篤彦 編(2001), 『圖説日本の税制』, 財経詳報社.

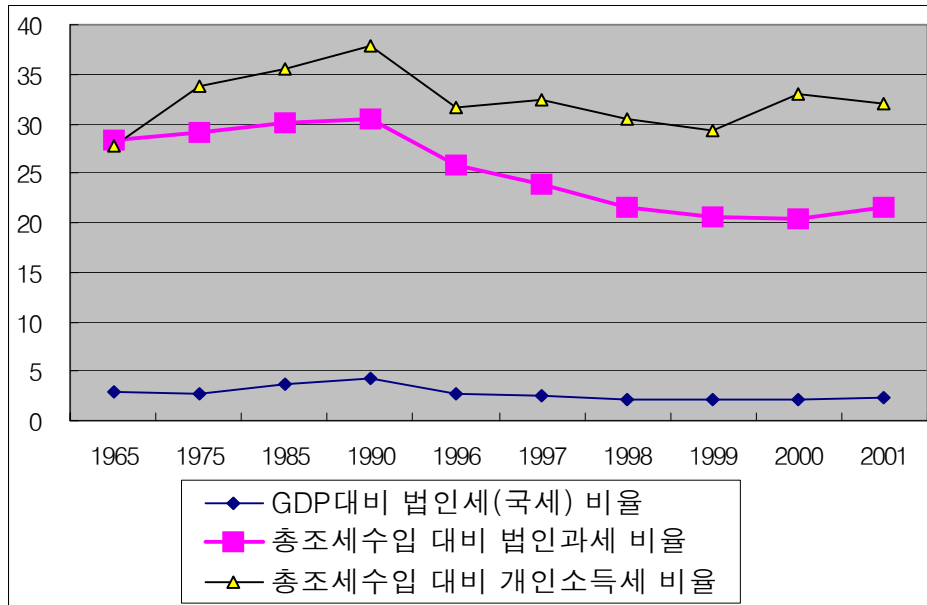
<표 IV-2>는 국내총생산(GDP) 대비 국세 법인세 세수비율(제2열), 총조세수입 대비 법인과세 세수비율(제3열), 총조세수입 대비 개인소득세 세수비율(제4열), 국세수입 대비 국세 법인세 세수비율(제4열), 도부현(광역자치단체)세 대비 법인사업세 세수비율(제6열) 및 국세수입 대비 개인소득세 세수비율(제7열)의 추이를 계산한 것이다. 개인소득세의 비율도 함께 계산하여 나타내고 있는 것은 법인과세와의 비교를 위한 것이다.

우선 국내총생산(GDP) 대비 국세 법인세 세수 추이, 전체 세수 대비 법인과세 세수 추이에 대해 보기로 하자. [그림 IV-1]은 이들 추이와 함께 전체 세수대비 개인소득세 세수의 비율추이를 그림으로 나타낸 것이다(즉, <표 IV-2>의 제2열부터 제4열까지를

그림으로 나타낸 것이 [그림 IV-1]이다).

[그림 IV-1] GDP 및 총조세 수입 대비 법인과세 세수추이

(단위: %)



자료: <표 IV-2>로부터 작성

[그림 IV-1]을 보면 GDP대비 국세 법인세의 비율과 총조세 대비 법인과세의 비율이 같은 추이를 보이고 있음을 알 수 있다. <표 IV-2> 또는 [그림 IV-1]을 보면, 1960~70년대에는 국세법인세가 GDP에서 차지하는 비율이 약 2.8%정도였던 것이 1985년에는 3.75%로 상승하고 있다. 거품경제가 가장 크게 나타나는 시기인 1990년에는 그 비율이 4.27%까지 상승한다. 그러다가 그 이후 경기침체로 법인소득이 급격하게 줄어들면서 GDP에서 차지하는 법인세(국세)의 비율도 빠른 속도로 줄어들게 되어, 2000년에는 그 비율이 2.11%까지 하락하고 있음을 볼 수 있다. 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 하락하고 있다. 이처럼 법인세는 경기변동과 밀접한 관련을 갖는 세

목임이 여실히 나타나고 있다. 법인세의 움직임이 <표 IV-2>(또는 [그림 IV-1]과 이하의 [그림 IV-2])와 같은 변화를 보이는 이유로서는 대체적으로 다음 세 가지 요인을 들 수 있을 것이다.

우선 1990년대 일본의 경기침체를 들 수 있다. 경기가 침체되면 법인의 소득(이익)은 감소하고, 그 결과 법인의 소득(이익)에 대하여 부과되는 법인세의 세수도 감소하게 된다. [그림 IV-1]에서 1990년대의 법인과세의 추이를 보면 이러한 현상이 여실히 나타나고 있음을 알 수 있다. 1990년대 법인세와 개인소득세의 차이를 보이기 위해 법인세와 더불어 총조세 수입 대비 개인소득세의 비율추이를 같은 [그림 IV-1]의 그래프에 나타내고 있다.

[그림 IV-1]을 보면 총조세 대비 개인소득세 비율도 1980년대까지 크게 상승하다가 1990년 이후 그 비율이 줄어 들고는 있으나 1990년대 후반을 보면 총조세 대비 개인소득세 비율은 30~32%를 차지하고 있어 법인세에 비해 그 하락폭이 크지 않음을 보이고 있다. 이로 부터 최근(특히 1990년대 후반 이후)의 소득과세 변동은 개인소득세보다 법인세의 변동이 크게 나타난 것이 주요 원인이 되고 있음을 알 수 있다.

다음으로 소비과세 비중이 법인과세에 비하여 상대적으로 크게 증가하였다는 것을 들 수 있다. 위에서 경기침체가 법인과세의 비중을 감소시킨 원인의 하나라고 하였다. 그러나, 경기침체로 인한 법인세수의 감소가 있었다고 하더라도 만일 법인세수의 감소와 함께 개인소득세나 소비과세 또는 자산과세의 세수감소가 있게 되면 법인세가 국세에서 차지하는 비중이 반드시 감소한다고 할 수는 없다. [그림 IV-1]에서는 법인과세의 상대적인 비중을 나타내고 있다. 법인세 비중의 상대적 변화 추이를 보기 위해서는 소비나 자산 과세의 비중이 어떻게 되어 있는가를 살펴볼 필요가 있다. 이를 간접적으로 살펴보는 방법으로 위의 <표 IV-2> 및 [그림 IV-1]에서 보이고 있는 총조세 중 개인소득세의 비중추이(또는 이하의 [그림 IV-2]의 국세 중 개인소득세의 비중추이도 마찬가지)를 참고하여 언급하기로 하자.

위에서 언급하였듯이 [그림 IV-1]을 보면, 1990년대 후반 총조세 대비 개인소득세 비율은 30~32%를 차지하고 있는 데 비하여 법인과세의 비중은 계속하여 하락하고 있다. 예컨대 1996년 총조세수입대비 법인세의 비중은 25.9%에서 2000년 20.3%까지 하락한다. 또한 자산과세가 플로우(flow)과세인 소득이나 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 IV-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. 예컨대 일본에서는 1989년 일반소비과세로서 소비세가 3%의 세율로서 창설되었고, 이 3%의 세율은 1997년에 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. 그 동안 37.5%였던 국세 기본세율을 1998년에는 34.5%로, 1999년에는 이를 다시 30%로 국제적인 수준에까지 낮추는 개혁을 실시하여 왔다¹⁴²⁾. 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 IV-1]에서 보듯이 법인세의 세수는 계속하여 저하시키는 요인으로 작용하여 왔다고 할 수 있다.

요약하면 1990년대의 법인과세 수입의 비중이 감소한 것은, 일본의 경기침체의 영향, 소비과세가 상대적으로 크게 증대하였다고 하는 점, 그리고 1990년대 후반에 있었던 법인세율의 대폭 인하가 그 원인이었다고 할 수 있다.

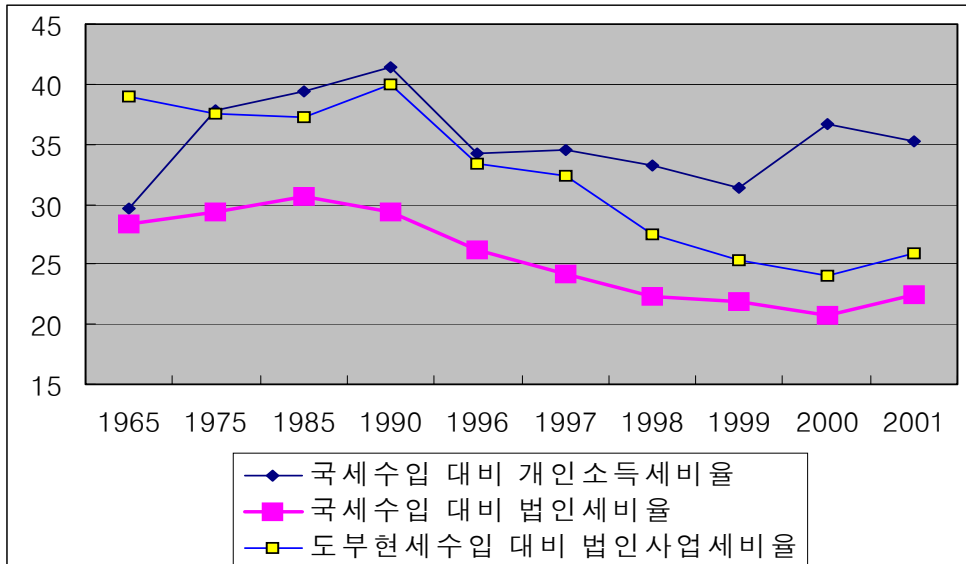
이상은 국세 법인세를 중심으로 그 추이를 언급한 것인데 이하에서는 법인과세를 국세와 지방세로 나누어 살펴보기로 한다. [그림 IV-2]는 국세수입 대비 법인세비율과 지방세(도부현세) 수입 대비 법인사업세 비율, 그리고 개인소득세와의 비교를 위해 국세수입 대비 개인소득세의 비율추이를 나타낸 것이다. 즉, <표 IV-2>의 제5열부터 제7열까지를 그래프로 그린 것이다. 일본의 경우 법인이 부담하는 지방 법인과세로서 법

142) 1984년에는 법인세율이 43%까지 상승하였었다.

인주민세가 있는데, 그 세수가 미미하여 법인과세의 추이에는 그리 영향을 미치지 못하고 있으므로 [그림 IV-2]에서는 생략하고 있다¹⁴³⁾.

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

(단위: %)



자료: <표 IV-2>로부터 작성

[그림 IV-2]로부터도 총조세 대비 비중을 이용하여 설명한 [그림 IV-1]에서의 설명과 거의 비슷한 패턴을 읽을 수 있다. [그림 IV-2]에서 보듯이 일본 국세에서 차지하는 법인세 수입은 1980년대 후반까지 약 30% 정도였다. 법인세 수입은 거품경제가 한창이던 1988년도에 35.3%까지 상승하였다가 1990년대에 들어 거품경제가 붕괴하면서 법인세수의 비중도 계속하여 하락하였다. [그림 IV-2]를 보면 1990년 국세 대비 법인세수입이 약 30%를 차지하던 것이 2000년에는 약 20% 정도로 떨어지고 있음을 알 수 있다.

143) [그림 IV-2]에는 나타나 있지 않으나 실제로 이들 법인 주민세를 합한 법인과세의 추이를 그려 보아도 그 추이에는 거의 변화가 없다.

<표 IV-2> 및 [그림 IV-1]을 이용하여 일본의 법인과세추이를 설명할 때 자산과세는 플로우(flow)과세인 소득이나 소비과세와는 달리 스톡(stock)과세로서 일본의 경우 자산에 대한 과세표준이 그리 변하지 않는다는 점을 언급하였다. 이를 보기 위해 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 소득 및 소비과세 등 플로우과세가 보다 많이 변동하고 있음을 알 수 있다.

이상은 국세 법인세의 비중추이에 관하여 살펴본 것이지만 법인과세의 영향을 심각하게 받고 있는 것은 국세보다도 지방세이다. [그림 IV-2]를 보면 광역자치단체세인 도부현세에서 차지하는 법인사업세의 비중은 1980년대까지 약 40%를 차지하고 있었으나, 1990년대부터 빠른 속도로 하락하여 2000년에는 그 비중이 25%까지 하락하고 있음을 알 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. 이 때 주의해야 할 것은 비록 경제활동의 주역을 담당하고 있는 법인 또는 기업과세의 비중이 줄어들었다고 하여 법인과세의 중요성도 줄어들었다고 하는 것은 아니라고 하는 점이다. 오히려 일본의 법인과세는 현재 세계개혁과세에서 주목의 대상이 되고 있다. 국세 법인세에 대하여는 경기회복이나 원활한 경제활동을 하도록 하기 위해 연결납세나 기업의 분할이나 합병 등 기업재편과세를 정비하고 있다. 또 지방세에 있어서는 현행의 법인사업세보다도 안정적인 세수입을 확보할 수 있도록 하기 위한 외형표준과세 도입논의가 활발하게 진행되고 있다¹⁴⁴⁾. 이처럼 법인과세 개혁문제는 일본 세계개혁에서 빼놓을 수 없는 과제가 되고 있다.

144) 지방의 법인과세 및 그 개혁에 관하여는 日本政府税制調査會(2002)에서 구체적으로 언급하고 있다.

4. 법인과세의 세율구조

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 소득액이 연간 800만엔 이하인 인격이 없는 사단에 대해서는 22%의 경감세율을 적용하고 있다. 또한 공익법인 등 또는 협동조합 등에 대해서도 22%의 세율을 적용하고 있다. <표 IV-3>은 각 법인종류별로 최근의 법인세율을 보이고 있다.

<표 IV-3> 최근의 법인종류별 법인세율

(단위: %)

구 분		1988년도 (발본개정전)	1990년도 (발본개정후)	1998년도 (법인세제개혁후)	1999년도 (개정후)
보통법인	유보분	42	37.5	34.5	30
	배당분	32			
중소법인의 경감세율 (연소득 800만엔 이하 부분)	유보분	30	28	25	22
	배당분	24			
협동조합 등	유보분	27	27	25	22
	배당분	22			
공익법인 등		27	27	25	22
특정의료법인					

자료: 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 113.

법인세의 세율은 소득세 등 다른 세목과의 균형을 도모하면서 그때 그때의 재정사정이나 경제정세를 반영하여 결정하고 있다. <표 IV-3>으로부터 알 수 있듯이 1988년 12월 개정(발본적 세제개혁)에서 기본세율이 42%에서 37.5%로 인하되었으며 배당소득

에 대한 경감세율 부과제도(배당경과제도)가 폐지되었다. 또 1998년도 세제개정에서는 경제활동에 대한 과세 중립성을 높여 기업활력과 국제경쟁력을 유지하기 위해 법인세의 과세베이스의 대폭적인 개편이 이루어졌고 기본세율도 34.5%로 인하되었다. 이어 1999년도 세제개정에서는 경기상황을 배려하여 과세베이스 개편은 이루어지지 않은채 기본세율만 30%로 인하되었다¹⁴⁵⁾. 보다 구체적인 법인세의 세율구조 변화추이와 변경 이유에 관한 간단한 설명이 다음의 <표 IV-4>에 나타나 있다.

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

<표 IV-4> 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		연50만엔 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	22
1965. 4	37	26	연300만엔 이하	31	
1966. 1	35	26	연300만엔 이하 ¹⁾	28	
1970. 5 (소득세 감세에 따르는 세원확보)	36.75	26	연300만엔 이하		
1974. 5(소득세의 대폭 감세)	40	28	연600만엔 이하		
1975. 5	40	30	연700만엔 이하		
1981. 4(재정재건 목적)	42	32	연800만엔 이하	30	24
1984. 4 (소득세 감세에 따르는 세원확보)	43.3	33.3		31	25
1987. 4(잠정세율의 기간종료)	42	32		30	24
1989. 4(발본개정 ²⁾ 경과세율)	40	35		29	26
1990. 4(발본개정 ²⁾ 본칙세율)	37.5			28	
1998. 4	34.5			25	
1999. 4	30			22	

주: 1) 1966년 이후는 자본금 1억엔 이하의 법인에만 적용되는 것으로 변경되었다.

2) 1989년 소비세 도입에 따른 법인세 세율의 인하이다.

자료: 池田(2001, p. 113), 日本政府稅制調査會(2000, p. 161).

일본에서는 법인이 부담하는 주요 지방세로서 법인사업세가 있는데 이 법인사업세는 기업이 국세법인세를 계산할 때 비용으로 인정되고 있다(법인사업세의 세율은 과세소득의 9.6%). 따라서 법인이 국세와 지방세를 합하여 실질적으로 부담하는 세율을 계산하기 위해서는 법인사업세가 비용으로 산입되는 것을 조정하여 계산할 필요가 있다. 일본에서는 이 세율을 실효세율이라는 용어를 사용하고 있다¹⁴⁶⁾.

이 때 일본의 법인 실효세율이 몇 %가 될 것인가를 계산하여 보자. 여기서 실효세율이란, 법인세의 전가나 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 법인 주민세를 부담하고 있다. 따라서 법인은 크게 4가지의 세부담을 하고 있는 것이 된다. 이제 법인세 기본세율 30%를 부담하는 보통법인이 부담하는 국세와 지방세를 합한 실효세율을 계산하여 보자. 이를 계산하려면 법인사업세를 포함하는 법인의 과세전 소득금액이 100이 있다고 상정하여 얼마만큼을 세금으로 지불하게 되는가를 계산하면 된다.

소득금액 100에는 법인사업세가 포함되어 있으므로, 우선 이 100 가운데 법인사업세로서 얼마를 부담하는가를 보기로 한다. 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,

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

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

$$\textcircled{2} \text{ 국세 법인세액 } \quad 91.24 \times 30\% = 27.37$$

$$\textcircled{3} \text{ 도부현민세 } \quad 27.37 \times 5\% = 1.37$$

146) 그러나 이 때의 실효세율은 법인이 실제로 얼마나 부담하는가를 나타내는 세부담률이 아니라, 라는 점에 주의할 필요가 있다.

④ 시정촌민세 $27.37 \times 12.3\% = 3.37$

위의 계산결과로부터 총 소득금액 100 가운데 법인은 40.87을 법인세로서 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.

5. 법인세의 부담조정

법인 그 자체를 어떻게 볼 것인가, 즉 법인실재설을 취할 것인가 아니면 법인의제설을 취할 것인가에 따라 법인세의 세율조정의 문제가 복잡하게 대두된다. 제1절에서 언급하였듯이 일본에서는 이 두 가지가 혼재되어 있다고 할 수 있으며, 그 결과 법인과 개인과의 세부담 조정도 전부가 아닌 일부를 조정하고 있는 실정이다. 이하에서는 법인과 개인의 소득조정문제에 관하여 살펴보기로 하자. 일본의 현행 법인세의 부담조정에 관한 내용을 정리한 것이 <표 IV-5>이다.

<표 IV-5> 일본 법인세의 부담조정

구 분		부담조정
법인단계	-	법인단계에서의 조정은 하지 않는다.
개인주주 단계	배당공제 제도	- 개인주주의 수취배당에 대해서는, 그 수취배당의 10%의 세액공제를 인정하고 있다. - 과세총소득금액이 1,000만엔을 초과하는 경우, 그 초과분 금액에 대해서는 5%의 세액공제를 인정한다.
법인간 배당	수취배당익금 불산입제도	- 법인주주의 수취배당의 경우 다음과 같이 조정하고 있다. 주식보유비율 25%이상인 특정주식과 관련된 수취배당은 전액을 익금불산입으로 하고 있다. - 특정주식 이외의 것과 관련된 수취배당은 50%까지 익금불산입이 인정된다.(2003년도까지는 중소기업 및 협동조합 등에 경과조치가 있다) ¹⁾

주: 1) 익금불산입되는 수취배당액은 법인이 받은 배당액으로부터 주식과 관련된 부채이자액을 공제한 금액이다.

자료: 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 109.

법인에 대한 과세소득금액은 법인이 해당 사업년도의 收益(益金)에서 費用(損金)을 공제한 금액이다¹⁴⁷⁾. 법인의 수익(익금)에는 상품이나 제품 등을 판매하여 얻은 매출수입, 토지나 건물 등의 고정자산의 양도에 따른 수입, 기타 역무(役務)의 제공으로 인한 수입, 예금이나 대부금의 이자수입 등과 같이 기업회계에서 말하는 결산이익 계산시의 수익에 해당하는 것이 포함된다. 일본 법인세법에서는 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 사업년도의 수익에 관련되는 매출원가, 완성공사원가, 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 않고 있다. 그 이유에 관해 보다 구체적으로 보기로 하자.

기업회계의 경우 재산이나 지분을 둘러싼 주주나 채권자 등 이해관계자 사이의 이해를 조정하는 기능과, 기업회계정보를 필요로 하는 사람들에게 기업의 재정상태와 경영성적을 공표하는 정보제공 기능의 두 가지 기능이 존재한다. 이에 비해 세법은 세무담의 공평이나 경제주체에 대한 중립성 확보라는 원칙하에서 적정 과세를 실현하기 위해 정부와 납세자의 관계를 규정하고 있다.

이와 같은 기본적인 입장 차이가 있기 때문에 기업회계상의 결산이익과 세법상 과세소득은 일치하지 않고 있다. 따라서 세법상의 소득금액을 계산하기 위해서는, 기업회계 결산이익을 대상으로 수익에 산입하지 않거나(익금불산입), 수익에 산입하거나(익금산입), 비용에 산입하지 않거나(손금불산입) 또는 비용에 산입하거나(손금산입)하는 신고조정 작업을 거쳐야 한다. 이상과 같은 조정을 하더라도 물론 세법과 상법·기업회계원칙에서의 이득을 완전히 조정하는 것은 한계가 있다. 이는 위에서 언급하였듯

147) 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.

이 각각이 추구하는 목표가 다르기 때문에 발생하는 문제이다. 법인세법상의 소득과 결산이익과의 관계를 조정하는 구체적인 항목을 <표 IV-6>에 정리하였다.

<표 IV-6> 법인세법상의 소득과 결산이익과의 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 익금에 포함되는 것	<ul style="list-style-type: none"> ◦ 법인세액으로부터 공제하는 외국자회사의 외국납부세액 ◦ 내국법인에 관계되는 특정외국자회사 등의 유보금액
손금불산입	결산이익에서는 비용으로 되지만 세법상은 손금에 산입되지 않는 것	<ul style="list-style-type: none"> ◦ 감가상각 초과액 ◦ 자산평가손 ◦ 과대한 임원보수나 임원상여금, 과대한 임원퇴직급여, 과대한 직원급여 등 ◦ 기부금 ◦ 교제비 ◦ 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 ◦ 해외와의 기술거래와 관련하여 적용되는 소득공제 등의 특별공제

자료: 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 111.

6. 조직재편 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, 기업활력을 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 설립을 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(연기하여 적용하거나) 조직 재편성을 하는 법인의 주주에게 주식 양도손익을 연기하여 적용하는 조치가 취해졌다. 이와 동시에 충당금의 인계에 대해서도 조직 재편성의 형태에 따라 요구되는 소정의 조치를 강구하고 있다. 나아가 조직 재편성이 조세회피의 수단으로 이용되는 것을 방지하기 위해 조직 재편성에 관한 포괄적인 조세회피 방지규정을 마련하는 조치도 취해졌다.

기업조직 재편성에 관련되는 세제의 정비로 과세요건 등을 종전보다 더욱 상세하게 규정하였고, 투명성이 높은 세제의 구축을 시도하고 있다. 이러한 시도는 기업활동이 다양해지고 복잡하게 변화해 가는 상황에서 납세자가 세부담을 예견할 수 있도록 하고 법적 안정성을 확보할 수 있도록 하기 위함이다.

요컨대 회사분할·합병 등 기업조직 재편성에 관련되는 세제상의 조치로는 법인이 자산을 이전할 때 그 이전자산의 양도익에 과세하는 것이 원칙이지만, 다음 <표 IV-7>의 조직 재편성에 대해서는 과세를 연기하는 조치를 취하고 있다. 단 대가로서 금전이 교부되는 경우는 원칙대로 양도익과세를 하고 있다. 과세가 연기되는 조직 재편성의 구분과 그 요건을 나타내고 있는 것이 <표 IV-7>이다.

<표 IV-7> 과세가 연기되는 조직 재편성

구 분	요 건
기업그룹내의 조직 재편성 (지분비율 50% 초과)	① 독립한 사업단위의 이전 (주요 자산·부채+종업원의 상당수) ② 이전한 사업의 계속 * 지분비율이 100%인 경우 위 ①, ②의 요건은 불요
공동사업을 하기 위한 조직 재편성 ◦ 사업의 관련성이 있을 것 ◦ 규모가 현저하게 다르지 않을 것 (매출액, 종업원수, 기타 이들에 준하는 것의 비율이 대략 1:5 이하) ◦ 상무급 이상의 임원이 경영에 참여	① 독립한 사업단위의 이전 (주요 자산·부채+종업원의 상당수) ② 이전한 사업의 계속 ③ 이전한 자산의 대가로서 취득한 주식의 계속 보유

주: 2001년 4월 1일 이후 실시되는 조직 재편성에 대하여 적용.

자료: 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 117.

나. 연결납세제도

일본에서는 2002년부터 연결납세제도를 도입하고 있다. 일본이 도입한 연결납세제도는 기본적으로 미국과 프랑스의 연결납세제도를 참고로 한 것이다. 미국과 프랑스의 연결납세제도는 「소득통산형」이라 불리는 것으로서, 개별회사의 손익을 통산한 연결베이스로 하여 세액을 계산하고 이 세액을 개별회사에 배분하는 방식이다(大田(2002, p. 169)).

이에 비하여 영국이나 독일은 개별회사간에 손익계정을 이체시켜 개별회사의 소득을 계산하는 제도로서 「손익이체형」이라 불린다. 여기서 손익이체란, 예컨대 자회사의 이익은 모회사의 소득으로 하고, 자회사의 손실은 모회사의 손금으로 하여 각 회사의 손익을 계상하는 경우와 같이, 회사간에 손익을 이체시켜 계산하는 것을 의미한다. 기업그룹의 일체성을 중시한 본격적인 제도가 미국이나 프랑스형이다. 일본의 경우 연결납세의 대상은 모회사가 주식의 100%를 보유하는 자회사로 정하고 있다.

일본의 기업경영환경을 둘러싼 변화를 보면, 연결기업회계로의 이행, 독과점금지법에서의 지주회사 해금, 회사분할이나 주식교환에 대한 상법개정 등 기업의 유연한 조직 개편이 가능하도록 법제도의 정비가 진행되고 있다. 이러한 변화에 대응하기 위해 세제에 있어서도 2002년도 세제개정에서 연결납세제도가 창설되었던 것이다.

연결납세제도는 실질적으로 하나의 법인으로 볼 수 있는 기업 그룹을 하나의 납세단위로 보는 제도이다. 이로 인해 기업환경의 실태에 맞는 적절한 과세를 하는 것이 가능해졌다. 부연하면 연결납세제도는 기업의 조직 개편을 보다 유연하게 하여 일본 기업의 국제경쟁력 강화와 경제구조 개혁에 이바지할 목적으로 도입되었다.

연결납세제도는 선택제를 적용하고 있다. 적용대상으로서는 모회사가 직접·간접으로 100%의 주식을 보유하는 모든 자회사가 그 대상이 된다. 이 때 법인세의 신고·납부는 모회사가 하고, 자회사는 연대납부책임을 지는 것으로 되어 있다.

연결법인세액은, 연결그룹 내의 각 법인 소득금액을 대상으로 소정의 조정을 하여 산출한 연결소득금액에 세율을 곱한 다음, 다시 여기에 필요한 조정을 하여 계산된다. 연결법인세액의 계산시 그룹 내의 법人间 자산거래에 따른 양도손익은 그 자산이 연결그룹 이외로 이전할 때 계상한다. 또 연결납세 적용개시 또는 가입시에는 원칙적으로 당해법인의 자산을 시가로 평가하고 평가손익을 계상하는 것으로 되어 있다.

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. 부가세 이외에도 퇴직급여충당금의 폐지 등 과세베이스의 적정화를 위한 조치가 강구되고 있다.

나아가 포괄적인 조세회피행위 방지규정의 창설, 질문검사권, 벌칙 등을 대상으로 한 필요한 정비가 이루어졌다. 이하의 <표 IV-8>에서는 보다 체계적으로 일본 연결납세제도의 개요를 제시하고 있다.

<표 IV-8> 연결납세제도의 개요

1. 적용대상
 - 모회사와 모회사가 직접 간접으로 100%의 주식을 보유하는 모든 자회사(외국법인은 제외)
 - 제도의 적용은 선택제. 단, 일단 선택한 경우는 계속 적용.
2. 신고·납부
 - 모회사가 법인세를 신고·납부한다.
 - 자회사는 연대납부책임을 지며, 개별 귀속금액을 세무서에 제출
3. 소득 및 세액의 계산
 - 연결그룹내 각 법인의 소득금액을 대상으로 소정의 조정을 한 연결소득금액에 세율을 곱하고, 여기에 다시 필요한 조정을 하여 연결세액을 산출.
 - 세율은 원칙적으로 현행세율(30%)과 같다. 단, 2년간은 연결부가세(2%)를 추가적으로 부과한다.
4. 내부거래의 취급
 - 연결그룹 내의 법인간 자산거래로 인해 발생하는 양도손익은 그 자산을 연결그룹 이외로 이전할 때 계상
5. 적용개시, 가입시의 자산평가
 - 적용개시 또는 가입시는 당해법인의 자산을 시가평가하고, 평가손익을 계상
 - 단, 모회사나 주식이전에 관계되는 완전 자회사, 장기보유(5년 초과)의 자회사, 적격합병이나 일정 주식의 교환에 따른 자회사는 대상이 되지 않는다.
 - 2002년 1월 1일 이전부터 100%자회사는 장기보유 자회사로서 취급
6. 기타
 - 포괄적인 조세회피행위 방지규정의 창설
 - 질문검사권, 벌칙 등에 대한 규정을 정비
7. 적용사업년도
 - 2003년 3월 결산법인부터 적용
 - 2002년도는 2002년 9월말을 승인신청기한으로 한다.
8. 재원조치
 - 연결납세제도의 틀 안에서의 조치
 - 연결부가세(2%)
 - 연결자회사의 연결전 결손금의 계상제한
 - 신규 자회사 등의 가입제한
 - 과세베이스의 개정(퇴직급여충당금의 폐지 등)
9. 시행일
 - 2002년 8월 1일 시행

자료: 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 115.

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.

7. 총당금·준비금 및 감가상각제도

가. 총당금·준비금

총당금은 기간손익 계산상 비용과 수익과의 적정한 대응이라는 입장에서 당기의 비용으로 계상하는 것이다. 준비금은 장래 발생할 가능성이 있는 손실 또는 장래의 투자를 위해 준비해 놓는 것이다. 총당금 설정이나 준비금의 적립이 장래 발생 또는 발생이 예상되는 비용이나 손실에 대비하는 성격이 있다는 점을 고려하여 일본에서는 우리나라와 같이 세법상 당기의 손금산입항목으로 인정되고 있다. 총당금이나 준비금은 이를 사용하기 전까지는 기업이 자유로이 사용할 수 있는 내부자금이므로, 이러한 제도를 적용받는 산업이나 기업에게 유리하게 작용하게 된다. 이는 곧 일부에만 적용되는 총당금이나 준비금제도가 산업간의 격차를 발생시키는 요인으로 작용함을 의미한다¹⁴⁸⁾.

기업회계에서는 다수의 총당금이 인정되고 있는데 법인세법에서는 대손총당금, 반품조정총당금, 퇴직급여총당금의 세 가지 총당금을 규정하고 있고, 이들 총당금의 편입에 대해서만 손금산입이 인정되고 있다. 이 때 퇴직급여총당금은 2002년 연결납세제도의 실시와 함께 폐지되었으므로 실제로는 대손총당금과 반품조정총당금이 손금에 산입되고 있다고 할 수 있다. 또 준비금의 적립은 특정의 정책목적을 위한 것으로 조세 특별조치법에 규정되어 있다.

적립된 총당금 및 준비금을 상각하는 방법은 각 총당금 및 준비금별로 개별적으로

148) 우리나라 법인세의 경우 감가상각제도, 퇴직급여총당금, 대손총당금, 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. 재정경제부(2002), 『조세개요』.

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 충당금·준비금의 취급에 있어 세법과 차이가 있다. 기업회계에서는 재정상태나 경영성적을 파악하고자 하는 목적이 있기 때문에 비용수익의 대응을 중시하여, 장래 특정 비용이나 손실을 가능한 한 보수적으로 계상하여 충당금을 설정하고 있다. 이에 비해 세법에서는 과세의 공정성이라는 입장에서 회계관행을 확립하는 등 제한적으로 법령을 규정하고, 일정한도액까지의 범위 안에서만 손금산입을 인정하고 있다.

<표 IV-9>와 <표 IV-10>은 충당금과 주요 준비금의 종류와 내용을 정리한 것이다.

<표 IV-9> 충당금의 종류와 내용

종 류	내 용
대손충당금	법인의 외상매출금, 대출금, 기타 이들에 준하는 채권의 대손으로 인해 발생할 것으로 예상되는 손실을 위한 충당금
반품조정충당금	출판업, 의약품제조업 등을 행하는 법인으로 반품의 특약을 맺은 경우, 반품으로 인해 발생할 것으로 예상되는 손실을 위한 충당금
상여충당금 (1998년도개정으 로 폐지)	법인의 사용인 및 사용인 겸 임원에 대하여 지급하는 상여금을 위한 충당금(2002년도까지 경과조치)
퇴직급여충당금 (2002년도개정으 로 폐지)	퇴직급여규정을 정하고 있는 법인의 사용인 퇴직급여를 위한 충당금
제품보증충당금 (1998년도개정으 로 폐지)	건설업 또는 일정 제조업을 운영하는 법인이 목적물의 결함에 대해 인도 후 발생하는 보수비용을 위한 충당금(2002년도까지 경과조치)

자료: 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 123.

<표 IV-10> 주요 준비금의 종류와 내용

종 류	내 용
특별수선준비금	법인이 소유하는 자산으로 주기적인 수선을 필요로 하고, 또한 그 주기가 상당기간을 요한다고 인정되는 것의 특별수선에 충당하기 위한 준비금
해외투자손실 준비금	특정해외사업법인 등 일정 법인의 주식을 취득한 경우에 그 주식가격의 하락 또는 대손에 따른 손실에 대비하기 위한 준비금
금속광업 등 鑛害방지준비금	금속광산 채굴권자 등이 금속광산 사용 종료후 鑛害의 방지에 필요한 지출을 위한 준비금

자료: 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 123.

나. 감가상각제도

감가상각제도란 건물, 구축물, 기계 및 장치 등의 감가상각자산의 거래가격을 그 사용년수에 따라 분배하여 비용으로 처리하는 것을 말한다. 감가상각자산이란 시간이 지나면서 그 가치가 감소하는 자산이다. 상각자산의 가치 감소를 반영하여 적정한 기간 손익계산을 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, 내용년수, 잔존가액, 상각가능한도액 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 감가상각비로서 기업회계상 손금으로 계상하는 모든 금액을 법인세법상 손금으로 인정하고 있는 것은 아니다. 기업회계상의 손금계상금액 중 법인세법에 정하는 상각방법에 의해 계산한 금액(상각한도액)의 범위 안에서만 손금액에 산입하도록 하고 있다¹⁴⁹⁾.

감가상각에는 통상의 감가상각금액을 초과하여 비용으로 계상하는 특별상각이라는

149) 세법에 규정된 내용년수를 보면, 예컨대 철근콘크리트로 만든 사무소는 50년, 보통자동차는 6년 등으로 되어 있다.

제도가 있다. 이것은 설비도입 후 빠른 시일내에 보통의 감가상각보다 다액의 감가상각비를 손금산입으로 인정하는 상각방법이다. 예컨대 전자기기 이용설비나 사업기반 강화설비를 취득한 경우에는 특별상각이 적용된다. 특별상각을 인정하는 이유는 설비 도입시의 세부담을 경감하여 줌으로써 설비투자를 촉진시키려고 하는 정책목적이 있기 때문이다. 일본의 감가상각자산별 상각방법을 정리하고 있는 것이 <표 IV-11>이다.

<표 IV-11> 상각자산의 상각방법

구 분		상각방법	법정상각방법	
유형 감가 상각 자산	일반자산	건물	정액법 ¹⁾	
		건물의 부속설비, 구축물, 기계 및 장치, 선박, 항공기, 차량 및 운반구, 공구, 기구 및 비품	정액법 정률법	정률법
	광업용자산	광업경영상 직접 필요에서 광업 폐지로 인해 현저하게 그 가치가 줄어드는 자산	정액법 정률법 생산액비례법	생산액 비례법
무형 감가 상각 자산	일반자산	(물권적 자산권) 어업권, 수리권, 댐사용권 (공업소유권) 특허권, 의장권, 상표권, 실용신안권 (이용권) 수도시설이용권, 전기가스공급시설이용권	정액법	
		광업권(조광권 및 채석권 기타 토석을 채굴하고 또는 채취하는 권리를 포함)	정액법 생산액비례법	생산액 비례법
	영업권		5년간 균등상각 (1998년도 개정)	
	소프트웨어	복사하여 판매하기 위한 원본 기타 (연구개발용은 3년)	3년간 균등상각 5년간 균등상각 (2000년도 개정)	
생물	(동물) 소, 말, 돼지, 면양, 염소 (과수) 감귤류, 사과나무 등 (과수 이외의 식물) 차나무, 올리브나무 등	정액법		

주: 1) 1998년 4월 1일 이후 취득한 건물에 대하여 적용된다. 그 이전에 취득한 것에 대해서는 정액법 또는 정률법의 선택.

자료: 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 125.

8. 일반법인 이외의 법인과세

가. 동족회사 유보금 과세제도

同族會社라고 함은 소위 말하는 오너(owner) 기업으로, 소유과 경영이 명확이 분류되어 있지 않아 회사와 개인의 의사결정이 동일한 기업을 말한다¹⁵⁰⁾. 일본의 법인세제는 개인소득세제보다도 낮은 세율로 되어 있기 때문에 개인기업보다는 법인으로 하는 것이 세법상 보다 유리하게 작용하고 있다. 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. 이 때 동족회사의 과대한 내부유보를 그대로 방치하게 되면 개인기업 형태와의 사이에 과세의 공평성이라는 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 유인을 하기 위한 기능을 수행하면서 법인형태와 개인형태에서 나타나는 세부담의 차이를 조정하고자 하는 데 그 목적이 있다. 동족회사의 유보금 규모가 유보공제액 규모를 초과하는 경우 그 동족회사의 법인세액은 통상 부과되는 법인세액에 더해 그 초과하는 부분의 유보금액 구분에 따라 10~20%의 누진세율을 적용하여 과세되고 있다. 이를 동족회사 유보금과세제도라고 한다.

2000년도 세제개정에서는 2년간의 한시적 조치로서, 설립된 지 10년 이내인 중소기업자 및 신사업 창출촉진법의 인정사업자에 대해서는 동족회사 유보금 과세를 적용하지 않는 특례조치가 취해졌다. 또한 2002년도 세제개정에서는 적용대상 외로 되는 동족회사가 추가되었으며, 이외에도 유보금과세 5% 상당액을 경감하는 조치가 강구되었

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

다(2004년 3월 31일까지의 조치이다). 일본의 유보금과세제도의 개요를 정리한 것이 <표 IV-12>이다.

<표 IV-12> 유보금과세의 개요

동족회사의 유보금과세액의 산출공식은 다음과 같다.

소득 등의 금액	유보금액
----------	------

(유보금액 - 유보공제액) × 세율 = 세액

○ 동족회사의 「소득 등의 금액」은 다음에 열거하는 금액의 합계액이다.

- (1) 당해 사업년도 소득액
- (2) 수취배당 등의 익금불산입액
- (3) 환부금 등의 익금불산입액
- (4) 이월결손금 등의 손금산입액
- (5) 조세특별조치법 규정에 의해 유보금액에 포함되는 금액
 - ① 해외 기술거래와 관련되는 소득의 특별공제액
 - ② 新鑛床탐광비 또는 해외신광상탐광비의 특별공제액
 - ③ 수용(收用) 등의 경우에 적용되는 소득의 특별공제액
 - ④ 특정외국자회사의 과세 후 유보금액의 손금산입액
 - ⑤ 농업생산법인의 食用 소(牛) 판매와 관련되는 소득의 과세특례에 의한 손금산입액

○ 「유보공제액」은 다음 세가지 금액 중 가장 많은 금액을 말한다.

- (1) 소득기준액: 당해 사업년도 소득금액의 35% 상당액
- (2) 정액기준액: 연 1,500만엔×[당해 사업년도 월 수/12]
- (3) 적립금기준액:기말 자본금 또는 출자금의 25% 상당액으로부터 기말 이익적립금액을 공제한 잔액에 상당하는 금액

○ 「세율」의 적용은 다음과 같다.

과세유보금액의 구분에 따라

- (1) 연 3,000만엔 이하의 금액.....10%
- (2) 연 3,000만엔 초과 연 1억엔 이하의 금액15%
- (3) 연 1억엔 초과 금액 20%

자료: 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 119.

나. 공익법인 및 협동조합에 대한 과세

공익법인이란 학교법인, 재단법인, 종교법인, 사회복지법인 등 특별한 법률에 의해 설립된 법인으로, 공익성이 높은 사업의 수행을 주요목적으로 하는 법인을 말한다. 이들 공익법인에 대해서는 각 사업년도의 소득 중 수익사업에서 생긴 소득에 대해서만 법인세가 과세(세율은 22%)된다. 여기서 말하는 수익사업의 범위는 물품판매업, 부동산판매업 등 법인세법 시행령에 한정적으로 33종류가 열거되어 있다. 이 33종류의 수익사업의 범위를 열거하고 있는 것이 <표 IV-13>이다.

<표 IV-13> 수익사업의 범위

수익사업		
1. 물품판매업	14. 자리대여(席貸)업	29. 의료보험업
2. 부동산판매업	15. 여관업	30. 양재, 일본옷재단(和裁), 기모노착용, 편물수예, 요리, 이용, 다도, 꽃꽂이, 연극, 연예, 무용, 무도, 음악, 회화, 서예, 사진, 공예, 디자인, 자동차조종 또는 일정 선박조종을 지도하는 사업, 또는 입시, 보충학습을 위한 학력지도 또는 공개 모의학력시험을 하는 사업
3. 금전대여업	16. 요리점업 기타 음식점업	31. 주차장업
4. 물품대여업	17. 주선(周旋)업	32. 신용보증업
5. 부동산대여업	18. 대리(代理)업	33. 무형(無體)재산권 제공 등을 하는 사업
6. 제조업(전기, 가스 또는 열 공급업 및 물품 가공수리업을 포함)	19. 중개업	
7. 통신업	20. 도매(問屋)업	
8. 운송업	21. 광업	
9. 창고업	22. 토석채취업	
10. 청부업	23. 목욕장(浴場)업	
11. 인쇄업	24. 이용업	
12. 출판업	25. 미용업	
13. 사진업	26. 흥행업	
	27. 유기장(遊技場)업	
	28. 관람소업	

위의 수입사업 중 그 업무가 법률 규정에 근거하여 이루어지고, 특히 공공·공익적인 일정 사업은 수입사업에서 제외하고 있다.

(참고) 다음에 열거하는 사업은 사업 종류에 관계없이 수익사업에서 제외된다.

- ① 신체장애자 및 생활보호자가 종업원의 1/2 이상을 차지하고, 또 그 사업이 이들 생활보호에 기여하고 있는 것
- ②母子복지단체가 하는 사업으로 모자복지자금의 대출기간 내에 이루어지는 사업 및 공공시설 내에서 이루어지는 사업
- ③ 보험계약자보호기구가 파탄보험회사의 보험계약을 인수한 경우 및 그 인수와 관련되는 보험계약 관리업무로서 이루어지는 사업

자료: 高野俊信·松田淳 編(2002), 『稅法便覽』, pp. 269~272.

공익법인은 공익을 목적으로 하고 있다는 점, 공익법인의 수익사업 자체가 그다지 이루어지지 않았다는 점에서 일부의 공익법인을 제외하고 과세되지 않고 있었다. 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.

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 하는 것이기 때문에 조합원에 대한 사업분량 배당은 일종의 가격인하나 환불로 간주하여 손금에 산입하는 것으로 하고 있다. <표 IV-14>에서는 공익법인에 대한 법인과세를 요약하여 보인 것이며, <표 IV-15>는 수입사업과 관련되는 확정신고서를 제출한 공익법인과 인격이 없는 사단의 현황을 나타낸 것이다.

<표 IV-14> 공익법인에 대한 법인과세의 개요

적용세율	22%의 경감세율(보통법인의 기본세율은 30%임)
기부금에 관한 특례	공익법인 기부금의 손금산입 한도액은 수익사업으로부터 발생한 소득의 20% (학교법인, 專修학교를 설치하는 準학교법인, 사회복지법인 및 更生보호법인은 발생소득의 50%와 연 200만엔 중 많은 금액).
간주기부금	수익사업부문으로부터 비수익사업부문에의 지출은 기부금으로 간주
금융자산수익 (이자-배당 등)	수익사업부문으로부터 발생하는 것만을 과세대상으로 함

자료: 日本政府稅制調査會(2000, p. 188).

<표 IV-15> 수익사업과 관련되는 확정신고서 제출의 공익법인 등(2000)

(단위: 개, 억엔)

구 분	공익법인	인격이 없는 사단	합 계
법인수	26,459개	7,981개	34,440개
이익계상한 사업년도수	14,268개	3,493개	17,761개
상기 법인의 과세소득	2,360억엔	113억엔	2,473억엔
상기 법인의 세액	515억엔	28억엔	543억엔

자료: 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 121.

(원자료는 일본 國稅廳, 「國稅廳統計年報書」(2000년도판))

9. 조세특별조치와 교제비과세제도

가. 조세특별조치

조세특별조치는 경제정책, 사회정책 등의 정책적 이유에 근거하여 세부담의 공평·중립·간소라는 기본이념의 예외조치로서 설치되어 있는 것이다. 법인세법의 특례는 과학기술의 진흥, 자원에너지대책, 중소기업 등의 경영 합리화, 근대화, 산업기반의 강화, 지역개발의 촉진, 공해대책 등의 정책목적에 따라 설치된 것이다.

<표 IV-16>에서는 조세특별조치에 의한 수입감소액의 내역을 보이고 있다.

<표 IV-16> 조세특별조치에 의한 수입감소액의 내역(2000년도)

소득세 12,900억엔(66.4%)				법인세 4,340억엔(22.3%)		기타
주택용자 공제 (30.9%) 6,010억엔	생명·손해 보험공제 (13.9%) 2,690억엔	노인저축우 대(마루유 ¹⁾) (8.9%) 1,730억엔	기타 (12.7%) 2,470억엔	법인세 (22.3%) 4,340억엔	투자감세(경기대책) (10.9%) 2,120억엔	기타 (11.2%) 2,180억엔

주: 위의 조세특별조치에 의한 수입감소액은 19,420억엔인데, 이 외에도 상속세 소규모택지 등 및 특정 사업용 자산에 대한 과세가격의 특례로 인한 수입감소액이 1,360억엔 있다.

1) 노인우대저축(마루유(優))의 경우 2003년 1월부터 단계적으로 축소되고, 2006년 1월부터 장애 자저축우대로 개편된다.

자료: 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 129.

법인세에 관한 특별조치는 그 성질로 보아 크게 세가지 유형으로 분류할 수 있다.

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

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

위에서 첫째, 둘째 유형에 속하는 특별조치는 일정 조건에 해당하는 행위를 유인(인센티브)한다는 의미를 갖고 있다. 그러나 앞으로는 개인 및 기업의 자유로운 경제활동을 존중하고 그들의 경제활동에 있어 중립적인 세제가 적용되도록 하는 것이 일본 세제조사의 기본적인 입장이다. 요컨대 특정 정책목적을 위해 세계상의 우대조치라는 수단을 이용하는 것은 최대한로 피해야 한다는 입장이다. 이때 세제를 이용하여 경제주체의 특정행위를 유도하는 것은 한계가 있다고 보아 조세특별조치의 정리 및 합리화를 추진하고 있는 것이다.

나. 교제비과세제도

법인이 지출하는 교제비는 기업회계상 그 전액을 비용으로 하고 있으나, 세법상으로는 조세특별조치법에 의해 손금산입이 제한되고 있다. 이것이 이른바 교제비과세제도인데 1954년에 창설되어 그후 강화되어 왔다.

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

창설 당시에 소득세가 부과되는 것을 피하기 위해 임원이나 종업원에 대한 급여를 유흥비, 교제비 등의 형태로 지급되는 경향이 있었다. 또 임원, 종업원의 사적관계에 있는 사람을 회사의 경비로 접대하는 등 사업상의 필요를 넘어 접대하는 경향이 있었다. 일본 정부는 교제비 지출 등으로 기업의 자본축적이 저해되는 것을 막기 위한 대책으로, 가상으로 급여 등을 지급하는 경우에는 이를 급여소득으로 파악하여 소득세과세의 적정화를 도모하고 있다. 교제비의 남용을 억제하고 경제 발전에 도움이 되는 방향으로 교제비과세제도를 개정하고자 하는 것이다¹⁵¹⁾.

교제비과세제도 창설 당시에는 일정금액을 초과하는 부분의 50%를 손금불산입으로 하고 있었다. 그러다가 교제비의 지출상황 및 이에 대한 강한 사회적 비판을 받게 되면서 손금불산입 비율이 점차적으로 높아졌다¹⁵²⁾.

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

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

<표 IV-17> 업종별 교제비 지출상황 등

업종	지출교제비 (백만엔)	손금불산입액 (백만엔)	손금불산입비율 (%)	영업수입 천엔당 교제비(円)
농림수산업	12,045	5,411	44.9	2.97
광업	12,716	7,771	61.1	3.27
건설업	852,267	447,473	52.5	6.42
섬유공업	20,607	9,894	48.0	3.24
화학공업	290,714	250,982	86.3	3.74
철강금속공업	125,019	76,649	61.3	2.74
기계공업	277,725	197,622	71.2	1.47
식품제조업	157,483	130,040	82.6	4.14
출판인쇄업	94,931	58,320	61.4	5.17
기타 제조업	145,736	79,216	54.4	2.18
도매업	623,138	387,171	62.1	1.66
소매업	516,104	339,097	65.7	2.97
요리음식여관업	78,236	30,288	38.7	3.52
금융보험업	121,221	103,714	85.6	1.85
부동산업	154,140	61,690	40.0	4.65
운수통신공익사업	237,808	162,871	68.5	2.49
서비스업	570,350	269,896	47.3	3.34
기타 법인	100,543	60,760	60.4	2.22
합계	4,390,782	2,678,867	61.0	2.81

자료: 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 131.

(원자료는 일본 國稅廳 「會社標本調査結果報告」(2000년분)이다.)

10. 기부금 세제와 압축기장

가. 기부금의 손금불산입제도

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 있다.

2001년도 세제개정에서는 법인이 지출한 기부금 중에 인정NPO법인¹⁵³⁾이 실시하는 특정비영리활동에 관한 기부금 특별제도가 창설되었다. 이 경우에 일반 기부금의 손금산입한도액과는 별도로 특정공익증진법인에 대한 기부금과 합하여 일반 기부금의 손금산입한도액을 한도로 손금액에 산입하는 것으로 하고 있다.

1999년분 법인기업의 기부금 지출액은 4,830억엔인데, 손금산입한도액에 대한 비율을 보면 일반 기부금의 경우 65.0%, 특정공익증진법인에 대한 기부금의 경우 12.4%로서 전체적으로 보면 그 한도액에는 여유가 있다. 또 정부, 지방공공단체에 대한 기부나 공익성이 특히 높은 것으로 지정된 지정기부금에 대해서는 한도액이 규정되어 있지 않고 전액손금산입이 인정되고 있다. <표 IV-17>은 기부금 종류별 설명과 손금산입액을 나타내고 있다.

153) 인정NPO법인이란 인정비영리활동촉진법의 특정비영리활동법인 중 일정 요건을 갖춘 것으로 일본 국세청장관의 인정을 받은 단체를 말한다.

<표 IV-18> 기부금에 관한 세제의 개요

구분	개요	손금산입액
중앙정부 또는 지방공공단체에 대한 기부금		
공익성이 높은 기부금	지정기부금 공익법인 등에 대한 기부금 중 다음의 요건을 갖추고, 재무성장관이 지정한 것 · 널리 일반적으로 모집할 것 · 교육 또는 과학의 진흥, 문화의 향상, 사회복지에의 공헌 기타 공익의 증진에 기여하기 위한 지출로 긴급을 요하는 곳에 충당되는 것이 확실할 것	지출액의 전액을 손금산입
	특정공익증진법인에 대한 기부금 ① 공공법인, 공익법인 중 교육 또는 과학의 진흥, 문화의 향상, 사회복지에의 공헌 기타 공익 증진에 현저하게 기여하는 것으로서 정부령에 정해진 것에 대한 기부금(그 법인의 주된 업무에 관련되는 것) ¹⁾ ② 특정 목적을 갖는 인정특정공익신탁에 신탁재산으로서 지출되는 금액	아래 일반기부금의 손금산입 범위를 이용할 수 있으며, 그 외에 다음 금액을 한도로 손금에 산입한다. 손금산입한도액 = [자본 등 금액×2.5/1000+소득금액×2.5/1000] × 1/2
인정NPO법인에 대한 기부금(2001년도 개정에서 창설)	특정비영리활동촉진법(NPO법)의 특정비영리활동법인(NPO법인) 중, 일정요건·기준을 갖춘 것으로 국세청장관의 인정을 받은 법인(인정NPO법인)에 대한 기부금	
일반 기부금	[종류가 특정되어 있지 않은 기부금 일반에 대한 취급]	아래 금액을 한도로 손금에 산입된다. 손금산입한도액 =[자본 등 금액×2.5/1000+소득금액×2.5/1000] ×1/2

주: 1) 교육 또는 과학의 진흥, 문화의 향상, 사회복지 공헌, 기타 공익증진에 현저하게 기여하고 있다고 인정된 특정공익신탁의 신탁재산으로 지출한 금액에 대해서도 특정공익증진법인에 대한 기부금과 같은 취급을 받는다.

자료: 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 127.

나. 압축기장

과세베이스에 영향을 미치는 제도로써 일본에서는 압축기장이라는 제도가 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 한 압축기장이 있다.

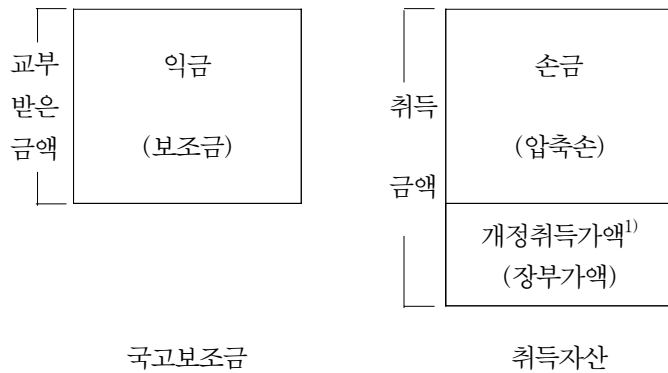
법인세법상으로 국고보조금 자체는 수익(익금)으로 계상된다. 국고보조금은 특정 목적의 달성을 위해 국가가 교부하는 것이다. 국고보조금에 과세가 이루어진다면 그 과세액 만큼의 보조금액이 삭감되는 결과를 가져오게 되어 본래의 목적 실현에 지장을 초래할 수 있게 된다. 보험금은 화재 등의 재해로 인하여 손실된 자산의 대체자산을 취득하기 위한 제도이다. 따라서 보험금과 멸실 직전 자산의 장부가격과의 사이에 차이가 생겨 발생하는 보험차익에 과세가 있게 되면 재해 이전의 자산과 동등한 대체자산을 취득하는 것이 곤란하게 된다. 이러한 이유가 있기 때문에 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 있다¹⁵⁴⁾.

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

예컨대 국고보조금으로 취득한 고정자산의 압축기장을 보면 다음의 [그림 IV-3]과 같다. 나아가 법인세법 및 조세특별조치법에서 정하고 있는 압축기장을 분류하여 나타내고 있는 것이 <표 IV-19>이다.

154) 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 대상 자산의 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.

[그림 IV-3] 국고보조금으로 취득한 고정자산의 압축기장



주: 1) 압축기장에 의해 장부가액이 0(zero)으로 되는 경우에는 비망가액으로서 1엔을 적어 둔다.
 자료: 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 133.

<표 IV-19> 압축기장의 분류

분류	법인세법	조세특별조치법
보조금 등을 받은 경우의 압축기장	<ul style="list-style-type: none"> ◦ 국고보조금 등으로 취득한 고정자산 ◦ 공사부담금으로 취득한 고정자산 ◦ 보험금 등으로 취득한 고정자산 	<ul style="list-style-type: none"> ◦ 부과금으로 취득한 시험연구용 자산 ◦ 전폐업(轉廢業)조성금 등으로 취득한 고정자산
교환이 있는 경우의 압축기장	<ul style="list-style-type: none"> ◦ 교환으로 취득한 특정 자산 ◦ 특정 현물출자로 취득한 유가증권 	<ul style="list-style-type: none"> ◦ 환지(換地)처분 등으로 취득한 자산 ◦ 특정자산의 교환으로 취득한 자산 ◦ 특정 사업법인의 현물출자로 취득한 유가증권
유상양도가 있는 경우의 압축기장		<ul style="list-style-type: none"> ◦ 수용(收用) 등으로 취득한 대체자산 ◦ 특정 자산의 환매로 취득한 자산

자료: 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 133.

11. 신고 및 납부

일본 국세 법인세의 신고 및 납부에 관하여 간단히 언급하기로 하자. 법인세 신고를 보면 법인은 해당 사업연도가 종료하는 날로부터 2개월 이내에 법인세 신고서를 세무서에 제출하도록 하고 있다. 이 때 제출하는 신고서를 확정신고서라고 하는데 법인세의 확정신고서는 소득세의 확정신고서와는 달리 이익이 나는지 결손이 나는지를 불문하고 제출하도록 하고 있다¹⁵⁵⁾.

사업연도가 6개월을 초과하는 법인은 사업연도 개시일 이후 6개월분에 대해, 6개월을 경과한 날부터 2개월 이내에 중간신고서를 제출해야 한다.

중간신고 방법에는 해당 사업연도 전년도의 법인세액 실적액에 의한 방법과 임시(假) 결산에 의한 방법이 있다. 전년도 법인세 실적액에 의한 방법은 전년도 법인세액의 2분의 1을 신고납부하는 것으로 되어 있다¹⁵⁶⁾. 중간신고서 및 확정신고서를 제출한 법인은 신고서에 기재된 법인세액을 납부해야 하는데 확정신고시에는 중간신고에 의한 중간납부액을 차감한 세액을 납부하도록 하고 있다.

한편, 법인세에 대해서도 개인 소득세와 같이 청색신고제도가 있어 법인이 장부를 준비하고 그 기록에 근거하여 정확한 소득의 계산이나 세액을 신고하는 경우에는 각종 준비금, 감가상각자산의 특별상각, 특별세액공제 등 세제상의 특례조치를 적용받을 수 있게 되어 있다.

<표 IV-20>에서는 青色·白色 신고별 및 同族·非同族 회사별 법인수를 보이고 있다.

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

156) 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. 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p.134.

<표 IV-20> 靑色・白色 신고별 및 同族・非同族 회사별 법인수

(단위: 개)

구분	靑色・白色 신고별		同族・非同族 회사별		
	청색	백색	동족회사	비동족동족회사	비동족회사
자본금단계					
100만엔 미만	14,530	952	13,863	94	1,625
100만엔 이상	8,484	249	7,884	36	813
200만엔 이상	999,464	27,203	1,012,665	5,967	8,035
500만엔 이상	295,900	6,415	291,392	1,552	9,371
천만엔 이상	874,345	10,967	838,292	24,370	22,650
2천만엔 이상	207,762	2,016	180,854	15,535	13,389
5천만엔 이상	50,381	611	34,560	11,275	5,157
1억엔 이상	27,723	126	11,648	12,450	3,751
5억엔 이상	2,768	11	768	1,339	672
10억엔 이상	4,550	9	746	2,435	1,378
50억엔 이상	973	2	71	430	474
100억엔 이상	1,335	2	56	445	836
계	2,488,315	48,563	2,392,799	75,928	68,151

자료: 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 135.

한편 지방세인 법인사업세의 납부는 신고납부방법을 취하고 있다¹⁵⁷⁾. 납세의무자인 법인은 사업년도가 종료하는 날로부터 2개월 이내에 사무소 또는 사무소 소재지 都道府縣지사에게 신고서를 제출하고 신고세액을 납부해야 한다. 이때 둘 이상의 都道府縣에 걸쳐 사무소를 두고 있는 법인은 종업원 수나 고정자산 가격 등에 근거하여 일정 분할기준에 따라 각 사무소 등이 소재하고 있는 都道府縣에 세액을 분할납부하는 것으로 되어 있다.

157) 개인사업세의 납부는 보통징수방법이 실시되어 도도부현 지사로부터 교부된 납세통지서에 의해 원칙적으로 8월 및 11월 중에 납부한다.

12. 정책시사점

일본에서는 최근 국세를 중심으로 법인세율의 대폭적인 인하가 이루어졌다. 법인세의 세율인하와 함께 과세베이스를 넓히고자 하는 노력이 계속적으로 진행되고 있다. 일본어를 직역하여 그대로 옮기면 [넓고 넓게]가 일본의 세제개혁의 구호로 되어 있다(日本政府稅制調査會(2000)). 여기서 [넓게] 한다고 하는 것은 세율을 낮춘다는 것을 의미하며, [넓게] 한다고 하는 것은 과세베이스를 넓힌다는 것을 의미한다. 이 때 [세율을 낮추고 과세베이스는 넓게 한다]는 것은 비단 법인세개혁에서만 아닌 세제전반의 개혁에 적용되는 구호이다. 법인과세의 세율을 낮추고 과세베이스는 넓게 하는 방향을 취하고 있는 것은 세제가 민간의 경제활동에 왜곡을 가져오지 않는 조세체계, 즉 중립적인 세제가 바람직하다고 하는 입장을 취하고 있기 때문이다.

이하에서는 현재 우리나라 법인과세가 어떠한 상황에 있는가를 살펴보고, 그것이 바람직하지 않다고 판단되는 경우 일본 법인과세 개혁의 기본 입장이나 내용을 참고하여 우리나라 법인과세 개혁방향에 주는 시사점에 관해 언급하기로 한다. 이를 1) 법인과세의 시계열적 추이로부터 지적할 수 있는 시사점 2) 법인세 과세베이스의 확충문제 마지막으로 3) 국세 법인세와 지방세 법인과세의 적용원리 분리 등으로 나누어 살펴보기로 한다.

가. 법인세 부담 추이로부터의 시사점

우리나라 법인과세 개혁과 관련하여 일본의 법인과세로부터 얻을 수 있는 정책시사점으로서 우선 지적할 수 있는 것은 시계열적으로 보아 우리나라 법인세의 재정의존도가 줄어들지 않고 있다고 하는 점이다. 시계열적으로 법인세에 대한 의존도가 줄어들지 않고 있다고 하는 점은 선거권이 없는 법인을 대상으로 재정적인 역할을 계속하여 강조하는 것으로서 그리 바람직한 현상이 아니라고 할 수 있다. 이에 대해 좀 더 구체적으로 보기로 하자. <표 IV-21>은 한일 양국의 GDP 대비 법인과세비율, 총조세수입 대비 법인과세 비율 및 국세수입 대비 법인세비율 등 법인과세 통계에 관한 시계열적 추이를 나타낸 것이다.

<표 IV-21> 한국과 일본의 법인과세 통계에 관한 시계열적 추이 비교

(단위: %)

	GDP 대비 법인과세비율		총조세수입 대비 법인과세 비율		국세수입 대비 법인세비	
	한국	일본 ¹⁾	한국	일본	한국	일본
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 법인과세라고 함은 국세 법인세 및 지방 법인과세를 포함한 수치이다. 따라서 <표 IV-2>의 수치보다 높게 나타나고 있다.

자료: <표 IV-2>. 국세청(2001), 『국세통계연보』.

이인실 · 김성태 · 안종범 · 이상동(2002).

<표 IV-21>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 시계열적으로 1990년대 이후 하락하고 있다. 이에 비하여 우리나라는 오히려 그 비율이 상승하고 있음을 알 수 있다. 이는 물론 우리나라의 법인세 제도가 일본에 비하여 그 정비가 덜 되어 있다는 것으로 해석할 수 있으나 법인세의 지속적인 상승으로 기업활동에 왜곡을 주는 정도에까지 이르게 되는 것은 바람직하다고 보기는 어려울 것이다.

<표 IV-21>에서 보듯이 예컨대 GDP 대비 법인과세 비율 추이를 보면 우리나라는 1975년 1.3%, 1990년 1.8%, 2000년 3.5%로서 빠른 속도로 상승하여 왔음을 알 수 있다. 이에 비해 일본은 1975년 4.4%, 1990년 6.6%, 2000년 3.5%로서 특히 1990년대는

법인과세 비율이 크게 하락하고 있다. 이와 같이 일본에 비해 우리나라 법인세부담 비율이 높아져 왔음을 알 수 있다¹⁵⁸⁾. 총조세수입 대비 법인과세(국세와 지방세 법인과세) 비율이나 국세수입 대비 법인세(국세)비율 등을 보아도 그 추이가 상승하여 왔음을 볼 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 있다¹⁵⁹⁾.

일본에서는 최근 법인세율의 대폭적인 인하를 추진하였다. 일본의 경우 1990년대 전반까지는 법인세의 세율이 상당히 높은 수준이었다. 높은 법인세율은 개인이나 기업의 의사결정에 왜곡을 가져와 초과비용을 크게 하는 요인이 된다. 나아가 기업의 국제화가 진행되면서 법인세 세율의 국제적인 수준을 강하게 인식할 필요가 있다.

일본의 높은 인건비나 유통비용 등은 일본 국내에서 기업활동을 하는 것보다 해외로 진출하는 것이 국제경쟁력을 확보할 수 있게 되었고, 이것이 일본 국내에서 산업의 空洞化를 초래하였다. 그 결과 일본은 소자녀시대가 도래하고 있음에도 5%를 넘는 실업률을 기록하고 있다. 일본기업의 해외이전을 촉진시키는 요인이 높은 법인세율만은 아니지만 적어도 법인세는 기업의 사업활동에 영향을 주는 요소로 작용하는 것은 분명하다. 이에 일본 정부는 높은 법인세율로 인한 기업의 의사결정 왜곡에 따른 초과비용을 적게 한다는 관점에서 1998년 이전 37.5%였던 법인세율을 1998년에는 34.5%로, 1999년에는 30%로 하여 국제적인 수준에까지 낮추는 개혁을 실시하여 온 것이다¹⁶⁰⁾. 또 지방세에 있어서도 법인사업세는 1998년 12%에서 11%로, 이를 1999년에 다시 9.6%로 인하하였다.

한편 우리나라의 법인도 일본과 마찬가지로 내국법인과 외국법인으로 구분하고 있다¹⁶¹⁾. 내국법인은 다시 일반법인과 조합법인 등으로 나뉘며, 법인세의 과세표준은 수익금(익금)총액에서 비용(손금)총액을 차감한 각 사업년도의 소득(이익)이다¹⁶²⁾. 일

158) <표 IV-21>에서 보듯이 우리나라 GDP대비 법인세 부담 비율이 2000년 3.5%로 상승한 것은 일시적인 측면도 있으므로 이를 가지고 우리나라가 일본과 같은 수준의 법인세부담을 하고 있다고 지적하기는 어려울 것이다.

159) 또한 목적세를 제외한 내국세 대비 법인세 비중을 재정경제부의 『조세개요』(2001)를 이용하여 계산해 보면 25.1%에 이르고 있다.

160) 1984년에는 법인세율이 43%까지 상승하였었다.

161) 재정경제부(2001), 『조세개요』.

반법인에 적용되는 세율은 당기순이익을 과세표준으로 하여 2002년부터 1억원 이하의 법인이 15%, 1억원 초과인 법인이 27%를 적용받고 있다¹⁶³⁾. 이 때 우리나라는 일본과 달리 일반법인과 공공법인으로 구분하지 않고 모든 법인에게 같은 세율이 적용시키고 있다.

이와 같은 관점에서 보면 우리나라도 법인세의 인하를 추진하고 있는 것은 바람직한 방향이라고 할 것이다. 그러나 이 때 간과해서는 안 될 것은 세율 인하만을 들어 법인세의 개혁방향이 올바르게 진행되고 있다고 규정하는 것은 잘못된 판단이라는 것이다. 법인세 세수의 의존도 추이를 보면 위의 <표 IV-21>에서 보는 바와 같이 그 비중이 줄어들지 않고 있다. 이에 비해 일본은 위에서 언급하였듯이 1990년대 후반의 법인세의 대폭적인 하락과 함께 법인세 세수 비중이 급속히 하락하고 있다. 일본만이 아닌 다른 OECD국가들도 법인세에의 의존도를 낮추어 오고 있다. 국제경쟁이 심화되는 가운데 법인세의 재정적 역할을 강조하는 것은 그리 바람직하다고 옳다고 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 부담도 크기 때문에 앞으로는 법인세율의 지속적인 상승이 나타나지 않도록 하는 것이 필요하다고 할 것이다.

162) 종전에는 법인의 토지 등의 양도차익에 대하여 일반법인세에 추가하여 15%(미등기양도토지 등의 경우에는 30%)의 특별부가세를 부과하였는데 2002년 1월 1일 이후 양도분부터 폐지되었다. 대신에 토지 등 양도차익에 대한 법인세를 신설하였는데 이는 상시적으로 과세하는 것이 아니라 향후 부동산투기가 재발할 경우 지가급등지역을 고시하여 일정한 기간동안 제한적인 범위 내에서 과세하기 위한 근거규정으로 도입한 것이다. 한편, 각 사업년도의 소득과 더불어 법인세의 과세표준이 되고 있는 것이 영리 내국법인 및 조합법인에 적용하는 청산소득이다. 청산소득이란 법인의 해산, 합병, 분할시 적용되는 자산가액에서 자기자본총액을 차감한 금액을 말한다.

163) 2002년부터 법인세세율이 1%포인트 인하된 결과이다.

나. 법인세 과세베이스의 확충문제

다음으로 들 수 있는 것이 법인세 과세베이스의 확충문제이다. 우리나라의 경우도 한국조세연구원에서 이미 발표한 증장기세제운용방향에서 ‘과세베이스의 확대와 세율 인하’를 포함시키고 있다. 여기서는 일본의 법인과세 과세베이스에 관한 개혁과 관련하여 얻을 수 있는 시사점을 살펴보기로 한다.

조세수입은 과세표준에 세율을 곱한 것이고, 과세표준은 과세베이스에 의해 정해지게 되므로 이 과세베이스를 확충하는 방향으로 법인과세의 개혁을 진행시킬 필요가 있다. 일본은 1998년 세제개정 이전까지 법인세율이 국제적으로 상당히 높은 수준이었다. 또한 현재도 우리나라와 같이 충당금, 준비금, 감가상각의 특례 등으로 과세베이스가 잠식되고 있는 상황이며 내부유보 성향이 강하게 나타나고 있다. 이 때 내부유보는 차입과는 달리 그 사용에 있어 비효율성이 발생하기 쉽다는 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 왔다. 그 중에서도 주목할 만한 것은 1998년의 법인세법 개정에서 충당금이나 감가상각방법의 개편을 중심으로 한 과세베이스의 확대 조치이다. 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 개혁문제가 다른 과세에 비하여 중요한 개혁과제로 부상하고 있다. 법인세개혁의 기본방향으로서 중립성의 원칙을 높여간다고 하는 것은 과세베이스의 적정화로 요약할 수 있다. 과세베이스의 적정화를 도모함으로써 산업간에 세부담이 다르게 되지 않도록 하고 세제가 특정 산업이나 기업을 장려하거나 억제하고 있는 것을 조정하고자 하는 것이다.

법인세가 기업의 의사결정에 왜곡을 가져와서는 안 된다고 하는 것과 관련하여 최근에 강조되고 있는 것이 기업조직 재편과세이다. 이는 기업이 합병이나 분할 등을 하는 경우 법인세제도에 의해 원래의 의도와는 다른 방향으로 의사결정이 이루어지지 않도록 하려는 것이다. 기업 재편세제에 관한 최근의 움직임을 보면, 2001년에 회사분할이나 합병 등 기업조직재편을 위한 세제가 창설되었고, 기업그룹형성 후의 세제로서

2002년부터 연결납세제도를 도입하고 있다. 일본은 전통적으로 종신고용이 보편적이었는데 구조조정 등의 여파에 의한 해고가 늘어나 현재는 전직이나 중도채용도 늘어나고 있는 실정이다. 그러나 제도적으로는 퇴직급여충당금제도가나 복리후생제도가 오랫동안 재직된 사람들에게 유리하게 되어 있는 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 설치되어 있다. 이러한 조세유인정책의 상당수는 특정사업에 대한 혜택으로 해석할 수 있다. 또한 이미 언급하였듯이 우리나라의 법인세율은 27%(당기순이익 1억 초과)와 15%(당기순이익 1억 이하)로 이원화되어 있다. 소득재분배보다는 자원배분의 효율성을 강조하고 있다는 것이 법인세의 기본적인 태도여야 한다고 하는 점에서 보면 이러한 경감(차등)세율구조는 간접적으로 대기업보다는 중소기업에 여러가지 혜택을 부여하는 것이 된다.

요컨대 자원배분의 효율성이라는 입장에서 보면 단일세율이 바람직스럽다고 할 수 있다. 이때 만약에 대기업이건 중소기업이건 간에 모두가 조세유인정책으로부터 같은 혜택을 받고 있다고 한다면 경감(차등)세율을 적용할 이유는 없다. 달리 말해 현재 차등(경감)세율을 적용하고 있다는 것은 효율성의 입장에서 보면 그리 바람직하다고 보기 어렵다. 따라서 앞으로는 법인세에서의 조세유인정책을 정리하는 동시에 법인세의 기본세율과 경감세율을 좁히는 방향으로 추진해 가야 할 것이다. 일본의 경우에도 이러한 방향에서 추진하고 있으나 기본세율 30%, 경감세율 22%로 우리나라보다는 이미 그 차이가 좁혀져 있고 앞으로도 더욱 좁히는 방향으로 추진해가려 하고 있다¹⁶⁴⁾.

164) 현재 우리나라의 조세지원제도는 산업별 지원에서 기능별 지원으로 이미 진행중이며 제도 상으로는 중소기업이 대기업보다 유리하게 되어 있다.

다. 국세 법인세와 지방세 법인과세의 적용원리 구분

마지막으로 일본의 법인과세 개혁과 관련하여 우리가 주목할 만한 것으로서 국세 법인세와 지방세 법인과세의 적용원리를 분리하여 법인세 개혁을 추진할 필요가 있다는 점을 들 수 있다. 일본에서는 국세 법인세와 지방세 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. 日本政府税制調査會(2001)는 국세 법인세의 경우 세율 인하는 어느 정도 달성되었다고 보고 앞으로는 과세베이스를 확대하여 중립성을 확보하는 데 개혁의 중점을 두고 있다.

이에 비하여 지방세의 경우에는 현재의 법인소득(이익)으로 되어 있는 과세표준을 법인의 외형을 기준으로 과세베이스 그 자체를 바꾸려고 하는 개혁에 그 주안점을 두고 있다. 일본의 경우 국세 및 지방세수입에 있어 법인관련 과세에의 의존도가 크고 경기불황이 심한 현 상황에서는 세수입이 크게 줄어들어 중앙 및 지방정부가 그 역할을 수행하기 어렵게 되어 있다. 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 지방공공서비스에 대한 가격기능을 제대로 반영하지 못하고 있기 때문에 이로 인한 초과부담이 큰 실정이다. 중앙정부가 지방정부를 보증하고 있는 체제로 되어 있는 일본의 재정시스템의 경우 지방에서의 재정수입 불안정성이 있게 되면 이는 지방정부만이 아닌 중앙정부에도 곧바로 그 여파를 미치게 되어 있다. 그 여파의 주요인이 되고 있는 법인사업세 개혁이 일본세제개혁의 중심과제 중 하나로 되어 있는 것이다.

나아가 일본 정부는 법인의 이익에 과세하고 있는 현행 법인사업세의 세율구조가 성실하게 이익추구를 하는 기업에게 불리하게 작용하고 있다고 보고 있다. 이러한 판단 하에서 법인이 지방자치단체에 부과하는 법인과세의 과세표준을 기업활동가치, 급여총액, 자본금 등의 외형기준으로 하여 보다 효율적으로 이익추구를 하는 법인에게 유리하도록 개혁하려고 하는 것이다¹⁶⁵⁾.

법인사업세에 외형표준과세를 도입하는 것은 응익원리라는 관점에서 보면 올바른

개혁방향이라고 평가할 수 있으나, 기존 기업으로부터 반대가 있어 그 실현에 상당한 진통을 겪고 있는 것이 현 실정이다. 이는 일단 어떤 제도가 실현되면 그것을 개혁하는 것이 얼마나 어려운가를 보여주는 좋은 예가 된다. 국세 및 지방세관련 법인과세의 균형 있는 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. 이 때 응익원리를 구현하는 지방공공서비스의 편익에 대한 부담으로서 법인관련 지방세의 도입을 검토하여 법인지방세로서 안정적인 세수확보를 도모해 가는 것이 중요하다고 할 것이다. 법인관련 지방세를 도입하는 경우 현행 일본의 법인사업세와 같이 법인의 이익에 대해 과세하는 것은 세수의 안전성면에서 적합하지 못하다. 법인의 이익에 과세하는 법인지방세가 세수의 불안정성을 가져오게 될 것임은 현재 일본의 처한 상황이 여실히 보여주고 있다.

요컨대 국세로서의 법인세는 현재와 같은 법인이익에 대한 과세를 유지하되, 지방세로서의 법인과세는 외형을 기준으로 하여 현재의 법인세 세율과 과세표준을 조정하는 방안을 강구할 필요가 있다는 것도 일본의 법인과세 개혁논의로부터 얻을 수 있는 주요 시사점의 하나이다.

165) 大田(2002, pp. 161~162)도 외형표준과세의 논의 배경을 다음과 같이 요약하고 있다. 1)법인과세의 대상이 소득에 집중되고 있기 때문에 수익성이 높은 기업에게는 벌칙(penalty)과 같이 작용하고, 경비지출을 많이 하는 기업에는 혜택이 돌아가게 되어 있다는 점 2)법인소득에의 과세는 세수의 변동성이 심하다고 하는 점 3)지방세는 행정서비스의 대가라는 응익성을 갖고 있기 때문에 적자법인도 지방행정서비스에 상응한 부담을 할 필요가 있다고 하는 점이다.

<부 록>

법인세법

제1편 총칙

제1장 통칙

제2장 납세의무자

제3장 과세소득 등의 범위

제4장 소득의 귀속에 관한 통칙

제5장 사업년도 등

제6장 납세지

제2편 내국법인의 납세의무

제1장 각 사업년도 소득에 대한 법인세

제1절 과세표준 및 그 계산

제2절 세액계산

제3절 신고, 납부 및 환부 등

제1장의 2 특정신탁의 각 계산기간 소득에 대한 법인세

제1절 과세표준 및 그 계산

제2절 세액계산

제3절 신고, 납부, 환부 등

제2장 퇴직연금 등 적립금에 대한 법인세

제1절 과세표준 및 그 계산

제2절 세액계산

제3절 신고 및 납부

제3장 청산소득에 대한 법인세 및 계속시의 과세특례

제1절 해산시의 청산소득에 대한 법인세

- 제2절 계속시의 과세특례
- 제4장 청색신고
- 제5장 경정 및 결정
- 제3편 외국법인의 납세의무
 - 제1장 국내원천소득
 - 제2장 각 사업년도 소득에 대한 법인세
 - 제1절 과세표준 및 그 계산
 - 제2절 세액계산
 - 제3절 신고, 납부 및 환부 등
 - 제3장 퇴직연금 등 적립금에 대한 법인세
 - 제1절 과세표준 및 그 계산
 - 제2절 세액계산
 - 제3절 신고 및 납부
 - 제4장 청색신고
 - 제5장 경정 및 결정
- 제4편 잡칙
- 제5편 벌칙
- 부칙

V. 일본의 소비세

1. 소비세 도입 이전의 소비과세

1988년까지 일본은 상품이나 제품일반에 대한 소비세(또는 부가가치세)가 부과되지 않고 있었으며, 소비과세는 개별 상품에 대한 물품세, 입장세 등으로 실시되고 있었다. 그러다가 1988년 12월 세제개혁(일본에서는 이를 발본적인 세제개혁이라 부르고 있다)에서 일반소비세를 창설하였고, 1989년 4월 1일부터 3%의 세율로 실시하기에 이르렀다. 이 소비세는 우리나라 부가가치세와 같이 상품의 부가가치에 대하여 과세되나, 일본에서는 이를 부가가치세라고 하지 않고 소비세(consumption tax)라 부르고 있다.

일본은 물품세, 입장세 등을 정리·합리화한다는 관점에서 국세 5개 세목, 지방세 3개 세목 합계 8개 세목을 폐지하고 일반 소비세를 도입하였다. 소비세 도입과 함께 폐지된 5개 국세 세목은 물품세, 트럼프(trump)세, 설탕소비세, 입장세, 통행세이고, 지방세에서 폐지된 3개 세목은 전기세, 가스세, 목재거래세이다¹⁶⁶⁾. 일반소비세가 도입되기 전에 이들 개별 소비세의 세율구조가 각각의 상품에 따라 얼마나 차이가 심했는지를 물품세, 입장세, 통행세 등 몇몇 세목을 예로 하여 살펴보기로 하자.

소비세 도입 이전의 물품세의 과세대상은 소매단계에서 과세하는 제1종 물품(보석·귀금속제품·모피제품 등)과 제조된 물건을 출하하는 단계에서 과세하는 제2종 물품(자전거·전기제품·가구·음료 등)으로 구분되어 있었다. 이 때의 모든 세율은 증가세(ad valorem tax)방식으로 세율은 대상물품에 따라 최저 5%에서 최고 30%까지로 되어 있었다. 예컨대 커피·화장품 등은 5%, 전기세탁기·시계 등은 10%, 전기청소기·전자동전기세탁기는 등은 15%, 빠짱코기계·조명기기 등은 20%, 골프용품·귀금속시계 등은 30%의 세율을 적용하는 등 상당히 복잡한 세율구조로 되어 있었

166) 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 183.

다. 보다 구체적으로 소비세 도입 이전의 물품세의 세율구조를 예시한 것이 <표 V-1>이다.

<표 V-1> 소비세 도입 이전의 물품세의 세율구조

	세율	과세물품 예
소매 과세 물품	10%	용단, 무대막
	15%	보석, 보석제품, 진주, 진주제품, 귀금속제품, 호박·산호제품, 모피제품
제품 과세 물품	5%	마이크로폰, 확장용증폭기, 개인무선기, 화장품, 과실음료, 과일꿀, 탄산음료, 커피, 코코아
	10%	소형모터보트, 수상놀이기구, 항해용보트, 서핑보트, 행글라이더, 모터행글라이더, 전기세탁기, 라디오수신기, 자기음성재생기, 자기영상플레이어 또는 원반식 영상플레이어용 레코드, 녹음용 또는 녹화용 자기테이프, 환등기, 시계, 향수
	15%	중형모터보트, 스토브, 전기모포, 순간온수기, 레인지, 전자조리기, 전기청소기, 전자동전기세탁기, 의류용건조기, 소형냉장고, 온장고, 선풍기, 온수보일러, 냉수제조기, 소형TV수상기, 자기영상플레이어, 원반식영상플레이어, 스테레오관련기기, 디지털식 음성재생기용 레코드 플레이어, 레코드, 악기, 사진기, 필름
	20%	빠징코기계, 볼링용구, 룸에어컨, 대형냉장고, 조명기구, 대형TV수상기, 대형TV영상투사기, 서랍장, 침대, 책상, 의자, 라이터, 재떨이, 가방, 핸드백
	30%	대형모터보트, 골프용구, 당구용구, 업총, 공기총, 귀금속시계
		자동차: 보통승용자동차 23%(본칙 30%), 소형승용자동차 18.5%, 자동차용냉방장치 18.5%, 경승용자동차 15.5%, 승용겸용화물자동차 10.5%, 대형2륜자동차 10%, 경승용겸용화물자동차 5.5%, 소형2륜자동차 5%

자료: 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 183.

<표 V-1>에서와 같이 과세물품에 따라 세율이 복잡하게 되어 있어 그 운용이 어려웠을 뿐만 아니라 상품에 따라서는 과세상의 불균형도 크게 발생하고 있었다. 즉 상품

에 따라서는 과세하는 물품과 비과세되는 물품간의 구별에 있어 간접세의 왜곡이 발생하고 있었던 것이다. 일반 소비세 도입 이전의 물품세를 예로 하여 간접세의 왜곡, 즉 과세와 비과세의 불균형을 보인 것이 <표 V-2>이다.

<표 V-2> 물품세의 예로 본 일반 소비세 도입 이전의 과세불균형
(간접세의 왜곡)

구 분	과 세 (例)	비 과 세(例)
사치품인지 아닌지	느티나무製 보통가구, 식기수납장, 금화, 골프용구	오동나무製나 옷칠한 가구, 시스템 키친, 테니스용구, 금박화폐, 스키
신제품과 구제품	흑백TV, 라디오	액정TV, 자동응답전화, 자동차전화, 전기빵제조기, 컴퓨터, 워드프로세서
일반적으로 보급되고 있는 것	선풍기, 난로, 냉장고, 청소기, 커피, 코코아, 우롱차	방안난로(고타츠), 다리미, 재봉틀, 홍차, 녹차
서비스과세의 포함 여부	화장품, 비디오테이프, 항공운임, 청소기	미용살롱, 비디오 대여, 택배우편, 가정부서비스

자료: 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 163.

<표 V-2>에서 보는 바와 같이 사치품인지 아닌지, 신제품인가 구제품인가, 일반적으로 보급되어 있는 것인가, 서비스과세가 망라되고 있는가 등에 따라 과세 및 비과세되고 있었다. 예를 들면 보통가구로서 느티나무製 보통가구는 과세되는 데 비하여, 오동나무製나 옷칠한 가구는 비과세되고 있었으며, 구제품인 흑백TV는 과세되고 있었는데 비하여 신제품인 액정TV는 비과세로 되어 있었다. 또한 같은 기호품인 커피나 코코아는 과세되고 있는 데 비하여 홍차나 녹차는 과세되지 않고 있었다. 이처럼 각 상품에 따라 과세상의 왜곡이 심하게 발생하고 있었음을 알 수 있다.

위에서 언급한 과세상의 왜곡뿐만 아니라 서비스상품에 대한 과세도 결여되어 있었다. 이는 물품세 등의 개별소비과세가 시대의 흐름에 적절하게 대응하지 못하고 있었

음을 의미한다. 1988년 일본의 소비지출에서 차지하는 서비스지출 비율은 54.4%나 되는 데 비하여 소비세 도입 이전의 서비스과세(입장세, 통행세, 오락시설이용세, 요리음식소비세, 입당세의 합계)가 세수(국세와 지방세 세수의 합계)에서 차지하는 비율은 1.0%에 불과하였다¹⁶⁷⁾. <표 V-3>은 일반소비세 도입 직전의 서비스과세의 결여를 소비지출에서 차지하는 서비스지출 비율과 비교하여 정리한 것이다.

<표 V-3> 서비스과세의 결여

서비스과세 비율과 서비스지출 비율	1988년도
서비스과세가 세수(국세·지방세 포함)에서 차지하는 비율	1.0%
서비스과세가 간접세 등 세수에서 차지하는 비율	4.7%
소비지출에서 차지하는 서비스지출의 비율	54.4%

자료: 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 163.

이상은 일반소비세 도입 이전의 물품세를 중심으로 본 것이지만, 입장세나 통행세 등도 복수의 세율로 부과되고 있었다. 입장세는 영화, 연극, 음악, 스포츠, 전시장 및 경륜·경마장 등의 입장료에 10%의 세율로 부과되고 있던 세금이다. 또한 개최하는 행사 종류에 따라 일정금액 이하의 입장료(영화 2,000엔, 연극 등 5,000엔 등)에 대해서는 과세하지 않는 면세점제도도 설치되어 있었다.

통행세를 보면, 기차, 전철, 승합자동차, 기선 및 항공기 승객에 대해, 운임, 특별차량요금, 침대요금 중에서도 보통의 수송서비스보다 높은 수준의 서비스인 경우(항공운임, 그린(특실) 요금 등)를 과세대상으로 하여 10% 세율이 부과되고 있다. 또한 전기세 및 가스세는 전기 및 가스 사용자에게 대해 시정촌세로 부과되고 있었으며 전기세는 5%, 가스세는 2%의 세율이었다.

이상과 같이 특정의 물품이나 서비스에 과세하는 개별소비세를 유지한다는 것은 과

167) 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 163. 동 자료에 의하면 이들 서비스 과세가 간접세 세수에서 차지하는 비중은 4.7%에 불과하였다.

세물품 간의 불균형 이외에도 세제의 간소성 원칙에서 보아도 그리 바람직하지 않았다고 평가할 수 있다. 이러한 물품세의 과세물품 간 불균형과 물품과세의 복잡성에 더하여, 아래에서 언급하는 수평적 공평성의 달성문제, 소자녀·고령화 등 경제사회 구조 변화라는 측면에서 기존 개별소비세에 대한 다양한 문제점이 제기되고 있다. 제2절에서 일본 소비세의 창설배경에 대하여 구체적으로 살펴보기로 한다.

2. 소비세의 창설배경

제2차 세계대전이 끝난 후 미 군정하에서 일본은 1949년 미국의 샤우프(C. Shoup) 사절단에 의해, 제2차 세계대전 이전과는 현격히 다른 세제를 실시하게 된다. 샤우프세제는 포괄적 소득과세(comprehensive income tax)를 중심으로 디자인된 세제였다. 위에서 발본적인 세계개혁이라고 한 것은 개인소득세와 법인소득세 등 소득과세 중심의 일본세제에 일반소비과세로서 소비세를 실시하였다는 의미가 있기 때문이다.

소득과세 중심의 기존세제에 소비과세를 도입함으로써 일본 세제를 발본적으로 개혁하게 된 배경은 크게 다음 네 가지로 정리할 수 있다. 즉, 1) 위에서 언급한 과세 상품(물품) 간의 불균형 시정 2) 수평적 공평 실현 3) 무역마찰의 시정 4) 소자녀·고령화 등 경제사회 구조변화를 들 수 있다. 이들에 대하여 부연설명하면 다음과 같다.

우선 과세상품(물품) 간의 불균형이 심각하였다는 것은 제1절에서 지적한 바와 같으며, 이를 시정하기 위해 일반소비세의 도입이 강하게 주장되었다. 즉 샤우프권고를 원점으로 하는 제2차 세계대전 후의 일본 세제가 경제사회의 큰 변화에 대해 적절히 대응하고 있지 못하다고 하는 문제의식이 있었다. 이미 언급하였듯이 일반소비과세로서 소비세를 도입하기 이전 일본은 물품세 중심의 개별 간접소비세에 의존하고 있었다. 이 때문에 일본 내에서는 과세상품(물품) 간의 불균형이 생기고 또 서비스에 대한 과세가 실시되지 않고 있어 소비의 다양화나 서비스화의 진전에 적절히 대응되지 못하고 있다고 지적되고 있었다¹⁶⁸⁾.

다음으로 수평적 공평의 실현에 관하여 보기로 하자. 1989년 발본적 세계개혁 이전

168) 예를 들면, 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 162를 들 수 있다.

의 40여년 동안 일본의 소득수준은 현저하게 상승하였으나, 소득과세에 편중되어 있어 동등한 부담능력이 있는 사람에게는 동등한 세부담을 요구해야 한다는 수평적 공평을 실현하지 못하는 문제점이 부각되었다. 예컨대 石(1987, p. 8)는 일반소비세의 도입은 직접세와 개별소비세를 기본으로 하는 조세체계에 큰 변혁을 가져온다는 의미에서 이제까지 유례가 없는 본격적인 세제개정이 될 것이라고 지적하고 있다. 石(1987)는 조세구조와 과세의 공평과의 관계를 소득세의 탈루(erosion)를 계측하여 소득세 중심의 조세체계가 공평을 실현하지 못함을 지적하고 있다¹⁶⁹⁾.

셋째는 일본의 개별소비과세제도가 외국의 소비과세제도와 큰 차이가 있어 무역마찰의 하나의 원인으로 작용하기도 하였다는 점을 들 수 있다. 다음 <표 V-4>에서는 일반소비세 도입 이전의 무역마찰의 원인을 정리하고 있다.

<표 V-4> 일반소비세 도입 이전의 무역마찰의 원인

세목	나라명	품목	비판 내용
소비세 도입 이전의 물품세	미국 EC	승용차	대형승용차에 높은 세율이 적용되기 때문에 수입차는 불리
소비세 도입 이전의 물품세	캐나다	금화	금박화폐(金地金: 비과세)에 비하여 불리
소비세 도입 이전의 물품세	스위스	귀금속 시계	보통의 시계(세율 10%)에 비하여 귀금속시계(세율 30%)가 불리
주세	가트 (GATT)	주류	종가세, 급별제도 등이기 때문에 외국산 주류가 불리

자료: 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 163.

<표 V-4>에서 보듯이 일반소비세 도입 이전의 물품세가 미국, 캐나다, 스위스 등 많은 나라와 무역마찰의 원인으로 작용하고 있었음을 볼 수 있다. 일반소비세의 도입은

169) 石(1987)의 책이 처음 나온 것은 1979년이다. 즉, 일본에서 일반 소비세가 도입된 것은 1989년이나 그보다 훨씬 이전에 일본에서는 일반소비세에 관한 도입 논의가 진행되고 있었다.

이와 같은 무역마찰에 대처하는 것도 배경으로 작용하고 있었던 것이다.

마지막으로 출생률의 저하와 평균수명의 연장에 따른 소자녀화·고령화사회 등 일본 경제사회구조 변화를 들 수 있다. 소자녀화·고령화의 진전에 대응하여 국민복지의 충실을 도모하기 위해서는 세입구조의 안정화를 도모할 필요가 있었고, 일반소비세의 도입은 소비일반에 널리 공평하게 부담시키려는 성격이 부각되었던 것이다.

內閣府(2002)의 『經濟財政白書』 자료에 의하면, 합계특수출생률(한 여성이 일생 동안 낳는 자녀의 수)은 1975년 1.91에서 2001년 1.33으로 소년자화가 빠르게 진행되고 있다. 다음 <표 V-5>를 보면 일본의 고령화가 어떻게 진행되고 있는지를 보다 구체적으로 알 수 있다.

<표 V-5> 20~64세 인구와 65세 이상 인구의 구성

(단위: 만명)

	1975	2000	2025	2050
20~64세 인구(A)	6,786	7,888	6,691	4,985
65세 이상 인구(B)	887	2,204	3,473	3,586
A : B	7.7:1	3.6:1	1.9:1	1.4:1

주: 1975년, 2000년의 수치는 「國勢調査」의 값이며, 2025년, 2050년의 값은 國立社會保障·人口問題研究所에서 2002년 1월에 추계한 값이다.

자료: 일본 재무성 협조자료.

<표 V-5>에 보이고 있듯이 일본은 1975년에는 [20~64세 인구] 대 [65세 이상 인구]의 구성비율이 7.7 : 1로서 경제활동 현역인구의 비율이 월등하게 높았으나, 2000년에는 3.6 : 1로서 그 구성비율이 절반 이하로 급격히 줄어들고 있다. 이 비율은 2025년에는 1.9 : 1로 추계되고 있어 앞으로 경제활동 현역세대가 더욱 줄어들 것으로 예상된다. 일본의 이른바 「인구집중 세대」(베이비 붐 세대)가 고령기를 맞이하는 2015년경에는 국민 4명 중 1명이 65세 이상의 고령자가 차지하는 구조로 바뀌게 된다¹⁷⁰⁾. 이로

170) 일본 재무성 협조자료에 의하면 일본의 총인구도 2006년을 정점으로 감소될 것으로 예상하고 있다.

부터 일본의 고령화가 얼마나 빠르게 진행되고 있는가를 파악할 수 있다.

소자녀화와 고령화의 진전은 사회보장 또는 사회복지급부비의 증가와 밀접하게 관련이 있으며, 일반소비세 도입은 이를 위한 재원조달 목적이 크다고 하는 점을 들 수 있다.

이상으로부터 볼 수 있듯이 일본의 소비세 도입에는, 당시의 개별간접세제도가 직면하고 있었던 과세불균형의 해소, 소득세 편중을 극복하기 위한 수평적 공평성의 달성, 무역마찰에의 대응, 그리고 소자녀화 고령화의 급속한 진전라는 사회구조 변화에 대응한 국민복지의 충실 도모라고 하는 배경이 자리잡고 있었던 것이다.

3. 소비세 구조와 과세대상

가. 소비세 구조: 다단계누적배제 방식

일본에서는 1989년 3%의 세율로 일반소비세(부가가치세)가 도입되었다. 그 후, 소비세 비과세 범위의 확대나 간이과세제도의 개편 등을 포함해 1991년 5월 소비세법 개정(의원입법)을 거쳐 1994년 소비세의 개혁이 있었다. 이 개혁에서 개인소득과세의 부담경감과 소비과세의 충실을 도모하기 위해, 기존의 소비세를 5%로 인상하여 1997년 4월 1일부터 이를 실시하였다. 5%로의 소비세율 인상과 함께 지방소비세가 창설되었고, 중소기업자에 대한 특례조치의 개편 등의 개정이 이루어졌다.

일본의 현행 소비세에 있어 주의하여야 할 것은 세율 5%가 모두 국세 소비세가 아니라고 하는 점이다. 일본은 우리나라에서는 실시되고 있지 않은 지방소비세가 실시되고 있다. 현재 소비세율 5% 가운데 1%포인트가 지방소비세이다.

1989년 소비세 도입시에는 지방공공단체 재원의 안정적인 확보를 위해 소비세 수입액의 20%를 소비양여세로 하여, 지방교부세로서 소비양여세분을 제외한 소비세 수입액의 24%를 교부하는 것으로 되어 있었다. 이를 1997년 4월 1일부터 지방소비세 도입과 함께 소비양여세를 폐지하고 지방교부세는 국세소비세분의 29.5%로 인상하였다. 따라서 지방소비세와 소비세분 지방교부세를 포함하면 5%의 소비세율 중 2%포인트 이상⁷¹⁾이 지방의 일반재원으로 이용되고 있다.

이제 일본에서 부과되고 있는 국세 소비세의 구조에 관해 살펴보기로 하자. 국세 소비세는 다음과 같이 우리나라나 유럽에서 실시하고 있는 부가가치세와 거의 비슷한 구조로 되어 있다¹⁷²⁾.

- ① 원칙적으로 일본 국내에서 판매, 제공되는 모든 재화나 서비스가 과세대상이다.
- ② 생산, 유통, 판매 등의 모든 단계에서 다른 사업자나 소비자에게 재화나 서비스를 판매하거나 제공하는 사업자를 납세의무자로 하고 그 판매액에 대해 과세한다.
- ③ 소비세 부담의 누진을 배제하기 위해 사업자는 매출액과 관련된 세액에서 매입에 관련된 세액을 공제하여 그 차액을 납세하는 매입세액공제 방식을 취한다. 이 때 매입세액공제액이 매출액과 관련된 세액을 상회하는 경우에는 공제부족액의 환급이 있게 된다.
- ④ 또 소비세는 일본 국내 소비에 대한 부담이라는 내국소비세의 성격을 갖고 있다. 이에 따라 輸入거래의 경우는 保税지역으로부터 과세대상 貨物을 인수하는 사업자나 개인 소비자를 소비세 납세의무자로 하고 있다. 또한, 수출거래의 경우는 매출에 대한 과세가 이루어지지 않으며, 이와 동시에 매입세액공제와 공제부족액의 환급을 하게 된다. 즉, 국경을 넘는 거래에 대한 소비세 부담조정을 하게 된다.

이상으로 알 수 있듯이 일본의 소비세는 유럽이나 우리나라에서 실시되고 있는 부가가치세와 마찬가지로 다단계누적배제 방식의 간접세로 구축되어 있다. 다음의 <표 V-6>에서는 일본소비세 구조를 보다 명확하게 보기 위해 대상제품이 원재료제조(생산)업자로부터, 완성품제조업자, 도매업자, 소매업자, 소비자의 단계로 이행하면서 소비세의 세액계산이 어떻게 이루어지는가를 나타내고 있다.

171) 정확하게는 2.184%(=지방소비세 1%분 + 국세 소비세 4%분 × 29.5%)포인트이다.

172) 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 164.

<표 V-6> 일본 소비세의 구조(다단계 누적배제 방식의 계산 예)

단계	매출액①	매출세액② (①×5%)	매입액③	매입에 포함 된 세액④	납부세액 (=②-④)
원재료제조(생산)업자	20,000	1,000			1,000
완성품제조업자	50,000	2,500	21,000	1,000	1,500
도매업자	70,000	3,500	52,500	2,500	1,000
소매업자	100,000	5,000	73,500	3,500	1,500
소비자	지불총액: 105,000		소비세액 합계		5,000

자료: 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 165.

<표 V-6>을 보면 원재료제조(생산)업자가 어떤 품목을 20,000엔을 들여 생산하여 완성품제조업자에게 판매할 때, 완성품제조업자는 이 매출액에 5%의 소비세 1,000엔을 포함하여 21,000엔에 매입하게 된다. 따라서 원재료제조(생산)업자의 매출세액은 1,000엔이 되고 납부세액도 1,000엔이 된다. 완성품제조업자가 이 제품을 제조하여 도매업자에게 50,000엔에 판매할 때, 도매업자는 이 매출액에 5%의 소비세 2,500엔을 포함하여 52,500엔에 매입하게 된다. 이 경우 완성품제조업자의 매출세액은 2,500엔이 되지만, 이 때 매출세액에는 매입시의 세액 1,000엔이 포함되어 있기 때문에, 완성품제조업자의 납부세액은 2,500엔에서 이 매입시에 포함된 세액 1,000엔을 차감한 나머지 금액 1,500엔을 납부하게 된다.

이러한 과정이 도매업자로부터 소매업자, 소매업자로부터 소비자로 이어지면서 각각의 매출세액에서 매입에 포함된 세액을 차감하여 납부하게 된다. 최종적으로 소매업자가 대상제품을 소비자에게 100,000엔에 매출한다고 하면 소비자는 여기에 5%의 소비세 5,000엔을 포함하여 105,000엔을 지불하게 된다. 결과적으로 지불총액에 포함되어 있는 소비자의 소비세 부담액 5,000엔을 원재료제조(생산)업자, 완성품제조업자, 도매업자, 소매업자가 각각 일부씩 나누어 납부하게 되는 것이다¹⁷³⁾. 이와 같은 방식을 다

173) 사업자는 부과되는 소비세액을 재화나 서비스의 가격에 포함시켜 판매하게 되므로 소비세의 상당부분은 소비자가 부담하게 되나 그 부담이 소비자나 사업자에게 어느 정도 귀착되

단계누적배제 방식이라고 한다.

위에서는 매입과 관련된 세액공제만을 예로 들어 일본 소비세의 구조를 설명하였지만, 이외에도 비과세자산을 수출한 경우의 특례, 매입과 관련된 대가 반환을 받은 경우의 특례 등 세액공제와 관련하여 여러 가지 특례가 마련되어 있다. 소비세의 세액공제에 관하여는 제6절에서 다루기로 한다.

한편 <표 V-6>에 대해 보다 정확히 말하면 <표 V-6>의 소비세에는 국세소비세만이 아닌 지방소비세도 포함되어 있다. 일본 소비세의 경우 지방소비세도 국세와 함께 부과되어 징수된 다음 각 지역의 소비에 상당하는 금액수를 기준으로 각각의 지방자치단체에 배분하는 구조로 되어 있다. 지방소비세에 관한 설명은 지방세에 관한 설명부분에서 보다 자세히 다루기로 한다.

나. 소비세의 과세대상

일본 소비세는 국내에서 사업자가 행한 자산의 양도 및 보세지역으로부터 인수한 외국화물을 과세대상으로 하여 부과되고 있다. 이처럼 소비세는 원칙적으로 일본 국내에서 이루어지는 모든 재화나 서비스의 판매·제공 등 자산의 양도를 과세대상으로 하고 있다. 보다 구체적으로 다음의 요건에 해당하는 것이 소비세의 과세대상이 된다¹⁷⁴⁾.

① 자산의 양도, 자산의 대여 및 역무의 제공일 것.

이것을 보다 쉽게 표현하면 물품의 판매나 대여, 서비스의 제공 일반을 가리킨다.

② 일본 국내에서 이루어질 것.

원칙적으로 자산의 양도 또는 대여행위는 그 자산의 소재장소가 일본 국내이면 국내거래가 되고, 역무의 제공행위는 그 역무의 제공이 이루어진 장소가 국내이면 국내거래가 된다.

③ 사업자가 사업으로서 하는 행위일 것.

여기서 「사업자」라 함은 개인사업자와 법인을 말하며, 「사업」이란 같은 종류의 행위를 반복, 계속하여 그리고 독립적으로 수행하는 것을 말한다.

는가는 물론 해당재화의 가격에 대한 탄력성에 따라 다르게 된다.

174) 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 166.

④ 대가를 얻고 하는 행위일 것.

대가를 얻고 하는 행위이기 때문에 무상거래는 원칙적으로 과세대상에서 제외된다. 단, 개인사업자가 재고자산을 家事用으로 소비하거나 법인의 임원에 대한 증여는 간주양도로 되기 때문에 과세대상이 된다.

요약하면 일본 국내에서 사업자가 사업으로서 대가를 받고 행한 자산의 양도, 자산의 대여 및 역무의 제공이 소비세의 과세대상이 된다. 나아가 소비세의 과세대상이 일본 국내에서의 모든 재화 및 서비스의 판매를 대상으로 하고 있기 때문에, 수입거래에도 소비세가 부과된다. 이는 국내거래와의 세부담 균형을 취하기 위한 조치이다. 수입거래의 과세대상은 보세지역으로부터 인수한 외국화물로, 유상거래와 무상거래 모두가 소비세의 과세대상이 된다.

<표 V-7>은 일본 소비세의 과세대상을 요약한 것이다.

<표 V-7> 일본 소비세의 과세대상

과세대상	거래의 종류	과 세 여 부
국내거래	과세거래	과세
	면세거래	일정 절차에 따라 면세(수출면세)
	비과세거래	과세되지 않는다 (예: 토지의 양도, 대여)
	불과세거래	과세대상 외의 행위 (예: 기부금, 배당)
수입거래	과세화물	과세
	비과세화물	과세되지 않는다 (예: 유가증권의 수입)

자료: 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 167.

다. 과세표준 및 세율

소비세의 과세표준은 국내거래에 대한 과세인가 외국화물에 대한 과세인가에 따라 다르게 되어 있다. 국내거래에서의 과세표준은 과세자산의 양도 대가 금액이다. 여기서 ‘과세자산의 양도 대가 금액’이라 함은 대가로서 수수하거나 또는 수수해야 하는 금

전이나 금전 이외의 물건 또는 권리 기타 경제적인 이익 금액을 말한다. 과세자산의 양도시 부과되는 소비세 상당액은 제외된다. 즉 세금이 포함되지 않은 매출이 과세대상이 된다. 그러나 주세, 담배세, 휘발유세, 석유세 등의 「개별소비세」는 소비세의 과세표준에 포함된다¹⁷⁵⁾.

또 앞서 언급하였듯이 개인사업자가 사업용 자산을 家事를 위해 소비한 경우나 법인이 자산을 그 임원에게 증여한 경우 등은 간주양도로 되어 과세대상이 된다. 이 때의 과세표준은 그 당시 자산가액에 상당하는 금액(시가)이다. 나아가 법인이 자산을 임원에게 현저하게 낮은 대가로 양도한 경우에도 그 자산의 시가가 과세표준이 된다.

국세 소비세의 세율은 4%이나, 소비세액의 25%가 지방소비세로서 부과되므로 지방 소비세율을 감안하면 부담률은 5%가 된다.

라. 자산양도 등의 장소·귀속·시기

1) 자산의 양도 등의 장소

자산의 양도 또는 대부가 이루어진 장소, 역무의 제공이 이루어진 장소, 이자를 대가로 하는 금전의 대부를 행하는 자의 사무소가 일본 국내이면 국내거래가 된다. 그러나 선박이나 항공기 등의 자산거래, 또는 국제운수나 국제통신 등의 역무의 제공 등에 대하여는 달리 규정하고 있다. 보다 자세한 것은 다음과 같다¹⁷⁶⁾.

① 자산의 양도 또는 대부

- 선박, 항공기 : 등록된 기관의 소재지
- 광업권, 조광권, 채석권: 광구, 조광구, 채석장의 소재지
- 특허권, 실용신안권, 의장권, 상표권, 회로배치이용권 또는 육성자권: 이들 권리를 등록한 기관의 소재지

175) 또 이용자가 납세의무자로 되어 있는 경유거래세, 골프장이용세 및 입탕세는 원칙적으로 여기에서의 「개별소비세」에 포함되지 않는다. 한편 외국화물 거래에서의 과세 표준은 [관세의 과세가격(CIF) + 개별소비세액 + 관세액]이다. 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 175.

176) 高野俊信·松田淳 編(2002), 『税法便覧』, pp. 743~744.

- 저작권 또는 노하우(knowhow): 저작권 또는 노하우의 양도 또는 대부를 하는 자의 소재지
- 영업권, 어업권, 入漁權: 이들 권리와 관련된 사업을 하는 자의 소재지
- 등록국채: 해당국채 등록기관의 소재지
- 합명회사, 합자회사 또는 유한회사의 사원의 지분 등: 그 지분에 관련된 법인의 소재지
- 저당증권, 유가증권: 이들 증권이 소재하고 있던 장소
- 대부금, 예금, 외상매출금, 기타금전채권: 채권자의 양도에 관련된 사무소 등의 소재지
- 골프장이용권: 골프장시설의 소재지
- 이상에서 든 것 이외에 자산이 소재하고 있던 장소가 명확하지 않은 것: 해당자산의 양도 또는 대부에 관련된 사무소의 소재지

② 역무의 제공

- 국제운수: 출발지 · 발송지 또는 도착지
- 국제통신: 발신지 또는 수신지
- 국제우편: 발송지 또는 배달지
- 보험: 보험회사 사무소의 소재지
- 정보의 제공 또는 설계: 이를 행한 것과 관련된 사무소의 소재지
- 전문적인 과학기술 지식을 필요로 하는 조사, 기획, 입안, 설계 등과 관련된 역무의 제공으로 생산설비의 건설 또는 제조에 관한 것: 생산설비의 건설 또는 제조에 필요한 자재의 대부분이 조달되는 장소
- 이상에서 든 것 이외에 국내 및 국내 이외의 지역에 걸쳐 이루어지는 역무제공 장소가 명확하지 않은 것: 역무제공에 관련된 사무소의 소재지

2) 자산양도 등의 귀속

가) 실질과세의 원칙

소비세는 명의 여하에 관계없이 자산 양도 대가의 실질적인 귀속자에 대하여 과세한

다. 이를 실질과세의 원칙이라 한다. 한편 생계를 함께하는 친족간의 사업과 관련된 사업주는 그 사업 경영방침의 결정에 지배적인 영향력을 갖는다고 추정된다.

나) 신탁자산과 관련된 자산양도

신탁자산의 양도에 대하여는 특정 수탁자가 있는 경우는 그 수탁자, 특정 수탁자를 지정하지 않았거나 없는 경우는 위탁자에 대하여 과세한다.

3) 자산양도 등의 시기

자산양도 등의 시기는 원칙적으로 다음과 같이 정하고 있다¹⁷⁷⁾. 그러나 소득세 또는 법인세의 과세소득 금액의 계산에 있어 총소득금액 또는 익금액에 산입해야 하는 시기에 관하여 별도의 규정이 있는 경우는 그에 따른다.

가) 재고자산 양도시기

재고자산의 양도시기는 그 인도가 있었던 날이 된다.

나) 청부에 의한 자산의 양도시기

물건의 인도를 요하는 청부계약의 경우는 그 목적물의 전부를 완성하여 상대방에게 인도한 날, 물건의 인도를 요하지 않는 청부계약의 경우는 약속한 의무 전반을 완성한 날이 된다.

다) 고정자산 양도시기

고정자산 양도시기는 원칙적으로 그 인도가 있었던 날이 된다. 단 고정자산이 토지, 건물, 기타 그와 유사한 자산인 경우, 사업자가 해당 고정자산의 양도에 관한 계약의 효력발생일을 자산양도시기로 하고 있는 때에는 그날을 양도시기로 할 수 있다.

177) 高野俊信・松田淳 編(2002), 『税法便覧』, pp. 769~782.

라) 공업소유권 양도시기

공업소유권이란 특허권, 실용신안권, 의장권 및 상표권, 회로배치이용권 또는 육성자권 그리고 이들 권리에 관련된 출원권 및 실시권을 말한다¹⁷⁸⁾. 공업소유권 양도 또는 실시권을 설정하는 경우, 그 양도 또는 설정에 관한 계약의 효력발생일에 이들 권리의 양도가 이루어진 것으로 된다.

마) 유가증권 양도시기

유가증권 양도시기는 원칙적으로 그 인도가 있었던 날이 된다.

바) 이자 등을 대가로 하는 자산의 양도시기

대부금, 예금, 저금 또는 유가증권(대부금 등이라 한다)으로부터 발생하는 이자는, 그 이자계산기간의 경과에 따라 해당 과세기간에 관련된 금액이 과세기간중의 자산양도의 대가 금액이 된다.

4. 납세의무자와 납세지

가. 소비세의 납세의무자

일본 국내에서 과세자산의 양도 등을 행한 사업자, 보세지역으로부터 외국 과세화물을 인수한 자가 소비세를 납부할 의무가 있다.

먼저 국내거래의 납세의무자에 대해 설명하면 다음과 같다¹⁷⁹⁾.

소비세의 납세의무자는 과세자산의 양도 등을 하는 사업자(개인사업자 및 법인)가 납세의무자가 된다. 비거주자 및 외국인도 일본 국내에서 과세자산의 양도 등을 하는 경우에는 소비세의 납세의무자가 된다. 단, 소규모영세사업자를 대상으로 사업자면세 접제도가 설치되어 있다. 이는 소규모영세사업자의 납세사무부담이나 세무집행 면에서 배려가 필요하다는 관점에서 일정 사업규모 이하의 소규모사업자에 대해 납세의무

178) 高野俊信・松田淳 編(2002), 『稅法便覽』, p. 772.

179) 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の稅制』, p. 169.

를 면제하는 제도이다. 여기서 면세사업자의 기준이 되는 일정 사업규모 이하라 함은, 기준기간(개인사업자는 전전년, 법인은 전전사업년도)의 과세매출액 규모가 3,000만 엔 이하를 가리킨다.

면세사업자는 해당 과세기간 동안 소비세의 납세의무가 면제되는 반면, 과세매입 관련 소비세액 및 인수 과세화물 관련 소비세액은 공제되지 않는다. 즉, 공제할 수 없는 과세매입에 관련된 소비세액은 면세사업자의 비용이 된다.

그러나 수출거래를 하여 매입 관련 세액을 공제하고, 환급을 받으려고 하는 사업자는, 과세선택 신고서를 관할세무서장에게 제출하여 납세의무자 적용을 받도록 하는 선택도 가능하다. 이 신고서를 제출한 사업자는 2년간은 계속 적용을 필요로 한다. 그 이유는 개인사업자는 전전년, 법인사업자는 전전사업년도가 소비세의 과세기간으로 되어 있기 때문이다.

한편, 상속, 합병, 분할이 있었던 경우 납세의무 면제에 관한 특별규정이 마련되어 있다. ① 상속의 경우, 상속이 있었던 해의 기준기간 동안의 과세매출액이 3,000만엔 이하인 상속인이 과세매출액 3,000만엔 이상을 넘는 피상속인의 사업을 승계한 때에는, 상속일 다음 날부터 그 해 12월31일까지의 과세자산의 양도에 대하여는 납세의무가 면제되지 않는다¹⁸⁰⁾. ② 흡수합병의 경우, 합병이 있었던 사업년도 기준기간 동안의 합병법인의 과세매출액이 3,000만엔 이상을 초과할 때에는, 합병일로부터 사업년도 종료일까지의 과세자산의 양도에 대하여는 납세의무가 면제되지 않는다¹⁸¹⁾. ③ 분할 법인의 경우, 신설분할 자회사의 분할이 있었던 사업년도 기준기간 동안 신설분할 모회사의 과세매출액(신설분할 모회사가 둘 이상 있는 경우에는 어느 한쪽 모회사의 과세매출액)이 3,000만엔 이상을 초과할 때에는, 납세의무가 면제되지 않는다. <표 V-8>은 소비세의 납세의무를 개인사업자와 법인사업자로 나누어 정리한 것이다.

180) 高野俊信・松田淳 編(2002), 『税法便覧』, p. 747.

181) 高野俊信・松田淳 編(2002), 『税法便覧』, p. 748. 한편 신설합병의 경우, 합병이 있었던 해의 기준기간 동안 합병법인 과세매출액의 어느 한쪽이 3,000만엔 이상을 초과할 때에는, 합병일로부터 사업년도 종료일까지의 과세자산 양도에 대하여 납세의무가 면제되지 않는다. 高野俊信・松田淳 編(2002), 『税法便覧』, p. 749.

<표 V-8> 소비세의 납세의무

	면세와 과세기준	면세와 과세 여부
개인사업자	전전년의 과세매출액이 3,000만엔 이하	당해년은 면세
	전전년의 과세매출액이 3,000만엔 이상	당해년은 과세
법인사업자	전전 사업년도 과세매출액이 3,000만엔 이하 ¹⁾	당기는 면세
	전전 사업년도 과세매출액이 3,000만엔 이상 ¹⁾	당기는 과세

주: 1) 사업년도는 1년이다.

자료: 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 169 .

다음으로 수입거래의 경우, 외국화물을 보세지역으로부터 인수한 자가 납세의무자가 된다. 따라서 사업자만이 아니라 개인 소비자가 輸入하는 경우에도 납세의무자가 된다.

나. 과세기간 및 납세지¹⁸²⁾

1) 과세기간

과세자산의 양도 등에 부과되는 소비세는 일정 기간중에 이루어진 과세자산의 양도 등과 관련된 과세표준, 세액 등을 합계하여 신고, 납세하는 것으로 되어 있다. 이 일정 기간이 과세기간이다. 한편 과세화물을 보세지역으로부터 인수할 때 부과되는 소비세의 경우 화물을 인수할 때마다 신고납세하는 것으로 되어 있으므로 과세기간은 없다.

가) 개인사업자의 과세기간

개인사업자의 과세기간은 1월 1일부터 12월 31일까지의 기간이다. 만일 1월 1일부터가 아니고 도중에 사업을 시작하거나 폐업하는 경우에도 과세기간은 1월 1일부터 12월

182) 과세기간 및 납세지에 관한 내용은 高野俊信·松田淳 編(2002), 『税法便覧』, pp. 783~784를 참조하여 정리한 것이다.

31일까지가 된다.

나) 법인의 과세기간

법인의 과세기간은 해당사업년도이다.

다) 과세기간의 단축

개인사업자 및 사업년도가 3개월을 초과하는 법인은 납세지 관할 세무서장에게 신고서를 제출하여 과세기간을 단축할 수 있다. 개인사업자 및 사업년도가 3개월을 초과하는 법인의 과세기간은 다음과 같다.

- ① 개인사업자는 1월 1일부터 3월 31일까지, 4월 1일부터 6월 30일까지, 7월 1일부터 9월 30일까지, 10월 1일부터 12월 31일까지의 각 기간.
- ② 법인은 사업년도 개시일 이후 3개월 단위로 구분한 각 기간(마지막 3개월 미만의 기간이 생겼을 때는 그 3개월 미만의 기간). 과세기간 단축 특례를 선택한 사업자는 선택 후 2년간은 이를 취소할 수 없다.

2) 납세지

가) 개인사업자의 납세지

다음 구분에 따른 장소가 개인사업자의 납세지가 된다.

- ① 국내에 주소를 둔 경우: 주소지
- ② 국내에 주소가 없고, 기거하는 곳이 있는 경우: 거소지
- ③ 국내에 주소 및 거소가 없고, 그 사업과 관련된 사무소 등이 있는 경우: 사무소 등의 소재지
- ④ ① 또는 ②로 납세지가 정해져 있었던 자가 국내에 주소 및 거소를 두지 않게 되었을 뿐만 아니라, 국내에 사무소 등도 없고, 이전의 납세지였던 곳에 그 당사자의 친족 등이 계속하여 거주하거나 당사자를 대신하여 거주하고 있을 때: 종래의 납세지
- ⑤ ①에서 ④에 해당되지 않는 경우로, 부동산, 부동산에 관련된 권리, 채석권의 대

여 또는 조광권의 설정에 따른 대가를 받은 경우: 부동산 등의 소재지

- ⑥ 위 다섯 항목 중 어느 것에도 해당되지 않게 되었을 경우: 직전의 납세지
- ⑦ 위의 어느 것에도 해당되지 않는 경우: 그 자가 선택한 장소(선택하지 않은 때는 고우지마치(麴町)세무서관내의 장소)

나) 법인의 납세지

아래의 구분에 따른 각각의 장소가 법인의 납세지이다.

- ① 국내에 본점 또는 주된 사무소를 둔 법인(내국법인)의 경우: 본점 또는 주된 사무소의 소재지
- ② 내국법인 이외의 법인(외국법인)으로, 국내에 사무소 등을 두고 있는 경우: 사무소 등의 소재지
- ③ 외국법인이 국내에 있는 부동산을 대여하여 그 대가를 받는 경우: 대가와 관련된 자산의 소재지
- ④ 외국법인이 ② 또는 ③의 어느 것에도 해당되지 않게 되었을 경우: 직전의 납세지
- ⑤ ②에서 ④ 이외의 법인인 경우: 해당 외국법인이 선택한 장소(선택하지 않은 때는 고우지마치(麴町)세무서관내의 장소)

다) 외국화물과 관련된 납세지

보세지역으로부터 인수하는 외국화물과 관련된 납세지는 해당 보세지역의 소재지이다.

5. 비과세거래 및 면세거래

가. 비과세거래

1) 국내거래

소비세는 원칙적으로 일본 국내에 있는 모든 재화나 서비스의 판매·제공 및 물품의

수입을 과세대상으로 하고 있다. 그러나 소비행위에 대해 부담을 요구하는 소비세의 성격상 재화나 서비스 중에는 과세대상이 되지 않고 거래되는 비과세거래가 있다. 거래의 성격상 소비세가 부과되지 않는 비과세거래로는 다음과 같은 것이 있다¹⁸³⁾.

- ① 토지(토지에 관련된 권리를 포함한다)의 양도 및 대여(일시적으로 사용하고 있는 것을 제외된다)
- ② 유가증권 및 지불수단(수집품 및 판매용은 제외된다)의 양도
- ③ 이자를 대가로 하는 대부금 자산 대여 등의 금융거래 및 보험료를 대가로 하는 역무의 제공 등
- ④ 우표 종류, 인지 및 증지의 양도
- ⑤ 상품권의 양도
- ⑥ 중앙정부, 지방공공단체 등이 법령에 근거하여 징수하는 수수료와 관련된 역무의 제공
- ⑦ 국제우편환, 국제우편대체 역무의 제공
- ⑧ 외국환 및 외국무역법에서 규정하는 외국환업무에 관계되는 역무의 제공 등이 있다.

이상에서 든 비과세거래 이외에도 정책적 배려 차원에서 비과세거래가 이루어지고 있는 것이 있다. 그러나 소비세가 소비일반에 공평한 부담을 요구하는 성격이 있기 때문에 이러한 정책적 배려에 기초한 비과세거래는 극히 한정되어 있다. 정책적 배려에 근거하여 비과세로 되는 것으로는 다음과 같은 것을 들 수 있다.

- ⑨ 건강보험법 등 의료보험 각 법에 근거하여 이루어지는 의료급부
- ⑩ 介護보험법에 근거한 在宅介護서비스비 지급
- ⑪ 사회복지사업 및 갱생보호사업으로 실시되는 자산의 급부 등
- ⑫ 助産과 관련된 자산의 양도
- ⑬ 매장료 및 화장료를 대가로 하는 역무의 제공
- ⑭ 일정 신체장애자용 물품의 양도, 대여
- ⑮ 학교교육법상의 이른바 一條학교(초등학교, 중학교, 고등학교, 유치원 등), 전문

183) 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 170.

학교, 각종 학교 및 직업훈련학교의 수업료, 입학금, 시설설비 등에 관련된 역무의 제공

⑯ 학교교육법에서 규정하는 교과용 도서의 양도

⑰ 주택의 대여 등이다.

2) 외국화물

보세지역으로부터 인수하는 외국화물의 가운데, 다음은 비과세된다¹⁸⁴⁾.

① 유가증권 등(지불수단 가운데 전자화폐가 입력되어 있는 일정 매체를 포함)

② 우표류 ③ 인지 ④ 증지 ⑤ 상품권 ⑥ 신체장애자용물품 ⑦ 교과용물품

나. 면세

1) 수출면세

소비세는 일본 국내에서 소비되는 물품이나 서비스에 대해 부담을 요구하는 내국소비세이다. 따라서 사업자의 수출거래로 이루어지는 과세자산의 양도 등에 대해서는 국제관행에 따라 소비세가 면제된다¹⁸⁵⁾.

앞에서 언급하였듯이 비과세거래 매출에는 과세가 되지 않는 반면, 그 매출과 관련하여 발생한 매입세액이 공제되지 않는다. 이에 비해, 수출거래면세의 경우는 매출에 대해 과세가 되지 않는 동시에 매입세액 공제도 인정되고 있다. 이 점에서 비과세거래와 수출면세의 성격은 기본적으로 차이가 있다. 요컨대 매출에도 과세되지 않고 매입세액의 공제도 인정되기 때문에, 수출품에는 소비세가 전혀 부과되지 않게 된다.

국내에서 소비되는 수입품에는 수입가격에 소비세가 가산되어 있으므로 일본 소비세는 내국소비세로서의 성격을 관철하려는 구조로 되어 있다. 소비과세의 경우 일반적으로 생산·수출국에서는 과세되지 않고 소비국에서 과세하는 「소비지 과세주의」가

184) 高野俊信・松田淳 編(2002), 『稅法便覽』, p. 765.

185) 국제수송 등 수출과 유사한 거래로서 이루어지는 과세자산의 양도 등을 포함한다.

국제적인 원칙으로 되어 있다.

일본에서 면세를 인정받은 수출거래 등의 범위를 보면 <표 V-9>와 같다.

<표 V-9> 면세를 인정받는 수출거래 등의 범위

- | |
|---|
| <ul style="list-style-type: none"> ① 국내에서 수출의 형태로 이루어진 자산의 양도 또는 대여 ② 외국화물의 양도 또는 대여(①에 해당하는 것은 제외) ③ 국내와 국외 간의 여객이나 화물의 수송(국제수송), 국제통신 또는 국제우편 ④ 선박운항사업자 등에 대한 외항선박 등의 양도, 대여 또는 수리 ⑤ 국제수송에 쓰이는 컨테이너 등의 양도, 대여 또는 수리로 선박운항사업자 등을 대상으로 이루어지는 것 ⑥ 외항선박 등의 진로, 유도, 기타 입출항 또는 이착륙의 보조 또는 입출항, 이착륙, 정박 또는 駐船을 위한 시설 제공과 관련된 역무의 제공으로 선박운항업자를 대상으로 이루어지는 것 ⑦ 외국화물의 하역, 운송, 보관, 검수 또는 감정 등의 역무 제공 ⑧ 국내 및 국내 이외의 지역에 걸쳐 이루어지는 우편 ⑨ 비거주자에 대한 일정 무형고정자산의 양도 또는 대여 ⑩ 비거주자에 대한 역무의 제공(국내에 소재하는 자산의 운송, 보관, 국내에서의 식사, 숙박은 제외) |
|---|

자료: 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 173.

한편, 해당거래가 수출거래임을 증명하고 수출면세를 적용받기 위해서는 수출허가서, 세관장의 증명서 또는 수출 사실을 기재한 장부나 서류를 정리하여 납세지에 7년간 보관하도록 하고 있다.

2) 수출물품 판매매장에서의 수출물품 양도와 관련된 면세

수출물품 판매매장을 경영하는 사업자가 외국인여행자 등 비거주자에 대하여 식품류, 음료류, 담배, 약품류, 화장품류 및 필름, 기타 소모품을 제외한 소정의 생활용품으로 쓰이는 물품을 양도하는 경우에는 소비세가 면제된다¹⁸⁶⁾. 단 시중의 수출물품 판매

186) 高野俊信・松田淳 編(2002), 『税法便覧』, p. 766.

매장에서는 금액 합계액이 1만엔을 초과하는 경우에는 일정 요건 하에서 소비세가 면제된다.

3) 외항선에 신고 가는 물품의 양도와 관련된 면세

외국을 왕래하는 일본선박 또는 항공기에 싣는 주류, 제조담배, 선박용품, 비행기용품의 양도는 수출로 간주하여 소비세가 면제된다.

4) 외국공관에 대한 과세자산의 양도와 관련된 면세

사업자가 일본에 있는 외국의 대사관, 공사관, 영사관 기타 이에 준하는 기관 또는 일본에 파견된 외국의 대사, 공사, 영사 기타 이에 준하는 자에게 과세자산의 양도를 한 경우는 소비세가 면제된다.

6. 납부세액의 계산방법과 세액공제제도

가. 납부세액의 계산방법

사업자는 우선 소비세액을 포함하지 않은 매출(과세표준)에 세율을 곱하여 매출관련 소비세액을 계산한다. 이렇게 계산한 매출 관련 소비세액(매출세액)에서 과세매입에 관련된 소비세액(매입세액)을 차감한 금액이 납부세액이 된다. 과세매입에 관련된 소비세액은 이처럼 원칙적으로 그 전액이 세액공제 대상이 된다.

이 과세매출비율이 95% 미만인 경우에는 과세매출에 대응하는 부분의 매입세액만이 공제된다. 이 경우의 공제세액은 사업자가 개별대응방식과 일괄비례배분방식 중에서 하나를 선택하여 계산한다.

개별대응방식이란 과세기간의 과세매입 세액을 ① 오로지 과세매출에 대응하는 것 ② 오로지 비과세매출에 대응하는 것 ③ 과세매출과 비과세매출에 공통되는 것으로 구분하여 공제세액을 계산한다. 구체적으로 개별대응방식에서 공제세액을 계산하는 계

산식을 보면 다음과 같다.

$$\text{개별대응방식의 공제세액} = [\text{①의 세액}] + [\text{③의 세액}] \times \text{과세매출비율}$$

또 개별대응방식의 공제세액 계산을 정리하면 <표 V-10>과 같다.

<표 V-10> 개별대응방식의 공제세액

과세기간 중 과세매입에 관련된 소비세액		
① 오로지 과세매출에 대응하는 것	③ ①과 ②에 공통되는 것 (과세매출비율 ¹⁾ 로 안분)	② 오로지 비과세매출에 대응하는 것
공제하는 소비세액		공제할 수 없는 소비세액

주: 1) 과세기간 중의 총매출액(소비세를 제외) 에서 차지하는 과세기간 중의 과세매출액(소비세를 제외)의 비율을 과세매출비율이라고 한다.

자료: 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 177.

개별대응방식을 따른 경우, 관할세무서장의 승인으로 과세매출비율 대신에 합리적인 기준을 기초로 계산한 비율을 이용할 수 있다.

다음으로 일괄비례배분방식이란 과세기간의 과세매입의 세액에 과세매출비율을 곱하여 계산한 금액을 공제하는 방식이다. 즉, 일괄비례배분방식에서의 공제세액은 다음 식과 같으며 <표 V-11>은 이를 정리한 것이다.

$$\text{공제세액} = [\text{과세매입세액}] \times \text{과세매출비율}$$

<표 V-11> 일괄비례배분방식의 공제세액

과세기간 중 과세매입에 관련된 소비세액	
과세매출비율로 안분한 과세매출에 대응하는 것	과세매출비율로 안분한 비과세매출에 대응하는 것
공제하는 소비세액	공제할 수 없는 소비세액

자료: 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 177.

매입세액공제의 적용을 받는 경우에는 과세매입 사실을 기록한 장부 및 과세매입 사실을 입증하는 청구서(송장: invoice)를 보존해야 하는 것이 그 요건으로 되어 있다. 이를 청구서 등 보존방식이라 한다.

나. 간이과세제도

1) 업종별 간주매입률

간이과세제도는 중소기업자의 매입 관련 소비세액 공제에 관한 특례제도이다. 이 간이과세제도 적용을 선택한 일정규모 이하의 중소기업자는 매출과 관련된 소비세액에 기초하여 과세매입과 관련된 소비세액을 간단히 계산할 수 있게 된다. 다시 말해 간이과세제도를 적용받게 되면 이하에서 보는 바와 같이 실제 과세매입에 관련된 소비세액을 계산할 필요없이, 과세매출액만으로 납부 소비세액을 산출하는 것이 가능하게 된다.

위에서 일정규모라 함은 기준기간 중 과세매출액이 2억엔 이하의 사업자(면세사업자를 제외)를 말한다. 또한 과세매출액이란 해당 과세기간중의 과세매출의 합계금액(소비세율액 제외)을 말한다. 간이과세제도를 적용받기 위해서는 그 적용을 받겠다는 취지를 적은 신고서를 관할세무서장에게 제출해야 한다. 간이과세제도가 적용되면 과세기간중의 매출에 관련된 소비세액¹⁸⁷⁾에 간주(看做)매입률을 곱한 금액을 과세매입에 관련된 소비세액의 합계액으로 간주하여 공제를 받게 된다.

187) 매출대가의 반환이 있는 경우에는 이와 관계되는 소비세액의 합계액을 공제한 후의 금액이 매출에 관련된 소비세액이 된다.

각 업종별 간주매입률을 보면 <표 V-12>와 같다.

<표 V-12> 사업업종별 간주(看做)매입률

사업자분류	업종	간주매입률	논의를 위한 기호
제1종사업자	도매업	90%	a=제1종사업에 관련된 소비세액
제2종사업자	소매업	80%	b=제2종사업에 관련된 소비세액
제3종사업자	제조업 등	70%	c=제3종사업에 관련된 소비세액
제4종사업자	기타	60%	d=제4종사업에 관련된 소비세액
제5종사업자	서비스업 등	50%	e=제5종사업에 관련된 소비세액

자료: 高野俊信·松田淳 編(2002), 『税法便覧』, pp. 814~815.

여기서 도매업이라 함은 어떤 사람으로부터 구입한 상품을 그 성질 및 형상을 변경하지 않고 다른 사업자에게 판매하는 사업을 말하며, 소매업은 어떤 사람으로부터 구입한 상품을 그 성질 및 형상을 변경하지 않고 판매하는 사업으로 도매업 이외의 것을 말한다. 또 제조업 등에는 농림업, 어업, 광업, 건설업, 전기·가스업, 열공급업 및 수도업이 포함된다.

<표 V-12>에서 「제1종(제2종, 제3종, 제4종, 제5종)사업에 관련된 소비세액」이라 함은 각각의 사업별로 과세자산의 양도 등과 관련된 소비세액의 합계액으로부터 매출대가의 반환과 관련된 소비세액의 합계액을 공제한 잔액을 말한다. 이 때 매출대가의 반환이란 반품, 가격인하 등을 실시하여 대금을 반환하는 것을 의미한다.

한편, 간이과세제도를 적용받기 위해 신고서를 제출한 경우 2년간은 계속 적용을 받도록 하고 있다.

2) 간이과세제도에서의 납부세액

일본의 간이과세제도에서 규정하는 납부세액을 보다 구체적으로 보기로 하자. 우선

납부해야 할 소비세액은 다음과 같은 식으로 계산된다. 즉,

납부 소비세액

$$= \text{과세매출에 관련된 소비세액} - (\text{과세매입에 관련된 소비세액} \\ + \text{매출대가의 반환과 관련된 소비세액} + \text{대손과 관련된 소비세액}) \\ \dots\dots\dots(ㄱ)$$

이 때 한 종류의 사업에 專業하는가 두 종류 이상의 사업을 운영하는가에 따라 납부하는 소비세액이 다르게 된다. 특히 과세매입에 관련된 소비세액의 계산에 있어 차이가 발생하고 있다. 각각의 경우별로 보면 다음과 같다¹⁸⁸⁾.

가) 한 종류의 사업에 專業하는 사업자의 경우

과세매입에 관련된 소비세액

$$= (\text{과세매출에 관련된 소비세액} - \text{매출대가의 반환과 관련된 소비세액}) \\ \times \langle \text{표 V-12} \rangle \text{의 각 사업업종별 간주매입률} \dots\dots\dots(ㄴ)$$

예컨대, 어떤 사업자가 도매업만을 하고 있다면 간주매입률은 90%(<표 V-12> 참조)가 된다. 이 때 대손과 관련된 소비세액이 0이라 가정하면 이 사업자의 납부소비세액은 (ㄴ)식을 (ㄱ)식에 대입하여 쉽게 구할 수 있다. 그 결과는 다음과 같다.

도매업 전업자의 납부 소비세액

$$= 0.1(\text{과세매출에 관련된 소비세액} - \text{매출대가의 반환과 관련된 소비세액})$$

이 때 만약 매출대가의 반환과 관련된 소비세액이 0이라고 하면 도매업 전업자의 납부 소비세액은 과세매출에 관련된 소비세액의 10%만 납부하면 된다.

188) 이하의 논의는 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, pp. 178~179를 참고하여 필자의 설명을 덧붙인 것이다.

나) 두 종류 이상의 사업을 하는 사업자의 경우

과세매입에 관련된 소비세액

$$= (\text{과세매출에 관련된 소비세액} - \text{매출대가의 반환과 관련된 소비세액}) \\ \times [(a \times 90\% + b \times 80\% + c \times 70\% + d \times 60\% + e \times 50\%) / (a + b + c + d + e) \dots\dots\dots(\text{ㄷ})]$$

(ㄷ)식에서 a부터 e의 기호는 <표 V-12>에 있는 각 사업업종에 관련된 소비세액을 나타낸다. 예컨대 어떤 사업자가 도매업과 소매업의 두 업종만을 운영하고 있다면 간주매입률은 도매업의 90%와 소매업의 80%(<표 V-12> 참조)가 적용된다. 이 때 간단히 도매업과 관련된 소비세액과 소매업과 관련된 소비세액이 같은 액수(즉, a=b이고, c=d=e=0)라고 하자. 그러면 이 경우에 적용되는 간주매입률은 85%¹⁸⁹⁾가 된다. 또 대손과 관련된 소비세액이 0이라고 하면 이 사업자의 납부소비세액은 (ㄷ)식을 (ㄱ)식에 대입하여 쉽게 구할 수 있다. 그 결과는 다음과 같다.

도매업과 소매업 운영 사업자의 납부 소비세액

$$= 0.15(\text{과세매출에 관련된 소비세액} - \text{매출대가의 반환과 관련된 소비세액})$$

이 때 만약 매출대가의 반환과 관련된 소비세액이 0이라고 하면 도매업과 소매업 운영 사업자의 납부 소비세액은 과세매출에 관련된 소비세액의 15%만 납부하면 된다.

다) 한 종류 사업의 과세매출액이 전체의 75% 이상인 경우의 특례

두 종류 이상의 사업 중 한 종류 사업의 과세매출액이 전체의 75% 이상을 차지하는 경우에는 그 75% 이상을 차지하는 사업의 간주매입률을 전체의 과세매출액에 대해 적용할 수 있다.

라) 두 종류 사업의 과세매출액 합계액이 전체의 75% 이상인 경우의 특례

세 종류 이상의 사업을 하는 사업자로 그 중 두 종류 사업의 과세매출액 합계액이

189) 즉, $[(a \times 0.9 + b \times 0.8) / (a + b)]$ 로부터, a=b를 이용하면 85%가 됨을 알 수 있다.

전체의 75% 이상을 차지하는 경우에는 그 두 종류 사업 중 그 수치가 낮은 쪽의 간주 매입률을 그 두 종류 사업이외의 과세매출액에 대해서도 적용할 수 있다.

다. 간이과세제도 이외의 세액공제제도

제3절에서 일본의 소비세구조는 매출에 관련된 소비세액(매출세액)에서 매입에 관련된 소비세액(매입세액)을 공제하여 산출하는 다단계누적배제방식으로 되어 있다는 점을 설명하였다. 이 매입에 관련된 소비세액 공제 이외에 위에서는 간이과세제도로써 중소기업자의 매입에 관련된 소비세액 공제의 특례가 있음을 지적하였다. 일본에서는 이들 세액공제 이외의 다른 세액공제제도도 마련되어 있다. 이하에서는 제3절에서 설명한 매입세액공제와 위에서 살펴본 간이과세제도 이외의 세액공제제도에 관하여 그 개요를 소개하기로 한다.

1) 비과세자산을 수출한 경우의 특례

사업자가 수출거래로서 비과세자산의 양도를 한 경우, 그 증명이 있는 때에는 해당 수출거래를 과세자산의 양도와 관련된 수출거래로 간주하여 매입에 관련된 소비세액의 공제규정을 적용한다¹⁹⁰⁾.

2) 매입과 관련된 대가 반환을 받은 경우의 특례

사업자가 일본 국내에서 행한 과세매입에 대하여 반품, 할인, 일부반환으로 인해 매입에 관련된 대가의 반환을 받은 경우는, 매입에 관련된 소비세액을 감액조정한다. 이 경우 감액조정은 매입시점으로 거슬러 올라가 조정하는 것이 아니고, 반품을 하여 대가의 반환을 받은 과세기간에 조정하는 것으로 되어 있다¹⁹¹⁾.

190) 高野俊信・松田淳 編(2002), 『税法便覧』, p. 802.

191) 高野俊信・松田淳 編(2002), 『税法便覧』, p. 803.

3) 과세화물에 관련된 소비세액의 환부가 있는 경우의 특례

사업자가 보세지역으로부터의 인수 과세화물에 관련된 소비세액의 전부 또는 일부에 대하여 다른 규정에 따라 환급을 받은 경우는, 과세매입에 대하여 반품을 한 경우와 마찬가지로 매입에 관련된 소비세액을 감액조정한다¹⁹²⁾.

4) 과세매출비율이 현저하게 변동한 경우의 조정대상 고정자산에 관한 매입관련 소비세액의 조정

사업자가 일본 국내에서 조정대상 고정자산을 과세매입을 하거나, 또는 조정대상 고정자산에 해당하는 과세화물을 보세지역으로부터 인수하고, 비례배분방식¹⁹³⁾에 따라 매입에 관련된 소비세액을 계산한 경우에 적용된다. 이 경우 그 사업자가 매입에 관련된 과세기간의 개시일로부터 3년을 경과한 날이 속하는 과세기간(제3년도의 과세기간)의 말일에 그 조정대상 고정자산을 보유하고 있고, 제3년도의 과세기간에 있어서의 通算과세매출비율이 매입에 관련된 과세매출비율에 비하여 현저하게 변동하는 경우가 발생할 수 있다. 이 때에는 제3년도 과세기간의 매입에 관련되는 소비세액을 가감산하는 방법으로 조정한다¹⁹⁴⁾. 여기서 통산과세매출비율이란 매입 과세기간으로부터 제3년도 과세기간까지의 각 과세기간중, 국내에서 행한 과세자산의 양도 대가가 국내 자산양도 대가액에서 차지하는 비율을 말한다.

5) 과세업무용 조정대상 고정자산을 비과세업무용으로 轉用한 경우의 조정

사업자가 일본 국내에서 조정대상 고정자산을 과세매입을 하거나, 또는 조정대상 고정자산에 해당하는 과세화물을 보세지역으로부터 인수하고, 과세매입 또는 과세화물에 관련된 과세매입의 세액에 대하여 개별대응방식¹⁹⁵⁾에 따라 매입에 관련된 소비세

192) 高野俊信・松田淳 編(2002), 『稅法便覽』, p. 806.

193) 비례배분방식의 납부세액 계산 방법에 대해서는 <표 V-11>을 참조바람.

194) 高野俊信・松田淳 編(2002), 『稅法便覽』, p. 807.

195) 개별대응방식의 세액계산 방법에 관해서는 <표 V-10>을 참조바람.

액을 계산한 경우에 적용된다. 이 경우 그 사업자가 조정대상 고정자산을 매입일로부터 3년 이내에, 과세자산양도 이외의 업무용으로 전용한 때에는 전용한 날이 속하는 과세기간의 매입에 관련되는 소비세액으로부터, 전용한 날까지의 기간에 따라 일정액의 소비세액을 공제하는 방법으로 조정한다¹⁹⁶⁾.

6) 비과세업무용 조정대상 고정자산을 과세업무용으로 전용한 경우의 조정

사업자가 일본 국내에서 조정대상 고정자산을 과세매입하거나, 또는 조정대상 고정자산에 해당하는 과세화물을 보세지역으로부터 인수하고, 과세매입 또는 과세화물에 관련된 과세매입의 세액에 대하여 비과세업무용으로만 쓰이는 것으로 개별대응방식에 따라 매입에 관련된 소비세액을 계산한 경우에 적용된다. 이 경우 그 사업자가 조정대상 고정자산을 매입일로부터 3년 이내에, 과세업무용으로 전용한 때에는 전용한 날이 속하는 과세기간의 매입에 관련되는 소비세액으로부터, 전용한 날까지의 기간에 따라 일정액을 가산하는 방법으로 조정한다¹⁹⁷⁾.

7) 납세의무의 면제를 받지 않게 된 경우의 조정

면세사업자가 새로이 납세의무자로 된 경우 또는 사업자가 납세의무를 면제받게 된 경우에는 그 재고자산에 관련된 소비세액을 조정한다¹⁹⁸⁾.

8) 매출에 관련된 대가의 반환을 한 경우의 소비세액 공제

사업자가 일본 국내에서 행한 과세자산의 양도에 대하여 반품, 할인, 일부반환으로 인하여 매출과 관련된 대가의 반환을 받은 경우에 적용된다. 이 경우, 대가의 반환을 한 날이 속하는 과세기간의 과세표준액으로부터 대가의 반환금액에 관련된 소비세액

196) 高野俊信・松田淳 編(2002), 『税法便覧』, p. 809.

197) 高野俊信・松田淳 編(2002), 『税法便覧』, p. 810.

198) 高野俊信・松田淳 編(2002), 『税法便覧』, p. 811.

을 공제한다¹⁹⁹⁾.

9) 貸損과 관련된 소비세액 공제

사업자가 일본 국내에서 과세자산을 양도한 경우, 상대방에 대한 외상매출금 기타 채권에 대하여 일정 사실이 생겼기 때문에 그 전부 또는 일부를 받을 수 없게 된 경우에 적용된다. 이 경우에, 받을 수 없게 된 세액포함 금액과 관련된 소비세액의 합계액을 그 과세기간의 과세표준액에 대한 소비세액으로부터 공제한다²⁰⁰⁾.

10) 국가, 지방공공단체 등의 특례

국가 또는 지방공공단체의 일반회계에 관하여는 매입세액공제 특례가 적용된다. 이 경우, 그 과세기간의 과세표준액에 대한 소비세액을 과세매입에 관련된 소비세액 기타 공제할 수 있는 소비세액의 합계액과 같은 금액인 것으로 간주된다. 따라서 이들 일반회계에서는 납부세액, 환부세액이 발생하는 일은 없다²⁰¹⁾.

7. 소비세의 신고·납부

가. 소비세의 신고·납부 개략

일본 국내거래에서의 소비세 신고 및 납부에 대한 개략은 다음과 같다²⁰²⁾.

① 과세기간의 과세매출액이 3,000만엔 이하로서 과세사업자를 선택하고 있지 않으면 소비세의 납세의무가 없다. 즉, 이 때는 면세사업자가 되며 소비세의 납세의무가 없다.

② 과세기간의 과세매출액이 3,000만엔 이하로서 과세사업자를 선택하고, 동시에 간

199) 高野俊信・松田淳 編(2002), 『税法便覧』, p. 817.

200) 高野俊信・松田淳 編(2002), 『税法便覧』, p. 820.

201) 高野俊信・松田淳 編(2002), 『税法便覧』, p. 823.

202) 稻垣光隆 編(2002), 『圖説日本の税制』, p. 181.

이과세제도를 선택하고 있으면 각 사업의 구분에 따라 간주매입률을 적용하여 소비세의 신고·납부를 한다.

- ③ 과세기간의 과세매출액이 2억엔 이하로서 간이과세제도를 선택하고 있으면 각 사업의 구분에 따라 간주매입률을 적용하여 소비세의 신고·납부를 한다.
- ④ 간이과세제도를 선택하고 있지 않으면 원칙대로(즉, 매출세액에서 매입세액을 공제하는 방식으로) 납부세액을 계산하여 소비세의 신고·납부를 한다.

다음으로, 과세화물을 보세지역으로부터 인수하려고 하는 자는 면세의 경우를 제외하고 과세화물의 품명, 수량, 과세표준액, 소비세액을 기재한 신고서를 세관장에게 제출해야 한다. 해당 사업자는 신고서를 제출하고 그 화물을 보세지역에서 인수할 때까지 소비세액을 납부해야 한다²⁰³⁾.

나. 확정신고

일본 국내거래의 경우 사업자(면제사업자는 제외)는 과세기간 말일 다음 날부터 기산하여 2개월 이내에 확정신고서를 제출함과 동시에 소비과세를 납부해야 한다²⁰⁴⁾. 단, 과세자산의 양도가 없고 매입에 관련된 소비세액의 공제부족액이 없으면 확정신고서를 제출할 필요가 없다.

1) 확정신고서

확정신고서에는 다음 사항을 기재해야 한다.

① 과세표준액

203) 高野俊信・松田淳 編(2002), 『税法便覧』, p. 829. 단, 과세화물을 보세지역에서 인수하고자 하는 자가 관세법(제7조의 2 제2항)에 규정하는 특별신고를 하는 경우에는 그 신고서의 제출기한은 그 과세화물 인수하는 날이 속하는 달의 다음달 말일로 되어, 소비세 납부기한도 그 날(그 과세화물 인수하는 날이 속한 달의 다음달 말일)까지로 되어 있다. 인수와 관련된 납세신고는 관세법의 輸入신고와 병행하여 하는 것으로 되어 있다.

204) 소비세 제도도입시 탄력적 운용의 일환으로 개인사업자의 1989년부터 1991년까지 각년분에 대해서는 각년의 다음 해 3월말로 하는 조치가 취해졌고, 조세특별조치법에 의해 같은 취지에서 당분간 3월말로 되어 있다.

- ② 과세표준액에 대한 소비세액
- ③ ②의 합계액에서 공제되어야 하는 다음의 소비세액 합계액
 - (가) 매입과 관련된 소비세액
 - (나) 매출과 관련된 대가 반환을 한 금액과 관련된 소비세액
 - (다) 대손과 관련된 소비세액
- ④ ②의 소비세액에서 ③의 소비세액을 공제한 잔액 또는 공제부족액
- ⑤ ④의 액수에서 중간납부액을 공제한 잔액 또는 공제부족액
- ⑥ ①에서 ⑤까지 제시한 금액 계산의 기초가 되는 사항

2) 신고 및 납부기한

소비세의 신고는 과세기간 종료 후 2개월 이내에 하여야 한다. 단, 개인사업자가 과세기간 도중에 또는 과세기간의 말일 후에 그 신청기간까지의 신고서를 제출하지 않고 사망한 경우에는 그 상속인은 그 상속 개시를 안 다음날로부터 4월 이내에 신고하여야 한다. 또 청산중의 법인에 대하여 그 잔여재산이 확정된 경우는 그 잔여재산이 확정된 후 1월 이내가 된다. 소비세의 납부는 신고기간 내에 하여야 한다²⁰⁵⁾.

다. 중간신고

일본의 소비세는 중간신고·납부제도가 설치되어 있다²⁰⁶⁾. 사업자(면세사업자는 제외)로서 과세기간이 6개월(직전의 1년분에 대한 과세기간의 확정세액이 400만엔을 초과하는 사업자는 3개월)을 초과하는 것은 중간신고를 해야 한다. 단, 다음의 경우는 중간신고를 할 필요가 없다.

205) 개인사업자에 있어 그 해 12월 31일이 속하는 과세기간과 관련된 확정신고기한은 다음 해 3월 말일로 되어 있다. 또 중앙정부의 특별회계는 5월 이내(8월 말), 지방공공단체의 특별회계는 6월 이내(9월 말)가 신고 및 납기 기한이다. 참고로 일본의 회계연도는 당해년 4월 1일부터 다음해 3월 31일까지이다.

206) 또 중간신고 대상기간을 하나의 과세기간으로 간주하여 계산한 납부 소비세액을 이용하는 방법도 가능하다.

- ① 개인사업자가 사업을 시작한 최초 과세기간의 경우
- ② 신설법인(합병에 의한 것은 제외)의 최초 과세기간의 경우
- ③ 납부세액이 24만엔(3개월마다 중간신고를 해야 하는 사업자는 100만엔) 이하의 경우²⁰⁷⁾

1) 중간신고 및 납부

일본의 중간신고 및 납부는 3가지 케이스가 있다. 우선, 직전의 과세기간에 확정된 소비세의 年稅額이 400만엔을 초과하는 경우는 과세기간이 개시되는 날 이후 3개월, 6개월 및 9개월이 경과한 날로부터 각각 2개월 이내에 직전 과세기간 납부세액의 4분의 1 금액에 상당하는 소비세액을 각각 중간신고·납부하는 것으로 되어 있다. 다음으로 年稅額이 48만엔 이상 400만엔 이하의 경우는 과세기간이 개시되는 날 이후 6개월이 경과한 날부터 2개월 이내에, 직전 과세기간 납부세액의 2분의 1 금액에 상당하는 소비세액을 중간신고·납부하는 것으로 되어 있다. 마지막으로 年稅額이 48만엔 이하인 경우 중간신고를 하지 않아도 된다²⁰⁸⁾.

2) 중간신고서 특례

중간신고대상기간²⁰⁹⁾을 하나의 과세기간으로 간주하여 이 기간의 소비세액을 계산하고, 그 금액에 따라 중간신고서를 제출할 수 있다. 중간신고 소비세액의 계산 시에는 실적기준에 의할 것인가, 또는 가결산에 의할 것인가를 선택한다.

207) 합병법인의 경우, 합병법인의 중간신고액과 그에 대응하는 기간의 피합병법인의 소비세액 합계액에 따라 판단한다. 高野俊信·松田淳 編(2002), 『税法便覧』, p. 828.

208) 稻垣光隆 編(2002), 『圖説日本の税制』, p. 180.

209) 중간신고대상기간이란 직전 1년분의 과세기간 확정세액이 400만엔을 초과하는 사업자는 그 과세기간이 시작되는 날 이후 순차적으로 3개월마다의 기간, 직전 1년분의 과세기간 확정세액이 48만엔을 초과하는 사업자는 그 과세기간이 시작되는 날 이후 6개월의 기간을 말한다. 따라서 과세기간이 1년인 사업자로 전자에 해당하는 자는 3개의 중간신고대상기간이 있게 되고, 연 3회의 중간신고를 해야 한다.

3) 중간신고를 하지 않는 경우의 특례

중간신고서를 제출해야 하는 사업자가 중간신고서를 해당 제출기한까지 제출하지 않은 경우는 그 제출기한에 중간신고서를 제출한 것으로 간주한다.

라. 환급금

1) 매입과 관련된 소비세액의 환급

사업자가 확정신고시 매입공제세액이 매출과 관련된 소비세액을 상회하거나 중간납부액을 완전히 공제할 수 없는 경우에는, 신고서를 제출하여 소비세액을 환급받을 수 있다. 매입과 관련된 소비세액의 환급금을 그 과세기간에 미납된 소비세액에 충당하는 경우 그 충당금액에 대하여 환급가산금은 붙지 않으며, 충당된 부분의 소비세에 대해서는 연체세가 면제된다²¹⁰⁾.

2) 환급가산금

소비세가 환급되는 경우에는 다음 기한 또는 환급되는 다음 날부터 환급지불결정일 또는 충당되는 날까지의 기간에 따라 각각 연 7.3%의 환급가산금이 붙게 된다.

① 매입과 관련된 소비세액의 환급금

(가) 납기 내 신고서: 신고기한

(나) 납기 후 신고 및 환급신고서: 신고서를 제출한 날이 속하는 달의 말일(환급신고서가 과세기간 종료후 2개월을 경과하는 날 전에 제출된 경우는 2개월을 경과하는 날)

② 중간납부액의 환급금: 납부하는 날(납기한 전에 납부하는 것에 대해서는 납기한)

210) 확정신고서를 제출할 의무가 없는 경우에도 환급을 받기 위한 신고는 할 수 있다. 高野俊信・松田淳 編(2002) 『税法便覧』, p. 829.

마. 장부의 비치

과세사업자는 장부를 갖추고, 그 장부에 자산의 양도, 과세매입, 보세지역으로부터 과세화물의 인수와 관련된 사항을 기록한 해당 장부를 보존해야 한다. 장부는 법정 기재사항을 기록한 것이면 되고 상업장부 외에 소득세 또는 법인세 신고의 기초가 되는 장부서류라도 무방하다.

상속 또는 법인의 합병이 있었을 경우는 상속인 또는 합병법인은 기록 및 장부의 보존의무를 승계하게 된다. 장부는 7년간 보존해야 하는데, 6년째, 7년째된 서류의 보존에 대해서는 일정 조건하에 마이크로 필름에 의한 보존도 인정되고 있다.

한편 소비세에 관해 조사가 필요할 경우, 국세청, 국세국, 세무서 직원은 관공서 또는 정부관계기관에 그 조사에 참고가 되는 장부서류 및 자료의 열람이나 제공 협조를 요청할 수 있다.

8. 정책시사점

제3절 일본 소비세의 구조에서 언급하였듯이 일본의 소비세는 현재 5%의 세율로서 다단계 누적배제방식으로 되어 있다. 즉, 소비자가 최종적으로 부담하는 소비세액을 생산업자, 제품제조업자, 도매업자, 소비업자가 각 단계에서 자신들의 부가가치에 관련된 부분에 대한 부담으로서, 매출세액에서 매입세액을 공제하는 방식으로 소비자가 부담하는 소비세액을 나누어 부담하는 방식이다. 이러한 소비세의 구조는 우리나라 부가가치세나 유럽의 부가가치세 구조에서 보이는 부과방식이라고 할 수 있다.

주지하듯이 우리나라의 경우 일반 소비과세로서의 현행 부가가치세는 1977년에 도입되어 일본의 소비세보다 12년이나 먼저 실시되었다. 소득세나 법인세 등이 일본의 세제를 많이 참고한 것과 비교하면²¹¹⁾, 소비과세는 우리나라가 일본에 비하여 선진적으로 정착된 세제라고 할 수 있다. 이렇게 보면 소득과세나 자산과세에 비하여 일본의 일반 소비세로부터 얻을 수 있는 시사점은 한정적이라고 할 것이다. 여기서는 특히 일

211) 또한 우리나라의 경우 일본의 고정자산세와 같은 종합보유자산과세가 정착되어 있지 않은 실정이다.

본 소비세로부터 얻을 수 있는 시사점으로서 소비과세의 활용에 대한 점을 중심으로 살펴보기로 한다.

1997년 소비세율을 기존의 3%에서 5%로 인상하면서 지방소비세를 창설하였다. 즉, 일본은 5%의 소비세율을 국세로서 부과하고 있는 것이 아니라 그 중의 1%포인트를 지방소비세로 하여 부과하고 있는데 이 지방소비세 징수는 중앙정부가 지방정부를 대신하여 거두고 있다. 이렇게 징수한 지방소비세액을 중앙정부가 세무서나 보세지역이 소재하는 都道府縣²¹²⁾(광역지방자치단체)에 지불하게 된다. 각 도도부현에 지불된 지방소비세는 상업통계에 기초한 소매연간판매액 등 「각 도도부현의 소비세 상당하는 금액」에 따라 도도부현간 청산을 하여 각 광역자치단체의 일반세원으로 이용하고 있다²¹³⁾. 도도부현에 청산한 다음 그 청산금액의 2분의 1은 「인구·종업원수」로 안분하여 市町村²¹⁴⁾(기초지방자치단체)에 교부되고 있다.

지방으로 이전되는 소비세는 여기에서 그치는 것이 아니다. 중앙정부가 소비세율 4%로 거둔 국세소비세액의 29.5%가 지방교부세²¹⁵⁾로서 이전되기 때문에 소비세율 5% 가운데 2.184%포인트²¹⁶⁾가 지방의 일반세원으로 이용되고 있다. 이러한 방식은 우리나라가 내국세 수입의 15%를 지방교부세로 하여 나누어 주고 있는 방법과는 상당히 다른 방식이다. 일본에서는 지방소비세라는 세목을 지방 고유의 세목으로 부여하여 지방의 일반재원이라는 인식을 강하게 하려는 정책목적이 반영되어 있다²¹⁷⁾.

우리나라에서도 부가가치세의 재원을 어떻게 활용할 것인가에 대하여 활발하게 논의가 진행되고 있다. 우리나라의 지방 소비과세는 담배소비세가 그 기간세로 되어 있

212) 일본에는 1都(東京都), 1道(北海道), 2府(大阪府, 京都府), 43縣으로 함께 47개의 광역자치단체가 있다.

213) 神奈川縣(2002), 『縣稅のしおり』.

214) 일본에는 2002년 3월31일 현재 3,223개의 기초자치단체가 있다. 總務省 編(2002), 『地方財政白書』.

215) 지방교부세는 국세소비세만이 대상이 아니라, 소득세와 주세액의 32%, 법인세액의 35.8%, 담배세액의 25%를 그 재원으로 하고 있다(稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の稅制』, p. 22). 이는 우리나라가 내국세의 15%로서 지방교부세 재원을 일률적으로 정하고 있는 방법과는 다른 방법이다.

216) 본문의 제3절에서 제시하였듯이 소비세율 5%가운데 지방으로 이전되는 소비세율 부분은, 지방소비세 1%포인트 + 국세 소비세 4%포인트 × 29.5% = 2.184%(포인트)가 된다.

217) 지방소비세의 도입논의와 관련하여서는 제IX장의 일본 지방세 부분의 시사점에서 보다 구체적으로 제시하기로 한다.

고 아직 일반 소비과세로서의 지방소비세는 도입되어 있지 않은 실정이다. 비록 우리나라에서 부가가치세가 국세로서 그 위치를 확고하게 굳히고 있다고는 하지만 앞으로 지방의 사회기반 정비나 사회복지를 위한 지방자치단체의 재원확보라는 측면에서 보면 지방소비세의 도입 필요성이 인정된다고 할 것이다. 이러한 실정에서 앞으로 부가가치세의 세원을 지방이 어떻게 일반재원으로서 활용할 것인가가 주요 과제로 등장할 것으로 보이며, 그 경우에 일본의 지방소비세를 참고하는 것도 도움이 될 것으로 생각된다.

이 점과 관련하여 기존의 논의도 이미 적지않게 전개되고 있다. 김정훈(1997)은 부가가치세 가운데 유흥음식세·숙박업·운수창고업 등에 해당하는 부분을 지방의 일반재원으로 할 것을 제안하고 있으며, 오연천(2000)은 부가가치세와 교통세를 공동세화하는 방안을 제시하고 있다. 김대영(1996)에서도 장기적으로는 국세로 되어 있는 부가가치세 대상 중 유흥음식분을 지방소비세의 과세대상으로 하는 방안을 제시하고 있다.

부가가치세를 이용한 지방 재원에의 활용 신설이 어떠한 방식으로 나타날지는 아직 확실하지 않으나, 일본과 같은 국세인 소비세(부가가치세)의 일부를 지방세로 하는 방안이 유력할 것으로 예상된다. 노근호(2001)에서 정리하고 있는 지방소비세의 도입방안에 관한 선행연구를 보아도 최근에 가장 많이 등장하고 있는 지방소비세에 관한 주장은 부가가치세의 세액을 과세표준으로 한 일반소비과세로서의 지방소비세 신설, 부가가치세의 공동세원화, 또는 부가가치세의 일정비율을 지방소비세화 등 그 표현은 달라도 내용이 크게 다르지 않은 주장이 주류로 되어 있다.

지방화의 진전과 사회구조의 변화하는 측면에서 보면 부가가치세의 일부를 지방소비세로 하여 국가와 지방이 함께 활용하는 방법은 기본적으로 바람직한 방향이라고 할 수 있다. 이 때 지방소비세는 소비의 이동성 등을 고려하여 광역자치단체세로 하는 것이 바람직하다. 현재 일본은 소자녀화와 고령화가 급속히 진행되고 있음을 감안하여, 지방소비세는 복지사업에 필요한 재원으로서 주목받고 있다.

우리나라의 경우도 현재 소자녀화 및 고령화가 일본에 비하여 더욱 빠른 속도로 진행되고 있다. 나아가 지방정부가 앞으로 복지지출의 많은 부분을 담당하게 될 것이고 이미 이러한 추세 또한 빠르게 진행되고 있다. 예컨대, 지방자치가 실시되고 나서 경제개발비 비중이 크게 하락하고, 사회개발비 비중이 크게 상승하는 것으로부터도 이를

단적으로 엿볼 수 있다. 행정자치부의 『지방재정연감』 자료를 이용하여 이를 계산하여 보면, 지방세출에서 차지하는 사회개발비의 비중은 1996년 36.5%에서 2001년 47.9%로 무려 11.4%포인트나 늘어나고 있는 데 비해, 경제개발비의 비중은 1996년 41.6%에서 2001년 31.6%로 무려 10.0%포인트나 줄어들고 있다²¹⁸⁾.

앞으로 지방화의 진전 및 소자녀화·고령화라는 사회구조의 변화와 함께 지방의 사회복지지출 증대에 대한 요구는 더욱 증대될 것이다. 이에 어떻게 대처할 것인가에 있어 지방정부의 입장에서 부가가치세의 세원 활용이 중요한 정책과제로 될 것임은 명백하다고 할 것이다. 우리나라의 경우 부가가치세의 일부를 지방의 일반재원으로 활용한다고 하여도 제대로 이를 징수할 수 있는 환경이 아직 갖추어져 있지 않은 것이 현재의 실정이다. 이러한 상황에서 현재 실시되고 있는 일본의 소비세의 운영방식은 우리나라에 적지않은 참고가 될 것이다. 이 때 징수방법만이 아니라 지방에의 배분방법을 어떠한 기준에 따라 실시할 것인가도 함께 고려하는 것이 필요할 것이다.

218) 물론 이는 긍정적으로 해석한 것이고, 이를 보다 현실적으로 해석하면 지방자치가 실시되고 나서 정치적인 의도에서 사회복지비라는 명목으로 선심성 행정을 위한 지출이 빠른 속도로 늘어난 측면이 크다고 할 수 있다. 어쨌든 앞으로 지방의 재원수요가 늘어날 것임은 쉽게 예상할 수 있다.

<부 록>

소비세법

제1장 총칙

제2장 과세표준 및 세율

제3장 세액공제 등

제4장 신고, 납부, 환급 등

제5장 잡칙

제6장 벌칙

부칙

VI. 일본의 상속세·증여세

1. 기본 구조 및 과세현황

가. 상속세의 형태 (유산과세인가 취득과세인가)

일본의 상속세는 1905년부터 부과되기 시작하였으므로 약 100년의 역사를 갖는다²¹⁹⁾. 일본에서는 상속세를 상속, 유증 (유언에 의한 증여) 또는 死因증여(증여자의 사망으로 효력이 발생하는 증여)에 의해 재산을 취득한 자에 대해 그 재산을 취득한 시점에서의 時價를 기준으로 부과하는 세금으로 파악하고 있다²²⁰⁾. 이처럼 일본의 현행 상속세 제도는 상속인이 취득한 재산 가격을 과세물건으로 하는 유산취득 과세방식을 기본으로 하고 있다. 상속세가 유산의 취득(무상의 취득재산)에 대해 과세되는 것으로 보면 개인이 稼得한 소득을 대상으로 부과되는 개인소득과세의 보완적인 성격을 갖는다고 할 수 있다. 개인소득세와 마찬가지로 상속세의 세율도 누진세율을 적용하여 소득이나 富의 재분배 역할을 수행한다.

그러나 일본의 상속세는 완전한 유산취득방식이라기보다는 유산취득방식에 피상속인의 유산액을 과세물건으로 하는 유산과세방식을 가미한 것으로 해석할 수 있다. 이에 대하여 부연하면 다음과 같다. 우선 상속세 총액 산정시에는 실제 유산분할과 관계 없이 유산총액 및 법정상속인의 수, 그리고 법정상속분이라는 객관적인 기준에 따라 산정을 한다. 그 다음에 각 상속인의 납부세액 산정에서는 상속세의 총액을 실제 상속인이 상속받는 비율에 따라 안분하여 산출세액을 계산하고 이 산출세액으로부터 각종 세액 공제 등(예, 장애자 공제, 배우자 세액경감, 미성년자 공제 등) 개인적인 사정을

219) 富의 집중방지를 위해 遺産·贈與稅에 대해서 累積的 取得稅의 입장을 취했던 사우프稅制는, 1953년 稅務行政上の 단점으로 인하여, 相續稅와 贈與稅를 따로따로 취급하였다.

220) 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の稅制』, p. 136.

고려한 조정이 이루어져 각자의 상속세액을 산출하게 된다.

한편 유증이나 死因증여 이외의 증여로 재산을 취득한 자에 대해서는 그 취득재산의 시가를 과세가격으로 하는 증여세가 부과된다. 증여세는 상속과세가 존재한다는 전제 하에서 생전증여를 이용하여 상속과세를 회피하려는 것을 방지하기 위해 부과한다. 이러한 차원에서 증여세는 상속세를 보완하는 역할을 하고 있다. 또 법인이 개인에게 증여하는 경우는 증여세가 아닌 소득세가 부과된다.

상속·증여세의 세수 비중은 국세 수입의 5%에도 미치지 못한다는 점에서 보면 (2000년 상속·증여세의 비중은 국세 수입의 3.5%²²¹⁾), 상속세의 역할은 상당히 제한된 범위 내에서 그 역할을 수행하고 있다. 그러나 소자녀화 및 고령화가 급속하게 진행되고 있는 일본의 실정을 고려하면 앞으로 상속·증여세는 富의 세대간 이전에 있어 중요한 정책수단의 역할을 할 것으로 생각된다.

나. 상속세의 과세현황

다음으로 과세현황에 대하여 보기로 하자. <표 VI-1>은 상속세의 과세자 비율과 상속세가 부과되는 경우의 과세가격에 대한 상속세 평균세율, 그리고 증여세가 부과되는 경우의 증여재산가액에 대한 증여세의 평균세율을 계산하여 나타낸 것이다

221) 日本 國稅廳(2002), 『國稅統計年報書』.

<표 VI-1> 과세상황의 추이

	상속세						증여세			
	사망자 수①	피상속인 (과세분)②	과세자 비율 ②/①	과세 가격③	상속 세액 ④	평균 세율 ④/③	과세 건수	재산가액 ⑤	증여 세액 ⑥	평균 세율 ⑥/⑤
	천명	천명	%	억엔	억엔	%	천건	억엔	억엔	%
1985	752	48	6.4	62,463	9,261	14.8	347	8,685	788	9.1
1989	789	42	5.3	117,686	23,930	20.3	461	21,491	2,926	13.6
1990	820	48	5.9	141,058	29,527	20.9	510	25,684	3,430	13.4
1991	830	57	6.8	178,417	39,651	22.2	516	20,593	2,392	11.6
1992	857	54	6.4	188,201	34,099	18.1	542	16,471	1,619	9.8
1993	879	53	6.0	167,545	27,768	16.6	555	17,484	1,598	9.1
1994	876	45	5.1	145,454	21,058	14.5	530	15,266	1,312	8.6
1995	922	51	5.5	152,998	21,730	14.2	521	14,570	1,241	8.5
1996	896	48	5.4	140,774	19,376	13.8	512	14,586	1,335	9.2
1997	913	49	5.3	138,635	19,339	13.9	487	14,129	1,299	9.2
1998	936	50	5.3	132,468	16,826	12.7	455	13,009	1,166	9.0
1999	982	51	5.2	132,699	16,876	12.7	445	12,942	1,143	8.8
2000	962	48	5.0	123,409	15,213	12.3	415	11,974	955	8.0

자료: 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 139.

永長正士 編(2003), 『圖說日本の税制』, p. 141.

위의 <표 VI-1>에서 보듯이 피상속인(과세분)에 대한 사망자의 비율을 보면 대체로 5~6%를 차지하고 있다. 즉, 전체 사망자의 5~6% 정도밖에 상속세가 부과되고 있지 않음을 의미한다. 그러나 시계열적으로 상속세의 과세자 비율은 크게 변동하지 않고 있다. 이에 비하여 상속세액이 과세가격에서 차지하는 비율을 평균세율로 볼 때 1990

년에는 20.9%였던 것이 10년 후인 2000년에는 12.3%로 8.6%포인트나 하락하고 있다. 또한 증여세의 재산가액에 대한 증여세액의 비율을 보면 1990년에는 13.4%였던 것이 2000년에는 8.0%로 약 5.4%포인트나 하락하고 있다. 이로부터 1990년대를 대상으로 한 최근 10여년 동안 상속세나 증여세의 평균세율이 대폭 하락하였음을 관찰할 수 있다. 이는 1990년대 초부터 시작된 거품경제의 붕괴에 따른 자산가격의 하락에도 그 원인이 있다 그러나 한편으로는 상속세와 증여세를 통하여 소자녀화와 고령화의 진전에 따른 세대간 부의 불공평을 해소하고, 부의 이전을 원활히 하여 경제의 활력을 도모하려는 정책 의도도 있다. 일본 정부세제조사회(2002)에서도 이 점을 분명히 하고 있다.

2. 상속세의 납세의무자와 과세대상

가. 납세의무자

상속세는 상속 또는 유증에 의해 재산을 취득한 자에게 부과된다. 따라서 1) 상속인 2) 수증자 3) 사인증여에 의한 수증자가 납세의무자가 된다²²²⁾. 단 일본에 주소가 없는 납세의무자는, 그가 일본에 있는 재산을 상속받거나 유증을 받은 경우에 한하여 상속세를 납세할 의무가 있다. 한편 상속 또는 유증에 의해 국외에 있는 재산을 취득한 개인으로 일본 국적을 갖고 있으면서 국내에 주소를 갖지 않는 사람도 상속세를 납부할 의무가 있다. 이 경우는 그 사람 또는 상속 등에 관련된 피상속인이 상속 개시전의 5년 이내에 일본 국내에 주소를 가진 적이 있는 때에 한한다.

수증자라 함은 遺贈에 의해 재산을 취득한 자를 말한다. 여기서 유증이란 유언에 의해 재산을 타인에 무상으로 주는 것을 의미한다. 유증에는 포괄유증과 특정유증이 있다. 포괄유증이라 함은 재산을 특별히 지정하지 않고 이루어지는 유증을 말하는데, 포괄유증을 받은 자는 상속인과 마찬가지로 유산분할에 참가하게 된다. 또 특정유증이란 어느 회사의 주식과 같이 특정의 재산을 지정하여 유증하는 것을 말한다.

다음으로 사인증여에 의한 수증자라 함은 피상속인이 생전에 증여계약을 맺고, 그

222) 高野俊信・松田淳 編(2002), 『稅法便覽』, pp. 657~658.

효력이 사망으로 인하여 발생하도록 한 경우의 해당 재산 수증자를 의미한다.

일본에서는 위의 납세의무자 이외에도 특별 납세의무자로서 인격이 없는 사단 또는 재단, 그리고 공익법인에게도 상속세가 과세되는 경우가 있다.

인격이 없는 사단 또는 재단으로서 대표자나 관리인이 유증에 의해 재산을 취득한 경우에는 이들 사단 또는 재단은 개인으로 간주되어 상속세가 과세된다. 단 유증재산에 법인세가 과세되는 경우는 상속세가 과세되지 않는다.

일본 민법 제34조의 규정에 의해 설립된 법인, 학교법인, 의료법인 등 공익을 목적으로 하는 공익법인은 상속세의 납세의무자가 되는 경우가 있다. 해당 공익법인이 유증에 의해 그 유증자의 친족이나 이들과 특별한 관계에 있는 자의 상속세 부담이 부당하게 감소되는 결과를 초래하는 경우, 그 공익법인은 개인으로 간주되어 상속세가 과세된다. 이 때에도 유증재산에 대하여 법인세가 과세되는 경우는 상속세가 과세되지 않는다.

나. 상속인과 상속분²²³⁾

1) 상속인

相續人 및 相續分은 일본 민법에 규정되어 있다. 상속인이라 함은 피상속인의 배우자 및 피상속인과 일정한 혈족관계가 있는 자를 말한다. 배우자는 언제나 상속인이 된다²²⁴⁾.

가) 피상속인에게 자녀가 있으면 그 자녀는 피상속인의 배우자(처 또는 남편)와 같은 순위의 상속인이 된다.

나) 피상속인의 자녀가 상속 개시 이전에 사망하거나 상속권을 잃은 때에는 그 자녀

223) 高野俊信・松田淳 編(2002), 『稅法便覽』, pp. 659~660, 稻垣光隆編(2002), 『圖說日本の稅制』, pp. 140~141.

224) 상속에 있어 태아는 이미 태어난 것으로 간주된다. 그러나 死産한 경우에는 그와 같이 취급하지 않는다. 그리고 養子도 상속인이 된다. 한편 상속인이 될 자가 고의로 피상속인 또는 先順位 상속인을 살해하거나 살해하려고 하여 刑에 처해진 경우는 상속권을 잃는다.

의 직계비속이 이를 대습(代襲)하여 상속인이 된다.

다) 피상속인에게 자녀가 없는 경우는 피상속인의 직계존속(부모, 조부모 등)이 피상속인의 배우자와 같은 순위의 상속인이 된다.

라) 자녀도 직계존속도 없는 경우에는 피상속인의 형제자매가 피상속인의 배우자와 같은 순위의 상속인이 된다.

마) 피상속인의 형제자매가 사망하거나 상속권을 잃은 때에는 그 형제자매의 직계비속이 이를 대습하여 상속인이 된다.

상속순위로서는 부모 등이 가까운 자가 선순위로 상속인이 되고, 부모 등이 동일한 사람들 간에는 같은 순위의 상속인이 된다.

2) 상속분

상속인이 복수로 있을 때 이들 상속인을 공동상속인이라 하고 상속개시에 따라 그 상속재산은 우선 공동상속인의 共有가 된다. 공유재산은 공동상속인의 상속분에 따라 분할된다.

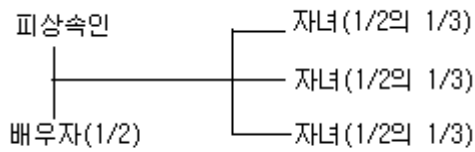
유언으로 상속분이 정해져 있는 경우는 그 유언에 따른다. 즉, 상속분은 피상속인의 유언으로 정할 수가 있다. 유언으로 피상속인 스스로가 각 상속인의 상속분을 지정하고 또 제3자에게 지정을 위탁할 수가 있다. 단, 공동상속인 가운데 일부만을 대상으로 상속분을 지정하고 다른 공동상속인에게는 지정하지 않은 경우는 지정되지 않은 공동상속인은 법정상속분을 받는다.

유언에 의한 상속분의 지정이 없는 경우는 법정상속분에 따른다. 상속세액을 계산할 때, 과세가격의 합계액에서 유산에 관련되는 기초공제액을 뺀 과세유산액은 각각의 법정상속분에 따라 법정상속인에게 안분하는 것으로 되어 있다. 안분된 과세유산액에 각각 세율을 적용하여 세액을 계산한 것의 합계가 상속세의 총액이 된다.

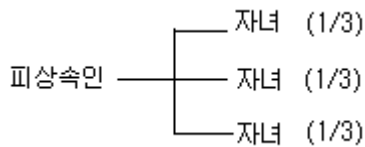
상속세의 계산에서는, 법정상속인의 수는 상속을 포기한 자가 있다고 하더라도 포기하지 않은 것으로 취급한다. 법정상속에 관하여 몇 가지 경우로 나누어 살펴보면 다음과 같다.

가) 제1순위의 상속인은 배우자와 자녀이며, 상속분은 배우자가 유산의 1/2, 자녀가 1/2(자녀수로 균등분할)이 된다.

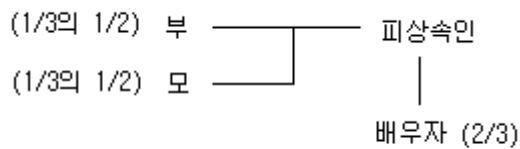
(1) 배우자가 있을 경우



(2) 배우자가 없을 경우

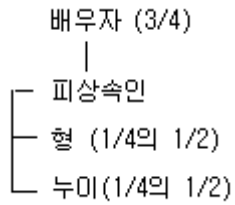


나) 자녀가 없고 배우자와 직계존속이 상속인인 경우의 상속분은 배우자가 유산의 2/3, 직계존속(직계존속 수로 균등분할)이 유산의 1/3이다.



다) 자녀도 직계존속도 없고 배우자와 피상속인의 형제자매가 상속인인 경우 배우

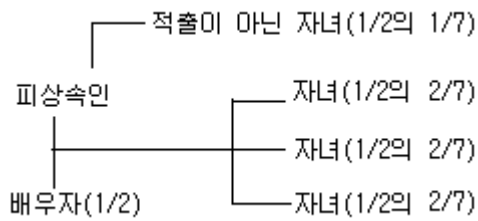
자가 유산의 3/4, 형제자매가 1/4(형제자매 수로 균등분할)이다.



라) 배우자만이 상속인인 경우 피상속인의 유산은 전액 배우자에게 상속된다.

가)와 다)의 경우, 자녀나 형제자매가 상속개시 이전에 사망한 경우 또는 상속권을 상실한 경우는 그 사람의 직계비속(손자나 조카 등)이 이들을 대습하여 상속인이 된다.

마) 정식혼인관계 이외에서 태어난 자(비적출자)의 상속분은 적출자 상속분의 반(半)이다.



바) 또 부모 중 어느 한쪽만이 같은 형제자매의 상속분은 부모 쌍방이 같은 형제자매 상속분의 반(半)이 된다.



1988년 12월 31일 이후의 상속에 대해서는 상속세 세액 계산상 법정상속인의 수에 포함된 양자의 수는 자녀가 1명인 경우는 1명, 자녀가 없는 경우는 2명까지로 하는 조치가 취해졌다. 이것은 유산에 관계되는 기초공제액과 상속세 총액의 계산구조에서 볼 수 있듯이 법정상속인 수에 따라 상속세액이 다르게 나타난다는 점을 이용하여 절세 목적으로 양자를 들이는 것에 대응하기 위한 조치이다. 이 조치는 과세의 공평이라는 관점에서 1988년 발본개혁에서 취해진 조치이다.

다. 상속세의 과세재산 및 비과세재산

1) 과세재산

상속 또는 유증에 의해 취득한 다음 재산이 상속세의 과세재산이 된다.

가) 상속 또는 유증에 의해 취득한 재산(상속재산)

나) 상속 또는 유증에 의해 취득하였다고 간주되는 재산(간주상속재산)

우선, 상속재산은 금액으로 견적가능한 경제적 가치가 있는 모든 「재산」이 상속세의 과세대상이 된다.

다음으로 간주상속재산에는 다음과 같은 것이 있다.

- (1) 사망보험금
- (2) 생명보험계약에 관한 권리

(3) 사망퇴직금

(4) 定期金 급부계약(생명보험계약 제외)

(5) 보증기간부 종신정기금 급부계약에 관한 권리

(6) 계약에 의거하지 않은 정기금에 관한 권리(예, 퇴직연금을 지급받기로 되어 있는 사람이 사망하여 그 상속인이 연금을 받기로 되어 있는 경우)

(7) 분여재산

상속재산범인으로부터 상속재산의 분여를 받은 자는 그 분여시 재산의 시가에 상당하는 금액을 피상속인으로부터 유증에 의해 취득한 것으로 간주된다.

(8) 신탁재산

피상속인의 유언에 의해 이익을 받기로 되어 있는 신탁재산(퇴직급부금의 지급을 목적으로 하는 것을 제외)

(9) 기타

다음에 해당하는 경우에는 그 양도를 받은 자 또는 그 이익을 받은 자가 유증을 받은 것으로 간주된다.

① 유언에 의해 현저하게 낮은 가액으로 재산의 양도가 이루어진 경우

② 유언에 의해 대가를 지불하지 아니하고 또는 현저하게 낮은 가액으로 채무의 면제, 인수 또는 제3자를 위한 채무 변제로 이익을 받은 경우

③ 상기의 ① 및 ② 이외의 경우에 대가를 지불하지 아니하고 또는 현저하게 낮은 가액으로 이익을 받은 경우에 그 행위가 유언에 따라 이루어진 경우

한편 2000년도 세제개정에서는 일본 국내에 주소를 두지 않은 일본 국적 소유자가 상속 등으로 취득한 국외재산도 상속세의 대상에 추가되었다. 또 상속으로 재산을 취득한 자가 상속개시 전 3년 이내에 피상속인으로부터 생전증여에 의해 재산을 취득한 경우에는 그 증여재산(증여를 받은 당시의 시가)도 상속세의 과세가격에 산입하는 것으로 되어 있다. 단, 그 증여재산 가운데 증여세 계산에 있어 배우자공제를 받은 재산이 포함되어 있는 경우에는 그 가격을 빼고 남은 가격이 상속세의 과세가격에 가산된다.

2) 비과세재산

상속세에서는 비과세로 되어 있는 재산이 있다²²⁵⁾.

가) 천황 황위와 함께 황제후계자가 받은 재산

나) 묘지, 사당, 祭具 및 이들에 준하는 것

다) 공익사업용 재산

공익사업으로는 예컨대 ① 종교, 자선, 학술연구 또는 그 보급의 사업 ② 학교교육 또는 교육사업 ③ 육영사업 ④ 그 외 오로지 공익을 목적으로 하는 사업

라) 심신장애자공제제도에 의거한 급부금의 수급권

마) 상속인이 받은 보험금의 합계액 가운데 다음에 상당하는 부분

① 모든 상속인이 받은 보험금의 합계액이 다음 산식에 따라 계산한 보험금 비과세 한도액 이하인 경우에는 각 상속인이 받은 보험금의 전액

보험금 비과세한도액=500만엔×법정상속인 수

② 모든 상속인이 받은 보험금의 합계액이 보험금 비과세한도액을 넘는 경우에 다음의 산식에 따라 산출한 금액

각 상속인의 비과세금액=보험금 비과세한도액×(해당 상속인이 받은 보험금의 합계액/모든 상속인이 받은 보험금의 합계액)

바) 상속인이 받은 사망퇴직금의 합계액 가운데 다음에 상당하는 부분

① 모든 상속인이 받은 사망퇴직금의 합계액이 다음 산식에 따라 계산한 퇴직수당금 비과세한도액 이하인 경우에는 각 상속인이 받은 사망퇴직금의 전액

225) 高野俊信・松田淳 編(2002), 『税法便覧』, pp. 664~665.

퇴직수당금 비과세한도액=500만엔×법정상속인 수

② 모든 상속인이 받은 퇴직사망금의 합계액이 퇴직사망금 비과세한도액을 넘는 경우
 다음에 다음의 산식에 따라 산출한 금액

각 상속인의 비과세금액=퇴직수당금 비과세한도액×(해당 상속인이 받은 퇴직수당금의 합계액/모든 상속인이 받은 퇴직수당금의 합계액)

3. 과세가격의 계산과 재산평가방법

가. 과세가격의 계산

1) 보통의 경우

상속세의 과세가격은 다음의 산식에 기초하여 구한다.

$\begin{aligned} \text{상속세의 과세가격} &= (\text{상속재산가액} + \text{간주상속재산가액}) - \text{비과세재산가액} \\ &\quad - (\text{피상속인의 장례비용부담} + \text{피상속인의 승계채무}) \end{aligned}$
--

과세가격의 계산시에는 피상속인의 차입금이나 지불해야 하는 금액(미지불액) 외에 公課金도 포함된다. 또 유산총액에서 차감할 수 있는 장례비용은 사회통념상 이른바 장례에 필요한 비용으로 매장, 화장, 납골 등에 필요한 비용이다. 한편 상속재산 취득자가 상속개시 전 3년 이내에 피상속인으로부터 재산의 증여를 받은 경우에는 그 재산을 상속세의 과세가격에 산입하는 것으로 하고 있다. 따라서 이미 납부한 증여세액은 납부해야 할 상속세액으로부터 공제된다.

2) 소규모택지 등의 과세가격 계산특례

이 외에도 과세가격의 계산에 있어서는 소규모택지 등의 과세가격 계산특례를 선택할 수 있는 장치가 마련되어 있다. 그 대상택지를 선택특례대상택지라 한다. 선택특례대상택지가 한도면적 요건을 충족시키는 경우에 한하여, 상속세에 산입해야 하는 과세가액은 보통의 방법에 따라 평가된 금액에 아래에서 드는 비율을 곱하여 계산한 금액이 된다. 또 이 특례를 선택한 경우에는 「사업용 자산의 과세가격 계산의 특례」를 받을 수 없는 것으로 되어 있다²²⁶⁾.

가) 특정사업용의 소규모택지, 특정거주용의 소규모택지, 국영사업용의 소규모택지 및 특정동족회사 사업용의 소규모택지는 20%. (즉 보통의 상속세 과세가격에 비해 80%가 감액된다.)

나) 가)이외의 소규모택지는 50%.

「한도면적요건」의 예를 들면 다음과 같다²²⁷⁾.

- ① 선택특례대상택지 모두가 특정사업용택지, 국영사업용택지 및 특정동족회사 사업용택지인 경우: 선택특례대상택지의 면적합계가 400㎡ 이하인 것.
- ② 선택특례대상택지 모두가 거주용택지인 경우: 선택특례대상택지의 면적합계가 240㎡ 이하인 것.

3) 사업용자산의 과세가격 계산특례

이 특례는 다음의 두 가지 조치로 이루어지고 있다²²⁸⁾.

가) 특정동족회사주식에 관련된 경감조치

특정사업용자산 상속인이 상속 또는 유증에 의해 취득한 일정 요건을 충족하는 사업

226) 高野俊信・松田淳 編(2002), 『稅法便覽』, p. 667.

227) 일본 상속세법에서는 통상의 과세가격에 비해 80%가 감액되는 경우의 소규모택지와 관련된 용어 등에 대하여 구체적으로 규정하고 있다(高野俊信・松田淳 編(2002), 『稅法便覽』, p. 668).

228) 高野俊信・松田淳 編(2002), 『稅法便覽』, pp. 669~670.

용자산(특정사업용자산) 가운데 특정동족회사주식에 해당하는 것이 있다²²⁹⁾. 특정동족회사주식이란 다음의 요건을 충족시키는 주식 가운데 발행주식 총수의 3분의 1에 달하기까지의 부분으로 그 가액이 3억엔 이하인 것을 말한다.

- ① 증권거래소에 상장되어 있지 않을 것.
- ② 피상속인이 발행주식의 2분의 1이상을 갖고 있었을 것.
- ③ 해당법인의 주식가액의 합계액이 10억엔 미만일 것.

특정동족회사 주식에 해당하는 것으로 이 특례(경감조치)의 적용을 받기로 선택한 자산이 선택특정사업용자산이 된다. 이 선택특정사업용자산을 상속개시부터 상속세 신고서의 제출기한까지 계속하여 모두 갖고 있는 경우, 상속세의 과세가격에 산입하는 것은 보통의 방법으로 평가한 가액에 90%의 비율을 곱하여 계산한 금액으로 한다.

나) 특정삼립施業계획 대상삼림에 관련된 경감조치

특정사업용자산 상속인이 상속 또는 유증으로 취득한 일정 요건을 충족하는 사업용 자산(특정사업용자산) 가운데 특례(경감조치)의 적용을 받기로 선택한 특정삼립施業 계획 대상삼림에 해당하는 것이 선택특정사업용자산이 된다. 이 선택특정사업용자산을 상속개시부터 신고기한까지 계속하여 모두 갖고 있는 경우에는 상속세의 과세가격에 산입하는 것은 보통의 방법으로 평가한 가액에 95%의 비율을 곱하여 계산한 금액으로 한다²³⁰⁾.

229) 여기서 특정사업용자산 상속인이라 함은 상속 또는 유증으로 특정사업용 자산을 취득한 개인으로 다음의 요건을 충족하는 자를 말한다.

- ① 피상속인으로부터 특정동족회사 주식을 상속 또는 유증으로 취득한 개인으로 피상속인의 친족일 것.
- ② 신고기한을 경과할 때 특정동족회사 주식과 관련되는 법인세법 제2조 제15호에 규정하는 임원의 지위를 갖고 있을 것.

230) 여기서 특정사업용자산 상속인이라 함은 상속이나 유증으로 특정사업용자산을 취득한 개인으로 다음의 요건을 충족하는 자를 말한다.

- ① 피상속인으로부터 특정삼립施業계획 대상삼림을 상속 또는 유증으로 취득한 개인으로 그 피상속인의 친족일 것.
- ② 상속개시부터 신고기한까지 계속하여 특정삼립施業계획 대상삼림에 대하여 시정촌장의 인정을 받은 삼립施業계획에 의거하여 施業을 하고 있는 개인일 것.

나. 상속재산의 평가방법

상속세 및 증여세에서는 상속, 유증 또는 증여로 취득한 재산 가격의 합계액이 과세 가격이 되는데 이들 모두가 자산의 무상이전에 과세하는 것이기 때문에 재산 평가는 세 부담의 정도에 직결되는 중요 문제이다.

상속세 과세대상이 되는 재산 평가는 상속세법에 특별히 규정된 것을 제외하고는 과세시기의 「시가」로 하고 있다.

매일매일 매매거래가 이루어지는 증권시장의 상장주식이나 상품과 같은 것은 시가를 비교적 간단히 알 수 있지만, 상속세는 다양한 과세대상이 포함되어 있기 때문에 이를 평가하는 것은 간단한 일이 아니다. 이러한 이유로 재산의 평가에 대하여는 법률에서 평가방법이 정해져 있는 것과 법률에서는 구체적으로 정하지 않고 국세청이 정한 「재산평가 기본통달」에서 평가방법을 정하는 것이 있다.

법률에서 평가방법이 정해져 있는 것은 지상권, 영구小作權, 定期金給付나 생명보험 계약에 관한 권리 등의 몇 종의 재산에 지나지 않는다. 다른 대부분의 재산에 관해서는 국세청에서 통일적으로 「재산평가기준통달」을 통하여 재산평가방법에 관한 기준과 각종 평가단위별 평가방법을 구체적으로 정하여 과세의 공평을 도모하면서 이를 공포함으로써 신고시 납세자의 편의를 배려하고 있다.

평가통달에서는 시가를 「과세시기에 각각의 재산 현황에 따라 불특정다수의 당사자 간에 자유로운 거래가 이루어질 경우 통상 성립한다고 인정되는 가액」이라 하고 있다²³¹⁾.

주요 재산의 평가방법의 개요는 <표 IV-2>에서 제시하는 바와 같다.

231) 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 148.

<표 VI-2> 주요 재산 평가방법의 개요

재산의 종류	평가방법	비고
택지	시가지: 노선가방식 또는 배율방식 교외지: 배율방식 또는 노선가방식	노선가방식이란 도로에 접한 평가대상 택지의 1㎡당 노선가를 기준으로 그 택지의 위치, 생김새에 따라 일정한 보정을 하여 평가하는 방법이다.
순농지, 중간농지	배율방식	배율방식이란 해당 토지의 고정자산세평가액에 일정 배율을 곱하여 계산한 가격으로 평가하는 방법이다.
시가지주변농지	(택지비준가액 - 택지조성비)×0.8 또는 배율방식×0.8	宅地比準가액이란 해당 농지 부근에 있는 택지의 평가가격에 기초하여 그 택지와 그 농지와의 위치, 생김새 등 조건차이를 고려하여 평가한 가액을 말한다.
시가지농지	택지비준가액 - 택지조성비 또는 배율방식	
가옥	배율방식	가옥의 배율은 1.0으로 되어 있기 때문에 자가주택의 경우는 고정자산세평가액이 그대로 상속세평가액이 된다.
상장주식	과세시기에 있어서 증권거래소에서의 해당주식의 증가와 과세시기에 속하는 달 이전 3개월간 각월 증가의 월평균액과 비교하여 제일 낮은 가격	부담조건부 증여로 취득한 것은 과세시기에 있어서의 증가
가격거래가 이루어지지 않는 주식	① 원칙적 평가방법 가.대회사:유사업종비준방식(순자산가액방식에서 정하고 있는 것이 최고한도) 나.소·중회사:유사업종비준방식과 순자산가액방식의 병용(0.6, 0.75, 0.9, 단 소회사에 대해서는 0.5)(순자산가액방식에서 정하고 있는 것이 최고한도) 다.주식보유특정회사, 토지보유특정회사 등:순자산가액방식 ② 특별적 평가방식 가.배당환원방식 나.배당환원방식에 의한 가액이 ①의 가액을 초과하는 경우는 ①의 가액	유사업종비준방식이란 평가하고자 하는 주식발행회사와 사업의 종류가 유사한 복수상장회사의 주가 평균치에 회사의 규모에 따라 평가의 안전성에 대한 참작률(대회사는 0.7, 중회사는 0.6, 소회사는 0.5)을 비준하여 해당주식 가액을 구하는 방식이다. 순자산가액방식이란 과세시기에 있어서 평가회사의 1주당 순자산가액을 평가액으로 하는 방법이다. 배당환원방식이란 해당주식의 2년간 평균배당금액을 기초로 평가하는 방법이다.
예저금	예금잔액+(既경과이자-원천소득세상당액)	정기예금, 정기우편저금 및 정액우편저금 이외는 既경과이자 소액인 경우는 가산하지 않는다.

자료: 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 149.

高野俊信・松田淳 編(2002), 『税法便覧』, pp .671~678.

한편 이미 언급하였듯이 특정사업용의 소규모택지(400㎡ 이하) 및 특정거주용의 소규모택지(240㎡ 이하)는 80%, 그 이외의 사업용 또는 거주용 소규모택지(200㎡ 이하)는 50%가, 상속세의 과세가격으로부터 각각 공제되는 과세특례가 마련되어 있다.

4. 공제제도 및 과세등급

가. 기초공제

상속세는 피상속인의 유산액이 일정 금액 이하인 때는 과세되지 않는다. 이 금액이 상속세의 면세점(과세최저한)이며 그 규모는 기초공제액 5,000만엔(정액공제)에, 상속인 1인당 1,000만엔(비례공제)이 가산된 금액이다. 한편 증여세의 기초공제액은 110만엔이다(2003년 현재).

상속세의 기초공제액은 1988년 12월 발본개혁시 1975년 이후의 개인재산 증가 및 지가의 상승 등이 고려되어 정액공제가 2,000만엔에서 4,000만엔으로, 법정상속인 비례공제가 400만엔에서 800만엔으로 각각 인상되었다. 이로 인해 사망자 중 과세 피상속인의 비율은 1982년 7.9%에서 다음 해인 1983년에는 4.6%로 하락하였다. 그후, 토지의 상속세 평가의 적정화(1992년분부터 실시)로 정액공제가 4,800만엔으로, 법정상속인 비례공제가 950만엔으로 각각 인상되었다. 나아가 1994년의 세제개정으로 제도를 간명하게 하기 위해 정액공제가 5,000만엔으로, 법정상속인 비례공제가 1,000만엔으로 각각 인상되었다.

한편 증여세의 기초공제액은 소액증여를 追及하지 않는다는 관점에서 설정된 것이다. 1975년 이래 60만엔을 유지해 왔는데 2001년도 개정에서 기초공제액이 110만엔으로 인상되었다. 그 배경에는 노년층에 집중되어 있는 보유자산을 청년 및 중년 세대로 조기 자산이전을 수월하게 함으로써 경제사회의 활성화에 도움이 되도록 하려는 정책목적이 있었다. 또한 소득세와의 보완적인 관점에서 소득세 면세점과의 균형이나 1975년부터의 물가상승을 고려하여 증여세의 면세점을 인상하기에 이르렀다.

1975년 이후의 상속세와 증여세의 기초공제액의 추이를 정리한 것이 <표 VI-3>이다.

<표 VI-3> 상속세와 증여세의 기초공제액의 추이

	상속세	증여세
1975	2,000만엔 + (400만엔×법정상속인 수)	60만엔
1988	4,000만엔 + (800만엔×법정상속인 수)	
1992	4,800만엔 + (950만엔×법정상속인 수)	
1994	5,000만엔 + (1000만엔×법정상속인 수)	
2001	5,000만엔 + (1,000만엔×법정상속인 수)	110만엔

자료: 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 139.

위의 경우 법정상속인의 수는 실제로 상속인이 재산을 상속하였는가 아닌가에 관계 없이 상속인으로 되어 있는 사람 수를 가리킨다. 상속인으로 되어 있는 사람 가운데 상속을 포기하였다고 하더라도 그 포기가 없었던 것으로 하여 계산한다.

나. 과세등급 및 세율

법정상속인의 취득 상속재산 금액계급별 세율과 공제액은 다음과 같다.

<표 VI-4> 상속재산 계급별 세율과 공제액

법정상속인의 취득 상속재산액 계급	세율	공제액
~ 800만엔 이하	10%	-
800만엔 초과 ~ 1,600만엔 이하	15%	40만엔
1,600만엔 초과 ~ 3,000만엔 이하	20%	120만엔
3,000만엔 초과 ~ 5,000만엔 이하	25%	270만엔
5,000만엔 초과 ~ 1억엔 이하	30%	520만엔
1억엔 초과 ~ 2억엔 이하	40%	1,520만엔
2억엔 초과 ~ 4억엔 이하	50%	3,520만엔
4억엔 초과 ~ 20억엔 이하	60%	7,520만엔
20억엔 초과	70%	2억7,520만엔

자료: 高野俊信·松田淳 編(2002), 『税法便覧』, p. 680.

다. 상속세의 공제 및 경감

각 상속인의 상속세 납부세액 산정시에는 각자의 산출세액에서 개인적인 사정을 고려한 각종 세액공제를 실시하고 있다. 구체적으로는 상속세의 세액공제에는 3년 이내에 피상속인으로부터 증여재산이 있는 경우의 공제, 배우자의 세액경감, 미성년자공제, 장애인공제, 재외재산에 대한 세액공제 등의 5가지가 있고 이 순서에 따라 공제가 이루어진다.

1) 증여세액 공제

상속이나 유증으로 인한 재산 취득자가 상속개시 전 3년 이내에 동일 피상속인으로부터 재산의 증여로 재산을 취득한 경우, 증여로 취득한 재산을 상속세의 과세가격에 가산하여 상속세액을 계산한다. 이 때 이미 납부한 증여세가 있을 경우 납부한 증여세액만큼을 상속세액에서 공제한다. 상속세액으로부터 공제하는 증여세에 상당하는 금

액은 다음의 산식에 따라 구한다.

공제증여세액=피상속인으로부터 증여를 받은 年分の 증여세액×(당해년에 피상속인으로부터 받은 증여재산가액/당해년에 받은 증여재산가액의 합계액)

2) 배우자의 세액경감

배우자가 상속인인 경우에는 다음의 가)의 금액에서 나)의 금액을 공제한 잔액을 그 배우자의 상속세액으로 한다.

가) 통상의 방법에 따라 계산한 배우자의 상속세액

=상속세총액×(배우자의 과세가격/상속인 전원의 과세가격의 합계)-증여세액공제

나) 상속인 전원의 상속세 총액에 다음의 ① 또는 ②의 금액 중 적은 금액이 상속세 과세가격의 합계액에서 차지하는 비율을 곱하여 산출한 금액

① 상속세 과세가격의 합계액에 배우자의 법정상속분(상속의 포기가 있는 경우에는 그 포기가 없었던 것으로 한 경우의 상속분)을 곱하여 얻은 금액(그 금액이 1억 6,000만엔 이하인 경우는 1억 6,000만엔)

② 실제 유산분할로 취득한 배우자의 상속세 과세가격에 상당하는 금액

요컨대 배우자의 취득재산이 상속재산 전체에서 차지하는 비율이 법정상속분 이하이거나 1억 6,000만엔 이하의 경우는 상속세가 부과되지 않는다.

3) 미성년자공제

법정상속인에 해당하는 상속재산의 취득자가 20세 미만인 경우에는, 6만엔에 그 미성년자가 20세가 될 때까지의 年數를 곱하여 산출한 금액을 상속세액으로부터 공제한다. 미성년자 공제는 상속재산을 취득한 때에 일본에 주소를 둔 자를 대상으로 적용된다.

4) 장애자공제

법정상속인에 해당하는 상속재산의 취득자가 장애자인 경우는 그 사람이 70세가 될 때까지의 연수에 6만엔(특별장애자는 12만엔)을 곱한 금액을 상속세액으로부터 공제한다. 장애자공제는 일본에 주소를 둔 자에 한하여 적용된다.

5) 재외재산에 대한 세액공제

법시행지의 밖(외국)에 있는 재산을 취득한 경우에 그 재산을 대상으로 외국의 법령에 따라 일본의 상속세에 상당하는 세금이 부과된 때는 그 상속세에 상당하는 세액을 공제한다.

한편 10년 이내에 2회 이상 상속이 있고 전후의 상속 모두에 상속세가 부과된 경우에는 후의 상속에 대한 상속세액으로부터 전의 상속에 대하여 부과된 상속세액을 조정하여 세액공제를 한다. 이를 잇단(相次)상속공제라 한다.

이상의 경감이나 세액공제와는 반대로 상속세액의 20% 가산도 있다. 그 내용은 재산취득자가 피상속인의 배우자나 一寸의 혈족(피상속인의 부모와 자녀)이 아닌 자가 상속이나 유증을 받은 경우에는 그 사람의 상속세액에 20%를 가산하는 것을 의미한다. 그러나 이 20%의 가산에는 한도가 있다. 20% 가산을 한 결과, 상속세액이 과세가격의 70% 상당액을 초과하는 경우에는 과세가격에 70%를 곱한 금액이 상속세액이 된다. 요컨대 상속세의 부담비율은 과세가격의 70%가 상한이 된다.

<표 VI-5>는 상속세액에 대한 배우자 경감, 미성년자 공제, 장애자 공제의 적용상황 추이를 1990년부터 2000년까지를 대상으로 하여 나타낸 것이다.

<표 VI-5> 상속세액에 대한 각 공제액의 적용상황 추이

(단위: 억엔, %)

년분	상속세액①	배우자 경감		미성년자 공제		장애자 공제	
		공제액②	②/①	공제액③	③/①	공제액④	④/①
1990	19,180	11,738	61.2	16	0.1	27	0.1
1991	25,830	16,443	63.7	21	0.1	33	0.1
1992	27,462	14,620	53.2	18	0.1	34	0.1
1993	29,377	12,400	42.2	16	0.1	30	0.1
1994	26,699	9,868	37.0	12	0.0	31	0.1
1995	26,903	9,929	36.9	12	0.0	28	0.1
1996	24,199	8,847	36.6	15	0.1	67	0.3
1997	24,129	8,371	34.7	11	0.0	24	0.1
1998	19,156	7,689	40.1	11	0.1	27	0.1
1999	18,853	7,805	41.4	15	0.1	26	0.1
2000	17,822	7,117	39.9	12	0.1	26	0.1

주: 상속세액에는 증여세액도 포함되어 있다.

자료: 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 145.

財務省(大藏省), 『財政金融統計月報』, 各年度.

위의 <표 VI-5>에서 보듯이 상속세 공제액의 적용 상황이 가장 많은 것은 배우자 경감이다. 이 때 배우자 경감액과 상속세액과의 비율을 보면 1990년 61.2%에서 2000년에는 39.9%로 큰 폭으로 하락하고 있음을 볼 수 있다. 이는 상대적으로 배우자 경감액의 비율이 줄어들었음을 의미한다. 배우자는 대부분이 피상속자와 동일세대이고 그 외의 상속인은 피상속인보다 다음 세대라고 볼 수 있다. 앞에서 보았듯이 국세에서 차지하는 상속세의 비중은 그리 차이가 없는 데 비하여 배우자 경감액의 비율이 줄어들었다고 하는 것은 배우자보다는 다음 세대에의 이전을 위한 정책을 펴왔음을 간접적으로 시사하고 있다고 할 수 있다.

5. 상속세의 계산

가. 상속세의 계산절차

상속세액의 계산은 1) 과세가격 합계액의 계산 2) 과세유산액의 계산 3) 상속세 총액의 계산 4) 각 상속인의 산출세액 계산 그리고 5) 각 상속인의 납부세액 계산이라는 5단계로 나누어 생각할 수 있다.

1) 과세가격 합계액의 계산

유산총액에서 비과세재산을 공제한 후 재산 취득자별로 부담하는 피상속인의 채무, 장례비용을 차감하고 여기에 상속개시 전 3년 이내의 증여재산을 가산하여 각 상속인의 과세가격을 산출해서 그것들을 합계한다. 이 과세가격의 합계액이 유산에 관계되는 기초공제액 이하이면 상속세의 신고·납부는 하지 않아도 된다.

2) 과세유산액의 계산

과세가격의 합계액에서 유산에 관계되는 기초공제액을 차감하여 과세유산액을 구한다.

3) 상속세 총액의 계산

과세유산액을 각 법정상속인이 각각의 법정상속분에 따라 취득한 것으로 假定한 경우의 각각의 취득액에 각각 세율을 적용해서 假세액을 산출하고 그것들을 합계하여 상속세 총액을 구한다.

4) 각 상속인의 산출세액 계산

상속세 총액을 과세가격의 합계액에서 차지하는 각 상속인의 과세가격 비율로 안분

해서 각자의 산출세액을 구한다.

5) 각 상속인의 납부세액 계산

각자의 산출세액에서 배우자 세액경감 등의 세액공제를 하여 각 상속인의 납부세액을 구한다.

한편 상속세의 신고기한까지 상속재산의 일부 또는 전부가 분할되어 있지 않은 경우 그 미분할 재산에 대해서는 법정상속분의 비율로 재산을 취득한 것으로 하여 계산한다. 이 경우 신고기한 후 일정 기간내(원칙 3년)에 상속재산의 분할이 이루어지지 않는 한, 배우자의 세액경감의 적용을 받을 수 없다는 점에 유의할 필요가 있다.

나. 상속세액 계산의 구체적인 예²³²⁾

이상에서 설명한 상속세의 계산절차를 구체적인 예를 이용하여 계산하여 보기로 하자.

<상황설정>

피상속인의 유산 2억엔을 처 1억엔, 장남 6,000만엔, 장녀(18세) 4,000만엔씩 상속하고, 채무·장례비용 500만엔은 장남이 부담한 경우.
이 외에 피상속인이 보험료를 지불하고 있던 보험계약에 관련된 사망보험금 3,000만엔과 사망퇴직금 2,500만엔을 처가 취득하고 있다.

1) 과세가격의 계산

처 1억엔+(3,000만엔-1,500만엔)+(2,500만엔-1,500만엔)=1억2,500만엔

232) 여기서의 예는 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 147의 예에 필자의 해설을 덧붙인 것이다. 아래 계산에서는 만엔 단위에서 단수처리를 하고 있다.

위 식의 사망보험금과 사망퇴직금에서 각각 1,500만엔을 차감하는 것은 사망보험금이나 사망퇴직금의 비과세 한도액이 각각 500만엔×법인상속인 수(여기서는 3명)로 되어 있기 때문이다(제2절 다항의 비과세 재산부분을 참조바람).

장남 6,000만엔-500만엔(채무·장례비용)=5,500만엔
 장녀 4,000만엔
 합계 1억 2,500만엔+5,500만엔+4,000만엔=2억2,000만엔

2) 과세유산액의 계산

(정액공제) (비례공제)

2억 2,000만엔-(5,000만엔+1,000만엔×3)=1억4,000만엔

3) 상속세의 총액

처 1억 4,000만엔×1/2=7,000만엔

7,000만엔×30%-520만엔=1,580만엔(세율과 공제액은 <표 VI-4> 참조)

장남 1억 4,000만엔×1/2×1/2=3,500만엔

여기서 1/2×1/2로 되어 있는 것은 장남과 장녀는 각각 과세유산액의 1/2의 1/2을 상속받기 때문이다. 세율과 공제액을 적용한 상속세액은 다음과 같다.

3,500만엔×25% - 270만엔=605만엔(세율과 공제액은 <표 VI-4> 참조)

장녀 위의 장남과 같음

합계 1,580만엔+605만엔×2=2,790만엔

4) 각 상속인의 산출세액의 계산

처 $2,790\text{만엔} \times 1\text{억}2,500\text{만엔} / 2\text{억}2,000\text{만엔} = 1,585\text{만엔}$

장남 $2,790\text{만엔} \times 5,500\text{만엔} / 2\text{억}2,000\text{만엔} = 698\text{만엔}$

장녀 $2,790\text{만엔} \times 4,500\text{만엔} / 2\text{억}2,000\text{만엔} = 507\text{만엔}$

즉 총과세가격에서 각 상속인의 과세가격에 안분하여 상속세액을 산출한다.

5) 각 상속인의 납부세액 계산

처 0 (과세가격이 1억6,000만엔 이하이므로 전액이 세액공제됨)

장남 698만엔

장녀 $507\text{만엔} - 6\text{만엔} \times (20\text{세} - 18\text{세}) = 495\text{만엔}$

6. 증여세

가. 증여세의 과세범위 및 계산²³³⁾

일본 민법에 규정되어 있는 증여의 정의는 당사자가 일방적으로 자신의 재산을 무상으로 타인에게 주는 의사표시를 하고 상대방이 이것을 승낙함으로써 성립되는 계약을 의미한다. 증여세는 원칙적으로 개인간의 증여에 의해 취득한 모든 재산을 과세의 대상으로 하고 있는데 이 이외에도 실질적으로 본래의 증여와 동등한 경제적 이익을 발생하는 때에는 증여가 있었다고 간주하여 과세되는 경우가 있다. 그와 같은 예로서는 생명보험 계약기간이 만료한 보험금을 수령한 자가 그 보험료를 부담하지 않은 경우나 현저하게 낮은 가격으로 재산을 취득한 경우, 그 외에 부동산이나 주식 등의 명의변경 시 당사자간의 금전거래가 없었던 경우 등이 있다.

한편, 부양의무자 상호간에 통상적으로 필요하다고 인정되는 생활비나 교육비에 충

233) 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, pp. 150~151.

당하기 위한 재산의 증여가 있었거나, 또는 사회통념상 인정되는 범위 내에서 경조사에 지출된 금액에 대해서는 증여세가 부과되지 않는다. 나아가 특별장애자를 수익자로 하는 신탁수익권에 대해서도 6,000만엔까지는 비과세로 하고 있다. 또 부모의 토지를 무상으로 빌려 자녀가 그 땅에 집을 지은 경우(使用貸借), 그 토지의 사용권 가격은 0(0)으로 취급하고 있기 때문에 증여세가 부과되지 않는다.

증여세액을 그해 1월 1일부터 12월 31일까지 사이에 받은 증여재산의 가격에서 기초공제액 110만엔(증여세의 배우자공제를 적용받는 경우는 이 외에도 2,000만엔)을 차감한 다음의 잔액에 세율을 곱하여 계산한다. 즉 다음의 산식에 따라 증여세액을 계산한다.

$$\text{증여세액} = (\text{당해 연중에 증여로 취득한 재산가액의 합계액} - 110\text{만엔}) \times \text{세율}$$

또한 상속세와 같이 증여세액 계산시 외국에 있는 재산의 증여를 받고 일본의 증여세에 상당하는 세금을 납부한 경우는 그 외국세액을 공제할 수 있다. 다음 표는 증여세의 기초공제 후 과세가격 계급별 세율과 공제액을 나타낸 것이다.

<표 VI-6> 증여세의 과세가격 등급별 세율 및 공제액

기초공제후 과세가격	세율	공제액	기초공제후 과세가격	세율	공제액
초과 이하	%	만엔	초과 이하	%	만엔
~ 150만엔	10	-	800만엔 ~ 1,000만엔	45	140
150만엔 ~ 200만엔	15	7.5	1,000만엔 ~ 1,500만엔	50	190
200만엔 ~ 250만엔	20	17.5	1,500만엔 ~ 2,500만엔	55	265
250만엔 ~ 350만엔	25	30.0	2,500만엔 ~ 4,000만엔	60	390
350만엔 ~ 450만엔	30	47.5	4,000만엔 ~ 1억엔	65	590
450만엔 ~ 600만엔	35	70.0	1억엔 ~	70	1,090
600만엔 ~ 800만엔	40	100.0			

자료: 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 151.

다음으로 증여세액 계산의 구체적인 예를 들어 보기로 하자²³⁴⁾.

① 아버지에서부터 150만엔, 할아버지에서부터 토지 250만엔의 증여를 받은 경우 증여세 과세가격 150만엔+250만엔=400만엔

증여세액 (400만엔-110만엔)×25%-30만엔=42만5천엔(위의 <표 VI-6> 참조)

② 시가 1,000만엔의 토지를 400만엔에 양도받은 경우

증여세 과세가격 1000만엔-400만엔=600만엔

증여세액 (600만엔-110만엔)×35%-70만엔=1,015,000엔(위의 <표 VI-6> 참조)

나. 증여세의 특례

증여세에는 주택취득자금의 증여를 받은 경우의 증여세액 계산 특례, 증여세의 배우자 공제, 농지 등을 증여한 경우의 증여세액의 납세유예 특례 등 여러 특례조치를 마련하고 있다.

234) 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 151.

1) 주택취득자금의 증여를 받은 경우의 증여세액 계산 특례

이 경우의 증여세액 계산특례는 증여를 받은 해의 연간 소득이 1,200만엔 이하로, 증여일 전 5년 이내에 자신 또는 자신의 배우자가 소유하는 집에 거주한 적이 없는 개인을 대상으로 한다. 보다 구체적으로 말하면 그 개인이 자신의 부모 또는 조부모로부터 주택의 신축 또는 신축주택이나 중고주택을 취득하기 위해 금전의 증여를 받은 경우에, 다음 해 3월 15일까지 주택을 신축하거나 취득하여 거주한 때, 또는 곧바로 거주하는 것이 확실하다고 예상되는 경우에 해당한다. 이 때는 당해년분 증여받은 주택취득자금 중 1,500만엔까지의 부분에 대해서 5분5승 방법으로 증여세액을 계산한다.

이 특례가 적용되는 주택에는 그 제한이 있는데 신축 또는 취득한 주택의 연면적은 50㎡ 이상이고, 중고주택은 내화건축물에 대해서는 25년 이내, 그 외의 것에 대해서는 20년 이내에 건축된 것이어야 한다. 2001년도 세제개정에서 換買(집을 팔고 다시 산 경우)나 증개축에 들어간 비용에 충당하기 위한 금전증여도 특례대상에 추가되었다.

위에서 5분5승 방식이란, 1,500만엔까지의 주택취득자금 증여에 대해 그 증여가 5분의 1씩 5년에 걸쳐 실시되었다고 보고 증여세를 계산하는 것을 의미한다. 따라서 110만엔의 기초공제를 5년분에 걸쳐 순차적으로 적용하기 때문에 결국 550만엔분까지는 증여세가 부과되지 않고 나머지 상한금액 950만엔(190만엔×5)에 대하여 매년 190만엔(상한금액)씩 5년에 걸쳐 과세대상이 된다.

2) 증여세의 배우자 공제

증여세의 배우자 공제는 혼인기간이 20년 이상인 부부 간에 주거용 부동산 또는 그 취득자금의 증여가 있는 경우 다음해 3월 15일까지 취득한 집에 거주하고 그 후에도 계속하여 주거할 것으로 예상될 때에 적용된다. 이 때는 기초공제 110만엔 외에 최고 2,000만엔까지가 증여세의 과세가격으로부터 공제된다. 물론 동일 배우자로부터는 일생에 한번밖에 이 공제 특례를 적용받을 수 없다.

3) 농지 증여와 관련된 납세유예 특례

농지 등에 관계되는 납세유예의 특례에는 증여세 납세유예의 특례와 상속세의 납세유예 특례 두 가지가 있다. 이들 특례는 농지의 특수성을 고려하여 농지의 세분화 방지 등을 목적으로 하는 농지정책의 관점에서 실시되고 있는 조치이다.

증여세의 납세유예 특례는 농업을 계승하는 추정상속인 한 사람에게 농지의 전부와 채초(採草)방목지 및 준농지 각각의 3분의 2 이상을 증여한 경우의 증여세를 대상으로 하고 있다. 이 경우의 증여세를 대상으로 하여 담보제공을 조건으로 증여자의 사망일 까지 납세를 유예하고 증여자가 사망한 경우는 증여세를 면제하는 조치를 취하고 있다. 이와 함께 상속세의 과세 시 그 농지 등을 증여자로부터 상속받은 것으로 하여 과세하는 것이 증여세의 납세유예 특례조치이다.

다음으로 상속세의 납세유예 특례는 농지 상속인이 계속하여 농업에 종사하는 경우, 그 취득한 농지를 항구적인 경작 또는 養畜용으로 이용할 때 보통 성립하는 거래가격(농업투자가격)을 초과하는 부분에 대한 상속세가 그 대상이 된다. 이 초과부분 상속세에 대해 담보 제공을 조건으로 그 납세를 유예하고 1) 해당 상속인이 사망한 경우 2) 해당 상속인이 농지를 농업후계자에게 생전 일괄증여한 경우 3) 해당 상속세 신고 기한 후 20년간 농업을 계속한 경우, 이 세 가지 중 어느 하나에 해당할 때 그 납세를 면제하는 것이 상속세의 납세유예 특례조치이다.

7. 신고와 납부

상속 또는 유증으로 재산을 취득한 자가 납부세액이 있는 경우나 배우자의 세액경감 등을 적용받으려고 하는 경우에는 원칙적으로 상속의 개시가 있다는 것을 안 날(통상적으로 피상속인의 사망일)의 다음 날부터 10개월 이내에 피상속인 사망시의 주소지 관할 세무서장에게 신고서를 제출하고 세액을 납부해야 한다. 신고서의 제출의무가 있는 자의 요건은 다음과 같다²³⁵⁾.

235) 高野俊信・松田淳 編(2002), 『稅法便覽』, p. 684.

- ① 상속 또는 유증에 의해 재산을 취득한 자일 것
- ② 상속인 전원의 과세가격의 합계액이 유산과 관련된 기초공제액을 초과할 것
- ③ 각자의 과세가격에 따른 세액으로부터 배우자세액경감 이외의 모든 공제를 한 후에도 납부해야할 상속세액이 있을 것

한편 상속세의 납부세액이 10만엔을 초과하고 또 기한 내 납부가 곤란한 사유가 있는 경우는 담보의 제공을 조건으로 延納이 인정된다. 연납기간은 토지 등의 부동산이 상속재산에서 차지하는 비율이나 종류 등에 따라 다르게 정해져 있다. 연납의 적용을 받은 경우는 일정비율(예컨대 중앙은행의 재할인율이 0.1%인 경우는 연 0.6~3.3%)의 이자세(연납이자)를 납부해야 한다. 또 연납을 해도 현금을 납부하는 것이 곤란한 경우에는 국채, 부동산, 주식 등에 의한 물납도 인정된다.

또 상속인 가운데 자신이 납부해야 할 상속세액을 납부하지 않을 경우 다른 상속인은 그 상속으로 자신이 받은 액수의 범위 내에서 미납 상속세액을 납부해야 하는 연대납부 의무를 지게 된다.

다음으로 증여세의 신고 및 납부에 관하여 간단히 언급하면 다음과 같다. 증여로 재산을 취득한 사람으로서 납부해야 할 세액이 있는 경우나 배우자 공제 등의 특례를 받으려고 하는 경우에는 증여를 받은 해의 다음 해 2월 1일부터 3월 15일 사이에 주거지의 관할 세무서장에게 신고서를 제출하고 증여세액을 납부해야 한다. 단 상속세와 마찬가지로 납부해야할 세액이 10만엔을 초과하고 납부가 곤란한 사유가 있는 경우에는 담보 제공을 조건으로 5년 이내에 延納이 인정된다. 이 경우 연 3.7%(중앙은행의 재할인율이 0.1%인 경우)의 이자세(연납이자)를 납부해야 한다. 증여를 받은 사람이 증여세를 납부하지 않는 경우에는 증여한 사람이 연대납부의무를 지고 미납 증여세액을 납부해야 한다.

8. 최근의 상속증여세 개정 동향

가. 상속증여세에 관한 최근 동향

일본 정부세제조사회(2002)는 세계개혁의 기본방향을 경제사회의 구조변화에 대한

대응과 부담의 적정화로 잡고 있다. 여기서는 일본정부세제조사회(2002)가 세계개정 답신에서 내세우고 있는 상속증여세 개정방향을 중심으로 살펴보기로 한다. 동 조사회는 상속세를 둘러싼 환경이 다음과 같이 크게 변화되고 있다고 지적한다.

- ① 경제의 스톡(stock)화의 진전에 따라 향후 상속에 의한 자산이전의 증가가 예상된다.
- ② 사회보장의 충실에 따라 노후부양에서의 공적부담의 역할이 높아지고 있으므로 상속 시에 남겨진 개인자산의 일부를 사회에 환원할 필요가 있다.
- ③ 고령화의 진전에 따라 상속으로 인한 재산취득이 종전에 비해 상속인의 생애주기(life cycle)의 후반에서 이루어지고 있다. 이에 따라 상속재산이 상속인의 경제적 기반을 형성하는 의미가 상대적으로 낮아지고 있다.

위와 같은 상황임을 고려하여 앞으로 보다 넓은 재산범위를 대상으로 적절한 세부담을 요구할 필요가 있으며, 이 때 세부담 적정화라는 관점에서 최고 세율을 내리는 한편 누진도는 현행 정도의 수준을 유지하는 것이 적당하다고 동 조사회는 지적한다.

나아가 동 조사회는 사업승계관련 특례조치가 중소기업의 사업에 대한 원활한 승계에 공헌하고 있는 점은 인정된다고 하고 있다. 그러나 상속 후의 사업계속에 대해 과도한 유인(incentive)을 가져오도록 하게 되면, 신규의 창업이나 새로운 사업전개와의 균형을 잃게 되므로 이 특례조치의 과세방식을 개정할 필요가 있다고 지적한다. 이어 동 조사회는 고령화의 진전에 따라 상속인이 피상속인과 함께 사업을 하고 있었던 경우 함께 일한 기간이 장기화되고 있다는 관점에서 생전에 원활한 사업이전을 도모하는 것과 상속까지의 재산형성에 공헌한 점에 착안하여 과세하는 것이 중요하다고 지적하고 있다.

나. 상속세의 개혁방향

이제 일본 정부세제조사회의 상속세제 개혁방향에 대해 간단히 언급기로 하자. 동 조사회는 ‘세계개혁의 기본 방향’이나 지가의 하락 등을 감안하여, ‘과세베이스는 넓고 세율은 낮게’ 한다는 관점에서 상속세의 기초공제를 인하하는 방향으로 검토하고 있다. 요컨대 증여세의 기초공제는 상속세와 증여세의 조정을 검토하면서 상속세의 기초

공제와의 관계를 고려하여 개정할 필요가 있다는 입장이다. 그 일례로서 사망보험금이나 사망퇴직금의 비과세 조치는 공적 사회보장제도 충실이 어느 정도 이루어지고 있는지를 감안하여 자산선택에 대한 중립성, 간소화라는 관점에서 이들 비과세 조치를 폐지 또는 축소하는 개정방향을 내세우고 있다. 나아가 소규모택지의 과세특례를 비롯한 사업승계관련 특례조치는, 장기에 걸쳐 지가가 하락되고 있다는 점을 감안하여 사업용 자산 전체에 적용되는 특례조치의 개정도 포함하여 향후 그 과세방식을 재검토할 필요가 있다는 입장이다.

상속세의 세율구조를 볼 때 그 최고세율은 개인소득과세(국세소득세+지방세주민세)의 최고세율(50%)에 비해 높은 수준이며 다른 주요 선진국의 상속세 세율구조에 비추어 보아도 상당히 높은 수준에 있어 이를 인하하려 하고 있다. 이 때 최고세율의 인하에 따라 자산이 많은 사람들의 세부담이 상당 정도 경감될 수 있다는 것 등을 감안하여, 상속세의 누진구조는 현행 수준을 유지해야 한다고 지적하고 있다.

이상을 정리하면, 상속세는 임시 우발적으로 발생하는 것이기 때문에 유산액에 따라 세부담을 크게 변동시키는 것은 적당하지 않고, 상속세의 누진세율이 적용되는 세율적용 단계의 수는 유산액에 따른 세부담이 급격하게 변하지 않는 구조로 하는 것이 그 주요 내용이라고 할 것이다.

다. 증여세의 개혁방향

한편 일본 정부세제조사회(2002)의 증여세에 대한 입장은 다음과 같다.

「증여세는 상속세의 과세회피를 방지하는 관점에서 세부담은 비교적 높은 수준으로 설정되어 있다. 고령화의 진전에 따라 상속으로 인한 다음 세대로의 자산이전 시기가 이전보다 생애주기 후반으로 이동하고 있으므로, 증여세는 자산이전 시기의 선택에 대한 중립성을 확보하는 것이 중요시되고 있다. 고령자가 보유하는 자산(금융자산뿐만 아니라 주택 등의 실물자산도 포함)이 빠른 시기에 다음 세대로 이전하게 되면, 이전된 자산을 유효하게 활용함으로써 경제사회의 활성화에 도움이 될 것으로 기대된다. 이와 같은 관점에서 상속세, 증여세의 조정(생전증여의 원활화)을 검토해야 한다.」

이상의 입장과 관련하여 일본 정부세제조사회의 증여세제 개혁방향에 대해 언급하

기로 하자. 그 골자는 상속세와 증여세의 일체화로 요약된다. 즉, 고령화사회의 도래와 함께 생전증여의 사회적 요청도 강한 상황에서 상속세와 증여세의 누적과세화도 개혁 대상에 포함하여 양자를 일체화하는 방향에서 검토하고 있는 것이다.

누적과세화의 방법은 일생 누적과세방식과 일정기간 누적과세방식의 두 가지로 대별된다. 어떠한 방식도 납세자, 집행당국의 쌍방에게 재산의 장기관리를 요구하는 구조이다. 따라서 이들 과세방식을 도입하여 이를 적정하게 집행하기 위해서는 집행당국의 심도 있는 세무행정 개선(기계화 추진), 입증책임의 전환이나 제척기간 시효의 연장 검토, 납세자번호제도의 도입이 필요할 것이다. 장기에 걸치는 재산이전 기록, 확인, 재산대장·여러 재산대장간의 조합(照合) 등에 있어 그에 대응하는 환경정비가 불가피하기 때문에 그 정비의 필요성을 강조하고 있다.

이러한 환경정비가 이루어지기까지는 두 가지 누적과세 방식 어느 것도 완전한 형태로 실시할 수 없다는 입장이다. 생전증여 필요성의 정도, 국민의 재산 보유 방식을 고려하여 향후 누적과세를 위한 구조를 어떻게 정비할 것인지를 검토해야 할 것이라고 한다. 이에 맞추어 다음 세대로의 자산이전 시기 선택에 대해 중립성을 중시하는 관점에서 증여세를 개정하려는 것이다.

상속세와 증여세의 일체화나 증여세에 있어 잠정적인 조치를 검토하는 경우, 증여를 관리하는 기간이 장기에 걸치게 된다는 문제점도 대두된다. 이러한 점을 고려하여 일본 정부세제조사회는 일부 자산가를 중심으로 계획적인 조세회피 행위를 유발할 우려나 집행의 곤란성으로 과세 탈루의 우려가 있다는 점에 충분한 대책을 강구할 필요가 있다고 하고 있다.

마지막으로 상속관계가 없는 제3자에 대한 증여를 어떻게 과세할 것인가가 문제시되고 있다(제3자에 대한 증여 취급문제). 이에 대하여는 증여실태를 파악한 다음, 상속세가 과세회피 방지라는 기능을 갖고 있다는 점도 감안하여 이를 소득과세로 이행시키는 것도 검토 방향의 하나이다.

9. 정책시사점

이하에서는 일본의 상속세 및 증여세 제도 및 그 개혁방향이 우리나라에 주는 시사

점에 관해 몇 가지 언급하기로 한다.

첫째는 상속세·증여세를 통한 세대간의 부의 원활한 이전을 증시하고 있다는 점을 들 수 있다. 일본 정부세제조사회(2002)에서도 지적하고 있듯이, 소자녀·고령화 및 경제의 스톱화의 진전에 따라 상속 및 증여에 따른 자산이전의 증가가 있게 되므로 상속세 및 증여세가 이를 방해하는 수단으로 작용되지 않도록 하는 배려를 하고 있다. 그에 따라 상속세의 최고 세율을 내리는 한편 상속세와 증여세의 일체화를 위한 개혁을 추진하고 있다. 相續時精算課稅制度도 그 구체적인 과세제도의 하나라고 할 수 있다.

일본 정부는 2003년 1월 1일 이후에 재산의 증여를 받은 자는 다음의 경우에 재산증여자별로 相續時精算課稅制度를 선택할 수 있도록 하고 있다. 이 제도를 선택할 수 있는 경우는 증여자가 65세 이상의 부모이고, 수증자가 20세 이상의 추정상속인인 자녀에 한정하고 있다²³⁶⁾. 우리나라의 경우도 이미 소자녀·고령화 및 경제의 스톱화의 빠른 속도로 진행되고 있다는 점을 감안하면, 앞으로 세대간의 부의 원활한 이전이 이루어지도록 하는 상속세 및 증여세의 정비가 요구된다고 할 것이다.

위에서 든 일본의 相續時精算課稅制度는 실로 장기간에 걸친 개인별 납세데이터의 축적이 요구된다는 점에서 보면 일본의 운용기법을 참조하는 것도 도움이 되지 않을까 생각된다. 즉, 일본과 같이 우리나라도 소자녀화와 고령화의 진전으로 세대간의 자산이전 시기가 생애주기 후반으로 이동할 것이므로, 자산이전 시기 선택상의 중립성 확보가 요구되고 있다.

둘째는 상속세 및 증여세의 부의 재분배효과에 더하여 과세의 효율성(또는 중립성) 확보를 강조하고 있다는 점이다. 주지하듯이 상속세 및 증여세는 소득세의 보완세로서 부의 재분배효과를 수행하는 데 적합한 세목으로 주목받고 있다. 그러나 이러한 부의 재분배효과만을 강조하다보면 자칫 경제활동에 왜곡을 초래할 우려가 있다. 실제로 일본에서는 상속세에 있어 여러 가지 특례제도가 마련되어 있다. 예컨대 중소기업의 사업승계관련 특례조치도 그 하나로 볼 수 있다. 앞 절에서 언급하였듯이 일본 정부세제조사회에서는 이 특례조치가 상속 후의 사업계속에 대해 과대한 유인(incentive)을 가져오도록 하게 되면, 신규의 창업이나 새로운 사업전개와의 균형이 잃게 된다는 점을

236) 일본 재무성 홈 페이지(<http://www.mof.go.jp>)에서는 「상속세·증여세에서의 相續時精算課稅制度」의 개요를 소개하고 있다.

지적하고 있다. 이처럼 상속세 및 증여세에 있어서도 특례조치 등의 제도로 인한 과세상의 불균형을 해소해 가는 개혁방향이고, 국가간의 부의 이동이 활발해 상황임을 염두에 두면 우리나라의 경우도 상속세 및 증여세의 특례조치를 축소해 가는 방향이 바람직할 것이다.

마지막으로 완전포괄주의와 관련된 입장에 관해 지적하기로 하자. 완전포괄주의는 기본적으로 부의 변칙적인 상속 또는 이전을 방지하고자 하는 입장이기 때문에 벌칙적인 법규정의 성격이 강하다고 할 것이다. 우리나라는 최근 상속세 및 증여세에 완전포괄주의를 도입하여 새로운 유형의 변칙 증여에 적극적으로 대응하려는 개혁방향을 내세우고 있다. 일본의 경우 상속세법에 포괄주의 입장을 취해가면서도 구체적인 내용은 기본통달에 두고 납세자의 예측가능성을 제고하고 집행의 일관성을 유지하려는 입장이다. 이처럼 일본은 완전포괄주의를 운영한다기보다는 부분적 또는 개별적인 포괄주의를 채택하고 있다²³⁷⁾. 요컨대 일본에서는 완전포괄주의의 정비에 관한 논의는 그리 이루어지고 있지 않고 있는 상황인데 이는 완전포괄주의의 도입에 따른 변칙증여의 방지보다는 위에서 지적한 세대간의 부의 원활한 이전 및 과세의 중립성확보에 상속세 및 증여세의 역할을 보다 더 강조하기 있기 때문이라 생각된다.

237) 우리나라 상속세의 과세 강화에 관한 보다 구체적인 내용은 한상국(2003)을 참고바람. 한상국(2003)에서는 포괄주의에 관한 입법례로서 미국은 판례법주의의 특성상 포괄주의 과세의 입장이고, 독일은 조세통칙법상의 일반적 조세회피 행위부인규정 및 연방조세법원의 판례에 근거하여 조세회피의 행위에 적극적으로 대응하고 있다고 지적한다. 한상국(2003)에 따르면, 완전포괄주의를 도입하는 경우에 예상되는 문제로서, 1) 완전포괄주의의 과세대상이 상속 및 증여의 형식을 묻지 않고 정책적 목적에서 증여로 의제하여 과세하는 것이므로, 그 입법취지가 상속세 및 증여세의 본질과 부합하는지의 문제가 있다고 하는 점 2) 조세에 대한 국민의 예측가능성 보장, 재산권보장, 법률생활의 안정 이라는 조세법률주의(principle of no taxation without law)를 이유로 한 위헌시비 3) 완전포괄주의는 과세관청의 자의적 집행을 허용할 수 있기 때문에 조세공평, 세법해석 적용상의 공평 등 조세평등주의를 이유로 한 위헌시비 4) 세법에 포괄적인 규정을 설정하는 것은 과세요건이 추상적이므로 조세마찰 및 집행상의 혼란이 우려된다는 점 5) 세법해석은 엄격한 문리해석 위주로 유추해석은 금지되는 것이 보통이므로 입법기술상의 어려움이 있다는 점 6) 납세자의 절세할 수 있는 권리와 조화문제, 완전포괄주의의 한계 (완전포괄주의 과세가 가능한 영역은 증여 당시의 특정 가능한 이익에 한정되므로, 세금없는 부의 무상이전이 근원적으로 차단되는 것은 아님)를 들고 있다. 이러한 문제점의 지적을 하면서 한상국(2003)은 우선적으로 1) 금융실명제, 토지실명제 등 관련제도의 정비 2) 금융기관이나 세무당국 등의 경제활동에 관한 정보공유 3) 일반적 조세회피부인 규정의 적극적 활용이 요구된다고 하고 있다.

그렇다고 하여 과세 탈루에 대하여 방관하는 것이 아님을 앞 절의 개혁방향으로부터도 엿볼 수 있다. 비록 일본 정부세제조사회는 구체적인 수단제시까지는 아직 언급하고 있지 않은 단계이지만, 일부 자산가를 중심으로 계획적인 조세회피 행위를 유발할 우려나 집행의 곤란성으로 과세 탈루에 대한 대책 강구의 중요성도 지적하고 있다.

요컨대 현재 우리나라에서 이루어지고 있는 상속증여세의 완전포괄주의에 관한 도입 문제도 중요하겠지만, 이상의 일본에서의 논의를 감안한다면 앞으로 세대간이 부나 소득이전이 원활하게 이루어지는 상속세 및 증여세를 구축하는 것이 바람직한 방향이 될 것이다.

<부 록>

상속세법

제1장 총칙

제2장 과세가격, 세율 및 공제

제1절 상속세

제2절 증여세

제3장 재산의 평가

제4장 신고 및 납부

제5장 경정 및 결정

제6장 연납 및 물납

제7장 잡칙

제8장 벌칙

부칙

VII. 일본의 재산과세 : 고정자산세

1. 일본의 재산과세와 고정자산세 개요

일본의 국세세목에서 재산과세 또는 자산과세로 규정하고 있는 것은 상속·증여세 이외에 지가세를 들 수 있다. 지가세는 납세자가 소유하는 전체 과세토지의 자산가치에 맞게 세부담을 시키려는 취지로서 1991년 토지세제개혁에서 창설되어 1992년 1월 1일부터 실시되고 있었다. 그러나 1990년대 거품경제가 붕괴되고 토지의 자산가치가 현저하게 하락하였으며 토지가 다른 자산에 비하여 유리하게 작용하지도 않게 되었다. 그 결과 1998년의 과세시기부터 당분간 지가세의 과세가 정지되어 있는 실정이므로 현재는 징수되고 있지 않고 있다. 이러한 이유로 일본의 지가세에 대해서는 제 IX장의 기타 조세에서 간단하게 그 내용을 소개한다. 일본에서 재산과세로 가장 중요시하여 부과하고 있는 것은 국세보다는 지방세에 있어서이다. 특히 기초지방자치단체에서 부과하고 있는 고정자산세가 일본의 대표적인 재산과세이다.

일본은 1949년 샤우프 세제의 실시에 따라 지방세인 道府縣稅와 市町村稅가 보통세와 목적세로 편성되었고, 1950년대에 이미 현행 지방세체계가 거의 정비되기에 이르렀다. 현행 도부현 기간세는 도부현민세(광역자치단체 주민세, 1954년부터 실시)와 사업세이며, 또한 1997년 지방소비세의 실시와 함께 지방에서의 소비과세의 중요성이 부각되고 있다. 시정촌 기간세는 시정촌민세(기초자치단체 주민세)와 고정자산세이다.

단일 세목으로는 고정자산세가 가장 높은 비중을 차지하면서, 지방공공서비스로부터의 편익과 그 부담과의 대응이라는 응익원리를 구현하는 보유자산과세로서 지방세 중에서 가장 중요한 위치를 차지하고 있다. 이러한 이유로 본 보고서에서는 고정자산세를 독립시켜 본장에서 논의하고 고정자산세 이외의 지방세에 관한 설명은 제 IX장에서 하기로 한다. 우선 고정자산세 전반에 걸친 개요를 보기로 하자.

고정자산세는 우리나라 재산세보다 과세대상을 훨씬 포괄적으로 규정하여 기초자치단체가 부과하고 있는 종합자산과세로서의 성격을 갖고 있다. 보다 구체적으로 말하면 고정자산세는 市町村 행정서비스로부터의 편익과의 대응관계에 착목하여 자산가치에 따라 고정자산(토지, 가옥, 상각자산)에 대하여 부과되는 응익과세의 하나로 정의할 수 있다. 이들 고정자산에 대하여는 보통세인 고정자산세 외에 목적세로서 도시계획세도 함께 부과되고 있는데 이들 두 세목이 함께 규정되어 제시되고 있는 경우가 많다²³⁸⁾.

고정자산세는 토지, 가옥 및 상각자산의 소유자를 납세의무자로 하여 해당 고정자산이 소재하는 시정촌이 고정자산의 가치에 따라 매년 1월 1일을 부과일로 하고 있다. 과세대상이 되는 고정자산은 고정자산과세대장(臺帳)에 등록되어 있다.

특정 상각자산을 제외하면, 과세객체인 고정자산은 지방자치단체(시정촌)에 보편적으로 소재한다. 또 고정자산세는 연도별로 현저하게 증감하지 않는다는 세수입의 안정성을 갖고 있으며 현재 시정촌세의 기간세로 자리잡고 있다. 고정자산세의 과세표준은 원칙적으로 고정자산의 가격(적정한 시가)이다. 토지 및 가옥에 대해서는 기준년도(3년마다 바뀜)에 평가를 하여 조정을 하고 특별한 경우를 제외하면 가격은 3년간 그 조정된 가격을 사용한다. 그러나 2001, 2002년도에 대해서는 가격을 수정할 수 있는 특례조치가 마련되어 있다.

한편 도시계획세는 도시계획사업이나 토지구획정리사업을 하는 시정촌이 그 사업의 재원을 충당하기 위해 도시계획구역 내, 원칙적으로는 시가화구역 내에 소재하는 토지 및 가옥에 대해 그 소유자에 과세하는 목적세이다. 납세의무자, 과세표준, 납부의 방법 등은 고정자산세와 같다.

서울은 고정자산세가 표준세율 1.4% 및 탄력세율(제한세율) 2.1%, 도시계획세가 0.3%의 세율로 되어 있다. 이 때 과세표준액이 토지 30만엔, 가옥 20만엔, 상각자산 150만엔 미만의 경우에는 과세되지 않는 과세최저한을 설정하고 있다. 일본에서는 양질의 주택건설 촉진을 장려한다는 취지에서 일정요건을 갖춘 주택용지나 신축주택 등에 대해서는 과세표준의 조정이나 세액의 경감조치를 설치하고 있다. 고정자산세의

238) 예컨대 高野俊信·松田淳 編(2002), 『稅法便覽』, p. 928, 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の稅制』, p. 218를 들 수 있다.

납부는 보통징수 방법으로 하는데 4월, 7월, 12월 및 다음해 2월의 4회로 나누어 납부한다.

고정자산세의 과세대상이 되는 토지, 가옥, 및 상각자산별 세수입 구성을 보면 다음과 같다.

<표 VII-1> 고정자산세의 과세대상별 비중

	市町村세 %(조円)	고정자산세			
		%	토지	가옥	상각자산
1975	100(4.3)	34.8	15.3	11.8	7.7
1985	100(13.1)	31.8	13.6	12.2	6
1995	100(19.8)	42.4	17.7	16.3	8.4
1997	100(21.2)	41.3	17.5	15.7	8.1
1998	100(20.6)	43.7	18.2	17	8.5
1999	100(20.5)	45.2	18.6	18.0	8.6
2000	100(19.8)	45.8	19.1	17.9	8.9
2001	100(20.0)	45.8	18.6	18.3	8.9

주: 2000년과 2001년은 계획치이다.

자료: 財務省(大藏省), 『財政金融統計月報』, 各 年度.

<표 VII-1>로부터 고정자산세와 관련하여 다음과 같은 두 가지 특징을 지적할 수 있다. 우선, 고정자산세가 시정촌세 세목 중에서 가장 많은 세수입을 차지하는 세목이라는 점이다. 1990년 후반을 통하여 볼 때 이러한 고정자산세의 세수비중은 시계열로 보는 경우에도 계속하여 그 지위를 유지하여 오고 있다. 그 세수는 1970년대나 1980년에 비해 증가하여 1990년대 후반에는 시정촌세 수입의 약 40~45%를 차지하고 있다.

다음으로 고정자산세의 과세대상은 세수입의 안정성이 높다는 점이다. <표 VII-1>로부터 토지, 가옥세, 상각자산 모두 대체적으로 안정된 세수입을 보이고 있음을 확인할 수 있다. 이는 토지나 가옥은 가격의 거치제도가 있고 감가상각자산의 잔존율 등도 일

정하게 정해져 있으며 고정자산세 세율도 일정(1.4%)한 비례세율로 되어 있기 때문이라고 생각된다²³⁹⁾.

2. 총칙규정

가. 납세의무자

매년 1월 1일(부과기일이라 한다) 현재 고정자산 과세대장(臺帳)에 소유자로서 등록되어 있는 자(개인 또는 법인)가 납세의무자가 된다. 이를 대장과세주의라 한다. 고정자산세는 이처럼 대장과세주의를 취하고 있기 때문에 부과기일 전에 다른 사람에게 매도한 토지, 가옥에 대하여도 등기부상의 소유권 명의변경이 취해지지 않는 한 원래의 소유자에게 고정자산세가 부과하게 되어 있다²⁴⁰⁾.

대장과세주의를 취하고 있다고는 하나 다음과 같은 특례를 두고 있다.

- ① 고정자산 과세대장에 등록되어 있는 개인 또는 법인이 부과기일 전에 사망 또는 소멸한 경우: 부과기일에 그 고정자산의 소유자가 납세의무자
- ② 재해 등으로 인하여 소유자가 명확하지 않은 고정자산: 사용자
- ③ 국가가 수납하거나 매수한 농지 등: 사용자 또는 매도자의 상대방
- ④ 토지구획정리사업 또는 토지개발사업의 시행과 관련된 토지의 換地 처분공고일 전: 종전의 토지소유자, 그 후는 換地의 취득자
- ⑤ 매립지 및 간척지 등: 매립지 등을 사용하는 자
- ⑥ 신탁회사 등이 신탁 인수를 한 상각자산으로 그 신탁행위가 정하는 바에 따라, 해당 신탁회사가 다른 사람(他者)에게 이를 양도할 것을 조건으로 하여 타인에게 임대하고 있는 것 가운데 사업용으로 쓰이고 있는 것: 그 다른 사람(他者)
- ⑦ 소유권 유보조건부 매매와 관련된 상각자산: 매도자와 매입자의 공유물로 간주

239) 그렇지만 앞에서 언급하였듯이 토지나 가옥가격의 지속적인 하락으로 2001년과 2002년은 고정자산 가격의 수정 특례조치를 취하고 있다.

240) 한편 질권 또는 100년을 초과하는 존속기간이 정해져 있는 지상권의 목적인 토지에 대하여는 질권자 또는 지상권자가 납세의무자가 된다. 高野俊信·松田淳 編(2002), 『稅法便覽』, p. 928.

나. 과세주체 및 과세대상

1) 과세주체

고정자산세는 원칙적으로 고정자산 소재의 시정촌이 과세주체가 되어 부과한다. 단 상각자산 중 선박, 차량 기타 이동성 자산에 대해서는 주된 정박장 또는 定置場 소재 시정촌이 부과한다.

2) 과세대상(객체)

고정자산세의 과세대상이 되는 고정자산은 매년 1월 1일 현재 소유하고 있는 토지, 가옥 및 상각자산이다. 고정자산세에서 말하는 고정자산이란 토지, 가옥 및 상각자산의 총칭으로 지방세법에는 다음과 같이 규정되어 있다.

가) 토지

논, 밭, 택지, 염전, 광천지, 산림, 연못, 목장, 들판, 기타 토지를 말한다. 또 공유수면의 매립으로 조성된 토지는 준공인가가 있기까지는 공유수면으로 취급하지만 준공인가 전에 공작물이 설치되어 있을 때는 토지로 간주한다.

나) 가옥

주택, 점포, 공장(발전소 및 변전소를 포함), 창고 기타 건물을 말한다.

다) 상각자산

상각자산이란 회사나 개인이 공장이나 상점 등을 경영하고 있거나 주차장이나 아파트 등을 임대하고 있는 경우에, '그 사업용으로 이용하고 있는' 구조물·기계·기구·비품 등의 고정자산을 말하며, 이 고정자산에 부과되는 세금이 상각자산과세이다. 따라서 사업용으로 이용하고 있지 않은 개인이 소유하는 상각자산은 과세대상으로부터 제외된다. 또한 광업권·어업권·특허권 등과 같은 무형자산, 자동차세의 과세대상으

로 되어 있는 자동차 등은 상각자산 과세대상에서 제외된다.

우리나라에는 상각자산과세가 이루어지고 있지 않다는 점을 감안하여 상각자산에 대해 보다 구체적으로 설명하면 다음과 같다. 위에서 ‘그 사업용으로 이용하고 있는’ 자산이라고 하였는데, 여기에는 소유자가 그 상각자산을 자신이 운영하는 사업을 위하여 사용하고 있는 경우만이 아니고 사업용으로 타인에게 임대하고 있는 자산도 포함된다.

상각자산의 요건을 갖추기 위해서는 다음 4가지가 충족되어야 한다.

- ① 토지 및 가옥 이외에 회사나 개인이 사업용으로 이용하고 있는 자산이어야 한다.
- ② 법인세법 또는 소득세법의 규정에 따른 소득 계산시, 감가상각액 또는 감가상각비가 필요경비에 산입되는 자산이어야 한다(이 때 법인세 또는 소득세가 부과되지 않는 자가 소유하는 자산도 상각자산에 포함된다).
- ③ 어업권, 광업권, 특허권, 기타 무형의 감가상각자산은 제외된다.
- ④ 자동차 및 경자동차는 제외된다.

위 4가지 상각자산의 요건을 고려하면 상각자산의 선별기준은 다음과 같이 요약할 수 있을 것이다. 즉, 상각자산은, 법인·소득세의 계산시에 감가상각의 대상이 되는 자산으로, 법인·소득세법 이외의 다른 세법에서 과세대상으로 정하고 있지 않는, 토지 및 가옥을 제외한 고정자산을 그 선별기준으로 한다. 선별 시에는 상각자산과세의 본래의 취지인 자산평가와 소득과세와의 상호간 견제 및 균형의 원리에 입각하고 있다.

위에서 언급한 요건을 충족하는 주요 상각자산의 구체적인 예를 들면 다음과 같다.

<표 VII-2> 업종별 주요 상각자산

업종	주요상각자산
사무관련	사무용책상, 의자, 응접세트, 에어컨, 복사기, 복사기, 사물함(록커), 퍼스널컴퓨터, 워드프로세서, 팩시밀리 등
다방·음식업	간판, 주방용품, 식탁, 의자, 레지스터, 카라오케, 냉장고, 에어컨 등
소매업	냉장진열장, 진열케이스, 레지스터, 자동판매기, 간판, 냉장고, 에어컨 등
금속가공업	변전설비, 선반, 보울盤, 프레스, 후라이스盤, 압축기, 측정·검사공구, 구내포장路面 등
세탁업	세탁기, 탈수기, 드라이機, 프레스, 급·배수설비, 레지스터, 에어컨, 간판 등
병원·의원	렌트겐機器, 화이버스코프, 소독살균용기기, 레지스터, 수술용기구, 치과진료기기, 에어컨 등
부동산임대업	포장路面, 문짝, 간판, 綠化시설, 입체주차장의 회전테이블 및 기기부분, 옥외급·배수시설 등

자료: 横浜(요코하마)市(2001), 『平成13年(2001년)度 固定資産税のあらまし』.

다. 고정자산세의 과세표준

1) 토지·가옥의 과세표준

고정자산세의 과세표준은 적정한 時價이다.

- ① 과세대상이 되는 토지, 가옥은 기준연도(1958년부터 起算하여 3년마다 한 번씩 바뀜, 가장 최근은 2003년의 평가 변경이다)마다 부과기일 현재의 가격을 평가하고 과세대장에 등록한다. 이것이 원칙적으로 3년 동안 유지되며 해당 고정자산의 과세표준이 된다. 이처럼 토지와 가옥에는 가격의 据置가 설정되어 있다(가격의 거치제도).
- ② 제2년도 및 제3년도의 부과기일에 있어 지목의 변환, 가옥의 개축이나 손괴 등의 사정 및 시정촌의 폐치분합(廢置分合: 지방자치단체의 분할·신설·합병·편입

등 법인격의 변동을 수반하는 구역변경), 경계변경이 있는 등 기준연도의 가격을 유지하는 것이 부적당한 경우는 그 토지, 가옥과 유사한 토지 또는 가옥의 기준연도에 比準하는 가격으로 과세대장에 등록한 것을 과세표준으로 한다.

- ③ 신축 가옥, 불하를 받은 토지 등과 같이 제2년도, 제3년도에 새로이 고정자산세가 부과되는 것은 기준연도의 가격이 없기 때문에, 그 토지, 가옥과 유사한 토지 또는 가옥의 기준연도에 比準하는 가격으로 과세대장에 등록된 것을 과세표준으로 한다.

2) 상각자산의 과세표준

상각자산은 토지나 가옥과 같이 가격의 거치제도가 없으며, 매년 상각자산의 소유자에게 신고의무를 두고 있다. 상각자산 소유자는 매년 1월 1일 현재의 상각자산에 대하여 그 소재, 종류, 수량, 취득시기, 취득가액, 내용연수, 견적가액 등을 1월 31일까지 해당 상각자산소재지의 시정촌장에게 신고하여야 한다.

3) 과세표준의 특례

- ① 오로지 거주용으로만 사용하는 가옥 또는 그 일부를 거주용 가옥(거주 부분의 비율이 4분의 1 이상의 것)의 부지로 사용되는 토지의 고정자산세 과세표준은 과세표준가격의 3분의 1의 금액으로 하고 있다²⁴¹⁾. 이에 해당하는 토지는 법인소유, 개인소유에 관계없이 적용된다. 또한 그 토지가 가옥 바닥(床)면적의 10배를 넘는 경우에는 10배의 면적에 상당하는 토지를 특례의 대상으로 한다.

위에서 언급한 특례의 대상이 되는 토지 가운데, 200㎡ 이하의 소규모 주택용지(200㎡를 넘는 주택에 대하여는 주택 1호 당 200㎡까지의 주택용지)에 대하여 부과하는 과세표준은 과세표준가격의 6분의 1의 금액으로 하는 특례를 두고 있다²⁴²⁾.

241) 高野俊信・松田淳 編(2002), 『稅法便覽』, p. 931.

242) 高野俊信・松田淳 編(2002), 『稅法便覽』, p. 937.

② 특수 상각자산(2002년 개정)

특수 상각자산에 해당하는 고정자산은 고정자산세가 과세되는 연도로부터 일정 기한 동안 과세표준을 감액하는 특례가 있다. 그 주된 것은 <표 VII-3>에 나타나고 있다. 특례의 방법은 [가격×특례율=과세표준 가격]에 따른다.

<표 VII-3> 특수 상각자산의 과세표준 감액 특례

고정자산의 종류	과세표준의 특징
일반전기 사업자가 새롭게 건설한 변전소 또는 송전시설용 상각자산	취득 후 5년도분: 가격의 3분의 1 금액 그후 5년도분: 가격의 3분의 2 금액
철도사업자가 새롭게 개업한 영업노선과 관련된 노선설비, 전선로설비	취득 후 5년도분: 가격의 3분의 1 금액 그후 5년도분: 가격의 3분의 2 금액
일반가스 사업자가 신설한 가스제조 및 공급용으로 쓰이는 특정상각자산	취득 후 5년도분: 가격의 3분의 1 금액 그후 5년도분: 가격의 3분의 2 금액
1) 외국무역선 2) 외항선박 3) 내항선박	가격의 10분의 1 금액 가격의 6분의 1 금액 가격의 4분의 1 금액
국제노선에 취항하는 항공기	가격의 5분의 1 금액
창고업자가 신설 또는 증설된 수입 촉진 또는 유통기능 고도화에 기여하는 창고	신증설후 5년도분: 가격의 3분의 1 금액
철도사업자 등이 설치하는 일정 자전거 주류장	취득 후 3년도분: 가격의 3분의 2 금액
매연, 산업폐기물 또는 汚水의 처리용으로 쓰이는 공해방지시설 가운데 일정 우량신시설	가격의 3분의 2 금액
구급병원 등을 개설한 사람이 취득한 일정 구급의료기기	취득 후 3년도분: 가격의 6분의 5 금액
철도사업자 등이 기설철도역과 관련하여 대규모 개량공사로 이용자의 편의 향상을 도모하기 위해 취득한 정차장 건물 등	취득 후 5년도분: 가격의 3분의 2 금액

자료: 高野俊信·松田淳 編(2002), 『稅法便覽』, p. 932.

3. 재산가치의 평가

가. 토지평가 방법

고정자산세의 토지평가는 지방세법 규정에 의해 3년에 한번 평가를 실시한다. 이것을 평가변경이라고 한다. 구체적으로는 토지의 이용 상황에 따라 지목별로 총무성²⁴³⁾ 장관이 고시하는 「고정자산평가기준」에 의해 전국적으로 통일된 순서, 방법에 따라 평가하는 것으로 되어 있다.

1) 토지·가옥의 평가와 가격결정

가) 토지·가옥의 평가

토지 및 가옥의 평가는 각 시정촌의 고정자산 평가원 또는 고정자산 평가보조원이 매년 적어도 1회 시정촌 소재지의 고정자산 상황을 實地조사한다. 그 실지 조사결과에 기초하여 기준년도의 가격 또는 그 평가의 대상이 되는 고정자산과 유사한 것의 기준년도 가격에 比準하는 가격에 따라 평가하고 평가조서를 작성하여 시정촌장에게 제출한다.

나) 토지·가옥의 가격결정

평가조서를 수리한 시정촌장은 그에 기초하여 매년 2월 말일(2003년도 분부터는 3월 31일)까지 그 토지·가옥의 가격결정을 하여 곧바로 그 결정사항을 과세대장에 등록한다²⁴⁴⁾.

이상은 평가 및 가격결정에 관한 개략이지만 이하에서는 택지 평가방법을 예로 하여 그 단계를 구체적으로 소개하기로 한다.

243) 일본은 2001년부터 總務廳, 自治省, 및 郵政省이 합쳐져 總務省이 되었다.

244) 高野俊信·松田淳 編(2002), 『稅法便覽』, p. 923.

2) 택지 평가 방법 및 그 단계

택지평가 방법은 보통 「시가지택지평가법」이 이용된다. 그 평가방법이 자치단체 간에 크게 다르지 않으므로 이하에서는 横滨(요코하마)시의 택지 평가방법을 예로 하여 설명하기로 한다²⁴⁵⁾.

택지평가변경의 단계

① 用途地區의 구분

토지의 이용상황을 기초로 택지·상업·공업지구 등의 지구구분을 한다.

② 상황유사지구의 구분

용도지구를 더욱 세분하여 거리(街路) 상황 등이 비슷한 지구별로 구분한다.

③ 주요 거리(街路)의 선정

상황이 비슷한 지구별로 그 지구 내에 있는 地價公示地, 카나가와현(神奈川縣) 地價調査地²⁴⁶⁾ 또는 鑑定評價地 중에서 어느 것인가가 접하는 거리(街路)를 주요 거리로 선정한다.

④ 표준택지의 선정

地價公示地, 카나가와현 地價調査地, 鑑定評價地 중에서 어느 하나를 표준택지로 선정한다. 표준택지란 상황이 유사한 지구 내에서 토지 이용상황이나 형태가 표준적인 택지로서 지가공시지, 카나가와현 지가조사지 또는 감정평가지 가운데서 선정된 택지를 말한다. 또 표준택지 중에서 가장 가격이 비싼 지점을 「기준택지」라 한다²⁴⁷⁾. 이 기준택지의 가격에 대해서는 전국적으로 택지평가의 균형을 도모하기 위해 총무성 장관이 조정하는 것으로 되어 있다. 시정촌에서는 이 가격과의 균형을 고려하여 평가하는 것으로 되어 있다.

245) 일본의 경우 각 자치단체마다 고정자산세제도에 거의 차이가 없는 실정이다. 여기서는 横滨(요코하마)市(2003) 『平成15年(2003년)度 固定資産税のあらまし』, pp. 4~5를 참고하여 정리하고 있다.

246) 요코하마시(기초자치단체)를 포함하고 있는 광역자치단체가 카나가와현이다.

247) 요코하마시의 경우 2003년도 평가변경에서는 요코하마역 서쪽출구 버스터미널 앞거리가 기준택지로 되어 있다.

⑤ 표준택지 가격의 평정(評定)

상황이 유사한 지구(상황유사지구) 중에서 어느 한 곳 표준택지의 가격을 지가 공시가격, 카나가와현 지가조사가격 또는 감정평가가격의 70%를 목표로 평가하여 정한다. 이를 표준택지 가격의 평정(評定)이라 한다.

⑥ 주요 가로의 路線價

표준택지 1m²당 가격을 주요 거리(街路)의 노선가(評點)로 한다.

⑦ 기타 거리의 노선가

상황이 유사한 지구별로 주요 거리의 노선가를 기초로 거리 상황이나 공공시설 등의 접근 상황 등의 차이를 고려하여 모든 거리에 대해 노선가를 정한다.

⑧ 각필지(各筆地)의 評點數

이렇게 정한 노선가와 각 筆地의 地積을 기초로 각 토지의 가로나 세로길이 또는 토지의 생김새에 따라 補正을 하고 각 筆地의 평점수를 구한다. 필지 또는 필(筆)이라고 함은 논·밭·임야 등의 구획을 셀 때 쓰는 단위이다.

⑨ 각필지 평가액의 산출

각필지 평점수에 총무성 장관이 고시하는 평점 1점당 가격(1엔/점)을 곱하여 평가액을 산출한다.

여기서 평점 1점당 가격에 대해 부연하기로 하자. 총무성 장관은 전국적으로 택지가격의 균형을 도모하기 위하여 시정촌이 평가한 표준택지의 가격으로부터 총평가 예상액을 산출·검토한다. 이어 총무성 장관은 그 총평가의 예상액을 과세總地積으로 나누어 평균가격을 구하고 각 시정촌에 제시한다. 이렇게 제시한 평균가격이 같은 방법에 의해 산출한 시정촌 평균가격과 같으면 평점 1점당 가격은 1엔이 된다. 보통 [1엔/점]이 된다.

⑩ 지가하락에 따른 평가액의 수정

지가가 하락한 토지에 대해서는 가격수정률을 곱하여 평가액을 수정한다. 2003년도 평가변경에서는 가격조사 기준일(2002년 1월 1일)부터 2002년 7월 1일까지의 지가하락을 반영하여 평가액을 수정하고 있다.

⑪ 시정촌장의 가격결정

고정자산의 가격은 총무성장관이 고시하는 「고정자산평가기준」에 따라 시정촌

장(여기서는 시장)이 31일까지 결정한다. 대개는 시정촌장의 가격결정 전에는 평가액이라고 하고, 가격결정 후는 가격이라고 하고 있다²⁴⁸⁾.

이상의 고정자산세 평가액의 산출방법은 대체로 다음과 같이 요약할 수 있다.

$\text{평가액(엔)} = \text{노선가(엔/㎡)} \times \text{획지계산법에 의한 보정률} \times \text{地積(㎡)} \times \text{가격수정율}$

여기서 획지계산법이라 함은 고정자산평가기준에 정해져 있는 계산법으로 노선가를 기초로 각각의 토지(획지)의 형상 등에 따른 보정을 하여 평가액을 구하는 계산법을 말한다.

나. 가옥 평가방법

신축가옥과 신축이외의 가옥 평가방법이 다르기 때문에 이를 나누어 설명하기로 한다.

1) 신축가옥의 평가

고정자산세의 가옥평가는 「재건축가액방식」으로 이루어지고 있다. 이는 고정자산 평가기준에서 재건축가액을 기준으로 한 산출방법이다. 보다 구체적으로 말하면 평가하는 가옥을 지금 짓는다고 하면 얼마나 들 것인가라는 재건축가액에 신축 시점으로부터의 경과년수에 따른 감가보정률(經年減点補正率)을 곱하여 평가액을 구하게 된다. 신축가옥은 완성시에 평가를 하게 되는데 그 단계별 과정을 보면 다음과 같다.

① 신축가옥의 조사

완성한 건물에 대해 지붕이나 외벽, 각 방의 내장 등에 쓰인 자재나 전기·급배수 등의 설비 상황을 조사한다. 이는 課稅課 고정자산(가옥) 담당자가 현지를 방

248) 横浜(요코하마)市(2003), 『平成15年(2003년)度 固定資産税のあらまし』, p. 3.

문하여 조사하게 된다.

② 재건축가격의 산출

조사한 자재 등에 대해 국가가 고시한 「고정자산평가기준」에서 정하는 단가를 적용하여 재건축가격을 산출한다.

③ 평가액의 산출

신축가옥 평가액은 재건축가액에 1년분 경과에 따른 감가보정률(經年減点補正率)을 곱해 산출한다. 즉 평가액의 산출은 다음과 같다.

$$\text{평가액} = \text{재건축가액} \times 1\text{년분 경년감점보정률(經年減点補正率)}$$

경년감점보정률이란 신축시점으로부터의 경과년수에 따른 가치의 감소를 보정하기 위한 비율을 말한다. 이 보정률은 고정자산평가기준에 있어 가옥의 구조·용도 및 내용연수별로 정해져 있다. 또한 이미 내용연수가 경과한 가옥에 대하여는 20%의 잔존가치가 있는 것으로 보아 일률적으로 0.2의 경년감점보정률이 적용된다.

④ 시정촌장의 가격결정

산출결과에 기초해 3월 31일까지 시정촌장이 가격을 결정한다.

2) 신축이외의 가옥 평가

신축 이외의 가옥은 3년마다 가격(평가액)을 재평가한다. 평가 단계를 보면 다음과 같다.

① 재건축가액의 산출

건축물가의 동향 등을 고려하여 정해진 보정률(재건축비 평점보정률)이 「고정자산평가기준」에 나와 있으므로 이 보정률을 적용하여 신축 이외의 모든 가옥에 대해 새롭게 재건축가액을 산출한다. 재건축비 평점보정률이란 1998년 1월부터 2001년 1월까지의 3년간의 건축비 동향에 관한 각종 지수 등에 기초하여 산정한 것으로 목조, 비목조 모두 0.96으로 되어 있다.

② 보정 후 평가액의 산출

새로 구한 재건축가액에 신축시점으로부터 경과년수에 따른 감가보정률(經年減点補正率)을 곱하여 보정 후 평가액을 산출한다. 즉,

$\text{보정 후 평가액} = \text{재건축가액} \times \text{신축시점으로부터 경과년수에 따른 經年減点補正率}$
--

③ 보정 전의 평가액과의 비교

「고정자산평가기준」에 고시된 재건축비 평점보정률 및 경년감점보정률을 적용하여 보정한 평가액을 보정 전의 평가액과 비교한다. 그 결과 보정 후의 평가액이 보정 전의 평가액보다 작을 경우에는 보정 후의 평가액을 인하하고, 반대로 보정 후의 평가액이 보정 전의 평가액보다 클 경우에는 보정 전 평가액을 그대로 유지하는 것으로 되어 있다. 이를 간단히 표현하면 다음과 같다.

[보정 후의 평가액 ≤ 보정 전의 평가액]이면 보정 후 평가액을 인하,
 [보정 후의 평가액 > 보정 전의 평가액]이면 보정 전의 평가액을 유지

④ 시정촌장의 가격결정

산출결과에 기초하여 3월 31일까지 시정촌장이 가격을 결정한다.

다. 상각자산 평가방법

이미 언급하였듯이 토지나 가옥과는 달리 상각자산은 소유자의 신고에 기초하여 그 평가가 이루어진다.

1) 상각자산의 신고

상각자산을 소유하고 있는 자는 매년 1월 1일 현재시점에서 상각자산의 소유상황을 1월 31일까지 신고하는 것으로 되어 있다. 상각자산 소재지 市町村(대도시의 경우에는 區)별로, 상각자산의 소유자는 그 상각자산의 소재지, 종류, 명칭, 수량, 취득연월, 취득가액, 내용연수 등 평가액의 산출에 필요한 사항을 신고서 등에 기재하여 제출하게 되어 있다.

이 상각자산과세대장에 기입하는 주된 내용은 다음과 같다.

① 소유자 주소 및 성명

상각자산을 소유하고 있는 자의 주소 및 성명

②사업소 등 자산의 소재지

상각자산이 소재하는 市町村(대도시의 경우에는 구)내의 사업용 자산 소재지

③ 취득가액

상각자산을 신고한 市町村(대도시의 경우에는 구) 지역내에 있는 상각자산의 종류별 취득가액이다. 상각자산의 과세대장에 있는 자산의 종류는 構築物(건물부속설비), 기계 및 장치, 선박, 항공기, 차량 및 운반구, 공구·기구 및 비품으로 분류되어 있다.

④ 평가액

매년 1월 1일 현재 소유하고 있는 쏘자산의 자산종류별 평가액이다. (평가액의 계산방법에 대하여는 후술한다.)

⑤ 결정가격

④의 자산종류별 평가액을 100엔 미만의 단위를 잘라버린(절사한) 가격(금액)이다. 예를 들어 구축물의 평가액이 3,468,859엔인 경우 그 결정가격은 3,468,800엔이 된다.

⑥ 과세표준액

고정자산세액을 산출하기 위한 수치이며, 상각자산의 경우는 대부분이 ⑤의 결정가격이 과세표준액이 된다. 상각자산과세의 세액은 각 상각자산의 합계 과세표준액에 1.4%의 세율을 곱하여 산출하게 된다. 한편, 이들 신고에 관한 자세한 안내는 市町村(대도시의 경우에는 구)사무소에서 담당하고 있다.

2) 상각자산의 평가방법

상각자산의 평가방법은 신고, 평가액의 산출, 및 市町村의 長에 의한 가격(과세표준)결정의 절차를 거쳐 이루어지고 있다.

① 신고

위에서 언급하였듯이 상각자산의 소유자는 매년 1월 31일까지 상각자산의 소유 상황을 신고한다.

② 평가액의 산출

상각자산의 평가액은 취득가액을 기초로 하여, 취득 후의 경과년수에 따른 가치의 감소(減價)를 고려하여 산출한다. 이때 前年 中에 취득한 상각자산의 평가와 前年 前에 취득한 상각자산의 평가액에는 약간의 차이가 있다.

a) 前年 中에 취득한 상각자산의 평가

$$\text{평가액} = [\text{취득원가}] \times [\text{前年 中 취득한 것의 감가잔존율}]$$

b) 前年 前에 취득한 상각자산의 평가

$$\text{평가액} = [\text{전년도 평가액}] \times [\text{前年 前 취득한 것의 감가잔존율}]$$

이 때 각 상각자산마다 前年 中 취득한 것과 前年 前 취득한 것으로 나뉘어져 내용연수별로 감가상각률이 정해져 있다. 아래의 ④에서는 평가액의 구체적인 산출 예를 제시하고 있다.

③ 市町村의 長에 의한 가격결정

위에서 언급한 ②의 산출결과에 근거하여 市町村의 長이 매년 2월 말까지 상각자산의 가격(과세표준)을 결정한다.

④ 상각자산평가액의 산출예시

취득가액 450,000엔, 취득시기 2000년 3월, 내용연수 5년의 텔레비전의 평가액 계산을 제시하면 다음과 같다. 이 평가액의 계산은 이미 정해져 있는 <표 VII-4>의 감가잔존율표에 의거하여 계산하게 된다.

<표 VII-4> 감가잔존율표

내용 연수	감가잔존율		내용 연수	감가잔존율	
	前年 中에 취득한 것	前年 前에 취득한 것		前年 中에 취득한 것	前年 前에 취득한 것
2년	0.658	0.316	9년	0.887	0.774
3년	0.732	0.464	10년	0.897	0.794
4년	0.781	0.562	11년	0.905	0.811
5년	0.815	0.631	12년	0.912	0.825
6년	0.840	0.681	13년	0.919	0.838
7년	0.860	0.720	14년	0.924	0.848
8년	0.875	0.750	15년	0.929	0.858
9년	0.887	0.774	16년	0.933	0.866

자료: 横浜(요코하마)市(2001), 『平成13年(2001년)度 固定資産税のあらまし』.

각 연도의 평가액

2001년도 : $450,000\text{엔} \times 0.815 = 366,750\text{엔}$

2002년도 : $366,750\text{엔} \times 0.631 = 231,419\text{엔}$

2003년도 : $231,419\text{엔} \times 0.631 = 146,025\text{엔}$

2004년도 : $146,025\text{엔} \times 0.631 = 92,141\text{엔}$

2005년도 : $92,141\text{엔} \times 0.631 = 58,140\text{엔}$

2006년도 : $58,140\text{엔} \times 0.631 = 36,686\text{엔}$

2007년도 : $36,686\text{엔} \times 0.631 = 23,148\text{엔}$

2008년도 : $23,148\text{엔} \times 0.631 = 14,606\text{엔} < 22,500\text{엔}$

이 때 2008년도에 산출된 평가액이 취득가액의 5%(22,500엔)보다 작게 되는 경우, 그 이후의 평가액은 취득가액의 5%(22,500엔)로 평가한다.

라. 縱覽제도

시정촌장이 결정한 토지나 가옥 등의 가격이나 과세표준액, 고정자산소유자의 이름을 과세대장에 등록하고, 이 대장을 고정자산 소유자에게 확인시킨다. 고정자산세는 과세대장에 등록된 대로 과세되기 때문에, 과세대장에 등록된 사항을 미리 고정자산의 소유자인 납세자 등에게 확인할 수 있도록 하는 절차를 밟고 있다. 납세자가 소유하는 자산의 가격을 다른 자산과의 가격과 비교하여 본인의 자산에 대한 평가가 적정한가 아닌가를 확인하는 제도가 종람(縱覽)제도이다. 종람장부를 볼 수 있는 기간(종람기간)은 매년 4월 1일부터 4월 30일까지로 설정하고 있다. 종람장소는 고정자산이 소재하는 市町村의 구역 사무소 과세과 창구이다(政令指定都市의 경우는 區廳).

과세대장의 종람시에는, 본인을 확인할 수 있는 증명서²⁴⁹⁾를 지참해야 한다. 종람하고자 하는 사람이 대리인인 경우에는 과세대장 대상자의 위임장과 대리인 자신도 신원을 확인할 수 있는 증명서를 지참해야 한다. 법인의 경우는 위임장에 대표자의 인감을 날인한 것을 이용한다.

만일 과세대장에 등록된 사항에 대하여 不服이 있는 경우에는 4월 1일 이후 납세통지서를 받은 날 다음 날부터 起算하여 60일 이내에 고정자산평가 심사위원회를 상대로 심사를 청구할 수 있다.

4. 세율 및 세액계산

토지, 가옥, 상각자산에 과세되는 고정자산세는 세율이 1.4%로 정해져 있다. 이 때 토지와 가옥은 총무성 장관이 고시하는 「고정자산평가기준」에서 정하는 단가를 기준으로 평가한다. 이에 비해 상각자산의 가격(평가액)은 취득가액(전년중에 취득한 상각자산)을 기초로 하여 취득 후 경과연수에 따른 가치의 감소(감가)를 고려하여 구하게 된다. 이렇게 구한 평가액이 과세표준액이 되고 여기에 세율을 곱하여 세액을 구한다. 이하에서는 토지와 가옥의 세액계산을 중심으로 설명하기로 한다.

249) 일본은 주민등록증이 없으므로 대개는 운전면허증이나 건강보험증을 지참한다.

제1절에서 이미 언급하였듯이 고정자산세 제도에는 면세점이 설정되어 있다. 즉, 市町村 구역 내에 동일인이 소유하고 있는 토지, 가옥, 상각자산 각각의 과세표준액이 면세액에 미달하는 경우에는 고정자산세가 과세되지 않는다. 보다 구체적으로 과세표준액이 토지 30만엔, 가옥 20만엔, 상각자산 150만엔에 미달되면 고정자산세가 부과되지 않는다.

가. 토지 세액의 계산

토지세액 계산의 기초가 되는 과세표준액은 기본적으로 택지의 구분별로 전년도 과세표준액이 당해연도 가격(평가액)의 어느 정도의 부담수준에 있는가에 따라 그 해의 과세표준액이 결정되는 구조로 되어 있다. 택지 가격은 지가공시가격의 70% 정도를 목표로 하여 평가된다. 이 가격은 3년에 한번씩 개정하는(이것을 평가변경이라 한다) 것으로 되어 있고 2003년도는 평가변경이 실시되는 해이다.

1) 택지세액의 계산절차

택지세액의 계산방법을 단계별로 보면 다음과 같다.

① 택지 구분의 판정

해당 토지가 소규모 주택용지, 일반주거용지, 비주택용지 중에서 어디에 해당하는가를 판정한다.

② 부담수준의 산출

부담수준이란 전년도(예, 2002년도) 과세표준액이 당해연도(예, 2003년도)의 가격(本則課稅표준액)에 어느 정도 도달해 있는가를 나타내는 비율(%)을 말한다. 주택용지의 본칙과세표준액은 가격에 특례율을 곱한 금액이 된다. 여기서 말하는 본칙과세표준액이란 원칙적으로 고정자산의 평가액(가격)이 되지만, 주택용지의 경우는 그 규모에 따라 가격에 특례율을 곱한 가격이 본칙과세표준액이 된다. 또 시가화구역농지의 경우에는 가격에 특례율(고정자산세 1/3, 도시계획세 2/3)을 곱한 값이 된다. 다음의 <표 VII-5>는 용지별 본칙과세표준액을 보이고 있다.

<표 VII-5> 용지별 본칙과세표준액

용지구분	고정자산세의 본칙과세표준액	도시계획세의 본칙과세표준액
소규모 주택용지	가격×1/6	가격×1/3
일반주택용지	가격×1/3	가격×2/3
비주택용지	가격	

주: 이처럼 주택용지에는 특례율이 적용되고 있다. 소규모 주택용지란 200㎡이하의 부분을 말하며, 일반주택용지란 200㎡를 초과하는 부분을 말한다.

자료: 横浜(요코하마)市(2003), 『平成15年(2003년)度 固定資産税のあらまし』, p. 6.

부담수준은 다음 식에 따라 산출한다.

$$\text{부담수준} = \frac{\text{전년도 과세표준액}}{\text{해당연도 본칙과세표준액}}$$

③ 가격 하락률의 산출

가격 하락률이란 해당연도(예, 2003년도) 가격이 기준연도(2000년도) 가격과 비교하여 어느 정도 하락하였는가를 나타내는 비율(%)을 말한다. 즉,

$$\text{가격하락률} = \frac{\text{기준연도가격} - \text{해당연도가격}}{\text{기준연도가격}}$$

으로 산출한다.

④ 부담조정률의 판정

부담수준 및 가격하락률을 아래의 표에서 들고 있는 부담조정률표에 비추어 어디에 해당하는지를 판정한다.

<표 VII-6> 부담조정률

택지 구분	부담수준	가격의 하락률	부담조정률 등
소규모주택용지 (일반주택용지)	100% 이상		본칙과세 표준액의 인하
	80%~100%		그대로 유지(1.0)
	55(50) ¹⁾ %~80%	15% 이상의 하락	
		15% 미만의 하락	1.025
	40%~55(50)%		
	30%~40%		1.05
	20%~30%		1.075
	10%~20%		1.1
	~10%		1.15
비주택용지	70%~		가격의 70%까지 인하 ²⁾
	60%~70%		그대로 유지(1.0)
	45%~60%	15% 이상의 하락	
		15% 미만의 하락	1.025
	40%~45%		
	30%~40%		1.05
	20%~30%		1.075
	10%~20%		1.1
	~10%		1.15

주: 1) 부담수준 란의 (50)은 일반주택용지의 경우에 적용하는 수치이다.

2) 부담조정률 등의 란의 「가격의 70%까지 인하」는 다음 계산식으로 2003년도의 세액을 계산한 것이다. 2003년도 세액=(2003년도 가격×0.7)×세율

자료: 横浜(요코하마)市(2003), 『平成15年(2003년)度 固定資産税のあらまし』, p. 7.

⑤ 과세표준액의 산출

과세표준액이란 실제의 세액을 계산하기 위해 기초가 되는 금액으로서 원칙적으로 전년도(예, 2002년도)의 과세표준액에 부담조정률을 곱하여 구한다. 즉,

당해연도 과세표준액=전년도 과세표준액×부담조정률

⑥ 세액의 산출

마지막으로 세액의 산출은 위의 과세표준액에 세율을 곱하여 산출하게 된다. 고정자산세 세율은 1.4%이고 도시계획세 세율은 0.3%이다.

당해연도 세액=당해연도 과세표준액×세율(고정자산세1.4%, 도시계획세 0.3%)

2) 택지세액의 계산 예

소규모주택용지를 예로 하여 세액 계산을 제시하면 다음과 같다²⁵⁰⁾.

소규모주택용지의 2002년도 과세표준액이 3,392,000엔이고, 이 소규모주택용지의 2003년도 가격은 22,006,560엔이라고 할 경우

위의 경우에 고정자산세액을 위의 세액 계산절차에 따라 구하여 보자.

① 2002년도 과세표준액: 3,392,000엔

② 2003년도 본칙과세표준액: 3,667,760엔=가격(22,006,560엔)×1/6(특별세율)

(<표 VII-5>를 참조할 것)

③ 부담수준:①/②=92.4%

④ 부담조정률:1.0 (<표 VII-6>에 따라 80% 이상 100% 이하의 택지에 해당하므로)

⑤ 2003년도 과세표준액:①×④=3,392,000엔×1.0=3,392,000엔

⑥ 2003년도 고정자산세액:⑤×세율(1.4%)=3,392,000엔×1.4%=47,488엔

한편 실제의 세액계산은 시정촌내의 모든 고정자산(토지, 가옥)의 과세표준액을 합산하고, 1,000엔 미만을 절사한 금액을 곱하여 산출한 세액의 100엔 미만을 절사하여 산출하게 된다.

250) 横浜(요코하마)市(2003), 『平成15年(2003년)度 固定資産税のあらまし』, pp. 10~11.

나. 가옥의 세액계산

1) 가옥의 세액계산방법

가옥의 세액계산방법은 원칙적으로 가격이 과세표준액이 되기 때문에 가격에 세율을 곱하여 세액을 구한다. 즉,

고정자산세액=과세표준액(가격) ×세율(1.4%)

도시계획세액= 과세표준액(가격) ×세율(0.3%)

그러나 신축주택의 경우 일정 요건을 충족하면 고정자산세와 도시계획세 세액이 일정기간 감액된다. 2003년도의 과세분은 2002년도 1월 2일부터 2003년 1월 1일까지에 신축한 가옥이 해당된다. 일정요건이라 함은 ① 주거부분이 2분의 1 이상일 것 ② 일정범위 내의 바닥면적을 가질 것이다.

①의 주거부분이 2분의 1 이상일 것이라고 하는 것은 전용주택(전부가 주거부분) 및 주거부분이 2분의 1 이상인 병용주택을 의미한다. ②의 일정범위 내의 바닥면적 요건이란 전용주택이 50㎡ 이상 280㎡ 이하(단독주택 이외의 임대주택은 35㎡ 이상 280㎡ 이하), 그리고 병용주택은 그 주거부분의 바닥면적이 50㎡ 이상 280㎡ 이하이어야 세액의 감액을 받을 수 있다.

맨션 등의 구분소유가옥의 바닥 면적은 [전유부분의 바닥면적 + 지분으로 안분한 공용부분(복도, 계단 등)의 바닥면적]으로 판정한다. 임대맨션도 독립적으로 구획된 부분별로 구분소유가옥에 준하는 방법으로 판정한다.

고정자산세와 도시계획세의 감액 규모는 바닥면적의 크기에 따라 다르다.

① 120㎡ 이하의 경우: 1/2

② 120㎡ 이상 280㎡ 이하의 경우: 120㎡ 상당분에 대해 1/2

(120㎡ 초과분에 대해서는 감액되지 않는다)

감액되는 기간은 일반주택은 신축 후 3년간, 3층 이상의 準耐火 및 耐火구조주택은 신축 후 5년간이다. 準耐火구조란 건축기준법상의 「준내화건축물」을 말한다.

2) 가옥의 세액계산 예

가옥의 세액계산을 신축주택을 예로 하여 계산방법을 제시하면 다음과 같다.

① 일반적인 신축단독주택의 경우

단독주택이 목조2층의 전용주택구조로 되어 있고, 2002년 7월 신축된 건축이며, 延바닥면적은 125㎡, 2003년도 가격은 9,375,000엔이라고 하자.

이 단독주택은 신축주택으로 바닥면적이 50㎡ 이상 280㎡ 이하의 범위 내에 있기 때문에 감액조치를 받게 된다.

우선 본래의 세액을 구하면 다음과 같다.

고정자산세 9,375,000엔×1.4/100=131,200엔
 도시계획세 9,375,000엔×0.3/100=28,100엔
 합계세액 131,200엔+28,100엔=159,300엔

다음으로 감액되는 세액을 구하기로 하자.

가격	세율	감액부분	감액비율	감액규모
고정자산세 : 9,375,000엔 × (1.4/100) × (120 m ² /125 m ²) × 1/2 =				63,000엔
도시계획세 : 9,375,000엔× (0.3/100) × (120 m ² /125m ²) × 1/2 =				13,500엔
합계 감액세액				63,000엔+13,500엔=76,500엔

따라서 2003년도의 세액은

본래의 세액(159,300엔) - 감액세액(76,500엔)=82,800엔이 된다.

② 점포와 주택을 겸한 경우

점포와 주택을 겸한 점포병용주택이 목조 2층 구조로 되어 있고, 2002년 11월 신축한 건축이며, 延바닥면적은 160㎡(주거부분 80㎡, 점포부분 80㎡), 2003년도 가격은 12,000,000엔(1㎡당 75,000엔)이라 하자.

이 점포병용주택은 신축주택이며, 주거부분의 면적비율이 $1/2$ 이상($80\text{m}^2/160\text{m}^2 = 1/2 \geq 1/2$)이며, 바닥면적이 50m^2 이상 280m^2 이하의 범위 내에 있기 때문에 감액조치를 받게 된다. (점포부분의 면적비율이 $1/2$ 을 넘으면 감액조치를 받지 못한다).

우선 본래의 세액을 구하면 다음과 같다.

고정자산세 $12,000,000\text{엔} \times 1.4/100 = 168,000\text{엔}$

도시계획세 $12,000,000\text{엔} \times 0.3/100 = 36,000\text{엔}$

합계세액 $168,000\text{엔} + 36,000\text{엔} = 204,000\text{엔}$

다음으로 감액되는 세액을 구하기로 하자.

가격	세율	감액부분	감액비율	감액규모
고정자산세 : $12,000,000\text{엔}$	$\times (1.4/100)$	$\times (80\text{m}^2/160\text{m}^2)$	$\times 1/2$	$= 42,000\text{엔}$
도시계획세 : $12,000,000\text{엔}$	$\times (0.3/100)$	$\times (80\text{m}^2/160\text{m}^2)$	$\times 1/2$	$= 9,000\text{엔}$
합계 감액세액				$42,000\text{엔} + 9,000\text{엔} = 51,000\text{엔}$

따라서 2003년도의 세액은

본래의 세액($204,000\text{엔}$) - 감액세액($51,000\text{엔}$)= $153,000\text{엔}$ 이 된다.

5. 비과세 및 감면

가. 비과세의 범위²⁵¹⁾

중앙정부, 도도부현(광역자치단체), 시정촌(기초자치단체) 등은 공적 성격을 갖고 있기 때문에 고정자산세가 부과되지 않는다(인적 비과세).

고정자산의 성격 및 고정자산이 쓰이고 있는 용도에 비추어 예를 들면 다음과 같은 것을 비과세로 하고 있다(물적 비과세).

- ① 중앙정부, 도도부현, 시정촌 등이 공용 또는 공공의 용도로 사용하고 있는 고정 자산
- ② 녹지자원공단이 직접 그 본래의 사업용으로 사용하고 있는 것 중 농업용 배수시

251) 高野俊信・松田淳 編(2002), 『稅法便覽』, p. 930.

설 및 그것에 사용하는 토지 등, 방풍림 및 토사방지림

- ③ 帝都(皇居가 있는 도시) 고속도 교통공단의 교통사업용 터널
- ④ 철도, 軌道업자가 특정 시가지의 구역 또는 신동경국제공항 및 그 주변의 일정구역에서 직접철도사업 또는 軌道 경영에 사용되는 터널
- ⑤ 공공의 危害방지를 위해 설치된 철도사업 또는 軌道 경영에 사용되는 건널목길 및 건널목 보안장치
- ⑥ 종교법인이 오로지 그 본래의 용도로 사용하는 경내건물 및 경내토지
- ⑦ 묘지
- ⑧ 공공의 도로, 운하용지 및 수도용지
- ⑨ 보안림과 관계되는 토지(특정 시설이 사용하는 토지는 제외)
- ⑩ 국보, 중요문화재, 천연기념물 등으로 지정된 가옥 또는 그 대지
- ⑪ 학교교사, 기숙사 용도로 사용되는 고정자산
- ⑫ 국제협력사업단 등이 일정 업무용으로 사용하는 것 중 사무소 및 숙사로 사용되는 고정자산 이외의 고정자산

또 각종 특별법에 의해 설치된 특정 조합이나 그 연합회 등이 소유하고, 사용하는 사무소 및 창고에 대해서는 고정자산세가 부과되지 않는다.

이외에도 예를 들면 ① 상공회의소나 상공회 연합회가 상공회의소법 또는 상공회법에 규정하는 일정 사업 용도로 사용하는 고정자산(다른 사람에게 대여한 고정자산은 제외) ② 방송대학학원이 방송대학 학원법에 한정하는 일정 업무용으로 사용하는 고정자산에 대해서는 고정자산세가 부과되지 않는다.

나. 고정자산세의 감면

시정촌장은 천재, 기타 특별한 사정으로 고정자산세 감면이 필요하다고 인정되는 자, 빈곤으로 인해 公私의 생활부조를 받는 자, 기타 특별한 사정이 있는 자에 한하여 시정촌의 조례에 의거하여 고정자산세를 감면할 수 있다²⁵²⁾.

252) 高野俊信・松田淳 編(2002), 『稅法便覽』, p. 946.

6. 신고와 납부

고정자산세의 납부는 시정촌의 조례에서 보통징수 방법으로 하도록 정하고 있으며 4월, 7월, 12월 및 다음해 2월의 4회로 나누어 납부한다. 또한 특별한 사정이 있으면 이와 다른 시기를 정할 수도 있다. 한편 연간 세액이 시정촌의 조례에서 정하는 금액 이하인 경우에는 위에서 정한 납기 중 어느 한 시기에 그 전액을 징수할 수 있다.

시정촌의 장은 토지 또는 가옥에 대하여 과세하는 고정자산세를 징수할 때 다음 사항을 기재한 과세명세서를 납기기한 10일전까지 납세자에게 교부하여야 한다(2003년 1월 1일부터 시행)²⁵³⁾.

- ① 토지: 해당 토지의 소재, 지번, 지목, 地積, 가격, 과세표준액, 경감세액
- ② 가옥: 해당 가옥의 소재, 가옥 번호, 종류, 구조, 바닥면적, 가격, 과세표준액, 경감세액

고정자산세 납부 통지서가 교부되어 제1기분을 납부할 때 연간 세액 전액을 납부하거나 또는 제 2기분을 함께 납부할 수도 있다. 이 경우는 아직 기일이 되지 않은 납기분의 일부를 납부할 수 있다. 한편 시정촌장은 재해 등이 발생하였을 때 시정촌 조례가 정하는 바에 따라 고정자산세의 납기기한을 연장할 수 있다.

납기기한 후에 고정자산세를 납부하는 경우에는 납기기한 다음 날로부터 연 14.6%의 연체금이 부과된다. 단 그 납기기한 다음 날로부터 1개월을 경과하는 날까지의 기간에 대해서는 연 7.3%로 한다. 이 7.3%를 적용하는 경우 해당연도 전년 11월 30일의 중앙은행 재할인율에 연 4%를 가산한 연체율(특례기준연체율)이 연 7.3% 미만인 때는 그 특례기준연체율을 적용한다.

7. 시사점

지방공공서비스의 편익과 그에 대한 부담으로서 지방세와의 대응관계에서 가장 적

253) 高野俊信・松田淳 編(2002), 『稅法便覽』, p. 946.

합한 세는 자산과세라고 할 수 있다. 일본의 지방세 중에서 이 성격에 가장 적합한 과세가 고정자산세이다. 또한 세수의 안정성이 높은 세목이라는 점으로부터도 고정자산세가 지방세의 원칙에 적합한 세목으로 평가할 수 있다. 일본 地方分權推進委員會(2001)의 최종보고나 日本政府稅制調査會(2002)에서도 고정자산세를 응익성이라는 지방세의 성격을 구현한 세목으로 평가하면서 계속적으로 그 안정적 확보를 위해 노력할 것을 제언하고 있다²⁵⁴).

우리나라의 경우는 비록 자산과세 중심의 지방세체제로 되어 있다고 하더라도 그 내용을 보면 일본의 자산관련 지방세체제와는 그 구조가 판이하게 다르게 되어 있다. 일본의 고정자산세가 기초자치단체인 시정촌세로서 토지, 가옥 및 상각자산을 과세 대상으로 하는 종합자산과세인 데 반하여, 우리나라 자산관련 지방세는 광역 시도세로서 취득세와 등록세가 중심이 되고 있다. 취득세와 등록세는 자산의 취득이나 등록이 있어야만이 세수가 발생하는 거래 자산과세이다. 이에 비해 고정자산세는 고정자산의 보유에 부과되는 보유자산과세이다. 자산을 계속 보유하는 것만으로는 취득세나 등록세의 세수는 발생하지 않는다. 따라서 취득세와 등록세는 자산보유에 부과되는 보유 자산과세와는 그 성격이 다르며, 지방공공서비스로부터의 편익에 대한 부담이라는 성격이 희박하다고 할 수 있다. 그럼에도 불구하고 우리나라에서 취득세나 등록세의 세수가 많은 것은 어떤 지역의 자산을 취득하거나 등록함으로써 생기는 이익을 목적으로 한 취득이나 등록이 적지 않음을 뜻한다고 할 것이다. 예컨대 어떤 지역의 자산을 취득하거나 등록함으로써 생기는 이익(시세차익)을 목적으로 한 취득이나 등록을 들 수 있다.

우리나라 지방세에도 기초자치단체의 자산과세로서 재산세나 종합토지세 등 자산의 보유에 과세되는 세목이 존재한다. 그러나 재산세는 제한된 자산에 부과되는 불완전한 자산과세라고 할 수 있고, 전체 지방세수에서 차지하는 비중도 3.6%로 상당히 낮은 실정이다(2000년. 이하 동). 종합토지세의 경우 비록 서울특별시와 광역시의 자치구 세수에서 가장 높은 비율을 차지하는 세목으로 되어 있다고는 하나, 전체 세수에서 차지

254) 예컨대 政府稅制調査會(2002)에서는 고정자산세를 지방자치단체(기초자치단체)의 안정적인 세수입을 확보하고 응익원리에 맞는 세목으로 평가하면서, 전국적인 지가 평가의 균형화, 적정화의 관점에서 공시지가의 70%를 목표로 하는 현행 평가수준을 유지하는 것이 적당하다고 하고 있다.

하는 비중은 6.3%에 불과하다. 또한 종합토지세는 지역간 차이가 상당히 큰 세목으로 되어 있다. 즉 종합토지세는 보유자산과세에 속한다고는 하나 세수입의 편재성이 큰 세목으로 지방자치단체 기간세로서의 역할을 담당하고 있다고 보기는 어렵다.

이상과 같이 우리나라 자산과세의 실정에서 보면 지방세의 중요한 개혁과제로서 요구되는 것은 바로 자산관련 지방세라고 할 수 있다. 취득이나 등록이라는 일시적인 행위에 크게 의존하는 현행 취득 및 등록세는 지속적으로 이루어지는 지방공공서비스의 편익과의 대응이라는 지방세 원칙에 비추어 보아도 적합한 세목이라고는 할 수 없다. 앞으로 지방화 또는 지방분권이 더욱 강조될 것으로 예상되는 가운데 우리나라도 이제 지방공공서비스의 편익에 대한 대가로서의 종합보유자산과세(가칭)를 디자인하는 데 힘을 기울여야 할 시기에 와 있다고 판단된다.

일본의 고정자산세는 토지, 가옥 및 상각자산을 망라하는 종합과세로서 지방공공서비스와의 대응이라는 성격이 있고, 그 세수의 비중도 높으며 안정성도 높은 세목으로 시정촌 기간세의 자리를 굳히고 있다. 이와 같은 고정자산세의 위치와 그 개혁논의를 참고로 한다면 일본의 고정자산세가 우리나라 자산관련 지방세제 개혁에 주는 시사점은 크다고 할 것이다.

<부록> 일본 지방세법의 고정자산세에서 규정하고 있는 내용²⁵⁵⁾

- 납세의무자
- 대장(臺帳)과세주의의 특례
- 과세주체
- 과세객체
- 비과세의 범위
- 고정자산세의 과세표준
- 과세표준의 특례
- 토지, 가옥의 평가에서 가격결정까지
- 상각자산의 신고, 평가에서 가격결정까지
- 과세대장의 종람(종람)과 이의신청
- 고정자산세 과세대장의 열람제도
- 세율
- 면세점
- 구분소유와 관련된 가옥
- 구분소유와 관련된 가옥의 대지용 토지
- 주택용지에 대한 고정자산세 과세기준의 특례
- 택지 등에 대한 고정자산세 부담 조정조치
- 일반농지의 부담 조정조치

255) 일본의 지방세법에서는 제2절 고정자산세로 하여 다루고 있기 때문에 다른 소득세나 법인세 등의 목차와 같이 개별적으로 규정되어 있는 것이 아니다. 여기서는 세법편람에 나와 있는 고정자산세부분에서 다루고 있는 고정자산세의 내용을 정리한 것이다.

- 시가화 구역 농지에 대한 과세 적정화 조치
- 시가화 구역 농지의 의의
- 시가화 구역 농지의 평가
- 3대 도시권 시가화 구역 농지의 세액계산
- 3대 도시권 시가화 구역 농지에 대한 부담 조정조치
- 「보전 농지」 및 「택지화 농지」
- 택지화 농지와 관련된 납세의무 면제제도
- 시가화 구역 농지의 계획적 시가화와 관련된 경감특례
- 신축주택의 고정자산세 감액
- 중고층 내화(耐火)건축주택의 감액
- 특정시가화 구역 농지에 중고층 내화건축물을 신축한 경우의 과세 특례
- 납기
- 징수방법
- 납기전 납부와 장려금의 교부
- 납기한의 연장
- 감면
- 연체금
- 대규모 상각자산에 대한 도부현의 과세권

VIII. 일본의 국제조세제도

1. 과세권의 경합과 국제조세

경제활동의 국제화가 급속하게 진전되면서 국제조세제도는 과세의 공평성, 중립성 및 세수확보라고 하는 측면에서도 그 중요성이 더욱 커지고 있다. 일본 소비세(부가가치세)의 경우는 수입품에 과세하고 수출품에 면세하여 국내에서 이루어지는 소비만을 과세대상으로 하는 소위 소비지주의를 채택함으로써 국경을 넘는 거래에 대한 세부담 조정(國境稅조정)을 하고 있다. 또 고정자산세 등은 자산의 소재지에서 과세되고 있다. 이처럼 소비과세나 자산과세는 이른바 영토주권에 기초하여 과세되므로 이들 과세에서는 일반적으로 과세권의 경합은 나타나지 않는다.

이에 비해 소득세나 법인세 과세는 대인주권과 영토주권이 모두 주장되기 때문에 국경을 넘는 개인이나 법인의 경제활동이 이루어질 때 과세권의 경합이 발생하게 된다. 여기서 대인주권에 따른 과세라 함은 자국의 거주자(거주자 개인 및 내국법인)가 벌어들인 소득에 대하여 그 소득의 원천지에 관계없이 과세하는 것을 말하며, 이를 거주지국과세라 한다. 거주지국과세는 동일한 소득수준을 갖는 납세자는 동일한 세부담을 해야 한다고 하는 응능원칙(ability-to-pay principle)에 기초하고 있다.

이에 비해 영토주권에 따른 과세라 함은 자국 내에서 발생한 소득에 대해 그 가득자, 소유자의 주거지 등에 관계없이 소득 원천이 있는 국가에서 과세하는 것을 말한다. 이를 원천지국과세라 한다. 원천지국과세는 납세자가 원천지국에서의 경제활동으로부터 발생하는 소득이 있는 이상 비거주자라 하더라도 원천지국의 공공서비스로부터 편익을 향유한다고 볼 수 있으므로 그에 맞는 세부담을 하여야 한다고 하는 응익원칙(benefit principle)에 기초하고 있다.

과세원칙으로서 공평성과 효율성의 원칙이 모두 인정되고 있듯이, 응능원칙과 응익원칙이 인정된다고 하는 면에서 보면 국경을 넘는 경제활동에 있어 과세의 경합이 나

타나는 것은 당연한 귀결이라 할 것이다. 다음 <표 VIII-1>에서는 주거지국과 원천지국의 과세권의 경합(국제적 이중과세)이 발생할 수 있음을 정리하여 보이고 있다.

<표 VIII-1> 주거지국과세와 원천지국과세의 경합

거주지 원천지	A국 거주자	B국 거주자
A국 국내원천소득	A국에 의한 주거지국 과세	A국에 의한 원천지국 과세 B국에 의한 주거지국 과세
B국 국내원천소득	B국에 의한 원천지국 과세 A국에 의한 주거지국 과세	B국에 의한 주거지국 과세

자료: 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 237.

<표 VIII-1>에서 보는 바와 같이 거주자의 거주지가 어디인가와 소득원천이 어디인가에 따라 거주지와 소득원천이 일치하지 않는 경우에 과세권의 경합이 발생하게 된다. 구체적으로는 A국 거주자가 B국에 소득원천이 있을 때, B국에 의한 원천지국 과세와 A국에 의한 주거지국 과세가 있게 되면 과세권의 경합이 발생하게 된다. 반대로 B국 거주자가 A국에 소득원천이 있을 때, A국에 의한 원천지국 과세와 B국에 의한 주거지국 과세가 있게 되면 과세권의 경합이 발생하게 된다. 국경을 넘는 경제활동에 대해 이와 같은 과세권의 경합을 어떻게 조정할 것인가가 국제조세의 주요과제가 된다.

각 주권국가의 과세권 경합으로 인한 국제적 이중과세문제만이 아니라 이와는 반대로 어떤 국가로부터도 과세되지 않는 과세의 진공지대도 발생할 수 있다. 따라서 국제적 이중과세문제나 과세의 진공지대로 인해 경제활동이 왜곡되지 않도록 각국 국내법 또는 조세조약 등에 기초한 과세권의 조정을 도모할 필요가 있다.

일본에서 대체적으로 사용되고 있는 「국제조세제도」의 개념은, 「국제적으로 복수의 국가에서 과세권의 대상이 될 수 있는 경제활동에 대한 각 주권국가의 과세권 행사 및 복수 과세권의 조정과 관련된 조세제도의 모든 것」으로서 파악하고 있다²⁵⁶⁾.

256) 예컨대 永長正士 編(2003), 『圖說日本の税制』, p.240의 경우를 들 수 있다. 일본에서는 집 필진을 바꾸어 가며 『圖說日本の税制』(도설 일본의 세제)라는 제목으로 정리하여 발표하고 있다.

2. 일본의 국제조세제도 개략

가. 일본 국제조세의 현황

일본 국제조세의 현황을 국내법과 조세조약(국제과세 규칙(rule))으로 나누어 보면 다음과 같다.

1) 국내법

일본 국제과세의 기본적인 구조는 주로 소득세법과 법인세법 등의 국내법의 형태로 이루어지고 있다. 국내법에서 규정하고 있는 제도로는 외국세액공제제도, 비거주자·외국법인에 대한 과세, 이전가격세제, 과소자본세제 등이 도입되어 있다. 이들 제도의 내용에 대하여는 다음 절 이하에서 다루기로 하고 여기서는 일본에 도입된 각각의 개념에 관하여 간단히 언급하기로 한다.

국제적인 이중과세의 배제라는 관점에서 거주자·내국법인(무제한납세의무자)의 국외소득에 대하여 외국에서 부과된 세부담을 일본의 소득세·법인세로부터 일정 한도 공제하고, 또 소득세·법인세만으로는 공제할 수 없을 경우에는 주민세에서 일정 한도 공제하는 것을 인정하는 제도가 외국세액공제제도이다.

외국세액공제제도 이외의 국제조세제도는 국가간 과세권의 배분이라는 관점에서 파악하고 있다. 국내원천소득에의 배분과 관련하여 비거주자·외국법인(제한납세의무자)을 대상으로 소득세, 법인세의 납세의무를 어떻게 부담하도록 할 것인지를 규정하고 있는 것이 비거주자·외국법인에 대한 과세에 대한 규정이다. 또한 국외의 관련기업과의 거래가격(이전가격)을 독립기업간 가격과는 달리 과대하게 혹은 과소하게 가격책정을 함으로써 소득을 해외로 이전시키는 것에 대처하기 위한 제도가 이전가격세 제도이다. 나아가 국외의 모회사 등으로부터 과대한 부채를 차입하는 형식으로 하여 소득을 해외에 이전시키는 것에 대응하기 위한 제도가 과소자본세제이다. 마지막으로 거주자·내국법인이 조세피난처(tax haven)²⁵⁷⁾을 이용하여 일본 내 원천소득만이 아니라 전세계소득(국내소득+국외소득)에 대한 세부담을 부당하게 회피하려는 것에 대

응하기 위해 마련한 제도가 조세피난처대응세제 또는 외국자회사 합산과세제도이다.
국내법과 관련된 이상의 일본 국제조세제도를 요약하고 있는 것이 <표 VIII-2>이다.

<표 VIII-2> 일본 국내법과 관련된 국제조세제도

국내법	국제적 이중과세의 배제	외국세액공제제도
	국가간 과세권의 배분	비거주자·외국법인과세
		이전가격세제
		과소자본세제
		외국자회사 합산과세제도

자료: 日本政府税制調査會(2000), 『わが國税制の現状と課題 21世紀に向けた國民の参加と選擇』, 7월, p. 340.

<표 VIII-2>에서의 국제조세제도를 거주자 관련제도와 비거주자 관련제도로 구분하여 나타내고 있는 것이 <표 VIII-3>이다.

<표 VIII-3> 거주자·비거주자의 구분에 따른 일본의 국제조세제도

국내법	거주자 관련제도	외국세액공제제도
		외국자회사합산과세(조세피난처 대응세제)
		이전가격세제, 과소자본세제
	비거주자 관련제도	비거주자·외국법인의 국내원천소득에 대한 과세제도

자료: 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 237.

일본 세제에 있어 거주자·비거주자의 정의를 보면, 소득세법에서는 일본 국내에 주
257) 자국의 세부담을 현저하게 낮게 함으로써 외국자본 등을 유치하는 국가를 말한다.

소를 갖는 개인 및 일본 국내 국내에 계속하여 1년 이상 거소를 갖는 개인을 거주자로 하고 그 이외 자를 비거주자로 하고 있다. 이에 비해 조세조약을 포함하는 국제과세의 문맥에서는 거주자·비거주자의 용어는 내국법인·외국법인을 포함하여 사용되고 있다²⁵⁸⁾.

<표 VIII-3>에서 보는 바와 같이 외국세액공제제도, 외국자회사합산과제, 이전가격세제, 과소자본세제가 일본 국내법의 거주자 관련제도와 관련된 제도로 되어 있다. 또한 이전가격세제, 과소자본세제, 비거주자의 국내원천소득에 대한 과세제도가 비거주자 관련제도로 볼 수 있다. 이로부터 이전가격세제와 과소자본세제는 거주자와 비거주자 관련제도 양쪽에 걸쳐 있는 제도로 취급되고 있음을 볼 수 있다.

2) 조세조약

각국이 처한 사정에 따라 세제 구조가 서로 다르다고는 하더라도 국제조세에서는 국내뿐만이 아니라 조세조약 등의 국제적인 과세규정도 함께 고려할 필요가 있다. 국가간의 경제활동에서 발생한 소득에 대해 상호간에 어떻게 과세할 것인가를 정하는 2국간에 체결된 규정이 조세조약이다. 따라서 조세조약은 주로 조약체결국 간의 과세권의 조정을 목적으로 하고 있다. 구체적으로는 거주지국의 과세권을 전제로 하면서 소득의 종류에 따라 원천지국의 과세권을 인정하는 범위 등을 규정하고 있다. 동시에 조세조약은 상대국의 국민이나 기업이 불리하게 취급받지 않도록 (내외무차별을 담보) 하여 국제간 자본이동, 기업활동, 인적교류 등을 원활하게 하는 경제적 기반의 역할도 하고 있다. 나아가 조세조약에서는 적정한 과세를 확보하기 위하여 과세당국간의 협력(상호협약, 정보교환, 징수협력 등)에 대한 규정도 설치하고 있다. <표 VIII-4>에서는 조세조약과 관련된 국제과세 규약을 보이고 있다.

258) 日本政府税制調査會(2000), 『わが國税制の現状と課題 21世紀に向けた國民の参加と選擇』, 7월, p. 337.

<표 VIII-4> 조세조약과 관련된 제도

국제과세규약(rule)	국제적 이중과세의 배제	2국간 조세조약 등 조약 모델 각종 가이드 라인
	체결국간의 과세권의 배분	
	세무당국간의 국제협력	

자료: 日本政府稅制調査會(2000), 『わが國稅制の現狀と課題 21世紀に向けた國民の參加と選擇』, 7월, p. 340.

제2차 세계대전 이후 일본도 다른 나라와 마찬가지로 국제 조세조약의 정비를 위해 노력하여 왔다. 현재 일본은 44개의 국가와 조세조약을 체결하고 있으며²⁵⁹⁾, 이들 조세조약을 체결하고 있는 나라에의 직접투자액은 일본 기업의 직접투자 누계액의 80%를 넘고 있다²⁶⁰⁾.

나. 국제조세제도의 정비과정

일본에서 국제조세제도의 도입 논의가 어떻게 진행되어 왔는가에 관하여 간단히 살펴보기로 한다. 일본 국제조세제도의 정비과정을 정리하고 있는 것이 <표 VIII-5>이다.

259) 永長正士 編(2003), 『圖說日本の稅制』, p.253. 그러나 조세조약이 적용되고 있는 것은 이보다 10여개국에 더 많은 것으로 되어 있다. 그 이유는 舊 소련과의 조세조약이 러시아, 우크라이나 등 10개국에 적용되게 되었기 때문이다. 日本政府稅制調査會(2000), 『わが國稅制の現狀と課題 21世紀に向けた國民の參加と選擇』, 7월, p. 340.

260) 日本政府稅制調査會(2000), 『わが國稅制の現狀と課題 21世紀に向けた國民の參加と選擇』, 7월, p. 340.

<표 VIII-5> 일본 국제조세제도의 정비과정

	내 용
1953	외국세액공제제도의 도입
1955	미일 조세조약(이후 주요국과 조약네트워크(Network)를 구축)
1962	외국세액공제제도의 확충(간접 외국세액공제제도의 도입)
1978	조세피난처(Tax haven) 대응세제의 도입
1983	외국세액공제제도의 개정(이후 1988, 1992년에도 개정)
1986	이전가격세제의 도입
1992	과소자본세제의 도입

자료: 日本政府稅制調査會(2000), 『わが國稅制の現状と課題 21世紀に向けた國民の參加と選擇』, 7월, p. 338.

일본 정부세제조사회(2000, pp. 337~340)에서는 제2차 세계대전 이후 최근에 걸친 국제조세제도에 관한 논의를 세 개의 시기로 나누어 정리하고 있다. 이 자료를 참고하여 각각의 시기를 소개하면 다음과 같다.

우선 제1기는 제2차 세계대전 이후 국제적인 무역·자본거래의 증가에 따라 국제적인 이중과세를 배제하기 위한 시기로 특징짓고 있다. 즉, 기업이 일본 국외에서 사업하는 경우에 거주지국과 원천지국에 의한 과세가 중복되어 나타나면 이중과세 문제가 대두되고, 이 이중과세가 조정되지 않으면 기업활동장소의 선택에 대한 중립성이 확보되지 않는다는 문제가 발생한다. 이 시기는 일본 기업의 해외진출을 진작시키기 위해 외국세액공제제도의 도입·정비를 통해 국제적인 이중과세를 배제하고 조세조약 네트워크를 정비하는 시기이다. <표 VIII-5>에서 보듯이 일본에서는 1953년 외국세액공제제도를 도입하고 있다. 이어 1956년에는 미일 조세조약을 체결하고 나서, 다른 주요국과 조세조약의 네트워크(Network)를 구축하고 있으며, 1962년에는 외국세액공제제도를 확충하고 있다.

다음으로 제2기는 외국 자회사를 이용한 기업의 해외전개가 활발하게 되면서 일본 국내기업의 소득이 외국자회사에 유보되는 등 국내기업의 소득이 외국에 이전되는 것

이 문제가 된 시기로 특징짓고 있다. 특히 조세피난처를 이용한 부당한 세부담 회피가 문제가 되었다. 이와 같은 조세회피행위에 대처하기 위해 일본은 1978년에 조세피난처 대응세제를 도입하였으며, 1986년에 이전가격세제를 도입하였다(<표 VIII-5>참조).

마지막으로 제3기는 국제과세의 문제에 대하여 국제적 논의의 필요성이 한층 강하게 인식되는 시기이다. 그 배경으로서, 일부 국가에서 세수확보의 관점으로부터 이전가격세제의 강화에 따라 외국자본계 기업에 세금이 무겁게 부과되면서 결과적으로 외국자본계 기업의 거주지국 과세베이스까지 침식되는 사태가 발생하였다는 것을 들 수 있다. 경제협력개발기구(OECD)에서도 1995년 이전가격 지침(guideline)의 개정과 함께 현재까지도 이전가격의 산정방법을 어떻게 할 것인가에 관한 논의가 계속되고 있다. 제3기는 세계적으로 과세베이스가 침식되어 경제활동에 대한 과세의 공평성·중립성이 침해되는 유해한 조세경쟁(harmful tax competition)에 대응하는 것이 중요시 되는 시기이다.

3. 국제적 이중과세의 방지: 외국세액 공제제도

<표 VIII-2>에서 제시하고 있는 바와 같이 국제적 이중과세의 방지를 위한 제도로써 외국세액공제제도가 있다. 우선 일본의 외국세액공제제도가 어떻게 변천되어 왔는가를 보기로 하자²⁶¹⁾.

<표 VIII-5>에서 나와 있듯이 일본의 외국세액공제제도는 1953년도에 도입되었다. 그후 1962년에는 일본의 내국법인과 일정한 관계를 갖는 외국자회가가 납부한 외국 법인세를 일본의 모회사 법인세로부터 공제하는 간접외국세액공제제도를 도입하였다. 이와 함께 외국세액 공제한도액의 산정시 모든 국외소득을 일괄하여 계산하는 일괄한도액방식을 도입하는 등 제도 확충을 하였으며, 주민세에도 외국세액공제제도를 창설하였다. 그후, 경제면에서도 국제화가 활발하게 진행되면서 주요국이 자국의 과세베이스 침식에 대응하기 위하여 외국세액공제제도를 엄격하게 적용하기에 이르렀다. 이에 따라 일본도 국제적인 이중과세의 배제라는 제도 본래의 취지에 입각하여

261) 日本政府税制調査會(2000), 『わが國税制の現状と課題 21世紀に向けた國民の参加と選擇』, 7월, p. 347에 나와 있는 내용을 참고하여 정리한 것이다.

대폭적인 개정을 하고 있다. 구체적으로는 1987~88년의 발본적 세제개혁시 현행의 일괄한도액방식을 유지하면서 높은 세율로 부과되는 외국법인세의 일부를 공제대상으로부터 제외하는 조치, 즉 공제한도액의 계산에 있어 국외소득으로부터 비과세소득의 일정부분을 제외하는 적정화 조치가 이루어졌다. 이상이 외국세액공제제도의 변천에 대한 개략이다.

현행 일본 세제에서는 거주자(개인) 및 내국법인은 전세계에서 벌어들인 소득(전세계소득=국내소득+국외소득)에 대하여 소득세, 법인세, 주민세를 부담하는 것으로 되어 있다. 이 때 제1절의 과세의 경합에서 보았듯이, 거주자 및 내국법인의 소득원천이 국외에 있을 때 해당 원천지에서도 과세되고 있으면(과세되는 것이 일반적), 이로 인해 주거지국과세와 원천지국과세의 중복·경합이 발생한다.

이러한 국제적 이중과세를 배제하고 일본 기업 등에 의한 국내투자·국외투자간 과세의 중립을 도모하기 위하여 일본에서는 거주자·내국법인이 국외원천소득에 대하여 외국에서 납부한 외국법인세(외국소득세) 세액만큼 일본 국내 세액으로부터 공제하는 것을 인정하고 있다. 공제한도액은 그 국외원천소득에 대응하는 일본 국내에서의 세액이 그 한도가 된다. 공제한도액의 설정으로 적어도 국내원천소득에 대한 일본의 과세권은 확보하게 된다.

일본에서는 공제대상이 되는 모든 외국법인세 등의 금액에 대하여 모든 국외원천소득을 일괄통산하여 구한 공제한도액을 이용하는 일괄한도액방식을 채용하고 있다. 나아가 1988년 12월의 발본개혁에서는 공제한도액 관리를 엄격화하기 위한 조치를 취하고 있다.

외국세액공제제도에서는 외국진출 형태로서 자회사, 지점 등의 형태간 세부담의 격차를 해소하기 위해 간접외국세액공제가 정비되어 있다. 이는 지주비율 25% 이상의 외국 자회사가 납부한 외국법인세액 중에서 모회사인 내국법인이 받는 배당에 대응하는 금액을 모회사가 납부한 외국세액으로 간주하여 외국세액공제대상에 포함시키는 것을 인정하는 제도이다. 이 때 지주비율이 25% 이상의 외국손자회사가 납부한 외국법인세액 중 해당 외국자회사가 납부한 것으로 간주되는 세액도 납부 외국법인세액에 포함된다.

공제대상 외국세액은 그것이 ① 직접 납부와 관련된 외국세액인가 ② 간접 납부와

관련된 외국세액인가에 따라 다르다. 우선 직접 납부와 관련된 외국세액에는 외국지점에 대한 외국 법인세액 및 본점의 수취배당, 수취사용료에 대한 외국원천징수세액(50%를 초과하는 세율에 대응하는 부분은 제외), 수취이자에 대한 외국원천징수세액(원칙, 이자 10%를 초과하는 부분은 제외) 등이 포함된다.

다음으로 간접 납부와 관련된 외국세액은 외국자회사·손자회사가 지불한 외국법인세액을 내국법인 지불한 것으로 간주하는 것을 말한다. 내국법인이 지불한 것으로 간주되는 금액은 다음 산식으로 계산한 금액이다.

$$\frac{\text{내국법인 지불 간주}}{\text{외국자회사의 납부 외국법인세액} \cdot \text{간접납부외국법인세액}} \times \frac{\text{내국법인의 수취배당}}{\text{외국자회사 세금지불 후 소득}}$$

단, 위의 산식으로 계산한 금액과 수취배당에 부과되는 외국원천세액과의 합계액이 그 수취배당과 관련된 일본의 과세기준(=수취배당금액+간접납부외국세액)의 50%를 초과하는 경우에는 위 산식으로 계산한 금액 가운데 그 초과부분의 금액은 내국법인이 납부한 것으로는 간주하지 않는다.

한편 위의 식에서 외국자회사의 납부 외국법인세액·간접납부외국법인세액을 계산함에 있어, 외국손자회사가 납부한 외국법인 세액 중 외국자회사가 받는 배당에 대응하는 다음 금액은 당해외국자회사의 납부외국법인세액으로 간주된다.

$$\frac{\text{외국자회사의 간주 납부외국법인세액}}{\text{외국손자회사의 납부외국법인세액}} = \frac{\text{외국자회사의 수취배당}}{\text{외국손자회사의 세금지불후소득}}$$

공제대상 외국법인세액의 합계액이 공제한도액보다 작으면 공제여유액이라 하고, 반대로 공제대상 외국법인세액의 합계액이 공제한도액보다 크면 한도초과액이라 한다. 공제한도액의 계산은 다음의 산식에 따라 계산한다²⁶²⁾.

262) 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 239.

공제한도액=산출법인세액 × (국외원천소득/전세계소득) + (前期이전 공제여유액)

위의 식에서 국외원천소득은 원칙적으로 전세계소득의 90%까지를 한도로 하며, 산출법인세액은 다음 식에 따른다.

산출법인세액 = 전세계소득 × 일본의 법인세율

산출법인세액으로부터 공제한도액 범위내의 외국세액공제를 차감한 것이 납부법인세액이 된다.

위에서 설명한 ① 직접 납부와 관련된 외국세액이든 ② 간접 납부와 관련된 외국세액이든 공제여유액이나 한도초과액은 3년간 이월이 가능하도록 하고 있다.

4. 외국법인·비거주자에 대한 과세

이제 국가간 과세권의 배분과 관련된 과세제도의 하나로서 외국법인·비거주자의 과세제도에 대하여 보기로 하자.

일본 국내법상 개인비거주자 및 외국법인(이 둘을 합하여 「비거주자」 또는 「비거주자 등」으로 표현하기도 한다²⁶³⁾)은 국내원천소득에 대해서만 소득세, 법인세를 과세하는 것으로 되어 있다. 비거주자에 대한 과세규정은 원천지규정(source rule: 국내원천소득이란 무엇인가를 규정하는 것)과, 국내에서의 비거주자 양태별로 과세범위 및 과세방법을 규정하는 부분으로 구성된다.

외국법인 소득에 대한 과세구조에 대해 보기로 하자. 일본의 법인세 부분을 설명할 때 언급하였듯이, 인격이 없는 사단 등을 제외하고 「法人格」의 유무, 다시 말해 사법상 「법인」에 해당되는지의 여부에 따라 법인세 납세의무자로서의 「법인」 여부를 판정하게 된다. 외국법인인지의 판단기준도 그 나라에서 私法上 「법인」에 해당되는지의 여부에 따라 이루어지고 있다.

263) 永長正士 編(2003), 『圖說日本の税制』, pp. 250~251.

일본의 경우 등록지주의(본점소재지주의)를 채용하고 있는데, 이는 일본에 본점 또는 주가 되는 사무소를 둔 법인을 내국법인(무제한납세의무자)으로 하고, 그 이외 법인을 외국법인(제한납세의무자)으로 하는 것을 의미한다. 외국법인에 대해서는 국내원천소득을 대상으로 법인세 과세하고 있다²⁶⁴. 국내원천소득의 범위는 <표 VIII-6>과 같다.

<표 VIII-6> 국내원천소득의 범위

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none"> ① 국내 사업으로부터 발생한 소득(③이하의 분류에 포함되는 것은 제외) ② 국내에 있는 자산의 운용·보유·양도로부터 발생하는 소득(③이하의 분류에 포함되는 것은 제외) ③ 국내에서 인적역무를 제공하는 사업의 대가(연예인, 컨설턴트 등의 직무를 제공하는 사업의 대가) ④ 국내에 있는 부동산 등의 임대료 ⑤ 일본 국채·지방채나 내국법인이 발행하는 사채의 이자, 국내영업소에 예입한 예금의 이자, 국내영업소에 신탁된 공사채투자신탁 수입의 분배 ⑥ 내국법인으로부터 받는 주식배당, 공사채투자신탁 이외의 증권투자신탁 수익의 분배 ⑦ 국내업무를 위해 이용되는 대부금으로부터 발생하는 이자 ⑧ 국내업무를 위해 이용되는 공업소유권, 저작권, 기계·장치 등의 사용료 ⑨ 국내 근무 등 인적역무의 제공에 기초하여 개인이 받는 보수 ⑩ 국내사업의 광고선전을 위한 상금 ⑪ 국내영업소에서 체결된 계약에 기초한 연금 ⑫ 국내영업소를 통해 계약된 저당증권, 일시불 양로보험 등 금융유사상품으로부터의 수익 등 ⑬ 국내 익명 조합에 출자하여 받게 되는 일정 이익 분배 |
|--|

자료: 永長正士 編(2003), 『圖說日本の税制』, p. 251.

과세대상이 되는 국내원천소득의 범위는 외국법인이 일본 국내에 지점 등의 거점을 갖고 있는지의 유무와 그 거점의 형태에 따라 정하고 있다. 여기서 거점이라 함은 법인세의 과세대상이 되는 외국법인이 갖고 있는 항구적 시설 또는 고정사업장(PE: Permanent Establishment)을 의미하며, 그 거점의 형태는 지점이나 영업소가 있는지, 건설작업 등을 장기간 하고 있는가, 대리인을 두고 있는가 등에 따라 정해지게 된다.

264) 日本政府税制調査會(2000), 『わが國税制の現状と課題 21世紀に向けた國民の参加と選擇』, 7월, p.343.

어떤 소득이 국내원천소득인가 국외원천소득인가는 각각의 경우에 있어 다르게 나타날 수 있다. 예를 들면 물품판매업자의 사업소득의 경우 단순히 국외에서 상품을 사들여와 국내에서 상품을 판매한 판매소득은 모두 국내 원천이 되고, 국내에서 상품을 사들여 국외에서 판매한 소득은 국외원천이 된다. 또 국외에서 제조한 상품을 국내에서 판매한 경우는 제조이익 부분이 국외원천이고, 판매이익 부분이 국내원천이 된다.

다음으로 비거주자의 양태별 과세방법도 국내원천소득의 종류와 비거주자의 종류에 따라 다르게 된다. 외국법인이 사업활동 거점을 일본 국내에 두고 있는 경우에는 내국 법인에 준하여 일본에서 발생한 수익에서 그 수익을 얻기 위하여 투자한 비용을 제외한 소득(이익)에 대하여 사업소득과세가 부과된다. 이에 비해 외국법인의 거점이 일본 국내에 없는 경우는 원칙상 투자소득에 대한 분리과세(소득세의 원천징수)만이 부과된다. <표 Ⅷ-7>에서는 보다 구체적으로 비거주자의 양태별 과세방법을 제시하고 있다.

<표 Ⅷ-7> 외국법인·비거주자에 대한 과세의 개요

비거주자 등 일본국내원천소득	일본 국내에 지점, 공장 등이 있는 비거주자 및 외국법인	일본국내에 고정사업장을 갖지 않는 외국법인·비거주자
사업소득(아래 이외의 소득)	종합과세	비과세
일본 국내자산으로부터 발생 한 소득 등	종합과세 ¹⁾	부동산양도 등 한정열거된 것 에만 종합과세(기타 비과세) ¹⁾
인적역무제공사업의 대가, 부 동산임대료 등	20% 원천징수 후 종합과세 ²⁾	20% 원천징수 후 종합과세
대부금이자, 배당, 사용료 ^{3) 4)}	20% 원천징수 후 종합과세	20% 원천분리과세
채권·예금이자, 금융유사상 품의 수익 등 ⁴⁾	15% 원천징수 후 종합과세	15% 원천분리과세
급여·보수 등(개인만)	20% 원천징수 후 종합과세	20% 원천분리과세

주: 1) 부동산양도에 한하여 10% 원천징수 후 종합과세.

2) 일정의 요건하에서 지점 등에 대한 원천징수면제의 특례가 있다.

3) 1999년 9월 1일 이후 이자계산기간이 개시하는 일괄등록국채 이자는 일정 절차를 밟게 되면 비과세된다. 또 외국법인이 지불받는 1999년 4월 1일 이후 발행한 특정 재무성증권(TB) 등의 상환차익에 대해서도 원칙적으로 비과세되고, 원천징수도 면제되는 등의 비과세조치가 이루어진다.

4) <표 Ⅷ-6>의 ⑩~⑬에 대해서도 같은 과세가 된다.

자료: 永長正士 編(2003), 『圖說日本の税制』, p. 251.

국내에 지점, 공장 기타 사업을 하는 고정사업장(PE)을 갖는 비거주자는 국내원천 소득에 한한다는 것을 제외하면 거주자와 같이 모든 소득에 대하여 경비공제 후의 소득에 대하여 종합과세가 이루어진다. 이 때 일본 국내에 있는 외국회사의 현지 법인은 세법상 내국법인이라는 것에 주의할 필요가 있다²⁶⁵⁾.

국내에 PE(고정사업장 또는 항구적 시설)를 두지 않은 비거주자의 일본 국내 사업 소득은 비과세되고, 이자, 배당, 사용료, 금융유사상품의 수익 등이나 급여 등의 인적 역무소득 등은 간단명료성의 관점에서 원천분리과세를 기본으로 하고 있다. 나아가 비거주자·외국법인이 받는 일괄등록 국채이자 및 특정 재무성증권(TB) 등의 상환차익은 원칙적으로 비과세로 되어 원천징수가 면제되는 등의 조치, 민간국외채 이자 등의 비과세조치, 기타 조세특별조치가 강구되고 있다²⁶⁶⁾.

외국법인 지점 등의 항구적 시설은 그 외국법인으로부터 독립된 거래주체로는 취급되지 않기 때문에, 외국법인 지점과 본점과의 내부거래는 일본 법인세의 소득계산에는 영향을 미치지 않는다²⁶⁷⁾. 이는 외국법인 지점 등의 항구적 시설이, 外資系 내국법인인 자회사가 모회사와는 독립된 주체로서 취급되는 것과는 다르다는 것을 의미한다.

5. 이전가격세제

이전가격이라 함은 국내 기업이 국외에 있는 모회사, 자회사 등의 관련기업과 거래를 할 때 설정하는 가격을 말한다. 이전가격세제는 이 「이전가격」을 제3자와의 통상적인 독립기업간 거래가격과는 다른 가격으로 설정함으로써 그 소득이 감소되는 경우, 법인세 과세시 그 이전거래가격을 독립기업간 가격으로 하여 과세소득을 재계산하는 제도이다. 이전가격세제의 정식 명칭은 「국외관련자의 거래와 관련된 과세의 특례」로 되어 있다. <표 VIII-5>에서 보듯이 일본에서는 1986년도 세제개정에서 이전가격세제가 도입되었다²⁶⁸⁾.

265) 永長正士 編(2003), 『圖說日本の税制』, p. 250.

266) 永長正士 編(2003), 『圖說日本の税制』, p. 250.

267) 日本政府税制調査會(2000), 『わが國税制の現状と課題 21世紀に向けた國民の参加と選擇』, 7월, p. 343.

268) 이하의 이전가격세제의 내용은 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, pp. 242~243을 참고

국내에 있는 모회사가 외국에 있는 판매자회사에게 독립기업간 가격보다 낮은 이전 가격으로 제품을 수출하고 있는 경우를 예를 들어보기로 하자. 이 경우에 외국 판매자 회사가 소비자에게 제품을 판매할 때의 가격이 일정하다고 하면 당해 모회사의 소득은 독립기업간의 거래시보다 줄어들고 반대로 그 만큼 외국 자회사의 소득은 늘어나게 된다. 이와 같은 거래가 발생할 때 관련 기업간 이전가격에 따라 계산한 국내 모회사의 신고소득을 독립기업간 가격에 기초하여 법인세를 재계산(이 경우에는 증액)하는 것이 이전가격세제이다.

외국에 있는 관련기업이 외국의 과세당국으로부터 이전가격세제의 적용을 받아 그 소득이 증액된다고 하면, 관련기업을 하나로 파악할 때 원래의 이전가격과 독립기업간 가격의 차이에 대응하는 소득이 양국에 중복 과세되어 이른바 국제적으로 이중과세가 발생하게 되는 것이다.

조세조약의 상대국이 이전가격과세에 따라 그 나라에 있는 일본기업 소득을 증액한 경우 양국 세무당국간 독립기업간 가격에 대하여 합의(증액처분의 유지 또는 감액수정)가 이루어져 있으면, 조세조약에 기초한 조치로서 합의된 이전가격에 기초하여 자국 관련기업 소득을 감액하는 것으로 되어 있다. 이를 「대응적 조정」이라 한다.

이하에서는 일본에서 적용되고 있는 이전가격세제에 관해 보다 구체적으로 보기로 한다.

앞서 언급하였듯이 일본에서는 국외관련자와의 거래를 제3자와의(또는 제3자와의 사이에서) 통상적인 거래가격(독립기업간 가격²⁶⁹)에 비하여 낮은 가격 또는 높은 가격으로 함으로써 법인 소득이 감소하는 경우에 그 거래가 독립기업간 가격으로 거래한 것으로 하여 법인세 과세가 이루어지도록 하고 있다. 이와 같은 이전가격세제에 있어 국외관련자란 직접·간접적으로 50% 이상의 주식을 보유하는 등 상호간에 특수한 관계가 있는 외국법인을 말한다.

재고자산의 매매에 있어 독립기업간 가격은 다음 방법으로 산정한다²⁷⁰.

① 독립가격비준법: 같은 상황 하에서 비관련자간에 이루어진 동종의 재고자산 거

하여 정리한 것이다.

269) 독립기업간 가격을 우리나라에서는 정상가격(Arm's length price)라 하고 있다. 재정경제부 (2003) 『조세개요』, p. 75.

270) 다른 거래에 대해서도 이에 준한다. 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 243.

래 대가액에 의한 방법

- ② 재판매가격기준법: 비관련자를 대상으로 한 재판매가격으로부터 통상 이윤액을 제외하여 산정하는 방법. 이 경우 통상 이윤액은 유사한 재고자산의 거래가 비관련자간에 이루어진 거래에 있어 판매측의 이익률을 이용하여 산정한다.
- ③ 원가기준법: 제조 등의 원가액에 통상의 이윤액을 가산하여 산정하는 방법. 이 경우에도 통상 이윤액은 유사한 재고자산 거래에 있어서의 판매측의 이익률을 이용하여 산정한다.
- ④ ①에서 ③에 준하는 방법 등(①에서 ③까지의 방법을 사용할 수 없는 경우에 한한다.)

법인은 국외관련자의 명칭 등을 기재한 서류를 확정신고서에 첨부하여야 한다. 이와 동시에 세무당국으로부터 위의 ①에서 ④까지의 방법을 이용하기 위하여 필요한 국외관련자가 갖고 있는 서류 또는 그 복사본 제시를 요구받은 경우, 법인은 그 입수를 위해 노력하는 것으로 되어 있다. 세무조사에서 이들 서류를 제시하지 않은 경우는 세무당국은 같은 종류의 사업을 하는 유사 법인의 이익률을 이용하여 산정한 가격을 독립기업간 가격으로 추정하여 소득을 계산할 수 있도록 하고 있다²⁷¹⁾.

한편 조세조약상대국이 이전가격과세를 실시하는 경우에는 조세조약에 근거하여 권한이 있는 당국간 합의에 따라 일본에 소재하는 관련기업의 소득을 감액을 할 수 있다. 이것이 앞서 말한 대응적 조정이다.

6. 과소자본세제

과소자본세제는 이른바 과소자본을 이용한 국제적인 조세회피행위를 방지하기 위한 제도이다. 과소자본세제의 정식 명칭은 「국외지배주주 등과 관련된 부채의 이자과세 특례」이며, <표 VIII-5>에서 보듯이 일본에서는 1992년 4월에 도입되었다²⁷²⁾. 과소자본세제는 이미 미국, 영국, 독일, 프랑스 등에서도 마련되어 있으며, 국제적으로 인정된

271) 법인이 국외관련자에 대하여 기부금을 지출한 경우(현금증여, 채무면제 등)에는 이 기부금액은 전액 손금불산입으로 한다. 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 243.

272) 이하의 과소자본과세에 관한 설명은 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, pp. 244~245를 이용하여 정리한 것이다.

제도로 되어 있다.

예를 들면 제일 외국 자본계 기업(외국 자본계 내국법인, 외국법인의 지점)이 자금을 조달하는 경우 모회사로부터의 출자를 최소한으로 하고, 해외관계회사로부터의 차입을 많이 함으로써 일본에서의 세부담을 인위적으로 줄이는 것이 가능하다. 그 이유는 법인세의 과세소득 계산시 지불배당은 경비로 인정되지 않지만, 차입금 이자 지불은 경비로 인정되어 공제받을 수 있는 제도가 적용되기 때문이다.

과소자본세제는 이러한 관련기업그룹에 의한 조세회피행위에 대처하기 위한 제도이다. 그 내용은 법인의 해외관계회사로부터의 차입이 원칙적으로 이들 관계회사가 보유하는 해당 법인 자기자본지분의 3배를 초과하는 경우²⁷³⁾, 그 초과액에 대응하는 지불이자(이자)는 법인세의 과세소득 계산상 경비로서 공제할 수 없도록 하는 제도이다. 단 법인이 유사 내국법인의 차입·자기자본비율과 대조하여 타당한 비율을 제시한 경우에는 3배 대신에 그 비율을 이용할 수 있다. 주의할 것은 이 과소자본과세제도는 차입의존 기업을 일반적으로 규제하는 것이 아니라 어디까지나 기업그룹에 의한 국제적인 조세회피행위에 대처하기 위한 것이라는 점이다.

일본의 과소자본세제에 관하여 좀더 구체적으로 살펴보면 다음과 같다. 위에서 언급하였듯이 과소자본세제는 내국법인(외국법인의 在日지점을 포함)의 「국외지배주주」로부터의 이자(이자)채무의 평균잔액이, 원칙적으로 그 「국외지배주주」가 갖는 자본지분액의 3배를 초과할 때에 적용된다. 과소자본세제가 적용되면 그 초과액에 대응하는 지불이자 금액은 법인세 과세소득금액 계산상 손금액에 산입하지 않는다. 단, 법인의 이자(이자)채무의 평균총액이 법인의 자기자본 금액의 3배 상당액을 넘지 않는 경우에는 이 손금불산입은 이루어지지 않는다. 여기서 「국외지배주주」라 함은 비거주자 또는 외국법인으로서, 원칙적으로 해당 내국법인이 발행 주식 총수 또는 출자금액의 50% 이상을 직접 또는 간접으로 보유하는 자를 말한다²⁷⁴⁾.

과소자본세제의 대상이 되는 채무 이자에는 어음 할인료, 사채발행자금, 기타 그 경제적 성질이 이자에 준하는 것을 포함한다. 지불이자의 손금불산입액은 각 사업연도

273) 단, 법인전체의 차입금 총액이 법인의 자기자본 금액의 3배 이하의 경우에는 적용에서 제외된다. 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 244.

274) 따라서 일본에서는 국외지배주주를 「국외지배주주 등」으로 표현하고 있으나, 여기서는 간단히 「국외지배주주」라 하고 있다.

중 다음의 차입·자기자본비율이 어느 쪽도 300%를 초과하는 경우 그 초과액에 대응하는 이자에 한정된다.

① 국외지배주주와 관련된 차입·자기자본비율

=국외지배주주에 대한 이자부채무/국외지배주주가 소유하는 자기자본 지분

② 법인 전체의 차입·자기자본비율=이자부채무총액/자기자본의 금액

손금불산입액은 다음 산식으로 계산한다.

$$\boxed{\begin{matrix} \text{손금} \\ \text{불산입액} \end{matrix}} = \boxed{\begin{matrix} \text{당기 국외지배주주} \\ \text{에의 총지불이자} \end{matrix}} \times \boxed{\frac{\text{(a) - 국외지배주주의 자본지분} \times 300\%}{\text{국외지배주주에 대한 이자부채무((a))}}}$$

법인은 위 300% 대신에 같은 업종의 내국법인으로 사업규모 기타 상황이 유사한 유사법인의 차입·자기자본비율에 비추어 그 맞는 타당한 비율을 이용할 수 있다. 단 그 취지를 기재한 서면을 신고서에 첨부하고 그것을 증명하는 서류 등을 보존하고 있는 경우에 한한다.

7. 외국자회사 합산세제: 조세피난처대응세제

국가간 과세권의 배분과 관련된 국제조세제도로서 마지막으로 외국자회사 합산세제에 관하여 설명하기로 한다²⁷⁵⁾. 외국자회사 합산세제는 이른바 조세피난처(tax haven: 조세회피로 이용되는 저세율 과세국)를 이용한 국제적인 조세회피를 방지하는 제도로 일본에서는 <표 VIII-5>에서 보는 바와 같이 1978년도 개정에서 도입되었다. 외국자회사 합산세제의 정식명칭은 「내국법인(또는 거주자)의 특정 외국자회사 등과 관련된 소득의 과세특례」이다.

일반적으로 일본 거주자 개인 및 국내법인이 주주로 되어 있는 외국자회사 등(손자

275) 외국자회사 합산세제는 주로 永長正士 編(2003), 『圖說日本の税制』, pp. 244~245를 참조하여 정리한 것이다.

회사를 포함)의 소득에 대해서는 일본 과세권이 미치지 않는 반면, 일본의 株主에 지분된 배당에 대해 일본에서 과세되는 것으로 되어 있다. 따라서 자회사 등을 이른바 조세피난처에 설립하고 여기에 소득을 유보하여 모회사에 배당을 하지 않는다고 하면 일본에서의 과세 연기가 가능하게 된다. 또는 조세피난처에 마련한 유보소득을 이용하여 다른 외국에 재투자 등을 반복함으로써 사실상 일본에서의 과세를 계속적으로 회피하는 것도 가능하다.

외국자회사 합산세제는 이러한 조세회피에 대처하기 위한 제도이다. 그 내용은 자회사의 소재지 세 부담이 일본 법인세 부담에 비하여 현저하게 낮은(소득에 대한 세 부담이 25% 이하) 외국자회사의 유보소득에 상당하는 금액을, 주식의 직접·간접 소유 비율에 따라 일본 내국법인의 소득에 합산하여 과세하는 제도이다.

보다 구체적으로 다음의 세 조건을 갖춘 경우에 외국자회사 합산세제의 적용을 받게 된다²⁷⁶⁾.

- ① 본점 소재지에서의 세 부담이 일본에서의 법인세 부담에 비해 현저하게 낮은 외국 자회사 등(손자회사를 포함)일 것. 여기에는 ㉠ 법인소득에 대해 세금이 없는 나라에 본점 등을 갖는 외국자회사 등, ㉡ 법인소득에 대한 세금이 소득의 25% 이하가 되는 외국자회사 등이 포함된다.
- ② 내국법인 또는 거주자가 보유한 주식을 합산한 것이 직접·간접으로 그 주식의 50%를 초과하는 주식을 보유하는 외국자회사일 것. 주식보유비율의 판정시에는 결의권이 없는 주식·이익배당청구권이 없는 주식을 제외하여 행하는 판정도 병용하고 있다.
- ③ 외국자회사 등의 유보소득에 대해 일본에서 합산과세의 적용을 받는 국내주주는 단독 또는 동족주주 그룹 전체에서 해당 자회사 등의 주식(이익배당청구권이 없는 주식은 제외)을 직접·간접적으로 5% 이상 보유하는 내국법인 또는 거주자 일 것.

이들 세 조건을 갖춘 경우에 일정 외국자회사 등의 유보소득에 상당하는 금액 중 일본 주주의 직접·간접 주식(이익 배당 청구권이 없는 주식은 제외)보유비율에 따라 당

276) 永長正士 編(2003), 『圖說日本の税制』, p. 245.

해 주주의 소득에 합산하여 과세하는 것이 외국자회사 합산세제의 주요 내용이다. 단, 외국자회사 등이 일정기준에서 독립기업으로 볼 수 있고 또 기타 사업을 하기에 합리성을 충분히 갖추고 있다고 인정되는 경우에 해당하는 연도는 합산하지 않는 적용제외도 있다.

외국자회사 합산세제는 본래 대인주권이 미치지 않는 외국법인, 나아가 영토주권이 미치지 않는 외국에서의 사업활동으로부터 발생한 소득을 대상으로 일본 과세권이 미치도록 하는 예외적인 제도이다. 때문에 이 제도의 적용은 조세피난처에서 실제적인 기업활동을 하고 있지 않다고 판단되는 경우 등 조세회피에 대처할 필요가 있는 경우에 한정되고 있다.

日本政府税制調査會(2000, p. 352)에서는 OECD에서 논의되고 있는 「유해한 조세경쟁」에의 적절한 대응논의, 다른 국가에서의 대응을 감안하여 일본 과세베이스의 침식을 방지하는 관점에서 계속하여 외국자회사 합산세제를 정비해 가야 한다고 제언하고 있다.

8. 조세조약 및 현황

각국의 국내법 규정은 가지각색이기 때문에 국제적인 과세권의 조정을 위해 조세조약이 큰 역할을 하게 된다. 이제까지는 일본 국내법에서 정하고 있는 국제조세제도에 관한 내용이었으나, 이하에서는 조세조약의 기능과 일본의 조세조약 체결국 현황에 관하여 보기로 한다²⁷⁷⁾.

조세조약은 일반적으로 소득과세와 관련하여 체결된다. 조세조약도 다른 국제조약과 마찬가지로 국내법보다 우선적으로 적용되며, 다음과 같은 기능으로 체결국간의 경제교류에 공헌하게 된다.

- ① 조약체결국간의 국제적 이중과세의 배제
- ② 조약체결국간의 과세권의 배분
- ③ 각 조약체결국 상대방 국가 거주자에 대한 과세관계의 명확화

277) 여기서 설명하고 있는 조세조약과 관련된 일본 국제조세제도의 내용은 永長正士 編(2003), 『圖說日本の税制』, pp. 252~253을 참조하여 정리한 것이다.

- ④ 상대방 국가의 국내 조세변경에 의한 불확실성에 대처하는 보호기능
- ⑤ 양국 과세당국의 분쟁처리 및 조세회피 방지와 관련된 협력체제 기능.

구체적으로 조세조약에서는 거주지국에 의한 과세권을 전제로 소득 종류별로 원천지국에서의 과세권이 어디까지 인정되는가를 규정하고 과세권의 경합을 최소한으로 억제하도록 규정하고 있다. 이와 함께 조세조약에서는 거주지국에 대하여 외국세액공제 등에 의한 이중과세의 배제를 의무화하는 것도 규정하고 있다.

조세조약에서는 사업소득의 경우 해당 사업체가 고정사업장(항구적 시설)을 갖지 않는 한 그 나라에서 과세되지 않는다는 원칙과 항구적 시설의 정의 등이 규정된다. 항구적 시설을 갖지 않는 비거주자(개인비거주자나 외국법인)가 얻는 이자, 배당, 사용료 등 이른바 투자소득에 대해 각국은 대체적으로 원천분리과세를 실시하고 있다. 조세조약에서는 조약을 맺고 있는 상대방 국가의 거주자에 대하여 서로 일정세율(한도세율 또는 한계세율)을 초과하여 과세해서는 안된다는 것도 규정하고 있다.

최근 일본이 체결한 조세조약에서는 투자소득에 대한 세율로서 이자는 10%, 배당은 모회사 자회사간 5%·일반 15%, 사용료는 10%라는 한도세율을 규정하고 있는 것이 일반적이다. 2003년 4월 1일부터 조세조약의 규정에 기초하여 조세조약의 상대 국가로부터 정보제공의 요청이 있는 경우에는, 일정 경우를 제외하고 그 정보제공을 위하여 세무당국이 질문검사를 할 수 있도록 하고 있다. <표 VIII-8>에서는 일본의 조세조약체결 상대국을 原조약의 서명순으로 하여 표시하고 있으며, <표 VIII-9>에서는 일본이 체결한 조세조약 개요 현황표를 제시하고 있다.

<표 VIII-8> 일본의 조세조약체결 상대국

국 가 명	발 효 일	국 가 명	발 효 일
미국	1972. 7. 9	네덜란드	1970. 10. 23
스웨덴	1983. 9. 18	한국	1999. 11. 22
파키스탄	1959. 5. 14	스위스	1971. 12. 26
노르웨이	1992. 12. 16	핀란드	1972. 12. 30
덴마크	1968. 7. 26	아일랜드	1974. 12. 4
인도	1989. 12. 29	스페인	1974. 11. 20
싱가포르	1995. 4. 28	루마니아	1978. 4. 9
오스트리아	1963. 4. 4	체코슬로바키아 ²⁾	1978. 11. 25
영국 ¹⁾	1970. 12. 25	필리핀	1980. 7. 20
뉴질랜드	1963. 4. 19	헝가리	1980. 10. 25
태국	1990. 8. 31	폴란드	1980. 12. 23
말레이시아	1999. 12. 31	인도네시아	1982. 12. 31
캐나다	1987. 11. 14	중국 ³⁾	1984. 6. 26
프랑스	1996. 3. 24	소련연방 ⁴⁾	1986. 11. 27
독일	1967. 6. 9	방글라데시	1991. 6. 15
브라질	1967. 12. 31	불가리아	1991. 8. 9
스리랑카	1968. 9. 22	룩셈부르크	1992. 12. 27
벨기에	1970. 4. 16	이스라엘	1993. 12. 24
이집트	1969. 8. 6	터키	1994. 12. 28
오스트레일리아	1970. 7. 4	베트남	1995. 12. 31
이탈리아	1973. 3. 17	멕시코	1996. 11. 6
잠비아	1971. 1. 23	남아프리카	1997. 11. 5

주: 나라 순서는 原조약의 서명일 순서에 따른 것이고, 발효일은 최신 조약에 따른 것이기 때문에 표에 서는 발효일의 순서가 역전되는 경우가 있다.

1) 영국과의 원조약은 피지에도 적용된다.

2) 구 체코슬로바키아 조약은 체코공화국 및 슬로바키아공화국에 각각 적용된다.

3) 중국의 조약은 홍콩, 마카오에는 적용되지 않는다.

4) 구 소련연방 조약은 아르메니아, 우크라이나, 우즈베키스탄, 키르기스, 크루지아, 타지키스탄, 투르크메니스탄, 벨라루시, 모르드바, 러시아에 각각 적용된다.

자료: 永長正士 編(2003), 『圖說日本の税制』, p.253.

<표 VIII-9> 조세조약 현황표

□ 배당

		배 당				비고
		제한세율		모회사 자회사간 요건		
		일반	모·자간	출자비율	소유기간	
OECD 조약모델		15% 이하	5% 이하	25% 이상	-	
일본의 조약 예		15% 이하	5% 이하	25% 이상	6개월	
1	아일랜드	일본:15%	일본:10%	25% 이상	6개월	아일랜드:비과세, 부가세도 면제
2	미국					<표 VIII-10>참조
3	영국	15%	일본:10% 영국:면세	일본:25% 영국:단독또는 공동으로 직접, 간접10% 이상	일본:12개월 영국: -	일반배당에 공여 있음 세금공제
4	이스라엘	15%	5%	25% 이상	6개월	
5	이탈리아	15%	10%	25% 이상	6개월	
6	인도	15%	-	-		
7	인도네시아	15%	10%	25% 이상	12개월	송금세 제한 있음 (10%)
8	이집트	일본:15% 이집트:-*	-	-		*개인과 관계되는 일반 소득세에 한하여 20%
9	호주	15%	-	-		
10	오스트리아	20%	10%	50% 초과	12개월	
11	네덜란드	15%	5%	25% 이상	6개월	
12	캐나다	15%	5%*	25% 이상	6개월	캐나다:지점세의 제한 있음(5%) *캐나다의 비거주자 소 유투자법인으로부터 받 은 배당은 10%
13	한국	15%	5%*	25% 이상	6개월	*2003년 말까지는 10%
14	잠비아	면제	면제	-		
15	싱가포르	일본:15%	일본:5%	25% 이상	6개월	싱가포르:비과세
16	스위스	15%	10%	25% 이상	6개월	

<표 VIII-9>의 계속

		배 당				비고
		제한세율		모회사 자회사간 요건		
		일반	모·자간	출자비율	소유기간	
17	스웨덴	15%	5% 일정대상 은 면세*	25% 이상	6개월	*배당 받은 자가 상장법 인이거나 또는 당해 배 당 수령자 주식의 50% 초과분을 정부, 개인거주 자 등이 보유하고 있을 것이 추가적 요건임
18	스페인	15%	10%	25% 이상	6개월	
19	스리랑카	일본:20%	-	-		스리랑카:6% 과세 (부가세) 법인에만
20	소련연방	15%	-	-		
21	타이	-	15%* 20%	25% 이상	6개월	*산업적인 사업을 하는 법인으로부터 받은 배당 인 경우
22	중국	10%	-	-		
23	체코슬로바키아	15%	10%	25% 이상	6개월	
24	덴마크	15%	10%	25% 이상	12개월	
25	독일	15%	일본:10% 독일: -	25% 이상	12개월	
26	터키	15%*	10%*	25% 이상	6개월	*터키의 경우, 터키의 법 인세율이 40%미만일 때, 일반은 20%, 모·자간은 15%를 적용. *터키: 지점세 제한있음 (원칙 10%)
27	뉴질랜드	15%	-	-		
28	노르웨이	15%	5%	25% 이상	6개월	
29	헝가리	10%	-	-		
30	방글라데시	15%	10%	25% 이상	6개월	

<표 VIII-9>의 계속

		배 당				비고
		제한세율		모회사 자회사간 요건		
		일반	모·자간	출자비율	소유기간	
31	파키스탄	-	일본:15% 파키스탄: 6.25%의 경감*	-	-	*산업적인 사업을 하는 법인으로부터 받은 배 당에는 6.25%
32	필리핀	25%*	10%	25% 이상	6개월	*창업기업으로부터의 배당은 10% 송금세의 제한 있음 (10%)
33	핀란드	15%	10%	25% 이상	6개월	
34	프랑스	15%	적격거주 자:면세 기타:5%	15% 이상	6개월	일반배당 및 집합연금기 금의 세금공제 공여 있음 선불세의 환급규정 있음
35	브라질	12.5%	-	-	-	
36	불가리아	15%	10%	25% 이상	6개월	
37	베트남	10%	-	-	-	
38	벨기에	15%	일본:10% 벨기에:5%	25% 이상	6개월	
39	폴란드	10%	-	-	-	
40	말레이시아	일본:15%	일본:5%	25% 이상	6개월	말레이시아:비과세
41	남아프리카	15%	5%	25% 이상	6개월	
42	멕시코	15%	5% 일정 대상은 면세*	25% 이상	6개월	*배당수령자가 상장법 인으로 그 주식의 50% 초과분을 정부, 개인거 주자 등이 보유하고 있 을 것이 추가적 요건
43	룩셈부르크	15%	5%	25% 이상	6개월	
44	루마니아	10%	-	-	-	

<표 VIII-9>의 계속

□ 이자, 사용료

		이 자		사용료	
		제한세율	참고사항	제한세율	참고사항
OECD 조약모델		10% 이하	상환차익을 포함	면제	
일본의 조약 예		10% 이하	일본은행, 수출입은행 수취이자	10% 이하	특허권 양도익을 포함
1	아일랜드	10%	同OECD모델	10%	-
2	미국				<표 VIII-10> 참조
3	영국	10%	同OECD모델	10%	
4	이스라엘	10%	간접융자 등 면세,상환차익 포함	10%	
5	이탈리아	10%	同OECD모델	10%	-
6	인도	10%(은행수취이자) 15%(일반)	간접융자 등 면세,상환차익 포함	20%	기술적 역무 요금 포함
7	인도네시아	10%	간접융자등 면세,상환차익 포함	10%	-
8	이집트	-	-	15%	영화필름 제외
9	호주	10%	-	10%	-
10	오스트리아	10%	-	10%	
11	네덜란드	10%		10%	특허권 양도익 포함
12	캐나다	10%	간접융자 등 면세,상환차익 포함	10%	-
13	한국	10%	상환차익 포함	10%	
14	잠비아	10%	상환차익 포함	10%	-
15	싱가포르	10%	간접융자 등 면세,상환차익 포함,싱가포르 산업적인 사업의 회사채, 대부금의 이자면세	10%	
16	스위스	10%	간접융자 등 면세	10%	특허권 양도익 포함
17	스웨덴	10%	同OECD모델	10%	

<표 VIII-9>의 계속

		이 자		사용료	
		제한세율	참고사항	제한세율	참고사항
18	스페인	10%	-	10%	특허권 양도의 포함
19	스리랑카	-	은행이 수취하는 이자 는 면세	면세·저작 권·영화·필름 반액과세 특허권 등	
20	소련연방	10%	간접용자 등 면세, 상환 차익 포함	면세·문화 적 사용료 10%·공업 적 사용료	
21	타이	법인이 수취하는 것에 한함. 10%(금융기관 등 수취) 15%(기타 법인 수취)	상환차익 포함	15%	특허권 양도의 포함, 기기 임대료는 포함 하지 않음
22	중국	10%	간접용자 등 면세, 상환 차익 포함	10%	-
23	체코슬로바 키아	10%	간접용자 등 면세, 상환 차익 포함	면세·문화 적 사용료 10%·공업 적 사용료	-
24	덴마크	10%	同OECD모델	10%	
25	독일	10%		10%	특허권 양도의 포함
26	터키	10%	상환차익 포함	10%	
27	뉴질랜드	-	-	-	-
28	노르웨이	10%	간접용자 등 면세, 상환 차익 포함	10%	특허권 양도의 포함 기기 임대료는 포함 하지 않음
29	헝가리	10%	간접용자 등 및 연체이 자면세, 상환차익 포함	면세·문화 적 사용료 10%·공업 적 사용료	-
30	방글라데시	10%	간접용자 등 면세, 상환 차익 포함	10%	

<표 VIII-9>의 계속

		이 자		사용료	
		제한세율	참고사항	제한세율	참고사항
31	파키스탄	30%	국채, 산업적인 사업의 회 사채, 대부금 이자 면세	항구적 시설을 갖지 않는 경우 면세	기기 임대료는 포함 하지 않음
32	필리핀	15%(일반) 10%(공사채 이자 및 창업기업으로 부터의 이자)	간접용자 등 면세, 상환 차익 포함	25%(일반) 15%(영화필름) 10%(창업기 업으로부터의 사용료)	-
33	핀란드	10%	-	10%	
34	프랑스	10%	간접용자등 면세, 연체 채권 이자의 면세, 상환 차익 포함	10%	특허권 양도의 포함, 기기 임대료는 포함 하지 않음
35	브라질	12.5%		12.5%(일반) 25%(상표권) 15%(영화필 름 등)	-
36	불가리아	10%	간접용자등 면세, 상환 차익 포함	10%	
37	베트남	10%	간접용자등 면세, 상환 차익 포함	10%	
38	벨기에	10%	-	10%	특허권 양도의 포함
39	폴란드	10%	간접용자등 면세, 상환 차익 포함	면세문화적 사용료 10%공업적 사용료	-
40	말레이시아	10%	상환차익 포함	10%	
41	남아프리카	10%	간접용자등 면세, 상환 차익 포함	10%	
42	멕시코	15%(일반) 10%(은행이 수취한 이자 등)	간접용자등 면세, 상환차 익포함	10%	특허권 양도의 포함
43	룩셈부르크	10%	간접용자등 면세, 상환 차익 포함	10%	
44	루마니아	10%	간접용자등 면세, 상환 차익 포함	10%문화적 사용료 15%공업적 사용료	-

자료: 日本財務省 主稅局 國際租稅課 협조자료.

<표 VIII-10> 미일 신조세조약의 포인트

1. 투자소득의 면세 ▶ 보유주식이 50% 초과*하는 모·자회사간의 배당 ▶ 금융기관 등의 수취이자 ▶ 사용료(저작권이나 특허권 등) *미국이 조세조약에서 배당을 면세하고 있는 나라는 일본 이외에 영국, 호주, 멕시코에 한정됨. (단, 지주비율은 80% 이상으로 제한되어 있다) 투자소득(배당, 이자, 사용료)의 원천지국 과세를 경감			
	현행		개정 후
배당	모·자간 배당 (지주비율 10%이상)	10%	면세(지주비율 50%초과) 5%(지주비율이 10%이상 50% 이하)
	포트폴리오배당(기타)	15%	10%(기타)
이자	10%		10% (단, 금융기관 등이 수취한 이자는
사용료	10%		면세
2. 기타 조치 ▶ 이전가격과세 처분을 과세연도 종료시부터 7년 이내의 조사개시로 제한함으로써 예견 가능성을 확보 ▶ 미국이 조약에 반하는 국내입법을 실시할 때는 3개월 이내 협의개시를 의무화 ▶ 재미 일본 민간은행 등의 지점과 관련된 지점이자세를 면세 ▶ 외국보험회사와 관련된 미국의 특정 세를 면세 ▶ 양국간 과세상의 취급이 다른 사업체에 대해서는 신조약을 적용 ▶ 면세조치의 확대에 따라 조세회피행위를 포괄적으로 방지하는 조치를 도입			

자료: 日本財務省 主稅局 國際租稅課 협조자료.

9. 우리나라에 주는 시사점

우리나라의 경우도 일본과 마찬가지로 내국법인과 외국법인을 구분하는 기준으로는 본점 또는 주사무소가 어디에 있는가에 따라 구분한다. 본점 또는 주사무소가 국내에 있으면 내국법인, 외국에 소재하면 외국법인으로 구분된다²⁷⁸⁾. 이 때 외국법인

의 과세가 내국법인과 어떻게 다르게 이루어지고 있는가는 국내사업장 등²⁷⁹⁾이 있는지의 여부가 중요한 기준이 된다. 소득의 종류(예컨대 양도소득, 부동산소득 등)나 세액계산 방법에 따라 내국법인과 외국법인이 다르게 취급되지만, 대체적으로 국내사업장이 있으면 내국법인과 동일하게 취급되어 종합과세되고 없으면 분리과세된다고 할 수 있다.

이 때 조세조약이 체결되어 있는지의 여부에 따라서도 내국법인과 외국법인의 과세가 다르게 된다. 우리나라와 조세조약이 체결되어 있고 소득이 국내사업장(고정사업장)에 귀속되면, 내국법인과 동일하게 신고납부, 종합과세를 적용받게 된다. 이에 비해 조세조약이 체결되어 있지 않으면 국내세법에 의해서만 과세되고, 조세조약이 체결되어 있다고 하더라도 국내사업장(고정사업장)이 없으면 원천분리과세되며 조세조약상의 제한세율(한도세율)이 적용된다²⁸⁰⁾.

이상은 법인세법에서 규정하고 있는 외국법인의 과세제도에 대한 개략적 설명이지만 국제조세제도와 관련하여 우리나라 「국제조세조정에 관한 법률」에서는 이전가격과세제도, 과소자본과세제도, 조세피난처과세제도 등을 규정하고 있다. 나아가 조세협약상의 소득구분과 국내법상 소득구분이 상이한 경우에는 조세조약이 우선 적용하여야 한다는 원칙도 규정하고 있다.

이하에서는 日本政府稅制調査會(2000)에 나와 있는 일본에서 국제조세에 관한 최근 논의를 참고로 우리나라가 대처할 필요성이 있는 것을 중심으로 언급하기로 한다.

우선 관리지배지주의(管理支配地主義)에 관한 것이다. 日本政府稅制調査會(2000, pp. 345~346)의 중기보고 자료에 의하면, 외국법인(제한납세의무자)의 판정기준에 대하여 새로운 인식을 보이고 있다. 일본도 우리나라와 마찬가지로 주로 법인의 관리·지배가 이루어지는 장소의 소재지를 기준으로 하여 내국법인(무제한납세의무자)과 외국법인(제한납세의무자)으로 구분하고 있다. 그러나 자본거래가 자유화되면서 명목상 본점을 외국에 두고 내국법인으로서의 무제한 납세의무자를 면제받으려고 하

278) 재정경제부(2003), 『조세개요』, p. 70.

279) 국내사업장 등이 있는 외국법인이라 함은 국내사업장이 있거나 부동산소득 또는 산림소득이 있는 외국법인을 말한다. 재정경제부(2003), 『조세개요』, p. 71.

280) 이 때 양도소득은 신고납부 분리 과세되며, 부동산·산림소득은 신고납부 종합 과세된다. 재정경제부(2003), 『조세개요』, p. 74.

는 자가 증가하고 있다는 우려도 있다. 이에 따라 법적 등기나 등록을 한 장소에 따라 판정하는 등록지주의(본점 소재지주의)만이 아니라 법인의 실질적 경영·관리장소의 유무에 따라 판정하는 관리 지배지주의도 병용할 필요가 있다는 지적도 나오고 있다.

최근에는 조세피난처(tax haven)에 있는 서류상의 회사(paper company)를 이용한 조세회피 행위에 대한 필요한 대책이 이미 강구되고 있기 때문에 현재로서 관리지배지주의를 채택할 필요성은 그리 높지 않다. 그러나 앞으로 법인격을 갖지 않는 다양한 사업체를 염두에 두고 법인과세에 대처할 경우 관리지배지주의를 도입해야 할 것인가의 여부를 검토할 필요성이 대두될 것으로 보고 있다. 우리나라로서 관리지배지주의에 대한 관점을 정리하여야 할 시기가 아닌가 생각된다.

다음으로 외국법인의 지점 등에 대한 과세문제로서 독립기업원칙의 적용 여부에 관하여 보기로 하자²⁸¹⁾. 일본의 경우 외국법인의 소득에 대해 과세할 때, 지점 등의 항구적인 시설(고정사업장)이 있는 경우에는 내국법인에 준하는 사업소득세가 부과되고 항구적인 시설을 갖지 않는 법인의 경우는 원칙상 투자소득에 대한 분리과세(소득세의 원천징수)만이 부과된다.

일본 국내법은 외국법인이 일본 내에 지점 등의 항구적 시설을 갖는 경우, 국내원천소득의 전부에 과세하는 종합주의(총괄주의)를 채용하고 있다. 이에 비해 조세조약에서는 일반적으로 항구적인 시설에 귀속하는 소득에 대해서만 과세한다는 귀속주의에 따라 조정하는 것으로 되어 있다. 일본에서도 조세조약이 적용되는 경우에는 귀속주의에 기초하여 과세하게 된다²⁸²⁾.

또 일본 국내법에서는 외국법인의 지점 등을 그 외국법인으로부터 독립된 거래주체로 취급하고 있지 않다. 예를 들면 외국법인의 본점과 지점간의 거래는 내부거래로 취급되어 소득계산에는 영향을 미치지 않는 것으로 되어 있다. 이러한 실정임을 감안하여, 외국법인의 지점 등에 대하여 외국법인 자회사의 경우와 마찬가지로 과세하여야 한다는 의견도 있다. 이는 기본적으로 자회사 형태로 진출한 경우와의 조화라는 관점에서 외국법인 소득계산시 지점도 독립된 거래주체로서 취급하여야 한다는 사고에 기

281) 日本政府税制調査會(2000, pp. 345~346).

282) 이에 따라 한·일 조세조약(1999년 11월 22일 발효)에서는 사업소득과세원칙이 총괄주의에서 귀속주의로 변경되었다. 재정경제부(2003), 『조세개요』, p. 72.

초하고 있다. OECD의 조세조약모델에서도 항구적 시설(고정사업장)에 대한 과세가 이전가격과세의 경우와 같이 독립기업원칙을 가능한 한 적용해야 한다고 하는 논의가 이루어지고 있다. 우리나라도 아직까지 고정사업장이 있는지 없는지에 주목하여 과세되고 있는 수준이므로 이상의 논의를 감안하면 앞으로 독립기업원칙의 적용 여부에 대한 보다 면밀한 검토가 요구되는 시점이라고 할 것이다.

마지막으로 전세계거래(global trading)에 대한 과세문제에 대하여 간단히 살펴보기로 한다. 위에서 지적한 외국법인의 지점 등에 대한 과세문제는 세계 금융시장에 있는 금융기관의 거점을 연결하여 일체적인 거래가 이루어지는 이른바 전세계거래(global trading)에 대한 과세 문제와도 관계가 깊다. 전세계거래에서는 금융기관의 본지점이나 관련회사 세계각지의 거점이 각각의 역할을 담당하면서 거래에 관여하고 있다. 이러한 거래가 이루어질 때 각국에 귀속하는 소득을 어떻게 취급할 것인가 라는 문제가 대두된다. 이와 함께 거래 관련회사, 지점 등 각국에 존재하는 거점 등을 어떠한 납세 단위로 인식할 것인가 하는 문제도 대두된다. 전세계거래에 대한 과세소득의 귀속문제에 대해 일본 만이 아닌 OECD의 논의 등 향후 국제적인 논의의 동향을 보아가면서 대응해 나아가야 할 것이다²⁸³⁾.

283) 한편 국제과세의 문제는 특정국가가 단독으로 대처하는 데에는 한계가 있다. 왜냐하면 기업이나 개인의 경제활동은 언제나 조세부담이 낮은 나라나 지역으로 이동하는 경향이 있기 때문이다. 따라서 예컨대 「有害한 租稅 競争」에 대한 국제적인 대처를 위한 관계국들의 협조나 논의가 불가결하다. 이는 말할 것도 없이 국제조세제도에 있어서의 국제협조의 중요성을 의미한다.

IX. 일본의 기타 조세

1. 기타 조세의 종류

이제까지 일본의 주요 세목 또는 국제조세제도를 독립된 장으로 하여 다루어 왔다. 이들 세목이나 조세제도 이외에도 일본의 국세와 지방세에는 다양한 세목이 있다. 국세의 경우 장별로 독립시켜 다룬 소득세, 법인세, 소비세, 상속·증여세 이외에도 지가세, 주세, 담배세·담배특별세, 휘발유세·지방도로세, 항공기연료세, 석유가스세, 석유세, 자동차중량세, 전원개발촉진세 등이 있다²⁸⁴⁾.

이들 세목 가운데에는 세수입 전부 또는 일부를 특정 공공서비스 제공에 필요한 재원으로 하기 위해 징수하는 특정재원이 있다. 특정재원에는 휘발유세 및 지방도로세, 석유가스세, 항공기연료세, 자동차중량세, 전원개발촉진세, 석유세가 포함된다. 일본의 특정재원은 우리나라의 목적세에 해당한다고 할 수 있다. 그러나 우리나라의 목적세와는 반대로 일본의 특정재원은 그 세목 수는 많으나 국세수입에서 차지하는 비율은 1.7%(2001년도)로서 낮은 편이다²⁸⁵⁾. 우리나라의 목적세와 비교한 특정재원에 대한 언급은 제2절에서 보다 구체적으로 하기로 한다.

다음으로 지방세에 관하여 간단히 보기로 하자. 지금까지 지방세에 관하여 다룬 것은 제VII장에서 고정자산세 한 세목밖에 다루지 않았으나, 지방세에는 고정자산세 이외에도 다양한 세목이 있다.

284) 각각의 특정재원이 국세수입에서 차지하는 비율을 보면, 지방도로세 0.6%, 석유가스세(양여분) 0.0%, 항공기연료세(양여분) 0.0%, 자동차중량세(양여분) 0.6%, 특별토세 0.0%, 원유등관세 0.1%, 전원개발촉진세 0.7%, 휘발유세 1.4%, 담배특별세 0.5%이다(2001년도). 지가세는 1998년 이후의 각 과세시기에 부과되는 것에 대해 당분간 과세가 정지되고 있다. 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 159. 한편 우리나라에는 증권거래세가 국세수입의 1.9%(2001년)를 차지하고 있다. 일본에도 유가증권거래세, 거래소세가 있었으나 1999년 3월 31일 폐지되었다. 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 60.

285) 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 188.

일본의 경우 2002년 3월 31일 시점에서 47개의 광역자치단체(도도부현)와 3,223개의 기초자치단체(시정촌)가 있으며²⁸⁶⁾, 우리나라와 마찬가지로 이들 광역자치단체와 기초자치단체간의 세목은 다르게 되어 있다. 우리나라 서울특별시·광역시자치구가 시군과는 다른 세목을 갖고 있는 것과 같이 東京都 特別區의 경우는 시정촌 세목과는 다른 세목 구성으로 되어 있다.

우리나라가 지방세를 구분할 때 일반적으로 도세와 시군세로 하여 구분하듯이 일본에서는 도부현세와 시정촌세로 나누어 논의하는 것이 일반적이다. 도부현은 도부현민세, 사업세, 지방소비세가 기간세로 되어 있고, 시정촌은 시정촌민세와 고정자산세가 기간세로 되어 있다. 도부현민세와 시정촌민세를 합하여 주민세라 부르고 있다. 도부현민세와 시정촌민세를 합하면 지방세 수입 가운데 가장 높은 비중을 차지하고 있으며, 주민세는 대부분이 주민의 소득에 대하여 부과되는 소득과세이다. 그러나 단일 세목으로서 지방세 가운데 그 비중이 가장 높고 다른 지방세 세목에 비하여 중요한 위치를 차지하고 있는 것이 시정촌(기초자치단체)에서 부과하는 고정자산세이다. 여기서 중요한 위치를 차지한다는 것은 단지 세수 비중이 가장 높다는 것뿐만 아니라, 지방세로서 세수입의 안정성이 높고 지방공공서비스로부터의 편익과 그 부담과의 대응관계인 응익원리를 잘 반영하고 있다고 하는 의미가 포함되어 있다.

이하 제2절에서는 기타국세로 하여 독립된 장에서 다루지 않은 일본의 국세 세목에 관하여 지가세, 주세, 담배세, 특정재원의 순서로 하여 다루기로 한다. 다음으로 제3절에서는 이미 일본의 자산과세로 하여 제Ⅶ장에서 따로 다룬 고정자산세 이외의 지방세목 전반에 관하여, 주민세(도부현민세와 시정촌민세), 사업세, 지방소비세, 기타지방세로 하여 살펴보기로 한다. 제4절에서는 일본의 기타 조세가 우리나라에 주는 시사점에 대해 언급하고 있다.

286) 총무성 편(2003), 『지방재정백서』, 제1표. 최근 시정촌의 합병이 한창 진행되고 있어 그 숫자가 줄어들고 있는 추세이다. 예컨대, 2001년 3월 31일 시점에서는 시정촌의 수는 3,227단체였으나, 2002년 3월 31일의 숫자를 보면 3,223단체로서 4단체가 줄어들었다.

2. 기타 국세

가. 지가세

지가세는 납세자가 보유하는 모든 과세토지를 전부 열거한 후에 그 전체 과세토지의 자산가치에 맞게 세부담을 하게 하려는 것이 기본 취지였다. 즉, 지가세는 고정자산세의 평가 적정화를 도모하면서, 토지 보유비용과 그 의식을 증대시켜 토지의 유효이용을 촉진하고자 하는 토지대책의 일환으로 실시된 것이다. 地價稅가 창설된 것은 1991년 토지세제개혁에서 비롯되며, 1992년 1월 1일부터 실시되었다.

1996년도 세제개정에서는 1991년의 토지세제개혁 이후의 상황 변화를 배려하여, 토지의 보유 양도 취득 각각의 단계에서 세부담의 형태를 조정하는 조치가 이루어졌다. 주지하듯이 1990년대 일본은 거품경제가 붕괴되고 토지의 자산가치가 하락하고 토지가 다른 자산에 비하여 유리하게 작용하지 않게 되었다. 이러한 배경이 있어, 1998년의 과세시기부터 당분간 지가세의 과세가 정지되어 있는 실정이다. 그 결과 현재는 지가세의 세수입이 징수되지 않고 있다. 이하에서는 지가세의 개요를 살펴보기로 한다²⁸⁷⁾.

지가세의 납세의무자는 국내에 있는 토지 및 借地權 등을 갖고 있는 개인 또는 법인이다. 이들 납세의무자인 개인 또는 법인이 그 해 1월 1일(과세시기) 현재 소유하고 있는 토지가 지가세의 과세 대상이 되나, 다음과 같은 토지 등은 비과세된다.

<지가세가 비과세되는 토지 등>

- ① 정부 또는 지방공공단체 기타 법인세법(별표 제1)에서 들고 있는 공공법인이 소유하는 토지.
- ② 사단법인·재단법인, 학교법인, 종교법인 기타 법인세법(별표 제2)에서 들고 있는 공익법인 등이 소유하는 토지 (정관(定款)으로 정한 업무목적용 이외의 용도로 쓰이고 있는 토지나 정관으로 정한 업무목적용으로 쓰기 위한 공용(供用)계획이 없는 미사용 토지는 제외).
- ③ 일정 공익 용도로 쓰이고 있는 토지 등(자연·국토보전, 의료·사회복지, 문화·

287) 永長正士 編(2003), 『圖說日本の税制』, pp. 164~165를 중심으로 정리한 내용이다.

교육, 교통·통신, 수도·에너지, 기타에 관련되는 것(토지세법 별표 제1에 규정)).

- ④ 다음의 주택부지(1,000㎡ 이하의 부분에 한정. 공동주택은 한 채(一戶)당으로 한정).
- ㉠ 자신이 소유하고 주거하고 있는 주택(한 채에 한한다)
- ㉡ 다른 사람에게 빌려주고 있는 주택(회사임원의 주택은 제외)
- ⑤ 1㎡당 평가액(이를 更地價格이라 한다)이 3만엔 이하의 토지

지가세 세액계산의 기준이 되는 과세가격은 납세의무자가 과세시기에 소유하고 있는 모든 토지가액의 합계액이 된다(비과세용을 제외). 이 때 일정 용도로 사용되고 있는 토지에 대해서는 과세가격의 계산에 관한 경감특례가 적용된다. 경감특례가 적용되고 있는 예로는, 우량주택 분양예정지 등을 보통 과세가격의 5분의 1로 경감하는 조치, 협동조합 등의 保有地, 기타 지가세법 별표 제2에서 규정하는 토지를 보통 과세가격의 2분의 1로 경감하는 조치 등을 들 수 있다.

지가세의 과세대상이 되는 토지의 평가가액은 상속세 평가에 따라 산정한 시가에 따르고 있다. 또한 지가세의 과세대상액은 과세가격으로부터 기초공제액을 차감한 잔액으로 하고 있다. 과세가격이 기초공제액(과세최저한)을 밑도는 경우는 지가세가 과세되지 않는다. 기초공제에는 정액공제와 면적비례공제가 있다.

우선 정액공제의 기초공제액은, ① 자본금 등이 10억엔을 초과하는 법인(보험업법에 규정하는 상호회사 등을 포함)은 5억엔, ② 자본금 등이 1억엔 초과 10억엔 이하의 법인은 8억엔, ③ 이들 ①과 ②이외의 법인 및 개인은 15억엔이다. 다음으로 면적비례공제의 기초공제액은, 1㎡당 평가액이 3만엔을 초과하는 토지(비과세 부분은 제외)의 면적에 3만엔을 곱한 금액이다²⁸⁸⁾.

지가세의 세액은 위의 과정을 거쳐 구한 과세대상액에 0.15%의 세율을 곱해서 계산한다. 이 때 지가세의 부담을 어떻게 할 것인가에 대해서는, 적어도 5년마다 한 번씩 고정자산세 토지 평가의 적정화 등을 감안해 가면서 토지 보유에 대한 세부담 전체의

288) 借地權 등이 설정된 토지는 3만엔에 借地權비율을 곱해 계산한다. 永長正士 編(2003), 『圖說日本の税制』, p. 165.

상황 등을 참작하여 검토하는 것으로 되어 있다. 검토 결과 필요하다고 인정될 때에는 과세대상이나 세율에 대하여 소정의 조치를 취하는 것으로 하고 있다. 이 외에도 일본의 기초자치단체인 시정촌은 세무서장 등의 청구에 기초하여 고정자산과세 대장 등을 열람할 수 있도록 규정하고 있으며, 장부의 비치, 신고서의 고지, 질문검사권 및 관공서 등에 협력요청을 할 수 있는 규정도 마련하고 있다.

마지막으로 지가세의 신고·납부를 보면, 매년 10월 1일부터 10월 31일까지 신고하고, 이 시기 및 다음 해 3월 31일까지 2분의 1씩 분할하여 납부하는 것으로 되어 있다. 지가세의 납세지는 개인의 주소지 및 법인 본점 소재지이다.

나. 주세

주세나 담배세는 다른 물품과 달리 특수한 기호품이라는 성격 때문에 역사적으로 다른 물품에 비해 높은 세부담을 해 온 세목들이다²⁸⁹⁾. 일본의 주세는 제2차 세계대전 이전에는 국세수입에서 가장 큰 비중을 차지하던 시기도 있었으나, 제2차 세계대전 이후에는 직접세 수입이 증가되면서 그 수입이 현저하게 하락하였다. 예컨대 2001년 주세수입은 일본 국세수입의 3.5%를 차지하는 정도이다. 일본에서 소비세가 실시되기 직전인 1988년 12월 발본개혁으로 주세에 있어서도 종가세제도 및 급별제도의 폐지 등 간소 합리화가 이루어졌으며, 주류간의 세부담 격차 축소나 소비세와의 세율조정도 실시하였다. 2003년도 세제개정에서는 주류간의 세부담 격차를 축소하고 발포주(發泡酒), 과실주, 청주(合成清酒), 甘味과실주 등의 세율을 인상하였다.

주세의 납세의무자는 주류 제조자와 주류를 보세지역에서 인수하는 자이다. 즉, ① 주류 제조자는 제조장에서 판매한 주류에 대하여 주세를 납부할 의무가 있고 ② 보세지역에서 주류를 인수하는 자도 그 인수한 주류에 대하여 주세를 납부할 의무가 있다.

주세는 주류, 즉 알코올분 1도 이상의 음료를 과세대상으로 하여 부과되는데, 일본 주세법에서는 주류를 원료나 제조방법에 따라 다음 10종류로 분류하고 있다. 10종류라 함은 ① 청주 ② 합성청주 ③ 소주 ④ 맛술(미린) ⑤ 맥주 ⑥ 과실주류 ⑦ 위스키류

289) 주세에 관한 내용은 高野俊信·松田淳 編(2002), 『税法便覧』의 주세 부분과 永長正士 編(2003), 『圖説日本の税制』, pp. 188~189를 이용하여 정리한 것이다.

⑧ 스피리츠류 ⑨ 리큐르류 ⑩ 잡주를 말한다. 이 중 소주나 위스키류 등 5종류의 주류는 다시 11품목으로 구분하여 각각의 주류에 따른 세율이 설정되어 있다. <표 IX-1>에 서는 주세의 세율을 요약하여 신고 있다.

<표 IX-1> 주세의 세율

구 분		기준 알코올분 (단위:度)	1kl당 세율 (단위:엔)	알코올 1도당 세율 (단위:엔)
청주		15.0	140,500	9,367
합성청주		15.0	94,600	9,307
소주	소주 갑류	25.0	248,100	9,924
	소주 을류			
미린(맛술)		13.5	21,600	1,600
맥주		(5.0)	222,000	44,400
과실주류	과실주	(12.0)	70,472	5,873
	감미과실주	12.0	103,722	8,644
위스키류	위스키	40.0	409,000	10,225
	브랜드			
스피리츠류	스피리츠	37.0	367,188	9,924
	원료용알코올			
리큐르류		12.0	119,088	9,924
잡주	發泡酒(맥아 50% 이상)	(5.0)	222,000	44,400
	發泡酒(맥아 25~50% 미만)	(5.0)	178,125	35,625
	發泡酒(기타)	(5.0)	134,250	26,850
	粉末酒	-	320,500	-
	기타 잡주(미린 유사)	13.5	21,600	1,600
	기타 잡주(기타)	12.0	103,722	8,644

주: 1. 맥주, 과실주 및 發泡酒의 기본알코올분은 평균적인 알코올분이다.

2. 각각의 과실주에 대한 세율은 그 알코올분에 따라 가감산된다. (단, 맥주, 과실주 및 發泡酒는 제외)

자료: 永長正士 編(2003), 『圖說日本の稅制』, p.189.

주류를 제조하고자 하는 자는 제조장별로, 주류를 판매하고자 하는 자는 판매장별로, 일정한 절차를 거쳐 각각 소재지 관할세무서장으로부터 면허를 취득하여야 한다. 주류 제조자는 매월 소정의 신고서를 그 달 말일까지 관할 세무서장에게 제출하고, 다음달 말일까지 주세를 납부한다. 보세지역으로부터의 주류를 인수하는 자는 그 주류를 인수할 때까지 소정의 신고서를 제출하고 주세를 납부한다.

다. 담배세

담배세는 일본전매공사의 민영화와 함께 종전의 전매납부금을 대신하여 1985년에 「담배소비세」로 창설되었다. 그 후 1989년도 발본적인 세제개혁에서 소비세가 도입되면서 그 명칭을 「담배세」로 바꾸었다. 담배에는 개별소비세로서의 담배세 이외에 일반소비세도 함께 부과되면서, 일반소비세와의 부담조정을 도모하기 위한 개정이 이루어졌다. 그 주된 내용은 종전의 세부담 수준을 원칙적으로 유지하면서 종가·종량세 병과방식을 종량세제도로 일원화한 것이다.

현재 담배에 대해서는 소비세 및 지방소비세 외에 중앙정부의 담배세, 담배특별세가 부과되고 있으며, 이와 함께 지방의 담배세(도부현담배세·시정촌담배세)도 부과되고 있다.

중앙정부의 담배세 및 담배특별세는 담배를 과세대상으로 하여 제조장에서 반출할 때 또는 보세지역에서 인수할 때, 담배제조자 또는 인수자를 납세의무자로 하여 부과된다. 또한 담배특별세의 수입은 국채정리기금특별회계의 세입에 편입하는 것으로 되어 있다.

지방의 담배세는 도매판매업자 등이 담배를 소매판매업자에게 팔아 넘기는(賣渡하는) 경우에 그 매도에 관련된 담배를 대상으로 매도하는 도매판매업자를 납세의무자로 하여 부과하고 있다. 지방담배세는 도매업자의 매도담배를 인수하는 소매판매업자의 영업소 소재 지방공공단체에 납부하게 된다.

담배세의 세율은 종이말이담배를 예를 들면 1,000개피당 중앙정부의 담배세로서 3,126엔, 지방의 담배세로서 3,946엔(도부현 969엔, 시정촌 2,977엔)으로 합계 7,072엔이 부과되고 있다. <표 IX-2>는 종이말이담배를 비롯한 담배세의 세율을 요약하여 정

리한 것이다.

<표 IX-2> 담배세의 세율

(단위: 엔/천개피)

	중앙정부	지방정부	합계
종이 말이 담배	3,126 (820)	3,946 도부현 969 시정촌 2,977	7,072 (820)
파이프담배			
잎말이(葉卷)담배			
· 썰은 담배 · 저작(씹는)용, 냄새용 제조담배			
구 3급품 종이말이담배	1,484 (389)	1,873(도부현 461, 시정촌1,412)	3,357 (389)

주: 1. 파이프담배 및 잎말이(葉卷)담배의 세율은 1g을 1개피로, 썰은 담배, 저작(씹는)용, 냄새용 제조담배의 세율은 2g을 1개피로, 각각 환산하여 적용한다.

2. 현행 세율은 2003년 7월 1일부터 적용되고 있다.

3. 괄호안의 숫자는 담배특별세의 세율이다.

자료: 永長正士 編(2003), 『圖說日本の税制』, p. 191.

라. 특정재원

본장의 제1절에서 언급하였듯이 일본의 국세 세목 가운데 휘발유세 및 지방도로세, 석유가스세, 항공기연료세, 자동차중량세, 전원개발촉진세, 석유세는 세수입 전부 또는 일부를 특정 공공서비스 제공에 필요한 재원으로 하기 위해 징수하는 특정재원이다. 이하에서는 이들 특정재원에 대하여 간단히 언급하기로 한다²⁹⁰⁾.

290) 이하의 특정재원에 관한 설명은 주로 永長正士 編(2003), 『圖說日本の税制』, pp. 192~195를 참고한 것이다.

1) 휘발유세 및 지방도로세

휘발유에 과세되는 것이 휘발유세 및 지방도로세이다. 휘발유를 제조장으로부터 반출한 경우는 반출자에게, 보세지역으로부터 인수한 경우는 그 인수자에게 납세의무가 있다. 제조장으로부터 반출한 휘발유 또는 보세지역으로부터 인수한 휘발유의 수량에서 소비자에게 판매할 때까지 저장 또는 운송으로 줄어드는 양(1.35%)을 공제한 휘발유량이 과세표준이 된다. 서울은 휘발유 1kl당 휘발유세가 4만 8,600엔, 지방도로세가 5,200엔, 이를 합하여 5만 3,800엔의 종량세율로 되어 있다. 휘발유세는 국도 정비재원으로, 지방도로세는 지방도로 정비재원으로 각각 충당되고 있다.

2) 석유가스세

자동차용 석유가스용기에 충전되어 있는 석유가스(과세석유가스)를 과세대상으로 하여 부과되는 것이 석유가스세이다. 석유가스세의 납세의무자는 석유가스 충전장으로부터 반출되는 경우는 충전한 자, 보세지역으로부터 인수한 경우는 그 인수자이다. 서울은 과세석유가스 1kg당 17엔 50전의 종량세율로 되어 있다. 세수입은 중앙 및 지방의 도로정비재원으로 충당된다.

3) 자동차중량세

도로운송차량법에 따라 이른바 자동차검사를 받는 자동차와 동법에 의해 신고를 필요로 하는 경자동차에 과세되는 것이 자동차중량세이다. 자동차중량세의 납세의무자는 자동차검사증을 교부받는 자(검사자동차) 및 차량번호의 지정을 받는 자(신고경자동차)이다. 서울은 자동차검사의 유효기간이나 자동차의 중량 등에 따라 다르게 되어 있다. 예를 들면 차검 유효기간 1년의 자가용승용차는 차량중량 0.5t마다 6,300엔을 부담하게 되어 있다. 세수의 4분의 1은 자동차중량양여세법에 따라 시정촌의 도로정비재원으로 충당된다.

4) 항공기연료세

항공기에 적재하는 항공기 연료를 과세대상으로 하여 부과하는 것이 항공기 연료세이다. 동세의 납세의무자는 원칙적으로 항공기 소유자이나, 계약에 의해 소유자 이외의 자가 사용자인 것이 명확한 경우는 그 사용자가 납세의무자가 된다. 세율은 1kl당 2만 6,000엔의 종량세율이다. 세수는 중앙의 공항정비를 위한 비용 및 공항관계 지방공공단체의 공항대책비에 충당된다.

5) 전원개발촉진세

일반전기사업자(이른바 전력회사)의 판매전기에 부과되는 것이 전원개발촉진세이다. 여기서 판매전기라 함은 일반전기사업자가 사무소, 사업소나 일반가정의 수요에 따라 공급하는 전기 및 일반전기사업자가 자가소비한 전기이다. 세율은 판매전기 1,000kw당 445엔으로 되어 있다. 전원개발촉진세의 세수입은 전원입지대책이나 전원다양화대책에 충당된다. 2003년도의 세제개정으로 세율이 인하되어 2007년 4월 1일 이후는 1,000kw당 375엔이 된다.

6) 석유세

원유, 석유제품, 가스상태의 탄화수소 등에 과세되는 것이 석유세이다. 동세의 납세의무자는 석유가 채취장으로부터 반출된 경우는 채취자가, 보세지역으로부터 인수된 경우는 인수자가 납세의무를 진다. 세율은 원유 및 수입석유제품은 1kl당 2,040엔, 천연가스는 1톤당 720엔, 수입LPG는 1톤당 670엔의 종량세율로 되어 있다. 석유세의 세수입은 석유 및 에너지수급구조 고도화대책에 충당된다. 2003년도의 세제개정으로 LPG 및 LNG에 관련된 석유세의 세율이 인상되었고, 새로이 석탄도 과세대상으로 포함되었다.

이상에서 설명한 특정재원의 과세대상과 세율을 중심으로 요약한 것이 <표 IX-3>이고, 특정재원의 세수입 용도를 정리한 것이 <표 IX-4>이다.

<표 IX-3> 특정재원을 위한 국세세목의 세율

세목	과세대상	세율
휘발유세	휘발유	1kl당 48,600엔(특례세율: 1993. 12. 1~2008. 3. 31)
지방도로세	휘발유	1kl당 5,200엔(특례세율: 1993. 12. 1~2008. 3. 31)
석유가스세	자동차용 석유가스	1kg당 17엔50전
자동차중량세	승용차 트럭 버스 등	(예) (자가용) (영업용) · 승용차 0.5톤마다 6,300엔(년) 2,800엔(년) · 트럭 2.5톤 초과 총중량 1톤마다 4,400엔(년) 2,800엔(년) 2.5톤 이하 총중량 1톤마다 4,400엔(년) 2,800엔(년) · 버스 총중량 1톤마다 6,300엔(년) 2,800엔(년) 경자동차(검사대상) 1대당 4,400엔(년) 2,800엔(년) (특례세율: 1976.5.1 ~ 2003.4.30)
항공기연료세	항공기연료	1kl당 26,000엔
전원개발 촉진세	일반전기사업자의 판매전기	천kw당 445엔
석유세	석유, 수입석유제품, 가스상태의 탄화수소	원유, 수입석유제품 1kl당 2,040엔 국산천연가스, 수입LNG 1톤당 720엔 수입LPG 1톤당 670엔

자료: 永長正士 編(2003), 『圖說日本の税制』, p. 194.

<표 IX-4> 특정재원을 위한 국세세목의 세수입 용도

세목	세수입 용도
취발유세	형식적으로는 중앙정부의 일반재원이다. 도로정비긴급조치법에 근거하여 1998년부터 5년간은 전액 중앙의 도로특정재원으로 되어 있다. 또 동법에 근거하여 같은 기간 중 1/4은 지방에의 교부금 재원으로 충당되기 때문에 직접 도로정비특별회계로 편입되는 것으로 되어 있다.
지방도로세	도도부현 및 시정촌 도로특정재원으로 전액 양여되고 있다.
석유가스세	1/2은 형식적으로는 중앙의 일반재원이지만 도로정비긴급조치법에 근거하여 1998년부터 5년간은 도로특정재원으로 되고, 1/2은 도도부현 및 지정시의 도로특정재원으로 양여되고 있다.
자동차증량세	2/3는 중앙의 일반재원이지만 1/3은 시정촌의 도로특정재원으로 양여된다. 중앙정부분 중 80% 상당액은 도로정비에 충당하는 것으로 되어 있다.
항공기연료세	11/13은 형식적으로는 중앙의 일반재원이지만 공항정비특별회계법에 근거하여 공항정비를 위한 비용에 충당되고, 2/13는 공항관계 시정촌 및 공항관계 도도부현의 공항대책비로서 양여되고 있다.
전원개발촉진세	전원개발촉진세법 및 전원개발촉진대책특별회계법에 근거하여 전액 전원입지대책 및 전원다양화대책에 충당되고 있다.
석유세	형식적으로는 중앙의 일반재원이지만 석탄이나 석유 및 에너지 수급구조고도화대책특별회계법에 근거하여 석유 및 에너지 수급구조고도화대책에 충당되고 있다.

자료: 永長正士 編(2003), 『圖說日本の税制』, p. 195.

3. 고정자산세 이외의 지방세

가. 일본 지방세의 개요

일본은 우리나라에 비하여 지방세 세목수가 많은 편이나, 광역과 기초자치단체의 기간세가 확립되어 있고 광역 및 기초자치단체간의 세목상의 혼동은 적은 편이다. 도부

현은 도부현민세, 사업세, 지방소비세가 기간세로 되어 있고, 시정촌은 시정촌민세와 고정자산세가 기간세로 되어 있다.

각각의 지방세 세목에 관하여 살펴보기 전에 일본 지방세의 소득·소비·자산과세의 각 세원별 분포에 관하여 간단히 언급하기로 하자. 우선 소득에 대해 부과되는 주요 세목으로서 도부현민세, 시정촌민세 및 사업세가 있다. 다음으로 소비에 대해 부과되는 세로서는 1997년 4월 1일부터 도입된 지방소비세가 있고 자동차 관련 세목이 있다. 우리나라에서는 자동차 관련 세목을 자산과세로 보는 경우도 있으나, 주요 선진국의 비교통계를 다루는 OECD의 세입통계(Revenue Statistics) 분류에서는 자동차 관련세제를 소비과세로 분류하고 있다. 여기서는 OECD의 분류를 참고하여 자동차 관련세목을 소비과세로 하여 분류한다. 일본의 경우 자동차 관련세목으로서는 자동차세, 경자동차세, 자동차취득세가 있다. 마지막으로 자산관련 세목으로서 고정자산세, 도시계획세, 특별토지보유세, 부동산취득세 등이 있다. <표 IX-5>는 일본의 지방세목을 소득, 소비 및 자산과세로 분류하여 그 수입구성비의 추이를 나타낸 것이다.

<표 IX-5> 세원별 지방세 수입구성비의 추이

(단위: %)

	1950	1960	1970	1980	1990	1998	1999	2000	2001	2002
소득과세	44.9	49.6	55.6	57.1	63.7	47.2	45.4	47.4	47.3	46.3
개인소득과세	38.9	15.4	20.1	27.6	31.1	26.5	26.6	27.8	27.1	26.0
법인소득과세	6.0	34.1	35.5	29.6	32.6	20.7	18.8	19.6	20.2	20.3
소비과세	18.1	23.3	24.5	19.2	12.3	20.8	21.2	20.7	20.5	20.9
자산과세 등	36.9	27.1	19.9	23.7	24.0	32.2	33.4	31.9	32.2	32.8
합계	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0

주: 1. OECD세입통계 구분기준에 따라 작성한 것이다.

2. 2000년도까지는 결산액, 2001년도는 예상액, 2002년도는 지방재정계획액에 계획외수입 예상액을 더한 금액을 기초로 하여 계산한 값이다.

3. 반올림 관계상 합계와 일치하지 않는 경우가 있다.

자료: 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 209.

우리나라 지방세의 경우 소득과세인 주민세가 시군의 기간세로 자리잡고 있기는 하나, 주민세보다는 취득세와 등록세 등 거래자산과세의 비율이 높으며, 담배소비세 등 개별소비세의 비중도 높은 구조로 되어 있다. 이러한 우리나라 지방세 구조에 비하여 일본의 지방세는 현격하게 다른 구조를 보이고 있다. <표 IX-5>에서 보는 바와 같이 일본 지방세 세수입을 소득·소비·자산과세로 나누어 그 비중의 추이를 보면 소득과세가 가장 높은 비중을 차지하는 구조로 되어 있고, 그 다음이 자산과세, 그리고 소비과세가 가장 낮게 나타나고 있다.

소득과세의 경우 주민세(도부현민세와 시정촌민세)이외에도 사업세도 지방 소득과세로서 중요한 위치를 차지하고 있다²⁹¹⁾. 사업세에는 개인사업세와 법인사업세가 있

291) <표 IX-5>의 소득과세 중에는 개인소득과세에 자산소득분도 포함되어 있다. 자산소득분에는 분리양도소득과세, 유가증권양도소득과세 및 이자할(법인세할 조정분은 제외)이 포함된다. 이 때 종합과세에 관련된 토지양도소득과세 및 이자·배당소득과세는 그 수치가 불분명하기 때문에 자산소득과세에 포함하고 있지 않다. 자산소득분이 지방세수에서 차지하는 비중은 그리 높은 편은 아니다. 예컨대 2001년도와 2002년도(예상치)의 자산소득분 소득과세가 지방세수에서 차지하는 비중은 각각 3.6%와 1.8%이다. 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税

으나 법인사업세가 대부분을 차지한다. 이처럼 법인과세가 지방세의 주요 세목으로 정착되어 있다고 하는 점이 우리나라와 비교할 때 크게 다른 점의 하나이다.

일본 지방세의 각 세원별 추이를 보면 제2차 세계대전 이후 일본의 고도성장기에는 고정자산세의 증가가 상대적으로 낮고, 자산과세의 비중이 저하하고 있다. 그후 일본에서 소비세(국세)를 도입하는 1988년 12월 발본적 세제개혁에 따라 국세소비과세의 비중은 높아졌으나, 지방소비과세 비중은 오히려 낮아졌다²⁹²⁾. <표 IX-5>를 보면, 1980년 소비과세의 비중이 19.2%에서 1990년 12.3%로 낮아지고 있음을 볼 수 있다. 그러다가 국세 소비세율의 인상과 함께 1997년 4월부터 지방소비세를 도입하면서 다시 소비과세의 비중이 높아졌다. <표 IX-5>를 보면 1998년에 소비과세의 비중이 20.8%를 차지하고 있으며, 그후 지방세의 소비과세 비중은 안정적인 추이를 보이고 있음을 관찰할 수 있다.

일본의 지방세는 국가의 법률로 되어 있는 지방세법에 각각 세목의 내용이 정해져 있고, 표준세율에 의해 과세되는 것이 보통이다. 그러나 일정 세목에 대해서는 지방자치단체가 일정 범위 내에서 세율을 조정할 수 있는 제한세율이 설치되어 있다. 제한세율제도는 우리나라의 탄력세율제도에 대응되는 제도이다.

한편, 우리나라와 마찬가지로 지방세 이외의 재원으로서 가장 중요한 위치를 차지하고 있는 것이 중앙정부로부터의 이전재원이다. 이전재원의 종류도 지방교부세, 지방양여세, 국고지출금으로 분류되고 있다. 우리나라는 지방교부세만이 일반재원으로 분류되고, 지방양여세와 국고보조금은 특정재원으로 분류되고 있으나, 일본에서는 「교부세 및 양여세 배부금 특별회계」로 하여 운영하고 있다.

지방교부세의 재원은 소득세와 주세수입의 32%, 법인세 수입의 35.8%, 소비세(지방소비세를 제외한 국세분(5%의 소비세율 중 4%포인트)) 수입의 29.5%, 담배세 수입의 25%로 이루어지고 있다. 이 재원을 지방자치단체의 기준재정수입액과 기준재정수요액과 차이를 보전하는 형식으로 되어 있는 점은 우리나라와 마찬가지로이다. 지방양여세는 지방도로세, 석유가스세 등을 객관적인 기준에 따라 지방자치단체에 양여하는 이

制』, p. 208.

292) 1988년 12월 발본적 세제개혁에 따라 요리음식 등 소비세가 특별지방소비세로 이행하였다. 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 208.

전재원이다. 일본에서는 이들 지방교부세와 지방양여세, 여기에 지방세를 합한 재원을 지방의 「일반재원」이라 한다. 이들 합계가 지방의 세입에서 차지하는 비중은 63.2%에 이른다(2002년도)²⁹³⁾.

나. 주민세

국세 소득세가 소득재분배의 기능을 담당하는 데 비해 주민세는 지방자치의 관점에서 지역사회의 비용을 가능한 한 다수의 주민에게 분담시키고자 하는 성격이 있다²⁹⁴⁾. 일본에서는 도부현민세와 시정촌민세를 합쳐 주민세라 하는데, 여기서 말하는 주민에는 개인뿐만이 아니라 법인도 포함된다. 일본의 주민세가 지방세 총액에서 차지하는 비중은 35.3%(2001년도, 이하 동)로서 전체 지방세 수입의 3분의 1 정도를 차지하고 있다²⁹⁵⁾.

일본 총무성 편(2003) 『지방재정백서』에서는 도부현민세(28.2%)를 개인분(15.3%), 법인분(5.4%), 이자할(7.6%)로 하여 구분하고 있다(괄호 안은 도부현세 수입에서 차지하는 비율임). 또한 시정촌민세(40.9%)를 개인균등할(0.6%), 소득할(29.4%), 법인균등할(2.0%), 법인세할(9.0%)로 구분하고 있다(괄호 안은 시정촌세 수입에서 차지하는 비율임). 이처럼 일본의 주민세는 도부현민세나 시정촌민세 모두 개인과 법인이 부담하고 있으며 법인부담(법인할)보다는 개인부담(개인할)이 더 많은 비중을 차지하고 있다. 개인할에서는 소득할이 대부분을 차지하며, 법인할에서는 법인세할이 대부분을 차지한다. 이하에서는 일본의 주민세를 개인이 부담하는 개인주민세와 법인이 부담하는 법인주민세로 나누어 살펴보기로 한다.

1) 개인주민세

개인주민세의 납세의무자는 ① 시정촌(도도부현)내에 주소를 둔 개인 ② 시정촌(도

293) 稻垣光隆編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 22.

294) 이를 부담분임의 원칙이라 한다.

295) 도부현민세가 도부현 지방세 수입에서 차지하는 비중은 28.2%, 시정촌민세가 시정촌 지방세 수입에서 차지하는 비중은 40.9%에 달하고 있다.

도부현)내에 사무소, 사업소 또는 가옥부지가 있는 개인으로 이들 사업소 또는 가옥부지가 있는 시정촌내에 주거를 갖지 않는 자로 되어 있다. ①의 개인에 대해서는 균등할 및 소득할의 주민세를 부과하고, ②의 개인에 대해서는 균등할의 주민세를 부과하고 있다.

개인주민세의 세율 및 과세표준을 보면 다음과 같다. 도부현민세 균등할의 경우 일반적으로 1,000엔을 부과하고, 시정촌민세 균등할은 인구규모에 따라 2,000엔(인구 5만 미만의 도시), 2,500엔(인구 5만 이상 50만 미만의 도시), 3,000엔(인구 50만 이상의 도시)의 3단계로 부과하고 있다. <표 IX-6>에서는 일본의 개인주민세 균등할 정리하여 보이고 있다.

<표 IX-6> 개인주민세의 균등할

구분	시정촌민세	도도부현세
인구 50만 이상의 시	3,000엔	1,000엔
인구 5만 이상 50만 미만의 시	2,500엔	
인구 5만 미만의 市와 町村	2,000엔	

자료: 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 211.

국세 소득세가 당해연도의 소득금액을 과세표준으로 하여 부과하고 있는 데 비하여, 주민세 소득할은 당해연도가 아닌 전년도에 소득금액이 과세표준이 된다. 주민세 소득할의 세액을 계산하는 과정을 정리하면 다음과 같다.

먼저 국세와 마찬가지로 소득구분에 따라 소득금액을 계산한다. 다음으로 계산한 소득금액을 대상으로 개인주민세에서 정하고 있는 소득공제액을 공제하여 산출한 소득할의 과세소득금액을 구하고, 이 과세소득 금액에 세율을 곱하여 세액을 구한다. 마지막으로 이 세액으로부터 필요한 세액공제를 하여 최종적으로 주민세 소득할 세액을 산출한다. 주민세 소득할 세율은 도부현민세가 2%와 3%의 2단계, 시정촌민세가 3%, 8%, 10%의 3단계를 적용하고 있다. <표 IX-7>에서는 과세소득금액을 구분하여 각 과세소득 구간에 적용되는 개인주민세 소득할 세율 및 공제액을 보이고 있다.

<표 IX-7> 개인주민세 과세소득 수준과 소득할의 세율

시정촌민세(표준세율)			도부현민세(표준세율)		
과세소득금액 구분	세율	공제액	과세소득금액 구분	세율	공제액
~ 200만엔	3%	-			
200만엔 초과 ~ 700만엔	8%	100,000엔	~ 700만엔	2%	-
700만엔 초과	10%	240,000엔	700만엔 초과	3%	70,000엔

자료: 池田篤彦 編(2001), 『圖說日本の税制』, p. 209.

개인주민세의 부과 및 징수는 시정촌이 일괄하여 처리하고 있다. 이 때 일반 사업소득자의 경우는 시정촌으로부터 교부되는 납세통지서에 따라 6월, 8월, 10월 및 다음 해 1월의 4회로 나누어 납부한다(일본의 회계연도는 4월 1일부터 다음 해 3월 31일까지이다). 이를 보통징수라고 한다. 급여소득자의 경우는 급여를 지불하는 자가 6월부터 다음 해 5월까지의 기간에 걸쳐 매월의 급여로부터 세액을 징수하여, 징수한 달의 다음 달 10일까지 시정촌에 납부하도록 하고 있다. 이를 특별징수라 한다.

2) 법인주민세

일본의 지방세법에서는 법인주민세의 납세의무자로서 ① 도부현·시정촌내에 사무소 또는 사업소를 둔 법인(계속해서 사업소를 설치하여 수익사업을 하는 인격이 없는 사단법인 등을 포함), ② 도부현·시정촌내에 기숙사는 있지만 사무소 또는 사업소가 없는 법인, ③ 도부현·시정촌내에 사무소, 사업소 또는 기숙사가 있는 인격이 없는 사단 등(①에 해당하는 것을 제외)이다. 이 때 ①의 법인에 대해서는 균등할 및 법인세할이 부과되고 있으며, ②의 법인 및 ③의 사단 등에 대해서는 균등할만을 부과하고 있다.

법인주민세 균등할의 경우, 소득의 유무에 관계없이 과세되며, 표준세율은 도부현민

세가 자본금액²⁹⁶)에 따라 2만엔에서 80만엔까지의 5단계, 시정촌민세가 자본금액 및 종업원수에 따라 5만엔부터 300만엔까지의 9단계로 되어 있다. 또한 이들 지방자치단체가 조정가능한 제한세율(우리나라의 탄력세율에 상당)은 표준세율의 1.2배로 설정하고 있다. <표 IX-8>은 법인주민세의 균등할을 정리한 것이다.

<표 IX-8> 법인주민세의 균등할

과세표준의 구분		시정촌법인균등할	도부현법인균등할
법인의 자본 금액	시정촌내 사무소의 종업원수		
50억엔 초과	50명 초과	300만엔(360만엔)	80만엔
	50명 이하	41만엔(49만 2천엔)	
10억엔 초과 ~ 50억엔 이하	50명 초과	175만엔(210만엔)	54만엔
	50명 이하	41만엔(49만 2천엔)	
1억엔 초과 ~ 10억엔 이하	50명 초과	40만엔(48만엔)	13만엔
	50명 이하	16만엔(19만 2천엔)	
1천만엔 초과 ~ 1억엔 이하	50명 초과	15만엔(18만엔)	5만엔
	50명 이하	13만엔(15만 6천엔)	
1천만엔 이하 및 일정 공익법인	50명 초과	12만엔(14만 4천엔)	2만엔
	50명 이하 및 일정 공익법인	5만엔(6만엔)	

주: 1. 괄호안의 숫자는 제한세율(표준세율×1.2배)이다.

2. 법인의 자본 금액에는 자본 금액에 더하여 출자금액과 법인세법 제2조제17호에 규정하는 자본적립금을 포함하는 금액이다. 일본에서는 이를 자본 등의 금액이라고 한다. 또한 상호회사의 경우에는 순자산액이 법인주민세 균등할의 기준이 된다.

자료: 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 213.

296) 법인의 자본금액에는 자본금액에 더하여 출자금액과 법인세법 제2조제17호에 규정하는 자본적립금을 포함하는 금액이다. 일본에서는 이를 「자본 등의 금액」이라고 하나 여기서는 간단히 자본금액이라 하고 있다.

법인세할은 법인세액이 과세표준이 된다. 법인세액에서 공제되는 각종 세액공제가 있는 경우에는 그 공제전의 금액이 과세표준이 된다. 법인세할의 표준세율은 도부현민세가 5.0%, 시정촌민세가 12.3%로 되어 있다. 이들 법인세할의 제한세율은 도부현민세가 6.0%, 시정촌민세가 14.7%로 정하고 있다²⁹⁷⁾.

법인주민세의 납부는 신고납부 방법을 취하고 있다. 납세의무자인 법인은 사업연도 종료일로부터 2개월 이내에 해당 신고서를 각각의 지방단체에 제출하고 신고세액을 납부해야 한다. 또 사업연도 기간이 6개월을 넘는 법인은 국세 법인세에서와 마찬가지로 중간신고할 필요가 있다. 둘 이상의 도부현 또는 시정촌에 사무소 또는 사업소를 둔 법인의 경우 사무소 또는 사업소가 속한 각각의 지방단체에 균등할 세액을 납부한다. 그와 동시에 사업연도 말일 현재 각사무소 등의 종업원 수를 기준으로 한 분할기준에 따라 법인세할 세액을 납부하는 것으로 되어 있다.

다. 사업세

일본의 개인 및 법인은 국세 소득세나 법인세만이 아닌 광역자치단체인 도부현세로서 사업세를 부담하고 있다. 이 사업세에는 개인사업세와 법인사업세가 있다. 2001년 사업세가 도부현지방세 수입에서 차지하는 비중은 27.9%인데, 개인사업세(도부현 세 수입의 1.5%)보다는 법인사업세(동 세 수입의 26.4%)가 대부분을 차지한다. 이하에서는 사업세를 개인사업세와 법인사업세로 나누어 설명하기로 한다.

1) 개인사업세

개인사업세는 개인이 운영하는 사업 중 전년중에 벌어들인 소득을 과세표준으로 하여 부과되는 도부현세이다. 일본 지방세법에서는 개인사업의 종류로서 제1종사업, 제2종사업, 제3종사업으로 구분하고 있다. 제1종사업으로 열거되는 사업은 이른바 영업에 속하는 업종이며, 여기에는 물품판매업, 부동산대여업, 제조업 등을 포함하고 있다. 제

297) 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 212.

2종사업은 축산업, 수산업 등이다. 또 제3종사업은 대체적으로 자유업에 속하는 것으로서 의료업, 조산부업, 변호사업 등이 있다. <표 IX-9>에서는 개인사업의 대상이 되는 사업을 제1종부터 제3종까지의 사업과 각각의 표준세율을 표시하고 있다.

<표 IX-9> 개인사업의 대상이 되는 사업

제1종사업	1. 물품판매업 2. 보험업 3. 금전대부업 4. 물품대여업 5. 부동산대여업 6. 제조업 7. 전기공급업 8. 토석채취업 9. 전기통신사업(방송사업을 포함) 10. 운송업 11. 운송취급업 12. 선박정류장업 13. 창고업 14. 주차장업 15. 청부업 16. 인쇄업 17. 출판업 18. 사진업 19. 자리대여(席貸)업 20. 여관업 21. 요리점업 22. 음식점업 23. 주선(周旋)업 24. 대리업 25. 중개(仲立)업 26. 도매업 27. 환전업 28. 공중목욕탕업(제3종 사업에 속하는 것은 제외) 29. 연극행업 30. 유기장(遊技場)업 31. 유람소업 32. 상품거래업 33. 부동산매매업 34. 광고업 35. 통신소업 36. 안내업(통신안내업은 제외) 37. 관혼상제업 표준세율 5%
제2종사업	1. 축산업(농업에 부수적으로 하는 것은 제외) 2. 수산업(소규모로 수산동식물을 채취하는 사업으로 특정의 것은 제외) 3. 신탄(薪炭)제조업 표준세율 4%
제3종사업	1. 의료업 2. 치과의료업 3. 약제사업 4. 수의(獸醫)업 5. 변호사업 6. 사법서사업 7. 행정서사업 8. 공증인업 9. 변리사업 10. 세무사업 11. 공인회계사업 12. 계리사업 13. 사회보험노무사업 14. 컨설턴트업 15. 설계감독자업 16. 부동산감정업 17. 디자인업 18. 장인공예업 19. 이용업 20. 미용업 21. 세탁소업 22. 공중목욕탕업(온천 한증막 기타 특수한 것은 제외) 23. 치과위생사업 24. 치과기공사(技工士)업 25. 측량사(測量士)업 26. 토지가옥조사사(調査士)업 27. 海事대리사업 28. 인쇄제판업 표준세율 5% 29. 조산부업 30. 안마, 맛사지 또는 지압, 침, 뜸, 기타 의업(醫業)에 속하는 사업 31. 장제사(裝蹄)業 표준세율 3%

자료: 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 215.

개인사업세의 과세주체는 <표 IX-9>에서 들고 있는 사업을 실시하는 사무소 또는 사업소가 소재하는 도도부현이다. <표 IX-9>의 사업운영을 사무소를 두지 않고 하는 경우에는 사업자의 주소(거주)지 중에 사업과 가장 관계가 깊은 것을 사무소로 간주하여 과세하게 된다.

개인사업세의 세액도 다른 세목과 마찬가지로 기본적으로 과세표준에 세율을 곱하여 계산한다. 과세표준이 되는 사업소득은 소득세법에서 규정하는 사업소득 및 부동산

소득계산의 예에 따라 산정하는 것으로 되어 있다.

일본에서는 납세자 스스로가 청색신고 용지에 사업세를 신고하는 청색신고제도가 있고 청색신고를 하면 청색신고특별공제를 받아 세액을 경감받은 제도가 있다. 그러나 개인사업 청색신고자의 「청색신고특별공제」는 사업세에서는 적용되지 않는다. 이에 비해 개인사업세 과세표준 산정시에는 저소득자의 부담을 경감하기 위해 사업세 독자적으로 연간 290만엔의 사업주공제가 마련되어 있다.

개인사업세의 표준세율은 <표 IX-9>에 나타나 있는 바와 같이 제1종사업이 5%, 제2종사업이 4%, 제3종사업이 5%이다. 이 때 표준세율 이외에 제3종사업 중 조산부업이나 안마, 맞사지 등에 속하는 사업 등 특정 사업에 대해서는 그 담세력을 배려한다는 차원에서 3%의 경감세율을 적용하고 있다. 도부현은 개인사업세 표준세율의 1.1배의 한도 내에서 제한세율을 적용할 수 있다.

개인사업세의 납부는 도도부현으로부터 교부되는 납세통지서에 따라 납부하는 보통 징수의 방법으로 하고 있다. 도도부현 지시는 원칙적으로 8월 및 11월에 납세통지서를 교부하고 개인사업자가 이에 따라 납부하는 방법을 취하고 있다.

2) 법인사업세

이미 언급하였듯이 일본의 법인은 국세 법인세 이외에도 도부현세로서 법인사업세를 부담하고 있다. 이 법인사업세는 법인의 이익에 따라 부담하고 있으며, 이러한 지방 법인과세가 광역자치단체인 도부현의 기간세로서 부과되고 있다고 하는 점이 우리나라 지방세와 구분되는 특징 중의 하나이다.

가) 법인사업세의 연혁

우선 법인사업세의 연혁을 보기로 하자²⁹⁸⁾. 일본의 경우 사업세의 전신으로 영업세가 부과되고 있었다. 이 영업세는 1878년 당시 모든 회사 및 도매업, 중간도매업 및 모든 소매상을 과세대상으로 하는 府縣稅로서 부과되었다. 1882년에는 상업뿐만이 아니

298) 日本政府稅制調査會(2000), 『わが國稅制の現狀と課題 21世紀に向けた國民の參加と選擇』, 7월, pp. 195~196를 참고하여 작성한 것이다.

라 보다 범위를 넓혀 상공업 일반에 부과하고 있었다. 1896년 영업세는 지방세에서 국세로 이관되었고, 자본금액 등의 외형기준을 과세표준으로 하여 과세하고 있었다. 이때 부현(府縣)은 국세 영업세에 부가세를 부과하는 동시에 국세의 영업세 대상이 아닌 소규모 영업을 대상으로 부현세로서 영업세를 부과하였다.

1926년 영업세가 폐지되면서 순이익을 과세표준으로 하는 영업수익세가 창설되고, 부현은 이 영업수익세에 대해 부가세를 부과하도록 하였다. 영업수익세의 과세대상이 아닌 업종이나 영업수익세의 면제대상인 소매업에 대해서는 영업 순이익, 수입금액, 영업용 건물의 임대가격 등 외형기준을 과세표준으로 하여 지방세로서 영업세를 부과하였다. 1940년에 영업수익세와 영업세가 통합되었고 새로이 영업 순이익을 과세표준으로 하는 국세로서의 영업세가 창설되었다.

1947년에 영업세가 국세에서 지방세로 이양되어 다시 도부현의 독립세로서 법인 및 개인의 영업에 대하여 각각 순이익 또는 영업수익을 과세표준으로 과세하였다. 1948년에 영업세라는 명칭이 사업세로 바뀌었고, 새로이 개인의 농림업, 수산업 등 제1차 산업을 과세대상에 포함시킴과 동시에 별도로 특별소득세를 신설해 자유업 등에 과세하게 되었다.

1949년 제1차 샤우프권고에서는 사업세의 과세표준을 「원료 등 다른 사업으로부터 구입한 제품 가치에 그 기업이 부가한 가치」라 하고 있다. 이는 사업세의 과세표준을 사업소득에 의한 것이 아니라 부가가치를 채용해야 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 채용할 수 있도록 하는 지방세법의 개정이 있었다. 더불어 청색 신고의 제출이 인정되고 있는 법인에 대해서는 과세표준을 각 사업연도의 소득으로 하거나 해당사업연도 중에 지불해야 하는 급여, 이자, 임대료를 합산한 금액(가산법)으로 하는 방법 중 어느 것을 선택할 수 있도록 하였다. 가산법에 의해 과세표준을 계산하는 경우에 각 사업연도 소득계산은 원칙적으로 법인세법의 규정에 의해 각 사업연도의 소득계산 예를 따르도록 하고 있었다. 그리고 급여, 지대, 가옥임대료, 이자 등은 소

특계산상 손금에 산입되는 것에만 한정하는 것으로 하였다. 이 부가가치세는 법률은 제정되었음에도 불구하고 그 실시가 연장되다가 반대에 부딪쳐 결국 실시되지 못하고 1954년 폐지되었다. 그 대신 그때까지 잠정적으로 존속되고 있던 사업세와 특별소득세를 통합하여 현행의 사업세를 실시하게 되었던 것이다.

나) 법인사업세 구조

개인사업세가 개인이 하는 사업활동 중 일정 사업활동만을 과세대상으로 하고 있는 것에 비해 법인사업세는 내국법인, 외국법인의 구별없이 법인이 하는 모든 사업을 과세대상으로 하고 있다. 이 때 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.

법인사업세의 과세표준은 업종에 따라 다르게 되어 있다. 전기공급업, 가스공급업, 생명보험사업 및 손해보험사업을 하는 법인은 각 사업연도의 수입금액을 과세표준으로 하고 있으며, 그 외의 법인은 각 사업연도의 소득(원칙적으로 국세 법인세의 과세표준인 법인소득)을 과세표준으로 하여 과세된다. 과세표준을 이와 같이 수입금액 과세법인과 소득금액 과세법인으로 구분하여 과세하고 있는 것은, 업종에 따라 소득의 크기가 반드시 사업활동 규모를 적절하게 반영하지 못한다고 보고 있기 때문이다.

법인사업세의 표준세율은 수익금액 과세법인의 경우 1.3%의 단일세율로 부과하고 있다. 이에 비해 소득금액 과세법인은 그 소득금액에 따라 5%, 7.3%, 9.6%의 3단계 누진세율을 적용하고 있다. 수익금액 과세법인 및 소득금액 과세법인 모두, 제한세율은 표준세율의 1.1배로 되어 있다. 법인사업세의 세율은 최근 들어 계속하여 하락하여 왔다. 1998년도와 1999년도 개정에서 법인사업세의 세율이 인하되어 현재와 같은 세율로 되었다.

<표 IX-10>은 수익금액 과세법인 및 소득금액 과세법인으로 나누어 법인사업세의 세율을 요약한 것이다.

<표 IX-10> 법인사업세의 세율

(단위: %)

구분	1998년도 개정전		1999년도 개정전		1999년도 개정후		
	수입·소득금액	세율	수입·소득금액	세율	수입·소득금액	세율	
수입금액 과세법인	수입금액	1.5	수입금액	1.5	수입금액	1.3	
소득 금액 과세 법인	일반 법인	350만엔 이하	6	400만엔 이하	5.6	400만엔 이하	5
		350만엔 초과~ 700만엔 이하	9	400만엔 초과~ 800만엔 이하	8.4	400만엔 초과~ 800만엔 이하	7.3
		700만엔 초과	12	800만엔 초과	11	800만엔 초과	9.6
	특별 법인	청산소득	12	청산소득	11	청산소득	9.6
		350만엔 이하	6	400만엔 이하	5.6	400만엔 이하	5
		350만엔 초과	8	400만엔 초과	7.5	400만엔 초과	6.6
	청산소득	8	청산소득	7.5	청산소득	6.6	

주: 1. 특별법인이라 함은 협동조합 등, 증권거래소 및 상품거래소, 의료법인을 말한다.

2. 1999년도 개정 후의 세율은 1999년 4월 1일 이후에 개시하는 사업연도부터 적용.

자료: 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 217.

법인사업세는 신고납부의 방법을 취하고 있다. 납세의무자인 법인은 사업연도 종료 일로부터 2개월 이내에 사무소 또는 사업소 소재지의 도도부현지사에게 신고서를 제출하고 그 신고세액을 납부해야 한다. 사무소 또는 사업소가 둘 이상의 도도부현에 걸쳐 있는 법인은 각 사무소 등의 소재지 도도부현에 대해 종업원의 수나 고정자산 가격 등을 기초로 일정한 분할기준이 따라 세액을 분할 납부하도록 하고 있다.

라. 지방소비세

1) 지방소비세의 창설배경과 개요

1989년 3%의 세율로 창설된 일본의 소비세는 1997년에 세율이 5%로 인상되었다.

1997년 소비세 세율 인상과 함께 세율 5% 중 4%포인트는 국세수입으로 하고 나머지 1%포인트를 지방소비세로 하여 지방의 소비과세 확충을 도모하였다. 지방소비세가 실시된 것은 1997년 4월부터이나, 지방소비세의 도입을 결정한 것은, 1994년의 세계개혁이다. 부연하면 일본의 지방소비세는 지방분권의 촉진, 지역복지의 충실을 위한 지방세원의 충실을 도모한다는 관점에서 그 동안 양여세로서 지방에 이전되던 소비양여세를 폐지하는 대신에 새로 지방소비세를 창설하였던 것이다.

지방소비세는 소비의 이동성 등을 고려하여 광역자치단체세인 도부현세로 하고 있으며, 2001년 도부현세 수입에서 차지하는 비중은 15.9%로 그 중요성이 부각되고 있다. 이에 더해 소비세율 4%로 징수되는 국세 소비세수입 중 29.5%는 다시 지방교부세 재원으로 되기 때문에 소비세율 5% 중 2.18%포인트(=1%+4%×0.295)가 지방의 일반재원으로 되고 있다. 현재 지방소비세는 지방행정서비스를 유지하고 복지지출의 증가에 대비하기 위한 기간세목의 하나로 크게 기대되고 있는 세목이다.

1994년 세계개혁에서는 시정촌에 대해 개인주민세의 감세와 소비양여세의 폐지에 따른 세입부족을 보전하고, 시정촌에 대해 안정적으로 재원을 귀속시킨다는 관점에서 지방소비세의 2분의 1에 상당하는 금액을 시정촌에 교부하는 교부금제도를 설치하고 있다. 이는 도도부현간의 청산후 금액의 2분의 1 상당액을 시정촌의 「인구·종업원수」로 안분하여 시정촌에 교부하는 제도이다.

지방소비세는 국세소비세와 마찬가지로 일반을 대상으로 널리 공평하게 부담하도록 한다는 목적을 갖고 있다. 지방소비세의 과세표준은 국세소비세액으로 되어 있으며 세율은 국세소비세액의 100분의 25(소비세율 환산 1% 상당)로 되어 있다. 납세의무자도 국세소비세의 납세의무자와 동일하다.

국세 소비세와 같은 다단계 누적배제 형식의 간접세를 각 도도부현의 지방소비세로 하는 경우에는 최종소비지와 세수의 귀속을 일치시킬 필요가 있다. 이를 위해 일단 지방소비세로서 각 도도부현에 납부된 세수액을 「각 도도부현간 소비에 상당하는 액」에 따라 청산하는 절차를 밟고 있다.

「각 도도부현마다 소비에 상당하는 액」은 1)상업통계에 기초한 「소매연간판매액」과 서비스업기본조사에 기초한 서비스업 가운데 「개인사업수입액」을 합산한 금액(8분의 6의 비중) 2)국세(國勢)조사에 기초한 인구(8분의 1의 비중) 3)사업소통계에

기초한 종업원 수(8분의 1의 비중)를 이용하여 산출하고 있다.

지방소비세의 신고·납부도 국세 소비세와 마찬가지로 국내거래인가 수입거래인가에 따라 다르게 되어 있다. 일본 국내거래(양도할)의 지방소비세 신고납부는 납세의무자의 사무부담을 고려하여 당분간 그 부과징수를 국가에 위탁하고 있다. 이 때문에 국가(세무서)가 국세 소비세와 병행해서 지방소비세의 신고납부업무도 함께 담당하는 것으로 되어 있다. 한편 수입거래(화물할)와 관련된 지방소비세의 신고·납부는 국가 세관에서 국세 소비세의 예에 따라 국세 소비세와 병행하여 실시하고 있다.

이상에서 설명한 지방소비세의 개요를 정리한 것이 <표 IX-11>이다.

<표 IX-11> 지방소비세 개요

<ol style="list-style-type: none"> 1. 과세단체: 도도부현 2. 납세의무자: 국세소비세와 동일 3. 과세표준: 국세 소비세액 4. 세율: 국세 소비세액의 25%(소비세환산율로 1%(=4%×0.25)) 5. 신고·납부 <ol style="list-style-type: none"> 1) 양도할(국내거래)과 관련된 신고·납부: 당분간 국세 소비세와 함께 세무서에 신고·납부 2) 화물할(수입거래)과 관련된 신고·납부: 국세 소비세와 함께 세관에 신고·납부 6. 도도부현간의 청산: 각 도도부현에 납부된 지방소비세수를 「각 도도부현별 소비에 상당하는 금액」에 따라 청산¹⁾ 7. 시정촌예의 교부: 도도부현간의 청산후 금액 2분의 1 상당액을 「인구·종업원수」로 안분하여 시정촌예 교부 8. 소비양여세의 폐지: 지방소비세의 창설과 함께 소비양여세는 폐지 9. 시행기일: 1997년 4월 1일부터 적용
--

주: 1) 「각 도도부현별 소비에 상당하는 금액」은 1) 상업통계에 기초한 「소매연간판매액」과 서비스업기본조사에 기초한 서비스업 가운데 「개인사업수입액」을 합산한 금액(8분의 6의 비중) 2) 國勢조사에 기초한 인구(8분의 1의 비중) 3) 사업소통계에 기초한 종업원 수(8분의 1의 비중)을 이용하여 산출하고 있다.

자료: 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 225.

2) 지방소비세 구조

다음으로 지방소비세에 관한 한 예를 설정하여 그 구조를 보다 명확히 살펴보기로 한다. 그 예로서 어느 현(예컨대 카나가와현(神奈川県)을 상징)에서 100,000엔의 소비 매출이 있을 경우, 국세 소비세와 지방소비세가 어떠한 방식으로 배분되는가를 보기로 하자. <표 IX-12>는 제V장의 국세 소비세에서 예를 들었던 것을 보다 세분하여 국세 소비세와 지방소비세의 부담배분을 나타내고 있다. 이 때 논의를 보다 간단히 하기 위해 대상제품의 단계에 있어 원재료제조(생산)업자를 생략하고 그 단계를 제조업자(大阪府(오사카부)에 위치), 도매업자(福岡縣(후쿠오카현)에 위치), 소매업자(카나가와현에 위치), 소비자(카나가와현에 위치)의 단계로 이행하면서 국세 소비세와 지방소비세의 세액계산이 어떻게 이루어지는가를 보이고 있다.

<표 IX-12> 일본 지방소비세의 구조(예)

(단위: 엔)

단계	①매출액	②매출세액:①×5% (=국세①×4% +지방세①×1%)	국세 소비세 납부액	지방세 소비세 납부액	청산
제조업자 (大阪府)	50,000	2,500 (=국세 2,000+지방세 500)	2,000	500	상업통계 등을 이용 하여 청산 ↓ 神奈川県의 소비세수입 ¹⁾ 1,000(=500 +200+300)
도매업자 (福岡縣)	70,000	3,500 (=국세 2,800+지방세 700)	800 (=2,800 -2,000)	200 (=800 ×25%)	
소매업자 (神奈川県)	100,000	5,000 (=국세 4,000+지방세 1,000)	1,200 (=4,000 -2,800)	300 (=1,200 ×25%)	
소비자 (神奈川県)	105,000 (=매출액 100,000+소비세액 5,000)		4,000	1,000	

주: 1) 神奈川県(카나가와현)의 소비세수입 중 2분의 1은 인구(2분의 1의 비중)와 종업원 수(2분의 1의 비중)로 안분하여 카나가와현 내의 시정촌에 교부된다.

자료: 稻垣光隆 編(2002), 『圖説日本の税制』, p. 225와 神奈川県(2002), 『縣税のしおり』, p. 18을 참조하여 작성.

제V장의 국세 소비세에서는 논의를 간단히 하기 위해 소비세액에 국세 소비세와 지방소비세를 나누지 않고 다루었다. 그러나, 실제의 소비세 부담 5% 안에는 지방소비세가 1%포인트(보다 정확하게는 국세소비세(4%포인트)액의 25%)를 포함하고 있다. <표 IX-12>는 이를 구분하여 나타내고 있는 것이다.

각각의 단계에서 소비세를 부담하는 것은 국세 소비세를 설명하는 경우와 마찬가지로 각단계의 매출세액에서 매입세액을 차감하여 계산하는 다단계 누적배제 방식으로 되어 있다. <표 IX-12>에서는 지방소비세의 계산을 국세 소비세액에 25%를 곱하여 계산하는 방식으로 표시하고 있다. 지방소비세의 경우 제조업자, 도매업자, 소매업자가 다른 지역에 위치한다면, 이들 각 단계에서 납부하는 소비세액에는 지방소비세가 포함되게 된다. 이 때문에 위의 예에서 실제의 소매업자와 소비자가 위치하는 카나가와현의 세무서에는 지방소비세가 300엔밖에 납부되지 않는 결과를 초래한다. 해당 소비지역에 해당 소비세를 부담을 귀속시킨다고 하는 것이 소비세 본래의 목적이 있기 때문에 일본에서는 해당 소비지역으로 소비세 부담을 청산하는 절차를 밟게 되는 것이다. 지방소비세의 청산 시에 이용하는 기준이 앞서 언급한 소매연간판매액(상업통계) 등의 세 가지 기준인데 이를 정리한 것이 <표 IX-13>이다.

<표 IX-13> 도도부현 간의 지방소비세의 청산기준

지 표	비 중
「소매연간판매액(상업통계)」와 서비스업 가운데 「개인사업수입액(서비스업기본조사)」을 합산한 금액	8분의 6
인구(國勢조사)	8분의 1
종업원수(사업소·기업통계)	8분의 1

자료: 神奈川県(2002), 『縣税のしおり』, p. 18

이들 청산기준에 따라 지방소비세액을 청산하는 절차를 밟게 된다. <표 IX-12>에서는 간단히 하기 위해 이들 청산기준을 적용하였을 경우에 카나가와현으로 지방소비세

가 같은 금액으로 모두 귀속되는 경우를 보이고 있다. 이렇게 청산 절차가 끝난 다음 카나가와현의 소비세수입 중 2분의 1은 인구(2분의 1의 비중)와 종업원수(2분의 1의 비중)로 안분하여 카나가와현 내의 시정촌에 교부하고 있다.

마. 기타 지방세

1) 부동산취득세

우리나라 취득세는 지방세법이 실시되고 나서 현재까지 그 명칭을 유지해 오고 있는 유일한 세목이다. 이 취득세는 일본의 부동산취득세가 1949년 도세로 도입된 것이 그 시초이다. 현재 우리나라 취득세가 도세 수입의 27%(2001년)로 기간세로 되어 있는 데 비하여, 일본의 부동산취득세는 도부현세 수입의 4%에 불과하다. 그러나 그 성격은 우리나라의 취득세와 마찬가지로 부동산의 거래과세 또는 유통과세의 성격을 갖고 있다.

좀더 구체적으로 말하면 일본의 부동산취득세는 도부현세로서 부동산의 취득을 과세객체로 하여 이를 취득한 개인 또는 법인에 부과되고 있다²⁹⁹⁾. 여기서 부동산이라 함은 토지 및 가옥을 총칭하는 것으로 가옥의 증축이나 개축으로 가옥 가격이 상승한 경우에도 부동산취득세의 과세대상이 된다. 또한 취득이라 함은 유상, 무상에 관계없이 매매·교환·증여·건축 등을 포함하는 의미를 갖고 있으며, 소유권 취득의 등기가 이루어져 있는가의 여부에 영향을 받지 않는다. 그러나 상속, 법인의 합병·분할 등 소유권의 형식적인 이전이 있거나, 공익법인 등이 그 본래 사업의 용도로 사용하기 위한 부동산 취득에 대해서는 부동산취득세가 과세되지 않는다.

부동산취득세의 과세표준은 부동산의 가격인데, 고정자산세 대장에 가격이 등록되어 있는 부동산은 원칙적으로 그 등록가격이 과세표준이 된다. 그러나 가옥의 신축 등으로 아직 고정자산 과세대장에 그 가격이 등록되어 있지 않은 부동산은 고정자산세와 같은 평가기준에 따라 평가된 가격이 부동산취득세의 과세표준으로 하고 있다.

299) 부동산취득세에 관한 설명은 주로 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, pp. 220~221을 참고하여 정리한 것이다.

부동산취득세의 표준세율은 4%이며, 표준세율 이외에 면제점제도가 설치되어 있다. 취득한 부동산 가격이 토지 10만엔 미만, 건축에 관련된 가옥은 23만엔 미만, 기타 가옥은 12만엔 미만인 경우에는 부동산취득세가 부과되지 않는다. 한편 주택 취득에 관련된 표준세율은 3%이며, 주택건설 촉진 등 일정 정책목적으로 각종 특례조치도 설치하고 있다. 나아가 2000년도 고정자산세 가격 평가조정에서는 2000년에서 2002년 사이에 취득한 택지 및 택지비준토지를 대상으로 과세표준의 특례조치도 강구하고 있다. 여기서 택지 등의 과세표준 특례라 함은 2000년 1월 1일부터 2002년 12월 31일까지 취득한 토지에 대해서는 부동산취득세의 과세표준을 가격의 2분의 1로 하는 특례조치를 설정하고 있음을 의미한다.

<표 IX-14>에서는 주택 취득과 관련된 과세표준 특례, 주택용지 취득과 관련된 세액 경감 특례 등 부동산취득세의 특례조치의 예를 정리하고 있다.

<표 IX-14> 부동산취득세의 특례조치(예)

(1) 주택의 취득 등과 관계되는 과세표준 특례의 개요

	주택을 신축한 경우	중고주택을 구입한 경우
요건	<ul style="list-style-type: none"> ◦ 바닥면적 50㎡ 이상 240㎡ 이하 ◦ 단, 단독주택 이외의 임대주택은 40㎡ 이상 240㎡ 이하 	<ul style="list-style-type: none"> ◦ 자신의 주거용으로 사용할 것 ◦ 연면적 50㎡ 이상 240㎡ 이하 ◦ 목조주택은 건축 후 20년 이내, 철근콘크리트주택은 건축 후 25년 이내
특례	과세표준 산정시 해당 신축주택 가격으로부터 1,200만엔을 공제한다.	과세표준 산정시 해당 가격으로부터, 그 기존 주택이 신축되었을 당시 시행된 지방세법의 규정에 따른 신축주택의 공제액이 공제된다.

(2) 주택용지 취득 등에 관계되는 세액경감 특례의 개요

요건	다음 어느 하나에 해당하고 그 토지 취득이 1999년 4월 1일부터 2004년 6월 30일까지 사이에 이루어진 경우 ① 토지를 취득한 자가 그 토지를 취득한 날부터 3년 이내에 그 토지에 있는 주택을 취득한 경우 ② 토지를 취득한 자가 그 토지를 취득한 날 이전 1년의 기간 내에 그 토지에 있는 주택을 취득하고 있었던 경우
특례	세액의 4분의 1에 상당하는 금액이 감액된다. 일정 요건을 만족하는 주택용지의 경우에는 이 특례 이외에도 더 많은 금액이 감액된다.

자료: 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 221.

부동산취득세의 납부는 도도부현 知事が 교부하는 납세통지서에 기재된 기일까지 납부하는 보통징수의 방법으로 하고 있다.

2) 부동산취득세 이외의 기타지방세

이상에서 설명한 지방세 외에도 일본 지방세법에는 다양한 지방세가 규정되어 있다. 지금까지 설명한 것 이외의 지방세 세목에 관하여 간단히 언급하면 다음과 같다. 우선 도부현 보통세로서 도부현민세 이자할, 도부현담배세, 골프장이용세, 자동차세, 광구세, 수렵자등록세, 고정자산세(특례)가 있고, 도부현 목적세로서 자동차취득세, 경유거래세, 입렵세가 있다. 다음으로 시정촌 보통세로서 경자동차세, 시정촌담배세, 특별토지보유세³⁰⁰⁾, 광산세가 있으며, 시정촌목적세로서 사업소세, 입탕세, 수리지익세(水利地益税), 공동시설세, 택지개발세, 국민건강보험세가 있다. 이들 기타 지방세 세목을 도부현세와 시정촌세로 구분하여 각 해당 세목의 납세의무자를 나타내고 있는 것이 <표 IX-15>이다.

300) 토지보유에 따른 관리비용의 증대를 통해 토지투기를 억제하고 토지의 공급 및 유효이용의 촉진을 위한 목적으로 1973년도 조세개정에서 창설되었다. 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 222.

<표 IX-15> 기타 지방세 세목과 납세의무자

	세목	납세의무자
도 부 현 세	도부현민세의 이자할	금융기관으로부터 이자 지불을 받은 자
	도부현담배세	제조담배의 도매판매업자 등
	골프장이용세	골프장 이용자
	자동차세	자동차 소유자
	광구세	광구의 설정허가를 받은 광업권자
	수렵자등록세	수렵자 등록을 받은 자
	고정자산세(특례)	대규모 상각자산의 소유자
	자동차취득세(목적세)	자동차를 취득한 자
	경유거래세(목적세)	원매업자로부터의 경유를 시들인 자
	水利地益稅(목적세)	水利 등에 관계되는 사업자
	入獵稅	수렵자의 등록을 받은 자
시 정 촌 세	경자동차세	경자동차 등을 소유하는 자
	시정촌담배세	제조담배의 도매업자 등
	특별토지보유세	토지소유자 및 토지 취득자
	광산세	채굴사업을 하는 광업자
	사업소세(목적세)	사업소 등에서 사업을 하는 자
	입탕세(목적세)	광천욕장을 이용하는 자
	水利地益稅(목적세)	水利 등에 관계되는 사업자
	공동시설세(목적세)	공동작업장 등의 사업자
	택지개발세(목적세)	택지개발을 하는 자
국민건강보험세(목적세)	국민건강보험의 피보험자인 세대주	

자료: 도부현세의 고정자산세(특례)에 관한 것은 高野俊信·松田淳 編(2002), 『稅法便覽』, pp. 946~947을 참고하고, 나머지는 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の稅制』, p. 227을 참고하여 정리한 것이다.

<표 IX-15>에 나와 있는 지방세법에 규정되어 있는 세목과는 별도로 지방단체는 그 실정에 따라 총무성장관(總務大臣)과 협의를 거쳐 조례로 새로이 세목을 창설할 수 있

다. 이를 법정외세라고 한다. 예를 들어 보통세로서 법정외세를 부과한다고 할 때, 일본에서는 이를 법정외보통세라 부르고 있다. 이처럼 일본의 지방자치단체는 법정외세로서 세목을 창설할 수 있는데, 이와 같은 법정외세는 우리나라에는 설치되어 있지 않은 제도이다. 현재 설치되어 있는 일본의 주요한 법정외세로는 핵연료세, 모래채취세 등이 있다.

<표 IX-15>에 나타나 있는 지방세목 중에서 비교적 높은 비중을 차지하고 있는 자동차 관련 지방세에 관하여 살펴보면 다음과 같다³⁰¹⁾. 자동차세는 자동차의 소유자에 대해 부과되며, 도부현세로서 자동차세, 시정촌세로서 경자동차세가 있다. 이들 자동차 관련 지방세 부담은 매년 4월 1일 현재의 소유자에 부과되는 것으로 세액은 1,500cc 이상 2,000cc 이하의 자가용 승용차는 연 3만 9,500엔을 부담하고, 4륜승용·자가용·경자동차는 연 7,200엔을 부담하는 것으로 되어 있다. 그러나 실제로 자동차세가 이처럼 단순하게 되어 있는 것이 아니라 연비 등에 따라 세율이 중과·경감하는 구조로 되어 있다.

한편 자동차(중고를 포함)의 취득자를 대상으로 도부현 목적세로서 자동차취득세가 부과되고 있다. 자동차취득세는 취득가격을 과세표준으로 하고, 세율은 영업용자동차와 경자동차가 3%, 기타 자동차는 5%로 되어 있다. 단, 취득가격이 50만엔 이하인 자동차에는 자동차취득세가 부과되지 않는다.

4. 우리나라에 주는 시사점

일본의 기타 조세로서 본장에서 다룬 것은 지가세, 주세, 담배세·담배특별세, 휘발유세·지방도로세 등의 국세와 고정자산세를 제외한 지방세(도부현세 및 시정촌세)이다. 이하의 시사점에 관해서는 편의상 기타 국세와 지방세로 나누어 언급하고 있지만

301) 한편 자동차 관련 지방세 이외에 도부현민세 이자할과 골프장이용세에 관해 간단히 언급하면 다음과 같다. 도부현민세 이자할은 이자 등을 지불하는 금융기관 영업소 소재지의 도도부현이, 이자 지불액의 5%를 세율(소득세의 15%와 합하여 20%가 징수된다)로 부과하는 세금이다. 그리고 골프장이용세는 골프장 시설 경영자가 이용자로부터 특별징수하여 도부현에 신고납부하는 것으로 되어 있으며, 표준세율은 800엔(제한세율은 1,200엔)으로 되어 있다. 稻垣光隆 編(2002), 『圖說日本の税制』, p. 226.

이들 국세와 지방세 간에 상호관련이 깊다고 하는 점도 유의할 필요가 있다.

가. 기타 국세로부터의 시사점

1) 지가세

우선 일본의 지가세가 주는 시사점에 관하여 보기로 하자. 일본에는 토지에 대한 세금이 다양하게 존재한다. 토지 보유단계에서 지가세(국세), 고정자산세, 도시계획세, 보유와 관련된 특별토지보유세(이상 지방세)가 부과되고, 양도단계에서 양도소득세(소득세, 법인세, 주민세)가 부과되며, 취득단계에서 부동산취득세, 취득과 관련된 특별토지보유세(이상 국세), 등록면허세, 상속세(이상 국세)가 부과되고 있다.

이처럼 지가세는 토지 관련세목의 하나에 불과하나, 다른 세목보다도 정책과세의 성격을 강하게 갖고 있는 세목이라고 할 수 있다. 제2절의 지가세를 설명할 때 언급하였듯이 지가세는 고정자산세의 평가적정화를 도모하면서, 토지 보유비용과 그 의식을 증대시켜 토지의 유효이용을 촉진하고자 하는 토지대책의 일환으로 실시된 것이다.

그러나 일본의 지가세는 정책시기의 시의적절성을 결여한 실패한 정책과세였다고 평가할 수 있다. 지가세가 창설된 것은 1991년 토지세제개혁에서 비롯되며, 1992년 1월 1일부터 실시되고 있다. 주지하듯이 1990년대 초 일본은 거품경제가 붕괴되고 토지가 다른 자산에 비하여 유리하지도 않게 되었다. 나아가 토지의 자산가치 하락에 따른 불량채권이 대량으로 발생하게 되었고, 이것이 경제 경기활성화를 방해하는 요인으로 작용하게 되었다. 이러한 경제상황하에서 지가세가 제대로 작용할 수 없었고, 결국 일본 정부는 1998년의 과세시기부터 당분간 지가세의 과세를 정지하는 조치를 취하였던 것이다.

이상으로부터 알 수 있듯이 정책의 시의성(timing)을 잃게 되면 그 효과가 반감되거나 오히려 그 정책수단이 경제의 방해로 작용할 수 있음을 일본의 지가세가 보여주고 있다고 할 것이다. 지가세를 도입하려고 했던 이면에는 거품경제에 의한 지가 상승을 억제하려는 의도가 있었으나, 정작 지가세가 실시된 것은 거품경제가 붕괴된 1992년이다. 만약 지가세를 이용하여 토지대책을 세우고자 하였다면, 그 실시 시기는 거품경제

시기인 1980년대 후반이었어야 했을 것이다. 경제상황의 정확한 진단과 정책의 시의성이 얼마나 중요한지를 일본의 지가세를 통해 알 수가 있다.

2) 주세

다음으로 일본의 주세가 우리나라에 주는 시사점에 대하여 살펴보기로 하자. 위의 지가세에 관한 시사점에서는 반면교사로서의 시사점이었으나, 최근의 주세개정으로부터는 긍정적인 면에서의 시사점이 크다고 할 수 있다. 그것은 일본의 주세가 주류간의 세부담 격차 축소를 위해 적극적으로 대처하고 있다는 점이다. 특히 2003년도 세제개정에서는 맥주 등 기존 주류의 세부담 격차 축소를 위해 발포주(發泡酒), 과일주, 청주(合成淸酒), 감미(甘味)과실주 등의 세율을 인상하는 조치를 취하고 있다.

발포주를 예로 들어 보기로 하자. 발포주는 맥주와 비슷한 맛을 내고 알코올 도수도 맥주와 거의 같으나 맥아(麥芽)의 함유율이 맥주보다 낮은 주류를 말한다. 그 동안 맥주의 과세기준은 기준 알코올분이 아니고 맥아기준으로 되어 있어, 발포주업체가 맥아의 비중을 조정하여 주세법이 적용되지 못하고 있었다. 그 결과 발포주와 맥주와의 가격차이가 크게 나타나게 되었고 소비자는 가격이 싼 발포주를 맥주와의 대체재(代替財)로서 소비하고 있었으나, 맥주와의 세부담 축소는 이루어지지 않고 있었다. 이를 2003년에 세율을 조정하여 발포주와 기존 맥주와의 세율을 축소하는 조치를 취하였다. 예를 들어 알코올 1도당 세율이 2002년까지 30,540엔이었던 發泡酒(맥아25~50%미만)의 발포주는 2003년부터 35,625엔으로 인상하였다³⁰²⁾. 요컨대 최근의 일본 주세개정은 주류간의 세부담 축소를 위해 적극적으로 활용할 필요성에 대해 시사점을 주고 있다고 할 것이다.

3) 담배세

이제 일본의 담배세가 주는 시사점에 대해 간단히 언급하기로 하자. 이미 언급하였

302) 세율은 稻垣光隆 編(2002, p. 185)와 永長正士 編(2003, p. 189)을 참조.

듯이 일본의 담배 관련세금은 국세로서 담배세, 담배특별세가 부과되며, 지방세로서 도부현담배세, 시정촌담배세가 부과되고 있다. 그러나 이들 담배세 수입의 세수입 비중은 낮은 실정이다. 예컨대 국세인 담배세가 국세수입에서 차지하는 비중은 1.7%(2001년), 도부현담배세가 도부현세수입에서 차지하는 비중은 2.1%, 시정촌담배세가 시정촌세수입에서 차지하는 비중은 4.6%이다. 이에 비해 우리나라의 담배소비세는 시군세의 기간세로 자리잡고 있다. 우리나라 시세 담배소비세가 시세 수입에서 차지하는 비중은 22.0%, 군세 담배소비세가 군세 수입에서 차지하는 비중은 30.2%에 이른다. 이처럼 우리나라의 담배세가 지방세로서 과세되고 있다는 점을 감안하여, 담배소비세와 관련된 시사점에 관하여는 지방세 부분에서 다루기로 한다.

여기서는 일본의 국세인 담배특별세와 관련하여 한 가지 지적하는 데 그치기로 한다. 담배특별세의 수입은 비록 그 세수입은 무시할 수 있을 정도로 적다고는 하나(국세 수입의 0.5%), 국채정리기금특별회계로 편입되고 있다. 일본의 담배특별세는 제조담배에 대하여 부과되는데, 그 세수입 국채정리기금특별회계로 편입하고 있다. 이는 특정 제조담배제조자나 보세지역으로부터의 제조담배인수자인 납세의무자가 자신들의 세부담과는 거의 관련이 없는 국채정리기금특별회계에 기여하고 있다는 것을 의미하기 때문에 바람직한 운용방식은 아니라고 하는 점이다.

4) 특정재원

마지막으로 일본의 특정재원으로부터의 시사점에 대해 보기로 하자. 특정재원이라 함은 세수입 전부 또는 일부를 특정 공공서비스 제공에 필요한 재원으로 하기 위해 징수하는 것이다. 이미 언급하였듯이 그 세목으로서는 휘발유세·지방도로세, 항공기연료세, 석유가스세, 석유세, 자동차중량세, 전원개발촉진세 등 다양하게 마련되어 있다. 특정 목적을 위한 재원이라고 하는 측면에서 보면 일본의 특정재원은 우리나라의 목적세에 해당한다고 할 수 있다.

일본의 특정재원과 우리나라 목적세가 특징적인 차이에 관해 간단히 살펴보기로 한다. 일본의 특정재원은 우리나라의 목적세와는 반대로 그 세목 수는 많으나 국세수입에서 차지하는 비율은 1.7%(2001년도)로서 낮은 편이다. 이에 비해 우리나라 목적세

로서는 교통세, 교육세, 농어촌특별세의 세 개의 세목으로 그 수는 많지 않으나 이들 목적세가 차지하는 세수비중은 16.5%(2001년)로서 일본에 비해 월등히 높은 편이다. 특히 교통세가 국세에서 차지하는 비중은 11.0%에 이르고 있다. 이처럼 우리나라 목적세는 국세수입에서 차지하는 비중이 일본에 비해 월등히 높다고 하는 점이 양국간에 구별되는 특징의 하나라고 할 수 있다.

일본의 경우 특정재원으로 인한 세수입의 전부 또는 일부를 도로의 延長·면적 등의 객관적 기준에 따라 지방자치단체에 양여하고 있다. 현행의 지방양여세에는 지방도로양여세(지방도로세 전액), 석유가스양여세(석유가스세의 2분의 1), 항공기연료양여세(항공기연료세의 13분의 2), 자동차중량양여세(자동차중량세의 3분의 1)³⁰³, 그리고 특별토세양여세(특별토세의 전액)의 다섯 종류가 있다(괄호 안은 양여비율이다)³⁰⁴.

우리나라 지방양여금도 특정 국세수입의 전부나 그 일부를 재원으로 자치단체의 재정기반을 확충하고 도로정비사업 등을 추진함으로써 지역의 균형발전을 도모하기 위해 쓰여지는 이전재원이라는 점에서는 일본의 지방양여세와 같은 역할을 하고 있다. 그러나 지방양여금의 재원은 일본과는 상당히 다르게 되어 있다. 우리나라 지방양여금의 재원은 주세수입의 100%, 교통세 수입의 14.2%, 그리고 농어촌특별세의 23/150으로 구성된다. 이처럼 우리나라는 일본과는 달리 일반세인 주세가 지방양여금의 재원이 되어 있고, 목적세인 교통세 수입의 14.2%와 농어촌특별세의 23/150가 지방양여금으로 되어 있다. 이에 더해 교육세는 지방교육양여금으로 양여되고 있다고 하는 점도 일본과는 크게 다른 점인데, 이는 우리나라가 일본과는 달리 지방교육재정을 일반지방재정과는 독립적으로 운영하고 있다고 하는 상이점이 있기 때문이다.

일본의 경우 특정재원이 차지하는 비율이 우리나라에 비해 높지 않음에도 불구하고 이들 특정재원을 사용용도를 보다 일반화하는 방향으로 개정되어 왔다. 그 대표적인 예가 1997년 지방소비세의 도입과 함께 그 동안 소비세 양여분이 지방소비세로 편입되어 없어졌다는 것을 들 수 있다. 또 최근에는 도로관련 양여세도 일반재원으로 전환하

303) 2002년도까지는 4분의 1이다.

304) 이들 지방양여세는 중앙정부의 일반회계를 거치지 않고 직접 국세수납정리자금으로부터 교부세 및 양여세 배부금 특별회계에 전입되어 이 특별회계에서 지방공공단체에 양여되고 있다. 川北力 編(2003), 『図説日本の財政』, p. 110.

고자 하는 움직임도 활발하다.

이에 비하면 우리나라 목적세의 부과와 그 세수입의 사용 용도와는 거의 관련이 없는 상태에서 부과되고 있는데 교육세를 그 대표적인 예로 들 수 있다. 교육세는 금융·보험업자의 수익금액, 특별소비세액, 교통세액(휘발유, 경유), 주세액의 일정 비율로서 부과되고 있는데, 이들 과세표준이 교육과 거의 관계가 없다고 하는 점은 명확하다고 할 것이다.

일본의 경우에는 특정재원이 그 특정 목적과 관련이 깊은 용도로 사용되고 또 그 비중이 그리 높지 않음에도 특정 재원의 사용 용도를 보다 넓히려는 방향으로 가고 있다. 이에 비하여, 우리나라의 목적세는 본래의 목적과 관련이 적은 상태로 높은 비중을 차지하면서도 이들을 줄여나가면서 일반재원으로 전환하려는 움직임이 그리 활발하지 못하다고 하는 점에서 일본과는 대조적인 일면이 있다.

사용용도가 특정된 목적세가 높고 그 부과와 용도도 제대로 대응되어 있지 않다고 하는 것은 경제학적 관점에서 볼 때 도덕적 해이 또는 자원배분의 비효율을 가져오는 요인으로 작용한다. 일본의 특정재원으로부터 얻을 수 있는 주요 시사점으로는 앞으로 이들 목적세를 줄여나가 재원사용의 자유도를 높여 자원배분의 효율성을 높이는 방향이 바람직할 것이라는 점을 들 수 있을 것이다.

나. 일본 지방세제로부터의 시사점

일본의 지방세제와 관련된 시사점 가운데 자산과세인 고정자산세로부터의 시사점에 관한 것은 제Ⅶ장에서 언급하였으므로 여기서는 주민세, 법인관련 지방세, 지방소비세 및 기타지방세로 나누어 언급하기로 한다.

1) 주민세

일본의 주민세는 소득할이나 법인세할이 많은 부분을 차지하는 등 소득과세 중심으로 되어 있기 때문에 경기가 불안정하게 되면 법인소득(이익)에 대하여 과세하는 법인사업세(도부현세)의 경우와 마찬가지로 그 세수의 확보도 불안정하게 된다. 이를 극복

하고 안정된 주민세를 확보하기 위하여 제안되고 있는 것이 주민세를 비례소득세로 전환하자는 논의이다. 井堀(1999)에서는 소득과 편익과의 관계에서 볼 때 주민의 소득에 비례하는 소득비례 주민세의 정당성에 대해 논하고 있으며, 地方分權推進委員會가 제출한 최종보고(2001)에서도 개인주민세를 보다 비례적인 세율구조와 과세베이스의 확대를 제안하고 있다³⁰⁵). 이들 개혁논의는 기본적으로 지방공공서비스의 편익과 비용과의 대응관계에 있다고 할 수 있다.

우리나라에서도 주민세의 소득할을 인상하자는 논의(예, 지방재정발전기획단(1996)), 공동이용 대상세목으로서 소득세를 지방소득세화하는 논의(예, 라휘문(1998)), 그리고 개인소득과 법인소득을 공동세원으로 하는 지방소득세의 도입 논의(예, 이재은(2002)) 등 다양한 방향에서 전개되고 있다. 그러나 우리나라는 일본과는 달리 지역에 따라서는 최소한의 지역공공서비스조차 공급하기 어려운 지방자치단체가 적지 않게 존재하고 있다. 또한 지역간의 소득격차에 있어 우리나라가 일본보다 심한 실정이다. 예컨대 우리나라 통계청의 홈페이지 자료 및 일본의 内閣府(2001)가 발행하는 『縣民經濟計算年報』의 광역지역 1인당 지역총생산 데이터를 이용하여 지역간의 변이계수를 구해보면, 우리나라가 0.358인 데 비하여 일본은 0.198이다. 이를 감안하면, 우리나라에서 주민세를 비례소득세로 하는 것은 지역간의 소득격차를 더 크게 할 우려가 있다.

지방세부담의 격차나 지역경제 격차가 어느 정도 존재하는 것은 자원배분의 효율성 측면에서 바람직하다. 그러나 우리나라와 같이 세원을 제공해 주는 과세대상의 확보가 상당히 미흡한 지방자치단체가 많은 상황에서 지역간 세부담의 격차를 조장하기 쉬운 개혁으로 변형되지 않도록 유의할 필요가 있다. 일본에서 한창 논의되고 있는 주민세를 비례소득세화하려는 정책은 일본과 같이 어느 정도 소득분포의 불균등이 시정된 단계에서는 설득력이 크다고 하겠지만, 우리나라와 같이 지역간의 격차가 심한 지방재정 상황이라는 점도 인식해야 할 것이다. 이렇게 볼 때 현 실정에서는 주민세에 관한 개혁으로서 우선 주민세 균등할이 지방자치단체의 규모나 서비스 수준과 제대로 대응하고 있는가를 살펴보고 그에 따른 개혁을 하고, 지역간의 격차조정문제를 감안하면서 지방

305) 神野·金子(1998)에서는 「소득세의 기초부분을 주민세로 옮겨 지방의 주민세를 비례세율화로 전환해야 한다」고 주장하고 있다.

소득세를 도입하는 방안이 그 순서일 것으로 생각된다.

지역간에 심하게 발생하는 경제수준 격차의 시정 문제나 개인간의 공평성을 확보하는 문제는 중앙정부의 재정기능에 속한다고 할 수 있다. 이렇게 본다면 주민세관련 지방세 개혁논의(예, 지방소득세)는 지방세 개혁만으로는 불충분하고 중앙정부의 재정기능과 연계하여 추진하여야 그 완성도를 더욱 높일 수 있다. 개혁시에는 중앙정부와 지방정부의 역할을 구분할 필요가 있다고 하는 점을 강조되어야 할 것이다.

2) 법인관련 지방세제

경제성장이 이루어지는 상황에서 일본의 법인사업세는 다른 어떤 세목보다도 지방세수의 확보에 기여하여 왔기 때문에, 성장이 지속된 거품경제 붕괴 이전까지는 법인사업세에 관한 논의는 그리 활발하게 이루어지지 않았다. 그러나 1990년초 거품경제가 붕괴된 이후 지금까지 계속되는 불경기(平成불황)로 광역자치단체(都道府縣)에서 기간세를 담당하여 온 법인사업세의 세수 확보가 상당히 불안정하게 되었다. 이러한 배경하에서 불안정한 법인사업세를 보다 안정적인 세수를 확보할 수 있는 방법으로 개편 또는 개혁을 위한 논의가 활발하게 전개되어 왔다(田近·油井(1997), 地方分權推進委員會(2001), 일본 政府稅制調査會(2000)³⁰⁶ 등). 이들 논의의 골자는 지금까지 법인소득에 과세하던 것을 법인의 외형을 기준으로 하는 외형표준과세를 도입하는 것이 바람직하다고 하는 것이다.

주지하듯이 우리나라는 지방의 소득과세로서 법인에 대한 과세가 정착되어 있지 않은 상황이다. 우리나라 주민세에도 소득할과 법인세할이 있기 때문에 지방세로서 법인관련 소득과세가 없는 것은 아니다. 그러나 주민세 가운데에서 차지하는 비중은 미미하기 때문에 기간세로서의 법인과세가 정착되어 있다고 하기는 어렵다. 이 때 개인만이 아닌 법인도 지방공공서비스로부터 편익을 얻고 있다는 점을 고려하면 지방공공서비스의 편익에 대한 부담으로서 법인관련 지방세 도입은 그 타당성을 갖는다고 할 것

306) 日本政府稅制調査會(2000)는 외형기준으로서 a)사업활동가치(기업의 부가가치액) b)인적기준(예컨대 급여총액 등) c)물적기준(예컨대 자본금액 등) 및 d)인적기준과 물적기준의 조합을 들고 있다.

이다.

우리나라에서 앞으로 법인지방세를 도입한다고 할 때, 만일 현행 일본 법인사업세와 같은 법인이익에 대한 지방세로 부과한다면 세수의 불안정성이 심해 지방세로서 적합하지 못하다는 것은 작금의 일본이 처한 상황이 여실히 말해주고 있다. 따라서 우리나라가 법인관련 소득과세로서 지방세를 도입하려고 한다면 현행 일본에서 실시되고 있는 법인사업세보다는 최근 지방세의 개혁과제로 활발히 논의되고 있는 외형표준과세를 직접 참고하여 법인관련 지방세제를 충실히 하는 것이 현명한 선택이 될 것으로 보인다. 요컨대 처음부터 자본금이나 급여총액 등의 외형을 과세표준으로 하는 법인관련 지방세로 하는 것이 일본과 같은 시행착오를 되풀이하지 않을 것이라고 하는 점이 일본의 법인사업세로부터 얻을 수 있는 시사점이다.

3) 소비관련 지방세와 기타 지방세

일본에서 1997년 소비세의 세율을 3%에서 5%로 인상하면서 창설된 것이 지방소비세이며, 그 재원은 소비세율 5% 중 1%포인트로 하고 있다. 지방소비세는 소비의 이동성 등을 고려하여 광역자치단체세(도부현세)로 하고 있으며, 도부현세 수입에서 차지하는 비중도 높아져(도부현세 수입의 15.9%) 소비관련 지방세가 그 중요성을 더해 가고 있다. 한편 국세의 소비세수입 중 29.5%는 다시 지방교부세 재원으로 되기 때문에 소비세율 5% 중 2.18%포인트가 지방의 일반재원으로 되고 있는 셈이다.

일본의 지방소비세는 소자녀화와 고령화가 급속히 진행되면서 늘어나게 될 복지사업에 필요한 재원으로 주목되고 있다. 앞으로 지방교부세의 조정을 포함하여 충실히 그 세원을 확보해 가는 것이 주된 개혁 방향이다. 地方分權推進委員會(2001)의 최종보고에서도 지방소비세에 의한 복지재원의 충당을 강조하고 있다.

이제까지 우리나라의 지방소비과세는 지방소득과세나 자산과세가 제대로 정비되어 있지 않은 상황에서 지방세원을 조달하기 위한 차선책으로서의 성격을 강하게 띠고 있다. 대표적인 것이 담배소비세이다. 우리나라 담배소비세는 안정적이고 지역간의 편차도 적고 외부불경제의 시정이라는 성격을 갖고 있다는 점에서 보면 계속해서 그 충실을 도모할 필요가 있는 세목이다. 그러나 우리나라는 이미 지방에서의 담배소비세에

대한 부담률이 상당한 수준에 달해 있는 실정이며, 담배소비와 지역공공서비스와의 편익과는 직접적인 관계가 희박하기 때문에 담배소비세에 지나치게 의존하는 것은 바람직하지 않다고 할 것이다.

우리나라는 아직 일반 소비과세로서의 지방소비세는 도입하고 있지 않은 실정이다. 부가가치세가 국세로서 그 위치를 굳히고 있다고는 하나 앞으로 복지수요의 증대에 대비한 지방소비세의 도입 검토가 요구되는 시점이라고 할 것이다. 우리나라에서는 지방소비세와 관련된 논의도 다양하게 전개되어 왔는데, 예컨대 오연천(2000), 김정훈(1997), 최광(1996), 김대영(1996) 등을 들 수 있다. 향후 지방소비세는 일본과 같은 국세인 소비세(부가가치세)의 일부를 지방세로 하는 방안이 유력할 것으로 예상된다.

한편 일본에는 우리나라에는 설치되어 있지 않은 제도로써 지방세법에 규정되어 있는 세목과는 별도로 지방단체가 그 실정에 따라 조례로 새로이 세목을 창설할 수 있는 법정외세가 있다. 이처럼 일본의 지방자치단체는 법정외세로서 세목을 창설할 수 있는데, 법정외세가 비록 세수 기여도는 그리 크지 않다고 하여도 지방의 정책적인 자유도를 넓힐 수 있다는 측면에서 보면 그 이용가치가 충분히 있다고 할 것이다.

마지막으로 환경문제에 있어 지방공공단체의 역할이 중요하다는 것은 아무리 강조해도 지나치지 않을 것이다. 환경관련 세제의 강화는 외부불경제에의 시정이라는 성격을 갖고 있기 때문에 자원배분의 효율성에도 기여한다³⁰⁷⁾. 日本政府稅制調査會(2000)나 地方分權推進委員會(2001)의 최종보고에서도 지방공공단체에 의한 지구온난화대책등의 환경대책 면에서 그 대응이 필요함을 피력하고 있다.

307) 그러나 현실적으로 각 지방자치단체의 입장에서는 자신이 속한 지역으로 기업을 유치하고자 하기 때문에 세제면에서 비용절감을 가져오도록 하는 조세경쟁이 일어나기 쉽다. 조세경쟁 유인이 작용하는 경우 한편으로 환경관련세제가 경시되기 쉽다는 딜레마도 간과할 수 없을 것이다.

X. 시사점 정리

이하에서는 본서에서 이제까지 각과세의 시사점에 관하여 언급한 내용을 전체적으로 정리하기로 한다³⁰⁸⁾.

1. 조세절차법

일본의 경우 신고납세를 기본으로 하고 있으며, 특히 우리나라에는 도입되지 않은 청색신고제도를 도입하여 납세신고에 대한 인센티브를 높이고 있다. 우리나라에서는 1966년 3월 국세청의 발족과 더불어 성실신고 풍토를 조성하기 위해 도입된 녹색신고제가 활성화되지 못하고 1995년 소득세 신고납부제도의 도입과 함께 폐지된 적이 있다. 현재 우리나라는 형식적으로 신고납세제도가 실시되고 있다고 하나 실질적으로 정부부과제도의 성격이 강하다. 여기서는 주로 일본의 신고납세제도가 우리나라에 주는 시사점을 중심으로 살펴보기로 한다.

우선, 납세관련 민간단체와의 협력과 그 육성이 필요하다는 점이다. 일본에서는 신고납세제도를 정착시킴에 있어 세무사회, 청색신고회 등 관계민간단체의 협력을 구해가면서 기장방법 등의 지도를 필요로 하는 납세자에 대하여 적절한 지도를 해오고 있다. 이것은 민간과의 협력없이 신고납세제도의 정착이 어렵다는 것을 말해주고 있다. 우리나라의 경우 한국세무사회 등의 단체는 있으나 일본에서 볼 수 있는 자발적인 민간단체는 존재하지 않는다. 신고납세제도를 정착시키기 위해서는 자발적인 민간단체의 육성 분위기를 조성하는 것이 중요하다.

둘째, 세무조사능력의 제고이다. 일본에서 신고납세제도 정착의 또 하나의 요인으로서 다액의 신고누락이 있다고 인정되는 납세자를 대상으로 철저한 세무조사를 해왔다

308) 보다 자세한 내용은 각 장의 뒤에 있는 시사점 부분을 참조바람.

고 할 수 있다. 이처럼 불성실납세자에 대한 철저한 세무조사와 그 능력의 제고는 신고납세제도를 정착시키기 위해 세무당국이 갖추어야 할 필요조건이다.

셋째, 아무런 유인(incentive)없이 정부의 힘만으로 민간의 협조를 이끌어 낼 수는 없다고 하는 점이다. 즉 신고납세제도 정착을 위해 그에 상응하는 유인제도를 도입하는 것이다. 일본의 경우 세무행정당국은 개인과 법인에 대한 신고납세제도를 유도하기 위해 소득세법, 법인세법상의 특전을 도입하여 민간에게 인센티브를 주는 방법을 모색하고 있다. 나아가 이것은 신고납세제도를 확립하고자 할 때 단순히 경제적인 측면에서의 인센티브 제공만이 아닌 법개정의 정비도 매우 중요하다는 것을 말해주고 있는 것이다.

2. 개인소득과세

일본은 1990년대의 평성불황 시기에도 경기대책의 일환으로 면세점(과세최저한)의 인상과 세율의 인하를 통한 지속적인 감세정책을 실시하여 왔다. 1989년 조세총액에서 차지하던 소득과세의 비중이 68.1%로서 24개 OECD회원국 중 1위를 차지하던 것이, 1999년에는 그 비중이 50%로 하락하여 OECD평균인 47.3%를 약간 웃도는 수준으로 까지 하락하고 있다. 이와 같이 소득과세의 비중이 내려간 이유로는 1) 1990년대 경기 침체 2) 소비과세 비중의 증가 3) 개인소득세 감세정책과 1990년대 후반의 법인세율의 인하라는 세 가지를 들 수 있다. 1990년대 경기부양정책의 일환으로 실시된 소득세 감세정책은 경기 회복으로 이어지지 않았고, 개인소득과세의 비중을 감소시키는 요인으로 작용하여 왔다.

현행 일본 개인소득과세의 특징으로서 개인소득과세의 비납세자의 비율이 높다는 점을 들 수 있는데, 이처럼 비납세자가 많게 된 배경에는 과세최저한이 계속하여 높아져 왔다는 점을 들 수 있다. 그 결과 개인소득과세에 있어 납세자의 空洞化가 심하게 발생하고 있는 실정이다. 개인소득세 납세자의 공동화를 방지하고 기간세로서의 위치를 재정립하기 위해 배우자특별공제의 폐지와 과세최저한의 인하 등을 추진하려고 하는 것이 개인소득과세 개혁의 골자가 된다³⁰⁹⁾.

일본의 경우, 지속적인 감세정책의 결과 개인소득과세가 비록 다른 주요 선진국에

비하여 낮다고는 하나 아직도 우리나라는 일본에 비해 훨씬 낮은 수준이다. OECD 회원국과 비교할 때 2000년 개인소득과세의 비중은 17.6%로서 비중면에서 29개 국가 중 최하위를 기록하고 있으며, OECD 평균 35.2%의 약 절반 정도에 불과한 실정이다. 이는 우리나라 소득세제의 열악성을 보여주는 것으로 해석할 수 있다.

소득·소비·자산과세의 균형을 통한 공평성과 효율성의 달성을 추구한다고 하는 점을 받아들인다고 하면, 위에서 언급한 조세구조로부터도 명백하게 알 수 있는 바와 같이 우리나라 국세에서 세원의 충실을 도모해야 할 분야는 개인소득과세 분야라고 할 것이다.

이러한 실정임에도 불구하고 우리나라에서는 소득세법개정과 함께 교육비와 의료비, 보장성 보험료, 주택자금 등 연말정산 관련 각종 공제한도를 크게 확대할 것이라 하고 있다³¹⁰⁾. 공제한도의 인상을 통한 소득세의 소득분배적 기능도 중요성이 있다고 하겠으나, 소득세가 제대로 정착되기도 전에 공제한도의 인상 또는 과세최저한의 확대 조치로 인한 비납세자의 증가나 최저세율적용 납세자의 증가가 소득과세의 공동화로 이어질 가능성도 배제하지 못할 것이다. 우리나라의 경우 상위 10%의 인구가 결정세액의 75.2%를 납부하고 있는 데 반하여 하위 10%의 인구는 0.1%를 납부하는 데 불과하다(2000년). 이는 결정세액의 대부분을 상위 10%계층이 납부하고 있음을 의미한다. 이러한 실정으로부터도 개인소득과세의 공동화가 우려된다.

일단 감세정책을 실시하고 나면 증세가 필요한 경우에 심한 조세저항이나 정책협조의 어려움으로 이를 다시 인상하는 데는 상당한 진통이 따른다. 일본에서 계속하여 소득세 감세정책을 실시하여 왔다고 하더라도 그 배경으로서 그 동안 소득세나 법인세 등 직접세의 비율이 높았기 때문에 소득세 비중을 줄이고 대신에 소비세 등의 간접세의 비율을 높인다고 하는 차원(直間비율의 조정)에서 세제개혁을 실시하여 왔다는 점을 인식할 필요가 있다.

이에 비해 우리나라는 일본과는 반대 방향의 개혁, 즉 소득과세 등 직접세의 비율을 높여가는 세제개혁이 앞으로의 소자녀화나 고령화에 대비한 바람직한 방향이 된다. 일본에서는 소득과세 비중이 높은데도 현재 소득과세의 공동화문제가 대두되고 있는 상

309) 배우자특별공제의 경우 2004년부터 폐지하는 것으로 되어 있다.

310) 구체적인 수치는 예컨대 국세청(2001), 『국세통계연보』에 나와 있다.

황이다. 이러한 일본의 경험을 반면교사로서 고려한다면 우리나라에서도 소득과세의 공동화가 발생하지 않도록 하는 것이 일본으로부터 얻을 수 있는 주요 시사점이다.

3. 법인소득과세

일본 법인과세 개혁의 기본 입장이나 내용을 참고하여 우리나라 법인과세 개혁방향에 주는 시사점으로서, 1) 법인과세의 시계열적 추이로부터의 시사점 2) 법인세 과세베이스의 확충문제 마지막으로 3) 국세 법인세와 지방세 법인과세의 적용원리 구분으로 나누어 살펴보기로 한다.

우선 우리나라 법인과세 개혁과 관련된 시사점으로서 지적할 수 있는 것은 시계열적으로 보아 우리나라 법인세의 재정의존도가 줄어들지 않고 있다고 하는 점이다. 예컨대 GDP 대비 법인과세 비율 추이를 보면 우리나라는 1975년 1.3%, 1990년 1.8%, 2000년 3.5%로서 상당히 빠르게 상승하여 왔다. 시계열적으로 법인세에 대한 의존도가 줄어들지 않고 있다고 하는 점은 선거권이 없는 법인을 대상으로 재정적인 역할을 계속하여 강조하는 것으로서 그리 바람직한 현상이 아니라고 할 수 있다. 현재 우리나라 법인세가 국제적으로 보아 그리 높은 수준이라고 하기는 어려우나, 이인실 외(2002)에서도 지적하고 있듯이 부담금, 예치금, 출연금 등 소위 준조세 등의 부담도 크기 때문에 앞으로는 법인세율의 지속적인 상승이 나타나지 않도록 하는 것이 필요할 것이다.

다음으로 들 수 있는 것이 법인세 과세베이스의 확충문제이다. 일본은 1998년 세계 개정 이전까지 법인세율이 국제적으로 보아 상당히 높은 수준이었다. 현재도 우리나라와 같이 충당금, 준비금, 감가상각의 특례 등으로 과세베이스가 잠식되고 있는 상황이며 내부유보 성향이 강하게 나타나고 있다. 이 때 내부유보는 차입과는 달리 그 사용에 있어 비효율성이 발생하기 쉽다고 하는 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 왔다. 그 중에서도 주목할 만한 것은 1998년의 법인세법 개정에서 충당금이나 감가상각방법의 개편을 중심으로 한 과세베이스의 확대 조치이다. 그 주된 내용은 대손충당금 한도액에 있어 기존의 법정전입률을 폐지하고, 개별적으로 채권의 평가나 실적

를에 근거하여 계산하도록 변경하는 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 설치되어 있다. 이러한 조세유인정책의 상당수는 특정사업에 대한 혜택으로 해석할 수 있다.

또한 우리나라의 법인세율은 27%(당기순이익 1억 초과)와 15%(당기순이익 1억 이하)로 이원화되어 있다. 자원배분의 효율성이라는 입장에서 보면 단일세율이 바람직스럽다고 할 수 있다. 요컨대 앞으로 법인세에서의 조세유인정책을 정리하는 동시에 법인세의 기본세율과 경감세율을 좁히는 방향으로 추진하는 것이 바람직하다. 일본의 경우에도 조세유인정책을 정리하는 방향에서 추진하고 있으며, 세율의 경우 기본세율 30%, 경감세율 22%로 우리나라보다는 이미 그 차이가 좁혀져 있고 앞으로도 더욱 좁히는 방향으로 추진해가려 하고 있다.

일본 정부세제조사회(2001)는 현 실정에서 국세 법인세의 경우 세율 인하는 어느 정도 달성되었다고 보고 있어 앞으로는 과세베이스를 확대하여 중립성을 확보해 나가는 데 개혁의 중점을 두고 있다.

마지막으로 일본의 법인과세 개혁과 관련하여 우리가 주목할 만한 것으로서 국세 법인세와 지방세 법인과세의 적용원리를 구분하여 법인세 개혁을 추진할 필요가 있다고 하는 점을 들 수 있다. 일본에서는 국세 법인세와 지방세 법인사업세가 같은 과세베이스로 되어 있는 것을 분리하고자 하는 개혁이 추진되고 있다. 그 배경에는 국가 수준에서의 법인세와 지방 수준에서의 법인과세의 과세논리를 다르게 적용하고자 하는 의도가 있기 때문이다. 그 핵심은 국세법인세는 현재의 법인소득(이익)에 대하여 과세하지만, 지방세 법인세는 법인의 활동가치(부가가치)나 자본금 등 기업의 외형을 기준으로 과세하는 것이 바람직하다고 하는 내용이다.

기업의 국제경쟁에 대처하고 지방화시대에 대비한 지방의 법인과세를 확립한다고 하는 차원에서 앞으로 국세로서의 법인세는 현재와 같은 법인이익에 대한 과세를 유지하되, 지방세로서의 법인과세는 외형을 기준으로 하는 방법이 바람직하다. 이 때 전체적으로 법인세의 세부담은 높지 않도록 국세 법인세율의 조정이 필요할 것이다. 법인

관련 지방세에 대하여는 기타 조세의 부분에서 보다 자세히 언급하기로 한다.

4. 소비세(부가가치세)

우리나라의 경우 일반 소비과세로서의 부가가치세는 1977년에 도입되어 일본의 소비세보다 12년이나 먼저 실시되었다. 소득세나 법인세 등이 일본의 세제를 많이 참고한 것과 비교하면, 소비과세는 우리나라가 일본에 비하여 선진적으로 정착된 세제라고 할 수 있다. 이렇게 보면 소득과세나 자산과세에 비하여 일본의 일반 소비세로부터 얻을 수 있는 시사점은 한정적이라고 할 것이다. 여기서는 특히 일본 소비세로부터 얻을 수 있는 시사점으로서 소비과세의 활용에 대한 점을 중심으로 제시하기로 한다.

1997년 소비세율을 기존의 3%에서 5%로 인상하면서 지방소비세를 창설하였다. 즉, 일본은 5%의 소비세 세율을 국세로서 부과하고 있는 것이 아니라 그 중의 1%포인트를 지방소비세로 하여 부과하고 있는데 이 지방소비세 징수는 중앙정부가 지방정부를 대신하여 거두고 있다. 이렇게 징수한 지방소비세액을 중앙정부가 세무서나 보세지역이 소재하는 都道府縣(광역지방자치단체)에 지불하게 되며, 광역자치단체의 일반세원으로 이용하고 있다.

지방으로 이전되는 소비세는 여기에서 그치는 것이 아니다. 중앙정부가 거둔 소비세율 4%로 거둔 국세 소비세액의 29.5%가 지방교부세로서 이전되기 때문에 소비세율 5% 가운데 2.184%포인트³¹¹⁾가 지방의 일반세원으로 이용되고 있는 셈이다. 이러한 방식은 우리나라가 내국세 수입의 15%를 지방교부세로 하여 나누어 주고 있는 방법과는 다른 방식이다. 일본에서 소비세의 세수를 교부세 대상으로 하지 않고 그 일부를 지방소비세로 설치한 이유로서, 이를 지방 고유의 세목으로 부여하여 지방의 일반재원이란 인식을 강하게 하고자 하는 정책목적이 반영되어 있다.

우리나라에서도 부가가치세의 재원을 어떻게 활용할 것인가에 대하여 활발하게 논의가 진행되고 있다. 우리나라의 지방 소비과세는 담배소비세가 그 기간세로 되어 있고 아직 일반 소비과세로서의 지방소비세는 도입되어 있지 않은 실정이다. 비록 우리

311) 소비세율 5% 가운데 지방으로 이전되는 소비세율 부분은, 지방소비세 1%포인트 + 국세 소비세 4%포인트 \times 29.5% = 2.184%(포인트)가 된다.

나라가 부가가치세를 국세로서 그 위치를 확고하게 굳히고 있다고는 하나 앞으로 지방의 사회기반 정비나 사회복지를 위한 지방자치단체의 재원확보라는 측면에서 보면 지방소비세의 도입 필요성이 인정된다고 할 것이다.

부가가치세를 이용한 지방 재원예의 활용 신설이 어떠한 방식으로 나타날지는 아직 확실하지 않으나, 일본과 같은 국세인 소비세(부가가치세)의 일부를 지방세로 하는 방안이 유력할 것으로 예상된다. 지방화의 진전과 사회구조의 변화라는 측면에서 보면 부가가치세의 일부를 지방소비세로 하여 국가와 지방이 함께 활용하는 방법은 기본적으로 바람직한 방향이라고 할 수 있다. 이 때 지방소비세는 소비의 이동성 등을 고려하여 광역자치단체세로 하는 것이 바람직하다. 현재 일본은 소자녀화와 고령화가 급속히 진행되고 있음을 감안하여, 지방소비세는 사회보장에 필요한 재원으로서 주목받고 있다.

앞으로 지방화의 진전 및 소자녀화·고령화라는 사회구조의 변화와 함께 지방의 사회복지지출 증대에 대한 요구는 더욱 증대될 것이다. 이에 어떻게 대처할 것인가에 있어 지방정부의 입장에서 부가가치세의 세원 활용이 중요한 정책과제로 될 것임은 명백하다고 할 것이다. 우리나라의 경우 부가가치세의 일부를 지방의 일반재원으로 활용한다고 하여도 제대로 이를 징수할 수 있는 환경이 아직 갖추어져 있지 않은 것이 현실이다. 이러한 상황에서 현재 실시되고 있는 일본의 소비세의 운영방식은 우리나라에 적지 않은 참고가 될 것으로 생각된다. 이 때 징수방법만이 아니라 지방에의 배분방법을 어떠한 기준에 따라 실시할 것인가도 함께 고려하여야 할 것이다. 참고로 일본에서는 각 지역의 소매연간 판매액(도도부현)이나 인구·종업원수(시정촌)가 지방소비세의 배분기준으로 되어 있다.

5. 상속증여세

일본의 상속세 및 증여세 제도 및 그 개혁방향이 우리나라에 주는 시사점에 관해서는 다음 세 가지를 언급하고 있다.

첫째는 상속세 증여세를 통한 세대간의 부의 원활한 이전을 중시하고 있다는 점이다. 일본 정부세제조사회(2002)에서도 지적하고 있듯이, 소자녀·고령화 및 경제의 스

특화의 진전에 따라 상속 및 증여에 따른 자산이전의 증가가 있게 되므로 상속세 및 증여세가 이를 방해하는 수단으로 작용되지 않도록 하는 배려를 하고 있다. 그에 따라 상속세의 최고 세율을 내리는 한편 상속세와 증여세의 일체화를 위한 개혁을 추진하고 있다. 相續時精算課稅制度도 그 구체적인 과세제도의 하나라고 할 수 있다. 일본 정부(재무성)는 2003년 1월 1일 이후에 재산의 증여를 받은 자는 다음의 경우에 재산 증여자별로 상속시정산과세제도를 선택할 수 있도록 하고 있다. 이 제도를 선택할 수 있는 경우는 증여자가 65세 이상의 부모이고, 수증자가 20세 이상의 추정상속인인 자녀에 한정하고 있다.

우리나라의 경우도 이미 소자녀·고령화 및 경제의 스톱화의 빠른 속도로 진행되고 있다는 점을 감안하면, 앞으로 세대간의 부의 원활한 이전이 이루어지도록 하는 상속세 및 증여세의 정비가 요구된다고 할 것이다. 위에서 든 일본의 상속시정산과세제도는 실로 장기간에 걸친 개인별 납세데이터의 축적이 요구된다는 점에서 보면 일본의 운용기법을 참조하는 것도 도움이 되지 않을까 생각된다. 즉, 일본과 같이 소자녀화와 고령화의 진전으로 세대간의 자산이전 시기가 생애주기 후반으로 이동할 것이므로, 자산이전 시기 선택상의 중립성 확보가 요구되고 있다.

둘째는 상속세 및 증여세의 부의 재분배효과에 더하여 과세의 효율성(또는 중립성) 확보를 강조하고 있다는 점이다. 주지하듯이 상속세 및 증여세는 소득세의 보완세로서 부의 재분배효과를 수행하는 데 적합한 세목으로 주목받고 있다. 그러나 이러한 부의 재분배효과만을 강조하다보면 경제활동의 왜곡을 초래하게 된다. 일본에서는 예컨대 중소기업의 사업승계관련 특례조치 등 상속세에 있어 여러 가지 특례제도가 마련되어 있는데, 일본 정부세제조사에서는 이 특례조치가 신규의 창업이나 새로운 사업전개와의 균형이 잃게 된다는 점을 지적하고 있다. 일본은 이처럼 상속세 및 증여세에 있어서도 특례조치 등의 제도로 인한 과세상의 불균형을 해소해 가는 개혁을 하고 있다. 국가간의 부의 이동이 활발해지는 상황임을 고려하면 우리나라의 경우도 상속세 및 증여세의 특례조치를 축소해 가는 방향이 바람직할 것이다.

마지막으로 완전포괄주의와 관련된 입장에 관해 지적하기로 하자. 완전포괄주의는 기본적으로 부의 변칙적인 상속 또는 이전을 방지하고자 하는 목적이 있기 때문에 별칙적인 법규정의 성격이 강하다고 할 것이다. 우리나라는 최근 상속세 및 증여세에 완

전포괄주의를 도입하여 새로운 유형의 변칙 증여에 적극적으로 대응하려는 개혁방향을 내세우고 있다. 일본의 경우 상속세법에 포괄주의 입장을 취해가면서도 구체적인 내용은 기본통달에 두고 납세자의 예측가능성을 제고하고 집행의 일관성을 유지하려는 입장이다(한상국(2003)). 이처럼 일본은 완전포괄주의를 운영한다기보다는 부분적 또는 개별적인 포괄주의를 채택하고 있다. 요컨대 일본에서는 완전포괄주의의 정비에 관한 논의는 그리 이루어지고 있지 않고 있는 상황인데 이는 완전포괄주의의 도입에 따른 변칙증여의 방지보다는 위에서 지적한 세대간의 부의 원활한 이전 및 과세의 중립성 확보에 상속세 및 증여세의 역할을 보다 더 강조하기 있기 때문이라 생각된다.

그렇다고 하여 일본이 물론 과세 탈루에 대하여 방관하는 것은 아니다. 비록 일본 정부세제조사회가 구체적인 수단제시까지는 아직 언급하고 있지 않은 단계이지만, 일부 자산가를 중심으로 계획적인 조세회피 행위를 유발할 우려나 집행의 곤란성으로 과세 탈루에 대한 대책 강구의 중요성도 지적하고 있다.

요컨대 현재 우리나라에서 이루어지고 있는 상속증여세의 완전포괄주의에 관한 도입 문제도 중요하겠지만, 일본에서의 논의를 감안한다면 앞으로 세대간이 부나 소득이전이 원활하게 이루어지는 상속세 및 증여세를 구축하는 것이 바람직한 방향이 될 것이다.

6. 자산과세

국세의 자산과세로서 지가세가 있으나, 1998년의 과세시기부터 지가세의 과세는 정지되어 있는 실정이다. 여기서는 시정촌(기초자치단체) 기간세로서 정착되어 있는 고정자산세를 중심으로 그 시사점에 관하여 살펴보기로 한다.

지방공공서비스의 편익과 그에 대한 부담으로서 지방세와의 대응관계에서 가장 적합한 세는 자산과세라고 할 수 있다. 일본의 지방세 중에서 이 성격에 가장 적합한 과세가 고정자산세이다. 또한 세수의 안정성이 높은 세목이라는 점으로부터도 고정자산세가 지방세의 원칙에 적합한 세목으로 평가할 수 있다. 日本政府稅制調査會(2002)의 최종보고나 地方分權推進委員會(2001) 에서도 고정자산세를 응익성이라는 지방세의 성격을 구현한 세목으로 평가하면서 계속적으로 그 안정적 확보를 위해 노력할 것을

제언하고 있다³¹²⁾.

우리나라의 경우 비록 자산과세 중심의 지방세체제로 되어 있다고 하더라도 그 내용을 보면 일본의 자산관련 지방세체제와는 그 구조가 판이하게 다르게 되어 있다. 일본의 고정자산세가 기초자치단체인 시정촌세로서 토지, 가옥 및 상각자산을 과세대상으로 하는 종합자산과세인 데 비하여, 우리나라 자산관련 지방세는 광역 시도세로서 취득세와 등록세가 중심이 되고 있다. 취득세와 등록세는 자산의 취득이나 등록이 있어야만 세수가 발생하는 거래 자산과세이다. 이에 비해 고정자산세는 고정자산의 보유에 과세되는 보유자산과세이다.

자산을 계속 보유하는 것만으로는 취득세나 등록세의 세수는 발생하지 않는다. 따라서 취득세와 등록세는 자산보유에 부과되는 보유 자산과세와는 그 성격이 다르며, 지방 공공서비스에 대한 대가로서의 부담이라는 성격이 희박하다고 할 수 있다. 그럼에도 불구하고 우리나라에서 취득세나 등록세의 세수가 많은 것은 어떤 지역의 자산을 취득하거나 등록함으로써 생기는 이익을 목적으로 한 취득이나 등록이 적지않음을 뜻한다고 할 것이다. 예컨대 어떤 지역의 자산을 취득하거나 등록함으로써 생기는 이익(시세차익)을 목적으로 한 취득이나 등록을 들 수 있다.

우리나라 지방세에도 기초자치단체의 자산과세로서 재산세나 종합토지세 등 자산의 보유에 과세되는 세목이 존재한다. 그러나 재산세는 제한된 자산에 부과되는 불완전한 자산과세라고 할 수 있고, 전체 지방세수에서 차지하는 비중도 상당히 낮은 실정이다(예컨대 2001년은 2.8%). 종합토지세의 경우 비록 서울특별시와 광역시의 자치구 세수에서 가장 높은 비율을 차지하는 세목으로 되어 있다고는 하나, 전체 세수에서 차지하는 비중은 5.1%(2001년)에 불과하다. 또한 종합토지세는 지역간 차이가 상당히 큰 세목으로 되어 있다. 즉 종합토지세는 보유자산과세에 속한다고는 하나 세수입의 편재성이 큰 세목으로 지방자치단체 기간세로서의 역할을 담당하고 있다고 보기는 어렵다.

일본의 고정자산세는 토지, 가옥 및 상각자산을 망라하는 종합과세로서 지방공공서

312) 예컨대 日本政府税制調査會(2002)에서는 고정자산세를 지방자치단체(기초자치단체)의 안정적인 세수입을 확보하고 응익원리에 맞는 세목으로 평가하면서, 전국적인 지가 평가의 균형화, 적정화의 관점에서 공시지가의 70%를 목표로 하는 현행 평가수준을 유지하는 것이 적당하다고 하고 있다.

비스와의 대응이라는 성격이 있고, 그 세수의 비중도 높으며 안정성도 높은 세목으로 시정촌 기간세의 자리를 굳히고 있다. 앞으로 지방화 또는 지방분권이 더욱 강조될 것으로 예상되는 가운데 우리나라도 이제 지방공공서비스의 편익에 대한 대가로서의 종합보유자산과세(가칭)를 디자인하는 데 힘을 기울여야 할 시기에 와 있다고 생각된다. 일본 고정자산세의 위치와 그 개혁논의를 참고로 한다면 고정자산세가 우리나라 자산 관련 세제의 개혁구상에 주는 시사점은 크다고 할 것이다.

7. 국제조세

법인세법에서 규정하고 있는 외국법인의 과세제도에 더해, 우리나라는 국제조세제도도 관련하여 「국제조세조정에 관한 법률」에서 이전가격과세제도, 과소자본과세제도, 조세피난처과세제도 등을 규정하고 있다. 이는 일본의 국제조세 규정과 크게 다르지 않은 규정들이다. 日本政府稅制調査會(2000)의 논의에 나와 있는 국제조세에 관한 최근의 전망을 참고로 우리나라가 대처할 필요성이 있는 것을 언급하면 다음과 같다.

우선 관리지배주의(管理支配地主義)에 관한 것이다. 일본도 우리나라와 마찬가지로 주로 법인의 관리·지배가 이루어지는 장소의 소재지를 기준으로 하여 내국법인(무제한납세의무자)과 외국법인(제한납세의무자)의 구분하는 본점 소재지주의를 취하고 있다. 자본거래가 자유화되면서 명목상 본점을 외국에 두고 내국법인으로서의 무제한 납세의무를 면제받으려고 하는 자가 증가하고 있다는 우려에서 등록소재지 주의에 더하여 법인의 실질적 경영·관리장소의 유무에 따라 판정하는 관리 지배주의도 병용할 필요가 있다는 지적도 나오고 있다. 현재로서는 조세피난처(tax haven)를 이용한 조세회피행위에 대한 필요한 대책이 이미 강구되고 있기 때문에 관리지배주의를 채택할 필요성은 그리 높지 않다. 그러나 앞으로 법인격을 갖지 않는 다양한 사업체를 염두에 두고 법인과세를 대처할 경우 관리지배주의를 도입해야 할 것인가의 여부를 검토할 필요성이 대두되고 있다. 우리나라로서도 관리지배주의에 대한 관점 정리를 하여야 할 시기가 아닌가 생각된다.

다음으로 외국법인의 지점 등에 대한 과세문제로서 독립기업원칙의 적용 여부에 관한 것이다. 일본 국내법에서는 외국법인의 지점 등을 그 외국법인으로부터 독립된 거

래주체로 취급하고 있지 않다. 예를 들면 외국법인의 본점과 지점간의 거래는 내부거래로 취급되어 소득계산에는 영향을 미치지 않는 것으로 되어 있다. 이러한 실정임을 감안하여, 외국법인의 지점 등을 대상으로 외국법인 자회사의 경우와 마찬가지로 과세하여야 한다는 의견도 있다. 이는 기본적으로 자회사 형태로 진출한 경우와의 조화라는 관점에서 외국법인 소득 계산시, 지점도 독립된 거래주체로서 취급하여야 한다는 사고에 기초하고 있다. 우리나라도 아직까지 고정사업장이 있는지 없는지에 주목하여 과세되고 있는 실정이므로 앞으로 일본의 논의나 OECD의 조세조약모델을 참고하며 외국법인 지점 등에 대한 독립기업원칙의 적용 여부를 보다 면밀히 검토할 시점이라고 할 것이다.

마지막으로 全世界거래(global trading)에 대한 과세 문제에 대한 것이다. 세계 금융 시장에 있는 금융기관의 거점을 연결하여 일체적인 거래가 이루어지는 이른바 전세계 거래에서는 금융기관의 본지점이나 관련회사 세계 각지의 거점이 각각의 역할을 담당하면서 거래에 관여하고 있다. 이러한 거래가 이루어질 때 ① 각국에 귀속하는 소득을 어떻게 취급할 것인가 ② 거래 관련회사, 지점 등 각국에 존재하는 거점 등을 어떠한 납세단위로 인식할 것인가 하는 문제가 대두된다. 전세계거래에 대한 과세소득의 귀속 문제에 대해 일본 만이 아닌 OECD의 논의 등 향후 국제적인 논의의 동향을 보아가면서 대응해 나아가야 할 것이다.

8. 기타조세

가. 기타 국세로부터의 시사점

1) 지가세

일본의 지가세는 토지관련 세목의 하나에 불과하나, 다른 세목보다도 정책과세의 성격을 강하게 갖고 있는 세목이다. 즉, 지가세는 고정자산세의 평가적정화를 도모하면서, 토지 보유비용과 그 의식을 증대시켜 토지의 유효이용을 촉진하고자 하는 토지 대책의 일환으로 실시된 것이다. 1990년대 초 일본은 거품경제가 붕괴되고 토지가 다

른 자산에 비하여 유리하지도 않게 되었다. 나아가 토지의 자산가치 하락에 따른 불량 채권이 대량으로 발생하게 되었고, 이것이 경제 경기활성화를 방해하는 요인으로 작용하게 되었다. 이러한 경제상황하에서 지가세가 제대로 작용할 수 없었고, 결국 일본 정부는 1998년의 과세시기부터 당분간 지가세의 과세를 정지하는 조치를 취하고 있다. 지가세를 도입하려고 했던 이면에는 거품경제에 의한 지가 상승을 억제하고자 하는 의도가 있었으나, 지가세 실시는 정작 거품경제가 끝난 1992년부터 이루어졌다. 일본의 지가세는 경제상황의 정확한 진단과 정책시기의 시의성이 얼마나 중요한지를 그 시사점으로 보여주고 있다.

2) 주세

최근 일본의 주세가 주류간의 세부담격차 축소를 위해 적극적으로 대처하고 있다는 점에서 보면 주세개정으로부터의 시사점이 크다고 할 수 있다. 특히 2003년도 세제개정에서는 맥주 등 기존 주류의 세부담격차 축소를 위해 발포주(發泡酒), 과일주, 청주(合成淸酒), 감미(甘味)과실주 등의 세율을 인상하는 조치를 취하고 있다. 발포주를 예로 들 경우 그 동안 소비자는 맥주와의 대체재(代替財)로서 가격이 싼 발포주를 소비하고 있었으나, 맥주와의 세부담 축소는 이루어지지 않고 있었다. 이를 2003년에 세율을 조정하여 발포주와 기존 맥주와의 세율을 축소하는 조치를 취한 것이다. 이처럼 최근의 일본 주세개정은 주류간의 세부담 축소를 위해 적극적으로 활용할 필요성에 대해 시사점을 제공하고 있다고 할 것이다.

3) 담배세

일본의 담배관련세금은 국세로서 담배세, 담배특별세가 부과되며, 지방세로서 도부현담배세, 시정촌담배세가 부과되고 있으나, 이들 담배세 수입의 세수입 비중은 낮은 실정이다. 이에 비해 우리나라의 담배소비세는 시군세의 기간세로 자리잡고 있다. 한편 국세인 담배특별세는 제조담배에 대하여 부과되고, 비록 그 세수입은 무시할 수 있을 정도로 적다고는 하나(국세 수입의 0.5%), 국채정리기금특별회계로 편입되고 있다.

이는 특정의 제조담배제조자나 보세지역으로부터의 제조담배인수자인 납세의무자가 자신들의 부담과는 거의 관련이 없는 국채정리기금특별회계에 기여하고 있다는 것을 의미하기 때문에 바람직한 운용방식은 아니라고 평가할 수 있다.

4) 특정재원

특정재원이라 함은 세수입 전부 또는 일부를 특정 공공서비스 제공에 필요한 재원으로 하기 위해 징수하는 것이다. 여기에는 휘발유세·지방도로세, 항공기연료세, 석유가스세, 석유세, 자동차중량세, 전원개발촉진세 등 다양하게 마련되어 있다. 특정 목적을 위한 재원이라고 하는 측면에서 보면 일본의 특정재원은 우리나라의 목적세에 해당한다고 할 수 있다.

일본의 경우에는 특정재원이 그 특정 목적과 관련이 깊은 용도로 사용되고 또 그 비중이 그리 높지 않음에도 특정 재원의 사용 용도를 보다 넓히려는 방향으로 가고 있다. 이에 비하여, 우리나라의 목적세는 본래의 목적과 관련이 적은 상태이면서 그 세수입이 높은 비중(예컨대 2001년 국세수입 중 목적세 비중은 16.5%)을 차지하고 있으나 목적세를 줄여나가거나 일반화하는 논의는 그리 활발하게 전개되지 않고 있다.

사용용도가 특정된 목적세가 높고 그 부과와 용도가 제대로 대응되어 있지 않다고 하는 것은 경제학적 관점에서 볼 때 도덕적 해이 또는 자원배분의 비효율을 가져오는 요인으로 작용한다. 일본의 특정재원으로부터 얻을 수 있는 주요 시사점으로서, 앞으로 이들 목적세를 줄여나가면서 재원사용의 자유도를 높여 자원배분의 효율성을 높이는 방향이 바람직할 것이라는 점을 들 수 있을 것이다.

나. 일본 지방세제로부터의 시사점

1) 주민세

우리나라는 일본과는 달리 지역에 따라서는 최소한의 지역공공서비스조차 공급하기 어려운 지방자치단체가 적지않게 존재하고 있다. 또한 지역간의 소득격차에 있어 우리

나라가 일본보다 심한 실정이다. 지방세부담의 격차나 지역경제 격차가 어느 정도 존재하는 것은 자원배분의 효율성 측면에서 바람직하다. 그러나 우리나라와 같이 세원을 제공해 주는 과세대상의 확보가 상당히 미흡한 지방자치단체가 많은 상황에서 지역간 세부담의 격차를 조장하기 쉬운 주민세 개혁으로 변형되지 않도록 유의할 필요가 있다. 일본에서 한창 논의되고 있는 주민세를 비례소득세화 하려는 정책은 일본과 같이 어느 정도 소득분포의 불균등이 시정된 단계에서는 설득력이 크다고 하겠지만, 우리나라는 지역간의 격차가 심한 지방재정 상황이라는 점도 인식해야 할 것이다. 이렇게 볼 때 현 실정에서는 주민세에 관한 개혁으로서 우선 주민세 균등화가 지방자치단체의 규모나 서비스 수준과 제대로 대응하고 있는가를 살펴보고 그에 따른 개혁을 하고, 지역간의 격차조정문제를 감안하면서 지방소득세를 도입하는 방안이 그 순서일 것으로 생각된다.

2) 법인관련 지방세제

개인만이 아닌 법인도 지방공공서비스로부터 편익을 얻고 있다는 점을 고려하면 지방공공서비스의 편익에 대한 부담으로서 법인관련 지방세 도입은 그 타당성을 갖는다고 할 것이다. 우리나라에서 앞으로 법인지방세를 도입한다고 할 때, 만일 현행 일본 법인사업세와 같은 법인이익에 대한 지방세로 부과한다면 세수의 불안정성이 심해 지방세로서 적합하지 못하게 될 것이다. 따라서 우리나라가 법인관련 소득과세로서 지방세를 도입하려고 한다면 현행 일본에서 실시되고 있는 법인사업세보다는 최근 지방세의 개혁과제로 활발하게 논의되고 있는 외형표준과세를 직접 참고하여 법인관련 지방세를 충실히 하는 것이 현명한 선택이 된다. 요컨대 처음부터 자본금이나 급여총액 등의 외형을 과세표준으로 하는 법인관련 지방세로 하는 것이 일본과 같은 시행착오를 되풀이하지 않을 것이라고 하는 점이 일본의 법인사업세로부터 얻을 수 있는 시사점이라 할 것이다.

3) 소비관련 지방세제와 기타 지방세

우리나라의 지방소비과세는 지방소득과세나 자산과세가 제대로 정비되어 있지 않은 상황에서 지방세원을 조달하기 위한 차선책으로서의 성격을 강하게 띠고 있다. 대표적인 것이 담배소비세이다. 우리나라 담배소비세는 세수입이 안정적이고 지역간의 편차도 적으며 외부불경제의 시정이라는 성격을 갖고 있다는 점에서 보면 계속해서 그 충실을 도모할 필요가 있는 세목이다. 그러나 우리나라는 이미 지방에서의 담배소비세에 대한 부담률이 상당한 수준에 달해 있는 실정이며, 담배소비와 지역공공서비스와의 편익과는 직접적인 관계가 희박하기 때문에 담배소비세에 지나치게 의존하는 것은 바람직하지 않다.

우리나라는 아직 일반 소비과세로서의 지방소비세는 도입하고 있지 않은 상황이다. 일본의 소비세에 비해 우리나라 부가가치세가 국세로서 그 위치를 굳히고 있다고는 하나 앞으로 복지수요의 증대에 대비한 지방소비세의 도입 검토가 요구되는 시점이라고 할 것이다. 향후 지방소비세는 일본과 같은 국세 소비세(부가가치세)의 일부를 지방세로 하는 방안이 유력할 것으로 예상된다.

한편 일본에는 우리나라에는 설치되어 있지 않은 제도로써 지방세법에 규정되어 있는 세목과는 별도로 지방단체가 그 실정에 따라 조례로 새로 세목을 창설할 수 있는 법정외세가 있다. 법정외세가 비록 세수기여도는 그리 크지 않다고 하여도 지방의 정책적인 자유도를 넓힐 수 있다는 측면에서 보면 그 이용가치가 충분히 있다고 할 수 있다.

마지막으로 지적할 수 있는 점은 앞으로 환경문제에 있어 지방공공단체의 역할이 중요하게 될 것이라는 점이다. 환경관련 세제의 강화는 외부불경제에의 시정이라는 성격을 갖고 있기 때문에 자원배분의 효율성에도 기여한다. 日本政府稅制調査會(2000)나 地方分權推進委員會(2001)의 최종보고에서도 지방공공단체에 의한 지구온난화대책 등의 환경대책 면에서 그 대응이 필요함을 피력하고 있다. 앞으로 우리나라도 지방공공단체의 환경관련 세제의 강화가 요구된다.

참고문헌

- 곽태원, 「재정건전성 확보를 위한 세입정책의 방향」, 『2002년도 국가예산과 정책목표』, 한국개발연구원, 2002, pp. 141~199.
- 국세청, 『국세통계연보』, 각 연도.
- 국중호, 「일본의 신고납세제도 운영과 시사점」, 『재정포럼』 11월호(제29호), 한국조세연구원, 1998, pp. 14~33.
- _____, 「최근 일본의 지방세 개혁논의가 한국의 지방세 개혁에 주는 시사점」, 『지방세』, 한국지방재정공제회, 제6호 전권68호, 2001, pp. 59~74.
- _____, 「일본세제개혁의 최신동향」, 『재정포럼』, 제67호(1월호), 한국조세연구원, 2002a, pp. 52~67.
- _____, 「광역 및 기초자치단체 지방세의 한일비교와 정책시사점」, 『한국지방재정논집』, 한국지방재정학회, 제7권제1호(통권11호), 2002b, pp. 3~30.
- _____, 「지방공공서비스의 수요함수와 지방세 원칙에 기초한 새로운 지방세체계의 구축」, 『재정연구』, 한국조세연구원, 제8권 제2호, 2002c, pp. 21~52.
- _____, 「무기장추계과세 및 기장유인제도가 신고납세와 과표양성화에 미치는 효과」, 『세무학연구』 제19권 제1호, 2002d, pp. 23~43.
- _____, 「일본 소득과세의 경제효과」, 『재정포럼』, 제79호(2003년 1월호), 한국조세연구원, 2003a, pp. 73~91.
- _____, 「지방화시대의 법인과세 개혁방안」, 『새 정부 세제개혁의 과제와 방향』, 한국세무학회 창립15주년 기념 학술대회 및 세제개혁 심포지엄, 4월 18일, 세브란스빌딩 24층, 한국세무학회·한국공인회계사회, 2003b, pp. 173~206.
- _____, 『한국지방세론』, 도서출판 해남, 2003c.
- 국중호·한상국, 『일본의 법인과세개혁과 정책시사점』, 한국조세연구원, 2002.
- 김대영, 『지방소득과세의 확충방안』, 한국지방행정연구원, 1996.

- _____, 『과세지주권 확충방안』, 한국지방행정연구원, 1998.
- 김정훈, 『국세와 지방세의 조정방안』, 한국지방행정연구원, 1996.
- _____, 『지방소비세제의 확충방안』, 한국지방행정연구원, 1997.
- 노근호, 『지방소득세·지방소비세의 도입방안과 효과분석』, 충북개발연구원, 2001.
- 동아일보 2002년 12월 24일자.
- 라휘문, 『지방소득과세 확충방안』, 한국지방행정연구원, 1998.
- 오연천, 『한국조세론』, 박영사, 1992.
- _____, 『지방소비세제 도입의당위성과 기본방향』, 『지방세』 제4호, 한국지방재정공제회, 2000.
- 오연천·곽채기, 『지방세』, 최광·현진권 편 『한국조세정책50년』, 제1권 조세정책의 평가, 한국조세연구원, 1997, pp. 607~728.
- 이인실·김성태·안종범·이상동, 『법인세제 개편방향』, 『자본소득과세의 정책과제』, 한국재정·공공경제학회, 한국경제연구원 주최 2002년 정책세미나(5월 14일), 대한상공회의소 중회의실, 2002, pp. 39~90.
- 이재은, 『자치단체 자주재원 확충성과와 발전과제』, 한국지방재정공제회·한국지방재정학회 『민선3기 출범에 즈음한 지방재정의 회고와 발전방향제』, 2002년 지방재정세미나 최종보고서, 2002, pp. 33~92.
- 재무부, 『韓國稅制史(上)』, 1979.
- 재정경제부, 『재정금융통계』, 4/4분기, 2002.
- _____, 『조세개요』, 각 연도.
- 지방재정발전기획단, 『지방재정발전계획』, 한국지방행정연구원·내무부, 1996.
- 최 광, 『한국의 세제 및 세정개혁의 기본인식과정정책방향』, 최광 편 『정부와 경제』, 한승수 박사 회갑기념 논문집, 시사영어사, 1996, pp. 117~136.
- 한국은행, 『경제통계연보』, 각 연도.
- 한국재정40년사편찬위원회, 『한국재정40년사』, 제4권 재정통계(1), 한국개발연구원, 1991.
- 한국조세연구원, 『한국조세정책50년』, 1997.
- 한국지방행정연구원, 『정책연구(지방세제분야)』, 정책연구 95-3, 1996.

- 한상국, 『상속증여세의 개요와 과세강화』, mimeo, 2003.
- 행정자치부, 『2003년도 지방자치단체예산개요』, 2003.
- _____, 『지방재정연감』, 각 연도.
- 현진권 編, 『조세관련통계자료집』, 한국조세연구원, 2000.
- 加藤治彦 編, 『圖說日本の財政』, 東洋經濟新報社, 2002.
- 經濟企劃廳, 『國民經濟計算年報』, 各年度.
- 經濟財政諮問會議, 『經濟財政運營と構造改革に關する基本指針2002』, 6月 25日, 2002.
- _____, 『構造改革と經濟財政の中期展望』, 1月 18日, 2002.
- 經濟活性化のための稅制基本問題檢討會, 『最終報告書』, 4月, 2001.
- 高野俊信・松田淳 編, 『稅法便覽』, 稅務研究會出版局, 2002.
- 鞠重鎬, 『戰後における日韓の稅制比較』, 『アジア研究』, アジア經濟研究所 第37號 第11卷(11月號), 1996, pp. 21~42.
- _____, 『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』, 韓國地方財政學會學術大會招請 發表論文, 9月14日, 2001.
- _____, 『韓國地方稅構造とその特徴について—日韓の比較の視点—』, (財)日本都市センター 編, 『分權時代の自治體稅制 — 諸外國の都市稅制の動向と自治體の稅收確保—』, 2003, pp.71-90.
- _____, 『韓國の地方稅 — 日本との比較の視点—』, 創成社, 2004.
- 宮島洋, 『租稅論の展開と日本の稅制』, 日本評論社, 1989.
- 內閣府, 『經濟財政白書』, 2002.
- _____, 『經濟財政運營と構造改革に關する基本方針 2002』, 2002, 6월 25일.
- _____, 『經濟財政運營と構造改革に關する基本方針 2003』, 2003, 6월 26일.
- 內閣府經濟社會綜合研究所 編, 『縣民經濟計算年報』, 2001, 平成13年度版.
- _____, 『縣民經濟計算年報』, 2002, 平成14年度版.
- 大武健一郎 編, 『圖說日本の稅制』, 財經詳報社 1992.
- 大藏省(財務省), 『財政金融統計月報』, (租稅特集), 各年度.
- 大藏省財政史室 編, 『昭和財政史 - 終戰から講和まで -』, 7 租稅 東洋經濟新報社.

- 大田弘子, 『良い増税・悪い増税』, 東洋経済新報社, 2002.
- 稲垣光隆 編, 『圖説日本の税制』, 財經詳報社, 2002.
- 島田晴雄, 『法人課税改革』, 東洋経済新報社, 1998.
- 林宜嗣, 『財政改革における地方税改革の意義』, 『地方税』, 2月, 自治省税務局, 2000a,
pp. 4~15.
- _____, 『地方財政』, 有斐閣, 2000b.
- 石弘光, 『税制ウォッチング』, 中公新書1591, 2001.
- 神奈川県, 『縣税のしおり』, 2002.
- 神野直彦・金子勝, 『地方に税源を』, 東洋経済新報社, 1998.
- 野口悠紀雄, 『超納税法』, 新潮社, 2003.
- 永長正史 編, 『圖説日本の税制』, 財經詳報社, 2003.
- 日本経済新聞, 12月 10日号.
- 日本国税廳, 『税務課の創設と税務行政 100年』, 1998.
- _____, 『国税統計年報書』, 各年.
- _____, 『日本における税務行政』, 各年.
- 日本税理士聯合會, 『税務六法 - 法令編 -』, 2003.
- 日本與黨, 『2003年度税制改正大綱』, 日本経済新聞, 12月 14日号, 2002.
- 日本財務省 協助力料(2003년 6월 제출한 세제조사회 답신의 기초자료).
- 日本財務省 國際租税課協助力料.
- 日本政府税制調査會, 『わが国税制の現状と課題 21世紀に向けた國民の参加と選擇』,
2000. 7월.
- _____, 『平成13年度税制改正に関する答申』, 12月, 2001.
- _____, 『平成13年度税制改正に関する答申』, 2000, 12月, 2001.
- _____, 『平成14年度税制改正に関する答申』, 12月, 2001.
- _____, 『平成15年度税制改正についての答申 —あるべき税制の構築に向けて—』, 11
月, 2002.
- _____, 『少子・高齢社会における税制のあり方』, 6月, 2003.
- 自治省 財政課 編, 『地方財政要覧』, 財團法人地方財政協會, 各 年度.

- 財務省(大藏省), 『財政金融統計月報』, (租税特集), 各年度.
- 田近榮治·油井雄二, 「法人事業税の改革」, 『税経通信』, 12月, 1997, pp. 25~41.
- _____, 『日本の法人課税』, 東洋経済新報社, 2000.
- 前川聡子, 「地方税改革をめぐる論点整理 —地方分権に應じた税制改革のあり方—」, 自治省税務局編, 『地方税』, 8月, 2000, pp. 98~104.
- 井堀利宏, 「日本の地方税制改革の課題」, 『税経通信』, 6月, 税務経理協会, 1999, pp. 17~23.
- 井上一郎編, 福田幸弘監修 『シャウプの税制勧告<新聞資料編>』, 霞出版社, 1988.
- 佐藤進·宮島洋, 『戦後税制史』, 税務経理協会, 1991.
- 地方分権推進委員会, 『地方分権推進委員会最終報告 —分権型社会の創造: その道筋—』, 6月14日, 2001.
- 地方財務協会, 『平成12年(2000年)版 地方財政統計年報』, 2000.
- _____, 『市町村別決算状況調』, 平成13年度版, 2001.
- _____, 『地方税関係資料ハンドブック』, 月間「地方税」別冊, 2001.
- _____, 『地方財政要覧』, 2001.
- _____, 『地方財政統計年報』, 各年度.
- 池田篤彦 編, 『図説日本の税制』, 財経詳報社, 2000.
- _____, 『図説日本の税制』, 財経詳報社, 2001.
- 川北力 編, 『図説日本の財政』, 東洋経済新報社, 2003.
- 總務省 編, 『地方財政白書』, 財務省印刷局, 各年度.
- 横浜商工会議所税制問題研究会, 『横浜商工会議所税制問題研究会答申—抜本的な税制改革の方向性と問題—』, 4月, 2001.
- 横浜市, 『平成13年(2001年)度 固定資産税のあらまし』, 2001.
- _____, 『平成15年(2003年)度 固定資産税のあらまし』, 2003.
- 横浜市財政局, 『税の知識 平成13年(2001年)度版』, 2001.
- _____, 『横浜市の財政状況』, 12月, 2001.
- 横浜市財政局主税部, 『固定資産概要調書』, 2000.
- シャウプの税制研究会 編, 福田幸弘監修 『シャウプの税制勧告』, 霞出版社, 1985.

General Headquarters, Report on Japanese Taxation by Shoup Mission, Supreme
Commander for the Allied Powers, Tokyo, 1949.

<http://www.esri.cao.go.jp/jp/sna/> (內閣府經濟社會綜合研究所の縣民經濟計算確報).

<http://www.mofe.go.kr/>(재정경제부 홈페이지).

<http://www.nso.go.kr/>(통계청 홈페이지).

<http://www.nta.go.kr/>(국세청 홈페이지).

OECD, Revenue Statistics, each year.

자료협조 기관(contact points)

2003. 5. 7

1) 神奈川県廳

연락처

總務部稅務課 稅制擔當 : 井立雅之 +81-45-210-1111(ext.2304), +81-45-210-2304

總務部稅務課 課長 : 田中克己 +81-45-210-1111(ext.2300), +81-45-210-2300

總務部稅務課 企畫班[稅制]:能勢祐二 210-1111(ext.2318), +81-45-210-2318

2) 横浜市廳

横浜市財政局 財政部財政課 企畫係長:栗田るみ +81-45-671-2231

横浜市財政局 財政部次長 (財政擔當課長):德江雅彦 +81-45-671-2213

横浜市財政局 稅制課:江間 稅制課長 +81-45-671-2231

3) 金澤區廳

横浜市金澤區 總務部課稅課 課長:前田博之 +81-45-788-7740

横浜市金澤區 總務部課稅課家屋償却資産係長:長谷川榮一 +81-45-788-7754

横浜市金澤區 總務部課稅課家屋償却資産係:宮崎 勝 +81-45-788-7757

2003. 6. 24

日本政府稅制調查會 會長:石 弘光 +81-42-580-8004

2003. 6. 27

1) 財務省

財務省 主稅局調查課長:永長正士 +81-3-3581-4111(ext.2945)

財務省 主稅局調查課 財務事務官:永田將一 +81-3-3581-4111(ext.5153)

財務省 主税局國際租稅課長：淺川雅嗣 +81-3-3581-4111(ext.2450)

2) 日本國稅廳

日本國稅廳 課稅部法人課稅課 課長補佐：猪野 茂+81-3-3581-4161(ext.3709)

<著者略歷>

국 중 호

서강대학교 경상대학 경영학과 졸업
고려대학교 경제학 석·박사과정 수료
일본 一橋(히토츠바시)대 경제학 박사
現, 일본 요코하마시립대학 경제학과 교수

주요국의 조세제도

- 일본편 -

2004年 6月 25日 印刷

2004年 6月 30日 發行

著 者 국중호

發行人 최용선

發行處 韓國租稅研究院

138-774 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 상 일 인 쇄

印 刷

© 韓國租稅研究院 2004

ISBN 89-8191-271-8

* 잘못 만들어진 책은 바꾸어 드립니다.

값 15,000원