



법인세 최저한세제 운용기조에 대한 평가와 시사점

2018. 12

김 학 수



법인세 최저한세제 운용기조에 대한 평가와 시사점

2018. 12

김 학 수

서 언

세제가 갖추어야 중요한 요건 중 하나는 동일한 소득이 발생한 납세자를 동일하게 과세하는 수평적 형평성이다. 그러나 정책 형성과정에서 특정한 정책목표를 위해 도입된 조세지원제도에 의해서 수평적 형평성은 왜곡될 수 있다. 조세지원제도뿐만 아니라 보유자산 유형 또는 재원조달 방식 등 기업 특성의 차이에 의해서도 이들을 달리 취급하는 일반 법인세 산출과정에서 수평적 형평성은 왜곡될 수 있다. 이처럼 왜곡될 수 있는 수평적 형평성을 제고하기 위한 제도적 보완장치인 최저한세제는 추가적 세수확보라는 부수적 결과에 의해 제도 본연의 도입취지를 후순위로 밀어내기도 한다.

우리나라의 법인세 최저한세제가 제도 본연의 도입취지인 수평적 형평성이라는 정책목표를 달성하는 데 있어서 어떠한 역할을 하고 있는지 평가해보고 향후 개선과정에서 활용할 수 있는 참고자료를 만드는 것은 매우 중요한 과제이다. 본 연구는 우리나라 법인세 최저한세제의 변천과정과 함께 법인세 최저한세제 또는 그와 유사한 목적의 세제를 운용하고 있는 국가들의 제도를 검토하고 시사점을 제시하고 있다. 또한 신고연도 2009년 이후 외부감사 대상 법인들의 신고자료를 이용하여 최저한세 신고 현황과 최저한세제를 구성하고 있는 정책변수들이 수평적 형평성에 미치는 영향을 실증적으로 분석하고 있다.

본 연구의 저자인 김학수 박사는 중간보고 세미나, 전문가 자문회의 및 최종보고 세미나에서 유익한 논평을 주신 외부 전문가 여러분들에게 깊은 감사의 뜻을 전하고 있다. 또한 저자는 익명의 최종보고서 외부 심의위원들에게도 감사의 마음을 전하고 있다.

끝으로 본 보고서의 내용은 저자의 개인의견이며, 저자가 속한 본 연구원의 공식 견해가 아님을 밝힌다.

2018년 12월

한국조세재정연구원

원장 김 유 찬

요약 및 정책적 시사점

법인소득에 대한 과세의 수평적 형평성을 제고하기 위해서 도입된 법인세 최저한세제는 정책적 목적으로 도입된 특별상각, 손금산입, 익금불산입 등 과세표준을 축소하는 지원제도와 세액공제 및 감면 제도의 지나친 활용을 제한하는 제도이다. 결과적으로 법인세 최저한세제의 도입목적은 동일한 소득이 발생한 기업들의 세부담이 지나치게 차이나지 않도록 일반 법인세제의 한계를 제도적으로 보완하는 데 있다. 그러나 우리나라 법인세 최저한세제는 기본적으로 세액을 두 번 계산하도록 하는 제도로서 납세자의 납세협력 비용을 높이는 제도라 할 수 있다.

본 연구는 법인세 최저한세제의 변천과정과 구성요소들을 살펴보고 국제 비교를 수행하고 있다. 또한 외부감사 대상 법인들의 신고연도 2009~2016년까지의 총 14만여개의 법인세 신고자료를 이용하여 법인세 최저한세제를 구성하는 세 가지 정책변수들이 법인과세의 수평적 형평성 왜곡 정도를 완화하는 데 어떠한 영향을 미치는지를 실증적으로 분석하고 있다. 끝으로 이러한 분석결과를 토대로 법인세 최저한세제의 정책목표에 따라 법인세 최저한세제의 개선방향에 대한 시사점을 제시하고 있다.

먼저 2013년과 2014년에 두 차례 법인세 최저한세 최고세율을 인상한 것은 세수보완대책으로서 수평적 형평성을 제고하기 위한 목적이라고 보기 어려운 것으로 평가된다. 또한 최저한세 적용대상 공제감면제도의 경우 어떠한 공제 감면제도를 최저한세 적용대상으로 규정하고 배제할 것인지를 구분하는 합리적 기준은 사후적으로 설명하기 어렵고 획일적으로 설정하기도 어려운 것으로 평가하고 있다. 이러한 문제점들은 최저한세제의 수평적 형평성 제고라는 정책목표를 달성하는 데 부정적 영향을 미치는 요인으로 작용할 수 있다.

OECD 국가를 분석대상으로 하여 법인세 최저한세제 또는 그와 유사한 목적의 제도를 운용하고 있는 국가들이 얼마나 되며 어떠한 제도를 운용하

고 있는지를 국제 비교한 결과는 다음과 같이 세 가지로 요약된다. 첫째, 대부분의 OECD 국가들은 법인세율의 높고 낮음에 상관없이 대부분 최저한세제를 운용하지 않고 있는 것으로 나타났다. 현재 OECD 국가들 중에서 법인세 최저한세 또는 그와 유사한 형태의 세부담을 연방정부 또는 중앙정부 차원에서 기업에 부과하고 있는 국가는 우리나라, 헝가리, 룩셈부르크뿐이다. 캐나다의 경우 연방정부에서 시행하는 법인세 최저한세제는 도입된 바 없고 온타리오 지방정부 차원에서 지방법인세에 대해 최저한세제를 운용하고 있다. 둘째, 연방정부 또는 중앙정부 차원에서 법인세 최저한세제 또는 그와 유사한 목적의 세제를 운용하고 있는 3개 국가 중에서 세액을 두 번 계산하는 형태의 최저한세제를 갖고 있는 국가는 우리나라가 유일하다. 기업에 추가적인 세부담을 지우는 국가들의 경우 세액계산절차가 단순한 형태의 과세표준을 삼고 있다. 현재 시행되고 있는 캐나다 온타리오 지방정부의 법인세 최저한세제가 유일하게 우리나라와 같이 세액을 두 번 계산하는 형태이나 우리나라처럼 최저한세 적용대상 조세지원제도 여부를 확인할 필요가 없으며 세율 구조도 단일세율이어서 법인세 최저한세제의 납세협력 비용은 우리나라의 최저한세제가 가장 높을 것으로 추정된다. 셋째, 일반 법인세 과세체계나 법인세 최저한세제의 경우 기업규모별 차등과세의 형태는 찾아보기 어렵다. 대부분의 OECD 국가들은 단일세율 체계로 법인소득에 과세하고 있으며 최저한세의 경우에도 그렇다. 우리나라와 가장 유사한 형태의 법인세 최저한세제를 운용했거나 하고 있는 미국이나 캐나다 온타리오 지방정부의 경우에도 기업규모별로 세율을 달리 적용하지 않는다.

최저한세를 적용한 일반기업의 경우에는 최저한세제 적용에 따라 증가한 세액이 기업당 평균 2016년 53.3억원 수준으로 나타났으나 중소기업의 경우에는 8천만원 수준인 것으로 나타났다. 2009~2016년 기간 동안 평균적으로 일반기업 최저한세 과세표준 확대에 따른 세수증가효과와 공제감면 축소에 따른 세수증가효과 합계의 약 73%가 세율효과에 의해서 상쇄되는 것으로 나타났다. 특히 중소기업 평균 최저한세 과세표준 효과와 공제감면 효과의 약 93%가 세율효과에 의해서 상쇄되는 것으로 나타나서 중소기업에 대한 최저한세제의 의미는 크지 않다고 볼 수 있다. 이러한 결과는 중소기업에

적용되는 최저한세율 7%가 지나치게 낮은 반면 상당수의 외부감사 대상 중소기업의 경우 20% 이상의 일반 법인세율을 직면하고 있기 때문에, 최저한세율과 일반 법인세 본세율 사이의 차이가 13%포인트 정도로 발생하는 것으로 판단된다.

세전과 세후 소득분포의 변화로 측정된 개별기업의 수평적 형평성 왜곡 정도는 2009년 이후 대체로 축소되는 양상을 보이는 가운데, 일반기업, 1차 산업과 제조업 영위기업, 수입금액 규모가 큰 기업들의 수평적 형평성 왜곡 수준이 더 큰 것으로 나타났다. 가장 중요한 결과는 최저한세에 의해서 기업들의 수평적 형평성 왜곡 정도가 완화되는 경우는 거의 찾아볼 수 없고 거의 모든 연도와 기업군에서 최저한세 반영 이후 평균적으로 기업들이 직면한 수평적 형평성 왜곡수준은 일반 법인세 부과 이전보다 더 악화되었다는 점이다. 수평적 형평성을 제고하기 위해서 도입된 최저한세제가 지금까지의 운영기조로는 본연의 정책목표를 달성하기는 어려운 것으로 판단된다.

최저한세를 구성하는 세 가지 정책수단 - 일반 법인세 법정 한계세율 대비 최저한세 세율의 비율, 두 가지 병렬적 세제의 과세표준 비율, 전체 공제 감면 합계액 대비 최저한세 적용대상 공제감면액의 비율 - 이 최저한세제의 정책목표인 수평적 형평성 제고에 미치는 영향은 기업규모에 따라 다르게 나타났다. 외부감사 대상 법인들의 자료를 이용하여 실증분석한 결과, 중소기업의 경우에는 최저한세율과 최저한세 적용대상 공제감면액의 비율이 강화될수록 수평적 형평성이 제고되는 것으로 나타났다. 그러나 일반기업의 경우 특히 지난 수년간 최저한세율 강화의 대상이었던 과세표준 100억원 초과 일반기업의 경우에는 수평적 형평성 제고를 위해서 최저한세율을 지속적으로 확대하는 것은 바람직하지 않고 일반 법인세율의 64% 수준의 최저한세율이 수평적 형평성을 제고하는 데 적절한 것으로 나타났다.

현행 일반 법인세율 체계가 그대로 유지된다는 전제하에 기업규모별로 최저한세제를 달리 규정하는 것은 바람직하지 않은 것으로 판단된다. 최소한 수평적 형평성 제고를 위해서 외부감사 대상 기업들에 대한 최저한세제는 동일하게 가져가는 것이 필요하며, 정치적 이유 등 여타 이유에 의해서 달리 규정되어 있는 현행의 구조가 유지된다고 하더라도 중소기업의 최저한세

율은 3~4%포인트 인상하고 일반기업의 세율은 1~3% 정도 인하하는 것이 바람직하다. 또한 중소기업이 활용하는 최저한세 적용 배제 지원제도와 적용대상 지원제도의 합계 중에서 적용대상 지원제도의 비중이 커질수록 수평적 형평성 제고에 긍정적이라는 실증분석 결과와 적용 배제 지원제도와 적용대상 지원제도를 구분하는 합리적 구분기준을 마련하기 어렵다는 점을 고려하여 외국납부세액공제와 같은 기준조세체계 성격의 제도를 제외하고 모든 지원제도를 최저한세 적용대상으로 설정할 필요가 있다.

지금까지의 논의를 토대로 다음을 제안하고자 한다.

첫째, 법인세 최저한세제의 정책목표를 추가적 세수확보에 둔다면, 현행의 최저한세제와 같이 두 번 계산하는 형태보다는 더욱 단순한 형태로 납세순응비용을 낮추며 세수를 확보할 수 있는 새로운 제도를 고안해야 한다.

둘째, 수평적 형평성을 이 제도의 정책목표로 설정하는 경우, 중소기업의 최저한세율은 인상하고 일반기업의 최저한세율은 인하해야 하며 외국납부세액공제와 같은 기준조세체계에 해당하는 제도를 제외하고 모든 조세지원제도를 최저한세제 적용대상으로 규정하는 것이 바람직하다.

셋째, 기업과세의 기본 원칙을 효율성 제고에 두고 기업규모별 차등과세의 수준을 점진적으로 축소하여 동일한 수익이 발생한 기업들은 법정 기업 규모에 상관없이 동일한 세부담을 갖도록 해야 한다.

목 차

I. 서 론	13
II. 법인세 최저한세제 변천	15
1. 현행 최저한세제의 구조	15
2. 최저한세제 운용 현황	18
3. 최저한세제 세율구조의 변천	19
4. 최저한세 적용대상 조세지원제도의 변천	21
III. 법인세 최저한세 국제비교	30
1. 주요국의 법인세 세율구조와 최저한세제	30
2. 주요국의 법인세 최저한세제	36
가. 미국	36
나. 슬로바키아	39
다. 프랑스	40
라. 캐나다 온타리오	43
마. 헝가리	45
바. 룩셈부르크	45
3. 시사점	47
IV. 법인세 최저한세제의 효과분석	50
1. 세수효과	50
가. 분석자료	50
나. 과세표준 신고 현황	55
다. 부담세액 신고 현황	58
라. 최저한세제에 의한 세수증가 효과	61

2. 수평적 형평성 제고효과	70
가. 법정 기업규모별 실효세율 비교	71
나. 소득분포를 이용한 수평적 형평성 측정	78
3. 수평적 형평성 제고를 위한 정책 수단에 대한 평가	86
가. 분석모형의 설정	87
나. 추정결과	89
 V. 시사점	 99
 참고문헌	 103
 〈부록 1〉 외부 전문가 자문회의 결과 요약	 107
〈부록 2〉 주요 설명변수의 추이	114
〈부록 3〉 법인세 조세지출 규모 국제비교	116
〈부록 4〉 수평적 형평성 측정 방법에 관한 토론	117

표목차

〈표 II-1〉 일반 법인세제와 최저한세제의 각 사업연도 소득금액 결정과정의 차이	16
〈표 II-2〉 일반 법인세제와 최저한세제의 과세표준 결정과정의 차이	17
〈표 II-3〉 최저한세 적용기업 법인세 신고 현황	19
〈표 II-4〉 1980년 이후 손금산입 및 공제한도와 최저한세제도 개편 추이	20
〈표 II-5〉 최저한세 적용대상 조세지원제도의 변천	24
〈표 III-1〉 OECD 국가들의 법인세율 구조 및 최저한세	32
〈표 III-2〉 슬로바키아 조세면허(Tax License) 세율 구조	39
〈표 III-3〉 프랑스의 종량 최저한세의 세율 구조 변화	42
〈표 III-4〉 룩셈부르크 법인세 최저한세의 2013년 개편안	46
〈표 III-5〉 룩셈부르크의 총조세 대비 세수구조	47
〈표 IV-1〉 표본의 구성	51
〈표 IV-2〉 표본의 구성: 업종별	52
〈표 IV-3〉 표본의 구성: 수입금액 규모별	54
〈표 IV-4〉 표본 내 일반 법인세 적용기업과 최저한세 적용기업의 평균 과세표준	55
〈표 IV-5〉 업종별 일반 법인세 적용기업과 최저한세 적용기업의 평균 과세표준	56
〈표 IV-6〉 수입금액 규모별 일반 법인세 적용기업과 최저한세 적용기업의 평균 과세표준	57
〈표 IV-7〉 표본 내 일반 법인세 적용기업과 최저한세 적용기업의 평균 부담세액	58
〈표 IV-8〉 업종별 일반 법인세 적용기업과 최저한세 적용기업의 평균 부담세액	59
〈표 IV-9〉 수입금액 규모별 일반 법인세 적용기업과 최저한세 적용기업의 평균 부담세액	60
〈표 IV-10〉 최저한세 적용 전후 평균 세액 변화: 기업규모별	61
〈표 IV-11〉 최저한세 적용 전후 평균 세액 변화: 대분류 산업별	62

〈표 IV-12〉 최저한세 적용 전후 평균 세액 변화: 수입금액 규모별	64
〈표 IV-13〉 최저한세제 세수효과의 요인분해: 법정 기업규모별	67
〈표 IV-14〉 최저한세제 세수효과의 요인분해: 대분류 산업별	68
〈표 IV-15〉 최저한세제 세수효과의 요인분해: 수입금액 규모별	69
〈표 IV-16〉 실효세율 비교: 기업규모별	72
〈표 IV-17〉 외국납부세액공제 규모와 실효세율 인하효과: 기업규모별	73
〈표 IV-18〉 최저한세 적용배제 연구개발세액공제 규모와 실효세율 인하효과: 기업규모별	74
〈표 IV-19〉 최저한세 적용대상 연구개발세액공제 규모와 실효세율 인하효과: 기업규모별	75
〈표 IV-20〉 여타 적용배제 공제감면 규모와 실효세율 인하효과: 기업규모별	76
〈표 IV-21〉 여타 적용대상 공제감면 규모와 실효세율 인하효과: 기업규모별	78
〈표 IV-22〉 수평적 형평성 측정결과: 기업규모별	82
〈표 IV-23〉 수평적 형평성 측정결과: 대분류 산업별	83
〈표 IV-24〉 수평적 형평성 측정결과: 수입금액 규모별	85
〈표 IV-25〉 최저한세 정책변수와 수평적 형평성: 전체 기업 분석	90
〈표 IV-26〉 최저한세 정책변수와 수평적 형평성: 기업규모별 분석	94
〈표 IV-27〉 최저한세 정책변수와 수평적 형평성: 과세표준 100억원 초과기업에 대한 분석	98
〈부표 2-1〉 최저한세제 정책변수의 연도별 및 기업규모별 추이	114
〈부표 2-2〉 여타 통제변수의 연도별 및 기업규모별 추이	115
〈부표 3-1〉 주요 국가의 GDP 대비 법인세 조세지출 비율 비교: 2015년 기준	116
〈부표 4-1〉 가상의 3개 기업의 소득과 실효세율	118
〈부표 4-2〉 변동계수 방식을 이용한 수평적 형평성 측정결과	119

I. 서론

법인세 최저한세제는 조세지원제도의 과도한 활용을 통해 세금부담이 지나치게 축소되는 것을 방지하기 위해서 도입된 제도이다. 다시 말해서, 법인세 최저한세제의 정책목표는 법인세 부담의 수평적 형평성을 제고하고 부수적으로 추가적 세수를 확보하는 데 있다고 할 수 있다. 그러나 최근 우리나라는 대기업들의 최저한세율을 지속적으로 확대하며 2010년 법인세 최고세율 인하에 대한 보완대책으로 활용하고 있으며 과세표준 1천억원 초과 구간에 적용되는 가장 높은 최저한세율은 17%로 22~25%의 본세율과 비교하여 상당히 높은 수준이라 할 수 있다. 과거 미국의 최저한세율은 20% 단일세율로서 일반 법인세 최고세율 35%의 57% 수준이었고 캐나다 온타리오 지방정부의 지방법인소득세의 최저한세제의 경우 최저한세율은 본세율의 23.5% 수준에 불과하다.

현재 우리나라 최저한세율 구조는 중소기업에 대해 3단계, 일반기업에 대해 3단계로 구성되어 총 6단계의 복잡한 형태로 구성되어 있다. 우리나라의 최저한세율 제도는 1990년 말 방위세가 폐지되면서 도입되었으며 그 이전에는 손금산입 및 공제 한도제도를 통해 과도한 세부담 축소를 방지했었다. 1990년대에는 최저한세율 구조가 단일세율이거나 2단계이었으나 이후 기업 규모에 따라 차등적으로 과세되는 형태로 복잡하게 되었다. 현재에는 일반 법인세율 체계보다도 더 복잡한 형태의 세율구조를 가지고 있다.

법인세 최저한세제를 구성하는 정책변수는 과세표준 확대, 세율체계, 세액공제감면의 최저한세 적용대상 여부로 구분될 수 있다. 최저한세제의 궁극적 정책목표인 수평적 형평성을 달성하기 위해서 이러한 정책변수들을 어떻게 설정하는지를 분석하고 있는 연구결과는 찾아보기 어렵다. 본 연구는 이러한 정책변수들의 설정방향에 대한 정책적 시사점을 찾는 데 목적을 두

고 다음과 같이 진행하고자 한다.

먼저 제Ⅱ장에서 우리나라 법인세 최저한세제의 개편 내역을 정리하고 운용기조를 살펴보고자 한다. 특히 최저한세 적용대상 공제감면제도와 적용 배제 공제감면제도의 구분기준에 대한 검토가 필요하다.

제Ⅲ장은 OECD 회원국들 중에서 법인세 최저한세제 또는 그와 유사한 목적의 세제를 유지하고 있거나 유지한 적이 있는 국가들을 파악하고 해당 국가들의 제도를 살펴본다. 이러한 국제비교를 통해 우리나라 법인세 최저한세제에 주는 시사점을 찾고자 한다.

제Ⅳ장은 우리나라 법인세 신고 기업들의 개별납세자료를 활용하여 최저한세제의 효과를 분석한다. 비록 법인세 최저한세제가 수평적 형평성 제고라는 보다 큰 정책목표를 위해 도입되었으나 2010년 법인세 최고세율 인하 이후 세수보완대책으로 활용되고 있으므로 세수효과를 먼저 살펴본다. 총 세수효과를 과세표준 확대에 따른 세수 증대효과, 낮은 세율 설정에 따른 세수 손실효과, 공제감면한도 축소에 따른 세수 증대효과로 분해하고 기업 군별 특성을 살펴본다. 그리고 수평적 형평성에 미치는 효과를 과세 이전과 이후의 소득분포의 변화를 중심으로 살펴본다. 끝으로 법인세 최저한세제의 세 가지 정책변수들이 수평적 형평성 제고라는 정책목표를 달성하기 위해 어떠한 방향으로 설정되는 것이 바람직한지를 실증적으로 분석하고자 한다.

이러한 검토결과를 토대로 정책 시사점을 제Ⅴ장에서 논의하며 본 보고서를 마친다.

Ⅱ. 법인세 최저한세제 변천

1. 현행 최저한세제의 구조

「조세특례제한법」은 조세정책적 목적에서 특별상각, 익금불산입, 손금산입, 소득공제, 비과세, 세액감면 및 세액공제 등의 조세지원을 하고 있으나 과세형평과 국민개납주의 제고를 위해 법인의 감면 종합한도의 형태로 최저한세제를 운용하고 있다. 최저한세는 당기순이익과세를 선택한 조합법인을 제외한 모든 내국법인과 국내사업장 또는 부동산소득이 있는 외국법인에 적용된다. 최저한세는 「조세특례제한법」(이하 「조특법」)상의 조세특례 및 감면만을 대상으로 하고 있으나 「조특법」상의 특례 및 감면 중에서도 일부는 최저한세 적용대상에서 제외되고 있어서 납세자의 납세협력비용을 높이는 요인으로 작용하고 있다.¹⁾

일반 법인세와 최저한세 산출세액의 산출과정의 차이는 1) 각 사업연도 소득금액 및 과세표준의 계산 2) 세율체계의 차이 3) 공제감면에서 발생하는 것으로 볼 수 있다.

먼저 각 사업연도 소득 및 과세표준의 계산과정의 경우, 일반 법인세 산출과정에서 각 사업연도 소득금액은 결산서상 당기순손익에 소득조정 후 결정되는 차가감소득금액에서 기부금한도초과액을 합산하고 기부금한도초과이월액을 손금산입하여 결정된다. 한편 최저한세 산출과정에서 각 사업연도 소득금액은 소득 조정 후 결정된 조정 후 소득에 최저한세 적용대상 특별비용을 합산하여 계산된 '특별비용 손금산입 전 소득금액'을 베이스로 기부금 한도초과액을 합산하고 기부금 한도초과 이월액을 차감하여 결정된다.

1) 외국납부세액공제, 재해손실세액공제 등과 같이 개별 세법에서 정하고 있는 감면 및 공제는 최저한세 적용대상이 아니다. 특히 외국납부세액공제는 이중과세 방지를 목적으로 시행하고 있는 제도로서 기준조세체제로 보는 것이 타당하다.

이렇게 결정된 각 사업연도 소득에서 이월결손금 공제와 비과세 소득을 공제하고 필요 시 선박표준이익을 합산하여 산출된 일반 법인세 계산과정의 과세표준에 최저한세 적용대상 비과세소득, 최저한세 적용대상 익금불산입 및 손금산입액, 최저한세제 적용대상 소득공제금액을 합산한 금액이 최저한 세제의 과세표준이다. 결과적으로 최저한세제 과세표준은 일반 법인세제 과 세표준보다 크거나 같게 된다.

〈표 II-1〉 일반 법인세제와 최저한세제의 각 사업연도 소득금액 결정과정의 차이

일반 법인세제		최저한세제	
㉑ 결 산 서 상 당 기 순 손 익		㉑ 결산서상 당기순이익	
소 득 조 정 금 액	㉒ 익 금 산 입	소 득 조 정 금 액	㉒ 익 금 산 입
	㉓ 손 금 산 입		㉓ 손 금 산 입
㉔ 차 가 감 소 득 금 액 (㉑+㉒-㉓)		㉔ 조정 후 소득금액(㉑+㉒-㉓)	
㉕ 기 부 금 한 도 초 과 액		최저한세 적용대상 특별비용	㉕ 준 비 금 ㉕ 특별상각 및 특례자산 감가상각비
㉖ 기부금한도초과이월액 손금산입		㉖ 특별비용 손금산입 전 소득금액 (㉑ + ㉒ + ㉓)	
㉗ 각 사업연도소득금액 (㉑+㉒-㉓)		㉗ 기 부 금 한 도 초 과 액	
		㉘ 기부금한도초과이월액 손금산입	
		㉙ 각 사 업 연 도 소 득 금 액 (㉗ + ㉘ - ㉚)	

자료: 국가법령정보센터, 「법인세법 시행규칙」 서식 3호와 4호를 이용하여 저자 작성

〈표 II-2〉 일반 법인세제와 최저한세제의 과세표준 결정과정의 차이

일반 법인세제	최저한세제
㉔ 각 사업연도소득금액 ($108 - 107$)	㉑ 각 사업연도소득금액 ($107 + 108 - 109$)
㉕ 이월결손금	㉒ 이월결손금
㉖ 비과세소득	㉓ 비과세소득
㉗ 소득공제	㉔ 최저한세 적용대상 비과세소득
㉘ 과세표준 ($108 - 109 - 110 - 111$)	㉕ 최저한세 적용대상 익금·불산입·손금·산입
㉙ 선박표준이익	㉖ 차가감소득금액 ($110 - 111 - 112 + 113 + 114$)
㉚ 과세표준($112 + 115$)	㉗ 소득공제
	㉘ 최저한세 적용대상 소득공제
	㉙ 과세표준금액 ($115 - 116 + 117$)
	㉚ 선박표준이익
	㉛ 과세표준금액($118 + 119$)

자료: 국가법령정보센터, 「법인세법 시행규칙」 서식 3호와 4호를 이용하여 저자 작성

2018년 현재 일반 법인세 세율구조는 10~25%의 4단계 누진구조의 형태이고 최저한세 세율구조는 기업규모와 과세표준에 따라 7~17%의 6단계 구조로 이루어져 있다. 일반 법인세 세율구조는 과세표준 2억원 이하 10%, 2억원 초과 200억원 이하 20%, 200억원 초과 3천억원 이하 22%, 3천억원 초과 25%의 4단계 초과누진구조이다. 최근 신설된 과세표준 3천억원 구간은 2018년 사업연도부터 시행되고 있다. 최저한세 세율구조는 중소기업의 경우 중소기업 지위를 벗어남에 따라 소폭 높은 세율이 적용되는 형태이고 중소기업 이외의 일반기업의 경우에는 과세표준의 크기에 따라 높은 세율이 적용되는 형태이다. 결과적으로 우리나라 법인세 최저한세율은 기업의 법정 규모와 과세표준이라는 두 가지 기준을 모두 적용하고 있다. 중소기업과 중소기업 유예기간 4년 이내인 기업은 과세표준의 크기와 상관없이 7%, 유예기간 경과 후 1~3년차 8%, 4~5년차 9%의 최저한세율이 적용된다. 중소기업

이외의 일반기업의 경우 과세표준 100억원 이하 10%, 100억~1천억원 이하 12%, 1천억원 초과 17%의 세율을 과세표준에 적용하여 최저한세 산출세액을 계산한다.

최저한세제의 산출세액이 상기 과세표준에 해당 세율을 적용하여 계산된 이후 일반 법인세 산출세액에서 감면세액과 공제세액을 차감한 감면 후 세액이 최저한세제의 산출세액보다 작은 경우 일반 법인세 산출세액에서 차감한 감면세액과 공제세액의 일부를 차감하여 최소한 최저한세를 부담하도록 하고 있다. 이후 중소기업 연구개발비 세액공제와 같은 최저한세 적용배제 세액감면과 공제를 차감하고 가산세 등의 항목을 합산하여 최저한세 총부담세액을 결정한다. 보다 구체적으로 살펴보면, 법인세 최저한세 납세자의 총부담세액은 일반 법인세 산출과정의 감면후 세액과 최저한세 중 큰 금액에서 최저한세가 적용되지 않는 세액감면과 공제를 차감하고 가산세, 추가납부세액, 지점세, 토지 등 양도소득에 대한 법인세를 가산하여 결정된다.

일반 법인세 공제감면 후 세액이 최저한세 미달 시 조세특례 및 감면의 일부를 배제해야 하는데, 신고 시에는 납세자가 임의로 선택하고 「조특법 시행령」 제126조 제5항에 의해 결정 시에는 법정순서에 따라 배제하도록 규정되어 있다. 결정 시 준비금 및 특별상각, 손금산입 및 익금불산입, 세액공제, 세액감면 소득공제 및 비과세 순으로 공제적용 배제하고 동일한 감면 내에서는 조문 순서에 따라야 한다.

2. 최저한세제 운용 현황

2016년 신고기준 최저한세 적용기업들의 신고 현황을 살펴보면, 11,474개 최저한세 적용 중소기업들이 1,146억원의 부담세액을 신고했으며 중소기업 이외의 일반법인의 경우 729개 최저한세 적용 법인들이 총 3조 8,519억원을 최저한세 적용하여 신고한 것으로 나타났다. 그러나 『국세통계연보』에 제시되어 있는 이 수치들은 최저한세 조정계산서상의 조정 후 차감세액이나 여기에 필요한 가산세 등의 조정을 거친 금액이 아니고 법인세 신고서식 제1호에 기재되어 있는 일반 법인세 결정과정에서 산출된 총부담세액이다. 향

후 『국세통계연보』 개선과정에서 반드시 수정되어야 할 사항이다.

신고연도 2016년 최저한세 적용 중소기업은 법인세를 부담해야 하는 전체 결산서상 흑자 중소기업 수의 3.3%에 불과하다. 또한 최저한세 적용 일반기업은 전체 결산서상 흑자 일반기업 수의 0.9%에 불과하여 최저한세 적용 기업 수는 전체적으로 2.9% 수준이다. 같은 신고연도 기준 최저한세 적용 3.3%의 중소기업들이 부담세액은 결산서상 흑자 중소기업이 부담한 총 부담세액의 1.3%에 불과한 것으로 나타났다. 한편 신고연도 2016년 최저한세 적용 0.9%의 일반기업이 부담한 3.9조원 수준의 세액은 전체 결산서상 흑자 일반기업이 부담한 총부담세액의 11%에 달하는 수준이다.

결과적으로 최저한세 적용 중소기업들은 일반 법인세 부담 중소기업들보다 낮은 세부담을 갖고 최저한세 적용 일반기업들은 일반 법인세 부담 일반기업들보다 높은 세부담을 갖는 것으로 판단된다. 이는 현재 『국세통계연보』에 공개된 수치에 의거한 결과이나 앞서 언급한 바와 같이 정확히 최저한세 조정명세서에 기초한 최저한세 신고 기업들의 총부담세액이 아니라는 점을 다시 강조할 필요가 있다.

〈표 II-3〉 최저한세 적용기업 법인세 신고 현황

(단위: 개, 백만원)

신고연도	중소기업			일반법인		
	신고법인 수	수입금액	부담세액	신고법인 수	수입금액	부담세액
2012	8,657	54,465,342	97,632	507	446,927,676	3,045,676
2013	10,673	62,003,819	108,584	745	414,542,210	3,542,607
2014	10,577	54,687,572	108,864	760	467,357,817	4,571,041
2015	9,929	46,346,675	92,718	735	406,438,131	4,692,773
2016	11,474	50,857,865	114,618	729	423,427,831	3,851,856

자료: 국세청(2017), 『국세통계연보』, p.289를 이용하여 저자 작성

3. 최저한세제 세율구조의 변천

1981년 이후 법인세 최저한세제와 유사한 손금산입 및 공제한도제가 1990년까지 유지되다가 1991년 12%의 세율로 최저한세제가 도입되었으며,

이후 많은 제도개편이 있었다. 그간의 최저한세율 구조의 변화에 대해서는 <표 II-4>를 참조하기 바란다. 여기서 주목해야 할 사항은 2010년 법인세 최고세율 인하와 함께 법인세율 구조를 기존 2단계에서 3단계 누진구조로 개편하면서 일반기업 최저한세율도 3단계 구조로 개편했으며, 정치과정에서 이후 과세표준 1천억원 초과 구간의 세율을 2013년과 2014년에 총 3%포인트 인상했다는 것이다. 이는 최저한세제를 세수보완 대책의 일환으로 활용하기 시작했다는 점을 시사한다.

〈표 II-4〉 1980년 이후 손금산입 및 공제한도와 최저한세제도 개편 추이

연도	손금산입 및 공제 한도						
1981	손금산입한도 60%		소득공제한도 50%		세액공제한도 40%		
1982~1990	50%		50%		30%		
	최저한세율						
1991~1996	12%						
	중소기업	일반기업					
1997	10%	12%					
1998~2003	12%	15%					
2004	10%	15%					
	중소기업	일반기업					
		1,000억원 이하			1,000억원 초과		
2005~2007	10%	13%			15%		
2008	8%	13%			15%		
2009	8%	11%			14%		
	중소기업	일반기업					
		100억원 이하		100억~1,000억원		1,000억원 초과	
2010	7%	10%		11%		14%	
	중소기업				일반기업		
		졸업한 과세연도 포함 4년간	졸업후 5~7년차	졸업후 8~9년차	100억원 이하	1,000억원 이하	1,000억원 초과
2011~2012	7%	7%	8%	9%	10%	11%	14%
2013	7%	7%	8%	9%	10%	12%	16%
2014~	7%	7%	8%	9%	10%	12%	17%

자료: 한국조세재정연구원(2012), p.298, <표 III-2-14>에 최근의 변화를 반영하여 저자 작성

4. 최저한세 적용대상 조세지원제도의 변천

최저한세 적용대상 조세지원제도의 확대는 다양한 조세지원제도의 활용을 억제하는 측면이 있어서 조세지원제도 본연의 정책목적을 달성하는 데 제약요인으로 작용할 수 있다. 따라서 제도 도입 이후 적용대상 조세지원제도의 변천을 살펴볼 필요가 있다.

어떠한 조세지원제도들이 최저한세 적용대상으로 포함되어 왔는지 변동내역을 과거 연혁법령 조사를 통해 정리하여 <표 II-5>에 제시하고 있다. 이 표는 2000~2018년의 기간 동안 「조특법」 제132조제1항 각호에서 규정하고 있는 준비금 및 특별상각비나 익금불산입 및 손금산입을 통해 과세표준을 낮춰줌으로써 세부담을 줄여주는 지원제도, 세액공제나 세액감면 등의 형태로 직접 세액을 감면해주는 제도들 중에서 최저한세 적용대상이 되는 제도들이 어떻게 변화되었는지를 보여준다.

과거 2005년 이전에는 투자준비금, 사업손실준비금 등을 손금산입하도록 허용함으로써 과세표준이 낮아지는 효과가 발생하는 형태의 지원제도를 많이 활용되었던 것으로 나타났다. 그러나 현재에는 2000년대 초중반에 비하여 많은 제도들이 폐지되고 2018년 현재 총 14개의 지원제도가 최저한세 적용대상으로서 과세표준을 축소함으로써 세부담을 낮추는 형태로 시행되고 있다.

2000년대 초반부터 유지되던 제도들 중에서 최저한세 적용대상이었다가 최저한세 적용 배제 지원제도로 바뀌었거나 그 반대로 바뀐 사례들도 있는데 많지는 않다. 예를 들어, 「조특법」 제12조제1항의 특허권 등 기술이전에 따른 소득에 대한 세액감면제도는 2000년에도 시행되었으며 2005년까지는 최저한세 적용대상이었으나 이후 최저한세 적용대상에서 제외되었다가 다시 2014년부터 최저한세 적용대상에 포함되어 있다. 「조특법」 제85조의6에 따른 사회적 기업 및 장애인 표준사업장에 대한 법인세 등의 감면제도의 경우 제도 신설 이후 최저한세 적용대상으로 유지되어 오다가 2014년부터 최저한세 적용 배제 대상으로 바뀌었다. 이러한 변화를 설명해주는 정부 문서나 국회회의록은 없는 것으로 파악되지만, 당시의 시대적 요구에 대응한 결과

일 것으로 추정된다. 그러나 기술이전 소득에 대한 세액감면제도의 경우 우리나라의 기술이전거래가 매우 부진한 것으로 평가되고 있는데 굳이 다시 최저한세제 적용대상 지원제도로 분류한 배경은 잘 설명되지 않는다.

현재 시행되고 있는 유사한 제도들 중 일부는 최저한세 적용대상 제도로 분류되지만 일부는 최저한세 적용대상에서 배제되어 있어서 논리적 설명이 어려운 경우가 있다. 지방이전 관련 양도세 이월과세의 특례의 경우, 공장(제60조제2항), 본사(제61조제3항), 공장 및 본사(제63조의2제5항) 모두 최저한세 적용대상 조세지원제도로 분류되어 있다. 그러나 지방이전 관련 법인세 세액감면의 경우에는 지방이전 중소기업 세액감면 제도(제63조)만이 최저한세 적용대상으로 포함되어 있고 「조특법」 제63조의2제2항에 따른 법인의 공장 및 본사를 수도권 밖으로 이전하는 경우 세액을 최대 7년간 50~100% 감면제도는 최저한세 적용대상이 아닌 것으로 분류되어 있다. 이를 논리적으로 설명할 방법은 없으며 학자, 과거 정부 관료 등으로 구성된 전문가 그룹의 자문회의에서도 특별한 기준은 없다는 것이 중론이었다.

또 다른 사례로서 연구개발특구에 입주하는 첨단기술기업 등에 대한 세액감면제도(제12조의2)는 처음 시행된 2007년부터 계속해서 최저한세 적용대상 제도로 분류되어 왔으나 이외의 다양한 경제특구의 경우 최저한세 적용 배제 지원제도로 분류되고 있다. 이처럼 유사한 정책목적에도 불구하고 최저한세 적용 여부는 달리 규정되어 있어서 향후 최저한세 적용대상 또는 적용 배제 지원제도로 분류하는 합리적 기준이 필요할 것으로 판단된다. 그러나 그러한 기준은 지원제도 도입 당시의 사회경제적 여건과 국민적 요구에 따라 달라질 수 있어서 획일적인 법 규정으로 설정하기도 쉽지 않다. 설령 그렇게 할지라도, 빠르게 변화되는 대내외 환경변화에 비해 입법화과정은 느리고 지연되며 기존 기준에 따라 이해관계자가 형성되기 때문에 신속한 제도 개선은 기대하기 어려우므로 기준을 제도화하는 것도 바람직하지 않다.

한 가지 방안은 모든 조세지원제도를 최저한세 적용대상으로 분류하는 것이다. 물론 외국납부세액공제와 같은 기준조세체계 성격의 제도는 최저한세

신고기업이든 일반 법인세 신고기업이든 동일하게 공제받도록 허용되어야 한다. 이외에 납세자에게 혜택을 주는 모든 지원제도는 최저한세 적용대상으로 규정하고 일정한 공제감면 한도를 초과하는 경우 공제감면을 적용받지 못하도록 하는 방안이 가장 합리적이라 판단된다. 이 경우 최저한세제로 인해 특정 제도의 활용을 강요받거나 민간 기업의 의사결정이 왜곡되는 일은 없을 것이다.

〈표 II-5〉 최저한세 적용대상 조세지원제도의 변천

지원 구분	조특법 조항	명칭	2018 년	2017 년	2016 년	2015 년	2014 년	2013 년	2012 년	2011 년	2010 년	2005 년	2000 년
과세표준	제4조(연혁법령)	중소기업투자준비금의 손금산입(2007년 말 폐지)										✓	✓
과세표준	제5조의2	중소기업 정보화지원사업을 위한 출연금 손금산입										✓	
과세표준	제8조	중소기업 지원설비에 대한 손금산입 특례	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓		
과세표준	제8조의2	상생협력 중소기업으로부터 받은 수입배당금의 익금불산입	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓		
과세표준	제8조의2(연혁법령)	코스닥상장중소기업에 대한 사업소실준비금의 손금산입										✓	✓
과세표준	제9조	연구인력개발준비금 손금산입(2013년 일몰종료, 경과규정)	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
과세표준	제10조의2	연구개발 관련 출연금 등의 과세특례	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓		
과세표준	제13조	중소기업창업투자회사 등의 주식양도차익 등에 대한 비과세	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
과세표준	제14조	창업자 등에의 출자에 대한 과세특례	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
과세표준	제17조(연혁법령)	중소기업창업투사의 투용자산실준비금의 손금산입(2007년 폐지)										✓	✓
과세표준	제28조	서비스업 감가상각비의 손금산입특례	✓	✓	✓	✓							
과세표준	제28조(연혁법령)	사회간접자본투자준비금의 손금산입										✓	✓
과세표준	제28조의2	중소중견기업 예비투자자산의 감가상각비 손금산입 특례 (2017년 신설시행)	✓	✓									
과세표준	제30조(연혁법령)	감가상각비의 손금산입특례(폐지)									✓	✓	✓
과세표준	제49조(연혁법령)	금융기관법에 대한 법인세 등 과세특례 (피합병 법인의 결산을 합병법의 과세표준에서 공제 허용)										✓	✓
과세표준	제55조(연혁법령)	기업구조조정전문회사 등의 투자손실준비금 손금산입										✓	✓
과세표준	제55조의2제1항(연혁법령)	부동산투자회사의 투자손실준비금 손금산입										✓	
과세표준	제55조의2제4항	자기관리 부동산투자회사 등에 대한 과세특례	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
과세표준	제60조제2항	공장의 대도시 밖 이전에 대한 법인세(양도차익) 과세특례	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓

〈표 II-5〉의 계속

지원 구분	조특법 조항	명칭	2018 년	2017 년	2016 년	2015 년	2014 년	2013 년	2012 년	2011 년	2010 년	2005 년	2000 년
과세표준	제61조제3항	본사 지방이전에 따른 양도처익에 대한 법인세 과세특례	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
과세표준	제62조제1항	공공기관이 혁신도시 등으로 이전하는 경우 법인세(양도소득) 과세특례	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓				
과세표준	제63조의2제5항	법인의 공장 및 본사를 수도권 밖으로 이전하는 경우 법인세(양도소득) 과세특례	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
과세표준	제75조(연혁법령)	유통개산지원준비금의 손금산입										✓	✓
과세표준	제101조(연혁법령)	축산업에 대한 소득공제(2001년 말 폐지)											✓
과세표준	제104조(연혁법령)	폐기물예치금의 손금산입(2003년 말 폐지, 2005년에는 경과규정의 향태로 최저한세 적용대상 제도로 규정되어 있었으나 2000년에는 최저한세 적용배제)										✓	
과세표준	제104조의3(연혁법령)	상장등록기업의 자사주처분손실준비금의 손금산입 (2000년 말 신설, 2005년 말 폐지)										✓	
과세표준	제104조의9(연혁법령)	문화사업준비금의 손금산입										✓	
과세표준	제136조제1항	중소기업 접대비 손금불산입 특례(2017년 신설 시행)	✓	✓									
세액공제	제5조	중소기업 등 투자세액공제	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
세액공제	제7조의2	기업의 어음제도 개선을 위한 세액공제	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
세액공제	제7조의4	상생결재 지급금액에 대한 세액공제	✓	✓	✓								
세액공제	제8조의3	상생협력을 위한 자금 출연시 세액공제	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓			
세액공제	제10조	연구인력개발비(세액공제(중소기업 이외의 기업, 2010년 이전에는 석박사 인건비를 제외))	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
세액공제	제11조	연구인력개발 관련 설비투자 세액공제	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓

〈표 II-5〉의 계속

지원 구분	조특법 조항	명칭	2018 년	2017 년	2016 년	2015 년	2014 년	2013 년	2012 년	2011 년	2010 년	2005 년	2000 년
세액공제	제12조제2항	기술이전 및 기술취득 등에 대한 과세특례 (특허권 취득비용 세액공제)	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	
세액공제	제12조의3	기술혁신형 합병에 대한 세액공제	✓	✓	✓	✓	✓						
세액공제	제12조의4	기술혁신형 주식취득에 대한 세액공제	✓	✓	✓	✓	✓						
세액공제	제13조의2	내국법인의 벤처기업 등의 출자에 대한 과세특례	✓	✓									
세액공제	제24조	생산성향상시설투자 등에 대한 세액공제	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
세액공제	제25조	인건설비 투자 등에 대한 세액공제	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	
세액공제	제25조의2	에너지절약시설투자에 대한 세액공제	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
세액공제	제25조의3	환경보전시설 투자에 대한 세액공제	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓		
세액공제	제25조의4	의약품 품질관리 개선 시설투자에 대한 세액공제	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	
세액공제	제25조의5	신성장기술 사업화를 위한 시설투자에 대한 세액공제	✓	✓									
세액공제	제25조의6	영상콘텐츠 제작비용에 대한 세액공제	✓	✓									
세액공제	제25조(연혁비율)	특정설비에 대한 세액공제											✓
세액공제	제26조	고용창출투자세액공제(과거 임시투자세액공제)	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
세액공제	제27조	중고설비투자에 대한 세액공제(2000년 말 폐지)											✓
세액공제	제27조의2	과잉생산설비의 폐기에 대한 세액공제(2000년 말 폐지)											✓
세액공제	제29조의2	산업수요 맞춤형 고등학교 등 졸업자를 병역 이행 후 복직시킨 기업에 대한 세액공제	✓	✓	✓	✓	✓	✓					
세액공제	제29조의3	경력단절 여성 재고용 기업에 대한 세액공제	✓	✓	✓								
세액공제	제29조의4	근로소득을 증대시킨 기업에 대한 세액공제	✓	✓	✓	✓							
세액공제	제29조의5	청년고용을 증대시킨 기업에 대한 세액공제	✓	✓	✓								

〈표 II-5〉의 계속

지원 구분	조특법 조항	명칭	2018 년	2017 년	2016 년	2015 년	2014 년	2013 년	2012 년	2011 년	2010 년	2005 년	2000 년
세액공제	제29조의7	고용을 증대시킨 기업에 대한 세액공제	✓										
세액공제	제30조의2	정규직 근로자로의 전환에 따른 세액공제	✓	✓	✓		✓	✓	✓	✓	✓		
세액공제	제30조의4	중소기업 사회보험료 세액공제	✓	✓	✓		✓	✓	✓	✓			
세액공제	제30조의4(연혁법령)	고용증대특별세액공제										✓	
세액공제	제31 조제6항	중소기업 간의 통합에 대한 양도소득세의 이월과세 등 (미공제세액 승계 허용)	✓	✓	✓		✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
세액공제	제32조제4항	법인전환에 대한 양도소득세 이월과세(미공제세액 승계 허용)	✓	✓	✓		✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
세액공제	제62조(연혁법령)	지방이전기업등의 설비투자에 대한 세액공제(2003년 말 폐지)											✓
세액공제	제65조제2항(연혁법령)	의료취약지역에서의 병원신설 시설투자에 대한 세액공제(2000년 말 폐지)											✓
세액공제	제94조	근로복지 증진을 위한 시설투자에 대한 세액공제	✓	✓	✓		✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
세액공제	제103조(연혁법령)	의료기기투자에 대한 세액공제(2000년 말 폐지)											✓
세액공제	제104조의8	전자신고에 대한 세액공제	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	
세액공제	제104조의14	제3자물류비용에 대한 세액공제	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	
세액공제	제104조의15	하와자원개발투자에 대한 과세특례	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	
세액공제	제104조의18	대학 맞춤형 교육비용 등에 대한 세액공제	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	
세액공제	제104조의22	기업의 운동경기부 설치운영에 대한 과세특례	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	
세액공제	제104조의25	석유제품 전자상거래에 대한 세액공제 (2012년 신설 시행)	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓				
세액공제	제122조의2(연혁법령)	성실신고범인사업자 세액공제(2007년 폐지)										✓	
세액공제	제122조의4제1항	금사업자와 스크랩 등 사업자의 수입금액의 증가 등에 대한 세액공제	✓	✓	✓								

〈표 II-5〉의 계속

지원 구분	조특법 조항	명칭	2018 년	2017 년	2016 년	2015 년	2014 년	2013 년	2012 년	2011 년	2010 년	2005 년	2000 년
세액공제	제126조의7제8항	금 현물시장에서 거래되는 금지급에 대한 과세특례	✓	✓	✓	✓	✓						
세액공제	제126조(연혁법령)	판대시점정보관리시스템 설치에 대한 투자세액공제											✓
세액감면	제6조 (제6항추가감면 제외)	창업중소기업 등에 대한 세액감면 (2018년 시행된 고용에 따른 추가감면은 제외. 그 이전의 기간에는 추가감면 제외 요건이 성립할 수 없음)	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
세액감면	제7조	중소기업특별세액감면	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
세액감면	제112조제1항	기술이전 및 기술취득 등에 대한 과세특례 (특허권 이전소득 세액감면)	✓	✓	✓	✓	✓					✓	✓
세액감면	제112조제3항	기술이전 및 기술취득 등에 대한 과세특례 (특허권 대어소득 세액감면)	✓	✓	✓	✓							
세액감면	제112조제2항	연구개발특구에 입주하는 첨단기술기업 등에 대한 법인세 등의감면	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓		
세액감면	제121조	국제금융거리에 따른 이자소득 등에 대한 법인세 등의 면제	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
세액감면	제31조제4항	중소기업 간의 통합에 대한 양도소득세의 이월과세 등 (다른 조(창업중소기업 세액감면, 농공단지임주기업 세액감면) 적격 세액감면 승계 허용)	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
세액감면	제31조제5항	중소기업 간의 통합에 대한 양도소득세의 이월과세 등 (다른 조(지방이전 중소기업 세액감면, 농업회사법인 세액감면) 적격 세액감면 승계 허용)	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
세액감면	제32조제4항	법인전환에 대한 양도소득세 이월과세 (다른 조의 세액감면승계 허용)	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
세액감면	제33조제2항	사업전환 중소기업 및 무역조정지원기업에 대한 세액감면	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓		
세액감면	제34조(연혁법령)	사업전환 중소기업에 대한 세액감면											✓

〈표 II-5〉의 계속

지원 구분	조특법 조항	명칭	2018 년	2017 년	2016 년	2015 년	2014 년	2013 년	2012 년	2011 년	2010 년	2005 년	2000 년
세액감면	제62조제4항	공공기관이 혁신도시 등으로 이전하는 경우 법인세 감면	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓				
세액감면	제63조 (수도권 밖 이전 제외)	수도권과밀억제권역 밖 이전 중소기업 세액감면	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	
세액감면	제64조	농공단지 입주기업 등에 대한 세액감면	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	
세액감면	제65조제1항(연혁법령)	의료취약지역 신생병원 세액감면(2000년 말 폐지)											✓
세액감면	제68조 (작물재배양발생소득 제외)	농업회사법인 법인세 감면	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
세액감면	제85조의6	사회적기업 및 장애인 표준사업장에 대한 법인세 등의 감면						✓	✓	✓	✓		
세액감면	제95조	기숙사운영사업에 대한 세액감면(2001년 말 폐지)											✓
세액감면	제96조	소형주택 임대사업자에 대한 세액감면	✓	✓	✓	✓	✓						
세액감면	제102조	산림개발소득에 대한 법인세 감면	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
세액감면	제121조의22	첨단의료복합단지 입주기업에 대한 법인세 감면	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓				

자료: 법제처 국가법령정보센터(<http://www.law.go.kr/>)에서 제공하는 「현행법령」 및 「연혁법령」을 이용하여 저자 작성

Ⅲ. 법인세 최저한세 국제비교

1. 주요국의 법인세 세율구조와 최저한세제

과거 미국의 최저한세제는 우리나라의 최저한세제보다 복잡한 형태로 최저한세제에 별도의 감가상각제도가 포함되어 있었다.²⁾ 슬로바키아는 미국이 1969년 처음 도입했던 최소세(minimum tax)의 형태로 손실이 발생해도 일정 수준의 세금을 부담해야 하는 제도를 2014~2017년에 도입하기도 했다. 한편 룩셈부르크와 같이 순자산세(net wealth tax)의 형태로 기업에 최소한의 세부담을 부과하는 국가들도 있다. 각 국가마다 고유한 형태로 최저한세제를 운용하고 있지만 OECD 회원국가들 중에서 현재 법인세 최저한세제 또는 이와 유사한 제도를 운영하고 있는 국가는 많지 않다.

〈표 Ⅲ-1〉은 OECD 국가들의 법인세 세율구조와 최저한세제 시행 여부를 보여주고 있으나 앞서 언급한 바와 같이 대부분의 국가들은 법인세 최저한세제를 운용하지 않고 있으며 몇 개 안되는 최저한세제 또는 그와 유사한 제도를 운용하던 국가들 중 최근 미국과 슬로바키아는 동 제도를 폐지한 것으로 나타났다. 미국의 경우 35%의 법인세 최고세율에 비하여 15%포인트나 낮은 20%의 단일 최저한세율을 4만달러 초과 소득에 대해서 적용해 왔으나 지난해 세제개편에서 폐지했다. 슬로바키아의 경우 2014년 도입되어 480~2,880유로의 최저한세제를 부과해왔으나 2018년 1월 1일자로 폐지했다. 프랑스의 경우 2010년에 최저한세제를 폐지하기로 결정하고 유예기간을 두고 실제 최저한세제의 폐지는 2014년에 이루어졌다.

현재 최저한세제와 유사한 제도를 운용하고 있는 OECD 회원국가는 캐나

2) 한편 미국의 최저한세제가 최초로 도입된 1969년의 세제는 단순히 기업이 최소한 부담해야 하는 금액을 정하는 형태였다. 1986년 세제개편에서 2017년까지 운용되던 형태의 최저한세제가 도입되었다.

다, 헝가리, 룩셈부르크와 우리나라로 파악된다. 캐나다의 경우 개인소득세에 대한 최저한세제는 연방정부 차원에서 시행하고 있으나 법인소득세에 대한 최저한세제는 도입되지 않았다. 다만 캐나다 온타리오 지방의 지방세 부과시에 기업의 매출액이 1억캐나다달러 이상이고 총자산이 5천만캐나다달러 이상인 기업에 한하여 2.7%의 최저한세율을 적용하고 있다. 헝가리의 최저한세제는 연간 총수입금액의 2%를 과세표준으로 삼고 일반세율을 적용하여 산출된 세액을 최저한세로 부과하고 있다. 룩셈부르크의 경우 2016년 1월 1일자로 최저한세제도를 폐지하고 이와 유사한 최소순자산세로 대체하여 535~32,100유로를 자산규모에 따라 부과하고 있다.

일반 법인세율의 높거나 낮은 것과는 상관없이, 일부 국가들에서만 법인세제 최저한세 또는 그와 유사한 세제를 시행했거나 시행하고 있는 것으로 나타났다. 또한 최고 8단계의 누진구조를 가졌던 미국의 경우 최저한세의 세율구조는 20% 단일세율 구조이었다. 헝가리의 경우에도 일반 법인세율은 현재 9%의 단일세율체계이나 과거에는 10/19%의 2단계 세율구조이었으며 최저한세는 매출액의 2%를 과세표준으로 삼고 일반 법인세율로 과세하고 있다. 아래에서 과거 프랑스나 슬로바키아의 종량세 형태의 최저한세는 매출액 규모별로 세율을 달리 설정하고 있지만 일반 법인세율은 단일세율이다. 주요 국가들의 일반 법인세율 체계와 최저한세율 사이에는 특정한 관계를 찾아보기 어렵다.

〈표 III-1〉 OECD 국가들의 법인세율 구조 및 최저한세

(단위: %)

구분	기본 세율 구조	국세 최고 세율	최저한세율	경감 세율	경감세율 적용요건	특별할중 세율	특별 할중세율 요건	누진구조 세율체계	누진구조 구간 (자국화폐)
호주	단일세율	30.0	없음	27.5	매출액 2백만호주달러 미만				
오스트리아	단일세율	25.0	없음						
벨기에	4단계 누진세율 (ACE)	33.0	없음	24.25	· 협동조합 등 금융 관련 법인 주식의 50% 또는 75% 이상 공개된 경우 · 하나 이상의 회사에 의해 50% 이상의 지분이 소유된 경우 · 회계연도 시작 시점의 납입자본 총액의 13%를 초과하는 배당을 분배한 경우 · 경영자(directors)나 동업인(partners)에게 36,000유로를 초과하는 소득을 지불하지 않은 기업들	세율의 3%	재정건전성 특별할중	24.25/31/ 34.5/33	과세표준(유로) 25,000/25,000~ 90,000/90,000 ~322,500/ 322,500~
캐나다	단일세율	15.0 (28.0)	2.7% 온타리오 지방세 에만 적용: 매출액 1억캐나다달러 이상이고 총자산 5천만캐나다달러 이상인 기업	10.5	· CCPC의 처음 500,000CAD 소득에 대해 적용 · 국세분 15%의 세율은 조세혜택을 받지 않는 기업에 한해서 적용하고 투자 등에 대한 조세혜택을 받는 경우 28% 적용				
칠레	단일세율	25.0	없음		· 유로지역에 설립된 투자펀드 등 공개법인 의 경우				
체코	단일세율	19.0	없음	5.0					
덴마크	단일세율	22.0	없음						
에스토니아	단일세율	20.0	없음						
핀란드	단일세율	20.0	없음						

〈표 III-1〉의 계속

구분	기본 세율 구조	국제 최고 세율	최저한세율	경감 세율	경감세율 적용요건	특별할중 세율	특별 할중세율 요건	누진구조 세율체계	누진구조 구간 (지국화폐)
프랑스	단일세율	33.3	없음	15.0/ 28.0	· 과세대상소득 38,120/38,120~75,000유 로까지(EU 중소기업 정의 충족하는 중소 기업에 한함) · 기존 38,120~75,000유로까지 15%의 경감세율을 적용받던 중소기업 소득에 더 해 과세 강화 · 2020년까지 28% 단일세율체제로 개편 (중소기업경감세율 폐지)	사회적 할중 3.3% /배당기여 3%	763만유로 이상의 매출과 76만 3천유로 이상의 법인 세액을 부담하는 기업들의 법인세액 중 76만 3천 유로를 초과하는 금액의 33%를 사회적 할중으로 누과/조합투자펀드와 중소기업 제외 일반법인의 배당이익(주식배당 및 연결 납세 그룹 내 배당 제외)		
독일	단일세율	15.0	없음			세율의 5.5%	모든 법인		
그리스	단일세율	29.0	없음						
헝가리	단일세율	9.0	조정된 연간 총 수입금액의 2%를 과세표준으로 삼 고 일반세율 적용					과거 10% /19% 2단계 누진 구조 (HUF5억 7천)	2017년 1월 1일 단일 9% 세율 체제로 개편
아이슬란드	단일세율	20.0	없음			36%	일반법인 및 유한합자 회사를 제외한 법적 회사유형		
이탈란드	단일세율	12.5	없음			25%	토지거래, 석유권리사업		
이스라엘	단일세율	24.0	없음	7.5/1 6.0	특정지역의 발전을 위해 우선 A지역의 우대 기업/ 이외의 지역의 우대기업(우대기업 (preferred enterprise)에 대한 지원은 2011년 1월 이후 자본투자촉진법(the encouragement of capital investments law)에 의해 지속 지원)				

〈표 III-1〉의 계속

(단위: %)

구분	기본 세율 구조	국제 최고 세율	최저한세율	경감 세율	경감세를 적용요건	특별할중 세율	특별 할중세를 요건	누진구조 세율체계	누진구조 구간 (자국화폐)
이탈리아	단일세율	24.0	없음						
일본	단일세율	23.4	없음	19.0	중소기업(자본금 1억엔 이하, 대규모 법인 에 의해 100% 지배되는 중소기업 제외)의 8백만엔 소득까지만 19%, 초과 23.4%				
한국	3단계 누진세율	22.0	7~17%: 〈표 II-4〉 참조					10/20/22	2억원 이하/ 2억~200억원/ 200억원 초과
라트비아	단일세율	15.0	없음						
룩셈부르크	3단계 누진구조	39.0	2016년 1월 1일 지분 폐지하고 최 소순자산세로 대체: 최소순자산세율 자산규모에 따라 535~32,100유로			세율의 7%	사회연대세로서 모든 법인	15/18/39	25,000유로 이하 /25,000~ 30,000유로/ 30,000유로초과
멕시코	단일세율	30.0	없음						
네덜란드	2단계 세율	25.0	없음					20/25	20만유로 이하/ 20만유로 초과
뉴질랜드	단일세율	28.0	없음	0.0	자본이득에 대한 과세 없음				
노르웨이	단일세율	24.0	없음	16.0	Svalbard 지역에 소재한 기업의 1500만NOK 소득에 대해 16% 과세하고 초과소득은 24% 정상과세	78%	석유관련 사업		
폴란드	단일세율	19.0	없음	15.0	부가가치세전 연간 매출액이 120만유로 미만(515.7만PLN 미만, 2017년 기준)				

〈표 III-1〉의 계속

(단위: %)

구분	기본 세율 구조	국제 최고 세율	최저한세율	경감 세율	경감세를 적용요건	특별할증 세율	특별 할증세를 요건	누진구조 세율체계	누진구조 구간 (지국회폐)
포르투갈	단일세율	21.0	없음	17.0/ 16.8	EU기준 중소기업의 처음 15,000유로의 소 득에 적용/Azores 자치지역에 소재한 기업	3.0/5.0/ 7.0	150만유로 초과~ 750만유로/750만유로 초과~35백만유로/ 35백만유로 초과		
슬로바키아	단일세율	21.0	2014년 도입된 480~2880유로의 최저한세가 2018년 1월 1일자로 폐지						
슬로베니아	단일세율	19.0	없음	0.0	소정의 요건을 갖춘 투자 펀드, 연금펀드, 연 금보험회사, 벤처캐피탈회사				
스페인	단일세율	25.0	없음	15.0/ 20.0	신설법인 첫째 과세표준 30만유로까지, 초과분 정상과세/신설 첫째 이후 연속 2개 사업연도 각 과세표준 30만유로까지, 초과분 정상과세	30%	원유채굴, 천연가스 관련 법인과 신용기관		
스웨덴	단일세율	22.0	없음						
스위스	단일세율	8.5	없음						
터키	단일세율	20.0	없음						
영국	단일세율	19.0	없음			30%	원유 및 가스 등 리페스 기업의 이윤이 30만 파운드를 초과하는 경우		
미국	단일세율	21.0	없음						

자료: 1. OECD Taxdatabase(2018)
 2. IBFD(2018), Tax Research Platform
 3. PWC(2016), Worldwide Tax Summaries: Corporate Taxes 2016/2017

2. 주요국의 법인세 최저한세제

여기서는 법인세 최저한세제 또는 유사한 형태의 세제를 시행했었거나 시행하고 있는 국가들의 세제들을 보다 자세히 살펴보고 우리나라 세제와의 차이점을 찾고자 한다.

가. 미국

미국의 법인세 최저한세제는 1969년 세제개편(Tax Reform Act of 1969)의 일부로 최초 도입되었다. 이 당시 미국의 법인세 최저한세제는 법인소득세에 추가적으로 부가하는 형태의 최소세(add-on minimum tax)의 개념이었다. 기업이 받은 3만달러를 초과하는 세액공제 등의 조세혜택을 과세베이스로 삼고 10%의 세율로 기업이 부담해야 할 최소세가 일반 법인세액에 추가적으로 가산되어 부과되었다. 1976년 15%로 세율이 인상된 바 있고 1986년 세제개편에서 2017년까지 유지되었던 최저한세제가 도입되었다.

1986년 세제개편(TRA 86)에서 도입된 미국의 최저한세제의 목적은 수익성을 확보한 기업이 각종 감면, 공제, 비과세 등의 조세혜택을 이용하여 세금을 거의 부담하지 않는 수평적 형평성의 왜곡을 방지하기 위한 것이었다. 이러한 목적을 달성하기 위해서, 최저한세제의 과세표준을 일반 법인세 과세표준 보다 넓게 설정하고 8단계 누진 세율체계 대신 20%의 단일세율 체계로 개편했다. 이러한 새로운 최저한세제는 납세자의 납세협력비용을 높이는 결과를 초래했다. 보통의 법인세 산출방식으로 부담세액을 계산하고 나서 최저한세제 방식으로 부담세액을 다시 계산해야만 하게 된 것이다. Slemrod and Blumenthal(1996)은 미국 기업들의 연방 정부 법인세 납세협력비용이 연방정부 법인세 징수액 대비 약 3.2%에 달하는 것으로 추정하면서 법인세 납세협력비용을 증가시키는 3대 요인으로 최저한세제, 재고 자본화 규정, 그리고 해외소득 관련 규정들을 지적한 바 있다.

이전의 최소세의 경우에는 공제감면 등 조세혜택 총액에서 3만달러를 차감한 나머지에 세율만 적용하면 부담세액이 산출되는 간편한 형태이었으나,

TRA 86에서 도입한 최저한세제는 별도의 감가상각 규정을 비롯하여 법인세 과세표준부터 다시 계산해야 했다. Chorvat and Knoll(2003, p.308)에 따르면, TRA 86에 도입된 최저한세제의 감가상각은 일반 법인세제의 감가상각보다 상각속도가 느리게 설계되어서 과세표준이 확대되는 것으로 평가했다. 또한 이월결손금공제의 경우에도 해당 과세연도 최저한세 과세소득의 90% 이내로 한도가 도입되어서 과거의 이월결손금이 충분히 누적되어 있더라도 해당 과세연도 소득의 10%는 최저한세의 과세대상이 되도록 규정함으로써 세금부담액이 최소한 발생하도록 제한한 것이다.

이러한 미국의 법인세 최저한세제는 납세협력비용을 높이는 문제뿐만 아니라 투자를 위축시키고 비효율적 자원배분을 초래한다는 비판을 받아왔다. Chorvat and Knoll(2003, pp.320~323)은 세법에서 허용되고 있는 투자촉진을 위한 세액공제나 가속상각제도의 가치가 최저한세제에 의해 낮아지기 때문에 투자나 기술개발이 위축된다고 지적하고 있다. 또한 저자들은 최저한세가 모든 기업에 적용되지 않기 때문에 최저한세 적용기업과 일반 법인세 적용기업 사이에 동일한 투자에 대한 사용자 비용의 차이를 가져오고 자원배분의 왜곡을 초래하게 된다고 설명하고 있다.³⁾ 또한 상각 대상 자산의 투자 방식에 왜곡을 가져온다고 설명하고 있다. 최저한세제의 감가상각 규정이 일반 법인세의 감가상각 규정보다 엄격해서 과세대상 소득을 확대하므로 리스 관련 비용을 과세대상소득에서 제외할 수 있는 리스 방식의 투자가 일정수준 선호되고 감가상각 자산에 대한 직접투자는 위축된다는 것이다.

2017년 감세 및 일자리 법안(Tax Cut and Job Act)에서 미국 정부는 법인세제의 복잡성을 가중시키고 있는 것으로 판단되는 최저한세제를 폐지했다. Joint Committee on Taxation(2017)은 최저한세제 폐지에 따라 2018~2027년의 기간 동안 약 403억달러에 달하는 세수손실이 발생할 것으로 추계하고 있다. 한편 같은 기간 동안 결손금이월공제 한도를 80%로 규정함에 따라 발생하는 세수 증가액은 2,011억달러에 달하는 것으로 추계되고 있다.⁴⁾

3) 이러한 최저한세제에 의한 자원배분의 왜곡 가능성은 Lyon(1989)에서도 제시되어 있다.

4) Joint Committee on Taxation(2017)에 따르면, 21% 단일세율 체계로 개편함에 따라 발생하는 감세액은 2018~2027년의 기간 동안 약 1.3조달러로 추계된다.

미국의 최저한세제는 일반 법인세 계산과 최저한세 계산에서 동일한 감가상각 규정을 사용하는 우리나라의 경우와 대조적이다. 우리나라의 최저한세제가 과거 미국의 최저한세제보다 상대적으로 납세협력비용을 축소하는 개선된 형태로 볼 수 있다. 또한 우리나라와 미국 최저한세제의 차이점은 기업규모와 상관없이 동일한 형태의 제도가 적용된다는 것이다. 김학수(2016, pp.118~150)에 따르면 우리나라의 기업규모별 차등적 과세 정도는 여타 국가에 비해서 매우 중소기업에 우호적인 것으로 평가되고 있고, 앞에서 살펴본 바와 같이 최저한세제의 경우에도 중소기업에 매우 유리하게 설계되어 있다.

기업의 영속성을 고려할 때, 손실과 이익을 동일하게 취급하고 과세하는 것이 마땅하다. 그러나 국가재정의 안정성을 고려하여 이월결손금 공제를 일정 수준 이하로 제한하고 있는 것은 최근 법인세율 인하 국가에서 쉽게 찾아볼 수 있는 세수보완 대책 중 하나이다. 우리나라도 결손금 공제한도를 2016년 귀속분부터 해당 과세연도 소득의 80%로 축소했으며 2018년 귀속 70%, 2019년 귀속 60%까지 지속적으로 축소할 예정이다. 김학수(2017, p.16)에 따르면, 일본도 2013년 법인세율 인하와 함께 결손금 이월공제한도를 80%로 축소했으며 이후 세율 인하에 대한 세수보완 방안 중 하나로 추가 50%까지 축소하는 방안을 발표했다. 미국도 지난해 세제개편을 통해 법인세율 체계를 21%의 단일 세율 체계로 전환하고 최저한세제를 폐지하면서 세수보완 방안으로 결손금 공제한도를 80%로 설정했다.

Devereux and Fuest(2009), Buettner and Fuest(2010), 김학수(2015, pp.98~100) 등의 기존 연구들은 결손금에 대한 공제제도를 확대할수록 법인세제의 경기조절기능이 제고된다는 연구결과를 제시하고 있다. 특히 신용제약기업들의 경우 투자재원을 외부에서 조달하기 어렵기 때문에 경기 수축기에 결손금공제를 확대할수록 투자여력이 커지고 법인세제의 경기조절기능이 확대될 수 있다. 이러한 관점에서 미국의 최저한세제나 최근 법인세율 인하 국가에서 세수보완 방안으로 활용하고 있는 결손금공제한도의 축소나 결손금 공제한도의 축소는 법인세제의 경기조절기능을 위축시키는 효과는 세수보완의 대가인 것이다.

나. 슬로바키아

2014년에 슬로바키아 정부는 법인들의 만성적인 조세회피 행태를 차단하고 보다 많은 재정을 확보하기 위해서 매출액과 부가가치세 납부 여부에 따라 3단계 구조로 설계된 종량세 형태의 ‘조세면허(tax license)’를 도입해서 2017년까지 3년간 시행한 바 있다. <표 Ⅲ-2>에서 볼 수 있듯이, 슬로바키아 조세면허의 세율은 480유로, 960유로, 2,880유로의 3단계로 구성된다. 부가가치세 납부 대상이 아닌 사업자이면서 연간 매출액이 50만유로 이하인 기업들은 480유로의 조세면허 세액을 부담한다. 부가가치세 납부대상이면서 연간 매출액이 50만유로 이하인 기업들은 960유로의 조세면허 세액을 부담하고 연간 매출액이 50만유로 이상인 기업인 경우 조세면허 세액은 2,880유로이다. 조세면허 세금은 기업이 결산 상태인 경우에도 부담해야만 한다. 납부한 조세면허 세액은 이후 3년간 산출세액에서 공제될 수 있다.

〈표 Ⅲ-2〉 슬로바키아 조세면허(Tax License) 세율 구조

(단위: 유로/기업)

연간 매출액	부가가치세	종량 세율
50만 이하	대상	480
	비대상	960
50만 초과	모두 대상	2,880

자료: Hajko(2016), p.3에 기초하여 저자 작성

이러한 세제와 유사한 제도들이 다른 국가들에서도 시행되고 있기는 하지만 슬로바키아 기업들은 손실이 발생한 연도에도 세금을 부담해야 한다는 것은 기업경영에 부정적인 영향을 미친다고 조세면허를 비판했다. 또한 The Slovak Spectator 기사에 따르면, 청산기업의 수가 2014년 말에 급격히 증가했고 새로운 기업의 설립도 57%나 감소한 것으로 나타났다. 특히 이 세금은 중소기업에 부정적인 영향을 준 것으로 평가되었다. 그러나 슬로바키아 재무부는 2014년 법인의 수가 가장 많았고 신설 법인 수도 예년보다 높았다

고 주장했다. 그러나 창업 중소기업의 경영환경을 개선할 여지는 있다고 재무부는 평가했다.⁵⁾

이처럼 기업당 연간 부담 세액이 심각한 조세저항을 불러일으킬 정도로 커 보이지는 않는 수준이지만, 슬로바키아 기업들은 이 세제에 대한 비판적 의견을 지속적으로 개진한 것으로 추정된다. 결과적으로 슬로바키아 정부는 동 제도를 2018년 1월 1일자로 폐지했다.

슬로바키아의 조세면허는 미국이나 우리나라의 최저한세제와 같이 과세 표준과 부담세액을 다시 계산하지 않아도 되는 단순한 형태로서 납세협력 비용은 높지 않은 것으로 평가할 수 있다. 또한 슬로바키아의 조세면허제도는 기존 기업의 한계적 의사결정에 영향을 주지 않는 기업당 종량 형태의 제도로 평가된다. 그러나 신생기업들에는 적지 않은 부담으로 작용하여 창업환경에 부정적인 영향을 미쳤을 것으로 보인다.

다. 프랑스

프랑스의 종량 최저한세(l'imposition forfaitaire annuelle)는 1974년 예산안을 위해 통과된 법⁶⁾에 의해 도입된 이후 2013년도까지 유지되다가 2014년 1월 1일자로 폐지되었다. 2007년 사르코지 정부가 중소기업의 경쟁력 강화를 위하여 폐지안을 제시⁷⁾한 이후 2010년 법안⁸⁾ 통과를 통해 제도 폐지가 확정되었으나 3년간의 유예기간 후 최종적으로 2014년부터 폐지된 것이다. 2014년도 예산안에 따르면 중소기업을 포함하여 매출액 대비 법인세 과세소득의 비중이 낮은 특정 기업들의 경쟁력 강화를 위하여 종량 최저한세를 폐지하기로 결정한 것이다. 궁극적으로 종량 최저한세 폐지를 통해 EU

5) 슬로바키아의 유일한 영자신문인 The Slovak Spectator의 2015년 10월 26일자 기사에서 발췌했다(<https://spectator.sme.sk/c/20061881/tax-licenses-remain-controversial.html>).

6) La loi n° 73-1150 du 27 décembre 1973

7) Le Monde, December 7, 2007. https://www.lemonde.fr/politique/article/2007/12/07/l-imposition-forfaitaire-annuelle-sera-supprimee-pour-les-pme-a-partir-de-2009_986938_823448.html

8) La loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010

내에서 법인세율이 높다고 평가 받는 프랑스 정부가 실질 법인세율을 낮춤으로써 기업의 국제경쟁력 강화를 도모한 것으로 볼 수 있다.

프랑스의 종량 최저한세는 법인의 연간 총거래액에 부과하는 정액세 형태로서 총거래액의 규모에 따라 일정액을 부과하는 형태의 최저한세로서 일반 법인세에 추가적으로 부과되어 왔다. 여기서 총거래액은 법인의 전년도 매출액에 금융소득을 더한 금액을 의미한다. <표 Ⅲ-3>에서 볼 수 있듯이, 2005년부터 점차 종량최저한세 면제 범위가 확대되었으며 2010년부터 큰 폭으로 확대되었다.⁹⁾ 2005년 당시 총거래액 7만 5천유로 미만인 법인들은 추가적인 종량 최저한세는 부담하지 않아도 되고 일반 법인세만 부담하면 된다. 이러한 종량 최저한세 면제 대상은 2006년 30만유로 미만, 2009년 150만유로 미만으로 확대된 이후 2010년 1,500만유로 미만으로 크게 확대되며 폐지 단계에 접어든 것으로 보인다. 2005년 8단계 세율구조에서 2006년 7단계, 2009년 5단계, 2010년 3단계로 세율구조도 간소화되는 경향을 보였다.

9) 종량 최저한세의 총거래액 규모별 세율은 「프랑스 일반세법」 제223조의7에서 확인 가능하다.

〈표 III-3〉 프랑스의 종량 최저한세의 세율 구조 변화

(단위: 유로)

2005년	총거래액	최저한세액
	76,000 ~ 150,000	750
	150,000 ~ 300,000	1,125
	300,000 ~ 750,000	1,575
	750,000 ~ 1,500,000	2,175
	1,500,000 ~ 7,500,000	3,750
	7,500,000 ~ 15,000,000	15,000
	15,000,000 ~ 75,000,000	18,750
	75,000,000 초과	30,000



2006년	총거래액	최저한세액
	300,000 ~ 750,000	1,300
	750,000 ~ 1,500,000	2,000
	1,500,000 ~ 7,500,000	3,750
	7,500,000 ~ 15,000,000	16,250
	15,000,000 ~ 75,000,000	20,500
	75,000,000 ~ 500,000,000	32,750
	500,000,000 초과	110,000



2009년	총거래액	최저한세액
	1,500,000 ~ 7,500,000	3,750
	7,500,000 ~ 15,000,000	16,250
	15,000,000 ~ 75,000,000	20,500
	75,000,000 ~ 500,000,000	32,750
	500,000,000 초과	110,000



2010년	총거래액	최저한세액
	15,000,000 ~ 75,000,000	20,500
	75,000,000 ~ 500,000,000	32,750
	500,000,000 초과	110,000

자료: 프랑스 법령정보 시스템, <https://www.legifrance.gouv.fr/>, 검색일자: 2018.10.16.

종량최저한세 폐지로 인한 세수손실은 법인세에 대한 일시적 추가기여금(exceptional contribution on corporation tax) 도입을 통해 보완한 것으로 파악된다. 연간 매출액이 2억 5천만유로를 초과하는 기업을 대상으로 법인세 산출세액에 10.7%만큼 일시적 추가기여금을 부과하는 세수보완대책은 2012년부터 2016년 말까지 시행되었다.^{10), 11)}

일반 법인세 부담액과 최저한세 부담액을 두 번 계산해야 하는 미국이나 우리나라의 최저한세제와는 달리, 프랑스 기업들이 부담하던 종량 최저한세는 납세협력비용은 상대적으로 낮은 세제로 평가된다. 그러나 결손기업들의 경우에도 매출액과 금융소득의 합계인 총거래규모에 따라 종량 최저한세를 부담해야 하는 문제가 있었다. 매출액이 기업의 성과를 나타내는 지표이기 는 하지만 수익성과 세부담 능력을 대변해주지 못하는 한계가 있기 때문에 기업들의 세부담이 결손 여부와 상관없이 일정 수준 발생하고 기업경영의 어려움을 가중시키는 기능을 했던 것으로 보인다. 이러한 문제점을 해소하고 기업들의 세부담을 축소하기 위해서 종량 최저한세를 폐지한다는 내용이 프랑스 행정부가 의회에 제출한 2014년 예산안에 담겨 있다.

라. 캐나다 온타리오

캐나다 연방정부는 1986년 수평적 형평성을 제고하기 위해서 조세지원제도의 활용을 통해 세부담을 현저히 낮추지 못하도록 개인소득세 최저한세제를 도입했다. 그러나 캐나다 연방정부에서 부과하는 법인세 최저한세제는 없다. 다만 온타리오 지방정부는 총자산이 5천만CAD 이상이거나 연간 매출액이 1억CAD 이상인 온타리오 소재 기업에 대해서 2.7%의 단일세율로 법인세 최저한세를 부과하고 있다.¹²⁾ 온타리오 지방 법인세 최저한세율은 2010년까지는 4%이었으나 이후 2.7%로 인하되었다. 각종 조세감면 제도를

10) Code général des impôts art. 235 ter ZAA

11) 여기서 법인세 산출세액은 세액공제 등 조세특례 혜택을 적용하기 전의 금액이며 「프랑스 일반세법」 제219조에 따라 산정한 법인세액을 의미한다.

12) 연방법인세 면제기업, 모기지 투자기업, 소정의 보험회사, 투자 및 상호금융 회사 등은 온타리오 지방법인세 최저한세제 적용대상에서 제외된다.

반영한 일반 법인세 산출방식에 의해서 산출된 세액이 온타리오 법인세 최저한세액보다 낮은 경우 해당 기업은 최저한세액을 부담해야 한다. 이 제도는 과거 미국의 최저한세제나 우리나라의 최저한세제와 동일하게 납세자가 세금부담액을 두 번 계산해야 한다.

캐나다 온타리오 지방법인세 최저한세제의 출발점은 캐나다 GAAP 또는 IFRS에 따라 산출된 기업의 순소득에 세제상의 다양한 조정을 거친 조정순소득(adjusted net income)이다. 기업들의 납세준응도를 고려하여 감가상각에 대한 특별한 규정은 없고 미실현 자본이득과 손실은 회계장부상 순소득에서 차감하고 회계장부에 반영되지 않은 실현된 자본이득과 손실은 합산하는 등 일련의 조정과정을 거쳐 조정순소득이 계산된다. 결손금 이월공제의 한도 없이 적용된다.¹³⁾ 미국의 경우 과거 최저한세제에서 결손금 이월공제의 한도를 90%로 정하고 있었으나 캐나다 온타리오의 경우 결손금 이월공제 한도는 없는 것으로 파악된다.

캐나다 온타리오의 일반 법인세율은 11.5% 단일세율이고 최저한세 세율은 2.7%이다.¹⁴⁾ 캐나다 온타리오 지방정부의 법인세 최저한세율은 일반 법인세율의 23.5% 수준에 불과하다. 우리나라의 최저한세율은 기업규모와 과세표준에 따라 7~17%의 세율이 차등적으로 적용되고 일반 법인세율은 과세표준에 따라 10~25%의 세율이 적용되어 최저한세율이 일반 법인세율의 68~70% 수준에 달한다. 과거 미국의 경우 최고 35%의 일반 법인세율이 부과될 때 20%의 단일세율로 최저한세를 부과해서 미국 최저한세율은 일반 법인세 최고세율 대비 57% 수준이었다. 동일한 형태의 최저한세제를 운영했거나 운영하고 있는 세 국가 중 우리나라의 최저한세율이 일반 법인세율에 비해 상대적으로 가장 높은 수준이라 할 수 있다. 앞에서 언급했던

13) 캐나다 국세청 신고서식 Schedule 510(Ontario Corporate Minimum Tax) Part 7을 참조했다(Canada Revenue Agency, <https://www.canada.ca/content/dam/cra-arc/formspubs/pbg/t2sch510/t2sch510-14e.pdf>).

14) 온타리오 지방정부는 개인소득세의 최저한세를 연방정부 최저한세액의 33.67%의 세율로 부과하고 있다. 캐나다 연방정부의 개인소득세 최저한세율이 15%인 점을 고려하면 온타리오 지방정부는 약 5.1%의 세율로 연방정부 개인소득세 최저한세제 과세표준에 추가적인 지방정부 최저한세를 부과하고 있다.

바와 같이 이러한 높은 최저한세율은 긍정적 외부효과를 기대하고 도입한 각종 조세지원제도의 활용도를 낮출 수 있다는 문제점이 있다.

마. 헝가리

헝가리의 기업들은 손익 또는 결손 여부와 상관없이 일반적으로 매출액의 2%를 최저 소득으로 간주하고 일반 법인세율 9%를 적용하여 최저한세를 부담해야 한다. 만약 기업이 비용구조를 토대로 매출액의 2% 미만의 소득이 발생한다는 것을 입증하면 헝가리 최저한세의 과세표준은 조정될 수 있다. 헝가리의 매출액 기준 최저한세제는 납세순응비용은 우리나라의 경우보다 낮을 것으로 판단되나 손실 기업도 세액을 부담해야 하는 문제가 있다.

헝가리 정부는 2017년부터 법인세율 체계를 기존 10/19% 2단계에서 9% 단일세율 체계로 개편했다. Ministry for National Economy(2017)가 발표한 2017~2021년 거시경제 및 예산 전망보고서에서 이러한 과감한 개편의 배경에는 헝가리의 국가채무 비율이 GDP의 75% 이하로 낮아졌고 우호적인 대내외 여건 속에서 보다 높은 경제성장을 위해서 지속적인 외국인투자 유치를 위해 법인세율을 유로지역에서 가장 낮은 수준으로 인하할 필요가 있었다고 설명하고 있다. 유로지역의 신흥국가들 중에서 상대적으로 양호한 재정상황을 갖고 있으며 여러 독일 자동차 제조 기업들이 진출해 있는 헝가리의 경우 법인세율을 대폭 인하하면서도 최저한세 강화 또는 결손금이월공제 한도 축소 등의 별다른 세수보완 대책을 마련하지 않은 것으로 파악된다.

바. 룩셈부르크

법인세 과세대상 기업들 중에서 총자산의 90% 이상이 양도가능 증권 등의 금융자산인 기업들을 대상으로 연간 1,500유로의 정액세의 형태로 최저한세가 2011년 도입되었다. 2013년 기존의 금융자산 비중이 90% 이상인 기업들에 부과되던 최저한세의 세율은 3천유로로 인상되었다. 이와 더불어 모든 기업이 부담해야할 새로운 법인세 최저한세가 도입되었으며 새로운 최저

한세제는 대차대조표의 총자산 규모에 따라 500~2만유로의 6단계 세율이 달리 적용된다. 이러한 법인세 최저한세액은 이중과세 방지를 위해 향후 법인이 부담해야할 일반 법인세액에서 공제하도록 되어 있었다.

2016년 세법개정을 통해 상기 법인세 최저한세제는 최저순자산세(minimum net worth tax)로 대체되었다. 룩셈부르크의 순자산세는 2015년까지는 0.5%의 단일세율로 과세되었으나 2016년 1월부터 순자산액이 5억유로 이하의 경우에는 기존의 0.5% 세율로 과세하고 초과하는 경우 250만유로의 세액에 0.05%의 세율을 순자산 5억유로를 초과하는 부분에 적용하여 산출된 세액을 합산하여 과세하는 세율체계로 개편되었다. 이렇게 과세되는 순자산세에 최저한세를 도입하고 기존의 법인세 최저한세제는 폐지됐다. 기업들이 부담하는 최저순자산세의 세율구조는 기존의 법인세 최저한세 세율 구조와 동일하고 3천만유로 초과 구간에 32,100유로의 세율을 추가했다. 또한 금융자산 비중이 90% 이상이고 금융자산가액이 35만유로를 초과하는 기업은 4,815유로의 최저순자산세를 부담해야 한다.

〈표 III-4〉 룩셈부르크 법인세 최저한세의 2013년 개편안

(단위: 유로)

연도말 총자산 규모	법인세 최저한세액
350,000 이하	55
350,001~2,000,000	1,605
2,000,001~10,000,000	5,350
10,000,001~15,000,000	10,700
15,000,001~20,000,000	16,050
20,000,000 초과	21,400

주: 상기 세액은 최저한세액의 7%에 해당하는 사회연대목적으로 추가 과세된 금액을 포함하고 있음
 자료: PWC(2012), p.2 Table 1을 이용하여 저자 작성

EU 과세 기준과 관련 조약들을 고려하여 고정사업장을 가지고 있는 비거주자 법인의 경우 최저순자산세액의 대상에서 제외된다. 또한 기업의 세부담 증가를 방지하기 위해서 전년도에 기업의 법인세 부담액을 한도로 금년도 순자산세액에서 공제받을 수 있도록 하고 있지만 금년도 최저순자산세액

이하로 세부담이 낮아질 수는 없도록 제한하고 있다. 룩셈부르크의 법인세 최저한세제나 이후 이를 대체한 기업들의 순자산에 대한 과세는 결손기업들도 부담해야 하는 형태이다. 룩셈부르크의 총조세 대비 법인소득세의 비중은 2012년 이후 12% 안팎으로 나타나서 개인소득세의 세수비중의 절반 수준에 불과하다. 기업이 부담하는 순자산세의 비중은 총조세의 2.5% 수준이다.

〈표 III-5〉 룩셈부르크의 총조세 대비 세수구조

(단위: %)

구분	2012	2013	2014	2015	2016
개인소득세(1110)	21.8	22.8	23.1	24.5	24.8
법인소득세(1210)	13.3	12.4	11.4	11.9	12.2
재화와용역 소비세(5000)	28.3	28.2	28.9	25.5	24.7
순자산세(4220)	5.3	5.5	5.8	6.8	7.1
기업 순자산세	1.6	1.5	1.5	2.0	2.5
기업 보유세	3.7	4.0	4.3	4.8	4.5

자료: OECD, STAT, <https://stats.oecd.org/>, 검색일자: 2018. 9. 16.

3. 시사점

OECD 회원국을 대상으로 법인세 최저한세제를 운용하는 국가들이 얼마나 되는지, 어떠한 형태로 운용하고 있는지를 살펴보았다. 이상의 국제비교를 통해 다음과 같은 세 가지 시사점을 찾을 수 있다.

첫째, 대부분의 OECD 국가들은 법인세율의 높고 낮음에 상관없이 대부분 최저한세제를 운용하고 있지 않다.¹⁵⁾ 현재 OECD 국가들 중에서 법인세

15) 한 외부 심사자는 우리나라의 법인세 조세지출 규모가 크고 대부분의 법인세 조세지출이 대기업에 귀속되기 때문에 현재의 최저한세제를 형성하게 되었다고 주장하며 본 연구에서 지나치게 단순한 국제비교를 하고 있다고 지적하고 있다. 그러나 저자는 사실에 근거하지 않은 정치적 주장에 불과한 이러한 지적에 전혀 동의할 수 없으며 다음과 같은 사실을 제시하고자 한다. 김학수(2018)에 따르면, 법인세 조세지원제도 중에서 가장 규모가 큰 「조특법」 제10조에 따른 연구 및 인력개발비에 대한 조세지출 규모의 54.5%인 1.2조원이 2017년 중소기업에 귀속되는 것으로 나타났다. 또한 대한민국정부(2017)에 따르면, 수익성을 확보한 중소기업이라는 이유만으로 중소기업에만 지원되는 중소기업

최저한세 또는 그와 유사한 형태의 세부담을 연방정부 또는 중앙정부 차원에서 기업에 부과하고 있는 국가는 우리나라, 헝가리, 룩셈부르크뿐이다. 캐나다의 경우 연방정부에서 시행하는 법인세 최저한세제는 도입된 바 없고 온타리오 지방정부 차원에서 지방법인세에 대해 최저한세제를 운용하고 있다. 그러나 온타리오 지방정부는 법인세 최저한세율을 2010년 기준 4%에서 2.7%로 대폭 인하했다. 우리나라 법인세 최저한세제와 가장 유사한 형태의 제도를 갖고 있던 미국이 지난해 세제개혁에서 해당 제도를 폐지했다. 슬로바키아의 과거 최저한세제는 우리나라의 제도와 달리 기본적으로 매출액을 기준으로 정액세의 형태로 기업의 경영상태 여부와 상관없이 부과하는 형태로 2014년에 도입되었으나 2017년까지만 시행되고 폐지되었다. 프랑스도 1974년 도입되었던 종량 최저한세를 2014년에 폐지했다. 프랑스의 제도는 매출액과 금융소득의 합계로 정의된 총거래액을 기준으로 최소세액을 결산 기업에도 부과했으나 기업경영환경 개선을 위해서 2010년 말 폐지를 결정하고 3년의 유예기간이 경과된 2014년부터 폐지했다.

둘째, 연방정부 또는 중앙정부 차원에서 법인세 최저한세제 또는 그와 유사한 목적의 세제를 운용하고 있는 3개 국가 중에서 세액을 두 번 계산하는 형태의 최저한세제를 갖고 있는 국가는 우리나라가 유일하다. 기업에 추가적인 세부담을 지우는 국가들의 경우 세액계산절차가 단순한 형태의 과세표준을 삼고 있다. 헝가리의 경우 이미 회계장부에서 확인 가능한 매출액의 2%를 과세표준으로 삼고 있다. 룩셈부르크는 과거 총자산 규모를 기준으로 부과하던 법인세 최저한세제를 2016년 세법개정에서 폐지하고 2017년부터

업 특별세액감면제도의 조세지출 규모는 2017년 기준 2조원 수준이다. 법인세 조세지원 제도 중 가장 규모가 큰 두 가지 제도에서만 중소기업에 지원되는 규모는 3조원을 상회한다. 대한민국정부(2017)에 나타나 있는 2017년 법인세 조세지출 규모는 6.9조원 수준으로 절반에 가까운 법인세 조세지출 혜택이 단 두 가지의 법인세 조세지출제도에 의해 중소기업에 귀속되고 있다. 법인세 부담액이 작고 연구개발 행위의 비중이 민간기업 전체 연구개발의 30% 수준에도 미치지 못하는 중소기업에 과도한 지원을 하고 있다고 저자는 판단한다. 또한 각 국가의 조세지출예산서를 조사하여 작성된 <부록 3>에 따르면, 법인세 조세지출의 GDP 대비 비율은 2015년 기준 우리나라의 경우 0.41%, 미국 0.73%, 캐나다 1.57%, 영국 1.69%, 아일랜드 0.17%, 프랑스 0.77%, 호주 0.41%로 파악된다. 결코 우리나라의 법인세 조세지출 규모가 비교대상 국가들에 비해 크다고 할 수 없다.

는 기업의 순자산세에 최저한세제를 도입했다. 룩셈부르크의 순자산세 최저한세제의 과세표준은 회계장부 상의 총자산가액이어서 법인세액 계산을 두 번 할 필요는 없다. Slemrod and Blumenthal(1996)이 지적했듯이, 최저한세제 유형의 가장 큰 문제점은 세수확보기능은 크지 않은 상황에서 기업이 부담해야 할 법인세액을 두 번 계산하게 함으로써 납세협력비용을 높인다는 것이다. 현재 시행되고 있는 캐나다 온타리오 지방정부의 법인세 최저한세제가 유일하게 우리나라와 같이 세액을 두 번 계산하는 형태이나 우리나라처럼 최저한세 적용대상 조세지원제도 여부를 확인할 필요가 없으며 세율 구조도 단일세율이어서 법인세 최저한세제의 납세협력 비용은 우리나라의 최저한세제가 가장 높을 것으로 추정된다.

셋째, 일반 법인세 과세체계나 법인세 최저한세제의 경우 기업규모별 차등과세의 형태는 찾아보기 어렵다. 대부분의 OECD 국가들은 단일세율 체계로 법인소득에 과세하고 있으며 최저한세의 경우에도 그렇다. 우리나라와 가장 유사한 형태의 법인세 최저한세제를 운용했거나 하고 있는 미국이나 캐나다 온타리오 지방정부의 경우에도 기업규모별로 세율을 달리 적용하지 않는다. 우리나라의 최저한세 세율체계는 지나치게 복잡하고 일반 법인세율과의 차이도 거의 나지 않는다. 과거 미국의 경우 8단계 35% 최고세율의 일반 법인세율 체계하에서 20%의 단일세율의 최저한세율을 유지했었다. 미국의 최저한세율은 일반 법인세율의 57% 수준이었다. 캐나다 온타리오 지방정부 현행 지방법인소득세 세율은 11.5%이고 최저한세율은 2.7%이어서 일반 법인세율 대비 최저한세율은 23.5% 수준에 불과하다. 우리나라의 가장 높은 최저한세율은 17%로 일반 법인세 최고세율 25%의 68% 수준이다. 최저한세율이 높을수록 긍정적 외부효과를 기대하고 도입한 조세지원제도의 활용도가 낮아지므로 최저한세율 수준에 대한 재검토도 필요하다.

Ⅳ. 법인세 최저한세제의 효과분석

1. 세수효과

가. 분석자료

신고연도 2009~2016년까지의 외부감사 대상 개별기업의 납세자료를 이용하여 최저한세제에 의해서 확대된 세수효과를 파악해보고자 한다. 이 자료는 최저한세 비적용기업을 비롯하여 총 14만 3천여개의 관측치가 포함되어 있다. 이 협조자료에는 최저한세조정계산서(「법인세법 시행규칙」 별지 제4호서식)의 최저한세 적용 전 공제감면후 부담세액, 최저한세 산출세액, 조정 후 차감세액 등 주요 항목과 공제감면세액 및 추가납부세액 합계표(별지 제8호서식)의 최저한세 적용배제 세액감면 및 세액공제, 최저한세 적용대상 세액감면 및 세액공제 등의 관련 자료를 비롯하여 법인세 신고서상의 주요 변수들을 포괄하고 있다.

〈표 IV-1〉은 연도별 샘플 수와 기업 유형의 구성을 보여주고 있다. 2009년 전체 표본 기업 수는 14,990개이고 이 중 13.6%에 해당하는 2,041개의 기업이 최저한세를 적용하여 법인세를 신고한 것으로 나타났다. 표본 기업 수가 이후 점진적으로 증가하여 2015년 이후 2만여개로 나타났다. 그러나 중소기업 수가 늘어나면서 최저한세제 적용 기업의 비중은 2012년부터 낮아지는 양상을 보이고 있다. 법정 중소기업 이외의 일반기업의 최저한세 적용 비중도 마찬가지로 양상을 보인다. 이후 일반기업의 최저한세 적용 기업 비중은 다시 확대되는 양상을 보이고 있지만 중소기업의 경우에는 지속적으로 축소되는 것으로 나타났다.

사업연도 2010년(신고연도 2011년)에 중소기업 최저한세율을 7%로 1%포인트 인하했고 일반기업의 100억원 이하 구간의 세율도 10%로 1%포인트

인하였다. 2011년부터는 중소기업 졸업 후 유예기간별 최저한세율을 신설함으로써 최저한세제를 적용받을 가능성이 줄어들면서 최저한세제를 적용한 중소기업의 비중이 줄어드는 것으로 판단된다. 한편 사업연도 2013년(신고연도 2014년)부터 일반기업 과세표준 1천억원 초과 구간의 최저한세율이 1%포인트씩 두 차례 인상됨에 따라 최저한세제를 적용받게 되는 일반기업의 비중이 다시 늘어난 것으로 보인다. 물론 최저한세 적용대상 공제감면 활용 증가 등 개별기업의 상황에 따라 최저한세제에 적용될 가능성도 있다.

〈표 IV-1〉 표본의 구성

(단위: 개, %)

신고 연도	표본 기업 수			일반기업			중소기업		
	AMT	전체	비중	AMT	전체	비중	AMT	전체	비중
2009	2,041	14,990	13.6	493	3,010	16.4	1,548	11,980	12.9
2010	2,282	15,622	14.6	566	3,133	18.1	1,716	12,489	13.7
2011	2,167	16,584	13.1	559	3,276	17.1	1,608	13,308	12.1
2012	1,536	17,582	8.7	401	3,392	11.8	1,135	14,190	8.0
2013	1,696	18,567	9.1	475	3,473	13.7	1,221	15,094	8.1
2014	1,687	19,408	8.7	474	3,544	13.4	1,213	15,864	7.6
2015	1,347	20,254	6.7	440	3,584	12.3	907	16,670	5.4
2016	1,517	20,276	7.5	554	3,598	15.4	963	16,678	5.8
합계	14,273	143,283	10.0	3,962	27,010	14.7	10,311	116,273	8.9

주: AMT는 최저한세 적용 기업을 의미함

자료: 국세청 협조자료를 이용하여 저자 작성

〈표 II-3〉에서 살펴본 『국세통계연보』에 발표된 최저한세를 적용하여 법인세를 신고한 기업들의 수는 상기 표에서 보여주는 기업 수보다 크지만 최저한세 신고 기업 수 비중은 1/2 수준에 불과하다. 신고연도 2016년 기준 『국세통계연보』상 최저한세 신고기업 수의 비중은 약 3.3% 수준이나 외부감사 대상 기업을 표본으로 삼고 있는 분석자료에서는 약 7.5% 수준이다. 기업규모가 큰 외부감사 대상 기업들을 표본으로 삼고 있는 본 연구의 분석 자료에는 외부감사 대상이 아닌 소규모 중소기업들이 포함되어 있지 않기 때문에 이러한 차이가 발생하는 것으로 보인다.

업종별로 최저한세를 적용하여 법인세를 신고한 기업 수 비중을 살펴보면, 2009년 이후 지속적으로 제조업 영위 기업들의 최저한세 신고 기업 수 비중이 높은 것으로 나타났다. 제조업 영위 기업들의 최저한세 신고 기업 수 비중은 2009~2016년 평균 15.0%로 농림어업 및 광업을 포괄하는 1차 산업 영위 기업의 최저한세 신고 비중의 동 기간 평균 8.8%보다 높게 나타났다. 서비스업 등 이외의 업종에 속한 기업들의 최저한세 신고비중은 동 기간 평균 5.1%로 가장 낮은 대분류 산업별 최저한세 신고 기업 수 비중을 보이고 있다. 2009년 이후 제조업 영위 기업들의 최저한세 신고 비중이 지속적으로 축소되기는 했으나 여타 산업 영위 기업들의 동 비중도 역시 같이 축소되면서 제조업 영위 기업들의 최저한세 신고 비중은 가장 높은 수준으로 유지되고 있다. 이는 우리나라의 조세지원제도가 제조업 중심으로 이루어지고 있어서 과도한 공제감면이 최저한세제에 의해 보완되고 있다는 점을 보여주는 단적인 증거라고 판단된다.

〈표 IV-2〉 표본의 구성: 업종별

(단위: 개, %)

신고 연도	1차 산업			제조업			서비스업 등 이외의 업종		
	AMT	전체	비중	AMT	전체	비중	AMT	전체	비중
2009	10	107	9.3	1,532	7,841	19.5	499	7,042	7.1
2010	17	115	14.8	1,663	7,928	21.0	602	7,579	7.9
2011	14	128	10.9	1,598	8,309	19.2	555	8,147	6.8
2012	10	136	7.4	1,127	8,691	13.0	399	8,755	4.6
2013	14	143	9.8	1,302	9,026	14.4	380	9,398	4.0
2014	11	146	7.5	1,254	9,233	13.6	422	10,029	4.2
2015	9	149	6.0	994	9,407	10.6	344	10,698	3.2
2016	9	150	6.0	1,017	9,426	10.8	491	10,700	4.6
합계	94	1,074	8.8	10,487	69,861	15.0	3,692	72,348	5.1

주: AMT는 최저한세 적용 기업을 의미함

자료: 국세청 협조자료를 이용하여 저자 작성

수입금액 규모별로 살펴보면, 수입금액 규모가 큰 기업들일수록 최저한세를 적용받는 기업들의 비율이 높게 나타난다. 수입금액 5천억원 이상인 기

업들의 2009~2016년 기간 평균 최저한세 신고 기업 비중은 21.9%로 가장 높은 수준을 보이고 있다. 수입금액 규모가 낮아짐에 따라 최저한세 신고 기업 비중도 점진적으로 낮아져서 수입금액 500억 이하인 기업들의 최저한세 신고 기업 비중은 동 기간 평균 8.6%로 가장 낮게 나타났다. 법정 기업 규모별 및 업종별 기준을 이용하여 살펴본 최저한세 신고 기업 수 비중의 추이와 유사하게 여타 수입금액 규모별 구간에서는 최근으로 올수록 최저한세 신고 기업 수 비중은 축소되고 있다. 그러나 수입금액 5천억원 초과 구간의 기업들의 최저한세 신고 비중은 줄곧 20% 안팎을 유지하다가 2016년 27.5%에 달하는 것으로 나타났다. 이는 대기업들에 대한 조세지원을 축소하고 최저한세율을 2013년 이후 두 번 인상한 것에 기인하는 것으로 판단된다.

〈표 IV-3〉 표본의 구성: 수입금액 규모별

(단위: 개, %)

구분	500억원 이하			500억~1,500억원			1,500억~3,000억원			3,000억~5,000억원			5,000억원 초과		
	AMT	전체	비중	AMT	전체	비중	AMT	전체	비중	AMT	전체	비중	AMT	전체	비중
2009	1,516	11,769	12.9	293	2,051	14.3	110	561	19.6	39	207	18.8	83	402	20.6
2010	1,682	12,304	13.7	342	2,154	15.9	113	539	21.0	57	225	25.3	88	400	22.0
2011	1,500	12,741	11.8	359	2,461	14.6	140	668	21.0	61	258	23.6	107	456	23.5
2012	1,011	13,360	7.6	288	2,726	10.6	92	689	13.4	44	296	14.9	101	511	19.8
2013	1,089	14,159	7.7	345	2,870	12.0	104	737	14.1	57	294	19.4	101	507	19.9
2014	1,037	14,763	7.0	371	3,033	12.2	117	801	14.6	53	298	17.8	109	513	21.2
2015	782	15,412	5.1	290	3,159	9.2	112	845	13.3	58	327	17.7	105	511	20.5
2016	811	15,183	5.3	330	3,342	9.9	158	897	17.6	72	324	22.2	146	530	27.5
합계	9,428	109,691	8.6	2,618	21,796	12.0	946	5,737	16.5	441	2,229	19.8	840	3,830	21.9

주: AMT는 최저한세 적용 기업을 의미함
자료: 국세청 협조자료를 이용하여 저자 작성

나. 과세표준 신고 현황

외부감사 대상 기업들 중 최저한세로 법인세를 신고하는 기업들의 평균 과세표준은 일반 법인세로 신고하는 기업들의 평균 법인세 과세표준보다 최대 13배 정도 더 큰 것으로 나타났다. 2009년 최저한세 신고 기업들의 과세표준은 일반 법인세 신고 법인들의 평균 과세표준보다 5.4배 정도 컸으나 2016년 13.55배까지 확대되었다. 이러한 과세표준 배수의 확대 추이는 최저한세 신고 일반기업의 과세표준 확대에 기인하는 것으로 판단된다. 2009년 일반기업 중 일반 법인세 신고 기업들의 평균 과세표준은 219억원 수준이었으나 연도별 등락을 보이며 2016년 195.5억원 수준으로 다소 축소된 것으로 나타났다. 반면 최저한세 신고 일반기업들의 평균 과세표준도 연도별 등락을 보이며 2019년 1,077억원 수준에서 2016년 1,590.6억원 수준으로 확대된 것으로 나타났다. 이러한 과세표준 확대 추이 속에서 가장 눈에 두드러지는 것은 85.4억원 수준으로 나타난 최저한세 적용 중소기업의 2016년 과세표준이다. 해당 유형 기업의 2009년 과세표준은 39.7억원 수준이었고 2014년까지 줄곧 50억원을 하회했으나 2016년 급격히 증가한 것으로 나타났다.

〈표 IV-4〉 표본 내 일반 법인세 적용기업과 최저한세 적용기업의 평균 과세표준
(단위: 억원, 배)

구분	전체기업			일반기업			중소기업		
	일반 (A)	AMT (B)	배수 (B/A)	일반 (A)	AMT (B)	배수 (B/A)	일반 (A)	AMT (B)	배수 (B/A)
2009	53.5	290.3	5.42	219.1	1,077.0	4.92	13.6	39.7	2.93
2010	47.1	257.0	5.45	187.7	925.3	4.93	13.6	36.6	2.69
2011	63.0	343.6	5.45	270.4	1,202.8	4.45	14.8	44.9	3.03
2012	55.2	503.1	9.11	231.0	1,802.8	7.80	14.9	43.9	2.94
2013	50.1	482.8	9.63	214.3	1,609.3	7.51	14.6	44.6	3.04
2014	45.2	478.5	10.59	185.9	1,572.9	8.46	15.7	50.9	3.24
2015	45.2	594.8	13.16	189.6	1,713.3	9.04	16.4	52.1	3.18
2016	46.9	635.1	13.55	195.5	1,590.6	8.14	18.1	85.4	4.73
합계	406	3,585	8.8	1,694	11,494	6.8	122	398	3.3

주: 일반과 AMT는 각각 일반 법인세와 최저한세 적용 기업의 평균 과세표준을 의미함
자료: 국세청 협조자료를 이용하여 저자 작성

2013년 이후 최저한세를 적용하여 법인세를 신고한 기업들의 평균 과세표준이 일반 법인세 신고 기업들의 평균 과세표준보다 가장 크게 나타나는 업종은 제조업인 것으로 나타났다. 그 이전까지는 서비스업 등 이외 업종의 배수가 가장 높았으나 2013년부터 제조업의 배수가 가장 높은 것으로 나타났다. 2009~2016년 기간 동안 전체 평균 업종별 배수는 서비스업이 제조업의 경우보다 소폭 높다. 한편 농림수산업 및 광업을 포괄하는 1차 산업 영위 기업들 중에서 최저한세 신고 기업들의 평균 과세표준은 2013년까지 같은 업종 영위 일반 법인세 신고 기업 평균 과세표준보다 더 컸으나 2014년 부터는 일반 법인세 신고 기업들의 평균 과세표준이 두 배가량 더 큰 것으로 나타났다.

〈표 IV-5〉 업종별 일반 법인세 적용기업과 최저한세 적용기업의 평균 과세표준

(단위: 억원, 배)

구분	1차 산업			제조업			서비스업 등 이외 업종		
	일반 (A)	AMT (B)	배수 (B/A)	일반 (A)	AMT (B)	배수 (B/A)	일반 (A)	AMT (B)	배수 (B/A)
2009	29.4	29.7	1.01	62.7	291.0	4.64	45.0	293.3	6.51
2010	33.5	46.2	1.38	55.3	237.1	4.29	40.0	318.1	7.95
2011	38.5	56.8	1.47	82.6	364.4	4.41	46.0	291.0	6.32
2012	27.5	73.7	2.67	67.7	524.2	7.75	44.4	454.5	10.25
2013	21.6	184.6	8.54	60.1	522.3	8.69	42.0	358.5	8.53
2014	24.2	12.5	0.52	57.1	544.3	9.53	35.6	295.4	8.29
2015	18.4	11.2	0.61	53.8	685.8	12.74	38.5	347.1	9.00
2016	19.1	10.8	0.57	49.8	742.3	14.92	44.8	424.5	9.46
합계	212	426	2.0	489	3,911	8.0	336	2,782	8.3

주: 일반과 AMT는 각각 일반 법인세와 최저한세 적용 기업의 평균 과세표준을 의미함

자료: 국세청 협조자료를 이용하여 저자 작성

수입금액 규모별로 살펴보면, 모든 수입금액 구간에서 최저한세 신고 기업들의 평균 과세표준 규모가 일반 법인세 신고 기업들의 평균 과세표준 규모보다 2~5배 정도 더 크게 나타났다. 수입금액 5천억원 초과 구간의 경우 최저한세 신고 기업들의 평균 과세표준 규모가 일반 법인세 신고 기업들의 평균 과세표준 규모보다 다섯 배 정도 크게 나타나며 가장 높게 나타났다. 여타 구간의 최저한세 신고 기업들의 과세표준 규모는 일반 법인세 신고 기업들의 평균 과세표준 규모보다 대체로 2~3배 정도 더 큰 수준이다.

〈표 IV-6〉 수입금액 규모별 일반 법인세 적용기업과 최저한세 적용기업의 평균 과세표준

(단위: 억원, 배)

구분	500억원 이하			500억~1,500억원			1,500억~3,000억원			3,000억~5,000억원			5,000억원 초과		
	일반 (A)	AMT (B)	배수 (B/A)	일반 (A)	AMT (B)	배수 (B/A)	일반 (A)	AMT (B)	배수 (B/A)	일반 (A)	AMT (B)	배수 (B/A)	일반 (A)	AMT (B)	배수 (B/A)
2009	10.3	28.8	2.80	52.1	146.4	2.81	125.1	286.0	2.29	219.5	626.3	2.85	1,262.8	5,422.4	4.29
2010	10.7	28.6	2.66	49.6	141.6	2.86	111.5	245.7	2.20	235.9	726.5	3.08	1,082.9	4,783.2	4.42
2011	11.3	34.2	3.01	49.5	125.3	2.53	120.0	307.8	2.57	251.7	527.0	2.09	1,615.1	5,355.7	3.32
2012	11.5	33.0	2.86	49.2	117.6	2.39	117.5	287.2	2.44	220.5	500.7	2.27	1,214.6	6,505.8	5.36
2013	11.4	28.9	2.54	45.4	113.3	2.50	105.5	272.8	2.59	219.2	483.1	2.20	1,141.6	6,855.3	6.00
2014	11.5	32.3	2.81	46.2	120.8	2.61	111.6	226.8	2.03	263.9	508.3	1.93	939.0	6,197.4	6.60
2015	11.6	29.4	2.55	48.9	125.5	2.56	110.7	235.0	2.12	236.9	446.0	1.88	985.3	6,567.1	6.67
2016	11.6	39.9	3.44	49.7	164.8	3.31	126.2	319.5	2.53	227.6	502.6	2.21	1,072.9	5,411.1	5.04
합계	89.9	255.1	2.8	390.6	1,055.3	2.7	928.1	2,180.8	2.3	1,875.2	4,320.5	2.3	9,314.2	47,098.0	5.1

주: 일반과 AMT는 각각 일반 법인세와 최저한세 적용 기업의 평균 과세표준을 의미함

자료: 국세청 합조자료를 이용하여 저자 작성

다. 부담세액 신고 현황

최저한세제를 적용한 기업들이 대체적으로 더 많은 세금을 부담하고 있는 것을 나타냈다. 전체기업을 대상으로 할 때, 최저한세 신고 법인들의 2016년 부담세액은 평균 88.6억원으로 일반 법인세 신고 법인들의 평균 부담세액 8.3억원의 10.6배에 달한다. 2009년 일반 법인세 신고법인 부담세액 대비 최저한세 신고 법인 부담세액의 배수는 2009년 3.29에서 추세적으로 증가하여 2016년 10.61에 달한다. 이러한 추이는 최저한세 신고 일반기업의 부담세액의 증가 추이와 일반 법인세 신고 일반기업의 평균 부담세액의 감소세가 결합된 결과이다. 한편 중소기업의 경우 일반 법인세 신고 중소기업과 최저한세 신고 중소기업의 부담세액은 거의 같은 수준인 것으로 나타났다. 또한 최저한세 적용 외부감사 대상 중소기업의 부담세액도 2016년을 제외하면 크게 증가하지 않고 평균 3억원 미만 수준이 유지되어 온 것으로 나타났다. 외부감사 대상 중소기업 중 일반 법인세를 신고한 경우에도 2016년까지 기업당 평균 3억원을 하회하는 법인세액을 부담해 온 것으로 나타났다.

〈표 IV-7〉 표본 내 일반 법인세 적용기업과 최저한세 적용기업의 평균 부담세액
(단위: 억원, 배)

구분	전체기업			일반기업			중소기업		
	일반 (A)	AMT (B)	배수 (B/A)	일반 (A)	AMT (B)	배수 (B/A)	일반 (A)	AMT (B)	배수 (B/A)
2009	11.4	37.5	3.29	47.7	147.9	3.10	2.6	2.4	0.92
2010	8.2	35.1	4.27	33.4	134.6	4.03	2.2	2.3	1.05
2011	11.3	44.6	3.95	49.3	166.2	3.37	2.4	2.3	0.95
2012	10.0	56.8	5.66	43.2	211.4	4.90	2.4	2.2	0.89
2013	8.4	54.3	6.44	37.3	188.1	5.05	2.2	2.3	1.04
2014	7.7	62.6	8.17	32.6	215.6	6.61	2.4	2.8	1.14
2015	7.7	86.9	11.29	33.3	260.1	7.80	2.6	2.9	1.12
2016	8.3	88.6	10.61	36.4	234.1	6.43	2.9	4.8	1.66
합계	73.0	466.4	6.4	313.2	1,558.0	5.0	19.7	22.0	1.1

주: 일반과 AMT는 각각 일반 법인세와 최저한세 적용 기업의 평균 부담세액을 의미함
자료: 국세청 협조자료를 이용하여 저자 작성

업종별로 최저한세 적용 기업의 세부담 수준을 살펴보면 절대액 기준으로 제조업이 상대적으로 여타 업종의 경우보다 높은 수준의 부담세액을 갖고 있는 것으로 나타났다. 그러나 이는 제조업 영위 기업의 규모가 커서 발생할 수 있는 현상이다. 최저한세 적용 기업의 세부담이 같은 업종 내 일반 법인세 신고 기업들의 평균 부담세액보다 가장 높은 수준을 갖고 있는 업종도 제조업이다. 그러나 2014년까지 서비스업 등 이외 업종의 최저한세 신고 기업들의 부담세액의 해당 업종 일반 법인세 신고 기업들의 평균 부담세액 대비 배수가 제조업의 경우보다 더 높았다. 2015년과 2016년 제조업종의 최저한세 신고기업의 부담세액이 크게 증가했다.

〈표 IV-8〉 업종별 일반 법인세 적용기업과 최저한세 적용기업의 평균 부담세액
(단위: 억원, 배)

구분	1차 산업			제조업			서비스업 등 이외 업종		
	일반 (A)	AMT (B)	배수 (B/A)	일반 (A)	AMT (B)	배수 (B/A)	일반 (A)	AMT (B)	배수 (B/A)
2009	6.1	3.4	0.55	12.6	39.0	3.08	10.3	33.7	3.28
2010	5.3	3.8	0.71	8.9	34.7	3.87	7.6	37.2	4.90
2011	6.6	5.3	0.80	14.1	47.4	3.37	8.9	37.5	4.20
2012	5.3	2.9	0.55	11.9	58.2	4.88	8.4	54.1	6.45
2013	3.7	19.9	5.35	9.5	56.3	5.91	7.6	48.7	6.44
2014	3.6	0.7	0.19	9.2	67.7	7.38	6.5	48.9	7.57
2015	2.9	0.8	0.29	8.5	97.7	11.46	7.1	58.1	8.19
2016	3.3	0.6	0.19	8.1	103.8	12.77	8.6	58.6	6.82
합계	36.8	37.4	1.0	82.8	504.8	6.1	65.0	376.8	5.8

주: 일반과 AMT는 각각 일반 법인세와 최저한세 적용 기업의 평균 부담세액을 의미함
자료: 국세청 협조자료를 이용하여 저자 작성

수입금액 규모별로 살펴보면, 수입금액 5천억원 초과하는 기업들 중 최저한세 신고 법인들의 부담세액은 추세적으로 확대된 것으로 나타났으나 여타 구간에 속하는 기업들의 평균 부담세액은 2009년 대비 크게 확대되지 않거나 거의 같은 수준인 것으로 나타났다. 각 수입금액 구간별 최저한세 적용 기업의 평균 부담세액은 2009~2016년의 기간 동안 평균적으로 일반 법인세 신고 법인들의 법인세액보다 1.1~1.4배 정도 큰 것으로 나타났다. 수입금액 규모가 작은 구간일수록 최저한세 적용 기업과 일반 법인세 신고 기업 사이에 부담세액의 차이는 작아지는 것으로 나타났다.

〈표 IV-9〉 수입금액 규모별 일반 법인세 적용기업과 최저한세 적용기업의 평균 부담세액

(단위: 억원, 배)

구분	500억원 이하			500억~1,500억원			1,500억~3,000억원			3,000억~5,000억원			5,000억원 초과		
	일반 (A)	AMT (B)	배수 (B/A)	일반 (A)	AMT (B)	배수 (B/A)	일반 (A)	AMT (B)	배수 (B/A)	일반 (A)	AMT (B)	배수 (B/A)	일반 (A)	AMT (B)	배수 (B/A)
2009	1.9	1.9	1.03	10.6	13.4	1.26	27.4	33.7	1.23	50.5	69.1	1.37	345.4	763.1	2.21
2010	1.7	1.9	1.16	8.7	11.7	1.35	21.6	29.0	1.34	46.0	70.3	1.53	223.6	745.3	3.33
2011	1.8	1.8	1.03	8.7	9.6	1.10	22.8	27.9	1.22	49.5	56.9	1.15	337.3	776.5	2.30
2012	1.8	1.8	1.01	8.6	7.4	0.86	21.9	33.0	1.50	42.9	55.7	1.30	256.4	770.2	3.00
2013	1.7	1.7	1.00	7.4	8.3	1.13	18.8	31.7	1.69	42.2	63.8	1.51	206.7	797.2	3.86
2014	1.7	2.3	1.29	7.4	9.2	1.24	19.6	23.9	1.22	49.8	82.2	1.65	169.8	849.8	5.01
2015	1.8	1.7	0.94	8.1	10.6	1.30	19.9	27.9	1.40	43.8	49.9	1.14	174.2	1,016.0	5.83
2016	1.8	2.2	1.20	8.3	13.3	1.59	23.8	29.7	1.25	44.5	61.3	1.38	203.7	815.8	4.00
합계	14.2	15.3	1.1	67.8	83.5	1.2	175.8	236.8	1.3	369.2	509.2	1.4	1,917.1	6,533.9	3.4

주: 일반과 AMT는 각각 일반 법인세와 최저한세 적용 기업의 평균 부담세액을 의미함

자료: 국세청 합조자료를 이용하여 저자 작성

라. 최저한세제에 의한 세수증가 효과

1) 세수증가 효과

앞서 언급한 바와 같이 최저한세제를 도입하는 정책목적 중 하나는 세수 확보이다. 조세지원제도를 지나치게 활용하여 과도한 공제감면혜택으로 세금부담이 줄어드는 것을 방지하기 위함이다. 앞에서 살펴본 신고 현황은 일반 법인세를 신고한 기업과 최저한세를 신고한 기업의 주요 신고내역을 비교한 것이다. 여기서는 최저한세 적용 기업의 세수가 최저한세 적용 전과 후에 어떻게 달라지는지를 비교하고자 한다. 다시 말해서, 최저한세를 적용하여 법인세를 신고하기 전에 계산한 일반 법인세 적용에 따른 부담세액과 최저한세를 적용하여 산출된 부담세액을 비교함으로써 최저한세를 통해서 기업당 평균적으로 어느 정도의 세액이 더 증가하는지를 살펴본다.

〈표 IV-10〉 최저한세 적용 전후 평균 세액 변화: 기업규모별

(단위: 억원)

구분	최저한세 적용 전체 기업			최저한세 적용 일반기업			최저한세 적용 중소기업		
	일반 (A)	AMT (B)	증감 (B-A)	일반 (A)	AMT (B)	증감 (B-A)	일반 (A)	AMT (B)	증감 (B-A)
2009	26.1	37.5	11.4	101.9	147.9	45.9	1.9	2.4	0.5
2010	18.8	35.1	16.3	70.8	134.6	63.8	1.7	2.3	0.6
2011	25.0	44.6	19.6	91.9	166.2	74.3	1.7	2.3	0.6
2012	38.1	56.8	18.7	141.4	211.4	69.9	1.6	2.2	0.5
2013	37.9	54.3	16.4	131.0	188.1	57.1	1.7	2.3	0.6
2014	46.0	62.6	16.5	158.7	215.6	56.9	2.0	2.8	0.7
2015	58.8	86.9	28.1	175.8	260.1	84.3	2.0	2.9	0.8
2016	68.6	88.6	19.9	180.9	234.1	53.3	4.1	4.8	0.8
평균	39.9	58.3	18.4	131.6	194.8	63.2	2.1	2.8	0.6

주: 일반과 AMT는 각각 일반 법인세와 최저한세 적용 기업의 평균 부담세액을 의미함
 자료: 국세청 협조자료를 이용하여 저자 작성

최저한세를 신고한 법인들은 최저한세제에 의해서 2016년 신고 시에 평균 88.6억원의 부담세액을 신고했으며 이는 일반 법인세 적용 시 발생하는

68.6억원에 비해 19.9억원 증가한 수준이다. 2009~2016년 연평균 최저한세 적용에 따른 기업당 평균 세부담 증가액은 18.4억원 수준으로 나타났다. 최저한세를 적용한 일반기업의 경우에는 최저한세제 적용에 따라 증가한 세액이 기업당 평균 2016년 53.3억원 수준으로 나타났으나 중소기업의 경우에는 8천만원 수준인 것으로 나타났다.

업종별로 살펴보면, 1차 산업 영위 최저한세 신고 법인들의 세부담은 일반 법인세 적용할 때보다 2016년 평균 약 2천만원씩 증가한 것으로 나타났다. 2015년 4천만원 세부담 증가 이외에 대부분의 연도에 1천만원에서 2천만원 정도 증가한 것으로 나타났다. 최저한세제에 의해서 기업당 세부담 증가가 가장 큰 업종은 제조업종으로 2016년 신고 시 평균 25.5억원의 세부담이 증가한 것으로 나타났다. 서비스업의 경우 2009년 이후 최저한세제에 의해서 기업당 평균 세부담이 지속적으로 증가하여 2015년 18.8억원의 세부담이 증가했으나 2016년에는 실적 악화 등의 이유로 8.7억원 증가에 그친 것으로 나타났다.

〈표 IV-11〉 최저한세 적용 전후 평균 세액 변화: 대분류 산업별

(단위: 억원)

구분	1차 산업			제조업			서비스업 등 이외 업종		
	일반 (A)	AMT (B)	증감 (B-A)	일반 (A)	AMT (B)	증감 (B-A)	일반 (A)	AMT (B)	증감 (B-A)
2009	3.3	3.4	0.1	25.6	39.0	13.4	28.1	33.7	5.6
2010	3.6	3.8	0.2	15.2	34.7	19.5	29.4	37.2	7.8
2011	5.2	5.3	0.1	25.2	47.4	22.2	24.9	37.5	12.5
2012	2.7	2.9	0.2	38.8	58.2	19.4	37.1	54.1	17.1
2013	19.7	19.9	0.1	38.7	56.3	17.7	36.0	48.7	12.6
2014	0.4	0.7	0.2	51.0	67.7	16.6	32.3	48.9	16.6
2015	0.5	0.8	0.4	66.1	97.7	31.5	39.3	58.1	18.8
2016	0.4	0.6	0.2	78.3	103.8	25.5	49.9	58.6	8.7
평균	4.5	4.7	0.2	42.4	63.1	20.7	34.6	47.1	12.5

주: 일반과 AMT는 각각 일반 법인세와 최저한세 적용 기업의 평균 부담세액을 의미함

자료: 국세청 협조자료를 이용하여 저자 작성

수입금액 규모별로 살펴보면, 수입금액 규모가 큰 기업일수록 최저한세제에 의한 개별기업들의 세부담 증가액은 평균적으로 더 크게 나타났다. 수입금액 500억 이하의 기업들은 2009~2016년 평균 6천만원의 세부담이 최저한세제 적용에 따라 발생했으며, 500억~1,500억원 구간 평균 2.5억원, 1,500억~3천억원 구간 평균 13.2억원, 5천억원 초과 구간 평균 279.3억원의 세부담이 최저한세제에 의해 발생한 것으로 나타났다.

〈표 IV-12〉 최저한세 적용 전후 평균 세액 변화: 수입금액 규모별

(단위: 억원)

구분	500억원 이하			500억~1,500억원			1,500억~3,000억원			3,000억~5,000억원			5,000억원 이상		
	일반 (A)	AMT (B)	중감 (B-A)	일반 (A)	AMT (B)	중감 (B-A)	일반 (A)	AMT (B)	중감 (B-A)	일반 (A)	AMT (B)	중감 (B-A)	일반 (A)	AMT (B)	중감 (B-A)
2009	1.4	1.9	0.5	11.1	13.4	2.3	27.8	33.7	5.9	67.3	69.1	1.8	507.9	763.1	255.3
2010	1.3	1.9	0.6	9.0	11.7	2.7	19.9	29.0	9.1	65.9	70.3	4.5	360.2	745.3	385.1
2011	1.3	1.8	0.5	7.1	9.6	2.5	21.2	27.9	6.7	43.2	56.9	13.7	411.3	776.5	365.2
2012	1.3	1.8	0.5	5.9	7.4	1.5	22.4	33.0	10.6	44.3	55.7	11.4	510.9	770.2	259.2
2013	1.1	1.7	0.6	5.7	8.3	2.6	19.5	31.7	12.2	40.0	63.8	23.8	563.0	797.2	234.2
2014	1.3	2.3	0.9	6.6	9.2	2.7	17.6	23.9	6.3	50.1	82.2	32.1	634.3	849.8	215.5
2015	1.1	1.7	0.5	7.7	10.6	2.9	15.7	27.9	12.2	43.6	49.9	6.3	683.9	1,016.0	332.1
2016	1.7	2.2	0.5	10.2	13.3	3.1	26.0	29.7	3.7	49.4	61.3	11.9	628.2	815.8	187.6
평균	1.3	1.9	0.6	7.9	10.4	2.5	21.3	29.6	8.3	50.5	63.7	13.2	537.5	816.7	279.3

주: 일반과 AMT는 각각 일반 법인세와 최저한세 적용 기업의 평균 부담세액을 의미함

자료: 국세청 합조자료를 이용하여 저자 작성

2) 세수효과 요인분해

최저한세 적용에 따른 세수효과는 과세표준 효과, 세율효과, 공제감면 효과로 분해할 수 있다. 과세표준 효과는 최저한세 적용대상 비과세소득, 익금불산입, 손금산입 항목들에 대한 조정을 통해 과세표준이 확대되면서 기업의 세금부담이 증가하는 효과를 말한다. 세율효과는 최저한세율과 일반 법인세의 본세율 사이의 차이에 따라 발생하는 세금 부담이 감소하는 효과를 말한다. 그리고 공제감면 효과는 최저한세 적용대상 공제감면 규모의 축소로 인해 세금부담이 증가하는 효과를 말한다. 이 세 가지의 효과를 총합한 것이 앞에서 살펴본 최저한세의 세수효과이다.

TB_a , τ_a , TC_a 가 각각 최저한세 과세표준, 세율, 공제감면액을 나타낼 때 최저한세 부담세액은 $TR_a = TB_a\tau_a - TC_a$ 이 되고, TB , τ , TC 이 각각 일반 법인세 과세표준, 세율, 공제감면액을 나타낼 때, 일반 법인세 부담세액은 $TR = TB\tau - TC$ 이 된다. 따라서 최저한세의 세수 총효과(ΔTR)는 과세표준의 차이를 일반 법인세율로 과세할 때의 세수로 측정되는 과세표준효과, 최저한세 과세표준에 세율의 차이를 적용하여 계산한 세율효과, 공제감면액 축소에 따른 세부담 증가를 나타내는 공제감면 효과의 합으로 아래와 같이 나타낼 수 있다.

$$\begin{aligned}\Delta TR &= TR_a - TR \\ &= TB_a\tau_a - TC_a - (TB\tau - TC) - TB_a\tau + TB\tau \\ &= (TB_a - TB)\tau + TB_a(\tau_a - \tau) + (TC - TC_a)\end{aligned}$$

위 식의 첫 번째 항이 과세표준 효과, 두 번째 항이 세율효과, 세 번째 항이 공제감면 효과를 나타낸다. 일반 법인세 본세율은 최저한세율보다 통상적으로 높기 때문에 최저한세의 과세표준을 최저한세율로 과세했을 때의 세 부담은 최저한세의 과세표준을 일반 법인세 본세율로 과세했을 때의 부담세액보다 작기 때문에 두 번째 항의 세율효과는 음(-)의 값을 가지며 세수손실을 나타낸다.

이와 같은 방식으로 분해한 최저한세제의 세수효과는 기업규모별, 대분류 산업별, 수입금액 규모별로 다음의 표들에 제시되어 있다(〈표 IV-13〉, 〈표 IV-14〉, 〈표 IV-15〉 참조). 기업규모별로 살펴볼 때, 2009~2016년 기간 동안 평균적으로 일반기업 최저한세 과세표준 효과와 공제감면 효과의 약 73%가 세율효과에 의해서 상쇄되는 것으로 나타났다. 그러나 중소기업 평균 최저한세 과세표준 효과와 공제감면 효과의 약 93%가 세율효과에 의해서 상쇄되는 것으로 나타나서 중소기업에 대한 최저한세제의 의미는 크지 않다고 볼 수 있다. 이러한 결과는 중소기업에 적용되는 최저한세율 7%가 지나치게 낮은 반면 외부감사 대상 중소기업의 경우 대부분 20% 이상의 일반 법인세율을 직면하고 있기 때문에, 최저한세율과 일반 법인세 본세율 사이의 차이가 13% 정도로 크기 때문에 발생하는 것으로 판단된다. 결과적으로 중소기업의 경우 공제감면제도의 활용 시에 최저한세 적용대상 여부는 중요한 고려 사항이 아닐 것으로 판단된다.

산업별로 살펴보면, 먼저 1차 산업의 경우 2009~2016년 기간 동안 평균적으로 최저한세제의 과세표준 효과와 공제감면 효과의 97.2%가 세율효과에 의해서 상쇄되는 것으로 나타났다. 제조업의 경우 세율효과는 여타 요인에 의한 부담세액 확대 효과를 2009~2016년의 기간 동안 평균적으로 약 73.7% 정도 상쇄했고 서비스업 등 이외의 업종의 경우 동 기간 평균적으로 약 78.5%를 상쇄한 것으로 나타났다.

수입금액 규모별로 최저한세제의 세수효과를 상기의 방식대로 요인분해한 결과, 세 부담 축소를 초래하는 세율효과에 의해 상쇄되는 세 부담 확대 요인인 과세표준 효과와 공제감면 효과의 비율은 수입금액 규모가 작을수록 크게 나타났다. 앞에서 살펴본 기업규모별 분석과 유사한 결과라 할 수 있다. 수입금액 500억원 이하 구간에 속하는 기업들의 경우 2009~2016년의 기간 동안 평균적으로 과세표준 효과와 공제감면 효과의 약 90%가 부담세액 축소를 초래하는 세율효과에 의해서 상쇄된 것으로 나타났다. 수입금액 500억~1,500억원 구간의 경우 세율효과의 상쇄비율은 88.6%, 수입금액 1,500억~3천억원 구간의 경우 81.2%, 수입금액 3천억~5천억원 구간의 경우 85%, 수입금액 5천억원 초과 구간의 경우 72.1% 수준으로 나타났다.

〈표 IV-13〉 최저한세제 세수효과의 요인분해: 법정 기업규모별

(단위: 억원)

신고연도	전체 최저한세 적용기업 평균				일반기업 평균				중소기업 평균			
	총효과	과세표준 효과	세율효과	공제감면 효과	총효과	과세표준 효과	세율효과	공제감면 효과	총효과	과세표준 효과	세율효과	공제감면 효과
2009	11.4	32.4	-49.9	28.9	45.9	113.4	-179.5	112.0	0.5	6.6	-8.6	2.4
2010	16.3	24.1	-36.9	29.0	63.8	82.4	-128.6	110.0	0.6	4.9	-6.6	2.3
2011	19.6	32.3	-50.0	37.3	74.3	106.3	-169.4	137.3	0.6	6.5	-8.5	2.6
2012	18.7	45.1	-70.4	43.9	69.9	154.9	-246.2	161.2	0.5	6.4	-8.3	2.4
2013	16.4	36.9	-61.2	40.7	57.1	120.5	-202.6	139.2	0.6	4.4	-6.2	2.4
2014	16.5	28.7	-49.9	37.7	56.9	90.0	-160.3	127.1	0.7	4.7	-6.8	2.8
2015	28.1	31.1	-56.3	53.4	84.3	85.0	-158.3	157.5	0.8	4.9	-6.9	2.8
2016	19.9	33.8	-61.4	47.6	53.3	78.5	-148.5	123.2	0.8	8.0	-11.3	4.1
평균	18.4	33.1	-54.5	39.8	63.2	103.9	-174.2	133.4	0.6	5.8	-7.9	2.7

자료: 국세청 협조자료를 이용하여 저자 작성

〈표 IV-14〉 최저한세제 세수효과에의 요인분해: 대분류 산업별

(단위: 억원)

신고연도	1차 산업				제조업				서비스업 등 이외 업종			
	총효과	과세표준 효과	세율효과	공제감면 효과	총효과	과세표준 효과	세율효과	공제감면 효과	총효과	과세표준 효과	세율효과	공제감면 효과
2009	0.1	3.7	-5.4	1.9	13.4	32.0	-49.4	30.8	5.6	34.4	-52.3	23.5
2010	0.2	5.1	-7.6	2.7	19.5	22.1	-33.8	31.2	7.8	30.3	-46.2	23.7
2011	0.1	6.5	-9.5	3.2	22.2	33.7	-52.6	41.1	12.5	28.7	-43.5	27.3
2012	0.2	9.7	-13.3	3.8	19.4	46.4	-72.3	45.3	17.1	42.6	-66.5	41.0
2013	0.1	12.2	-22.7	10.7	17.7	40.4	-66.5	43.7	12.6	25.8	-44.6	31.3
2014	0.2	1.4	-1.9	0.7	16.6	32.6	-56.3	40.3	16.6	17.7	-32.1	31.0
2015	0.4	1.2	-1.6	0.8	31.5	35.7	-64.0	59.9	18.8	18.6	-35.6	35.9
2016	0.2	1.2	-1.6	0.6	25.5	39.3	-70.7	56.9	8.7	22.8	-43.2	29.1
평균	0.2	5.1	-8.0	3.1	20.7	35.3	-58.2	43.7	12.5	27.6	-45.5	30.4

자료: 국세청 협조자료를 이용하여 저자 작성

〈표 IV-15〉 최저한세제 세수효과에의 요인분해: 수입금액 규모별

(단위: 억원)

신고 연도	500억원 이하				500억~1,500억원				1,500억~3,000억원				3,000억~5,000억원				3,000억~5,000억원			
	과세 표준 효과	세율 효과	공제 감면 효과	총효과	과세 표준 효과	세율 효과	공제 감면 효과	총효과	과세 표준 효과	세율 효과	공제 감면 효과	총효과	과세 표준 효과	세율 효과	공제 감면 효과	총효과	과세 표준 효과	세율 효과	공제 감면 효과	총효과
2009	0.5	4.6	-6.1	2.0	2.3	20.4	-29.9	11.8	5.9	34.9	-53.2	24.2	1.8	73.6	-114.0	42.2	255.3	560.2	-884.6	579.6
2010	0.6	3.7	-5.1	2.0	2.7	17.0	-24.7	10.3	9.1	26.4	-39.7	22.3	4.5	75.8	-116.0	44.7	385.1	406.2	-637.5	616.4
2011	0.5	4.8	-6.4	2.1	2.5	16.3	-23.0	9.2	6.7	34.4	-51.7	24.0	13.7	58.4	-87.1	42.4	365.2	453.3	-728.9	640.7
2012	0.5	4.6	-6.1	2.0	1.5	15.6	-21.6	7.5	10.6	31.5	-48.1	27.3	11.4	53.4	-82.3	40.3	259.2	543.6	-867.8	583.4
2013	0.6	3.1	-4.3	1.8	2.6	7.0	-12.2	7.7	12.2	10.1	-24.3	26.3	23.8	27.8	-53.3	49.3	234.2	536.6	-885.1	582.6
2014	0.9	3.4	-4.8	2.3	2.7	7.1	-12.6	8.2	6.3	7.2	-19.1	18.2	32.1	23.6	-50.3	58.7	215.5	368.3	-639.3	486.5
2015	0.5	3.0	-4.2	1.8	2.9	7.5	-13.0	8.3	12.2	8.8	-21.3	24.7	6.3	18.5	-42.7	30.5	332.1	336.2	-609.3	605.3
2016	0.5	3.5	-5.2	2.2	3.1	10.8	-18.3	10.6	3.7	15.0	-30.4	19.1	11.9	22.3	-49.8	39.4	187.6	279.5	-510.4	418.4
평균	0.6	3.8	-5.3	2.0	2.5	12.7	-19.4	9.2	8.3	21.0	-36.0	23.3	13.2	44.2	-74.4	43.4	279.3	435.5	-720.4	564.1

자료: 국세청 합조자료를 이용하여 저자 작성

2. 수평적 형평성 제고효과

최저한세제의 정책목표 중 세수확보보다 더 중요한 것은 수평적 형평성 제고에 있다고 할 수 있다. 수평적 형평성은 동일한 소득에 대해서 동일한 수준의 세금부담을 지우는 것을 말하며 세제가 갖춰야 할 중요한 요소 중 하나이다. 특히 기업과세에 있어서 흔히 말하는 세수중립성 내지 효율성은 기업의 의사결정이 조세정책에 의해 과도하게 흔들리지 않도록, 즉 자원배분의 효율성을 훼손하지 않도록 해야 한다는 이상적 지향점을 의미한다. 이러한 측면에서 최저한세제의 수평적 형평성 제고라는 정책목표는 어떠한 정책목표보다 중요하다 할 수 있다. 여기서는 수평적 형평성이 최저한세제에 의해서 어떻게 개선되고 있는지를 살펴보고자 한다.

이를 위해서 기업의 소득대비 세부담 수준을 나타내는 실효세율이 기업군별로 일반 법인세와 최저한세를 적용했을 때 어떠한 차이를 보이는지를 먼저 살펴본다. 최저한세에 의해 수평적 형평성이 개선된다는 것은 최저한세를 반영한 실효세율이 일반 법인세를 적용한 실효세율과의 차이가 축소되어야 함을 의미한다. 따라서 특정 기업군을 대상으로 두 가지의 세제하에서 측정된 실효세율의 차이가 어떠한 양상을 보이는지를 먼저 살펴보고자 한다. 그러나 수평적 형평성은 동일한 기업이 동일한 수준의 세금을 부담하는 것을 의미하므로 보다 엄밀히 볼 때, 모든 기업을 대상으로 법인세 부과 이전에 기업의 세전 소득의 분포가 법인세 부과 이후에도 그대로 유지되는 것을 의미한다. 따라서 법인세 과세 전 기업소득 분포를 이용하여 수평적 형평성을 측정하는 변수를 아래에서 추가적으로 설정하고 이를 이용하여 일반 법인세에 의해 발생하는 수평적 형평성 왜곡 정도와 최저한세제를 반영한 최종적 세부담에 의해 발생하는 수평적 형평성의 왜곡 정도를 비교하고자 한다.¹⁶⁾

16) 전병욱·최원욱(2007)은 〈부록 4〉에서 설명하고 있는 변동계수 방식을 적용하여 405개 서울소재 법인들의 2003년과 2004년의 최저한세의 수평적 형평성 개선효과를 측정하고 긍정적으로 평가하고 있다. 그러나 변동계수 방식은 정확히 수평적 형평성의 왜곡 정도를 측정하지 못한다는 점이 인식되어야 한다.

가. 법정 기업규모별 실효세율 비교

먼저 전체 기업의 평균 실효세율을 일반 법인세 총부담세액을 기준으로 산정한 것과 최저한세를 반영한 실효세율의 차이를 살펴보면 일반 법인세 기준 실효세율이 최저한세 기준 실효세율보다 2009~2016년 평균 5%포인트 정도 높게 나타난다. 이러한 결과는 법인세 최저한세 적용 기업들의 법인세 과세표준을 크게 확대시키는 반면 낮은 최저한세율에 의해 세부담의 증가가 평균적으로 크지 않아서 실효세율이 낮게 나타나는 것으로 볼 수 있다. 법정 중소기업 이외의 일반기업의 경우 일반 법인세 기준 실효세율이 최저한세 기준 실효세율보다 2009~2016년 평균 4.8%포인트 높은 것으로 나타나서 전체 기업 대상 실효세율 차이 수준보다 소폭 낮다. 그러나 중소기업의 경우 일반 법인세 기준 실효세율이 최저한세 적용 후 최종 실효세율보다 동기간 평균 10.8%포인트나 높은 것으로 나타나며 수평적 형평성을 제고하는데 사실상 기여하지 못하고 있는 것으로 나타났다. 이러한 중소기업 최저한세제의 문제는 외부감사 대상 중소기업의 경우 대부분 20% 이상의 한계법정세율에 직면해 있음에도 불구하고 7%라는 지나치게 낮은 최저한세율로 과세되고 있다는 점으로 판단된다.

외국납부세액공제는 이중과세 방지 목적으로 시행되고 있는 제도로써 기준조세체계의 일부로 보는 것이 타당하다. 명칭이 세액공제로 되어 있어서 기업들에 혜택을 주는 것으로 오해되기도 하지만, 외국납부세액공제는 기업이 해외에서 사업을 영위하면서 해당 국가에 납부한 세액의 일부 또는 전부를 모국인 우리나라의 법인세 계산과정에서 차감해주는 제도이다. 우리나라는 거주지국 과세원칙을 준용하고 있으므로 해외 소득을 국내 법인세 계산과정의 소득에 포괄하고 세율을 적용하여 산출세액을 계산한다. 그러나 해외 발생소득의 경우 원천지국에 일정 수준의 세액을 납부한 소득이므로 두 번 과세하는 것이 되므로 이를 보완하기 위해서 세액공제 형태로 납부할 세액계산과정에서 차감해주고 있다. 이는 특정 기업군을 지원하기 위한 것이 아니라 이중과세방지라는 조세원칙을 준수하는 제도이다.

〈표 IV-16〉 실효세율 비교: 기업규모별

(단위: %, %포인트)

신고 연도	전체 기업			일반기업			중소기업		
	일반 (A)	AMT (B)	차이 (B-A)	일반 (A)	AMT (B)	차이 (B-A)	일반 (A)	AMT (B)	차이 (B-A)
2009	21.3	12.9	-8.4	21.8	13.7	-8.0	19.0	5.9	-13.1
2010	17.4	13.7	-3.8	17.8	14.5	-3.3	16.0	6.3	-9.8
2011	17.9	13.0	-4.9	18.2	13.8	-4.4	16.4	5.1	-11.2
2012	18.2	11.3	-6.9	18.7	11.7	-7.0	16.3	4.9	-11.3
2013	16.8	11.3	-5.6	17.4	11.7	-5.7	15.0	5.1	-9.9
2014	16.9	13.1	-3.9	17.6	13.7	-3.9	15.4	5.4	-10.0
2015	17.0	14.6	-2.4	17.6	15.2	-2.4	15.8	5.5	-10.2
2016	17.8	13.9	-3.9	18.6	14.7	-3.9	16.1	5.7	-10.5
평균	17.9	13.0	-5.0	18.5	13.6	-4.8	16.3	5.5	-10.8

주: 일반과 AMT는 각각 일반 법인세와 최저한세 적용 기업을 의미함
 자료: 국세청 협조자료를 이용하여 저자 작성

이러한 외국납부세액공제제도에 의해서 실효세율이 얼마나 낮아지는지를 살펴보면, 일반 법인세 신고 법인의 경우 2009~2016년 평균 약 1.04%포인트가 외국납부세액공제에 의해 낮아지고 최저한세 신고 법인의 경우 동 기간 평균 약 1.56%포인트가 낮아지는 것으로 나타났다. 이러한 외국납부세액공제의 실효세율 인하효과는 해외사업 비중이 큰 일반기업의 실효세율 인하효과 추이와 거의 흡사하다. 한편 중소기업의 실효세율은 외국납부세액공제에 의해 크게 낮아지지 않는 것으로 나타났다. 2009~2016년 기간 동안 평균적으로 일반 법인세 신고 법인의 실효세율은 외국납부세액공제에 의해 0.24%포인트 인하되고 최저한세 신고법인의 실효세율은 동 공제에 의해 0.14%포인트 인하되는 미미한 수준이다. 이는 중소기업의 국제경쟁력이 낮아서 해외 사업 비중이 크지 않기 때문에 발생하는 것으로 판단된다.

〈표 IV-17〉 외국납부세액공제 규모와 실효세율 인하효과: 기업규모별

(단위: 억원, %, %포인트)

구분	신고 연도	전체 기업			일반기업			중소기업		
		일반 (A)	AMT (B)	차이 (B-A)	일반 (A)	AMT (B)	차이 (B-A)	일반 (A)	AMT (B)	차이 (B-A)
기업 평균 공제 감면 규모	2009	0.23	2.75	2.52	1.12	11.18	10.05	0.02	0.07	0.05
	2010	0.35	3.44	3.10	1.67	13.80	12.13	0.03	0.03	-0.01
	2011	0.44	3.11	2.67	2.17	11.93	9.75	0.04	0.04	0.00
	2012	0.41	9.30	8.88	2.03	35.49	33.47	0.04	0.04	-0.01
	2013	0.70	6.94	6.24	3.69	24.63	20.94	0.05	0.05	0.01
	2014	0.70	7.96	7.25	3.85	28.22	24.37	0.05	0.04	0.00
	2015	0.75	15.50	14.75	4.36	47.25	42.89	0.04	0.11	0.07
	2016	0.53	11.97	11.44	3.05	32.49	29.44	0.04	0.17	0.13
	평균	0.51	7.62	7.11	2.74	25.62	22.88	0.04	0.07	0.03
실효 세율 인하 효과	2009	0.4	0.9	0.5	0.5	1.0	0.5	0.1	0.2	0.0
	2010	0.7	1.3	0.6	0.9	1.5	0.6	0.2	0.1	-0.2
	2011	0.7	0.9	0.2	0.8	1.0	0.2	0.3	0.1	-0.2
	2012	0.7	1.8	1.1	0.9	2.0	1.1	0.3	0.1	-0.2
	2013	1.4	1.4	0.0	1.7	1.5	-0.2	0.3	0.1	-0.2
	2014	1.6	1.7	0.1	2.1	1.8	-0.3	0.3	0.1	-0.2
	2015	1.7	2.6	0.9	2.3	2.8	0.5	0.2	0.2	0.0
	2016	1.1	1.9	0.8	1.6	2.0	0.5	0.2	0.2	0.0
	평균	1.04	1.56	0.53	1.35	1.70	0.36	0.24	0.14	-0.13

주: 일반과 AMT는 각각 일반 법인세와 최저한세 적용 기업을 의미함

자료: 국세청 협조자료를 이용하여 저자 작성

최저한세 적용배제 대상 연구개발비 세액공제제도는 중소기업 중심으로 운용되고 있다. 동 제도에 의한 실효세율 인하효과는 중소기업의 경우에 크게 나타났다. 대기업의 경우 과거 석사급 연구인력 인건비 등이 최저한세 적용배제 연구개발세액공제 대상이었으나 세수보완 대책의 일환으로 최저한세 적용대상으로 사업연도 2010년부터 개편했다. 중소기업의 연구인력개발비에 대한 세액공제는 최저한세 적용배제 항목으로서 일반 법인세뿐만 아니라 최저한세 산출세액에서 전액 공제받을 수 있도록 되어 있다. 일반 법인

세 신고 중소기업의 실효세율은 동 제도에 의해 2009~2016년 평균 1.99%포인트나 인하되고 최저한세 신고 중소기업의 실효세율은 동 제도에 의해 동 기간 평균 0.9%포인트 인하되는 것으로 나타났다. 한편 일반기업 중 일반 법인세 신고 기업들은 동 제도에 의해 2009~2016년 기간 동안 연평균 0.11%포인트 실효세율 인하효과를 갖고 최저한세 신고 일반기업들의 실효세율은 동 제도에 의해 동 기간 평균 0.18%포인트 낮아지는 것으로 나타났다.

〈표 IV-18〉 최저한세 적용배제 연구개발세액공제 규모와 실효세율 인하효과:
기업규모별

(단위: 억원, %, %포인트)

구분	신고 연도	전체 기업			일반기업			중소기업		
		일반 (A)	AMT (B)	차이 (B-A)	일반 (A)	AMT (B)	차이 (B-A)	일반 (A)	AMT (B)	차이 (B-A)
기업 평균 공제 감면 규모	2009	0.25	0.94	0.70	0.40	2.87	2.46	0.21	0.33	0.12
	2010	0.31	1.14	0.84	0.44	3.52	3.08	0.28	0.36	0.08
	2011	0.36	1.60	1.24	0.46	4.79	4.34	0.34	0.48	0.15
	2012	0.35	1.85	1.50	0.42	5.67	5.24	0.34	0.50	0.17
	2013	0.29	0.39	0.10	0.14	0.19	0.05	0.32	0.46	0.14
	2014	0.27	0.41	0.14	0.07	0.11	0.04	0.31	0.52	0.21
	2015	0.27	0.27	0.00	0.04	0.10	0.06	0.31	0.35	0.04
	2016	0.28	0.28	0.00	0.05	0.04	-0.01	0.32	0.42	0.09
	평균	0.30	0.86	0.57	0.25	2.16	1.91	0.30	0.43	0.13
실효 세율 인하 효과	2009	0.5	0.3	-0.1	0.2	0.3	0.1	1.5	0.8	-0.7
	2010	0.6	0.4	-0.2	0.2	0.4	0.1	2.0	1.0	-1.0
	2011	0.6	0.5	-0.1	0.2	0.4	0.2	2.3	1.1	-1.2
	2012	0.6	0.4	-0.3	0.2	0.3	0.1	2.2	1.1	-1.1
	2013	0.6	0.1	-0.5	0.1	0.0	-0.1	2.2	1.0	-1.2
	2014	0.6	0.1	-0.5	0.0	0.0	0.0	2.0	1.0	-1.0
	2015	0.6	0.0	-0.5	0.0	0.0	0.0	1.9	0.7	-1.2
	2016	0.6	0.0	-0.6	0.0	0.0	0.0	1.8	0.5	-1.3
	평균	0.59	0.23	-0.35	0.11	0.18	0.05	1.99	0.90	-1.09

주: 일반과 AMT는 각각 일반 법인세와 최저한세 적용 기업을 의미함

자료: 국세청 협조자료를 이용하여 저자 작성

〈표 IV-19〉 최저한세 적용대상 연구개발세액공제 규모와 실효세율 인하효과:
기업규모별

(단위: 억원, %, %포인트)

구분	신고 연도	전체 기업			일반기업			중소기업		
		일반 (A)	AMT (B)	차이 (B-A)	일반 (A)	AMT (B)	차이 (B-A)	일반 (A)	AMT (B)	차이 (B-A)
기업 평균 공제 감면 규모	2009	0.17	2.26	2.09	0.76	9.12	8.36	0.02	0.08	0.05
	2010	0.18	2.56	2.38	0.89	10.14	9.25	0.01	0.06	0.05
	2011	0.20	3.43	3.23	1.03	13.24	12.21	0.00	0.02	0.01
	2012	0.16	5.56	5.40	0.86	21.22	20.35	0.00	0.03	0.03
	2013	0.24	8.69	8.45	1.31	30.88	29.57	0.01	0.06	0.05
	2014	0.18	8.52	8.34	0.95	30.13	29.18	0.01	0.07	0.06
	2015	0.18	10.38	10.20	1.03	31.41	30.39	0.01	0.18	0.16
	2016	0.16	4.09	3.94	0.87	10.81	9.94	0.02	0.23	0.21
	평균	0.18	5.69	5.50	0.96	19.62	18.66	0.01	0.09	0.08
실효 세율 인하 효과	2009	0.3	0.8	0.5	0.3	0.8	0.5	0.2	0.2	0.0
	2010	0.4	1.0	0.6	0.5	1.1	0.6	0.1	0.2	0.1
	2011	0.3	1.0	0.7	0.4	1.1	0.7	0.0	0.0	0.0
	2012	0.3	1.1	0.8	0.4	1.2	0.8	0.0	0.1	0.0
	2013	0.5	1.8	1.3	0.6	1.9	1.3	0.0	0.1	0.1
	2014	0.4	1.8	1.4	0.5	1.9	1.4	0.1	0.1	0.1
	2015	0.4	1.7	1.3	0.5	1.8	1.3	0.1	0.3	0.3
	2016	0.3	0.6	0.3	0.4	0.7	0.2	0.1	0.3	0.2
	평균	0.36	1.23	0.86	0.45	1.31	0.85	0.08	0.16	0.10

주: 일반과 AMT는 각각 일반 법인세와 최저한세 적용 기업을 의미함

자료: 국세청 협조자료를 이용하여 저자 작성

최저한세 적용대상 연구개발세액공제의 실효세율 인하효과는 최저한세 신고 일반기업을 중심으로 발생하는 것으로 나타났다.¹⁷⁾ 일반 법인세 신고 일반기업들의 실효세율은 2009~2016년 기간 평균 최대 0.45%포인트 인하된 것으로 나타난 반면 최저한세 신고 일반기업들의 실효세율은 이 제도를 활용하

17) 최저한세 적용대상 공제감면제도의 실제 실효세율 인하효과는 최저한세 한도 내에서 공제감면 받을 수 있기 때문에 여기에 제시되어 있는 인하효과보다 작을 수 있다. 따라서 여기에 제시되어 있는 최저한세 적용대상 공제감면제도의 실효세율 인하효과는 최대치로 해석되어야 한다는 점에 유의하기 바란다.

여 동 기간 평균 최대 1.31%포인트나 인하된 것으로 나타났다. 이처럼 최저한세 적용기업의 실효세율 인하효과가 큰 것은 최저한세 신고 일반기업들이 보다 많은 연구개발활동을 수행했기 때문이다. 최저한세 적용배제 연구개발 세액공제와 달리 중소기업의 실효세율 인하효과는 동 제도에 의해서 크게 발생하지 않은 것으로 나타났다. 일반 법인세 신고 중소기업의 실효세율은 동 제도에 의해 2009~2016년 기간 평균 최대 0.08%포인트 인하되었고 최저한세 신고 중소기업의 실효세율은 최대 0.16%포인트 인하된 것으로 나타났다.

〈표 IV-20〉 여타 적용배제 공제감면 규모와 실효세율 인하효과: 기업규모별

(단위: 억원, %, %포인트)

구분	신고 연도	전체 기업			일반기업			중소기업		
		일반 (A)	AMT (B)	차이 (B-A)	일반 (A)	AMT (B)	차이 (B-A)	일반 (A)	AMT (B)	차이 (B-A)
기업 평균 공제 감면 규모	2009	0.37	0.62	0.25	1.78	2.43	0.65	0.03	0.05	0.01
	2010	0.43	0.39	-0.05	2.05	1.45	-0.60	0.05	0.03	-0.02
	2011	0.50	0.51	0.02	2.50	1.86	-0.63	0.03	0.05	0.01
	2012	0.31	0.25	-0.07	1.47	0.89	-0.57	0.05	0.02	-0.03
	2013	0.23	0.27	0.03	1.14	0.89	-0.25	0.04	0.03	-0.01
	2014	0.15	0.15	-0.01	0.66	0.49	-0.16	0.05	0.01	-0.04
	2015	0.11	0.28	0.17	0.48	0.77	0.29	0.04	0.04	0.01
	2016	0.16	0.31	0.15	0.78	0.75	-0.03	0.04	0.06	0.02
	평균	0.28	0.35	0.06	1.36	1.19	-0.16	0.04	0.04	-0.01
실효 세율 인하 효과	2009	0.7	0.2	-0.5	0.8	0.2	-0.6	0.2	0.1	-0.1
	2010	0.9	0.1	-0.8	1.1	0.2	-0.9	0.4	0.1	-0.3
	2011	0.8	0.1	-0.6	0.9	0.2	-0.8	0.2	0.1	-0.1
	2012	0.6	0.0	-0.5	0.6	0.0	-0.6	0.3	0.0	-0.3
	2013	0.5	0.1	-0.4	0.5	0.1	-0.5	0.3	0.1	-0.2
	2014	0.3	0.0	-0.3	0.4	0.0	-0.3	0.3	0.0	-0.3
	2015	0.2	0.0	-0.2	0.3	0.0	-0.2	0.2	0.1	-0.1
	2016	0.3	0.0	-0.3	0.4	0.0	-0.3	0.2	0.1	-0.2
	평균	0.54	0.06	-0.45	0.63	0.09	-0.53	0.26	0.08	-0.20

주: 일반과 AMT는 각각 일반 법인세와 최저한세 적용 기업을 의미함

자료: 국세청 협조자료를 이용하여 저자 작성

최저한세 적용배제 연구개발비 세액공제 이외에 여타 최저한세 적용배제 공제감면제도의 실효세율 인하효과는 일반 법인세를 신고한 기업들을 중심으로 발생하지만 여타 지원제도의 실효세율 인하효과보다는 상대적으로 낮게 나타났다. 일반 법인세 신고 일반기업의 실효세율 인하효과는 2009~2016년 평균 최대 0.63%포인트 수준이고 일반 법인세 신고 중소기업의 실효세율 인하효과는 동 기간 평균 최대 0.26%포인트 수준으로 나타났다. 그러나 최저한세 적용 일반기업과 중소기업의 실효세율 인하효과는 각각 동 기간 평균 최대 0.09%포인트와 0.08%포인트 수준으로 매우 미미하게 나타났다.

〈표 IV-21〉에 제시되어 있는 최저한세 적용대상 연구개발비 세액공제 이외에 여타 최저한세 적용대상 공제감면제도의 실효세율 인하효과는 앞에서 살펴본 다른 제도의 인하효과보다 상대적으로 크게 나타나지만 실제 최저한세 산출과정에서 최저한세 한도를 초과하여 공제감면 받지 못할 수 있다. 앞의 각주에서 언급한 바와 같이 여기에 제시된 실효세율 인하효과는 최대한 가능한 수준으로 해석되어야 한다.

〈표 IV-21〉 여타 적용대상 공제감면 규모와 실효세율 인하효과: 기업규모별

(단위: 억원, %, %포인트)

구분	신고 연도	전체 기업			일반기업			중소기업		
		일반 (A)	AMT (B)	차이 (B-A)	일반 (A)	AMT (B)	차이 (B-A)	일반 (A)	AMT (B)	차이 (B-A)
기업 평균 공제 감면 규모	2009	1.17	7.93	6.76	3.31	29.22	25.91	0.66	1.15	0.49
	2010	1.02	6.21	5.18	2.95	21.91	18.96	0.56	1.03	0.46
	2011	1.12	9.80	8.68	4.09	34.85	30.77	0.44	1.09	0.66
	2012	0.91	10.57	9.66	3.00	37.64	34.64	0.43	1.01	0.57
	2013	0.71	8.67	7.96	2.45	28.43	25.98	0.33	0.98	0.65
	2014	0.55	6.59	6.05	1.58	20.46	18.88	0.33	1.17	0.84
	2015	0.48	6.88	6.40	1.31	18.69	17.38	0.31	1.15	0.84
	2016	0.38	10.32	9.94	0.71	25.96	25.25	0.32	1.33	1.01
	평균	0.79	8.37	7.58	2.43	27.15	24.72	0.42	1.11	0.69
실효 세율 인하 효과	2009	2.2	2.7	0.5	1.5	2.7	1.2	4.9	2.9	-2.0
	2010	2.2	2.4	0.2	1.6	2.4	0.8	4.1	2.8	-1.3
	2011	1.8	2.9	1.1	1.5	2.9	1.4	2.9	2.4	-0.5
	2012	1.7	2.1	0.4	1.3	2.1	0.8	2.9	2.3	-0.6
	2013	1.4	1.8	0.4	1.1	1.8	0.6	2.3	2.2	-0.1
	2014	1.2	1.4	0.2	0.9	1.3	0.4	2.1	2.3	0.2
	2015	1.1	1.2	0.1	0.7	1.1	0.4	1.9	2.2	0.3
	2016	0.8	1.6	0.8	0.4	1.6	1.3	1.8	1.6	-0.2
	평균	1.55	2.01	0.46	1.13	1.99	0.86	2.86	2.34	-0.53

주: 일반과 AMT는 각각 일반 법인세와 최저한세 적용 기업을 의미함

자료: 국세청 협조자료를 이용하여 저자 작성

나. 소득분포를 이용한 수평적 형평성 측정

1) 수평적 형평성 측정 방식

앞에서 살펴본 바와 같이, 기업과세에 있어서 누진세율 체계로 일반 법인세를 부과하거나 최저한세제를 운용하는 국가들은 많지 않다. 그래서인지 법인세 최저한세제 관련 연구에서 기업과세의 수평적 형평성에 관한 연구결과를 제시하고 있는 연구는 찾아보기 어렵다. 한편 소득과세에서 최저한세제를 운용하는 국가들은 상대적으로 많고 소득과세의 수평적 형평성에 관한

연구들은 쉽게 찾을 수 있다. 본 연구에서는 소득과세의 수평적 형평성 개념에 기초하여 법인들의 법인세 과세 이전 소득분포를 기준으로 하여 법인세의 수평적 형평성이 얼마나 왜곡되는지를 개인소득세의 수평적 형평성 측정에 적용한 King(1980)의 정규화된 순서통계량(scaled order statistic)을 이용하여 측정하고자 한다.

King(1980)은 수직적 형평성과 달리 수평적 형평성을 측정하는 객관적 지표를 찾아보기 어렵다는 점을 지적하며 수평적 형평성을 측정하는 지표는 일정한 조건하에서 개인들이 수평적 불평등을 싫어하는 정도를 나타내는 효용함수의 파라미터에 의해 정의된다는 것을 보이고 있다. 그러나 이윤을 극대화하는 것으로 가정되는 기업의 경우 개인납세자들과 같은 효용함수 파라미터에 의해 기업과세의 수평적 형평성 측정 지표가 정의되기는 어렵다. 다만 동일한 납세자의 세부담은 동일해야 한다는 수평적 형평성의 개념에 기초하여 다음과 같이 측정한다.

법인과세의 수평적 형평성은 법인과세 이전 법인 소득의 분포가 세후에도 변화되지 않고 그대로 유지될 때 달성된다고 할 수 있다. 따라서 법인소득에 대한 과세이전의 모든 기업들의 회계장부상의 법인세 차감 전 소득수준의 분포에서 각 법인의 소득 순위(r_i^a)를 측정하고 이 소득 분포가 일반 법인세 과세와 최저한세 적용을 반영한 이후 모든 기업들의 세후 소득 분포가 어떻게 변화하는지를 살펴봄으로써 수평적 형평성이 법인과세에 의해 얼마나 왜곡되는지를 측정할 수 있다. 일반 법인세 과세 이후 법인세 차감 후 소득의 순위와 해당 기업의 최저한세 차감 후 소득의 순위가 각각 r_i^c 와 r_i^{amt} 로 측정될 때, 완전한 수평적 형평성을 갖고 있는 법인과세체계라면 세가지의 소득분포상의 개별 기업의 소득순위는 변동이 없어야 한다. 다시 말해서, 일반법인과세체계가 완벽한 수평적 형평성을 보장하고 있다면, 모든 기업에 대해 $r_i^a = r_i^c$ 가 성립되어 개별기업 i 의 일반 법인세 과세 이전의 소득 순위(r_i^a)는 과세 이후 소득 순위 r_i^c 와 동일하게 된다. 또한 최저한세제가 일반 법인세 과세체계의 수평적 형평성 훼손 정도를 완벽하게 보정하여 과세 이전의 모든 기업의 소득분포상의 소득 순위 수준을 보장한다면, 개별기업

i 의 법인과세 이전의 소득 순위(r_i^a)는 최저한세 적용 이후 소득 순위 r_i^{amt} 와 동일하게 된다. 따라서 개별기업 i 가 직면하고 있는 수평적 형평성 왜곡 정도는 법인과세 이전의 소득분포상의 소득순위와 과세 이후 법인세 차감 후 소득분포상의 소득순위의 차이로 나타낼 수 있다.

다시 말해, 이벤트 p 가 일반 법인세(c) 또는 최저한세(amt)를 나타낼 때, N 개의 전체 기업으로 구성된 표본에서 개별 기업 i 가 직면하고 있는 수평적 형평성 왜곡 정도는 $HE_i^p = |r_i^a - r_i^p| / (N-1)$ 로 나타낼 수 있다. 동일한 기업이 동일하게 취급되는 완벽한 수평적 형평성의 경우 각 기업의 해당 이벤트 사전과 사후 소득 순위는 변화가 없으므로 $HE_i^p = 0$ 이 될 것이다. 과세 이전 소득 순위는 N 번째로 가장 낮았으나 과세 이후 소득 순위가 1위로 가장 높게 변화한 가상적인 상황 또는 반대의 경우에서 해당 기업의 $HE_i^p = |N-1| / (N-1) = 1$ 이 된다. 따라서 HE_i^p 는 0과 1사이의 값을 갖는다.

이와 같이 측정된 개별 기업들이 직면한 수평적 형평성 왜곡 수준을 모든 개별 기업별로 일반 법인세와 최저한세 적용의 경우에 대해 각각 측정하고 법인분류 기준별로 평균을 함으로써 법인과세의 수평적 형평성 왜곡 정도를 보이고자 한다. 다음 소절에서 외부감사 대상 법인을 대상으로 신고연도 기준 2009~2016년의 기간 동안 법정 기업규모별, 대분류 업종별, 수입금액 규모별 수평적 형평성 왜곡 정도의 추이를 살펴본다.

2) 법정 기업규모별 측정결과

법정 기업규모별 수평적 형평성 왜곡 수준을 살펴보기에 앞서 전체 기업에 대한 측정결과를 살펴보면,¹⁸⁾ 일반 법인세의 수평적 형평성 왜곡 수준은 2009년 0.0162에서 추세적으로 낮아지며 2016년 0.0117로 나타났다. 다시 말해서, 기업당 평균 일반 법인세 과세 후 세전 기업소득 순위와 비교하여

18) 분석에 사용된 기업들은 앞의 〈표 IV-1〉~〈표 IV-3〉에 제시된 기업들 중에서 일반 법인세 신고서상 과세표준이 0보다 큰 기업들을 대상으로 분석했다. 이하 업종별 분석 및 수입금액 규모별 분석도 동일하다.

평균적으로 2009년 0.0162 변화했었으나 2016년에는 0.0117 변화로 축소되어 과세 전후 소득 분포의 변화가 낮아지면서 수평적 형평성을 제고한 것으로 평가할 수 있다. 전체 기업을 대상으로 한 최저한세 적용 이후 최종적인 수평적 형평성 왜곡 수준도 2009년 0.0175에서 2017년 0.0125로 낮아졌다. 이는 우리나라의 일반 법인세 과세체계가 동 기간 동안 추세적으로 개선된 수평적 형평성을 갖도록 개편되어 왔음을 보여주는 것이다. 그러나 매해 최저한세 적용 후 수평적 형평성 왜곡 정도가 일반 법인세 적용 후 수평적 형평성 왜곡 정도보다 더 크게 나타나고 있다. 이는 수평적 형평성 제고를 정책목표로 도입된 최저한세제가 제 기능을 달성하지 못하고 있다는 점을 보여준다.

일반기업의 경우 2010년 이후 뚜렷한 수평적 형평성 개선 추이는 찾아보기 어렵다. 일반 법인세 과세에 따른 일반기업의 수평적 형평성 왜곡 정도는 2009년 0.0223 수준이었으나 2010년 0.0141 수준으로 낮아졌다. 그러나 이후 연도별 등락을 보이며 2016년 0.0141 수준인 것으로 나타나며 일반기업에 대한 일반 법인세 과세체계상의 수평적 형평성 개선 정도는 거의 없는 것으로 나타났다. 이러한 현상은 일반기업에 대한 최저한세의 경우에서도 동일하게 나타난다. 한편 최저한세 적용 후 일반기업들의 수평적 형평성 왜곡 정도는 일반 법인세 과세에 따른 수평적 형평성 왜곡 정도보다 2009~2016년의 기간 동안 평균 17.2%나 높게 나타나며 일반기업에 대한 최저한세 강화가 수평적 형평성을 더욱 왜곡하는 결과를 초래하는 것으로 판단된다.

중소기업의 경우에는 일반기업의 경우보다 현저히 낮은 수평적 형평성 왜곡수준을 갖고 있는 것으로 나타났다. 중소기업 수평적 형평성 왜곡 정도의 연도별 추이는 일반기업의 경우와 달리 일반법인과세뿐만 아니라 최저한세의 경우에도 신고연도 기준 2009년 이후 추세적으로 낮아지는 양상을 보이고 있다. 중소기업 일반법인과세체계상의 수평적 형평성 왜곡 정도는 2009년 0.0147에서 2010년 0.0121로 낮아진 이후 연도별 등락을 보이기는 하지만 2016년 0.0112로 나타나며 추세적 수평적 형평성 개선을 보이고 있다.

중소기업 최저한세제 적용 이후 수평적 형평성 개선도 거의 유사한 추이를 보이고 있다. 그러나 여전히 최저한세 적용 이후 수평적 왜곡 정도가 일반 법인과세 이후 수평적 왜곡 정도보다 평균 3.8% 정도 높게 나타나서 최저한세제 본연의 정책목표인 일반법인과세상의 수평적 형평성 왜곡 정도를 개선하는 데는 실패하고 있는 것으로 평가된다.

〈표 IV-22〉 수평적 형평성 측정결과: 기업규모별

(단위: %)

구분	전체 기업			일반기업			중소기업		
	일반 (A)	AMT (B)	증감률 (B/A-1)	일반 (A)	AMT (B)	증감률 (B/A-1)	일반 (A)	AMT (B)	증감률 (B/A-1)
2009	0.0162	0.0175	8.0	0.0223	0.0251	13.0	0.0147	0.0156	6.1
2010	0.0125	0.0138	10.8	0.0141	0.0170	20.4	0.0121	0.0130	8.0
2011	0.0132	0.0140	6.3	0.0149	0.0174	17.1	0.0128	0.0132	3.2
2012	0.0130	0.0136	4.1	0.0142	0.0162	14.4	0.0127	0.0129	1.4
2013	0.0122	0.0130	6.5	0.0157	0.0183	16.9	0.0114	0.0118	3.3
2014	0.0119	0.0128	7.4	0.0145	0.0177	21.5	0.0113	0.0117	3.4
2015	0.0121	0.0128	5.4	0.0156	0.0179	15.2	0.0114	0.0117	2.5
2016	0.0117	0.0125	6.6	0.0141	0.0171	21.9	0.0112	0.0114	2.4
평균	0.0129	0.0137	6.9	0.0157	0.0184	17.2	0.0122	0.0127	3.8

주: 일반과 AMT는 각각 모든 기업이 일반 법인세로 과세되는 경우와 최저한세 적용을 반영한 경우의 소득순위를 측정하여 과세 이전 소득순위와 비교하여 측정한 변화를 나타냄

자료: 국세청 협조자료를 이용하여 저자 작성

3) 업종별 측정결과

업종별로 살펴보다라도, 최저한세제에 의해 일반 법인세 부과에 따른 수평적 형평성 왜곡 정도가 개선되거나 최소한 악화되지 않은 경우는 거의 찾아볼 수 없다. 1차 산업 영위 기업들의 경우에 한해서, 2014년에 최저한세 적용 후 수평적 형평성 왜곡 정도가 일반 법인세 부과에 따른 수평적 형평성 왜곡 정도보다 약 0.4% 축소된 것을 제외하고 다른 모든 경우에 최저한세제에 의해 수평적 형평성이 더욱 악화된 것으로 나타났다. 그러나 수평적 형평성 왜곡 수준은 1차 산업의 경우에 가장 크게 나타났고 서비스업 등 이

외 업종의 경우에 가장 낮게 나타났다.

특히 최저한세제에 의해 수평적 형평성이 추가적으로 더 악화된 경우는 제조업이 가장 크게 나타났는데, 2009~2016년의 기간동안 평균적으로 제조업 영위 기업들의 수평적 형평성 왜곡 정도는 최저한세제에 의해 일반 법인세 과세에 따른 수평적 형평성 왜곡수준보다 5.3% 더 심화된 것으로 나타났다. 서비스업 등 이외 업종의 경우에는 같은 기간 동안 평균적으로 최저한세제에 의해 4.5%의 수평적 형평성 왜곡수준이 확대된 반면, 1차 산업의 경우에는 최저한세제에 의한 추가적 수평적 형평성 왜곡수준은 약 1.5%에 불과한 것으로 나타났다.

〈표 IV-23〉 수평적 형평성 측정결과: 대분류 산업별

(단위: %)

구분	1차 산업			제조업			서비스업 등 이외 업종		
	일반 (A)	AMT (B)	증감률 (B/A-1)	일반 (A)	AMT (B)	증감률 (B/A-1)	일반 (A)	AMT (B)	증감률 (B/A-1)
2009	0.0195	0.0203	3.9	0.0148	0.0157	6.0	0.0142	0.0152	7.4
2010	0.0124	0.0128	3.5	0.0129	0.0136	5.6	0.0117	0.0127	8.2
2011	0.0152	0.0152	0.2	0.0130	0.0136	5.1	0.0123	0.0128	3.6
2012	0.0116	0.0118	1.8	0.0130	0.0135	4.0	0.0123	0.0125	1.8
2013	0.0088	0.0089	2.0	0.0123	0.0130	5.3	0.0110	0.0115	4.0
2014	0.0118	0.0118	-0.4	0.0117	0.0125	7.0	0.0110	0.0115	5.1
2015	0.0161	0.0161	0.0	0.0116	0.0121	4.6	0.0109	0.0112	2.6
2016	0.0120	0.0121	0.2	0.0111	0.0116	4.5	0.0107	0.0110	3.0
평균	0.0134	0.0136	1.5	0.0125	0.0132	5.3	0.0118	0.0123	4.5

주: 일반과 AMT는 각각 모든 기업이 일반 법인세로 과세되는 경우와 최저한세 적용을 반영한 경우의 소득순위를 측정하여 과세 이전 소득순위와 비교하여 측정된 변화를 나타냄

자료: 국세청 협조자료를 이용하여 저자 작성

4) 수입금액 규모별 측정결과

수입금액 구간을 500억원 이하, 500억~1,500억원, 1,500억~3천억원, 3천억~5천억원, 5천억원 초과와 다섯 개 구간으로 구분하고 법인과세의 수평적 형평성 왜곡 정도를 살펴본다. 법정 기업규모별 분석과 더불어 매출액 규모

에 따른 기업규모 구분에 의해 추가적으로 법인과세의 수평적 형평성 왜곡에 대한 추이를 파악하고자 한다.

〈표 IV-24〉에서 살펴볼 수 있는 수입규모별 및 연도별 수평적 형평성 개선 추이는 대체적으로 법정 기업규모별 분석결과와 유사하다. 법정 기업규모별 분석에서와 같이, 우선 기업규모가 클수록 수평적 형평성 왜곡 수준이 더 크게 나타났다. 매출액 500억원 이하의 경우 2009~2016년 평균 일반 법인세 과세에 따른 수평적 형평성 왜곡 수준은 0.0118로 가장 낮게 나타났으며 수입금액 규모가 커짐에 따라 대체적으로 확대되면서 5천억원 초과구간에서 0.0180으로 가장 높게 나타났다.

또한 최저한세 적용에 의해 법인과세의 수평적 형평성 왜곡 정도는 더욱 심화되는 것은 모든 수입구간에서 관측되어지는 공통된 추이로 파악된다. 500억원 이하 구간에 속한 기업들의 수평적 형평성 왜곡 정도는 일반 법인세 적용의 경우보다 최저한세 적용에 의해 2009~2016년 기간동안 평균 4.5% 증가하는데 그쳤으나 수입금액 규모가 확대됨에 따라 최저한세 적용에 따른 수평적 형평성 왜곡 정도는 심화되어 5천억원 초과 구간에 속한 기업들의 경우 동 기간 평균 26.2%나 확대되는 것으로 나타났다. 법정 기업규모별 분석과 달리, 기업규모를 보다 세분한 수입금액 규모별 분석의 경우 최저한세제에 의해 수평적 형평성 개선효과가 관측되는 구간이 있는 것으로 나타났다. 그러나 최저한세제 본연의 정책목표인 수평적 형평성 개선효과는 신고연도 2010년 매출액 3천억~5천억원 구간에 속한 경우뿐이고 다른 구간과 다른 연도에서는 최저한세제에 의해 수평적 형평성이 더욱 악화되는 것으로 나타났다.

이상에서 살펴본 수평적 형평성 왜곡 정도가 심화되는 원인을 명시적으로 분석하기 위해서 앞서 언급한 최저한세제의 세 가지 정책수단 - 과세표준, 최저한세율, 최저한세 적용대상 공제감면제도 - 이 개별 기업들이 직면하고 있는 일반 법인세 및 최저한세 과세 이후 수평적 형평성 왜곡 정도에 미치는 효과를 평가할 필요가 있다. 이러한 분석은 다음 소절에서 수행된다.

〈표 IV-24〉수평적 형평성 측정결과: 수입금액 규모별

(단위: %)

구분	500억원 이하			500억~1,500억원			1,500억~3,000억원			3,000억~5,000억원			5,000억원 이상		
	일반 (A)	AMT (B)	증감률 (B/A-1)	일반 (A)	AMT (B)	증감률 (B/A-1)	일반 (A)	AMT (B)	증감률 (B/A-1)	일반 (A)	AMT (B)	증감률 (B/A-1)	일반 (A)	AMT (B)	증감률 (B/A-1)
2009	0.0142	0.0152	7.4	0.0225	0.0235	4.4	0.0238	0.0288	21.2	0.0284	0.0288	1.2	0.0256	0.0309	21.0
2010	0.0117	0.0127	8.2	0.0158	0.0175	10.8	0.0134	0.0215	60.0	0.0139	0.0138	-0.8	0.0150	0.0182	21.6
2011	0.0123	0.0128	3.6	0.0169	0.0183	8.4	0.0140	0.0173	23.7	0.0135	0.0177	31.4	0.0158	0.0187	18.2
2012	0.0123	0.0125	1.8	0.0163	0.0164	1.1	0.0127	0.0146	15.0	0.0182	0.0217	19.3	0.0123	0.0195	59.0
2013	0.0110	0.0115	4.0	0.0146	0.0158	8.1	0.0164	0.0209	27.6	0.0194	0.0228	17.8	0.0220	0.0235	6.8
2014	0.0110	0.0115	5.1	0.0150	0.0160	6.3	0.0133	0.0167	25.8	0.0181	0.0234	29.5	0.0146	0.0181	23.5
2015	0.0109	0.0112	2.6	0.0149	0.0156	4.9	0.0165	0.0185	12.7	0.0191	0.0204	6.8	0.0206	0.0291	41.2
2016	0.0107	0.0110	3.0	0.0143	0.0155	8.5	0.0146	0.0167	14.1	0.0122	0.0178	46.0	0.0181	0.0237	31.1
평균	0.0118	0.0123	4.5	0.0163	0.0173	6.4	0.0156	0.0194	24.4	0.0179	0.0208	16.6	0.0180	0.0227	26.2

주: 일반과 AMT는 각각 모든 기업이 일반 법인세로 과세되는 경우와 최저한세 적용을 반영한 경우의 소득순위를 측정하여 과세 이전 소득순위와 비교하여 측정된 변화를 나타냄

자료: 국세청 합조자료를 이용하여 저자 작성

3. 수평적 형평성 제고를 위한 정책 수단에 대한 평가

제Ⅲ장에서 살펴보았듯이, 법인세 최저한세제를 운용하는 국가들이 많지 않고 기업에 추가적인 세부담을 지우기 위한 목적의 정책수단으로 과거 미국이나 우리나라와 같은 형태의 법인세 최저한세제를 중앙정부 차원에서 운영하고 있는 국가들도 찾아볼 수 없다. 또한 법인세 최저한세제와 관련된 이론적 및 실증분석 연구들도 찾아보기 어렵다.¹⁹⁾ Lyon(1989), Cummins et al.(1994), Park(2016) 등의 기존연구는 미국의 법인세 최저한세제에 별도로 포함되어 있는 감가상각제도가 투자에 미치는 영향에 관한 것들이다. 우리나라의 경우 법인세 최저한세의 감가상각은 일반 법인세와 동일하여 앞서 언급한 기존 연구들이 우리나라에 주는 시사점은 크지 않다.

이외에 Carlson and Metcalf(2008)은 에너지 관련 세액공제 제도가 일반사업세액공제(GBC) 한도와 최저한세제에 의해 상당 수준 활용되지 못했다는 점을 실증분석하고 있다. 이처럼 최저한세제가 특정한 조세지원제도의 활용을 제한한다는 분석은 많지는 않지만 오광욱·정규언·김선미(2011)와 같은 국내연구에서도 찾아볼 수 있다. 이들은 2003~2009년 중소기업 재무자료를 이용하여 최저한세제의 적용을 피하기 위해서 중소기업들이 최저한세제 적용배제 대상인 연구 및 인력개발비 세액공제를 확대하고 최저한세율이 낮은 기간에는 동 제도의 활용을 축소한다는 실증분석결과를 제시하고 있다. 또한 김현아·오광욱(2015)은 2009~2012년 우리나라 대기업 재무자료를 이용한 실증분석을 통해 최저한세제 강화는 기업의 전반적인 투자를 줄이는 효과를 가져오며 산업특성을 고려한 적정투자 수준을 초과하는 과잉투자 기업의 투자축소를 통해 투자효율성은 개선되지만 과소투자 기업들의 투자도 함께 축소되어 투자효율성이 더욱 악화되는 것으로 분석하고 있다.

이러한 최근의 기존 연구결과들은 법인세 최저한세제의 중요한 정책목표인 수평적 형평성에 미치는 최저한세제의 영향에 대해 분석하고 있지 않다. 본 연구는 이러한 문헌상의 부족한 부분을 보완하고 수평적 형평성 제고과

19) 문헌조사를 통해서 찾을 수 있는 대부분의 최저한세 관련 연구들은 개인소득세 최저한세제에 관한 연구들이다.

는 정책목표를 달성하는 데 필요한 정책수단과 방향에 대해서 실증적으로 검토하고자 한다. 제Ⅱ장에서 살펴본 바와 같이, 우리나라의 최저한세와 일반 법인세 사이의 차이는 크게 과세표준 설정, 세율, 적용대상 공제감면세액 제도의 범위에서 발생한다. 따라서 정부가 최저한세 도입취지에 맞게 수평적 형평성을 제고하는 방향으로 제도를 운영한다면 이러한 정책변수들을 어떻게 설정하는 것이 바람직한지를 검토할 필요가 있다.

가. 분석모형의 설정

앞에서 비과세감면제도의 적극적 활용을 통해 세부담을 과도하게 낮추는 것을 방지하고자 도입된 법인세 최저한세제의 정책목표인 수평적 형평성 왜곡수준을 법인세 과세 이전 소득분포상의 기업별 소득순위와 과세 이후 세후 소득분포상의 기업별 소득순위의 차이를 이용하여 측정했다. 어떤 업종을 영위하던, 어떤 조세지원제도를 활용하였든 또는 최저한세나 일반 법인세 방식 중 어떤 방식으로 법인세를 부담하였든, 개별 기업의 법인세 과세이전 소득분포상의 순위가 최저한세 적용 이후 최종 소득분포상의 순위와 차이가 클수록 수평적 형평성이 악화될 것이다. 따라서 최저한세까지 적용한 후 법인과세의 수평적 형평성을 나타내는 변수를 $HE_i^{amt} = |r_i^a - r_i^{amt}| / (N - 1)$ 로 설정한다.

개별기업의 최종적인 수평적 형평성 왜곡 정도가 최저한세제의 정책변수들에 의해서 어떤 영향을 받는지를 분석하기 위해서 최저한세 과세표준과 일반 법인세 과세표준의 차이, 두 세제의 세율의 차이, 최저한세 적용대상 공제감면의 범위를 각각 다음과 같이 설명변수로 설정한다.

먼저 최저한세와 일반 법인세 과세표준의 차이를 나타내는 변수(tbr)는 일반 법인세 과세표준 대비 최저한세 과세표준 비율로 설정한다. 최저한세 신고 법인들의 경우 최저한세 과세표준 비율이 높을수록 과도한 세부담 축소를 방지하여 수평적 형평성을 제고할 것으로 기대되므로 해당 변수에 대한 추정계수는 음(-)의 부호를 가질 것으로 예상된다. 최저한세를 적용하지 않고 일반 법인세를 적용한 기업들의 경우 두 과세표준이 동일하므로 1의 값을 갖고 최저한세를 적용하는 기업들의 경우 1보다 크거나 같은 값을 갖게 된다.

두 세제의 세율의 차이를 나타내는 변수($\text{taxr}=\text{amtr}/\text{mtr}$)는 개별기업의 법정 기업규모와 과세표준의 크기에 따라 결정되는 최저한세율(amtr)과 각 개별기업이 직면한 일반 법인세 법정 한계세율(mtr)의 비율로 설정한다. 다른 조건이 동일할 때 최저한세율을 인상하여 과세를 강화할 경우 최저한세 신고 기업들의 세부담이 확대되며 동일한 법인세 과세 전 소득분포상의 소득 수준의 기업들의 세부담 수준과 유사하게 되어 수평적 형평성이 제고될 것으로 기대된다. 따라서 해당 변수에 대한 추정계수는 음(-)의 부호를 가질 것으로 예상된다. 그러나 최저한세율을 지나치게 높거나 낮게 설정해서 과세를 강화하거나 오히려 세부담이 축소되는 경우 해당 기업들의 세후 소득 순위가 과세 전 소득 순위와 비교하여 크게 변동될 수 있고 수평적 형평성 왜곡 정도를 높일 수 있다. 일반 법인세에 의해 유발된 수평적 형평성 왜곡 수준을 최소화하는 최저한세율이 일반 법인세율 대비 어느 정도 수준인지도 정책입안자들의 관심의 대상이다. 일반 법인세와 최저한세의 세율차이를 나타내는 설명변수(taxr)는 종속변수와 2차 함수의 관계를 가질 수 있다. 따라서 일반 법인세율 대비 최저한세율과 일반 법인세율의 비율(taxr)의 자승항(taxrsq)을 추가하여 종속변수 수평적 형평성 왜곡 정도와 설명변수 taxr 사이에 2차 함수 관계가 존재하는 경우의 모형도 함께 고려한다.²⁰⁾ 이 두 변수 사이의 2차 함수관계를 추정한 결과를 이용하여 수평적 형평성을 최소화하는 적정 수준의 일반 법인세율 대비 최저한세율의 비율을 계산할 수 있다.

최저한세 적용대상 공제감면의 범위를 나타내는 변수(iter)는 개별 기업의 납세서식에서 찾을 수 있는 최저한세 적용 배제 공제감면세액과 적용대상 공제감면세액의 합계액 대비 최저한세 적용대상 공제감면세액의 비율로 설정한다. 최저한세에서 공제감면 받을 수 있는 한도를 초과하는 경우 공제감면을 포기하도록 하는 최저한세 적용대상 공제감면제도의 범위가 기업들이 일반 법인세 신고서식에 기입한 총 공제감면 합계액에 근접할수록 iter 의 값은 1로 수렴하게 된다. 최저한세 적용대상 공제감면제도를 활용한 기업과

20) 최종보고회 과정에서 2차함수 관계뿐만 아니라 3차함수 관계를 고려함으로써 추정결과에 대한 신뢰도를 제고해야 한다는 의견을 고려하여 이후 실증분석과정에서 3차함수 관계를 설정한 추정결과도 같이 제시한다.

적용배제 공제감면제도를 주로 활용한 기업들 사이의 차이를 축소함으로써 수평적 형평성을 제고하게 된다. 결과적으로 최저한세 적용대상 공제감면제도의 비중이 1로 수렴함에 따라 수평적 형평성 왜곡 정도는 축소되므로 해당 변수에 대한 추정계수는 음(-)의 값을 가질 것으로 예상된다.

이외에 현금흐름표상 유형고정자산 지출액의 매출액 대비 비율(tangr), 무형자산에 대한 지출액의 매출액 대비 비율(intangr), 기업연령(age), 총자산 대비 부채비율(debtr), 일반 법인세 과세표준 대비 외국납부세액공제액 비율(fctr) 등 기업특성 변수를 통제변수로 설정한다. 또한 최저한세 적용 이후 수평적 형평성 왜곡 정도를 측정하고 있는 종속변수는 과세 전 소득 분포상의 순위와 최저한세 과세 후 소득 분포상의 순위를 이용하여 측정하고 있으므로 일반 법인세 과세제도 변화에 따른 수평적 형평성 왜곡 정도의 변화를 내포하고 있다. 따라서 일반 법인세 과세제도의 변화에 따른 최종 수평적 형평성 왜곡 정도의 변화를 통제하기 위해서 일반 법인세 과세표준의 순위와 과세 이전 소득분포상의 순위를 이용하여 측정한 일반 법인세 과세표준 산출 규정에 따른 수평적 형평성 왜곡 정도를 나타내는 변수(HF-rtb)를 설명변수로 추가한다. 또한 개별기업의 과세표준의 크기에 따라 결정되는 일반 법인세 법정 한계세율과 공제감면 후 실효세율의 비율(drate)을 추가적인 설명변수로 설정함으로써 개별 기업이 비과세감면제도를 통해 법정 한계세율보다 얼마나 더 낮은 법인세 부담에 직면하고 있는지를 통제하고자 한다.

나. 추정결과

1) 전체 기업 분석

최저한세제의 세 가지 정책변수가 앞에서 살펴본 수평적 형평성 왜곡 정도에 미치는 영향을 연도 및 기업 고정효과를 반영하는 고정효과모형 추정 방법을 이용하여 추정한다. 최저한세제의 세 가지 정책변수가 중소기업과 중소기업 이외의 일반기업에 대해 달리 규정되고 운영되어 왔으므로 두 기업군을 같은 샘플에 포함하여 분석하는 것보다는 표본을 구분하여 분석하는 것이 세 가지 정책변수의 효과를 파악하는 데 도움이 될 것으로 판단된다.

이러한 소표본 분석에 앞서 전체 표본에 대한 추정결과를 먼저 살펴본다.

우선 아래의 표에 제시되어 있는 전체 기업을 하나의 표본으로 삼고 분석한 추정결과를 살펴보면, 각 정책변수의 추정계수는 사전적으로 예상되는 부호와 대체로 부합하는 것으로 나타났다. 그러나 통계적으로 유의한 경우는 개별기업이 직면하고 있는 일반 법인세 한계세율과 최저한세율의 비율로 측정한 taxr 에 대한 추정계수뿐인 것으로 나타났다. taxr 의 추정계수는 5%의 유의수준에서 기업들이 직면한 최저한세율이 일반 법인세율에 근접할수록 개별 기업들의 세전 소득순위와 세후 소득순위 사이에 변화가 작고 결과적으로 수평적 형평성 왜곡 정도를 낮추는 것으로 나타났다. 그러나 과세표준 비율(tbr)과 최저한세 적용대상 비과세감면제도의 비율(iter)의 경우 통계적으로 유의하지 않은 것으로 추정되었다. 세율비율(taxr)과 수평적 형평성 왜곡 정도 사이에 이차함수 또는 삼차함수의 관계가 존재하는지 살펴본 추정식(B)과 추정식(C)의 결과는 두 변수 사이의 특정한 함수관계를 지지해주지 않는다.

〈표 IV-25〉 최저한세 정책변수와 수평적 형평성: 전체 기업 분석

설명변수		(A)		(B)		(C)	
		추정계수	p-value	추정계수	p-value	추정계수	p-value
정책변수	taxr	-0.0054	0.011	-0.0029	0.901	-0.1235	0.145
	taxrsq	—	—	-0.0023	0.920	0.2144	0.139
	taxrcube	—	—	—	—	-0.1228	0.113
	tbr	0.0006	0.124	0.0006	0.124	0.0006	0.137
	iter	-0.0013	0.133	-0.0013	0.134	-0.0013	0.118
통제변수	tangr	0.0000	0.523	0.0000	0.523	0.0000	0.527
	intangr	0.0086	0.331	0.0086	0.331	0.0086	0.330
	debt	0.0000	0.332	0.0000	0.332	0.0000	0.304
	age	-0.0002	0.115	-0.0002	0.137	-0.0001	0.293
	HE-rtb	0.0509	0.000	0.0509	0.000	0.0509	0.000
	drate	0.0003	0.772	0.0003	0.771	0.0003	0.806
	ftcr	-0.0809	0.001	-0.0808	0.001	-0.0812	0.001
	constant	0.0160	0.000	0.0154	0.002	0.0358	0.010
관측 수		69,808		69,808		69,808	
기업 수		13,629		13,629		13,629	
within-R^2		0.018		0.018		0.018	
F-Stat		25.72		23.61		23.31	

자료: 국세청 협조자료를 이용하여 저자 작성

이러한 추정결과는 정부가 사용하고 있는 최저한세제의 세 가지 정책수단 중 유일하게 제도 본연의 정책목표인 수평적 형평성 제고에 기여하고 있는 정책수단은 최저한세율 인상이라는 점을 의미하는 것으로 볼 수 있다. 또한 최저한세율 인상으로 수평적 형평성을 제고할 수 있을 것으로 보인다. 그러나 이러한 판단을 내리기에는 보다 신중할 필요가 있다. 현재의 분석결과는 서로 상이한 최저한세제에 의해 과세되고 있는 기업집단을 모두 포괄하여 기업군의 이질성이 반영되지 않은 결과이다. 이러한 분석결과를 보다 뒷받침하기 위해서는 이질적 두 기업군을 분리하여 다시 분석하고 그 결과를 토대로 재검토할 필요가 있다.

2) 법정 기업규모별 분석

법정 중소기업 지위를 벗어난 일반기업과 중소기업에 적용되는 일반 법인 세제는 동일하지만, 조세지원제도의 기업규모별 차등지원 수준과 최저한세의 세율 구조 그리고 최저한세 적용대상 비과세감면제도의 범위가 법정 기업규모에 따라 다르다. 따라서 최저한세제의 정책변수들이 개별기업의 수평적 형평성 왜곡 정도에 미치는 영향도 다를 수 있다. 이를 고려하여 수행한 기업규모별 소표본 분석결과는 <표 IV-26>에서 찾을 수 있다.

먼저 일반기업의 경우 세율비율(taxr)을 어떠한 함수형태를 가정하더라도 세율비율 관련 변수에 대한 추정계수는 통계적으로 유의하지 않은 것으로 나타났다. 이는 일반기업의 최저한세율을 인상하더라도 수평적 형평성이 제고되지 않는다는 점을 의미한다. 물론 최저한세율 인상은 세수확대를 가져올 수 있다. 결과적으로 일반기업 최저한세율 인상은 세수확보라는 부수적 정책목표를 위해 활용될 수는 있지만 최저한세제 제도 본연의 정책목표인 수평적 형평성 제고는 최저한세율 인상에 의해 달성되기 어려운 것으로 판단된다.

중소기업의 경우 최저한세율 인상을 통해 세율비율(taxr)을 높일수록 수평적 형평성 왜곡 정도는 낮아지는 것으로 분석된다. 이는 추가적인 세수확보와 함께 최저한세율 인상을 통해 수평적 형평성이라는 제도 본래의 정책목

표를 달성할 수 있다는 점을 시사한다. 중소기업들이 직면한 최저한세율과 일반 법인세 한계세율의 비율과 중소기업들의 수평적 형평성 왜곡 정도 사이에 일차함수 관계뿐만 아니라 삼차함수 관계도 1%의 유의수준에서 통계적으로 유의미한 음의 관계가 존재하는 것으로 분석된다.²¹⁾ 이러한 분석결과는 일반기업 특히 과세표준 100억원 초과 기업들의 최저한세율만을 인상하고 중소기업의 최저한세율은 인하해온 지난 정부들의 정책방향은 세수확보에는 기여했을지라도 수평적 형평성 제고에는 기여하지 못했다는 것을 의미한다.

또 다른 최저한세제 정책변수인 과세표준 비율(tbr)의 경우 법정 기업규모별로 수평적 형평성 왜곡 정도에 미치는 영향이 다르게 나타났다. 일반기업의 경우 과세표준 비율이 높아질수록 1%의 통계적 유의수준에서 수평적 형평성 왜곡 정도를 심화시키는 것으로 나타난 반면 중소기업의 경우 수평적 형평성 왜곡 정도를 축소시키는 음(-)의 추정계수를 갖지만 통계적 유의성은 14% 수준으로 낮게 나타났다. 일반기업의 경우 높은 최저한세율이 적용되므로 최저한세 과세표준이 일반 법인세 과세표준보다 높아질수록 더욱 더 큰 세부담을 지게 되고 결과적으로 세후 기업소득 분포상의 소득순위에 변동이 발생할 확률이 높은 것으로 추정된다.

전체 비과세감면공제에서 최저한세 적용대상 비과세감면공제액이 차지하는 비율(iter)의 경우 기업규모와 상관없이 해당 변수에 대한 추정계수는 음(-)의 값을 갖는 것으로 나타나서 최저한세 적용대상 비과세감면제도의 비율을 높이는 정책방향은 수평적 형평성 왜곡 정도를 낮추는 역할을 할 것으로 기대된다. 그러나 추정계수의 통계적 유의성은 기업규모별로 상이한 것으로 분석되었다. 일반기업의 경우 대부분의 조세지원제도가 최저한세 적용대상 이어서 수평적 형평성 제고에 큰 영향을 주지 못하는 것으로 판단된다. 반면 중소기업의 경우 연구 및 인력개발에 대한 조세지원을 비롯하여 상당한

21) 두 변수 사이에 삼차함수 관계가 존재한다고 가정한 추정결과 (C-2)에서 taxr의 3승항에 대한 추정계수가 통계적으로 유의한 음(-)의 값을 갖는 것으로 나타나서 국지적 극점은 존재하지만 지속적으로 최저한세율을 인상하여 taxr을 증가시킬 경우 수평적 형평성 왜곡 정도는 낮아지는 것으로 분석된다.

수준의 조세지원제도가 여전히 최저한세 적용대상 지원제도에 포함되어 있지 않아서 향후 수평적 형평성 제고를 위해서 최저한세 적용대상 조세지원 제도의 범위를 더욱 넓힐 필요가 있는 것으로 판단된다.

〈부표 2-1〉에 제시되어 있는 iter 평균의 연도별 및 기업규모별 추이를 살펴보면, 신고연도 2009~2016년의 기간 동안 일반기업의 iter 평균값은 추세적으로 확대된 반면 중소기업의 iter 평균값은 추세적으로 축소되어 온 것으로 나타났다. 이 iter 값은 기업들의 행태변화를 반영한 결과이기도 하지만 중소기업 지원세제의 큰 부분이 최저한세제 적용대상에서 배제된 제도적 요인의 결과이기도 하다. 향후 수평적 형평성 제고를 위해서 최저한세 적용대상에서 배제되고 있는 지원제도들을 보다 폭넓게 포괄할 필요가 있다. 특히 앞에서 살펴본 바와 같이 합리적 구분기준도 마련되지 않은 채 최저한세 적용 배제와 대상 여부를 결정하고 납세협력비용을 높이는 것보다는 모든 세액공제감면제도를 최저한세 적용대상으로 설정하고 일정한 한도 내에서 자유롭게 기업의 선택에 따라 공제감면제도를 활용하도록 허용하는 방안도 하나의 대안이라 판단된다. 다만 이중과세 방지 목적의 외국납부세액공제제도와 재해손실세액공제제도는 최저한세 한도와 상관없이 공제할 수 있도록 여전히 최저한세 적용배제 제도로 유지할 필요가 있다.

〈표 IV-26〉 최저한세 정책변수와 수평적 형평성: 기업규모별 분석

설명변수		일반기업						중소기업					
		(A-1)		(B-1)		(C-1)		(A-2)		(B-2)		(C-2)	
		추정계수	p-value	추정계수	p-value	추정계수	p-value	추정계수	p-value	추정계수	p-value	추정계수	p-value
정책 변수	taxr	-0.0077	0.577	-0.0012	0.989	0.2455	0.732	-0.0069	0.000	-0.0161	0.366	-0.3951	0.000
	taxrsq	-	-	-0.0049	0.937	-0.3917	0.728	-	-	0.0090	0.601	0.8645	0.000
	taxrcube	-	-	-	-	0.1925	0.730	-	-	-	-	-0.6038	0.000
	tbr	0.0097	0.000	0.0097	0.001	0.0097	0.000	-0.0005	0.143	-0.0005	0.141	-0.0005	0.147
	litr	-0.0005	0.864	-0.0006	0.862	-0.0006	0.860	-0.0021	0.000	-0.0021	0.000	-0.0021	0.000
통제 변수	langr	-0.0004	0.000	-0.0004	0.000	-0.0004	0.000	0.0000	0.000	0.0000	0.000	0.0000	0.000
	inlangr	0.0474	0.000	0.0474	0.000	0.0474	0.000	-0.0012	0.014	-0.0012	0.014	-0.0012	0.014
	debtir	0.0005	0.108	0.0005	0.107	0.0005	0.108	0.0000	0.000	0.0000	0.000	0.0000	0.000
	age	0.0003	0.448	0.0003	0.497	0.0003	0.480	-0.0003	0.000	-0.0003	0.000	-0.0003	0.000
	HE-rtb	0.0404	0.000	0.0404	0.000	0.0404	0.000	0.0604	0.000	0.0604	0.000	0.0605	0.000
	drate	0.0120	0.014	0.0120	0.013	0.0121	0.012	-0.0009	0.385	-0.0009	0.378	-0.0009	0.406
	fctr	-0.0977	0.092	-0.0977	0.092	-0.0977	0.092	-0.0298	0.063	-0.0298	0.062	-0.0296	0.064
	constant	-0.0045	0.714	-0.0062	0.815	-0.0573	0.699	0.0183	0.000	0.0203	0.000	0.0732	0.000
	관측 수	13,465		13,465		13,465		56,343		56,343		56,343	
	기업 수	2,591		2,591		2,591		11,038		11,038		11,038	
<i>within - R²</i>		0.011		0.011		0.011		0.064		0.064		0.064	
F-Stat		9.92		9.05		8.28		81.33		73.83		70.89	

자료: 국제청 합조자료를 이용하여 저자 작성

3) 과세표준 100억원 초과 기업에 대한 분석

〈표 II-4〉에서 살펴본 바와 같이, 2009년 이후 최저한세율의 주요 개편 대상은 과세표준 100억원을 초과하는 기업들이다. 따라서 이들 기업들에 대한 소표본을 다시 구성하여 앞서와 같이 실증분석을 다시 수행하고 세 가지의 최저한세 정책변수들이 수평적 형평성 왜곡 정도에 어떠한 영향을 미치는지 살펴볼 필요가 있다. 2009~2010년의 기간 동안 외부감사 대상 기업들 중 과세표준 100억원을 초과하는 기업들은 총 3,101개로 파악된다.²²⁾ 이렇게 구축된 소표본을 이용하여 분석한 결과는 〈표 IV-27〉에 제시되어 있다. 앞서 살펴본 바와 같이, 과세표준 100억원을 초과하는 외부감사 대상 중소기업의 경우 일반법인에 적용되는 최저한세제와는 완전히 다른 형태의 최저한세제가 적용되므로 두 기업집단의 이질성을 고려하여 분석할 필요가 있다. 최저한세 과세강화의 대상은 과세표준 100억원을 초과하는 일반법인이므로 중소기업을 배제한 분석이 의미 있는 분석이다. 그러나 비교의 목적으로 중소기업을 포함한 전체 기업에 대한 분석결과도 함께 제시한다.

과세표준 100억원을 초과하는 법정 중소기업을 포함한 전체 기업에 대한 분석결과는 개별 기업이 직면하고 있는 일반 법인세 한계세율 대비 최저한세율의 비율(taxr)과 수평적 형평성 왜곡 정도 사이에 2차 함수 관계가 존재한다는 점을 보여주고 있다. 두 변수 사이의 함수관계를 1차 함수와 3차 함수로 가정한 추정결과 (A-3)와 (C-3)은 통계적 유의성을 확보하지 못하는 것으로 나타났다. 두 변수 사이에 2차 함수관계가 존재한다는 가정하에 분석한 (B-3)의 추정결과는 taxr의 자승항과 taxr의 추정계수가 각각 5%와 10%의 유의수준에서 통계적으로 유의하며 두 변수 사이에 U자형태의 관계가 존재한다는 가설을 지지해 주고 있다. 이 때 수평적 형평성 왜곡 정도를 최소화하는 최저한세율은 일반 법인세 한계세율의 63.9% 수준으로 계산된

22) 놀라운 사실은 이 중 거의 절반에 가까운 1,404개 기업들이 과세표준 100억원을 초과하는 중소기업들이라는 것이다. 표본에 포함된 중소기업의 비율이 45.3%에 달한다. 이처럼 과세표준 100억원을 초과하는 중소기업들의 경우 법정 기업규모가 중소기업이라는 이유로 7%의 낮은 최저한세율이 적용되고 상당한 수준의 조세지원제도가 최저한세 적용대상에서 배제되고 있는 것은 바람직한 기업과세로 보기 어렵다.

다.²³⁾ 다시 말해서, 25%의 일반 법인세 한계세율에 직면한 기업들의 수평적 형평성을 최소화하는 수준의 최저한세율은 약 16% 수준인 것이다.

과세표준 100억원을 초과하는 일반기업만을 대상으로 두 가지 세율의 비율(taxr)과 수평적 형평성 왜곡 정도 사이의 관계를 분석한 결과도 법정 중소기업을 포함한 상기 분석결과와 매우 유사하다. 이 경우에도 두 변수 사이의 1차 또는 3차 함수관계는 통계적 유의성이 없는 것으로 나타났고 추정 결과 (B-4)에 나타나 있듯이 두 변수 사이의 2차 함수 관계만이 통계적으로 유의미한 것으로 나타났다. (B-4)의 추정결과는 taxr의 자승항과 taxr의 추정 계수가 모두 5%의 유의수준에서 통계적으로 유의하며 두 변수 사이에 U자 형태의 관계가 존재한다는 가설을 지지해 주며, 이 때 최적의 최저한세율은 일반 법인세 한계세율의 64.6% 수준으로 나타났다.²⁴⁾

이외의 정책변수들은 앞에서 살펴본 일반기업에 대한 분석결과에서와 같이 모두 통계적으로 유의하지 않은 것으로 나타났다. 결과적으로 과세표준 100억원을 초과하는 기업들의 수평적 형평성 제고를 위해서는 최저한세율 조정이라는 정책수단을 활용하는 것이 바람직할 것으로 판단된다. 현재 25%의 일반 법인세 최고세율에 적정한 수준의 최저한세율은 16% 수준으로 현행 17%보다 낮게 추정된다. 이러한 분석결과는 2014년 과세표준 1천억원 초과기업에 대한 최저한세율을 1%포인트 인상한 정부의 정책은 세수확대에는 기여했을지라도 수평적 형평성 제고에는 부정적인 영향을 미쳤다는 것을 시사한다.

향후 수평적 형평성 제고를 위해서 과세표준 1천억원 초과 기업에 대한 최저한세 세율을 현행보다 1~3%포인트 낮은 14~16%로 낮출 필요가 있으며 1천억원 이하 구간에 대해서는 소폭 세율을 인상해야 한다. 일반 법인세 세율구조가 현행대로 유지된다면 일반기업의 최저한세율 구간도 일반 법인세 세율구조와 일치시키는 것이 바람직할 것으로 판단된다. 또한 중소기업의

23) 수평적 형평성 왜곡 정도를 최소화하는 적정수준의 taxr의 값은 추정된 두 변수 사이의 2차 함수관계를 taxr에 대하여 미분하고 극소화 1계조건($2*0.2501*taxr-0.3229=0$)을 만족하는 taxr의 값이다.

24) 적정수준의 taxr 비율의 산출과정은 앞의 각주를 참조하기 바란다.

경우에는 전반적으로 세율을 인상하는 것이 필요하며 과세표준 1천억원 초과 중소기업의 경우에는 일반기업과 동일하게 과세하는 것이 바람직할 것으로 판단된다. 혁신성향이 높고 일자리를 창출하는 중소기업은 기업의 규모가 작은 기업이 아니라 새롭게 신설되어 성장기에 접어드는 기업들이라는 기존 연구결과들을 고려하면 궁극적으로 법인세 최저한세제의 기업규모별 차등적 규정은 점진적으로 축소하는 것이 필요하다.

〈표 IV-27〉 최저한세 정책변수와 수평적 형평성: 과세표준 100억원 초과기업에 대한 분석

설명변수		중소기업 포함 전체기업						법정 중소기업 제외 일반기업					
		(A-3)		(B-3)		(C-3)		(A-4)		(B-4)		(C-4)	
		추정계수	p-value	추정계수	p-value	추정계수	p-value	추정계수	p-value	추정계수	p-value	추정계수	p-value
정책 변수	taxr	-0.0237	0.288	-0.3229	0.031	0.5200	0.186	-0.0199	0.387	-0.4830	0.015	-1.3935	0.293
	taxrsq	-	-	0.2501	0.057	-1.2689	0.121	-	-	0.3780	0.023	1.9128	0.406
	taxrcube	-	-	-	-	0.8860	0.110	-	-	-	-	-0.8470	0.519
	lbr	-0.0008	0.612	-0.0014	0.386	-0.0009	0.554	0.0008	0.746	0.0006	0.801	0.0007	0.787
	litr	0.0025	0.252	0.0027	0.216	0.0029	0.193	0.0034	0.169	0.0036	0.138	0.0035	0.169
통제변 수	tangr	-0.0082	0.357	-0.0084	0.350	-0.0082	0.357	-0.0097	0.298	-0.0098	0.295	-0.0099	0.289
	inlangr	0.0019	0.788	0.0021	0.761	0.0021	0.765	0.0022	0.751	0.0025	0.727	0.0025	0.720
	debtir	0.0000	0.747	0.0000	0.770	0.0000	0.823	0.0000	0.852	0.0000	0.876	0.0000	0.816
	age	0.0010	0.030	0.0012	0.011	0.0013	0.010	0.0012	0.030	0.0018	0.007	0.0019	0.003
	HE-rtb	-0.0253	0.000	-0.0256	0.000	-0.0258	0.000	-0.0270	0.000	-0.0278	0.000	-0.0280	0.000
	drate	-0.0421	0.000	-0.0435	0.000	-0.0431	0.000	-0.0405	0.000	-0.0423	0.000	-0.0427	0.000
	flcr	-0.0817	0.198	-0.0889	0.164	-0.0858	0.182	-0.0700	0.285	-0.0792	0.231	-0.0811	0.224
	constant	0.0493	0.000	0.1279	0.000	-0.0242	0.714	0.0382	0.005	0.1609	0.001	0.3352	0.177
	관측 수	10,166		10,166		10,166		7,224		7,224		7,224	
	기업 수	3,101		3,101		3,101		1,697		1,697		1,697	
$within-R^2$		0.014		0.015		0.016		0.014		0.018		0.018	
F-Stat		10.56		10.15		9.37		9.98		9.53		8.73	

자료: 국세청 합조자료를 이용하여 저자 작성

V. 시사점

먼저 최근의 최저한세제 개편 내역 중 과세표준 1천억원 초과분에 적용되는 최저한세 최고세율을 두 차례 인상한 것은 최저한세제의 궁극적 목표인 수평적 형평성보다는 세수보완 대책의 일환으로 정부가 최저한세제를 활용하고 있는 것으로 평가할 수 있다. 또한 최저한세제의 세수효과 중 공제감면 효과를 결정하는 최저한세 적용대상 공제감면제도 여부의 결정에는 합리적 기준이 있다고 보기 어렵다. 연구개발비에 대한 세액공제와 같이 정부가 특정 지원제도의 활용을 장려하거나 특정 계층의 납세자를 보호하기 위해서 최저한세 적용 배제 지원제도로 규정하는 것은 수평적 형평성에 부정적인 영향을 미친다. 따라서 외국납부세액공제와 같은 기준조세체계의 일부로 간주해야 하는 경우를 제외하고 납세자에게 세제상의 혜택을 주는 지원제도는 모두 최저한세 적용대상 공제감면제도로 규정하는 것이 바람직하다.

OECD 회원국을 대상으로 최근까지 법인세 최저한세제 또는 그와 유사한 목적의 제도를 운용했거나 운용하고 있는 국가들에 대한 국제비교를 통해 다음과 같은 세 가지 시사점을 찾을 수 있다. 이러한 국제비교가 주는 시사점은 우리나라 법인세 최저한세제의 단순화를 통한 납세순응비용을 저감시키는 노력이 필요하다는 것이다.

첫째, 대부분의 OECD 국가들은 법인세율의 높고 낮음에 상관없이 대부분 최저한세제를 운용하고 있지 않다. 현재 OECD 국가들 중에서 법인세 최저한세 또는 그와 유사한 형태의 세부담을 연방정부 또는 중앙정부 차원에서 기업에 부과하고 있는 국가는 우리나라, 헝가리, 룩셈부르크뿐이다. 캐나다의 경우 연방정부에서 시행하는 법인세 최저한세제는 도입된 바 없고 온타리오 지방정부 차원에서 지방법인세에 대해 최저한세제를 운용하고 있다.

둘째, 연방정부 또는 중앙정부 차원에서 법인세 최저한세제 또는 그와 유

사한 목적의 세제를 운용하는 경우 우리나라처럼 세액을 두 번 계산하는 방식의 세제보다는 기업에 추가적인 세부담을 부과할 때 세액계산절차가 단순한 형태의 제도를 시행하고 있다. 예를 들어, 헝가리의 경우 이미 회계장부에서 확인 가능한 매출액의 2%를 과세표준으로 삼고 있다.

셋째, 일반 법인세 과세체계나 법인세 최저한세제의 경우 기업규모별 차등과세의 형태는 찾아보기 어렵다. 대부분의 OECD 국가들은 단일세율 체계로 법인소득에 과세하고 있으며 최저한세의 경우에도 그렇다. 우리나라와 가장 유사한 형태의 법인세 최저한세제를 운용했거나 하고 있는 미국이나 캐나다 온타리오 지방정부의 경우에도 기업규모별로 세율을 달리 적용하지 않는다.

외부감사 대상 법인의 2009~2016년 개별 납세자료를 이용하여 최저한세 신고내역을 상세히 살펴보고 세수효과를 분해한 결과, 법정 중소기업군 또는 수입금액 500억원 이하 구간의 최저한세 과세표준 확대에 따른 세수증대 효과와 공제감면 축소에 따른 세수증대 효과의 90% 이상이 중소기업에 적용되는 낮은 최저한세율로 인해 발생하는 세수손실에 의해 상쇄되고 있다. 이는 중소기업 육성지원이라는 정책목표를 위해 세수손실을 감수하며 법인세 과세의 수평적 형평성을 저해하는 것을 의미한다. 그러나 수익성을 확보한 중소기업에 대한 지나친 세제상 혜택은 기업의 성장의욕을 위축시키며 중소기업에 안주하도록 만들 수 있다는 기존 연구결과들에 유념할 필요가 있다.

세전과 세후 소득분포의 변화로 측정된 개별기업의 수평적 형평성 왜곡 정도는 2009년 이후 대체로 축소되는 양상을 보이는 가운데, 일반기업, 1차 산업과 제조업 영위 기업, 수입금액 규모가 큰 기업들의 수평적 형평성 왜곡 수준이 더 큰 것으로 나타났다. 그러나 가장 중요한 결과는 최저한세에 의해서 기업들의 수평적 형평성 왜곡 정도가 완화되는 경우는 거의 찾아볼 수 없고 거의 모든 연도와 기업군에서 최저한세 반영 이후 평균적으로 기업들이 직면한 수평적 형평성 왜곡수준은 일반 법인세 부과 이전보다 더 악화되었다는 점이다. 수평적 형평성을 제고하기 위해서 도입된 최저한세

제가 지금까지의 운영기조로는 본연의 정책목표를 달성하기는 어려운 것으로 판단된다.

최저한세를 구성하는 세 가지 정책수단 - 일반 법인세 법정 한계세율 대비 최저한세 세율의 비율, 두 가지 병렬적 세제의 과세표준 비율, 전체 공제 감면 합계액 대비 최저한세 적용대상 공제감면액의 비율 - 이 최저한세제의 정책목표인 수평적 형평성 제고에 미치는 영향은 기업규모에 따라 다르게 나타났다. 외부감사 대상 법인들의 자료를 이용하여 실증분석한 결과, 중소기업의 경우에는 최저한세율과 최저한세 적용대상 공제감면액의 비율이 강화될수록 수평적 형평성이 제고되는 것으로 나타났다. 그러나 일반기업의 경우 특히 지난 수년간 최저한세율 강화의 대상이었던 과세표준 100억원 초과 일반기업의 경우에는 수평적 형평성 제고를 위해서 최저한세율을 지속적으로 확대하는 것은 바람직하지 않고 일반 법인세율의 64% 수준의 최저한세율이 수평적 형평성 왜곡수준을 축소하는 데 적정한 것으로 나타났다. 여타 정책수단의 수평적 형평성 제고 효과는 통계적으로 유의하지 않거나 오히려 부정적인 것으로 나타났다. 과세표준 비율의 경우 일반법인의 수평적 형평성 왜곡 정도를 더욱 심화시키는 것으로 분석되었는데, 이러한 결과는 높은 세율로 일반기업의 최저한세를 과세하기 때문에 최저한세 과세표준을 더욱 확대함으로써 해당 기업들의 세부담이 확대되어 세전 소득분포의 순위가 세후에 유지되지 않을 가능성에 기인한다.

현행 일반 법인세율 체계가 그대로 유지된다는 전제하에 기업규모별로 최저한세제를 달리 규정하는 것은 바람직하지 않은 것으로 판단된다. 최소한 수평적 형평성 제고를 위해서 외부감사 대상 기업들에 대한 최저한세제는 동일하게 가져가는 것이 필요하며, 정치적 이유 등 여타 이유에 의해서 달리 규정되어 있는 현행의 구조가 유지된다고 하더라도 중소기업의 최저한세율은 3~4%포인트 인상하고 일반기업의 세율은 1~3% 정도 인하하는 것이 바람직하다. 또한 중소기업이 활용하는 최저한세 적용 배제 지원제도와 적용대상 지원제도의 합계 중에서 적용대상 지원제도의 비중이 커질수록 수평적 형평성 제고에 긍정적이라는 실증분석 결과와 적용 배제 지원제도와 적

용대상 지원제도를 구분하는 합리적 구분기준을 마련하기 어렵다는 점을 고려하여 외국납부세액공제와 같은 기준조세체계 성격의 제도를 제외하고 모든 지원제도를 최저한세 적용대상으로 설정할 필요가 있다.

지금까지의 논의를 토대로 다음을 제안하고자 한다.

첫째, 만약 정부가 법인세 최저한세제의 정책목표를 수평적 형평성 제고보다는 추가적인 세수확보에 둔다면, 복잡하고 납세순응비용이 높은 현행 법인세 최저한세제를 폐지하고 세액을 계산하는 과정이 단순하고 과세관청과 납세자 사이에 서로 증빙이 용이한 형태의 새로운 추가 과세 제도를 새로이 고안하는 것이 필요하다.

둘째, 현행 법인세 최저한세제를 유지하면서 추가적 세수확보보다는 수평적 형평성 제고를 정책목표로 설정한다면, 세율구조를 단순화하는 한편 중소기업의 최저한세율을 단계적으로 인상하고 중소기업 이외의 일반기업의 최고세율은 인하할 필요가 있다. 또한 납세자에게 조세혜택을 주는 모든 지원제도는 최저한세 적용대상 제도들로 규정함으로써 특정 지원제도의 활용을 강제하거나 기업의 의사결정을 왜곡하지 않도록 해야 한다. 이를 위해서 기업이 받을 수 있는 비과세감면공제액이 산출세액의 일정비율을 초과하지 않도록 하는 종합한도제를 신설하는 방안도 고려할만하다.

끝으로 여타 국가들에 비해 높은 우리나라의 기업규모별 차등 과세 수준은 점진적으로 축소될 필요가 있다. 영리를 추구하는 기업들은 재분배 대상으로 보기 어려우며 수익성을 확보한 중소기업 주주가 대기업 주주보다 반드시 더 가난하지도 않다. 소득재분배라는 정책목표는 개인소득세를 통해 달성하고 법인과세의 기본 원칙은 수평적 형평성 제고를 통한 효율성 제고에 둘 필요가 있다. 법인세 이전 기업소득 분포가 세후에도 유지되지 않는다면 기업들의 세후 상대가격체계가 왜곡됨에 따라 법인과세에 의해 자원배분의 효율성이 훼손된다는 점에 유념해야 한다.

참고문헌

- 국세청, 『국세통계연보』, 국세청, 2017.
- _____, 협조자료, 2009~2016 각연도.
- 김학수, 『경기국면별 세수 변동성과 세제의 경기조절 기능에 관한 연구』, 연구보고서15-03, 한국조세재정연구원, 2015.
- _____, 『중소기업 과세체계의 문제점과 개선방안』, 연구보고서16-03, 한국조세재정연구원, 2016.
- _____, 「일본 법인세제 개혁의 시사점」, 『재정포럼』, 제250호, 한국조세재정연구원, 2017, pp. 6~26.
- _____, 「혁신성장을 위한 연구개발 조세지원정책의 문제점 및 개선방안」, 『재정포럼』, 제270호, 한국조세재정연구원, 2018, pp. 30~59.
- 김현아·오광욱, 「최저한세 제도와 기업의 투자효율성간의 관련성에 대한 연구-우리나라 대기업을 중심으로-」, 『회계·세무와 감사 연구』, 제57권, 제4호, 2015, pp. 189~220.
- 대한민국정부, 『2017년도 조세지출예산서』, 2016.
- _____, 『2018년도 조세지출예산서』, 2017.
- 오광욱·정규언·김선미, 「최저한세 납부 중소기업의 연구·인력개발비 세액공제를 이용한 조세계획」, 『세무학연구』, 제28권, 제1호, 한국세무학회, 2011, pp. 209~238.
- 전병욱·최원욱, 「최저한세가 기업의 조세부담의 공평성에 미치는 영향에 관한 실증분석」, 『경영학연구』, 제36권, 제4호, 한국경영학회, 2007, pp. 981~1007.
- 한국조세재정연구원, 『한국세제사 1·2』, 2012.

- Buettner, T. and C. Fuest, "The Role of the Corporate Income Tax as an Automatic Stabilizer," *International Tax and Public Finance*, Vol. 17(6), 2010, pp. 686~698.
- Canada Revenue Agency, "Ontario Corporate Minimum Tax(Schedule 510)," <https://www.canada.ca/content/dam/cra-arc/formspubs/pbg/t2sch510/t2sch510-14e.pdf>, 검색일자: 2018. 8. 18.
- Carlson, C. and G. E. Metcalf, "Energy Tax Incentives and the Alternative Minimum Tax," *National Tax Journal*, Vol.6(3), 2008, pp. 477~491.
- Cummins, J. G., Hassett, K.A. and R.G. Hubbard, "A Reconsideration of Investment Behavior using Tax Reforms as Natural Experiments," *Brookings Papers on Economic Activity*, 1994(2), 1994, pp. 1~74.
- Chorvat, T. R. and M. S. Knoll, "The Case for Repealing the Corporate Alternative Minimum Tax," *Faculty Scholarship*. Paper 1145, 2003.
- Department of Finance, Canada, *Tax Expenditures and Evaluations*, 2015.
- Department of Finance, Ireland, *Report on tax expenditures*, 2015.
- Devereux, M. P. and C. Fuest, "Is the Corporation Tax an Effective Automatic Stabilizer?," *National Tax Journal*, 62(3), 2009, pp. 429~437.
- Hajko, J., "Tax System in the Slovak Republic," Institute for Economic and Social Reforms, 2016.
- UK, HM Revenue & Customs, *Estimated cost of tax reliefs, expenditures, & allowances*, 2015.
- Joint Committee on Taxation, *Estimated Budget Effects of the Conference Agreement for H.R. 1, The "Tax Cuts and Jobs Act,"* JCX-67-17, 2017.
- King, M. A., "An Index of Inequality: With Applications to Horizontal Equity and Social Mobility," NBER Working Paper No. 468, 1980.
- Lyon, A. B., "Understanding Investment Incentives Under Parallel Tax Systems: An Application to the Alternative Minimum Tax," NBER

- Working Paper No. 2912, 1989.
- Ministry for National Economy, *Macroeconomic and Budget Outlook 2017-2021*, Hungary Government, 2017.
- Office of Management and Budget, US, *Analytical Perspectives*, 2015
- Park, J., "The Impact of Depreciation Savings on Investment: Evidence from the Corporate Alternative Minimum Tax," *Journal of Public Economics*, 135, 2016, pp. 87~104.
- PWC, "Luxembourg - New tax measures for 2013 - Clarification in relation to the minimum corporate income tax," News Alert: Real Estate Tax Services, 2012.
- _____, *Worldwide Tax Summaries: Corporate Taxes 2016/17*, 2016.
- République Française, *PLF pour 2016: Evaluations des Voies et Moyens*, 2015.
- Slemrod, J. B. and Blumenthal, M., "The Income Tax Compliance Cost of Big Business," *Public Finance Quarterly*, 24(4), 1996, pp. 411~438.
- The Slovak Spectator, October 26, 2015, "Tax Licenses remain Controversial," <https://spectator.sme.sk/c/20061881/tax-licenses-remain-controversial.html>, 검색일자: 2018. 10. 5.
- The Treasury, Australia, *Tax Expenditure Statement 2015*, 2016.
- 법제처, 국가법령정보센터, <http://www.law.go.kr/>, 검색일자: 2018. 3월 중 다수
- 프랑스 법령정보 시스템, <https://www.legifrance.gouv.fr/>, 검색일자: 2018. 10. 16.
- IBFD, Tax Research Platform, 2018, <https://www.ibfd.org/IBFD-Tax-Portal>, 검색일자: 2018. 3월 중 다수
- OECD Taxdatabase, <https://stats.oecd.org/>, 검색일자: 2016. 8. 14. 및 2018. 3월 중 다수

Le Monde, December 7, 2007, https://www.lemonde.fr/politique/article/2007/12/07/l-imposition-forfaitaire-annuelle-sera-supprimee-pour-les-pme-a-partir-de-2009_986938_823448.html, 검색일자: 2018. 10. 18.

World bank WDI, <http://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.MKTP.CD>, 검색일자: 2016. 8. 14.

부록 1. 외부 전문가 자문회의 결과 요약

- 일시: 2018년 8월 22일(수) 14:00~16:00 (1차),
2018년 8월 28일(화) 15:00~17:00 (2차)
 - 외부전문가의 일정에 의해 1차 및 2차로 구분하여 진행
- 참석자
 - 원내: 김학수 선임연구위원
 - 원외: (1차) 김완석(서울시립대 교수), 이 영(한양대 교수)
(2차) 김낙희(가천대 교수)
- 장소: 대우재단빌딩 7층 소회의실(서울시, 중구)

1. 전문가 A

- 최저한세의 목적에 관하여는 일반적으로 과세형평성의 제고와 세수확보를 들고 있으며 보다 중요한 목적은 과세형평성(수평적 형평성)임
 - 최저한세제를 두려는 것은 특별한 정책목적을 위해 감면을 하는 경우에도 최소한의 세부담을 하도록 하여 조세의 공평성을 제고하자는데 있는 것임
 - 정책목적상 세금을 감면해 주는 경우라도 세부담의 형평성, 국민개납, 재정확보의 측면에서 소득이 있으면 누구나 최소한의 세금을 내도록 최소한세제도를 도입하였음
 - 내국법인이 법인세의 우대조치를 적용받는 경우에도 최소한 일정수준의 법인세를 부담하도록 함으로써 조세수입의 일실과 과세형평의 침해를 극소화하게끔 법적장치를 마련하고 있음. 이와 같은 법적 장

치가 최저한세임

- 최저한세제가 추구하는 과세형평성은 연혁적으로 볼 때 수평적 과세형평성의 제고를 주된 목표로 출발된 것으로서 수직적 과세형평성보다는 수평적 과세형평성을 의미하는 것으로 이해하여야 함

□ 조세지원제도들의 최저한세 적용배제 여부도 최저한세제의 한 부분으로 인식할 필요가 있으며 조세우대조치 중 일부에 대하여 최저한세 적용대상에서 제외하는 것은 최저한세제도의 도입취지에 비추어 볼 때 정당성이 없음

- 질문사항에서 예시한 사례 1)의 「조특법」 제63조의2 제2항에 따른 법인의 공장 및 본사를 수도권 밖으로의 이전에 따른 법인세 면제를 최저한세의 적용대상에서 제외한 것과 사례 2)의 경제특구의 법인세 면제에 대하여도 최저한세의 적용을 배제한 것 모두 최저한세의 적용을 배제하여야 할 합리적 사유를 찾을 수 없으며, 다른 공장 또는 본사 이전에 따른 법인세 면제(「조특법」 제60조 제2항, 제61조 제3항 및 제63조의2 제5항)나 연구개발특구의 법인세 면제(제12조의2)를 자의적으로 차별하는 것이 되어 타당성이 없음
- 최저한세제도의 목적 또는 도입취지에 비추어 볼 때, 「법인세법」에서 정하고 있는 배당소득금액의 익금불산입, 외국납부세액공제, 재해손실세액공제 등과 같이 이중과세의 조정이나 재해로 인한 담세력 상실 등에 따른 항목을 제외하고 순수한 조세특례 내지 조세우대조치에 해당하는 것(「조세특례제한법」상의 특례사항)은 예외 없이 최저한세의 적용대상에 포함하는 것이 타당함

□ 대기업에 대한 최저한세율을 더욱 강화해서 19%까지 올려야 한다는 주장은 타당하지 않음

- 국가마다 법인세율을 경쟁적으로 인하하고 있고, 최저한세제도를 채택하고 있는 국가도 거의 없는 상태에서 대기업에 대한 최저한세율

을 19%로 인상하는 것은 바람직하지 않음

- 중소기업 여부, 중소기업 졸업 연차, 일반기업의 과세표준 규모에 따라 현재 6단계의 세율구조를 갖고 있는 최저한세 세율체계가 지나치게 복잡한데, 최저한세의 세율을 법인세의 기본세율체계보다 복잡하게 유지해야 할 이유가 없음
 - 법인세의 기본세율은 과세표준의 크기에 따라 4단계의 누진세율구조로 정하고 있는 데 대하여, 최저한세의 세율은 중소기업 및 사회적 기업에 해당하는지의 여부에 따른 차등세율의 설정, 그 밖의 법인에 대한 초과누진세율구조의 도입 등 6단계의 세율로 이루어져 있어서 그 세율구조가 지나치게 복잡함
 - 현행과 같이 최저한세의 세율체제를 유지한다면 최저한세의 세율은 법인세의 기본세율의 50% 이내의 범위에서 정하는 것이 바람직한데, 기본세율의 40~50% 수준이 적합할 것으로 생각함
 - 조세특례를 인정한 취지 또는 목적에 비추어 볼 때, 예를 들면 특정한 감면제도가 5년간 법인세의 100%를 면제하도록 되어 있는 경우, 적어도 입법자는 해당 감면제도로 인하여 얻는 공익(정책목적)이 법인세를 5년간 전혀 받지 않고 전액 면제할 정도로 크다고 평가한 결과이므로 그와 같은 감면제도의 취지를 몰각할 정도로 최저한세율을 높이는 것은 타당하지 않으며, 「헌법」상의 체계정당성의 원칙에도 위배됨
- 현행법상 다양한 조세특례제도가 중복적으로 존치되고 있는 실정(예: 중소기업에 대한 각종 조세특례)을 고려할 때 최저한세제를 유지하는 방안이 타당하다고 생각함

2. 전문가 B

- 최저한세제의 기본목적은 기업이 다양하고 복잡한 조세감면제도를 활용하여 정부가 의도하지 않은 과도한 조세감면을 받는 것을 방지하려

는데 있으며 결과적으로 세수일실을 막고 과세형평을 유지하는 효과를 가지게 됨

- 기업과세에 있어서 중요한 원칙은 중립성과 효율성의 추구임. 중립성은 수평적 과세형평성과 결과적으로 동일시되는 측면이 있음
- 수직적 형평성은 분배적 측면에서 요구되는 가치로서 기업과세에 있어서 적용하기는 어려울 것임

□ 정책현장에서는 조세감면을 결정함에 있어서 최저한세제의 적용여부도 함께 검토하므로 최저한세의 적용배제 여부는 당연히 최저한세제의 한 부분으로 인식하고 있음

□ 기획재정부의 입장은 조세감면제도를 유지하는 한 지나치게 높은 최저한세율은 감면의 효과를 제약하는 우려가 있다는 이유로 최저한세율 인상을 반대하는 입장이며, 본인도 동일한 입장에 있음

- 특히 세수확보차원에서 대기업에 대한 최저한세율인상요구는 당초 감면취지와도 맞지 않을뿐더러 수평적 형평성을 저해하게 되고 경제 전반에 걸쳐 효율성이 저하되는 측면이 있음

□ 최저한세 적용배제는 더 강한 조세인센티브가 되므로 조세감면을 결정함에 있어서 최저한세 적용을 기본으로 하되, 일부 조항에 한해 예외적으로 최저한세 적용을 배제하고 있으며 최저한세 적용배제는 크게 두 가지 형태로 이루어짐

- 첫째는 조세논리상 당연히 공제되어야 할 감면부분, 예를 들면 외국 납부세액공제에 대한 적용배제임
- 둘째는 정책적으로 결정되는 부분으로 지역균형발전차원에서 이루어지는 감면이나 일부 중소기업대상 감면에 대한 적용배제임
- 개별적인 제도에 대한 최저한세적용 및 적용배제는 앞서 언급한 두 가지 원칙에 입각하여 결정되어지나, 유사한 제도들 간에 차이가 나

는 부분은 논의과정에서 협상의 결과이거나 이해관계집단의 파워의 차이로 나타난 결과일 것임

□ 정부가 현재 가지고 있는 기준은 다소 자의성이 있고 그 기준도 제대로 지켜지고 있지 않는 문제점이 있으므로 새로운 기준설정 의견에 대하여 동의하나 쉽지 않음

- 최저한세제도의 운용과 관련하여 먼저 최저한세제도의 존폐문제와 존속 시 기준을 어떻게 할 것인지 구분해서 단계적으로 논의할 필요
- 최저한세의 존치가 필요하다고 판단되는 경우에는 “조세논리상 감면이 필요한 부분”에 대하여만 예외적으로 최저한세 적용을 배제하는 것이 바람직하고, 그 외에 정책적으로 필요한 부분이 있다면 그 기준을 명확하게 마련하여 운용하는 것이 필요

□ 기업과세에 있어서 가장 중요하게 생각해야 할 원칙은 효율성이며 효율성을 추구함에 있어서 갖추어야 할 덕목은 단순성이며 최저한세율의 복잡한 세율체계는 이러한 점에서 부적절하고 단순화가 필요

- 조세정책은 보편적으로 시행하는 것이 바람직한데, 과연 얼마나 더 세분화된 조세정책을 추구해야 하는 것인지 의문임
- 기본적으로 기업과세에서 복수세율체계는 합리적인 근거를 찾기 어렵고 국제적인 추세에 맞추어 단일세율체제로 가야 할 것임
 - 이와 함께 배당세액공제제도 역시 개편이 필요함
- 최저한세 역시 여러 단계의 세율을 가지고 있는 것은 바람직하지 않으므로 단일세율체제로 개편되어야 하며 현실적으로 어렵다면 2단계 세율체제로 가는 것이 차선책으로 생각함
 - 이 경우 본세율과 어느 정도 차이를 두어야 할 것인지는 명확한 기준은 없음
 - 최소한 하나 또는 두개의 조세감면 정도는 그 감면제도하에서 허용되는 금액을 전액 받을 수 있는 수준에서 결정되는 것이 바람직함

지 않을까 사료됨

- 자료를 가지고 구체적인 분석을 해봐야겠지만 본세율의 약 70% 수준 정도면 적정하지 않을까 보여짐

□ 최저한세는 조세감면의 필요성에도 불구하고 의도하지 않은 과도한 조세감면을 방지하기 위한 순기능이 있으므로 유지의 필요성은 있다고 판단하나 현재와 같이 다단계 최저한세율이나 최저한세 적용배제의 기준미흡 등 비정상적으로 운용되는 현실(정치적인 상황)을 고려한다면 폐지가 더 바람직한 대안이 될 수도 있을 것임

- 물론 정치역학구도상 폐지가 가능할지 여부는 별개의 문제임
- 법인세 산출세액의 일정비율로 종합한도를 설정하는 대안도 가능하지만, 대기업에 대한 감면을 줄이라고 하는 요구가 여전한 상황에서는 제도를 바꾸더라도 동일한 결과(예를 들면 법인세 산출세액의 일정비율을 정함에 있어서 기업규모에 따라 차등하는 등의 방법)를 초래할 우려가 있음

3. 전문가 C

□ 여건과 상황에 따라 다를 것이나 최저한세제의 목적은 세수확보보다는 과세형평성이 좀 더 중요한 상황임

- 대부분의 국가에서 최저한세를 운용하지 않고 있고 미국이 최근 폐지한 이유는 효율성 측면임
- 최저한세에 대한 교과서적인 비판은 법인세 본세 이외에 별도로 존재하는 또 하나의 별도의 세금제도로 비효율성과 순응비용을 추가적으로 가져오는 세제임
- 최저한세제가 추구하는 과세형평성 제고는 수평적 형평성을 의미함

□ 적용대상 공제감면제도가 일반기업에 대해서는 상당히 많고 중소기업에 대해서는 별로 없다면 최저한세를 적용받는 중소기업의 세부담은

최저한세를 적용받지 않는 중소기업보다 낮고 일반기업의 경우 반대로 나타날 것임

- 중소기업에 대해서 세금 혜택을 부여하기 위해서 의도적으로 이러한 특성을 지녔다면 이러한 정책 의도를 검토해야 함

□ 법인세율의 누진구조는 근거를 제시하기 어려우며 최저한세의 누진구조에 있어서는 더욱더 근거를 제시하기 어려움

- 본세 세율이 인상되었기 때문에 최저한세의 세율도 함께 인상하는 것이 세수확보 및 형평성 차원에서 필요하다는 근거를 제시할 수 있을 것임
- 최저한세를 적용하는 국가들이 거의 존재하지 않고 이제는 헝가리 정도만이고 헝가리의 경우에도 세세하게 최저한세가 규정되어 있는 것이 아니라 거의 감면 총액 상한만이 설정되어 있는 정도임
- 최저한세는 세제를 복잡하게 만들어 효율성을 낮춤
- 최저한세율은 법인세 본세율의 약 60% 수준이면 적정할 것으로 생각함

□ 중장기적으로 현재 최저한세에 적용되는 감면제도를 다시 살펴서 본세의 감면이나 과세대상에 포함하고 「조특법」은 정리하는 것이 바람직할 것임

- 이렇게 하는 경우 「조특법」상의 복잡한 규정으로 인한 복잡성과 효율성 비용을 피할 수 있고 동시에 「조특법」에 담겨 있던 정책적 고려도 살릴 수 있을 것임
- 비과세감면 종합한도제와 같은 대안을 고려할 수 있으나 기업들의 행태변화로 인해 실효성을 낮출 우려도 있으므로 최저한세가 적용되는 효과를 본 세금제도에 투영하는 것이 오히려 나을 수도 있음

부록 2. 주요 설명변수의 추이

〈부표 2-1〉 최저한세제 정책변수의 연도별 및 기업규모별 추이

신고연도	taxr 평균		tbr 평균		iter 평균	
	일반기업	중소기업	일반기업	중소기업	일반기업	중소기업
2009	0.6457	0.4187	1.1766	1.2232	0.7370	0.7767
2010	0.6669	0.5045	1.2239	1.2187	0.7197	0.7295
2011	0.6390	0.4557	1.2266	1.2415	0.7207	0.6528
2012	0.6424	0.4617	1.1597	1.1654	0.7055	0.6243
2013	0.6749	0.4867	1.1577	1.1509	0.7242	0.5930
2014	0.6939	0.4897	1.1487	1.1509	0.7593	0.5929
2015	0.7049	0.4955	1.1358	1.1082	0.7747	0.5818
2016	0.7054	0.4987	1.1701	1.1221	0.7791	0.5637

자료: 국세청 협조자료를 이용하여 저자 작성

〈부표 2-2〉 여타 통제변수의 연도별 및 기업규모별 추이

신고 연도	tangr 평균		intangr 평균		debt ratio 평균		age 평균		H/E ratio 평균		drate 평균		fict 평균	
	일반	중소	일반	중소	일반	중소	일반	중소	일반	중소	일반	중소	일반	중소
2009	1.3580	5.1420	0.0319	0.0256	3.2816	6.3597	19.2316	12.7767	0.1637	0.1195	0.7614	0.7153	0.0039	0.0009
2010	2.7096	1.2636	0.0175	0.0199	19.2122	7.1398	19.5215	13.2314	0.1679	0.1397	0.7592	0.6207	0.0043	0.0011
2011	11.6983	12.0373	0.0334	0.2109	3.9354	7.8978	19.7289	13.6745	0.1543	0.1383	0.7741	0.6209	0.0044	0.0013
2012	90.5686	13.2465	0.1006	0.5175	3.0290	14.7789	20.0958	14.0744	0.1538	0.1365	0.7748	0.6232	0.0055	0.0015
2013	29.2166	122.9183	0.0832	0.0479	3.3724	10.9843	20.6479	14.4393	0.1613	0.1377	0.7941	0.6438	0.0061	0.0016
2014	1.9911	17.7383	0.0535	0.0225	4.1033	8.1549	21.2410	14.8778	0.1661	0.1357	0.8199	0.6910	0.0069	0.0015
2015	0.4881	3.0616	0.0175	2.6464	3.2404	33.5072	22.0008	15.3822	0.1725	0.1381	0.8213	0.6650	0.0080	0.0016
2016	0.7008	4.9649	0.0333	2.4255	3.2530	9.5043	22.9041	16.3465	0.1663	0.1375	0.8323	0.6757	0.0077	0.0015

자료: 국세청 협조자료를 이용하여 저차 작성

부록 3. 법인세 조세지출 규모 국제비교

〈부표 3-1〉 주요 국가의 GDP 대비 법인세 조세지출 비율 비교: 2015년 기준
(단위: %)

구분	한 국	미 국	캐나다	영 국	아일랜드	프랑스	호 주
GDP 대비 법인세 조세지출 비율	0.41	0.73	1.57	1.69	0.17	0.77	0.41

자료: 1. 미국: Office of Management and Budget, Analytical Perspectives, 2015.
영국: HM Revenue & Customs, Estimated cost of tax reliefs, expenditures, & allowances, 2015.
캐나다: Department of Finance, *Tax Expenditures and Evaluations*, 2015.
아일랜드: Department of Finance, *Report on tax expenditures*, 2015.
한국: 대한민국정부, 『2017 조세지출예산서』, 2016.
프랑스: République Française, *PLF pour 2016: Évaluations des Voies et Moyens*, 2015.
호주: The Treasury, *Tax Expenditures Statement 2015*, 2016.
2. 캐나다, 영국, 아일랜드, 한국, 프랑스, 호주: OECD Taxdatabase, <http://stats.oecd.org/>, 검색일자: 2016.8.14.
미국: World bank WDI, <http://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.MKTP.CD>, 검색일자: 2016.8.14.

부록 4. 수평적 형평성 측정 방법에 관한 토론

- 세 개의 기업이 존재하고 다음과 같은 과세 전 소득이 발생하고 일반 법인세와 최저한세에 의해 세금부담이 결정된다고 가정하고 기존 연구에서 사용하고 있는 변동계수 방식의 수평적 형평성 측정방법의 문제점을 제시하고자 함
 - 기업 1의 과세 전 소득은 100이고 일반 법인세액은 20이며 최저한세 적용대상이 아니라고 가정
 - 이 기업의 일반 법인세 실효세율과 최저한세 적용 후 실효세율은 20%로 동일
 - 기업 2와 3의 과세 전 소득은 50으로 동일하고 일반 법인세액은 7.5로 같지만 기업 2는 최저한세 적용대상 공제감면제도만을 활용하고 기업 3은 최저한세 적용 배제 공제감면제도만을 활용하는 것으로 가정
 - 최저한세율이 20%일 때, 기업 2가 활용한 세액공제감면제도는 모두 최저한세 적용대상으로 2.5만큼 세금을 추가로 부담해서 최저한세 적용 후 최종세액은 10이 되므로 일반 법인세 실효세율 15%에서 기업 2의 최저한세 적용 후 최종 실효세율은 20%가 됨
 - 기업 2와 과세 전 소득은 동일한 기업 3의 경우 최저한세 산출세액은 10이어서 추가로 2.5만큼의 세액을 더 부담해야 하지만 최저한세 적용배제 공제제도를 활용한 결과 최저한세액은 일반 법인세액과 동일한 7.5에 그치며 일반 법인세 실효세율과 최저한세 실효세율이 모두 15%로 동일

- 기업 2와 기업 3의 과세 전 소득과 일반 법인세 과세 후 순위는 2위로 동일하였으나 최저한세 적용 이후 기업 2의 최종 세후 소득순위는 3위로 낮아지게 됨

〈부표 4-1〉 가상의 3개 기업의 소득과 실효세율

구분	과세 전 소득	일반 법인세액	최저한세액	일반 법인세 실효세율	AMT 적용 후 실효세율
기업 1	100	20	20	0.2	0.2
기업 2	50	7.5	10	0.15	0.2
기업 3	50	7.5	7.5	0.15	0.15
합계	200	35	37.5	0.175	0.1875

자료: 저자 작성

□ 전병욱·최원욱(2007)은 최저한세제의 수평적 형평성을 실효세율의 변동계수와 잔차변동계수를 이용하여 측정하고 최저한세제의 수평적 형평성 제고효과가 긍정적이라고 평가했으나 실효세율의 변동계수와 잔차변동계수의 측정결과는 수평적 형평성 왜곡 정도를 정확히 측정하지 못하는 문제점이 있음

- 전병욱·최원욱(2007)은 변동계수를 전체 평균 실효세율 대비 표준편차의 비율로 측정하고 잔차변동계수는 개별기업의 부담세액을 종속변수로 설정하고 과세 전 소득을 설명변수로 설정하여 단순회귀식을 추정하고 기업평균 부담세액 대비 종속변수의 잔차의 표준오차의 비율로 측정하고 있음

- 우리나라의 세율구조를 단일세율과 유사하다고 간주하고 저자들은 단순회귀식의 상수항을 0으로 가정하여 기울기만을 추정하고 있음
- 그러나 이들이 사용한 소득지표가 회계장부상 법인세 차감 전 순이익이라는 점을 고려하면 세무조정과정에서 결손기업의 과세표준이 양의 값이 되고 세부담이 발생할 수 있으므로 회귀식의 상수항을 0으로 가정하는 것은 다소 과도한 제약으로 판단되지만 저자들의

방식대로 원점회귀분석결과를 활용함

- 〈부표 4-1〉에서 제시하고 있는 3개 기업의 사례의 변동계수와 잔차 변동계수를 측정하면 〈부표 4-2〉와 같이 최저한세 적용 후 변동계수들이 일반 법인세 적용 후 변동계수들보다 작아지면서 수평적 형평성이 최저한세 적용으로 개선되는 것으로 보임

〈부표 4-2〉 변동계수 방식을 이용한 수평적 형평성 측정결과

구분	일반 법인세	최저한세	증감률(%)
변동계수	0.1732	0.1575	-9.09
잔차변동계수	0.1750	0.1291	-26.21

자료: 저자 작성

- 결과적으로 기존연구에서 사용하고 있는 변동계수 방식의 수평적 형평성 측정결과는 최저한세제의 수평적 형평성 제고효과를 올바르게 측정할 수 없음
 - 동일한 소득이 발생하고 동일한 규모의 조세지원혜택이 발생했으나 기업 2가 활용한 조세지원제도는 모두 최저한세 적용대상이고 기업 3이 활용한 조세지원제도는 최저한세 적용배제라는 이유만으로 최종적인 세부담의 차이가 발생하여 동일한 세전 소득이 발생한 기업들의 세부담이 달라지고 세후 소득 순위에 변화가 발생함
 - 변동계수 방식은 최저한세제에 의해 발생한 수평적 형평성 왜곡수준을 포착하지 못하는 문제점이 있음
 - 따라서 과세 전 소득분포와 과세 후 소득분포의 변화를 반영하는 본 연구의 측정방식이 보다 적합함

법인세 최저한세제 운용기조에 대한 평가와 시사점

김학수

최저한세제의 정책목표는 과도한 조세지원제도의 혜택으로 인해 왜곡될 수 있는 법인세부담의 수평적 형평성을 제고하고 부수적으로 추가적 세수입을 확보하는 데 있다. 본 연구는 우리나라 최저한세제를 구성하는 과세표준 조정, 최저한세율, 공제감면 제한 대상 조세지원제도 지정이라는 세 가지 정책변수들이 수평적 형평성에 어떠한 영향을 미치는지를 실증적으로 분석하고 있다. 또한 법인세 최저한세제와 유사한 제도를 운영하는 국가들의 최근 동향을 살펴보고 시사점을 제시하고 있다.

본 연구의 주요 결과는 다음과 같다. OECD 국가들 중 법인세 최저한세제를 운용하는 국가는 거의 없는 것으로 파악된다. 과거 법인세 최저한세제 또는 그와 유사한 제도를 운용했던 국가들은 이미 폐지했으며 헝가리나 룩셈부르크의 경우 납세순응비용을 저감시키는 형태의 제도를 운영하고 있다. 또한 과세표준 확대나 최저한세 적용대상 조세지원제도에 의해서 확보되는 세수입의 상당부분이 중소기업의 낮은 최저한세율에 의해서 상쇄되고 있다. 수평적 형평성 제고를 위해서는 일반법인의 경우 최저한세율을 소폭 인하할 필요가 있으며 중소기업의 최저한세율은 상당폭 인상해야 하는 것으로 평가되었다.

이러한 분석결과를 토대로 본 연구는 다음과 같은 정책방향에 대한 시사점을 제시하고 있다. 첫째, 법인세 최저한세제의 정책목표를 추가적 세수확

보에 둔다면, 현행의 최저한세제와 같이 두 번 계산하는 형태보다는 더욱 단순한 형태로 납세순응비용을 낮추며 세수확보할 수 있는 새로운 제도를 고안해야 한다. 둘째, 수평적 형평성을 이 제도의 정책목표로 설정하는 경우, 중소기업의 최저한세율은 인상하고 일반기업의 최저한세율은 인하해야 하며 외국납부세액공제와 같은 기준조세체계에 해당하는 제도를 제외하고 모든 조세지원제도를 최저한세제 적용대상으로 규정하는 것이 바람직하다. 셋째, 기업과세의 기본 원칙을 효율성 제고에 두고 기업규모별 차등과세의 수준을 점진적으로 축소하여 동일한 수익이 발생한 기업들은 법정 기업규모에 상관없이 동일한 세부담을 갖도록 해야 한다.

Evaluation of the Corporate Alternative Minimum Tax

Hag-Soo Kim

The policy goal of the corporate AMT is to enhance the horizontal equity of the corporate tax burden that can be distorted by the benefits of the excessive tax support system and to secure additional tax revenues as a secondary effect. This study empirically analyzes the impact of the three policy variables on horizontal equity: adjustment of the tax base, the AMT tax rate, and designation of the tax support system subject to the deduction limit. It also discussed recent trends in countries that operate or used to operate systems similar to the AMT.

The main results of this study are as follows: Few OECD countries operate the corporate AMT. Countries that used to operate the corporate AMT or similar system have already abolished it and, in the case of Hungary or Luxembourg, operate a system in the form of reducing tax compliance costs. In addition, much of the tax revenue secured by the expanded AMT base or limiting the benefits of tax credits and exemptions is offset by the low AMT tax rate for small businesses. In order to improve the horizontal equity among firms, it was assessed that the minimum tax rate for non-SMEs should be lowered slightly, and that the minimum tax rate for SMEs should be raised significantly.

Based on these analyses, the study suggests the following policy directions: First, if the policy goal of the minimum tax system is to pursue additional tax revenue, a new system should be devised to reduce the tax compliance costs in a simpler format than the current AMT. Second, when horizontal equity is set as the policy goal of this system, it is desirable to define all tax credits and exemptions as the minimum tax system, except for those systems that fall under the standard tax system such as foreign tax credits. Third, firms that generate the same revenue should have the same tax burden regardless of the size of the legal entity by gradually reducing the level of differential taxation by the size of the entity.

■ 저자약력

김학수

한국외국어대학교 경제학 학사

미국 Duke University 경제학 석사

미국 The Ohio State University 경제학 박사

현, 한국조세재정연구원 선임연구위원

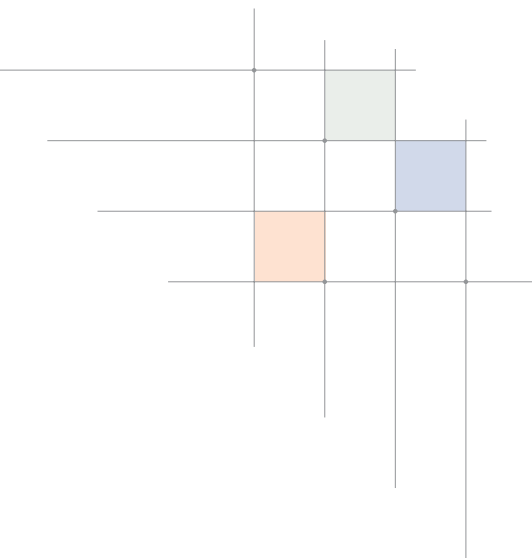
연구보고서 18-03

법인세 최저한세제 운용기조에 대한 평가와 시사점

발행	2018년 12월 31일
저자	김학수
발행인	김유찬
발행처	한국조세재정연구원
주소	30147 세종특별자치시 시청대로 336
전화	(044)414-2114(대)
홈페이지	www.kipf.re.kr
등록	1993. 7. 15. 제2014-24호
정가	6,000원
조판 및 인쇄	호정씨앤티
I S B N	978-89-8191-952-8

© 한국조세재정연구원 2018

* 잘못 만들어진 책은 바꾸어 드립니다.



KOREA INSTITUTE
OF PUBLIC FINANCE

kipf 한국조세재정연구원

30147 세종특별자치시 시청대로 336
TEL: (044)414-2114(대) www.kipf.re.kr

