

세법연구 24-03

주요국의 R&D 지원세제 현황

- 특허박스제도를 중심으로 -

김빛마로·홍성희·박하영

2024. 10.

연구진

연구책임자

김빛마로 연구위원

공동연구원

홍 성 희 공인회계사

박 하 영 세무사

목 차

I. 서론	1
II. 특허박스제도의 개관	4
1. 특허박스제도의 개요	4
2. 관련 선행연구	15
III. 우리나라의 R&D 지원세제 현황	23
1. 법인세 개요	23
2. 주요 R&D 지원세제	23
3. 특허박스제도	27
IV. OECD 회원국의 특허박스제도 현황	33
1. 특허박스제도의 도입 현황	33
2. R&D 조세지원 통계	49
V. 해외 주요국 사례	64
1. 벨기에	64
2. 프랑스	73
3. 이탈리아	81
4. 일본	91
5. 싱가포르	101

6. 국제비교	108
VI. 결론	115
1. OECD 회원국의 특허박스제도 도입 현황	115
2. 특허박스제도 관련 주요 논점	118
참고문헌	125

표 목차

〈표 III-1〉 「조세특례제한법」상 주요 R&D 지원세제 조세지출내역	25
〈표 III-2〉 「조세특례제한법」상 주요 R&D 지원세제 신고 현황	26
〈표 IV-1〉 OECD 회원국의 특허박스 대상자산(2022년 기준)	39
〈표 IV-2〉 OECD 회원국의 특허박스 대상소득(2022년 기준)	41
〈표 IV-3〉 OECD 회원국의 특허박스 우대세율 등(2024년 기준)	45
〈표 IV-4〉 OECD 회원국의 GDP 대비 GERD(2005~2021년)	52
〈표 IV-5〉 OECD 회원국의 GDP 대비 R&D 정부지원비율(2021년 기준)	54
〈표 V-1〉 프랑스의 2019~24년 기업규모별 법인세율	74
〈표 V-2〉 일본의 거시적 상황 개요	98
〈표 V-3〉 조사대상국 특허박스 제도 적용 범위 비교	113

그림 목차

[그림 IV-1] OECD 주요 회원국의 GDP 대비 특허박스 조세지출(2020년 기준) ···	58
[그림 IV-2] OECD 주요 회원국의 특허박스제도 수혜자 수(2020년 기준) ······	59
[그림 IV-3] GDP 대비 R&D 총 조세지원 규모(2020년 기준) ············	61

I. 서론

- 경제성장을 위해서는 지식재산권의 개발을 위한 연구개발(이하 “R&D”) 활동이 필수적이라는 인식 하에 R&D 활동에 대한 시장실패를 보완하기 위해 각국 정부는 다양한 조세지원제도를 운영하고 있음¹⁾²⁾
 - 현재와 같은 지식기반경제 하에서 R&D에 대한 투자는 혁신과 경제성장을 위한 핵심요소에 해당함
 - 기업의 자율에 맡기는 경우 R&D 활동의 불확실성 및 외부성 등으로 인해 사회적 최적 수준의 R&D 투자가 발생하지 않는 시장실패를 보완하기 위해 전 세계적으로 다양한 R&D 관련 조세지원이 이루어지고 있음

- 전통적으로 R&D 관련 조세지원은 지식재산권을 창출하기 위한 R&D 지출을 중심으로 이루어졌으나, 최근 들어서는 R&D 활동의 결과물에 대한 조세지원인 특허박스제도³⁾를 도입하는 국가가 증가하고 있음
 - R&D 세액공제 등 R&D 지출비용에 대한 조세지원제도는 OECD 회원국 내에서 광범위하게 활용되고 있음
 - 2023년 기준 OECD 38개 회원국 중 33개국에서 운영하고 있음
 - 특허박스제도를 운영하는 OECD 회원국은 상대적으로 적으나 증가 추세에 있음
 - OECD 회원국 중 특허박스제도를 운영하는 국가는 2000년 4개국이었으나 2023년 기준 18개국으로 4배 이상 증가함

1) 김빛마로 외(2021), pp. 111~112; Hall(2020), pp. 3~4; 이동건(2013), pp. 12~16

2) González Cabral et al.(2023b), p. 10

3) 지식재산권으로부터 발생하는 소득에 대한 과세특례를 의미하는 특허박스제도는 지식재산권 제도 (IP Regime)라고도 불리며 그 외 국가별로 다양한 이름으로 지칭되고 있음. 본 보고서에서는 대표적으로 통용되고 있는 특허박스제도로 기술함

- 우리나라는 2014년부터 「조세특례제한법」 제12조를 통해 기술이전소득에 대한 세액감면을 제공하고 있으나 한정된 적용범위 등으로 인해 제도의 개정 요구가 지속되고 있음
 - 현행 「조세특례제한법」 제12조를 확대 적용하자는 의견부터 별도의 조문을 통해 지식재산권을 자체적으로 활용하여 발생하는 소득에 대한 조세특례를 신설하자는 의견 등이 있음

- R&D 세액공제와 같은 지출기반 조세지원의 필요성에 대해서는 공감대가 형성되어 있으나 특허박스제도에 대해서는 찬반 입장이 상존함
 - 특허박스제도를 찬성하는 입장에서는 생산성과 경제성장의 동인으로 인식되는 R&D 및 혁신활동을 촉진 및 유치하고 자국 내에서 지식재산권의 상업화를 유지·장려하기 위해 필요한 것으로 주장함⁴⁾
 - 반면, 이를 반대하는 측에서는 특허박스제도는 이미 특허권이라는 배타적 권리를 보장받은 기업에 대한 상(prize)에 불과하고 납세협력비용이 많이 발생하며 유해한 형태의 조세경쟁을 대표하는 것으로 주장함⁵⁾

- 또한 지출기반 R&D 조세지원제도와는 달리 특허박스제도의 운영현황에 대한 연구 및 논의가 부족한 점을 고려하면 제도의 개정을 논의하기에 앞서 해외 주요국 사례에 대한 정확한 검토가 필요함
 - 상대적으로 다수의 국가에서 오랜 기간 운영되고 있는 R&D 세액공제 등에 대해서는 다양한 연구가 진행되어 왔으나 특허박스제도에 대해서는 현황 검토자료 및 관련 연구가 많지 않음

- 이하에서는 OECD 회원국 및 주요국의 특허박스제도와 운영현황을 살펴봄으로써 우리나라의 R&D 조세지원 정책 수립 시 참고자료로 제시하고자 함

4) González Cabral et al.(2023a), p. 15

5) Guenther(2017), pp. 17~22; Bloom et al.(2019), p. 171; European Commission(2017), p. 14

- OECD가 2023년 중 배포한 회원국 등의 특허박스제도 등에 대한 현황보고 내용을 살펴봄
 - OECD는 지출기반 R&D 조세지원에 비해 연구가 부족한 소득기반 R&D 조세 지원(특허박스제도 포함)의 현황 파악을 위해 2023년에 4개의 보고서⁶⁾를 발행함
- 그 외, 벨기에, 프랑스, 이탈리아, 일본, 싱가포르의 특허박스제도를 검토함
 - 벨기에는 대표적인 특허박스제도 운영국에 해당함
 - 프랑스는 오랜 시간 동안 특허박스제도를 운영 중에 있으며 EU 회원국 중 R&D 지출규모 및 R&D에 대한 정부지원이 높은 편임
 - 일본은 2024년 중 특허박스제도를 도입하여 2025년에 시행 예정임
 - 이탈리아는 2015년에 특허박스제도를 도입하였으나 2021년에 폐지함
 - 싱가포르는 OECD 회원국에 해당하지 않는 아시아 국가로서 특허박스제도를 운영하고 있음
- 본 보고서는 제I장 서론을 포함하여 총 6개의 장으로 구성됨
 - 제II장에서는 특허박스제도에 대해서 대략적으로 살펴보고 제III장에서는 우리나라의 특허박스제도 및 R&D 지원세제 현황을 살펴봄
 - 제IV장에서는 OECD 회원국의 제도 도입현황 및 관련 통계를 살펴보고 제V장에서는 벨기에, 프랑스, 이탈리아, 일본, 싱가포르의 특허박스제도를 조사·정리하여 우리나라의 제도와 비교함
 - 마지막으로 제VI장에서는 앞서 기술한 제II장부터 제V장까지의 내용을 바탕으로 결론을 제시함

6) Appelt, S. et al., "Cost and uptake of income-based tax incentives for R&D and innovation," OECD Science, Technology and Industry Working Papers, No. 2023/03, 2023; González Cabral, A. et al., "Design features of income-based tax incentives for R&D and innovation," OECD Taxation Working Papers, No. 60, 2023; González Cabral, A. et al., "A time series perspective on income-based tax support for R&D and innovation", OECD Taxation Working Papers, No. 62, 2023; OECD, "Income-based tax relief for R&D and innovation: An integrated view," OECD Science, Technology and Industry Policy Papers, No. 161, 2023

II. 특허박스제도의 개관

1. 특허박스제도의 개요

가. R&D 조세지원제도 유형

- R&D에 대한 조세지원제도는 지출기반(Expenditure-based tax incentives)과 소득기반(Income-based tax incentives)으로 구분될 수 있음
 - R&D 조세지원의 대상에 따라 지출기반과 소득기반으로 구분될 수 있음
 - 지출기반 조세지원은 R&D 활동을 위한 지출액을 대상으로 조세지원을 하는 반면, 소득기반 조세지원은 R&D 활동 결과 산출된 성과물로부터 발생하는 소득에 대해 조세지원을 함
 - 한편, 위의 분류는 R&D 생애주기를 기준으로 할 때 R&D 활동의 결과물 발생 이전과 이후로 구분될 수도 있음
 - 지출기반 조세지원은 결과물 발생 이전 단계에 대한 지원방식인 반면, 소득기반 조세지원은 결과물 발생 이후 단계에 대한 지원방식임

- 지출기반 R&D 조세지원의 유형으로는 R&D 세액공제, R&D 비용에 대한 추가공제, R&D 관련 자산에 대한 가속감가상각 등이 있음
 - R&D 세액공제: R&D 지출액을 기준으로 세액공제액을 산정하여 법인세 등에서 차감하는 가장 대표적인 지출기반 R&D 조세지원의 유형임
 - R&D 비용에 대한 추가공제: R&D 지출액에 일정 비율을 가산한 금액을 법인세 과세표준 계산 시에 비용으로 공제하는 조세지원 유형임

- R&D 자산에 대한 가속감가상각: R&D 활동을 위한 자산에 대해서는 일반 자산에 비해 단기간에 감가상각을 할 수 있도록 하는 조세지원 유형임
- 소득기반 R&D 조세지원은 특허박스제도와 이중범주제도로 구분될 수 있음
 - 경제협력개발기구(Organization for Economic Cooperation and Development, 이하 “OECD”)는 소득기반 R&D 조세지원제도를 특허박스제도와 이중범주제도(Dual Category Scheme)로 구분함⁷⁾
 - 특허박스제도는 지식재산권에서 파생된 소득에 대한 조세지원을 말함
 - 이중범주제도는 R&D 또는 기타 혁신활동을 수행하는 적격기업의 사업소득 전체에 대한 조세지원을 말함
 - 적격기업의 경우 지식재산권으로부터 파생되는 소득 외에 대해서도 조세지원을 받을 수 있음
 - 중국의 고신 기술기업 조세특례, 미국의 FDII(Foreign-Derived Intangible Income), 일본의 전략산업지구 입주기업에 대한 조세특례 등이 이중범주제도에 해당함

나. 특허박스제도의 이해

- 특허박스제도는 지식재산권을 상업적으로 활용하여 발생한 소득에 대해 우대하는 과세제도를 말함⁸⁾
 - R&D 투자 결과 창출된 지식재산권으로부터 발생된 소득에 대해 소득공제, 우대세율, 세액감면 등 다양한 방식으로 세제 혜택을 제공함
 - 특허박스제도는 광의의 특허박스제도와 협의의 특허박스제도로 분류될 수 있으며 이하에서는 광의의 특허박스제도 개념에 입각하여 기술함⁹⁾¹⁰⁾

7) Appelt, S. et al.(2023), p. 9

8) TAX FOUNDATION, “Patent Box,” <https://taxfoundation.org/taxedu/glossary/patent-box/>, 검색일자: 2024. 7. 3.; Guenther(2017), p. 2

9) OECD는 광의의 특허박스제도를 지식재산권 제도(IP regime)으로 분류하고 있으며, 우리나라의 경

- (광의의 특허박스제도) 지식재산권을 상업적으로 활용하여 발생하는 소득에 대한 과세특례체계를 말함
- (협의의 특허박스제도) 지식재산권을 자체적으로 사업화함에 따라 발생하는 소득에 대한 과세특례체계를 말함

□ 특허박스제도의 도입 목적으로는 국내 지식재산권의 해외유출 방지와 혁신적 기업의 유치가 언급됨¹¹⁾

- 국내 지식재산권의 해외 이전을 방지하고 국내에 혁신적 기업을 유치하여 국가경제에 긍정적 효과를 끼치는 국내 R&D 활동을 장려하기 위해서 지식재산권 관련 소득에 대해 조세혜택을 부여함
- 부수적으로 국내 세수기반의 확보·확대와 양질의 일자리 확대를 도모함

□ 특허박스제도의 대상이 되는 소득에는 다음과 같은 것이 있음¹²⁾

- 지식재산권의 대여소득(income from licensing)
- 지식재산권의 자본이득(income from sale or capital gains)
- 지식재산권을 내부적으로 활용하여 생산된 제품 등의 매출을 통해 발생한 소득 (IP embedded in products or processes, 이하 “내재사용료”)
 - 지식재산권을 활용하여 생산된 제품 등의 매출로 인한 소득금액 중 내재된 지식재산권 가치가 직접 기여한 부분을 말하며 일반적으로 이전가격방법에 의해 계산됨
- 지식재산권 침해에 따른 손해배상과정을 통해 발생하는 소득 등

우에도 지식재산권 제도를 운영하고 있는 것으로 분류함

10) 국내 연구에서는 협의의 특허박스제도의 개념에 입각하여 검토되는 경향이 있음

11) Müller et al.(2022), p. 79; TAX FOUNDATION(EUROPE), “Patent Box Regimes in Europe, 2024(2024. 7. 16.),” <https://taxfoundation.org/data/all/eu/patent-box-regimes-europe-2024/>, 검색일자: 2024. 8. 1.; Guenther(2017), p. 2

12) González Cabral et al.(2023a), pp. 27~28; OECD(2015), p. 48

- 특허박스제도와 R&D 세액공제 모두 기업의 R&D 활동을 대상으로 하지만 아래와 같은 차이가 있음¹³⁾
 - R&D 세액공제는 기업이 통제 가능한 R&D 투입물(input)을 대상으로 하는 반면, 특허박스제도는 외부요인과 운으로부터 영향을 받는 R&D 산출물(output)을 대상으로 함
 - 특허박스제도를 통해 R&D 활동이 촉진될 수 있으나, 이는 간접적이며 기업의 R&D 투자결정 시 직면하는 재무문제에 직접적 지원이 되지는 않음
 - R&D 세액공제는 모든 종류의 R&D 활동을 대상으로 하는 반면, 특허박스제도는 성공한 R&D 활동을 대상으로 함
 - R&D 활동은 실패한 R&D 활동, 자금지원이 있었다면 성공하였을 R&D 활동, 성공한 R&D 활동으로 구분될 수 있음

- 특허박스제도는 R&D 세액공제 등 지출기반 R&D 조세지원제도에 비해 집행상에 어려움이 있는 것으로 평가됨¹⁴⁾
 - 특허박스제도는 R&D 세액공제와 비교하여 볼 때 제도의 설계 시에도 고려해야 할 점이 많지만, 집행과정에서 납세협력비용 및 과세관청의 감독비용이 높음
 - 특히 특허박스제도의 대상소득에 내재사용료가 포함되는 경우에는 그 복잡성이 더 증대됨

13) Rizzo(2023), pp. 310~311; Hall(2020), pp. 10~11

14) Rizzo(2023), pp. 313~314; Hall(2020), p. 11

다. 특허박스제도 관련 주요 변곡점

1) 2015년 이전의 특허박스제도

- 일반적으로 특허박스제도는 1973년 아일랜드에서 최초로 도입한 것으로 알려졌으며 2000년대 초반까지는 OECD 회원국 중에서는 4개국에서 관련 제도를 운영하였음¹⁵⁾
 - 프랑스, 한국, 아일랜드, 스페인(Navarra 지역)에서 특허박스제도를 운영함

- 특허박스제도는 2000년대 초반부터 점진적으로 증가하다가 2007년 이후 유럽연합(European Union, 이하 EU) 회원국을 중심으로 확산되기 시작함¹⁶⁾
 - 2007~08년 중 베네룩스(벨기에, 룩셈부르크, 네덜란드)가 특허박스제도를 도입함
 - 이후 2010~12년 중 그리스, 몰타, 키프로스 등 남유럽 국가가, 이어서 2014년 포르투갈, 2015년에 이탈리아가 특허박스제도를 도입함
 - 그 외 EU 이외의 지역인 캐나다, 스위스, 영국에서 특허박스제도를 도입함
 - 2009년 캐나다 퀘벡주, 2011년 스위스 Nidwalden 칸톤, 2013년 영국

- 특허박스제도의 확산은 이동성이 강한 자산을 유지하고 유지하기 위한 국가 간 조세경쟁과 연결되어 있을 수 있음¹⁷⁾
 - R&D 활동의 글로벌화, 지식재산권의 중요도 증가 등으로 인해 자국 내에 R&D 및 혁신활동을 유지 및 유치하기 위해서 특허박스제도로 대표되는 소득기반 R&D 조세지원제도가 확산되고 있음
 - 해당 국가 자체적으로 다른 지원수단보다 조세지원을 선호하는 것으로 판단한 결과일 수도 있으나 이보다는 다른 국가의 조세정책 변화에 대한 전략적 대응일 수 있음

15) González Cabral et al.(2023b), p. 13

16) González Cabral et al.(2023b), pp. 14~15; Fabris(2019), p. 40

17) OECD(2022), pp. 11~12; González Cabral et al.(2023a), p. 9

- 초창기 특허박스제도는 일반적으로 지식재산권 관련 R&D 활동의 수행 장소, 납세자의 R&D 활동 수행 정도와 무관하게 지식재산권 관련 소득에 대해 조세혜택을 제공하였음¹⁸⁾

2) 2015년 BEPS Action 5 이후 특허박스제도

- 2008년 글로벌 금융위기 이후 디지털경제하에서 다국적기업의 과세회피 심각성이 증가함에 따라 이에 대한 국제적 대응의 필요성이 고조됨¹⁹⁾
 - 순수 국내거래와 비교할 때 국제거래의 경우 계열사 간 거래가격 조작 등을 통한 조세회피가 상대적으로 용이함
 - 특히, 이동성이 강한 디지털경제하에서 다국적기업의 조세회피가 더욱 용이해짐에 따라 구글, 애플 등 다국적기업에게 정상적으로 세금을 부과할 수 있도록 국제적인 공조가 필요하다는 주장이 강하게 제기됨
- 이에 대응하여 OECD는 과세기반 침식을 야기하는 소득이전을 제거하기 위한 소득이전과 세원잠식 방지 프로젝트(Base Erosion and Profit Shift, 이하 “BEPS”)에 착수함²⁰⁾
 - 다국적기업이 각 국가의 조세제도와 조세조약을 활용하여 각 국가의 세원을 잠식하는 행위에 공동으로 대응하기 위하여 총 15개의 실행계획을 수행함
- OECD는 이 중 BEPS Action 5를 통해 유해조세 관행에 대한 대응방법을 검토하였으며 특허박스제도는 주요 검토대상에 해당함
 - 다국적기업은 특허권과 같은 지식재산권의 높은 이동성을 바탕으로 경제활동 기

18) European Commission(2023), p. 87

19) 안종석(2016), pp. 6~7; 김정홍(2023), pp. 115~116

20) Deloitte, “BEPS란 무엇인가?,” https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/kr/Documents/china-business-center/2014/kr_cbc_ksg-hot-issue-12_20141013.pdf, 검색일자: 2024. 8. 6.; 한국조세재정연구원 BEPS대응지원센터, “도입배경 및 연혁”, https://www.kipf.re.kr/beps/introduce_History.do, 검색일자: 2024. 8. 7.

- 여도가 낮은 저세율국으로 소득을 이전하는 방식으로 조세회피를 하였음²¹⁾
- 고세율국에서 개발된 지식재산권을 특허박스제도 등의 조세혜택을 제공하는 국가에 소재하는 자회사로 이전하여 법인세 부담을 낮춤
- OECD는 1998년부터 유해조세환경에 대응하여 왔으며 BEPS 프로젝트를 통해 전 세계적으로 일관된 조직과 체계를 갖추고 논의하게 됨
- OECD는 1998년에 유해조세경쟁과 관련된 보고서를 발간하고 관련 논의를 발전시킬 유해조세환경포럼(Forum on Harmful Tax Practices, 이하 “FHTP”)을 발족함²²⁾
- OECD는 특허박스제도 자체는 유해조세제도에 해당하지 않는 것으로 보았으나, 실질적 활동요건(substantial activity requirement)을 갖춘 경우에만 조세혜택을 부여하도록 권고함
- OECD는 특허박스제도가 세원잠식을 유발할 수 있으나 지식재산권 집중산업은 성장과 고용창출의 주요 동력이 될 수 있으므로 다른 국가에 악영향을 끼치지 않도록 제약조건이 있어야 하는 것으로 봄²³⁾
- 즉, OECD는 유해하지 않은 R&D 투자 조세혜택의 기준 제시를 목표로 함
- OECD는 실질적 활동요건을 갖춘 지식재산권에 대한 조세특례만을 허용하는 것으로 결론짓고 판단기준으로 ‘연계접근법(Nexus Approach)’을 제시함²⁴⁾
- 실질 가치를 창출한 국가에서 조세혜택이 적용되도록 실질적 활동이 확인된 납세자에 한하여 조세혜택을 적용받도록 함
 - 총 지출 대비 적격 지출의 비율(이하 “연계비율(the nexus ratio)”)을 실질적 활동의 대응치로 보고, 조세혜택 금액은 지식재산권과 관련된 순소득에 연계비율을 곱한 금액으로 함
 - 연계비율 계산 시 특수관계인에게 지급한 외주 R&D 비용, 지식재산권 양수비

21) EC(2014), p. 6

22) OECD(2015), p. 11

23) OECD(2015), pp. 23~24

24) OECD(2015), pp. 24~25

용이 있는 경우 적격 지출로 인정되는 금액을 30%의 한도 내에서 추가 산입할 수 있음²⁵⁾

- 이에 따라 기존에 특허박스제도를 운영하고 있던 국가들은 2016년 6월 30일까지 연계접근법의 취지에 부합하도록 개정하여야 하며, 특허박스제도를 신규도입하려는 국가 또한 연계접근법에 부합하도록 제도를 설계해야 함²⁶⁾
 - 다만 BEPS Action 5 이전의 특허박스 제도를 통해 세제혜택을 받아오던 납세자는 경과규정에 따라 2021년 6월 30일까지 기존 제도에 따른 세제혜택을 제공 받을 수 있음²⁷⁾

- 한편, 2015년 BEPS Action 5 시행 이후에는 동유럽을 중심으로 특허박스제도가 확산되었으며²⁸⁾ OECD 회원국 중 특허박스제도를 운영하는 국가는 2000년(4개국)에서 2023년(18개국) 사이 4배 이상 증가함
 - 2018~19년 중 리투아니아, 폴란드, 루마니아, 슬로바키아가 특허박스제도를 도입함
 - 2023년 기준으로 38개 OECD 회원국 중 18개국이 특허박스제도를 운영하고 있으며 이는 BEPS Action 5가 제도의 설계에는 영향을 끼치지만 제도의 도입 자체를 막고 있는 것은 아닌 것으로 해석됨
 - 이외에도 2024년 현재 도입하였거나 논의 중인 국가가 있음
 - 일본은 2024년 특허박스제도를 도입하여 2025년부터 시행예정임
 - 캐나다(연방정부), 홍콩은 특허박스제도의 도입을 구체적으로 논의 중에 있음

25) 이를 수정 연계접근법(Modified Nexus Approach)으로 지칭하며 이하에서는 별도의 구분 없이 연계접근법 및 연계비율로 기술함

26) OECD(2015), pp. 34~35; 한국조세재정연구원 세법연구센터(2016), p. 15

27) OECD(2015), 65문단

28) González Cabral et al.(2023b), p. 15

3) 2021년에 합의된 필라 2 이후의 특허박스제도

- 2021년 10월, 전 세계 약 140여 개국은 디지털경제하에서 심화되고 있는 국가 간 조세경쟁과 다국적기업의 조세회피에 대응하기 위해서 2가지 접근법(Two-pillar solution)에 합의함²⁹⁾
 - 전 세계 약 140여 개국이 참여하는 포괄적 이행체계(Inclusive Framework)는 OECD 주도로 BEPS에 대응하기 위한 글로벌 법인세 규칙 마련에 착수함
 - 2021년 10월 포괄적 이행체계는 필라 1(Pillar 1, 매출 발생국 과세권 배분)과 필라 2(Pillar 2, 글로벌 최저한세)에 합의함
 - 필라 1은 물리적 사업장 존부와 무관하게 매출 발생국에 일정한 과세권을 배분하는 것을 주된 내용으로 함
 - 필라 2는 저세율국가의 법인세 경쟁에 대응하여 다국적기업에게 글로벌 최저한 세율을 적용하는 것을 골자로 함

- 필라 2는 다국적기업을 대상으로 특정 국가의 실효세율이 최저한세율(15%)보다 낮은 경우 추가로 과세하는 것이 핵심으로 이를 통해 국가 간 조세경쟁이 제한될 것으로 기대됨
 - 직전 4개 사업연도 중 2개 이상 사업연도의 최종모기업의 연결재무제표상 매출액이 7억 5천만유로를 초과하는 다국적기업을 대상으로 함
 - 다국적기업의 실효세율이 15% 미만인 경우 저세율국의 세율을 15%로 맞추기 위해 추가 과세됨
 - 실효세율은 회계상 순손익에 몇 가지 조정사항을 거친 글로벌최저한세소득금액 중 조정대상조세³⁰⁾가 차지하는 비율에 의하여 계산함
 - 추가 과세되는 세액은 글로벌최저한세소득금액에서 적격 종업원에 대한 적격

29) European Commission(2024), pp. 96~97; 기획재정부, 보도참고자료, 「디지털세 합의안, 포괄적 이행체계(IF) 총회에서 130개국의 지지 확보」, 2021. 7. 2.; 최용한·정현(2023), p. 46

30) 조정대상조세란 대상조세(해당 사업연도 회계상 당기법인세비용으로 계상된 금액 등)에 총이연법인세조정금액과 기타 조정을 하여 계산함

인건비와 적격 유형자산의 장부가액에 의해 산정되는 실질기반 제외소득 (Substance-Based Income Exclusion)을 차감한 금액에 추가세율³¹⁾을 곱하여 계산함

- 필라 2는 실효세율에 즉각적 영향을 끼쳐 국가 간 조세경쟁을 제한할 것으로 기대되며 부수적으로 생산요소의 재배치 및 투자행동 등 기업의 의사결정에 영향을 끼칠 것으로 예상됨³²⁾

- 필라 2는 참여국이 반드시 도입해야 하는 최소기준에 해당하지 않지만 상당수의 국가들이 개정작업을 진행 중에 있음³³⁾
 - 필라 2는 의무규정이 아니지만 도입하는 경우에는 포괄적 이행체계가 공개한 모델규정에 일치하도록 입법되어야 함
 - 우리나라는 2022년 말에 「국제조세조정에 관한 법률」 제5장을 신설하여 2024년 1월 1일 이후 개시하는 사업연도부터 시행함
 - EU는 2022년 12월 필라 2 관련 지침(The Council Directive (EU) 2022/2523)을 발표하였으며 회원국은 2023년 12월 31일까지 지침에 따라 국내법을 개정해야 함
 - 그 외 다수의 국가들이 필라 2의 도입을 진행 및 완료함

- 필라 2는 각국이 제공하는 조세지원제도의 정책 조합에도 상당한 영향을 끼칠 것으로 예상되며 OECD는 특허박스제도 또한 상당한 영향을 받을 것으로 예상함
 - OECD는 2022년 10월에 필라 2가 전 세계 조세지원제도에 끼치는 효과에 대한 분석보고서를 발표함³⁴⁾
 - 소득기반 조세지원제도(예. 감면, 우대세율)와 일반 세액공제는 필라 2의 영향을

31) 추가세율은 최저한세율(즉, 15%)에서 실효세율을 차감하여 계산함

32) European Commission(2024), p. 98

33) PWC, "OECD Pillar Two country tracker," <https://www.PWC.com/gx/en/services/tax/pillar-two-readiness/country-tracker.html>, 검색일자: 2024. 8. 7.

34) OECD, *Tax Incentives and the Global Minimum Corporate Tax - Reconsidering Tax Incentives after the GLOBE Rules*, 2022.

상당히 받을 것으로 예상함³⁵⁾

- 다만, 다른 조건이 동일하다면 무형자산과 같이 특정분야에만 우대세율을 제공하는 경우에는 모든 소득에 대해 조세혜택을 제공하는 경우보다는 필라 2의 영향을 덜 받을 것임³⁶⁾

□ 상기 보고서에서는 지출기반 조세지원보다는 소득기반 조세지원이 필라 2의 영향을 더 많이 받으며 적격환급가능세액공제(Qualified Refundable Tax Credit, 이하 “QRTC”)가 실효세율을 인상시키는 효과가 있음을 언급함

- 종업원 급여 및 유형자산을 대상으로 하는 지출기반 조세지원은 소득기반 조세지원보다 필라 2의 영향을 덜 받을 것으로 분석함³⁷⁾
 - 이연효과를 제공하는 즉시상각제도, 가속감가상각제도는 필라 2의 영향을 거의 받지 않음
 - R&D 세액공제 등 실질활동에 대한 투자를 유인하는 제도는 추가세액 계산 시 글로벌최저한세소득에서 차감되는 실질기반 제외소득을 증가시킴으로써 필라 2의 영향을 덜 받을 것임
- 기업의 실효세율 산정 시 QRTC는 일반적인 세액공제보다 실효세율을 높이는 효과가 있음³⁸⁾
 - QRTC란 납세자가 세액공제요건을 충족한 때부터 4년 이내 현금 등으로 지급되는 것을 말함³⁹⁾
 - 실효세율 계산 시에 QRTC는 보조금처럼 글로벌최저한세소득금액 계산 시에 소득으로 처리되어⁴⁰⁾ 분모를 증가시키지만, 일반적인 세액공제는 대상조세에서 차감되어⁴¹⁾ 분자를 감소시킴

35) OECD(2022a), pp. 36~37

36) OECD(2022a), p. 51

37) OECD(2022a), p. 51

38) OECD(2022a), p. 39

39) OECD(2022b) chapter 3.3.2.4.

40) OECD(2022b), 3.2.4.

41) OECD(2022b), 4.1.3.(b)

2. 관련 선행연구

가. 국내 주요 연구

- 문은희(2018)는 특허박스제도의 긍정적·부정적 효과를 분석하고 국내 산업 실정을 고려한 도입방안을 제시함
 - 특허박스제도의 긍정적 효과로는 기업의 R&D 활동 촉진, R&D 성과의 사업화 촉진 및 외국인 투자 증대가 있으며, 부정적 효과로는 기업의 조세회피, 기업 및 산업 간의 형평성 문제, 대기업에 대한 혜택 편중 및 세수 감소를 지적함
 - 산업계에서 지식재산권의 사업화 촉진 및 기업경쟁력 강화를 위한 특허박스제도의 도입을 요구하고 있으나, 도입 필요성이 인정되는 경우라도 국내 산업 실정을 고려한 입법정책적 논의가 필요한 것으로 보고 도입방안을 제시함
 - 제1안) 세원 감소 및 대기업 편중을 고려하여 중소기업을 대상으로 하는 특허박스제도를 도입하는 방안
 - 제2안) 대기업에 대한 지나친 조세혜택 우려를 반영하여 대기업에게는 기존 R&D 조세지원을 줄이면서 이를 기술사업화 촉진을 위한 조세지원으로 변경하는 방안
 - 제3안) 특허박스제도의 목표를 국내 기업의 혁신활동 사업화 촉진에 두고 국내 기업이 산출한 지식재산권에 한정하여 특허박스제도를 도입하는 방안
- 이성봉(2020)은 글로벌 가치사슬(Global Value Chain, 이하 GVC) 개편과정에서 한국 소재부품장비 산업분야의 혁신기반 경쟁력 강화를 위해 기존의 R&D 세액공제 등에 추가하여 성과중심의 R&D지원세제가 추가로 필요한 것으로 주장함
 - GVC 재편과정에서 국내·외 기업이 한국의 고급인력과 산업인프라를 활용하여 고부가가치 활동을 수행할 수 있도록 특허박스제도의 도입을 검토해야 함
 - 기업 연구개발 활동의 최종 목표가 연구개발 활동의 결과물이 사업화되어 기업

수익창출에 기여하는 것이라는 측면에서 특허박스의 도입 필요성을 주장함

- 조세혜택의 대기업 편중현상을 보완하기 위해 단계적 도입방안을 제언함
 - 1안) 중소기업을 대상으로 시범적으로 시행 후 파급효과 등을 감안하여 중견기업·대기업으로 단계적으로 확대하는 방안
 - 2안) 모든 기업에게 특허박스를 적용하되 기업규모별 감면비율을 차등적용하는 방안

- 조상규 외(2020)는 기업의 연구개발 성과확산 및 사업화 제고를 위해서 성과와 연계된 특허박스제도의 국내 도입이 필요한 것으로 주장하며 도입방안을 제언함
 - 우리나라의 R&D 투자 확대 및 특허출원 등의 양적 성장에도 불구하고 사업화를 통한 경제적 이익 창출이 미흡한 점을 감안하여 기술개발 후의 성과와 연계된 특허박스제도의 도입이 필요한 것으로 주장함
 - 특허박스제도를 운영하고 있는 해외 주요국과 우리나라의 정치·사회적 차이점을 반영하여 아래와 같이 조정된 방식의 특허박스제도의 국내 도입을 주장함
 - 특허박스제도의 대기업 편중효과를 방지하기 위해 중소기업만을 대상으로 운영되는 특허박스제도
 - 정부 R&D 사업 중 기술개발의 목표 등이 제시된 과제의 결과물 등을 대상으로 하는 특허박스제도
 - 산업의 위기나 기술경쟁력의 증진이 급박한 분야를 대상으로 하는 특허박스제도
 - 리쇼어링 기업을 대상으로 하는 한시적 특허박스제도

- 임동원(2023)은 국제적 흐름을 반영하여 기업의 투자유치 및 활성화, 일자리 창출 및 리쇼어링 등의 지원을 위해 특허박스제도 도입이 필요한 것으로 주장함
 - 다수의 국가가 특허박스제도를 시행하고 있으나, 우리나라는 지출기반 R&D 지원 세제에 정책을 집중하고 사업화 단계에 대한 지원이 부족하여 특허권 등의 국내 투자 활성화에 한계가 있음

- 기업의 투자유치 및 활성화, 리쇼어링 지원, 일자리 창출 등을 위해 특허박스제도의 도입이 필요하며 구체적으로 기업규모에 대한 구분 없이 지식재산권 관련소득의 50% 감면을 주장함
 - 특허박스제도의 도입에 따라 세수가 감소할 수 있지만 동시에 사업화 촉진을 통한 기업수익의 증가에 의한 세수 증가효과가 발생할 것으로 주장함
- 오윤 외(2023)는 한국의 법인세율이 높은 편임을 고려하여 R&D 경쟁력 강화를 위해 특허박스제도가 필요한 것으로 보고 국내 도입 시 구체적 입법안을 제시함
- 영국, 네덜란드 등의 해외사례에 비추어 볼 때 지출기반 R&D 조세지원과 특허박스는 상호배타적이지 아니며, 국내 다국적기업의 국내 R&D 수행 및 국외 다국적기업의 R&D 활동 유치를 위해서 특허박스제도가 필요한 것으로 주장함
 - 영국의 제도를 기준으로 한국에 도입하였을 경우의 수혜기업 및 감면규모에 대한 예상치를 제시함
 - 한국의 특허박스제도 수혜기업은 대기업 1,835개, 중소기업 595개로 전망되며 감면액은 총 2조 9,942억원으로 이 중 94.7%가 대기업에 귀속될 것으로 예상함
 - 특허박스제도를 국내 도입하는 때에는 적용대상 산업 및 기업규모에 제한을 두지 않고 BEPS Action 5에서 인정하는 모든 지식재산권을 대상으로 제도를 설계하는 방안을 제시함

나. 국외 주요 연구⁴²⁾

- R&D 세액공제와 관련된 실증분석 연구결과는 민간의 R&D 지출을 증가시키는 것으로 수렴된 것으로 보이나, 특허박스제도와 관련해서는 상대적으로 실증연구가 부족하며 일관되지 않은 모습을 보임⁴³⁾

42) 국외에서 수행된 실증연구를 중심으로 정리함

43) Rizzo(2023), pp. 312~313; Hall(2020), pp. 17~18; European Commission(2014), p. 46;

- 변수 선정의 어려움, 기타 조세전략과의 연계 등으로 인해 특허박스제도 효과 산정의 어려움, 상대적으로 짧은 시행기간 및 제한된 도입국가 등으로 인해 특허박스의 실증분석 결과가 복합적으로 존재함
- 또한 특허박스제도에 큰 영향을 끼쳤을 것으로 예상되는 BEPS Action 5의 시행 이후에 대한 실증분석 연구는 확인되지 않음
 - BEPS Action 5 시행 후 특허박스제도 관련 세수, 지식재산권의 이동에 미치는 영향 등 특허박스제도의 효과에 대한 실증분석 자료는 확인되지 않음
 - 이하에서는 비교적 최근에 발표된 연구 중 주요 연구를 소개함
- Bradley et al.(2015)는 특허박스제도가 특허활동을 증가시키는 것으로 분석함
 - 저자는 1990~2012년 기간 동안 전 세계 모든 특허청에 제출된 신규 특허출원을 대상으로 분석함
 - 특허소득에 대한 세율이 1%p 감소할 때마다 특허활동이 3% 증가함
- 특허활동은 특허 출원 수에 의해 계산함
 - 특허박스제도가 단순한 조세전략수단에 그치지 않기 위해서 관할국 내에서 실제적 R&D 활동과 조세혜택을 연계하는 등 제도 설계에 있어 유의가 필요한 것으로 제언함
- Singh et al.(2020)는 특허박스제도에 있어 경제적 실질 요건이 고세율 국가에 부정적 영향을 끼칠 가능성이 있음을 지적함
 - 경제적 실질 요건은 경제활동의 소재지뿐만 아니라 경제활동의 규모에 중대한 영향을 끼치는 것으로 분석함
 - 경제적 실질 요건이 엄격해지는 경우 고세율국에서 지식재산권 관련 소득이 더 많이 보고될 수도 있으나, 고세율국에서의 R&D 활동 감소 및 기업의 사중손실⁴⁴⁾이 발생할 수 있는 것으로 주장함

- 무형자산의 개발 및 관리와 관련된 기능과 일자리 등이 고세율국에서 저세율국으로 일부 이전될 수 있고, 기업이 기존보다 높은 한계비용에 직면함에 따라 사중손실이 발생할 수 있음
- 저세율국의 조세 이외 분야의 내재적 약점 수준, 세율 차이 정도 등에 의해 고세율국에 귀속되는 무형자산의 양이 달라질 수 있음

- Gaessler et al.(2021)는 특허박스제도는 특허의 국외 유출을 감소시키지만 개발요건을 부여하는 경우 감소효과가 미미하며 특허박스제도는 혁신활동에 부정적인 것으로 분석함
 - 유럽특허청에 제출된 특허를 대상으로 특허박스제도 도입이 국제적으로 특허 이전에 미치는 영향, 특허 소유권의 위치 선택 및 관련 국가의 혁신활동에 미치는 영향에 대해 분석함
 - 특허박스제도는 특허의 국외 유출을 약 30% 정도 줄이는 것으로 분석함
 - 특허박스제도에 국내 개발요건이 있는 경우에는 국가 간 특허의 이전이 거의 발생하지 않지만, 그렇지 않은 경우에는 국가 간 법인세율 차이로 인해 상당한 양의 국가 간 이전을 유발함
 - 따라서 BEPS Action 5에 따른 연계접근법이 특허박스제도의 영향력을 감소시킬 것으로 기대함
 - 특허박스제도는 발명 활동에 부정적 영향을 끼치며 이는 특허박스제도가 R&D 활동을 촉진하기 위한 조세수단이라는 가정에 배치됨
 - 특허 제출, R&D 지출 등에 의해 발명 활동을 추정함
 - 이전되는 특허는 일반적 특허지표로 볼 때 상대적으로 더 높은 가치를 가짐

44) 사중손실(deadweight loss)은 재화나 서비스의 균형이 사회적 최적이지 아닐 때 발생하는 경제적 효용의 손실을 말함

- Dumont(2021)는 벨기에의 특허박스제도에 대해 평가하며, 효율성 및 예산상의 문제를 고려할 때 개별 기업에 부여되는 특허박스제도 혜택 한도규정이 필요한 것으로 주장함
 - 벨기에 연방기획청(Federal Planning Bureau) 소속 Dumont는 벨기에의 기업 연구개발에 대한 주요 정부 지원 항목에 대해 평가보고서를 작성함
 - 효율성 측면과 재정관리 차원에서 개별 기업이 특허박스제도를 통해 얻는 세제혜택에 대한 한도규정의 도입을 제안함
 - 특허박스제도는 정부 지원이 없었다면 기업이 자체적으로 자금을 조달하였을 R&D 지출에 지원하고 있으며 이는 효과적이지 않거나 구축효과를 야기함
 - 정부 지원수준이 높아질수록 R&D 투자에 대한 추가적 영향이 낮아지므로 효율성의 극대화를 위해서 특정 임계값에 도달하는 경우에는 지원비율을 낮추거나 한도를 설정하는 것이 필요함
 - 특허박스제도에는 상당한 예산이 소요되므로 특허박스제도에 대한 한도를 도입하여 그 외 유용한 조세지원수단의 활용에 지장을 주지 않고 예산이 효과적이고 효율적으로 사용되도록 관리할 필요가 있음

- Chen et al.(2022)는 특허박스제도는 자본투자를 증진시키지만 고용에는 영향을 끼치지 않는 것으로 분석함
 - 유럽 다국적기업의 1999년에서 2017년 자료를 바탕으로 특허박스제도가 고정자산 투자 및 고용 증가와 연관이 있는지를 분석함
 - 특허박스제도의 주된 목적이 국내에 무형자산을 유치하고 혁신활동을 장려하는 것이지만 동시에 물리적 투자 및 일자리 증가도 언급되는 점에 착안함
 - 특허박스제도 시행국은 미시행국 대비 자본투자가 증가했으며 가장 많은 세제혜택을 제공하거나 연계접근법을 적용하는 국가일수록 효과가 큼
 - 특허박스제도는 총보수에는 영향을 끼치지 않으며, 특허박스제도하에서 기업은 고급인력을 중심으로 인력을 재구성하는 것으로 보임

- 특허박스제도 시행 후 직원당 보상이 증가한 것으로 보아 고급 기술분야의 고용을 증가시키는 것으로 생각됨

- Ciaramella(2023)는 특허박스제도는 다국적기업의 그룹 내 자산 재배치 결정 시에 중요한 역할을 하나, 일반적 지식재산권 시장에 대한 영향력은 미미한 것으로 분석함
 - 1997~2015년 동안 EU 내에서의 특허권 이동을 대상으로 특허박스제도가 그룹 내의 특허권 이전과, 그룹 외의 특허권 이전에 미치는 영향을 구분하여 분석함
 - 법인세 수준은 그룹 내에서 특허 이전지를 결정하는 데 중요한 요인이며 거대 다국적기업의 경우 더욱 중요함
 - 특허박스제도 도입국은 제도 시행 이전과 비교하여 볼 때 더 많은 다국적기업의 그룹 내 특허권의 이전을 유지하는 것으로 보이며 해당 효과는 도입 연도에만 국한되지 않음
 - 제3자로부터 취득한 특허의 소재지 역시 세금에 민감하지만 그룹 내 재배치의 경우보다 영향력이 낮음
 - 특허박스제도의 효과는 다국적기업의 그룹 내 자산 재배치에 제한되는 것으로 보임

- Haufler and Schindler(2023)는 특허박스제도와 R&D 보조금의 정책 목표에 대해 검토하고 연계접근법은 유해조세경쟁을 완화하는 데 효과적일 것으로 분석함
 - R&D보조금은 실제 기업의 R&D 활동을 촉진하는 정책수단으로 작동하는 반면, 특허박스제도는 다국적기업의 소득이전을 유도하는 수단으로 사용됨
 - 특허박스제도를 폐지하고 법인세율과 R&D 보조금에 대한 경쟁을 유지하는 것이 대부분의 경우 후생 증대에 긍정적임
 - 국가 간 조세경쟁대상이 소득이전을 유발하지 않는 R&D 보조금으로 이전됨
 - 전 세계적으로 2000~2018년 중 R&D 보조금이 상당히 증가한 점을 고려하면 특허박스제도의 효과 분석 시에 R&D 보조금 변화를 고려하지 않는 경우에는 특

허박스제도의 효과가 과대평가될 수 있음

- R&D 보조금의 변화를 고려하지 않은 선행연구(Bradley et al.(2015))에서는 특허박스제도가 특허활동에 상당히 긍정적인 것으로 발견한 반면, R&D 보조금 변화를 통제한 선행연구(Gaessler et al.(2021)⁴⁵; Bösenberg and Egger(2017)⁴⁶)에서는 특허박스제도로부터 유의미한 긍정적 효과를 발견하지 못 함

○ 연계접근법의 시행은 유해한 조세경쟁을 완화하는 효과가 있을 수 있음

45) Gaessler, Fabian, Bronwyn H. Hall and Dietmar Harhoff, "Should there be lower taxes on patent income?," NBER Working Paper No. 24843, 2019, *Research Policy*, Vol(50) (1), NATIONAL BUREAU OF ECONOMIC RESEARCH, 2021., pp. 1~53

46) Bösenberg, Simon and Peter Egger, "R&D tax incentives and the emergence and trade of ideas," *Economic Policy*, Vol(32) (89), 2017., CEPR, CESifo, Sciences Po, 2017, pp. 39~80

Ⅲ. 우리나라의 R&D 지원세제 현황

1. 법인세 개요

- 우리나라 법인세율은 4단계 누진세율 구조로서 최근 10년⁴⁷⁾ 기간 동안 각각 한차례 인상·인하 조정을 하여 현재 최고세율은 24%(지방소득세 포함 26.4%)임
 - 2018년에 4단계 누진세 체계로 변경하고 최고세율을 25%로 인상함
 - 기존에는 3단계 누진세 체계로 최고세율은 22%였음
 - 2023년에 각 구간별 세율을 1%p씩 인하하여 현재 최고세율은 24%임
 - 4단계 누진세 체계는 유지하되 각 구간별 세율을 조정함

- 2021년 기준 법인세는 전체 세수 중 약 12.8%의 비중을 차지함⁴⁸⁾
 - 2010년은 13.8%, 2020년은 12.1%의 비중을 차지함

2. 주요 R&D 지원세제

- 우리나라의 주요 R&D 지원세제로는 대표적인 지출기반 지원세제인 연구·인력개발비 세액공제와 소득기반 지원세제인 기술이전 및 기술취득 등에 대한 과세특례, 연구개발특구 첨단기업 등 세액감면이 있음
 - 그 외 기술혁신형 합병 및 주식취득 세액공제, 중소기업창업투자조합 출자 등에

47) 2015년부터 2024년까지의 기간을 대상으로 함

48) OECD(2023b), p. 80

대한 소득공제, 외국인 근로자·기술자 과세특례 등이 있음

□ (연구·인력개발비 세액공제) 적격 R&D 비용에 최대 50%의 세액공제율을 곱한 금액만큼 납부할 법인세액에서 세액공제할 수 있음⁴⁹⁾

- R&D 투자는 3가지 기술 범주(일반, 신성장·원천기술, 국가전략기술)로 구성하여 운영되며, 기술 범주별로 대상 납세자에 따라 차등 세액공제율을 적용함
- 일반기술은 대기업에는 2%, 중견기업에는 8%, 중소기업에는 25%의 세액공제율을 적용하며, 신성장·원천기술의 경우 중견·대기업에는 20~30%, 중소기업에 30~40%를 적용하며, 국가전략기술의 경우 중견·대기업에 30~40%, 중소기업에 40~50%를 적용함
 - 신성장·원천기술, 국가전략기술의 경우 대상 납세자의 해당 과세연도 수입금액에서 R&D 비용이 차지하는 비율이 증가할수록 세액공제율이 증가함
 - 일반기술의 경우 납세자 선택에 따라 당해 연도 R&D 비용에 상기한 세액공제율을 적용하는 대신에 직전연도 대비 증가한 R&D 투자비용에 25%(대기업), 40%(중견기업), 50%(중소기업)를 곱한 금액을 세액공제 할 수도 있음
- 당해 연도에 미공제한 R&D 세액공제액은 10년간 이월 가능함⁵⁰⁾

□ (연구개발특구 기업 세액감면) 「연구개발특구의 육성에 관한 특별법」에 따른 연구개발특구⁵¹⁾에 입주한 첨단기술기업 또는 연구소기업이 감면대상 사업을 수행하는 경우 해당 사업에서 발생한 소득에 대해 소득세 또는 법인세를 감면함⁵²⁾

- 감면대상 사업으로는 관련 법령에 따른 생명공학 산업(종자 및 묘목생산업 등), 정보통신 산업, 정보통신 서비스 산업, 첨단기술·첨단제품 관련 산업을 영위하는 사업이 포함됨
- 해당 사업에서 발생한 소득에 대해 처음 3년간 전액 감면, 다음 2년간 50%를 감

49) 「조세특례제한법」 제10조

50) 「조세특례제한법」 제144조

51) 연구개발특구 지역은 5개의 광역특구(대덕, 광주, 대구, 부산, 전북)와 12개의 강소특구(안산, 천안, 아산, 울주, 나주 등)로 구성되어 있음(연구개발특구진흥재단, “특구소개,” <https://www.innopolis.or.kr/board?menuId=MENU01061&siteId=null>, 검색일자: 2024. 8. 26.)

52) 「조세특례제한법」 제12조의2

면함

- 이는 혁신적 사업을 수행하는 납세자의 전체 사업소득에 대해 우대하는 조치로 소득기반 R&D 지원세제 중 이중범주제도에 속한다고 볼 수 있음
- 「조세특례제한법」상 분류기준에 따른 R&D 분야 조세지출 내역을 살펴보면 지출금액 규모가 해마다 증가하는 추세이며, 2022년 R&D 조세지출은 약 4.1조원으로 전체 조세지출의 6.5%를 차지함
 - R&D 분야에 있어 대표적인 지출기반 지원세제인 연구·인력개발비 세액공제는 매년 전체 R&D 조세지출의 90% 내외의 비중을 차지함
 - 반면, 소득기반 지원세제인 기술이전 및 기술취득 등 과세특례와 연구개발특구 입주기업 법인세 등 감면은 2022년 기준 전체 R&D 조세지출에서 각 0.014%, 0.282%를 차지하며 지출기반 세제혜택 대비 소득기반 세제혜택의 규모가 작음

〈표 Ⅲ-1〉 「조세특례제한법」상 주요 R&D 지원세제 조세지출내역

(단위: 억원, %)

구분	2019	2020	2021	2022
연구·인력개발비 세액공제(제10조)	23,178 (87.89)	27,340 (89.67)	27,296 (90.17)	37,231 (90.80)
기술이전 및 기술취득 등에 대한 과세특례(제12조)	6 (0.022)	6 (0.019)	2 (0.006)	6 (0.014)
연구개발특구 입주 기업 법인세 등의 감면(제12조의2)	31 (0.117)	106 (0.347)	52 (0.171)	116 (0.282)
R&D 분야 조세지출 ¹⁾ (A)	26,370	30,488	30,270	41,443
전체 조세지출(B)	495,700	529,357	570,248	635,484
$\frac{A}{B}$	5.3	5.8	5.3	6.5

주: 1. 상기한 R&D 지원세제별 괄호 안의 수치는 R&D 분야 조세지출에서 해당 세제의 지출이 차지하는 비중을 말함

1) 「조세특례제한법」상 분류기준에 따른 R&D 분야 조세지출을 의미함

자료: 대한민국정부, 『조세지출예산서』, 각 연도

- 연구·인력개발비 세액공제는 다수의 기업에서 활용되고 있으나, 기술이전 과세특례 등을 활용하는 기업은 매우 적음
- 연구·인력개발비 세액공제의 경우 2019~2022년의 기간 중 신청 법인 수가 매년 증가하고 있으며 2022년 기준 41,521개의 법인이 제도를 신청하였음
 - 신청 법인 수 기준으로는 중소기업의 비중이 압도적이지만 신청 금액 기준으로는 대기업의 비중이 더 높음
 - 기술이전 과세특례 등의 경우 빈도 수에서는 이전거래보다는 대여거래의 활용도가 높으며, 전반적으로 제도를 신청하는 기업이 매우 적음
 - 연구개발특구 입주기업 세액감면의 경우에는 제도를 신청하는 기업 수가 증가하는 추세를 보임

〈표 III-2〉 「조세특례제한법」상 주요 R&D 지원세제 신고 현황

(단위: 개, 백만원, %)

구분		2019		2020		2021		2022		
		법인수	금액	법인수	금액	법인수	금액	법인수	금액	
연구·인력 개발비 세액 공제	중소	32,669 (96)	1,264,723 (57)	35,999 (96)	1,301,659 (49)	36,963 (96)	1,293,289 (49)	39,865 (96)	1,482,092 (41)	
	일반	1,453 (4)	965,814 (43)	1,526 (4)	1,341,357 (51)	1,450 (4)	1,340,959 (51)	1,656 (4)	2,135,231 (59)	
	계	34,122	2,230,537	37,525	2,643,016	38,413	2,634,248	41,521	3,617,323	
기술이 전과 세 특 례	이 전	중소	3	343	6	388	3	37	4	438
		일반	-	-	-	-	-	-	-	-
		소계	3	343	6	388	3	37	4	438
	대 여	중소	4	89	7	13	7	82	8	67
		일반	-	-	-	-	-	-	-	-
		소계	4	89	7	13	7	82	8	67
계	7	432	13	401	10	119	12	505		

〈표 Ⅲ-2〉의 계속

(단위: 개, 백만원, %)

구분		2019		2020		2021		2022	
		법인수	금액	법인수	금액	법인수	금액	법인수	금액
연구 개발특구 입주 기업세액 감면	중소	60	3,043	59	10,549	79	5,161	112	11,577
	일반	-	-	-	-	-	-	-	-
	계	60	3,043	59	10,549	79	5,161	112	11,577

주: 1. 주요 R&D 지원세제가 법인에서 주로 활용되어 법인에 대한 신고현황만을 정리함
 자료: KOSIS, 국세통계 법인세 신고 주요항목 명세서; TASIC, 국세통계 법인세 신고 주요항목 명세서

3. 특허박스제도

- 우리나라의 「조세특례제한법」 제12조 기술이전 및 기술취득 등에 대한 과세특례(이하 “기술이전 과세특례”)는 특허박스제도로 분류될 수 있음
 - 기술이전 과세특례는 지식재산권의 양도 및 대여소득에 대한 법인세 등의 감면제도로써 OECD는 해당 제도를 특허박스제도로 분류함
 - 「조세특례제한법」 제12조는 개발된 지식재산권을 취득한 자에 대한 조세혜택도 담고 있으나 이하에서는 특허박스제도의 성격을 갖는 내용만을 기술함

가. 연혁53)

- 우리나라는 1982년 민간주도의 기술개발을 통한 생산성 향상을 목표로 기술이전 과세특례제도를 도입함
 - 1982년 조세감면규정의 전부개정 시에 기술 및 인력개발비에 대한 세액공제 제

53) 「조세특례제한법」 제12조는 특허권 등을 취득하는 자에 대한 과세특례도 규정하고 있으나, 본문에 서는 특허박스 제도에 부합하는 특허권 등을 보유하고 있는 자에 대한 과세특례 내용만을 정리함

도와 함께 도입됨⁵⁴⁾

- 1982년 도입 당시에는 기업 규모에 대한 제한 없이 내국인의 특허권 또는 실용신안권의 양도 및 대여로 발생하는 소득에 대해 법인세 등을 전액 면제하였음⁵⁵⁾
 - 특허권 또는 실용신안권(이하 특허권 등)을 설정등록한 내국인의 당해 특허권 등의 양도 및 대여로 발생한 소득을 조세특례 대상으로 함
 - 대여로 발생하는 소득은 최초 대여일로부터 6년간 법인세 등을 면제함
 - 그 외 조세특례요건을 충족하지 못한 경우에도 특허권 등 및 제조비법과 관련하여 외국으로부터 받는 소득에 대해서는 소득금액의 50%에 상당하는 금액을 공제함
 - 특허권 등을 외국에 양도하거나 대여함으로써 발생하는 소득, 제조비법을 외국에 제공하고 지급받는 특정소득⁵⁶⁾을 대상으로 함

- 1999년 「조세감면규제법」을 「조세특례제한법」으로 변경하면서 감면율을 인하하고 일몰규정으로 전환하여 운영하다 2005년 말로 폐지함
 - 1999년 「조세특례제한법」으로 변경 시에 일몰규정으로 전환하고 기존 100% 감면대상에 대해서도 50%의 세액을 감면하도록 개정됨⁵⁷⁾
 - 조세혜택의 대기업 편중과 「조세특례제한법」상 기타 연구개발 관련 혜택과의 중복적용 문제 등이 제기되어 2005년 12월 31일자로 폐지됨⁵⁸⁾⁵⁹⁾⁶⁰⁾

- 2014년에 기업 간 기술의 양도·양수를 활성화하고자 기술의 양도자에게 법인세 감

54) 「조세감면규제법」 [시행 1982. 1. 1.] [법률 제3481호, 1981. 12. 31., 전부개정] 전체 제정·개정이유

55) 「조세감면규제법」 [시행 1982. 1. 1.] [법률 제3481호, 1981. 12. 31., 전부개정] 제19조.

56) 기술개발촉진법에 의한 기술수출계약에 따라 외국인에게 기술비법(공업소유권·해외건설촉진법에 의한 해외건설용역 및 기술용역육성법에 의한 기술용역을 제외한다)을 제공하고 받는 대가를 말함(「조세감면규제법 시행령」[시행 1982. 1. 1.] [대통령령 제10670호, 1981. 12. 31., 전부개정] 제16조)

57) 「조세특례제한법」 제12조. [시행 1999. 1. 1.] [법률 제5584호, 1998. 12. 28., 전부개정]

58) 「조세특례제한법」 [시행 2006. 1. 1.] [법률 제7839호, 2005. 12. 31., 일부개정]

59) 유희림(2020), p. 24

60) 「조세특례제한법」 제12조는 특허권 등을 취득하는 자에 대한 과세특례도 규정하고 있었으며 2005년 폐지 시에는 양도자에 대한 과세특례만을 폐지함

면을 부여하도록 기술이전 과세특례를 재도입함⁶¹⁾⁶²⁾

- 기업 간 기술거래를 통해 기술역량을 제고하고 투자자금의 회수를 지원할 목적으로 양도자에게도 세액감면을 제공함
- 2005년 폐지 시점과는 달리 중소기업이 특허권 등을 내국인에게 이전함으로써 발생하는 소득에 대해서만 법인세 등을 50% 감면함
 - 특허권등의 대여로 발생하는 소득은 감면대상에 포함되지 않음
 - 재정여력이 취약하여 R&D 활동에 어려움이 있는 중소기업에 대한 지원목적으로 입법됨에 따라 대기업 및 중견기업은 대상에서 배제됨
 - 대기업 및 중견기업에 대해서는 자체 연구개발에 대한 세제지원이 더 바람직한 것으로 판단함
- 이후 적용대상 법인 및 적용대상 소득을 확대하여 현재는 중소기업 및 중견기업의 특허권 등의 양도소득에 대한 법인세 등의 50%, 대여소득에 대한 법인세 등의 25%에 상응하는 세액감면을 함⁶³⁾
- 2015년에 양도소득의 감면 적용 대상 법인에 중견기업을 추가하고 중소기업의 대여소득에 대해서 25%의 감면율을 적용하도록 신설·개정하였으며⁶⁴⁾ 2022년부터 중견기업에 대해서도 특허권 등의 대여소득에 대한 감면을 허용함⁶⁵⁾

나. 현행 특허박스제도

- 우리나라는 중소기업 및 중견기업이 자체 개발한 특허권 등의 대여소득과 양도소득에 대해 소득세 또는 법인세를 감면하고 있음

61) 「조세특례제한법」 제12조 제1항. [시행 2014. 1. 1.] [법률 제12153호, 2014. 1. 1., 타법개정]

62) 기획재정부, 보도자료, 「2013년 세법개정안 문답자료」, 2013. 8., p. 5

63) 「조세특례제한법」 제12조 제1항 및 제3항

64) 「조세특례제한법」 제12조 제1항 [시행 2015. 1. 1.] [법률 제12853호, 2014. 12. 23., 일부개정]

65) 「조세특례제한법」 제12조 제3항 [시행 2022. 1. 1.] [법률 제18634호, 2021. 12. 28., 일부개정]

- (대상 지식재산권) 대상 납세자가 국내에서 자체 연구·개발한 특허권, 실용신안권, 기술비법 또는 기술을 대상으로 함⁶⁶⁾
 - 특허권 및 실용신안권이란 「특허법」 및 「실용신안법」에 따라 해당 기업이 국내에서 자체 연구·개발하여 최초로 설정등록받은 특허권 및 실용신안권을 말함
 - 기술비법이란 국내에서 자체 연구·개발한 과학기술분야에 속하는 기술비법⁶⁷⁾이며, 기술이란 국내에서 자체 연구·개발한 「기술의 이전 및 사업화 촉진에 관한 법률」 제2조 제1호에 따른 기술을 말함
 - 기술비법 및 기술의 경우에는 소규모 매출액 요건을 충족한 기업의 경우에만 적용받을 수 있음
 - 직전 5개 과세연도 매출액의 평균금액이 500억원 이하이고 특허권 등을 거래하여 얻은 직전 5개 과세연도 매출액의 평균금액이 70억원 이하이어야 함⁶⁸⁾
 - 2017년 1월 1일부로 국내에서 자체 연구·개발요건이 추가됨⁶⁹⁾

- (대여소득) 특허권 등을 2026년 12월 31일까지 대여함에 따라 발생하는 소득에 대해서는 법인세 또는 소득세의 25%를 감면함
 - 특수관계인에게 대여한 부분은 감면대상에 해당하지 않음

- (양도소득) 특허권 등을 2026년 12월 31일까지 내국인에게 양도함에 따라 발생하는 소득에 대해서는 법인세 또는 소득세의 50%를 감면함⁷⁰⁾
 - 양수인이 특수관계인인 경우는 감면대상에 해당하지 않음
 - 대여소득과는 달리 양도소득의 경우에는 내국인에게 양도한 경우에만 감면대상에 해당함

66) 「조세특례제한법」 제12조 제3항; 「조세특례제한법 시행령」 제11조 제3항, 제5항

67) 공업소유권, 「해외건설 촉진법」에 따른 해외건설 엔지니어링활동 또는 「엔지니어링산업 진흥법」에 따른 엔지니어링활동과 관련된 기술비법은 제외함

68) 「조세특례제한법 시행규칙」 제8조의7

69) 「조세특례제한법」 [시행 2017. 1. 1.] [법률 제14390호, 2016. 12. 20., 일부개정]

70) 「조세특례제한법」 제12조 제1항

- (손실의 상계) 당해 과세연도 및 직전 4개 과세연도에 특허권 등에서 발생한 손실이 있는 경우에는 특허권의 대여 및 양도소득을 계산할 때 해당 손실액을 차감해야 함⁷¹⁾
- 특허권 등의 대여 및 양도소득에 대한 세액감면은 「조세특례제한법」 제132조 최저한세 규정에 의하여 감면혜택이 제한될 수 있음
- 특허권 등의 대여 및 양도소득에 대한 세액감면을 적용받는 경우에도 「조세특례제한법」 제10조 연구 인력개발비 세액공제 등의 조세혜택을 적용받을 수 있음⁷²⁾
 - 「조세특례제한법」 제127조는 세액공제 및 세액감면 등의 중복적용에 대한 배제를 규정하고 있으며 특허권 등의 대여 및 양도소득에 대한 세액감면과 관련된 내용은 없음

다. 특허박스제도의 개정 논의

- 2013년 7월 대한상공회의소의 특허박스제도 도입 건의 이후 특허박스제도에 대한 다양한 입법안이 발의되었으나 입법되지는 않았음
 - 2014년 8월 우윤근 의원(1911512), 2017년 8월 김세연 의원(2008833), 2018년 12월 조배숙 의원(2017506), 2019년 1월 송희경 의원(2018155), 2020년 7월 신정훈 의원(2101876), 2020년 11월 박범계 의원(2105336), 2021년 4월 양금희 의원(2109312)
- 입법안들은 공통적으로 중소기업(또는 중견기업 포함)의 지식재산권 사업화를 장려하기 위해 감면대상 소득에 내재사용료를 포함하는 내용을 담고 있음
 - 지식재산권의 활용률을 제고하고 기술의 사업화를 촉진하기 위해 기술거래 소득에 제공하는 세제혜택을 특허권 등을 이용하여 생산한 재화 또는 용역을 판매함

71) 「조세특례제한법」 제12조 제4항

72) 「조세특례제한법」 제127조

으로써 발생한 소득에도 확대할 필요가 있는 것으로 주장함

- 입법안 중 일부는 중소기업만을 일부는 중소·중견기업을 대상으로 하고 있음
 - 공통적으로 대기업은 적용대상에서 배제하되, 2020년 신정훈 의원 안건에서는 중소·중견기업 이외 국내복귀기업에 대해서도 제안함

- 내재사용료의 도입 시 시행효과의 불확실성을 완화하고 제도의 원활한 정착을 위해서 적용 범위를 한정하자는 의견도 있음
 - 국가연구개발사업의 수행과정 또는 그 결과로 파생되는 재화 또는 용역, 신성장분야에서의 재화 또는 용역 등 제한적으로 적용하자는 의견이 제시됨⁷³⁾

- 한편, 기획재정위원회는 특허박스제도가 특허권 등의 기술사업화를 촉진할 수도 있으나 도입 논의 시에는 특정 대상에 대한 과도한 지원 여부, 세수 감소 가능성, 세무행정상의 어려움을 충분히 고려할 필요가 있는 것으로 검토함⁷⁴⁾
 - 주요 선진국에서 특허권의 기술사업화 촉진을 위한 특허박스제도를 적용하고 있는 점, 우리나라의 개발된 기술사업화 성공률이 저조한 측면을 감안하면 특허박스제도를 통해 기술사업화가 촉진될 수 있는 장점이 있음
 - 그러나 아래와 같은 단점을 충분히 고려할 필요가 있음
 - 현재 R&D 세액공제 및 R&D 설비투자세액공제 등을 운영하고 있고 2021년부터 중소기업의 특허 조사·분석비용에 대해서도 R&D 세액공제를 허용하고 있는 바, 특허박스제도를 도입하는 경우 특허권에 과도한 지원일 수 있음
 - 우리나라는 2020년 기준 특허국제출원 건수가 세계 4위로 특허박스제도 도입 시 세수가 크게 감소될 위험이 있음⁷⁵⁾
 - 내재사용료의 구분이 어려워 제도 남용 및 과세관청과의 분쟁 가능성이 높음

73) 2020년 7월 신정훈 의원(2101876)

74) 정명호(2021), pp. 4~7

75) 미국·일본 등 특허출원건수가 많은 국가는 특허박스제도를 도입하지 않은 반면, 영국·네덜란드와 같은 서비스업 중심 일부 국가가 제조업 지원을 위해 도입하는 경향이 있음

IV. OECD 회원국의 특허박스제도 현황

1. 특허박스제도의 도입 현황

가. 개요

- 2023년 기준 38개 OECD 회원국 중 총 21개국이 소득기반 R&D 조세지원제도를 운영하고 있으며 이 중 특허박스제도의 형태로 운영하는 국가는 18개국임⁷⁶⁾
- 총 21개 소득기반 R&D 조세지원제도 운영국 중 18개국이 특허박스제도를 운영하고 있으며, 3개국은 이중범주제도만을 운영하고 있음⁷⁷⁾
 - 캐나다, 스위스는 연방정부 단위에서는 특허박스제도를 운영하지 않지만 지방 정부 단위에서 운영하고 있음
 - 체코, 미국, 일본은 이중범주제도만을 운영하고 있으며, 일본은 2025년부터 특허박스제도도 운영할 예정임
- 미국은 운영 중인 이중범주제도를 OECD FHTP에 폐지 예정으로 보고함
 - 미국 재무부는 FDII는 이미 혁신의 보상을 받고 있는 수익성 있는 기업에게 조세혜택을 제공할 뿐 미국 내 R&D를 장려하는 데 있어 효과적이지 않으며, FDII를 폐지함으로써 보다 효과적이고 직접적인 다른 방법으로 R&D를 장려할 수 있는 재정적 여유가 발생할 것으로 설명함⁷⁸⁾

76) OECD(2024), p. 57; OECD(2023a), pp. 55~57

77) 일본은 2022년 기준으로는 이중범주제도만을 운영하고 있으며, 2024년에 특허박스제도를 도입함

78) Department of Treasury(2024), p. 37

- 상당수의 회원국이 특허박스제도를 운영하고 있으나, 지출기반 R&D 조세지원제도와 비교하여 보면 상대적으로 광범위하게 운영되고 있지는 않음
 - 2023년 기준 지출기반 R&D 조세지원제도를 운영하는 회원국은 총 33개국으로 특허박스제도 운영국의 약 2배임⁷⁹⁾

- 특허박스제도를 운영 중인 18개 회원국 중 15개국이 유럽지역에 소재함
 - 특허박스제도를 운영 중인 OECD 회원국 중 유럽 이외 지역에 소재하는 국가로는 캐나다, 이스라엘, 한국이 있음
 - 특허박스제도 운영국 중 EU 회원국은 총 12개국이며, EU 회원국이 아닌 국가는 캐나다, 이스라엘, 한국, 스위스, 튀르키예, 영국임
 - 특허박스제도가 EU 내에 확산된 이유로 EU 회원국 간에 자본의 이동성이 매우 높아 자본에 대한 조세경쟁이 극심하기 때문인 것으로 설명하는 의견이 있음⁸⁰⁾

- 특허박스제도는 유럽에서도 상대적으로 서유럽 및 동유럽 지역에서 활성화되어 있는 것으로 관찰됨
 - 북유럽 국가인 덴마크, 핀란드, 스웨덴은 특허박스제도를 운영하고 있지 않음
 - 에스토니아, 라트비아는 법인세제가 단순하며 특허박스제도뿐만 아니라 지출기반 R&D 조세지원제도도 운영하고 있지 않음
 - 에스토니아와 라트비아는 법인소득을 분배하지 않는 한 법인세를 부과하지 않음⁸¹⁾
 - 그 외 오스트리아, 독일, 아이슬란드, 이탈리아, 슬로베니아는 유럽에 위치하고 있지만 특허박스제도를 운영하고 있지 않음

- 특허박스제도의 운영국가는 대부분 지출기반 조세지원제도도 운영하고 있음⁸²⁾

79) OECD(2024), p. 48

80) Haufler and Schindler(2023), p. 19

81) Maksu- ja Tolliamet(에스토니아 과세당국), <https://www.emta.ee/en/business-client/taxes-and-payment/income-and-social-taxes/income-tax-and-basic-exemption>, 검색일자: 2024. 7. 3.; Valsts ieņēmumu dienests(라트비아 과세당국), <https://www.vid.gov.lv/en/corporate-income-tax>, 검색일자: 2024. 7. 3.

- 2023년 기준 18개 특허박스제도 운영 회원국 중 룩셈부르크를 제외한 모든 국가가 특허박스제도와 지출기반 조세지원제도를 동시에 운영하고 있음
 - 특허박스제도를 적용하는 경우에도 R&D 세액공제를 적용받을 수 있으며, 특허박스제도와 R&D 세액공제를 연계하지는 않음
 - 다만, 네덜란드는 R&D 세액공제를 받지 않는 경우에는 특허박스제도를 적용받을 수 없음⁸³⁾
 - 또한, 일부 국가(예. 리투아니아, 스위스)는 특허박스제도 대상 소득금액을 산정할 때 지출기반 조세지원을 받은 이익을 조정하도록 하고 있음
- 한편, 일본은 2024년에 세법개정을 통해 특허박스제도를 도입하여 2025년부터 제도를 운영할 예정이며 캐나다는 연방정부 단위에서의 도입이 논의 중에 있음
- 일본은 2024년 세법개정을 통해 특허박스제도를 도입하고 2025년 4월 1일 이후 개시하는 사업연도부터 시행할 예정임
 - 캐나다는 연방정부 단위에서 특허박스제도의 도입 필요성 및 도입 시 고려하여야 할 사항에 대한 논의가 진행 중에 있음⁸⁴⁾
 - 캐나다의 지식재산권 수지상 문제점, 특허박스제도 도입 시 지식재산권의 개발·상업화 등에 있어 캐나다의 경쟁력 향상 가능성, 지식재산권의 상업화 장소를 결정함에 있어 조세의 영향력 등에 대해 의견청취를 진행함
- 반면, 콜롬비아, 이탈리아는 특허박스제도를 운영하다가 폐지하였으며 호주는 도입을 위한 구체적 논의를 진행하다가 현재는 중단하였음
- 콜롬비아는 2003년에 특허박스제도를 도입하였으나 2017년에 폐지함

82) OECD(2023a), pp. 43~44; OECD(2024), p. 57

83) 네덜란드 정부, “How to use the innovation box in your vpb,” <https://business.gov.nl/finance-and-taxes/business-taxes/filing-tax-returns/how-to-use-the-innovation-box/>, 검색일자: 2024. 7. 3.

84) 캐나다 정부, “Consultation on Creating a Patent Box Regime,” <https://www.canada.ca/en/departement-finance/programmes/consultations/2024/consultation-on-creating-a-patent-box-regime.html>, 검색일자: 2024. 7. 2.

- 이탈리아는 2015년에 특허박스제도를 도입하였다가 2021년에 폐지하고 지출기반 조세혜택을 강화하는 방향으로 선회함
- 호주는 2021~2022년 중 의학 및 생명공학 분야를 대상으로 하는 특허박스제도의 도입을 논의하였으나 2023년 5월에 특허박스제도 도입 논의를 지속하지 않을 것임을 발표함⁸⁵⁾

나. 특허박스제도의 유형⁸⁶⁾

1) 적용대상 납세자

- 일반적으로 관할국 내에서 적격 지식재산권으로부터 적격 소득을 얻는 법인세 납세의무가 있는 자로서 개발요건을 충족하는 자를 대상으로 함⁸⁷⁾
 - 내국법인, 외국법인의 국내 고정사업장, 관할국 내에 납세의무가 있는 내국법인의 국외 고정사업장 등을 대상으로 함
 - 일부 회원국은 비법인사업체에게도 특허박스제도를 허용함
 - 프랑스, 그리스, 이탈리아, 폴란드, 스위스, 튀르키예에서는 비법인사업체의 경우에도 특허박스제도를 적용받을 수 있음
- 일반적이지는 않지만 상당한 R&D 활동이 있는 기업에 한하여 특허박스제도를 적용하는 국가도 있음⁸⁸⁾
 - 이스라엘은 과거 3년간 매출액 대비 평균 7% 이상의 R&D 비용(또는 연간

85) IBFD - Budget 2023/24: Australia to Implement Pillar Two Minimum Tax, Provide Relief for Individuals and Small Businesses(10 May 2023), https://research.ibfd.org/#/doc?url=/data/tns/docs/html/tns_2023-05-10_au_1.html, 검색일자: 2024. 7. 2.; 오윤 외(2023), p. 56

86) 2023년 기준 18개 특허박스제도를 운영하고 있는 OECD 회원국 중 중앙정부에서 특허박스제도를 운영하고 있는 16개국을 대상으로 비교하였으며(캐나다, 스위스를 제외한 16개국) 공표된 세부자료 중 가장 최근의 자료인 2022년(세율은 2024년으로 업데이트함)의 자료를 기준으로 정리함

87) González Cabral et al.(2023a), p. 19

88) OECD(2023a), p. 20

7,500만세켈 이상)을 지출하고 이스라엘 내의 직원 또는 투자에 대한 최소요구사항을 충족하는 경우에 특허박스제도를 적용받을 수 있음

2) 적용대상 지식재산권 유형

- BEPS Action 5 체계에서 특허박스제도가 유해조세제도로 분류되지 않기 위해서는⁸⁹⁾ 특허권과 특허권에 상응하는 승인과 등록절차가 있고 법적으로 보호되는 자산을 대상으로 해야 함⁹⁰⁾
 - 마케팅 관련 지식재산권, 상표권 등에 대한 조세지원은 실질적 활동 요건을 충족하지 않은 것으로 분류됨

- 실질적 활동요건을 충족하는 적격 지식재산권은 아래와 같이 3개의 유형으로 분류됨⁹¹⁾
 - 분류 1. 광의의 특허권
 - 실용신안권(utility model), 식물유전자원(plants and genetic material), 희귀의약품(orphan drug designation)과 특허권 보호의 연장이 부여된 것(Supplementary Protection Certificates, SPC)을 포함함
 - 분류 2. 저작권 보호 SW(copyrighted software)
 - 분류 3. 그 밖의 지식재산권으로서 일정 요건을 충족하는 유용하고 독창적인 자산
 - 소규모 납세자가 보유하는 지식재산권으로서 정부기관(과세관청 이외)이 인증하고 특허권과 유사한 특성(독창성, 유용성 등)을 보이는 자산

- 특허박스제도의 적용 범주는 국가별로 상이하여 일률적으로 정의하기 어려움
 - 그리스, 포르투갈은 매우 제한적으로 특허박스제도를 적용하는 반면, 벨기에, 네덜란드, 프랑스는 상대적으로 적용 범주가 넓음

89) 즉, 실질적 활동 요건을 충족하는 것으로 분류되는 경우를 말함

90) OECD(2015), 34문단, 38문단

91) OECD(2015), 35~37문단

- 다만, 특허권, 저작권 보호 SW 및 실용신안권은 대표적인 특허박스제도 적용대상 자산임
 - 특허박스제도를 운영하는 모든 회원국은 특허권을 적격자산으로 분류함
 - 그리스, 한국, 영국을 제외한 회원국은 저작권 보호 SW에 대해 특허박스제도를 적용함
 - 그리스, 아일랜드, 리투아니아, 포르투갈, 영국을 제외한 회원국은 실용신안권에 대해서 특허박스제도를 적용함

- 2022년 기준 프랑스, 아일랜드, 이스라엘, 한국, 네덜란드, 튀르키예에서는 BEPS Action 5 분류 3에 해당하는 특허대상 발명(patentable inventions)에 대해서도 특허박스제도를 적용하고 있음
 - 특허대상 발명은 소규모 사업자에게만 허용됨
 - 참고로 프랑스는 2022년 12월 30일 세법개정을 하여 이후로는 특허대상 발명에 대해 특허박스제도를 적용하지 않음

〈표 IV-1〉의 계속

No	국가	특허권	SPC	실용 신안권	식물 유전 자원	특허 대상 발명 ¹⁾	회귀 의약품	산업 디자인 및 모델	산업 공정	비밀 공식	데이터 또는 시장 독점 으로 이익을 얻는 제품 ²⁾	저작권 보호 SW	기타
14	스페인	○	○	○				○				○	○
15	튀르키예	1	○	○	○	○						○	
		2	○	○	○								
16	영국	○	○	○	○		○						

주: 1) 특허대상발명은 소규모 사업자를 대상으로 하는 것으로 BEPS Action 5의 범주 3에 해당하는 자산을 말함

2) 데이터 또는 시장독점으로 이익을 얻는 제품이란 의약품에 관한 권리의 한 형태임

1. 벨기에의 회귀의약품은 등록일로부터 최초 10년 동안만 적용됨

2. 프랑스의 산업공정은 특허권과 직접적으로 관련있는 경우에만 적용됨

3. 영국의 경우 만약 특허되어 있다면 산업공정도 적용가능함

4. 벨기에의 데이터 또는 시장독점으로 이익을 얻는 제품은 최초 11년에 한정하여 적용됨

5. 폴란드의 데이터 또는 시장독점으로 이익을 얻는 제품이란 시판 허가를 받은 의약품 및 수의학 제품의 등록으로부터의 권리를 말함

6. 튀르키예는 중앙정부 단위에서 두 가지 특허박스제도를 운영함

자료: OECD(2023a), pp. 58~60

3) 적용대상소득

- 특허박스제도의 대표적인 적용대상소득은 대여소득과 자본이득임
 - 모든 회원국은 대여소득에 대해 특허박스제도를 적용함
 - 아일랜드, 슬로바키아를 제외한 14개 회원국은 자본이득에 대해서도 특허박스제도를 적용함

- 특허박스제도를 운영하는 총 16개 회원국 중 11개국에서는 내재사용료에 대해서도 특허박스제도를 적용하고 있음
 - 특허권을 간접적으로 사용하는 경우와의 조세 중립성을 고려하여 내재사용료에 대해서도 특허박스제도를 허용하는 것으로 이해됨
 - 다만, 적격 지식재산권과 관련된 소득을 구분함에 있어 상당한 납세협력비용이 발생하는 점을 감안하여 적용하지 않는 국가도 있는 것으로 보임

- 적격 지식재산권의 상업화로 인한 소득 이외에 적격 지식재산권의 보호로 인해 발생하는 소득에까지 조세혜택을 부여하는 경우도 상당함
 - 적격 지식재산권 관련 보험, 손해 또는 보상으로 발생한 소득에 대해서도 특허박스제도를 적용하는 국가는 전체 특허박스제도 운영국의 약 63%에 해당함
- 총 16개 회원국 중 10개국이 해당함

〈표 IV-2〉 OECD 회원국의 특허박스 대상소득(2022년 기준)

No	국가	대여소득	자본이득	내재사용료	지식재산권 보호소득
1	벨기에	○	○	○	○
2	프랑스	○	○	-	-
3	그리스	○	○	○	-
4	헝가리	○	○	○	-
5	아일랜드	○	-	○	○

〈표 IV-2〉의 계속

No	국가	대여소득	자본이득	내재사용료	지식재산권 보호소득
6	이스라엘	○	○	○	○
7	한국	○	○	-	-
8	리투아니아	○	○	-	○
9	룩셈부르크	○	○	○	○
10	네덜란드	○	○	○	○
11	폴란드	○	○	○	○
12	포르투갈	○	○	-	○
13	슬로바키아	○	-	○	-
14	스페인	○	○	-	-
15	튀르키예 ¹⁾	1	○	○	
		2	○	○	○
16	영국	○	○	○	○

주: 1. 지식재산권 보호소득이란 적격 지식재산권과 관련하여 보험, 손상 또는 보상 등으로 발생하는 소득을 말함

1) 튀르키예는 중앙정부 단위에서 두 가지 특허박스제도를 운영함

자료: OECD(2023a), pp. 58~60

4) 적용세율 등

□ 특허박스제도의 적용을 통해 2024년 기준 표준 법인세율 9~31.5%에 비하여 낮은 0~19.8%의 우대세율이 적용되고 있음

○ 표준 법인세율은 법정 최고세율에 부대세율을 감안한 수치임

□ 한국과 헝가리, 이스라엘은 소득유형, 소재지역 등에 따라 감면율을 달리하는 반면, 그 외의 회원국은 모든 소득유형에 동일한 감면율을 적용함

○ 한국은 적격 지식재산권의 대여소득에 대해서는 25%를, 양도소득에 대해서는 50%를 소득공제함

○ 헝가리는 적격 지식재산권의 대여소득 등에 대해서는 50%를 소득공제하고 자본

이득에 대해서는 전액 비과세함

- 이스라엘은 특정 개발지역에 소재하는 경우(7.5%), 모그룹의 과세연도 총 통합매출이 100억세켈⁹²⁾ 이상인 경우(6%)에는 일반 경감세율(12%)보다 낮은 세율을 적용함

- 2020~24년의 기간 중 특허박스 우대세율이 인상된 국가가 있는 반면, 인하된 국가도 존재하여 일관된 추세를 보이지는 않음
 - 네덜란드, 아일랜드, 튀르키예는 우대세율을 인상함
 - 네덜란드의 2021년 이전 우대세율은 7%였지만 2021년부터 9%로 인상됨⁹³⁾
 - 아일랜드는 2023년에 소득공제율을 인하(50→20%)함에 따라 우대세율이 기존 6.25%에서 10%로 인상됨⁹⁴⁾
 - 튀르키예는 2023년에 표준 법인세율을 인상함(23→25%)에 따라 특허박스제도 2의 우대세율도 인상됨(11.5→12.5%)
 - 반면, 포르투갈은 2022년에 소득공제율을 인상(50→85%)하여 우대세율(15.8→4.73%)이 인하됨⁹⁵⁾
 - 2022년에 소득공제율을 인상함과 동시에 특허박스 적용대상 자산을 ‘등록대상 자산’에서 ‘등록된 자산’으로 한정함⁹⁶⁾

- 표준 법인세율 대비 특허박스제도의 감면율은 국가별로 편차가 큼
 - 그리스, 튀르키예(제도 2)는 특허박스 대상소득에 대해 100% 면제를 하여 가장 큰 폭의 조세혜택을 제공하고 있으며, 벨기에, 룩셈부르크, 포르투갈은 감면율이 80%에 근접함

92) 한화 약 3조 6천억원임(2024. 8. 23. 환산기준)

93) IBFD - Netherlands - Corporate Taxation - Country Tax Guides - 1. Corporate Income Tax1.9. Incentives 1.9.7. Innovation box (Last Reviewed: 9 February 2024)

94) Revenue(아일랜드 과세당국), <https://www.revenue.ie/en/companies-and-charities/reliefs-and-exemptions/knowledge-development-box-kdb/index.aspx>, 검색일자: 2024. 7. 3.

95) OECD(2023a), p. 18

96) Rfflawyers, “Patent Box regime in Portugal,” <https://www.rfflawyers.com/en/know-how/newsletters/patent-box-regime-in-portugal/4783/>, 검색일자: 2024. 7. 4.

- 한국과 아일랜드는 감면율이 25% 이하임
- 특허박스제도를 적용하는 방식은 소득공제, 경감세율 및 세액감면 방식이 있으며 이중 소득공제 방식이 가장 빈번하게 사용되고 있음
 - 16개 회원국 중 9개국에서 소득공제 방식으로 특허박스제도를 운영 중에 있음
 - 소득공제 방식에 의하는 경우에는 표준 법인세율이 변하는 경우 특허박스 적용세율이 연동하여 변경되지만, 경감세율 방식의 경우 법인세율의 변동과 무관함
 - 예를 들어 소득공제 방식을 채택한 영국은 2023년 세법개정 시 소규모 기업에 대한 차등 법인세율(19%)이 신설됨에 따라 이들의 지식재산권 소득에 대해서도 10%의 세율이 적용될 수 있도록 관련 법령을 개정함⁹⁷⁾
- 일부 국가는 특허박스제도에 대한 한도규정을 두고 있음
 - 벨기에, 헝가리 및 한국은 특허박스제도로 적용받는 혜택에 대한 한도규정을 두고 있음
 - 벨기에는 당해 연도 과세소득을 한도로 특허박스제도를 적용함
 - 헝가리는 대여소득에 대해서는 세전이익의 50%를 한도로 특허박스제도를 적용함⁹⁸⁾
 - 한국은 특허박스제도의 조세혜택에 대해서 국내 최저한세 규정을 적용함
 - 그리스는 특허박스제도를 3년 동안만 적용받을 수 있음
 - 특허박스제도를 적용하는 경우 관련 소득금액에 대해 적립금을 설정하는 방식으로 세액이 감면되며 해당 적립금을 재원으로 자본전입하거나 배당하는 경우 과세되는 방식으로 제도를 운영함

97) 영국 정부, "Patent Box - Corporation Tax main rate consequential amendment," <https://www.gov.uk/government/publications/patent-box-consequential-amendment-to-patent-box-deduction-formula/patent-box-corporation-tax-main-rate-consequential-amendment#:~:text=The%20Patent%20Box%20is%20a,all%20of%20a%20company's%20profits.>, 검색일자: 2024. 7. 3.

98) Bloomberg Tax - Portfolio 7155-2nd: Business Operations in Hungary - V. Taxation of Domestic Corporations - B. Corporate Income Tax - 5. Adjustments to Pre-Tax Profit - (2) Royalties Received by a Hungarian Entity.

〈표 IV-3〉 OECD 회원국의 특허박스 우대세율 등(2024년 기준)

No	국가	우대세율(A)	법인세율(B)	감면율 ($C=1-(A \div B)$)	우대방식	비고	
1	벨기에	3.75%	25%	85%	소득공제	과세소득 한도	
2	프랑스	10.33%	25.83%	60%	경감세율		
3	그리스	0%	22%	100%	소득공제	3년간 면제. 이후 자본전입 또는 배당시 과세	
4	헝가리 ¹⁾	4.5%, 0%	9%	50%, 100%	소득공제	대여소득 한도: 세전이익의 50%	
5	아일랜드	10%	12.5%	20%	소득공제		
6	이스라엘	12%, 7.5%, 6%	23%	48%, 67%, 74%	경감세율		
7	한국 ²⁾	19.8%, 13.2%	26.4%	25%, 50%	세액감면	최저한세 적용대상	
8	리투아니아	5%	15%	66.7%	경감세율		
9	룩셈부르크	4.99%	24.94%	80%	소득공제		
10	네덜란드	9%	25.8%	65.1%	경감세율		
11	폴란드	5%	19%	73.7%	경감세율		
12	포르투갈	4.73%	31.5%	85%	소득공제		
13	슬로바키아	10.5%	21%	50%	소득공제		
14	스페인	10%	25%	60%	소득공제		
15	튀르키예 ³⁾	1	0%	25%	100%	소득공제	
		2	12.5%	25%	50%	소득공제	
16	영국 ⁴⁾	10%	25%	60%	경감세율		

주: 세율은 법정세율에 부대세율 등을 감안하여 표시됨

- 1) 헝가리는 대여소득에 대해서는 한도 내에서 50% 소득공제, 자본이득에 대해서는 100% 소득공제함
- 2) OECD는 한국의 특허박스제도가 중소기업에만 적용되는 것으로 보아 법인세율 및 우대세율을 법정 최고세율이 아닌 중소기업에 주로 적용될 것으로 생각되는 세율(2022년 기준 법인세율 20%, 우대세율 10%/15%)을 기재하였으나 본문에서는 중견기업에도 적용되는 점을 감안하여 법정 최고세율로 수정 기재함
- 3) 튀르키예는 중앙정부 단위에서 두 가지 특허박스제도를 운영함
- 4) OECD는 영국이 경감세율 방식을 채택한 것으로 분류함

자료: OECD(2023a), pp. 62~65를 바탕으로 [https://data-explorer.oecd.org/vis?tenant=archive&df\[ds\]=DisseminateArchiveDMZ&df\[id\]=DF_TABLE_II1&df\[ag\]=OECD&dq=GBR%2BUR%2BESP%2B SVN%2B SVK%2BPRT%2BPOL%2BNLD%2BLUX%2BLTU%2BKOR%2BISR%2BIRL%2BHUN%2BGRC%2BFRA%2BBEL.&lom=LASTNPERIODS&lo=5&to\[TIME_PERIOD\]=false&ly\[cl\]=TIME_PERIOD&ly\[rs\]=CORP_TAX&ly\[rw\]=COU&vw=tb](https://data-explorer.oecd.org/vis?tenant=archive&df[ds]=DisseminateArchiveDMZ&df[id]=DF_TABLE_II1&df[ag]=OECD&dq=GBR%2BUR%2BESP%2B SVN%2B SVK%2BPRT%2BPOL%2BNLD%2BLUX%2BLTU%2BKOR%2BISR%2BIRL%2BHUN%2BGRC%2BFRA%2BBEL.&lom=LASTNPERIODS&lo=5&to[TIME_PERIOD]=false&ly[cl]=TIME_PERIOD&ly[rs]=CORP_TAX&ly[rw]=COU&vw=tb), 검색일자: 2024. 8. 23.; IBFD, "Country Tax Guides,"; PWC, "Tax Summaries,"를 참고하여 업데이트함

5) 자체 개발 요건

- 특허박스제도 운영국 모두 BEPS Action 5에 따라 감면액 계산 시 연계접근법을 적용하고 있음⁹⁹⁾¹⁰⁰⁾
 - 실질적 활동, 즉 자체 연구개발이 확인된 납세자에 한해 조세혜택을 부여함
 - 연구개발의 수행은 일반적으로 직접 수행뿐만 아니라 특수관계가 없는 제3자에 대한 위탁개발도 포함됨
 - 지식재산권을 매입하였거나 특수관계인에게 위탁 개발한 경우에는 납세자의 추가적 자체 개발을 요함

6) 소규모 사업자에 대한 고려

- 일부 국가에서는 소규모 사업자에 대한 우대조치를 두고 있으나, 소규모 사업자에 대해서만 독점적 혜택을 부여하는 국가는 한국이 유일함
 - 네덜란드, 아일랜드 등은 소규모 사업자의 경우 특허박스제도 적용대상 자산범주를 확대함
 - 소규모 사업자의 경우에는 BEPS Action 5 분류 3에 해당하는 확장된 범주의 지식재산권에 대해서도 특허박스제도를 적용함
 - 네덜란드는 특허박스제도 적용대상 소득금액을 계산함에 있어 소규모 사업자에 대해서는 간편법을 허용함¹⁰¹⁾
 - 그러나 특허박스제도 적용대상을 소규모 사업자로 한정하는 국가는 한국이 유일함

7) 기타

- 특허박스제도는 중앙정부 단위에서 운영되는 것이 일반적임

99) OECD(2023a), p. 14; pp. 62~65

100) González Cabral et al.(2023a), pp. 24~25

101) 오윤 외(2023), p. 70

- OECD 회원국 중 캐나다, 스위스, 스페인은 지방정부 단위에서 특허박스제도를 운영함
 - 캐나다, 스위스는 연방정부 단위에서는 특허박스제도를 운영하지 않음

- 일부 국가에서는 특허박스제도의 적용을 위해서 특정 문서 또는 사전해석 (pre-ruling)을 요구하는 경우가 있음¹⁰²⁾
 - 네덜란드는 특허박스제도의 적용을 위해서는 지식재산권과 연결된 R&D 활동에 대해 네덜란드 정부로부터 받은 R&D 확인서가 필요함
 - R&D 확인서는 지출기반 R&D 세액공제인 R&D 인건비 공제(WBSO) 신청을 통해 받을 수 있음
 - 대규모 사업자에 대해서는 추가 문서의 제출이 요구됨
 - 벨기에, 이탈리아는 특허박스제도의 적용을 위해서 과세관청으로부터의 사전해석이 필요할 수 있음
 - 벨기에의 경우 표준방법과 상이한 방법으로 연계비율을 적용하기 위해서는 과세관청으로부터 사전해석을 받아야 함
 - 이탈리아는 2019년 이전에는 내재사용료 계산을 위해서 과세관청으로부터 사전해석을 받아야 했음

- 일부 국가에서는 조세납용을 방지하기 위해서 재투자 요건, 거래상대방 요건을 두는 경우가 있음¹⁰³⁾
 - 이탈리아, 벨기에, 헝가리는 지식재산권의 자본이득은 다른 지식재산권에 대한 재투자요건을 충족하는 경우에만 조세혜택을 받을 수 있음
 - 이탈리아는 자본이득에 대해 감면을 받기 위해서는 대가의 90%이상을 처분일로부터 두 번째 과세연도 종료일 이전에 다른 지식재산권의 유지 및 개발을 위해 재투자해야 함

102) González Cabral et al.(2023a), p. 22

103) González Cabral et al.(2023a), p. 29; p. 33

- 벨기에는 지식재산권의 자본이득은 처분 후 5년 이내에 다른 지식재산권에 대한 적격 지출에 지출할 것을 전제로 감면혜택을 받을 수 있음
- 헝가리는 과세관청에 신고된 지식재산권으로서 1년 이상 보유한 경우 또는 처분 후 5년 이내에 다른 지식재산권의 취득을 위한 준비금을 설정하는 경우에만 지식재산권의 처분 및 현물출자로 인한 이득에 대해 감면혜택을 받을 수 있음
- 한국, 스페인, 포르투갈, 프랑스는 지식재산권 이전거래 시 거래상대방에 대한 제약조건을 두고 있음
 - 한국은 양수인이 비특수관계 내국인인 경우에만 조세혜택이 적용됨
 - 스페인과 포르투갈은 지식재산권의 양수인이 조세피난처 등에 소재하는 경우에는 조세혜택을 배제함
 - 프랑스는 2년 이상 보유하던 지식재산권으로서 양수인이 비특수관계인인 경우에만 자본이득에 대한 조세혜택을 부여함

다. 특허박스제도와 BEPS Action 5

- BEPS Action 5가 특허박스제도의 설계에 끼친 가장 큰 영향은 연계접근법을 도입하여 조세혜택을 위한 개발 요건을 부여하였다는 점임
- 연계비율을 통해 R&D 지출과 조세혜택을 받을 수 있는 소득 비율 사이의 강한 연결고리가 확립됨
- BEPS Action 5의 시행 이후 전반적으로 특허박스제도 적용대상 자산 및 적용대상 소득이 확대되는 경향을 보임¹⁰⁴⁾
 - BEPS Action 5의 시행으로 인해 상표권과 같은 일부 지식재산권이 특허박스제도의 적용대상에서 배제됨
 - 그러나 2000~2022년의 기간 동안 전반적으로 특허박스제도 적용대상이 확대되는 경향을 보이며 일부 국가는 BEPS Action 5에 부합하도록 기존 제도를 개정

104) González Cabral et al.(2023b), pp. 19~25

하는 과정에서 적용대상 자산 및 소득유형을 확대함

- SPC, 저작권 보호 SW, 실용신안권, 식물품종권, 희귀의약품 등을 중심으로 특허박스제도 적용대상 자산이 확대됨
- 예를 들어, 네덜란드는 2016년에 기존 제도를 수정하면서 희귀의약품, 비법 및 공정, BEPS Action 5의 분류 3의 자산 등을 적용대상 자산에 추가하고 현물출자이익을 적용대상 소득에 추가함

□ 다만, BEPS Action 5 시행 이후 감면대상 소득금액의 계산이 엄격해지는 경향이 있음¹⁰⁵⁾

- 앞서 언급한 연계비율의 도입으로 외부 구입 지식재산권에 대한 감면대상 소득금액이 축소됨
- 당기 및 과거 발생비용의 처리방법 등에 있어서 엄격해진 경향이 있음
 - 예를 들어 과거에는 지식재산권 수익에 대해서 조세혜택을 제공하였다면 이제는 지식재산권의 순이익에 대해서 조세혜택을 제공함

2. R&D 조세지원 통계

가. OECD 회원국의 GDP 대비 R&D 지출액 비율¹⁰⁶⁾

□ 2005~21년 기간 동안 OECD 회원국의 GDP 대비 R&D 지출액 비율은 평균적으로 증가하는 추세를 보이고 있음

- 2005년 OECD 회원국 평균은 2.13%였으나 대상 기간 동안 꾸준한 상승 추세를 보여 2021년 기준으로 2.72%임¹⁰⁷⁾

105) González Cabral et al.(2023b), pp. 26~27

106) OECD에서 제공하는 GDP 대비 국내총연구개발지출(Gross Domestic Expenditure on R&D, GERD) 수치에 의함

- 2021년 기준 OECD 회원국 중 이스라엘, 한국, 미국, 스웨덴, 벨기에는 GDP 대비 R&D 지출액 비율의 상위그룹에 해당함
 - 이스라엘은 2005~2021년 기간 중 OECD 회원국 중 GDP 대비 R&D 지출액 비율이 1순위를 차지하고 있으며 꾸준히 증가하는 추세를 보임(2005년 3.92%→2021년 5.77%)
 - 한국은 2005~2021년 기간 동안 가장 가파른 증가 추세를 보여 2011년 이후에는 OECD 회원국 중 2순위를 차지함(2005년 2.52%→2021년 4.91%)
 - 벨기에는 2015~2016년부터 비교적 급격한 증가 추세를 보여 2021년 기준 OECD 회원국 중 5순위에 해당함
 - 2005~2009년까지는 2%에 미달하였으나 이후 완만한 증가세를 보이다가 2016년 2.52%, 2017년 2.67%로 증가하고 2021년에는 3.39%임
 - 미국, 스웨덴도 꾸준히 증가하는 추세를 보임
 - 미국: 2005년 2.50% → 2021년 3.48%
 - 스웨덴: 2005년 3.36% → 2021년 3.40%

- 2021년 기준 GDP 대비 R&D 지출액 비율의 상위 10개국 중 특허박스제도 도입국가는 4개국임
 - 2021년 기준 상위 10개국은 이스라엘, 한국, 미국, 스웨덴, 벨기에, 스위스, 일본, 오스트리아, 독일, 핀란드임
 - 이 중 이스라엘, 한국, 벨기에, 스위스 총 4개국이 특허박스제도를 도입·운영하고 있음¹⁰⁸⁾
 - 한국은 중소·중견기업을 대상으로 특허박스제도를 운영하고 있음
 - 스위스는 연방정부 단위에서는 특허박스제도를 운영하고 있지 않으나, 일부 주 정부 단위에서 운영하고 있음

107) 참고로 호주, 칠레, 콜롬비아, 멕시코의 2021년 기준 GDP 대비 R&D 지출액 비율 자료는 제시되어 있지 않음

108) 일본은 2024년에 특허박스제도를 도입하여 위 비교대상에는 포함하지 않았음

- 한편, 영국은 대상 기간 중 2013년까지는 R&D 지출액이 GDP의 2%에 미달하였으나 2014년 급격히 상승한 이후 꾸준히 증가하여 2021년 기준 2.90%임
 - 2005~2013년까지는 GDP 대비 R&D 지출액이 1.5~1.6%의 비율을 보였으나, 2014년 전년 대비 약 40% 증가한 이후(2013년 1.62%→2014년 2.26%) 상승추세를 보여 2021년에는 2.90%에 달함
 - 참고로, 영국은 2013년 중에 특허박스제도 및 환급가능형 R&D 세액공제 제도(RDEC)를 도입함¹⁰⁹⁾

- 그 외 대표적 특허박스제도 운영국인 네덜란드는 2021년 기준 14위, 아일랜드는 30위에 해당함
 - 네덜란드는 2005~2010년 기간 동안 1.6~1.7%의 비율을 보이다 2011년부터 완만히 상승하여 2021년 기준 2.27%로 OECD 14위에 해당함
 - 참고로 네덜란드는 2007년에 특허박스제도를 도입하였으나 제도가 활성화되지 않아 2010년 대상자산을 확대하고 우대세율을 인하(10→5%)함¹¹⁰⁾
 - 아일랜드는 2009~2014년 중 1.5~1.6%의 비율을 보였으나, 그 외의 기간은 1% 초반대의 비율을 보이고 있으며 2021년 기준 1.11%로 OECD 30위로 하위권에 해당함

109) 영국 정부, “Background information and quality report: Research and Development Tax Credits,” <https://www.gov.uk/government/statistics/background-information-and-quality-report-research-and-development-tax-credits/background-information-and-quality-report-research-and-development-tax-credits#:~:text=The%20Research%20and%20Development%20Expenditure,result%20in%20a%20cash%20payment>, 검색일자: 2024. 8. 22.

110) 조상규 외(2020), p. 48

〈표 IV-4〉 OECD 회원국의 GDP 대비 GERD(2005~2021년)

(단위: %)

No	구분	05년	10년	15년	16년	17년	18년	19년	20년	21년
1	호주	..	2.18	1.88	..	1.79	..	1.79	..	1.66
2	오스트리아	2.37	2.73	3.05	3.12	3.06	3.09	3.13	3.20	3.26
3	벨기에	1.79	2.06	2.43	2.52	2.67	2.86	3.16	3.39	3.39
4	캐나다	1.97	1.83	1.69	1.73	1.69	1.74	1.76	1.93	1.86
5	칠레	..	0.33	0.38	0.37	0.36	0.37	0.34	0.34	0.36
6	콜롬비아	0.17	0.19	0.37	0.27	0.26	0.31	0.32	0.29	..
7	코스타리카	..	..	0.49	0.44	0.43	0.37	..	0.33	0.27
8	체코	1.16	1.33	1.92	1.67	1.77	1.90	1.93	1.99	2.00
9	덴마크	2.39	2.92	3.05	3.09	2.93	2.97	2.90	2.97	2.76
10	에스토니아	0.92	1.58	1.47	1.24	1.28	1.41	1.62	1.75	1.77
11	핀란드	3.32	3.71	2.87	2.72	2.73	2.76	2.80	2.91	2.99
12	프랑스	2.05	2.18	2.23	2.22	2.20	2.20	2.19	2.27	2.22
13	독일	2.44	2.73	2.93	2.94	3.05	3.11	3.17	3.13	3.13
14	그리스	0.58	0.60	0.97	1.01	1.15	1.21	1.27	1.51	1.46
15	헝가리	0.92	1.13	1.34	1.18	1.32	1.51	1.47	1.59	1.64
16	아이슬란드	2.68	..	2.18	2.11	2.08	2.00	2.34	2.49	2.78
17	아일랜드	1.19	1.59	1.18	1.18	1.25	1.11	1.16	1.15	1.11
18	이스라엘	3.92	3.85	4.31	4.60	4.76	4.93	5.37	5.82	5.77
19	이탈리아	1.04	1.22	1.34	1.37	1.37	1.42	1.46	1.51	1.43
20	일본	3.13	3.10	3.24	3.11	3.17	3.22	3.22	3.26	3.28
21	한국	2.52	3.32	3.98	3.99	4.29	4.52	4.63	4.80	4.91
22	라트비아	0.53	0.61	0.62	0.44	0.51	0.64	0.64	0.73	0.75
23	리투아니아	0.75	0.78	1.04	0.84	0.90	0.94	0.99	1.13	1.10
24	룩셈부르크	1.56	1.42	1.25	1.27	1.24	1.17	1.18	1.10	1.04
25	멕시코	0.38	0.47	0.41	0.38	0.32	..	..	..	..
26	네덜란드	1.77	1.70	2.15	2.15	2.18	2.14	2.18	2.32	2.27
27	뉴질랜드	1.12	..	1.23	..	1.35	..	1.41	..	1.47
28	노르웨이	1.48	1.64	1.92	2.03	2.08	2.03	2.14	2.24	1.89
29	폴란드	0.56	0.73	1.00	0.97	1.04	1.21	1.32	1.39	1.43
30	포르투갈	0.76	1.54	1.24	1.28	1.32	1.35	1.40	1.61	1.67
31	슬로바키아	0.49	0.61	1.16	0.79	0.88	0.84	0.82	0.90	0.92
32	슬로베니아	1.42	2.05	2.20	2.01	1.87	1.95	2.04	2.14	2.13
33	스페인	1.10	1.36	1.22	1.19	1.21	1.24	1.25	1.41	1.41
34	스웨덴	3.36	3.17	3.22	3.25	3.36	3.32	3.39	3.49	3.40
35	스위스	..	..	3.08	..	3.08	..	3.20	..	3.31
36	튀르키예	0.56	0.79	0.97	1.12	1.18	1.27	1.32	1.37	1.40
37	영국	1.55	1.64	2.28	2.32	2.33	2.71	2.67	2.94	2.90
38	미국	2.50	2.71	2.77	2.84	2.88	2.99	3.15	3.42	3.48
OECD 평균		2.13	2.28	2.37	2.37	2.41	2.49	2.56	2.72	2.72

자료: OECD Data Explorer, "Main Science and Technology Indicators (MSTI database)," [https://data-explorer.oecd.org/vis?lc=en&tm=msti&snb=1&vw=tb&df\[ds\]=dsDisseminateFinalDMZ&df\[id\]=DSD_MSTI%40DF_MSTI&df\[ag\]=OECD.STI.STP&df\[vs\]=&pd=2014%2C&dq=.A.G.PT_B1GQ..&to\[TIME_PERIOD\]=false](https://data-explorer.oecd.org/vis?lc=en&tm=msti&snb=1&vw=tb&df[ds]=dsDisseminateFinalDMZ&df[id]=DSD_MSTI%40DF_MSTI&df[ag]=OECD.STI.STP&df[vs]=&pd=2014%2C&dq=.A.G.PT_B1GQ..&to[TIME_PERIOD]=false), 검색일자: 2024. 8. 30.

나. OECD 회원국의 R&D 관련 정부지원 규모

- 2021년 기준 영국, 아이슬란드, 프랑스, 한국, 포르투갈, 벨기에, 오스트리아는 GDP 대비 R&D 정부지원 규모가 OECD 회원국 중 상위그룹에 해당함
 - R&D 활동에 대한 정부지원은 정부 직접지원(Direct government funding)과 간접적인 방식인 조세지원(tax support)으로 구분됨
 - OECD 통계에서 말하는 조세지원은 지출기반 R&D 조세지원만을 의미하는 것으로서 특허박스 등 소득기반 R&D 조세지원은 포함되지 않았음
 - 2021년 기준 영국이 GDP 대비 0.48%를 지원하여 가장 높은 순위를 차지하고 있으며 아이슬란드, 프랑스가 뒤를 이음
 - 2021년 기준 아이슬란드는 0.47%, 프랑스는 0.42%임
 - 한국은 2021년 기준 GDP 대비 0.35%를 지출하여 4위에 해당함
 - 2021년 기준 포르투갈 0.33%, 벨기에 0.32%, 오스트리아 0.32%임

- 2021년 기준 GDP 대비 정부지원 규모가 작은 국가에는, GDP 대비 R&D 지출액 비율 자체가 낮은 국가도 있지만 R&D 지출액 비율은 상위그룹에 해당함에도 불구하고 정부지원은 하위그룹인 국가도 있음
 - 예를 들어, 리투아니아, 룩셈부르크 등은 GDP 대비 R&D 지출액 및 R&D에 대한 정부지원 비율 모두 높지 않은 편임
 - 반면, 독일, 일본, 덴마크, 스웨덴, 핀란드 등은 GDP 대비 R&D 지출액 비율은 상대적으로 높음에도 불구하고 R&D에 대한 정부지원은 매우 낮은 편임
 - 이는 해당 국가가 기업에 필요한 고도의 숙련된 인적자원과 협력기회를 제공할 수 있는 강력한 공공 과학기반(대학 및 연구소)에 정책 초점을 맞추고 있기 때문이라는 견해가 있음¹¹¹⁾
 - 독일과 프랑스의 과거 10년간 연구혁신 분야 정책의 비교 결과, 독일은 공공 과학기반 강화에 중점을 둔 반면, 프랑스는 기업 R&D에 대한 재정지원에 중점

111) European Commission(2023), p. 79

을 두었다는 연구가 있음¹¹²⁾

- R&D 정부지원 중 정부 직접지원과 조세지원의 비중은 국가별로 상이함
 - 호주, 벨기에, 캐나다, 아이슬란드, 아일랜드, 일본, 리투아니아, 포르투갈, 영국은 전체 지원규모 중 조세가 차지하는 비중이 70%를 초과함
 - 반면, 독일, 핀란드, 에스토니아, 이스라엘, 라트비아, 룩셈부르크, 스위스는 거의 전적으로 정부 직접지출방식으로 지원됨
 - 한국은 정부 직접지출이 조세지출의 약 1.7배에 달함
 - 전체 지원규모 중 조세가 약 37%의 비중을 차지함

〈표 IV-5〉 OECD 회원국의 GDP 대비 R&D 정부지원비율(2021년 기준)

(단위: %)

No	구분	GDP 대비 R&D 지원비율			R&D 정부지원 중 조세비중
		직접지원	조세지원	합계	
1	호주	0.0326	0.1139	0.1465	78
2	오스트리아	0.0990	0.2198	0.3188	69
3	벨기에	0.0913	0.2306	0.3219	72
4	캐나다	0.0705	0.1767	0.2472	71
5	칠레	-	-	-	-
6	콜롬비아	-	-	-	-
7	코스타리카	-	-	-	-
8	체코	0.0743	0.0400	0.1143	35
9	덴마크	0.0451	0.0942	0.1393	68
10	에스토니아	0.0662	0	0.0662	0
11	핀란드	0.0680	0.0004	0.0684	1
12	프랑스	0.1369	0.2840	0.4209	67
13	독일	0.0737	0.0005	0.0742	1
14	그리스	0.0858	0.0287	0.1145	25
15	헝가리	0.2169	0.0471	0.2640	18

112) Cléaud, Fernández, Laguna, Granelli, Hallet, Jaubertie, Rodriguez, Ognyanova, Palvolgyi, Tsalinski, Weißschädel and Ziemendorf, "Cruising at Different Speeds: Similarities and Divergences between the German and the French Economies," European Economy Discussion Paper 103, European Commission's Directorate-General for Economic and Financial Affairs, 2018, p. 127(European Commission(2023) p. 79 각주 83번 재인용)

〈표 IV-5〉의 계속

(단위: %)

No	구분	GDP 대비 R&D 지원비율			R&D 정부지원 중 조세비중
		직접지원	조세지원	합계	
16	아이슬란드	0.0956	0.3696	0.4652	79
17	아일랜드	0.0279	0.1735	0.2014	86
18	이스라엘	0.0928	0	0.0928	0
19	이탈리아	0.0377	0.0679	0.1056	64
20	일본	0.0255	0.1184	0.1439	82
21	한국	0.2235	0.1312	0.3547	37
22	라트비아	0.0060	0	0.0060	0
23	리투아니아	0.0106	0.0500	0.0606	83
24	룩셈부르크	0.0403	0	0.0403	0
25	멕시코	-	-	-	-
26	네덜란드	0.0928	0.1621	0.2549	64
27	뉴질랜드	0.0731	0.0354	0.1085	33
28	노르웨이	0.1125	0.0881	0.2006	44
29	폴란드	0.1145	0.0338	0.1483	23
30	포르투갈	0.0775	0.2503	0.3278	76
31	슬로바키아	0.0268	0.0596	0.0864	69
32	슬로베니아	0.0878	0.1059	0.1937	55
33	스페인	0.0692	0.1461	0.2153	68
34	스웨덴	0.0874	0.0381	0.1255	30
35	스위스	0.0337	0	0.0337	0
36	튀르키예	0.0867	0.1426	0.2293	62
37	영국	0.1455	0.3316	0.4771	70
38	미국	0.1408	0.1228	0.2636	47
OECD 평균		0.0814	0.1077	0.1892	57

주: 1. 덴마크, 미국은 2020년 자료임

2. 캐나다, 헝가리, 일본의 조세지원에는 지방정부 조세지원이 포함되어 있음

3. 칠레, 콜롬비아, 코스타리카, 멕시코 관련 자료는 확인되지 않음

4. OECD 평균은 자료가 확인되는 34개국을 대상으로 산출됨

자료: OECD R&D Tax Incentives database, April 2024([https://data-explorer.oecd.org/vis?df\[ds\]=dsDisseminateFinalDMZ&df\[id\]=DSD_RDTAX%40DF_RDTAX&df\[ag\]=OECD.STI.STP&df\[vs\]=1.0&pd=2020%2C2021&dq=.A.DF_GTARD%2BRDTAXSUB%2BRDTAX%2BDF.PT_B1GQ..&to\[TIME_PERIOD\]=false&ly\[rw\]=REF_AREA&ly\[cl\]=TIME_PERIOD&ly\[rs\]=MEASURE&lc=en&pg=0&vw=tb](https://data-explorer.oecd.org/vis?df[ds]=dsDisseminateFinalDMZ&df[id]=DSD_RDTAX%40DF_RDTAX&df[ag]=OECD.STI.STP&df[vs]=1.0&pd=2020%2C2021&dq=.A.DF_GTARD%2BRDTAXSUB%2BRDTAX%2BDF.PT_B1GQ..&to[TIME_PERIOD]=false&ly[rw]=REF_AREA&ly[cl]=TIME_PERIOD&ly[rs]=MEASURE&lc=en&pg=0&vw=tb), 검색일자: 2024. 6. 13.)

다. OECD 회원국의 특허박스제도 관련 통계

- 지출기반 R&D 조세지원과는 달리 특허박스제도에 대한 OECD 회원국의 조세지원 규모 통계자료는 제공되지 않고 있음
 - 지출기반 R&D 조세지원은 상당기간 광범위하게 활용되고 있는 반면, 특허박스제도의 도입 국가 수 및 확산시기가 상대적으로 늦은 점에 기인한 것으로 판단됨
- OECD는 2023년에 특허박스제도 관련 각국의 조세지원규모, 활용도 및 특허박스제도와 지출기반 R&D 조세지원제도의 결합효과에 대한 보고서를 발표하였음¹¹³⁾
 - 특허박스제도를 운영하는 OECD 회원국 중 자료 이용이 가능하지 않은 튀르키예를 제외한 국가의 자료를 분석함
 - 2020년 자료(또는 2020년에 가장 근접한 연도)에 기초하여 추정함
 - 이하에서는 해당 보고서의 내용을 기초로 특허박스제도 관련 OECD 회원국의 통계현황을 검토함

1) 특허박스제도의 조세지원 규모

- 2020년 기준 특허박스제도 조세지출액은 국가별 편차가 크지만, 지출기반 R&D 조세지원과 비교할 때 비교적 작은 규모임
 - 각국의 GDP 대비 특허박스제도 조세지출액이 차지하는 비율은 한국, 포르투갈, 그리스 등과 같이 0.01%에 미달하는 국가부터 0.24%인 네덜란드까지 다양함¹¹⁴⁾
 - 네덜란드, 벨기에, 이스라엘은 0.15% 이상이지만, 총 16개국 중 11개국은 GDP의 0.05%에 미달함
 - 룩셈부르크, 리투아니아, 아일랜드, 그리스, 포르투갈, 한국의 특허박스제도 관

113) OECD는 OECD 회원국뿐만 아니라 일부 비회원국(예. 아르헨티나, 브라질, 중국)을 대상으로 특허박스제도 및 이중범주제도를 운영하는 국가의 사례를 조사하였으며 본 보고서에서는 이 중 OECD 회원국 중 특허박스제도를 운영하는 국가의 내용을 부분 발췌하여 정리하였음

114) OECD(2023a), pp. 21~22

런 조세지출액은 GDP의 0.01%에 미달함¹¹⁵⁾

- 영국은 GDP의 0.05%를 약간 상회하며 프랑스는 약 0.03~0.04%의 비율을 보임
- 반면, 네덜란드는 GDP의 0.24%, 벨기에는 0.18%에 달하며 이스라엘은 0.15%, 이탈리아는 0.1%에 약간 미달하여 상위그룹을 형성함

- 지출기반 R&D 조세지원의 경우 2020년 기준 상위 10개국 모두 GDP의 0.1%를 초과하는 반면, 특허박스제도는 상위 3개국만이 GDP의 0.1%를 초과함¹¹⁶⁾
- 참고로 상기 수치는 BEPS Action 5 시행 이후의 조세지출규모이지만 BEPS Action 5의 적용을 받지 않는 특허박스제도의 조세지출액도 포함되어 있으므로 자료 해석에 유의할 필요가 있음
 - BEPS Action 5 시행 이전에 특허박스제도를 운영하던 국가들은 경과규정을 통해 기존 체제를 2021년 6월 30일까지 운영할 수 있음

□ OECD는 다음과 같은 사유로 지출기반 R&D 조세지원 대비 특허박스제도 조세지원 규모가 작은 것으로 분석함¹¹⁷⁾

- 특허박스제도는 위험하고 불확실하여 실패 가능성이 있는 R&D 활동 중 성공한 활동만을 대상으로 함
- 특허박스제도는 소득이 발생하는 회사에만 적용됨
- 모든 지식재산권이 조세혜택을 받는 방식으로 상업화되지는 않음
- 지식재산권 보호에 소요되는 비용과 복잡성으로 인해 특히 현금제약이 있는 중소기업의 경우에는 상업적 보호를 추진·유지하는 데 어려움이 있을 수 있음
 - 기업들은 특허권 출원 이후에도 특허기간 동안 특허권을 유지하기 위한 연차비용(예. 연차등록료), 특허권 보호를 위한 방어비용(예. 보험료, 침해발생 시 변호사비용 등) 등을 부담하여야 하므로 다수의 특허를 보유하고 있는 기업에는 현금흐름에 부담이 될 수 있음

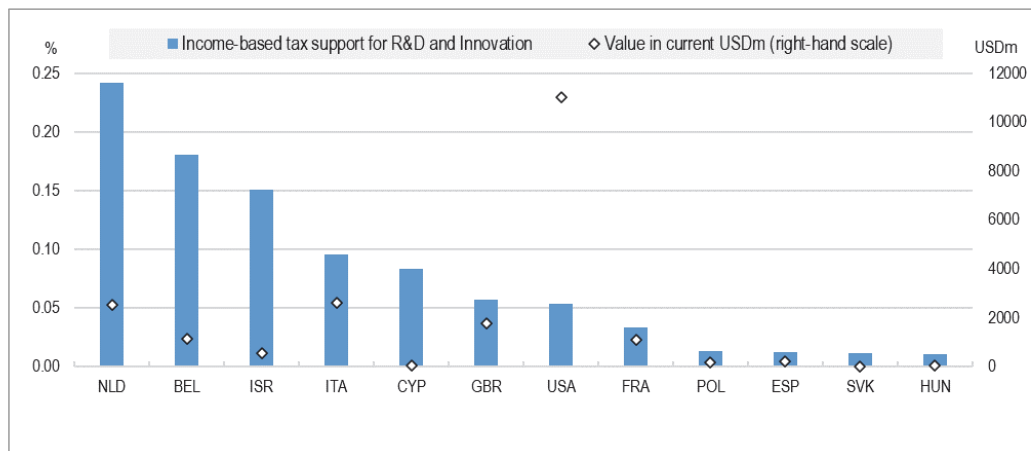
115) GDP 대비 조세지출액 규모가 큰 국가 순서대로 기술함

116) OECD(2023a), pp. 45~46

117) OECD(2023a), p. 45

- 금액기준으로 비교하여 볼 때에는 이탈리아가 약 26억 1,500만 달러로 가장 큰 금액을 지출하였음
- 네덜란드, 영국, 프랑스가 그다음으로 가장 많은 특허박스제도 관련 조세지출을 한 국가에 해당함

[그림 IV-1] OECD 주요 회원국의 GDP 대비 특허박스 조세지출(2020년 기준)



- 주: 1. 상기 그림에 포함된 미국은 이중범주제도를 적용하는 국가이며 키프러스는 OECD 비회원국으로 이 2개 국가는 본 검토대상에 해당되지 않음
 2. GDP 대비 특허박스 조세지출규모가 0.01% 이상인 국가를 대상으로 함
 3. 이스라엘은 특허박스제도 이외 이중범주제도도 운영하고 있는바, 상기 조세지출에는 두 가지 유형의 조세지원이 합산되어 있음

자료: OECD(2023a), p. 22

2) 특허박스제도의 수혜자 수

- 각국의 특허박스제도 수혜자 수는 4,000명을 초과하는 국가부터 10명에 미달하는 국가까지 편차가 매우 큰 편이지만, 일반적으로 소수의 납세자가 활용하는 경향이 있음
- 총 16개 회원국 중 10개국은 수혜자 수가 500명에 미달함
- 폴란드(약 4,620), 이탈리아(약 3,260), 네덜란드는 수혜자 수가 3,000명을 초과함
- 반면, 슬로바키아, 아일랜드, 포르투갈, 한국, 룩셈부르크, 그리스는 수혜자 수가

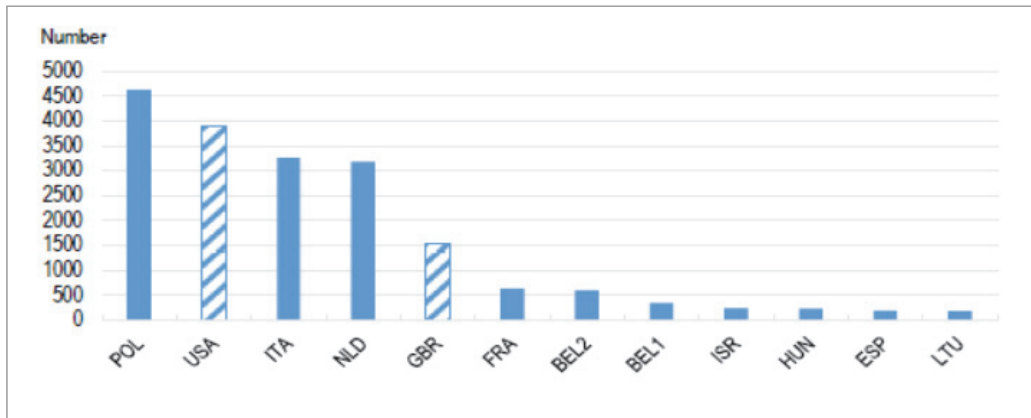
50명에 미달함

- 이들 중 슬로바키아를 제외한 국가들은 20명에 미달함

- 영국은 1,500명을 약간 상회하고 프랑스는 500명을 다소 상회함
- 참고로 BEPS Action 5 이전부터 운영되어 온 특허박스제도에 대한 경과규정이 2021년 6월 30일까지 적용될 수 있으므로 자료 해석에 유의할 필요가 있음

[그림 IV-2] OECD 주요 회원국의 특허박스제도 수혜자 수(2020년 기준)

(단위: 명)



- 주: 1. 상기 그림에 포함된 미국은 이중범주제도를 적용하는 국가로 본 검토대상에 해당되지 않음
- 2. 수혜자 수가 100명 이상인 국가를 표시함
- 3. 영국은 수혜자수가 아닌 신청자 수입
- 4. 이탈리아, 네덜란드, 스페인은 2020년 자료가 아닌 2019년 자료임
- 5. BEL1은 벨기에의 개정 이전의 특허박스제도, BEL2는 개정 이후의 혁신소득공제자료임
- 6. 이탈리아의 수혜자 수는 다소 과대추정되었을 가능성이 있음
- 7. 이스라엘은 특허박스제도와 이중범주제도를 합산한 수치임

자료: OECD(2023a), p. 23

□ 대부분의 국가에서 수혜자 수 기준으로는 중소기업의 비중이 높지만, 수혜금액에 있어서는 대기업이 대부분을 차지하는 모습을 보임¹¹⁸⁾

- 예를 들어, 영국 및 네덜란드의 경우에는 수혜자 수 기준으로는 중소기업이 각각 70%, 80%가 넘는 비중을 차지하지만 수혜금액 기준으로는 대기업이 90%가 넘

118) OECD(2023a), p. 24

는 비중을 차지함

- 이는 적격 지식재산권과 관련 소득이 소수의 대규모기업(특히, 다국적기업)에게 집중되어 있는 정도를 반영한다는 의견이 있음

3) 전체 R&D 조세지원에서 특허박스제도가 차지하는 비중

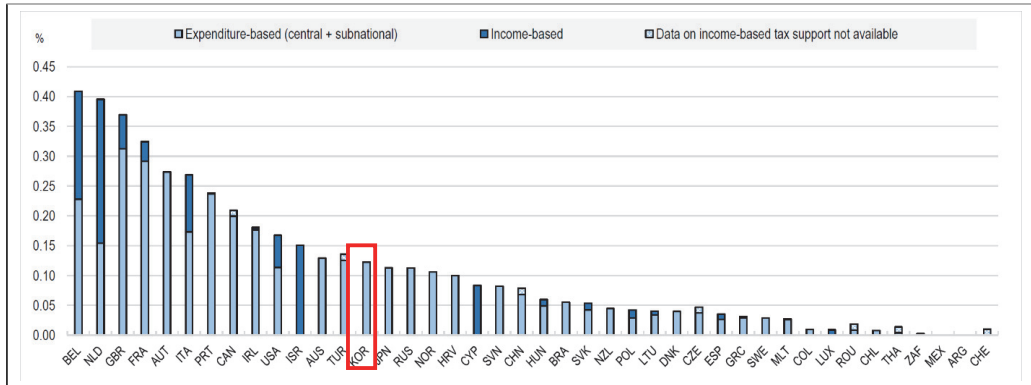
- 지출기반 R&D 조세지원과 특허박스제도 조세지원 규모를 통합하여 분석하여 보면, 전체 R&D 조세지원에서 특허박스제도가 차지하는 비중은 국가별 편차가 큼
 - 2020년 기준 한국, 포르투갈은 특허박스제도의 비중이 0%에 가까운 반면, 벨기에에는 40%, 네덜란드는 60% 수준이고, 룩셈부르크, 이스라엘은 100%에 육박함
 - 한국과 포르투갈은 특허박스제도와 R&D 세액공제 등의 지출기반 R&D 조세지원제도를 모두 운영하고 있으나, 특허박스제도의 활용이 미미함
 - 룩셈부르크는 지출기반 R&D 조세지원제도를 운영하고 있지 않음
 - 이스라엘은 대표적인 지출기반 R&D 조세지원제도인 R&D 세액공제제도를 운영하고 있지 않으며 이중범주제도와 특허박스제도를 모두 운영하고 있음¹¹⁹⁾
- 2020년 기준 GDP 대비 총 R&D 조세지원 규모¹²⁰⁾가 가장 큰 국가는 벨기에, 네덜란드, 영국, 프랑스, 오스트리아 순이며, 한국은 상위 14위임
 - 지출기반 R&D 조세지원만을 고려하였을 때에는 영국, 프랑스, 오스트리아, 포르투갈, 벨기에가 상위 5개국을 구성하였음
 - 포르투갈은 특허박스제도의 활용도가 미미하여 통합순위가 7위로 하락함
 - 벨기에, 네덜란드는 특허박스제도의 활용이 가장 활발한 국가이며 이 중 네덜란드는 지출기반 R&D 조세지원보다는 특허박스제도를 통한 조세지원 규모가 더 큼
 - 영국과 프랑스는 특허박스제도 조세지원의 비중은 높지 않음
 - 지출기반 R&D 조세지원만을 고려하였을 때의 한국은 상위 12위임

119) EY(2024), p. 173

120) 지출기반 R&D 조세지원과 소득기반 R&D 조세지원의 합계를 말함

[그림 IV-3] GDP 대비 R&D 총 조세지원 규모(2020년 기준)

(단위: %)



- 주: 1. OECD는 특허박스제도 및 이중범주제도를 소득기반 R&D 조세지원제도로 분류하고 통합조사하였으나, 상기 그림에는 특허박스제도를 운영하지 않는 것으로 분류되는 국가(예. 미국)도 포함되어 있음
 2. OECD는 OECD 회원국 및 일부 비회원국(예. 아르헨티나, 브라질, 중국)을 포함하여 조사하여 상기 그림에는 일부 OECD 비회원국의 수치가 포함되어 있으며, OECD 회원국 중 일부 국가(코스타리카, 에스토니아, 독일, 아이슬란드, 라트비아)의 내용은 제시되지 않았음

자료: OECD(2023a), p. 46

- 참고로 상기 그래프는 R&D에 대한 조세지원만을 나타내며 R&D에 대한 총 정부지원 규모는 직접지출(정부지원금)에 대한 추가적 고려가 필요하므로 해석에 유의하여야 함¹²¹⁾
- <IV. 2. 나.>에서 살펴본 바와 같이 R&D에 대한 정부지원은 정부 직접지출과 조세지출로 구분되며, R&D 정부지원 중 직접지출과 조세지출의 비중은 국가별로 상이함
 - 예를 들어, 벨기에와 네덜란드는 정부 직접지출 비중이 낮은 편에 해당하는 국가인 반면 한국은 정부 직접지출 비중이 높은 편에 해당하는 국가임¹²²⁾

121) 자료의 제한으로 인해 정부 직접지출을 합산한 GDP 대비 총 정부지원 규모는 제시하지 못함
 122) 한국은 2021년 기준 정부 직접지출은 GDP의 0.22%, 총 조세지원은 약 0.13%에 해당하여 합계 0.35% 수준이며, 벨기에의 정부 직접지출은 GDP의 0.09%, 총 조세지원은 0.23%로 합계 0.32%임

4) 특허박스제도 운영국의 평균 실효세율(Effective Average Tax Rate, 이하 “EATR”)

- 표준 법인세율이 인하되고 소득기반 R&D 조세지원제도가 확산됨에 따라 내부창출 무형자산에 대한 EATR¹²³⁾이 전 세계적으로 낮아졌음¹²⁴⁾
 - OECD는 특허박스제도는 수익이 발생하는 기업에만 적용되는 점에 착안하여 2000년과 2022년의 EATR을 비교분석함
 - 대상기간 동안 전 세계적으로 표준 법인세율이 인하 추세를 보임에 따라 특허박스제도 등의 조세지원 효과를 고려하지 않더라도 EATR 평균값이 하락함
 - EATR OECD 평균값이 2000년 26.7%에서 2022년 19.5%로 7.2%p 인하됨
 - 특허박스제도 등을 반영한 내부창출 무형자산의 EATR OECD 평균¹²⁵⁾은 2000년 23.4%에서 2022년 12.8%로 10.6%p 낮아졌으며, 이는 EU 회원국에서 더 두드러짐¹²⁶⁾
 - EU만을 대상으로 분석하면 2000년 23.2%에서 2022년 8.6%로 인하됨¹²⁷⁾¹²⁸⁾
 - 특허박스제도 등의 효과를 반영한 EATR 평균 하락폭이 그렇지 않은 경우의 EATR 평균 하락폭보다 큰 원인으로는 특허박스제도 등의 확산과 제도 세부사항의 변화를 고려할 수 있음
 - 실제로 지난 20년 동안 특허박스제도를 포함한 소득기반 R&D 조세지원제도를 운영하는 국가가 증가하였음

- 다만, 특허박스제도 등을 계속적으로 적용하던 국가를 기준으로 보면 표준 법인세체계와 비교할 때 특허박스제도 등이 제공하는 상대적 조세혜택은 시간의 경과에 따

123) EATR은 투자로부터 수익이 발생하는 기업의 평균 실효세율을 의미하는 것으로서, OECD는 소득기반 R&D 조세지원을 감안한 EATR를 산정함에 있어서 우대세율, 비용처리방법, 과거 발생비용의 처리방법, 개발조건 등을 반영함(González Cabral et al.(2023b), pp. 28~29)

124) González Cabral et al.(2023b), p. 30, pp. 38~46

125) 소득기반 R&D 조세지원제도를 운영하지 않는 국가도 포함하여 계산됨

126) OECD는 특허박스제도와 이중범주제도를 소득기반 R&D 조세지원제도로 통칭하고 있으며 EATR은 특허박스제도를 포함한 소득기반 R&D 조세지원제도의 효과를 반영하여 계산됨

127) OECD 회원국에 해당하지 않는 EU 회원국도 포함됨

128) González Cabral et al.(2023b), p. 32

라 감소하는 양상을 보임¹²⁹⁾

- 2010년과 2022년 모두 소득기반 R&D 조세지원제도를 운영하고 있는 OECD 10개 회원국을 대상으로 조사한 결과 이들 중 6개국에서 암묵적 조세지원금¹³⁰⁾이 감소하였으며 2010년 대비 평균 33% 감소함
- 특허박스제도 등을 고려하지 않은 경우의 EATR 평균값은 2010년 22.5%에서 2022년 19.7%로 인하된 반면, 소득기반 R&D 조세지원 효과를 고려한 경우의 EATR 평균값은 2010년 5.7%에서 7%로 인상됨
- 이는 표준 법인세율의 인하효과와 BEPS Action 5의 도입에 의한 것으로 분석됨
 - 표준 법인세율이 인하됨에 따라 소득기반 R&D 조세지원으로 인한 혜택 범위가 줄어들음
 - BEPS Action 5의 시행에 의하여 과거 발생비용의 처리방법, 적격 지식재산권으로부터 발생하는 수익과 비용의 처리방법¹³¹⁾ 등에 있어 조세혜택의 관대함이 축소됨

129) González Cabral et al.(2023b), pp. 40~41; p. 45

130) 소득기반 R&D 조세지원제도를 고려한 EATR과 이를 고려하지 않은 EATR의 차이로 계산함

131) OECD BEPS Action 5 시행 이전에는 적격 지식재산권으로부터 발생하는 수익에 대해서는 우대세율을 적용하고 관련 비용에 대해서는 표준세율을 적용하는 방식의 이중혜택을 누리는 경우가 있었음

V. 해외 주요국 사례

- 본 장에서는 벨기에, 프랑스, 이탈리아, 일본, 싱가포르 등 총 5개 국가의 특허박스제도 관련 현황에 대해 검토함
 - 벨기에는 대표적인 특허박스제도 운영국에 해당하며, 프랑스 역시 오랜 기간 특허박스제도를 운영 중에 있음
 - 일본은 2024년 중 특허박스제도를 도입하여 2025년에 시행 예정인 반면, 이탈리아는 2015년에 특허박스제도를 도입하였으나 2021년에 폐지함
 - 싱가포르는 OECD 회원국에 해당하지 않는 아시아 국가로서 특허박스제도를 운영하고 있음

- 국가별 특허박스제도에 대해 논의하기에 앞서 각 국가의 법인세 체계 및 주요 R&D 지원세제에 대해 살펴봄
 - 각 국가의 특허박스제도는 해당 국가의 법인세 체계 및 기타 R&D 조세지원제도의 맥락 속에서 논의될 필요가 있음

1. 벨기에

가. 법인세 개요

- 벨기에는 일반법인에 대해서는 25%의 단일세율을 적용하며 중소기업에 대해서는 2단계 누진세율을 적용함¹³²⁾

- 중소기업의 경우는 과세표준 10만유로 이하는 20%의 경감세율을 적용하고 10만 유로 초과분은 25%의 표준 법인세율을 적용함
 - 지역 또는 지방 단위의 소득세는 부과하지 않음¹³³⁾
- 벨기에에는 최근 10년 중 두 차례에 걸쳐 법인세율을 인하하였음¹³⁴⁾
- 최근 10년간 벨기에의 표준 법인세율 추이를 보면 2017년까지 33%의 세율을 적용하였으나 2018년, 2020년에 각각 4%p씩 인하하여 현재 25%의 세율을 적용하고 있음
- 2021년 기준 법인세가 전체 세수에서 차지하는 비중은 9.0%임¹³⁵⁾
- 2010년은 5.9%, 2020년은 7.7%를 기록함

나. 주요 R&D 지원세제

- 벨기에의 주요 R&D 지원세제로는 R&D 투자공제, R&D 관련 종업원에 대한 원천징수세액 감면 등이 있음¹³⁶⁾
- (R&D 투자공제) 납세자는 적격 R&D 투자액의 13.5%에 해당하는 금액(이하 “투자공제액”)을 소득금액에서 공제하거나 투자공제액에 표준 법인세율(25%)을 곱한 금

132) 벨기에 재무부, “CORPORATE INCOME TAX RETURN,” <https://finance.belgium.be/en/enterprises/corporation-tax/corporate-income-tax-return#q3>, 검색일자: 2024. 7. 16.

133) PWC, “Belgium Corporate - Taxes on corporate income,” [https://taxsummaries.PWC.com/belgium/corporate/taxes-on-corporate-income\(Last reviewed - 02 March 2024\)](https://taxsummaries.PWC.com/belgium/corporate/taxes-on-corporate-income(Last reviewed - 02 March 2024)), 검색일자: 2024. 7. 23.

134) PWC, “Belgium decides to reduce corporate tax rate from 34% to 25%,” <https://news.PWC.be/belgium-decides-reduce-corporate-tax-rate-34-25/>, 검색일자: 2024. 7. 23.

135) OECD(2023b), p. 80

136) 벨기에 재무부, “Investeringsaftrek,” <https://financien.belgium.be/nl/ondernemingen/vennootschapsbelasting/belastingvoordelen/investeringsaftrek#q4>, 검색일자: 2024. 8. 5.; IBFD, Belgium - Corporate Taxation - Country Tax Guides - 1. Corporate Income Tax - 1.9. Incentives (Last Reviewed: 1 January 2024)

액에 대해 환급가능형 세액공제를 적용할 수 있음¹³⁷⁾

- 투자공제제도는 2024년 세법 개정에 따라 3가지 범주(일반/타겟/기술)로 새로 구성하여 운영될 예정이며, R&D 투자공제는 그중 기술범주에 해당함¹³⁸⁾¹³⁹⁾
 - 새로운 규정은 2025년 1월 1일부터 시행 예정임
 - 투자공제액은 적격 R&D 투자액의 13.5%를 일시에 공제받는 방식으로 산정하거나, 적격 R&D 자산의 감가상각비에 20.5%를 곱한 금액만큼 감가상각기간에 걸쳐 분산 공제받는 방식으로 산정할 수 있음
 - 세액공제를 선택하는 경우 미사용액은 4년간 이월하여 공제할 수 있으며 4년 후 미사용 잔액은 현금으로 환급받을 수 있음¹⁴⁰⁾
- (R&D 관련 종업원에 대한 원천징수세액 감면) R&D 연구인력에게 지급하는 급여에 대한 사업주의 원천징수세액을 최대 80% 감면함¹⁴¹⁾
- 법정 요건을 충족하는 R&D 연구인력에게 지급하는 급여에 대한 원천징수세액을 계산함에 있어 최대 80%를 감면받을 수 있음
 - 개인 소득세액에는 영향이 없으며, 사업주에 대한 현금지원 성격임

137) 벨기에 소득세법(WETBOEK VAN DE INKOMSTENBELASTINGEN 1992, WIB 92) Art. 289 quater-289novies; 법정 비율은 매년 조정될 수 있음

138) EY, "Belgium modernizes investment deduction regime and enhances IP regime," https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/belgium-modernizes-investment-deduction-regime-and-enhances-ip-regime, 검색일자: 2024. 7. 30.

139) 기존에는 투자 자산별(특히, R&D 환경친화적 투자, 수소연료 보급 인프라, 해양 선박, 디지털, 보안 등)로 세액공제율을 달리 적용하고 있었으며, 별도로 대상 자산들을 범주화하고 있지는 않았음 (PWC, "Corporate - Tax credits and incentives," <https://taxsummaries.PWC.com/belgium/corporate/tax-credits-and-incentives>(Last reviewed - 01 August 2024), 검색일자: 2024. 8. 14.)

140) KPMG, "Research & Development Incentives," <https://kpmg.com/be/en/home/insights/2022/08/ctx-research-development-incentives.html>, 검색일자: 2024. 8. 14.

141) KPMG, "Research & Development Incentives," <https://kpmg.com/be/en/home/insights/2022/08/ctx-research-development-incentives.html>, 검색일자: 2024. 8. 14.; EY(2023), p. 36; INNOTAX, "Payroll Withholding Tax Credit," <https://stip.oecd.org/innotax/incentives/BEL1>, 검색일자: 2024. 8. 14.

다. 특허박스제도

- 벨기에는 2016년 7월 1일부터 혁신소득공제(Innovation Income Deduction, 이하 “IID”)를 통해 지식재산권 소득에 대한 세제혜택을 제공하고 있음¹⁴²⁾
 - 벨기에는 2007년에 특허박스제도(Patent Income Deduction, 이하 “PID”)를 도입하여 운영하였으며, BEPS Action 5 시행에 따라 2016년 PID를 폐지하고 IID를 도입함
 - 경과규정에 따라 2016년 7월 1일 이전에 신청 또는 취득한 특허 건에 대해서는 2021년 6월 30일까지 PID와 IID 중 선택하여 적용받을 수 있음¹⁴³⁾
 - 다만 PID 또는 IID 중 적용할 규정을 선택한 후에는 변경할 수 없음

1) 현행 특허박스제도(IID)

- 납세자가 IID의 적용을 선택하는 경우 적격 지식재산권의 대역소득, 내재사용료, 자본이득 및 손해배상금의 85% 상당액에 대해 소득공제를 받을 수 있음¹⁴⁴⁾
 - 이로 인해 표준 법인세율 25%를 실효 법인세율 3.75%로 낮추는 효과가 있음
- (대상 납세자) 적격 지식재산권에 대해 소유권, 공동소유권, 사용수익권 또는 라이선스 또는 독점적 권리를 가진 내국법인 및 외국법인의 고정사업장을 대상으로 함¹⁴⁵⁾

142) WIB 92 Art. 205

143) IBFD, “Mastering the IP Life Cycle from a Legal, Tax and Accounting Perspective - Grasping the Intangible,” Chapter 21. Belgium - 21.9. Grants and (tax) incentives to stimulate inward IP investment - 21.9.1. Tax incentives - 21.9.1.3. Patent income deduction, https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/mip/html/mip_p06_c21.html, 검색일자: 2024. 8. 10.

144) 벨기에 재무부, Circulaire 2020/C/95 FAQ met betrekking tot de aftrek voor innovatie-inkomsten, Q. 9~12

145) WIB 92 Art. 205/1; IBFD, “Mastering the IP Life Cycle from a Legal, Tax and Accounting Perspective - Grasping the Intangible,” Chapter 21. Belgium - 21.9. Grants and (tax) incentives to stimulate inward IP investment - 21.9.1. Tax incentives - 21.9.1.4. Innovation income deduction, https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/mip/html/mip_p06_c21.html, 검색일자: 2024. 8. 10.

- 기업의 규모 또는 산업유형과 무관하게 적용됨¹⁴⁶⁾
- (적격 지식재산권) 특허권(SPC 포함), 식물육성자원권, 회귀의약품, 데이터 또는 시장독점권¹⁴⁷⁾, 저작권 보호 SW, 생산공정을 대상으로 함
 - 회귀의약품과 데이터 또는 시장독점권에 대해서는 적용기한을 제한함
 - 회귀의약품은 등록 후 최초 10년, 데이터 또는 시장독점권은 등록 후 최초 11년 동안 IID를 적용받을 수 있음
 - 심사 단계에 있는 특허권과 식물육성자원권도 임시적으로 IID를 적용받을 수 있음¹⁴⁸⁾
 - 심사완료 후 해당 재산에 대해 법적 보호권리가 부여되지 않는 경우에는 이전에 제공받은 세제혜택 상당액을 과세이익으로 간주함
- (감면대상 소득금액 산정) 적격 지식재산권에서 발생한 수입에서 지출을 차감한 순 소득에 연계비율을 곱하여 산정함
 - 최초로 감면대상 소득을 산정하는 경우 해당 과세연도에서 발생한 비용과 IID 신청 전에 발생한 비용(“역사적 비용”)¹⁴⁹⁾을 먼저 공제함¹⁵⁰⁾
 - 역사적 비용은 일시 또는 분할(최대 7개 연속 과세연도 동안)하여 공제할 수 있음

146) EY, “Belgium modernizes investment deduction regime and enhances IP regime,” https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/belgium-modernizes-investment-deduction-regime-and-enhances-ip-regime, 검색일자: 2024. 7. 30.

147) 회귀의약품에 대한 시장독점권, 살충제 관련 독점적 데이터, 동물용 의약품 임상 연구보고서 등이 해당됨

148) EY(2023), p. 35; IBFD, “Mastering the IP Life Cycle from a Legal, Tax and Accounting Perspective - Grasping the Intangible,” Chapter 21. Belgium - 21.9. Grants and (tax) incentives to stimulate inward IP investment - 21.9.1. Tax incentives - 21.9.1.4. Innovation income deduction, https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/mip/html/mip_p06_c21.html, 검색일자: 2024. 8. 10.; PWC, “Law on innovation income deduction: finally published,” <https://news.PWC.be/law-on-innovation-income-deduction-finally-published/>, 검색일자: 2024. 8. 10.

149) 2016년 6월 30일 이후의 이전 과세연도에 발생한 부분

150) WIB 92 Art. 205/2. § 2; 벨기에 재무부, Circulaire 2020/C/95 FAQ met betrekking tot de aftrek voor innovatie-inkomsten, Q. 18

- 과거 표준 법인세율로 공제되었던 비용의 일부를 IID의 세율로 재평가하기 위해 역사적 비용을 반영하며, 이를 통해 수익과 비용이 동일한 세율로 과세됨¹⁵¹⁾
 - 내재사용료 금액의 산정을 위해서 이전가격 분석이 필요하며 비교가능 제3자 가격법, 잔여이익 접근법 등을 사용할 수 있음¹⁵²⁾
 - 연계비용은 지식재산권의 개발·유지·향상을 위해 발생한 비용(즉, 적격 지출)이 지식재산권과 관련된 전반적인 R&D 비용 중 차지하는 비율을 말하며 BEPS Action 5에 따라 적격 지출액에 대해서는 30% 증액규정을 적용함
 - 적격 지출액에는 납세자가 지출한 비용 및 비특수관계인에게 지급한 외주비용이 포함됨
 - 연계비용은 IID 신청 전에 발생한 비용을 포함하여 계산함
 - 연계비용이 지식재산권으로부터 발생한 소득을 적절히 반영하지 못하는 것으로 분류되는 경우에는 과세관청으로부터 사전해석(Fiscale ruling)을 받아 그 외의 비율에 의하여 감면소득금액을 계산할 수 있음¹⁵³⁾
- 감면대상 소득금액은 원칙적으로 각 지식재산권별로 산정하여야 하지만 납세자가 실무적으로 사실상 불가능하다는 것을 입증한 경우, 유형별 또는 그룹별로 계산할 수 있음
- 예를 들어 판매한 재화 또는 서비스가 다양한 지식재산권들을 기반으로 생산된 경우에는 개별 지식재산권과의 연결에 있어 어려움이 발생할 수 있음
- 적격 지식재산권의 자본이득은 기간요건 및 재투자요건을 충족한 경우에만 특허박스제도를 적용받을 수 있음
- (기간요건) 자본이득 발생일로부터 최소 2년 전에 취득한 지식재산권이어야 함

151) González Cabral et al.(2023a), p. 37

152) IBFD, "Belgium - The Belgian Patent Income Deduction," https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/et/html/et_2010_07_be_1.html, 검색일자: 2024. 8. 12.; Delanoy et al.(2022), p. 140

153) González Cabral et al.(2023a), p. 41; VLAIO, "Innovatieaftrek," <https://www.vlaio.be/nl/subsidies-financiering/subsidi databank/innovatieaftrek>, 검색일자: 2024. 8. 12.

- (재투자요건) 처분 후 5년 이내에 다른 지식재산권에 대한 적격 지출로 재투자되어야 함
- (소득공제의 한도) 지식재산권 소득에 대한 소득공제는 당해연도 과세소득을 한도로 적용되며 이를 초과하는 금액은 기간 제한 없이 이월공제받을 수 있음¹⁵⁴⁾
 - 다만, 이월소득공제액은 최저 과세표준 규정에 따라 100만유로를 초과하는 과세소득에 대해서는 해당 과세소득의 70%를 한도로 공제될 수 있음¹⁵⁵⁾
- 한편, 납세자는 2025 과세연도부터 당해연도에 공제받을 IID 금액을 자유롭게 결정하고 미공제액은 환급불가 세액공제의 형태로 이월공제할 수 있게 됨¹⁵⁶⁾
 - 2024년 5월 세법개정을 통해 납세자에게 IID에 의한 소득공제 대상액(적격 지식재산권 소득의 85%) 중 당해연도에 공제받을 금액을 결정할 수 있는 선택권이 부여됨
 - 과세소득이 충분한 경우에도 납세자의 선택하에 소득공제 대상액 중 일부만을 당해연도에 공제받을 수 있음
 - 해당 개정으로 인해 글로벌 최저한세 적용 기업들은 당해연도 과세표준에서 공제할 IID 금액을 조정함으로써 최저한세율(15%)을 준수할 수 있게 실효세율을 관리할 수 있을 것으로 기대됨
 - 미사용한 소득공제액은 환급불가형 세액공제(‘혁신소득세액공제’)로 무기한 이월하여 납세자가 원하는 때에 원하는 부분만큼 공제받을 수 있음
 - 이월공제액을 상쇄할 만큼의 충분한 산출세액의 발생 여부와 별도로 납세자가 당해연도의 공제세액을 결정할 수 있게 됨에 따라 필라 2가 적용되는 기업은 실질세율이 15%보다 높은 연도로 혁신소득세액공제액을 이월할 수 있게 됨

154) González Cabral et al.(2023a), p. 41; EY(2023), p. 35

155) PWC, “Corporate - Taxes on corporate income,” <https://taxsummaries.PWC.com/belgium/corporate/taxes-on-corporate-income>(Last reviewed - 02 March 2024), 검색일자: 2024. 7. 25.

156) EY, “Belgium modernizes investment deduction regime and enhances IP regime,” https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/belgium-modernizes-investment-deduction-regime-and-enhances-ip-regime, 검색일자: 2024. 7. 30.

- 납세자는 IID를 적용하기 위해 매년 법인세 신고 시 법정 혁신소득금액 산정 명세서(275 INNO)를 제출하여야 함¹⁵⁷⁾

- (증빙 구비) 납세자는 IID 소득금액 계산과 관련된 증빙을 특허박스제도를 적용하는 과세기간에 대한 세무조사 기간의 마지막 날까지 보관할 의무가 있음¹⁵⁸⁾
 - 벨기에 정부는 2019년 10월 왕령을 통해 증빙 구비 의무를 구체화하였으며 주요 사항은 아래와 같음
 - 특수관계인으로부터 취득한 지식재산권이 공정가치로 평가되었음을 입증하는 서류
 - 감면대상 소득을 소득유형별(예. 대여소득, 자본이득)로 분류한 기록
 - 감면대상 소득이 2016년 7월 1일 이후에 발생했다는 것을 입증하여야 함
 - 감면대상 소득금액을 결정하는 데 사용된 이전가격 산정 방법
 - 공동개발프로젝트로 지식재산권을 개발한 경우 납세자의 기여도
 - 연계비율 계산과 관련된 세부자료

- R&D 투자공제와 IID는 동시에 적용받을 수 있음¹⁵⁹⁾
 - 벨기에 정부는 R&D 투자공제는 지식재산권의 취득가치 또는 투자가치를 기준으로 계산하는 반면, IID는 해당 지식재산권에서 발생하는 순수익을 기준으로 조세 혜택을 부여하므로 동시에 적용받을 수 있는 것으로 보고 있음

157) 벨기에 재무부, “Aangifte in de vennootschapsbelasting - formulieren 2024, 275I NNO,” <https://financien.belgium.be/nl/ondernemingen/vennootschapsbelasting/aangifte/formulieren>, 검색일자: 2024. 8. 14.; 벨기에 재무부, Circulaire 2020/C/95 FAQ met betrekking tot de aftrek voor innovatie-inkomsten, Q. 27

158) IBFD, Belgium - Corporate Taxation - Country Tax Guides - 1. Corporate Income Tax - 1.9. Incentives - 1.9.8. Innovation deduction regime (Last Reviewed: 1 January 2024); IBFD, “Decree on documentation requirements for innovation income deduction,” https://research.ibfd.org/#/doc?url=/data/tns/docs/html/tns_2019-10-18_be_1.html, 검색일자: 2024. 8. 12.; Delanoy et al.(2022), pp. 140~141

159) 벨기에 재무부, Circulaire 2020/C/95 FAQ met betrekking tot de aftrek voor innovatie-inkomsten, Q. 31

2) 2016년에 도입된 IID와 직전 PID의 주요 차이점

- 벨기에는 2016년에 연계접근법에 부합하도록 기존의 특허박스제도(PID)를 폐지하고 새로운 제도(IID)를 도입하면서 아래의 사항을 반영함¹⁶⁰⁾
 - 감면 소득공제율의 인상: 기존 80%에서 85%로 인상함
 - 적격 지식재산권의 확대: 기존에는 특허 및 SPC(Supplementary Protection Certificate)에 대해서만 조세혜택을 부여하였으나, 식물육성자원권, 희귀의약품, 의약품 관련 데이터 및 시장독점권, 저작권 보호 SW, 생산공정을 추가함¹⁶¹⁾
 - 적격 지식재산권의 확대로 인하여 제도 명칭이 특허소득공제(Patent Income Deduction)에서 혁신소득공제(Innovation Income Deduction)로 변경됨
 - 기존에는 특허권 등이 최종적으로 등록된 때부터 특허박스제도를 적용했으나 개정에 따라 신청시점부터 적용받을 수 있게 됨
 - 적격 지식재산권 소득유형 확대: 기존에는 대여소득과 내재사용료에 대해서만 특허박스제도를 적용하였으나, 자본이득과 손해배상금에 대해서도 특허박스제도를 적용받을 수 있게 됨¹⁶²⁾
 - 감면대상 소득산정 방식의 변경: 총액 방식에서 순액 방식으로 변경함
 - 과거 비용의재인식 규정: IID를 적용받는 소득에서 관련된 과거 비용을 공제하도록 함으로써 동일한 세율로 과세하도록 함
 - 기존에는 초과 소득공제액의 이월이 불가하였으나 개정으로 가능해졌음
- 특허박스제도를 재설계하면서 지식재산권 소득에 대한 조세우대 정도가 개정 전보다 감소된 것으로 분석됨¹⁶³⁾

160) IBFD, "Belgium - The Belgian Patent Income Deduction," https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/et/html/et_2010_07_be_1.html, 검색일자: 2024. 8. 12.; Delanoy et al.(2022), p. 140

161) 벨기에는 상표권, 브랜드, 디자인권, 노하우 등에 대해서는 기존부터 특허박스제도를 적용하지 않았음

162) 벨기에 재무부, Circulaire 2020/C/95 FAQ met betrekking tot de aftrek voor innovatie-inkomsten, Q. 9~12

163) González Cabral et al.(2023b), pp. 43~44

- 개정 사항들은 기업의 내부창출 지식재산권의 EATR에 서로 다른 영향을 미쳤으나, 결과적으로 EATR을 증가시켰
 - 2007년 PID 도입으로 내부창출 지식재산권에 대한 EATR이 -11%까지 감소했으나, 2016년 PID가 IID로 대체되면서 3.4%로 약 14%p 증가하였음
- 감면대상 소득금액 산정 방식을 순액방식으로 변경한 것과 과거 비용의 재인식 규정이 감면 소득공제율의 확대에 의한 EATR 감소효과를 상쇄하고도 남아 EATR을 증가시킨 것으로 분석됨

2. 프랑스

가. 법인세 개요

- 프랑스는 기업규모에 따라 일반법인은 25%의 단일세율을, 소기업은 2단계의 누진세율을 적용함
 - 적격 소기업¹⁶⁴에 대해서는 과세표준 38,120유로까지는 15%의 경감세율을 적용하고 초과분에 대해서는 일반세율(25%)을 적용함
 - 법인소득에 대해 부과하는 지방세는 없음¹⁶⁵
 - 연 매출액이 7,630,000유로 이상인 법인에게는 과세표준 763,000유로를 초과하는 부분에 대해 3.3%의 부가세(social surcharge)가 부과됨

□ 프랑스는 법인세 체계를 단순화하고 최고 법인세율을 단계적으로 인하하였음¹⁶⁶

164) 적격 소기업이란 연 매출액 요건(천만유로 미만)과 소유요건(지분율의 75% 이상이 계속적으로 개인 또는 하나의 중소기업에 의해 소유될 것)을 모두 충족하는 기업을 말함

165) IBFD - France - Corporate Taxation - Country Tax Guides - 2. Other Taxes on Income 2.1. Local income tax (Last Reviewed: 1 May 2024)

166) IBFD - France - Corporate Taxation - Country Tax Guides - 1. Corporate Income Tax - 1.10. Rates - 1.10.1. Income - 1.10.1.1. Standard rate (Last Reviewed: 1 May 2024); OECD, https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=CTS_CIT#, 검색일자: 2024. 6. 24.

- 최근 10년간의 법인세율을 보면 2019년까지 최고 법인세율이 33.33%였으나 최고 법인세율을 단계적으로 인하하여 현재 25%임

〈표 V-1〉 프랑스의 2019~24년 기업규모별 법인세율

(단위: 유로, %)

매출액	과세표준	세율			
		2019년	2020년	2021년	2022~2024년
매출액 < 10,000,000 ¹⁾ (적격 소기업)	0 ~ 38,120 ²⁾	15	15	15	15
	38,121 ~ 500,000	28	28	26.5	25
	> 500,000	31			
10,000,0001) ≤ 매출액 < 250,000,000 (일반기업)	0 ~ 500,000	28	31	27.5	
	> 500,000	31			
매출액 ≥ 250,000,000 (대기업)	0 ~ 500,000	28	33.33	31	
	> 500,000	33.33			

주: 1) 2020년 12월 31일 이전까지는 7,630,000유로이었음

2) 2022년 12월 31일 이전에 끝나는 과세연도까지는 38,120유로이며 그 이후로는 42,500유로임

자료: IIBFD - France - Corporate Taxation - Country Tax Guides - 1. Corporate Income Tax - 1.10. Rates - 1.10.1. Income - 1.10.1.1. Standard rate (Last Reviewed: 1 July 2024)

- 2021년 기준 법인세는 전체 세수 중 약 5.6%의 비중을 차지함¹⁶⁷⁾
 - 2010년은 5.5%, 2020년은 5.1%의 비중을 차지함

나. 주요 R&D 지원세제

- 프랑스의 주요 R&D 지원세제로는 R&D 세액공제, 협력 R&D 세액공제, 가속상각 제도 등이 있음¹⁶⁸⁾
 - 프랑스는 1983년부터 R&D 세액공제를 도입·운영하고 있음¹⁶⁹⁾

167) OECD(2023b), p. 80

168) EY(2023a), p. 108

169) Cavalier and Pierre(2015), p. 307.; 프랑스 경제재정부, "Assessment of the 2008 Reform

- R&D 활동에 전적으로 사용되는 도구 및 장치에 대해서 가속상각이 허용됨¹⁷⁰⁾
- (R&D 세액공제) 적격 R&D 비용에 대해 최대 30%의 환급가능형 세액공제를 적용 받을 수 있음¹⁷¹⁾
 - 적격 R&D 비용에 대해 최초 1억유로에 대해서 30%의 세액공제를, 1억유로 초과분에 대해서는 5%의 세액공제를 받을 수 있음
 - R&D 세액공제는 다음 3년 동안 이월공제할 수 있으며 3년 후에도 공제받지 못한 잔여분에 대해서는 환급받을 수 있음
 - R&D 세액공제액이 큰 기업일수록 세무조사를 받을 가능성이 높으며 특히 2011년 이후로 강도 높은 조사가 이루어지고 있음¹⁷²⁾
 - 특히 R&D 세액공제액이 50만유로를 초과하는 경우에는 세무조사 가능성이 더 높음
- (협력 R&D 세액공제) EU 또는 EEA 지역의 연구지식보급기관에 지급한 비용에 대해 40%(중소기업은 50%)의 환급가능형 세액공제를 적용함¹⁷³⁾
 - 2022년에 신설된 세액공제로 기초연구, 응용연구 및 실험개발과 관련하여 연구지식보급기관(주로 대학)에 지급한 비용에 대해 40%의 세액공제를 적용함
 - 2022년 이전에는 R&D 세액공제 계산 시에 연구지식보급기관 등에 지급한 하도급액에 대해서는 지출액의 2배를 R&D 세액공제 대상금액으로 인정했으나

of the Research Tax Credit,” <https://www.tresor.economie.gouv.fr/Articles/2021/09/29/assessment-of-the-2008-reform-of-the-research-tax-credit>, 검색일자: 2024. 6. 27

170) EY(2023a), p. 111

171) PWC, “Corporate - Tax credits and incentives,” <https://taxsummaries.PWC.com/france/corporate/tax-credits-and-incentives>(Last reviewed - 18 March 2024), 검색일자: 2024. 6. 24.; IBFD - France - Corporate Taxation - Country Tax Guides - 1. Corporate Income Tax - 1.9. Incentives - 1.9.3. Investment credit - 1.9.3.1. Research and development (Last Reviewed: 1 May 2024); EY(2023), p. 109

172) EY(2023a), p. 108

173) EY(2023a), p. 109; PWC, “Corporate - Tax credits and incentives,” <https://taxsummaries.PWC.com/france/corporate/tax-credits-and-incentives>(Last reviewed - 18 March 2024), 검색일자: 2024. 6. 24.

2022년부터는 증액규정을 삭제하고 별도의 세액공제 규정을 신설함

- 지출액은 연간 600만유로를 한도로 하며 초과분에 대해서는 R&D 세액공제를 적용받을 수 있음
- 세액공제는 다음 3년 동안 이월공제할 수 있으며 3년 후에도 공제받지 못한 잔여분에 대해서는 환급받을 수 있음

다. 특허박스제도¹⁷⁴⁾

- 프랑스는 2001년에 특허박스제도를 도입하였으며 2019년에 BEPS Action 5를 반영하여 특허박스제도를 수정함¹⁷⁵⁾¹⁷⁶⁾
 - 특허박스제도는 조세일반법 제238조에 규정되어 있음
 - 2019년에 BEPS Action 5에 따라 연계접근법을 도입하면서 적용대상 자산 유형을 확대하고 우대세율을 인하함¹⁷⁷⁾¹⁷⁸⁾
 - 저작권 보호 SW를 적용대상에 포함시키고 우대세율도 15%에서 10%로 하향 조정함¹⁷⁹⁾
 - 연계접근법을 도입하고 과거 발생비용에 대한 재인식 조항도 도입함

174) Bloomberg Tax - Portfolio 7130-1st: Business Operations in France - VI. Taxation of Domestic Corporations - B. Practical Application of Corporate Income Tax - 3. Calculation of Gross Income - d. Patent-related Income.; EY(2023a), p. 110

175) OECD(2017), p. 100

176) 일부 문헌에서는 프랑스가 1979년에 도입한 대역소득에 대한 경감세율(19%, 참고로 표준세율은 33.33%)제도에 대해서 특허박스제도로 분류하기도 함(IBFD - Inside the EU Code of Conduct Group: 20 Years of Tackling Harmful Tax Competition - Chapter 7: Discussion and Assessment of the Pseudo-Case Law of the Code of Conduct Group - 7.6. Intellectual property regimes - 7.6.3. Back-end (income-based) regimes - Books (Last Reviewed: 31 October 2020))

177) Bird & Bird, "Tax: New 2019 French Patent/Software box regime," <https://www.twobirds.com/en/insights/2018/france/tax-alert-regime-fiscal-brevets-et-logiciels>, 검색일자: 2024. 6. 27.

178) 2019년 개정 이후 내부창출 무형자산의 EATR이 높아졌다는 분석이 있음(González Cabral et al. (2023b), p. 41)

179) TAXAND(2022), p. 4

- 납세자가 특허박스제도를 선택하는 경우 적격 지식재산권의 대여소득 및 자본이득에 대해 10%의 우대세율을 적용받을 수 있음
 - 대여소득에는 재실시권(sub-licensing)의 행사에 따른 소득도 포함됨¹⁸⁰⁾
 - 특수관계인 간의 대여계약에 대해서도 특허박스제도를 적용받을 수 있음¹⁸¹⁾
 - 라이선스 계약의 실재성과 수익성 입증 필요함
 - 내재사용료는 특허박스제도의 적용대상에 해당하지 않음
 - 다만, 그룹사의 경우 특허권 대여기업은 대여소득에 대해 우대세율을 적용받는 반면 허여받은 기업은 비용에 대해 일반세율을 적용받으므로 내재로열티에 대해 특허박스제도를 적용하는 것과 유사한 결과가 도출된다는 의견이 있음¹⁸²⁾

- (대상 납세자) 프랑스 내에서 R&D 활동을 수행하고 이로부터 적격 지식재산권 소득을 창출하는 프랑스 법인세 또는 소득세 납세대상 모든 회사를 대상으로 함¹⁸³⁾
 - 거주자 및 고정사업장이 있는 비거주자를 포함함

- (적격 지식재산권) 특허권, 산업 제조공정, 식물 육종자인증서, 저작권 보호 SW를 대상으로 함¹⁸⁴⁾
 - 특허권에는 특허권, 실용신안권 및 특허에 첨부된 추가 보호 인증서 (supplementary protection certificates)가 포함됨
 - 특허에 첨부된 추가 보호 인증서란 의약품 추가 보호증명을 말함¹⁸⁵⁾

180) 조세일반법(C.G.I.) Article 238(VI)

181) Cavalier and Pierre(2015), p. 313

182) Cavalier and Pierre(2015), p. 312

183) Council of the European Union(2019), II. Criterion 1a

184) C.G.I. Article 238(I).; PWC, "Corporate - Tax credits and incentives," <https://taxsummaries.pwc.com/france/corporate/tax-credits-and-incentives>(Last reviewed - 18 March 2024), 검색일자: 2024. 6. 24.

185) 프랑스 국세청, "BIC - Base d'imposition - Régime optionnel applicable aux opérations portant sur les brevets et actifs incorporels assimilés - Champ d'application," BOI-BIC-BASE-110-10, <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/11725-PGP.html/identifiant=BOI-BIC-BASE-110-10-20230503>, 검색일자: 2024. 6. 26.

- 프랑스 특허청(l'Institut national de la propriété industrielle, INPI) 이외에 이와 동등한 외국 법률에 의한 특허권에 대해서도 인정됨¹⁸⁶⁾
 - 산업 제조공정은 R&D 활동의 결과물로서 특허권의 운영에 필수적인 요소이고 관련 특허권과 같이 라이선스를 부여하는 것을 대상으로 함
 - 고정자산의 요건을 갖춘 무형자산이어야 함
 - 무형자산이 고정자산으로 간주되기만 하면 되며, 실제로 자본화되어 회사의 대차대조표에 반영될 필요는 없음. 따라서 대차대조표에 기재되지 않은 경우에도 특허박스제도가 적용될 수 있음
 - 참고로, 당초 특허청(INPI)에 의해 인가받은 특허대상 발명(patentable inventions)도 적격 지식재산권으로 분류되었으나 2022년 12월 30일 법률 개정을 통해 적용 배제됨¹⁸⁷⁾
- (감면대상 소득금액의 산정) 감면대상 소득금액은 적격 지식재산권으로부터 파생되는 수입금액에서 관련 비용을 차감한 금액에 연계비율을 곱하여 산정함
- 대여소득금액은 로열티 대가에서 관련 직·간접비용을 차감하여 계산함
 - 최초로 순이익이 발생하는 과세연도에는 적격 지식재산권의 창출·취득 및 개발과 관련하여 특허박스제도 신청 후에 발생한 관련 비용을 공제해야 함¹⁸⁸⁾
 - 예를 들어 특허박스제도 신청 첫 해는 수익이 발생하지 않고 R&D 비용이 200 발생, 두 번째 해에 250의 수익 및 150의 R&D 비용이 발생하는 경우, 두 번째 해의 과세소득금액은 $-100[(250-150)-200]$ 임¹⁸⁹⁾

186) Council of the European Union(2019), II. Criterion 3

187) 프랑스 국세청, "BIC - Exclusion des revenus issus des inventions dont la brevetabilité a été certifiée par l'Institut national de la propriété industrielle du dispositif de taxation au taux de 10% (loi n° 2022-1726 du 30 décembre 2022 de finances pour,," <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/13726-PGP.html/ACTU-2022-00140>, 검색일자: 2024. 6. 26.; Bloomberg Tax - Portfolio 7130-1st: Business Operations in France - VI. Taxation of Domestic Corporations - B. Practical Application of Corporate Income Tax - 3. Calculation of Gross Income - d. Patent-related Income.

188) C.G.I. Article 238(II.-1).; EY(2023b), p. 578; Council of the European Union(2019), I. Q.5. and Q.8

- 특허박스제도 신청 이전에 발생한 비용은 고려되지 않음¹⁹⁰⁾
 - 연계비율은 지식재산권의 개발·유지·향상을 위해 발생한 비용(즉, 적격 R&D 비용)이 지식재산권과 관련된 전반적인 R&D 비용 중 차지하는 비율을 의미하며, 적격 지식재산권별로 매년 계산되어야 함¹⁹¹⁾
 - 적격 R&D 비용은 납세자 또는 비특수관계인에게 지출한 비용만 포함되며 30% 증액규정이 적용됨
 - 지식재산권의 구매비용 및 특수관계인에게 지출한 비용은 적격 R&D 비용에서는 제외되지만 전반적 R&D 비용에는 포함됨¹⁹²⁾
 - 연계비율은 특허박스제도 신청 전에 발생한 비용을 포함하여 계산되어야 하지만, 2019년 1월 1일 이후에 발생한 비용으로 제한됨
 - 예외적인 상황으로 인해 과세관청의 사전승인을 얻은 경우에는 연계비율 이외의 비율을 사용할 수 있음¹⁹³⁾
- 특허박스제도 적용대상 소득이 결손인 경우에는 이후 과세연도의 동일 자산, 동일 제품 및 서비스 또는 동일 계열의 제품 및 서비스의 순소득금액에서 차감됨¹⁹⁴⁾
- 즉, 해당 지식재산권과 관련하여 과거에 발생한 손실을 초과하는 소득에 대해서만 조세혜택이 부여됨
- 적격 지식재산권의 자본이득은 비특수관계인 간의 거래로서 기간요건을 충족한 경

189) 프랑스 국세청, “BIC - Base d'imposition - Régime optionnel applicable aux opérations portant sur les brevets et actifs incorporels assimilés - Régime fiscal.” <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/11729-PGP.html/identifiant=BOI-BIC-BASE-110-30-20200422>, 검색일자: 2024. 6. 26.

190) 대부분의 EU 회원국은 특허박스제도 신청시점과 무관하게 지식재산권 관련 과거에 발생한 비용을 recapture하도록 하고 있으므로 프랑스 제도는 기업이 지식재산권에서 수익이 발생하기까지 R&D 기간이 장시간 소요되는 산업(예. 제약산업)에 유리하다는 의견이 있음(Clout and Springael(2019), pp. 46~47)

191) C.G.I. Article 238(III); EY(2023b), p. 578

192) Council of the European Union(2019), I. Q.11(b). and II. Criterion 3

193) C.G.I. Article 238(III.-3); Council of the European Union(2019), I. Q.13(b)

194) C.G.I. Article 238(II.-2); Council of the European Union(2019), I. Q.8

- 우에만 특허박스제도를 적용받을 수 있음¹⁹⁵⁾
- 특허박스를 유상으로 취득한 경우 취득일로부터 2년을 경과한 이후에 발생한 자본이득에 대해서만 특허박스제도를 적용받을 수 있음
 - 특수관계인 간의 거래에 대해서는 특허박스제도의 적용이 배제됨
- 특허박스제도를 적용받기 위해서는 매년 법인세 신고 시 적용받고자 하는 개별 지식재산권별로 신청해야 함
- 납세자가 보유하고 있는 적격 지식재산권 중 일부에 대해서도 선택적용 가능함
 - 납세자가 동일 제품 및 서비스 단위, 또는 동일 계열 제품 및 서비스 단위(즉, 제품군 단위)에 의해 특허박스 대상 소득을 계산하는 것이 더 합리적임을 입증하는 경우에는 개별 지식재산권이 아닌 제품 단위 또는 제품군 단위로 특허박스제도를 적용할 수 있음¹⁹⁶⁾
 - 연속적이고 일관성이 있어야 함
- 특허박스제도를 선택하는 경우 법인세 신고 시 대상 지식재산권 내역, 소득금액 계산내역 등의 자료를 첨부하여 제출해야 하며, 지연 및 누락하는 경우 가산세가 부과될 수 있음¹⁹⁷⁾
- 납세자는 특허박스제도의 적용을 중단할 수 있으나, 해당 자산에 대해서는 이후 사업연도에 특허박스제도의 적용을 재신청할 수 없음¹⁹⁸⁾
- 과거에 발생한 손실의 재인식을 피할 목적으로 특허박스제도를 임의로 중단 후 재개시하는 방법의 조세회피를 방지하기 위한 목적임
- 특허박스제도와 R&D 세액공제는 중복하여 적용될 수 있음¹⁹⁹⁾

195) C.G.I. Article 238(VII)

196) C.G.I. Article 238(IV)

197) C.G.I. Article 238(V); 프랑스 국세청, "BIC - Base d'imposition - Régime optionnel applicable aux opérations portant sur les brevets et actifs incorporels assimilés - Conditions d'application," <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/11727-PGP.html/identifiant%3DBOI-BIC-BASE-110-20-20200422>, 검색일자: 2024. 6. 26.

198) C.G.I. Article 238(V); Council of the European Union(2019), I. Q.8. and II. Criterion 3

3. 이탈리아

가. 법인세 개요

- 이탈리아의 법인세율은 24%로 단일세율임²⁰⁰⁾
 - 적격 은행과 금융기관(적격 투자펀드 운영법인 및 중개법인 제외)은 3.5%의 부가세(surtax)를 포함하여 27.5%의 세율을 적용함
 - 지방소득세(Imposta Regionale sulle Attività Produttive; IRAP)가 추가로 부과되며 표준세율은 3.9%임²⁰¹⁾
 - 지방자치단체는 0.92% 한도 내에서 세율을 증감 조정할 수 있음
- 이탈리아는 최근 10년 중 한차례 법인세율을 인하함
 - 이탈리아는 2017년 법인세율을 27.5%에서 24%로 인하한 이후 현재까지 유지하고 있음²⁰²⁾
- 2021년 기준 법인세는 전체 세수 중 약 4.4%의 비중을 차지함²⁰³⁾
 - 2010년은 5.5%, 2020년은 4.8%의 비중을 차지함

199) 프랑스 국세청, “BIC - Base d'imposition - Régime optionnel applicable aux opérations portant sur les brevets et actifs incorporels assimilés - Régime fiscal,” <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/11729-PGP.html/identifiant=BOI-BIC-BASE-110-30-20200422>, 검색일자: 2024. 6. 26.

200) IBFD - Italy - Corporate Taxation - Country Tax Guides - 1. Corporate Income Tax - 1.6. Rates - 1.6.1. Income and capital gains (Last Reviewed: 20 April 2024); Agenziaentrate (이탈리아 국세청), “Corporate Income Tax - Ires,” [https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/english/corporate-income-tax-ires#:~:text=The%20tax%20rate%20of%20the,Ires\)%20is%2024%20per%20cent](https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/english/corporate-income-tax-ires#:~:text=The%20tax%20rate%20of%20the,Ires)%20is%2024%20per%20cent), 검색일자: 2024. 6. 24.

201) IBFD - Italy - Corporate Taxation - Country Tax Guides - 3. Other Taxes on Income - 3. Other Taxes on Income - 3.1. Regional tax on productive activities 3.1.3. Rates (Last Reviewed: 20 April 2024); Agenziaentrat, <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/english/nse/business/taxes-on-corporate-income>, 검색일자: 2024. 6. 24.

202) OECD, “Data Explorer-Archive,” https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=CTS_CIT#, 검색일자: 2024. 6. 24.

203) OECD(2023b), p. 80

나. 주요 R&D 지원세제

- 이탈리아의 주요 R&D 지원세제로는 R&D 세액공제가 있음²⁰⁴⁾
- (R&D 세액공제) 적격 R&D 활동별로 당기 지출액의 5~20%에 상당하는 세액공제를 적용받을 수 있음²⁰⁵⁾
 - R&D 세액공제는 기초 및 산업상 R&D, 기술혁신 및 적격 디자인 및 미적 아이디어에 대한 활동, 특정 비즈니스 부문에서의 신제품 등의 실현을 위한 적격 기술혁신활동, 백신 등 의약품에 대한 R&D 활동으로 세분화됨
 - 기초 및 산업상 R&D는 지출액의 10%(연간 500만유로 한도), 적격 디자인 등은 지출액의 5%(연간 200만유로 한도), 적격 기술혁신활동은 지출액의 5%(연간 400만유로 한도), 의약품 관련 R&D는 지출액의 20%(연간 2,000만유로 한도)에 상당하는 세액공제를 적용받을 수 있음
 - R&D 세액공제는 적격비용이 발생한 다음 과세연도부터 3년 동안 균등분할하여 법인세 및 기타 미지급세금, 사회보장기여금과 상쇄될 수 있음
 - 참고로 2021년 특허박스제도를 폐지하고 추가공제제도를 도입한 시점에 R&D 세액공제도 확대 개편됨²⁰⁶⁾
 - R&D 세액공제의 공제율 및 적용한도 등을 확대 개편함

204) EY(2023), p. 167

205) IBFD - Italy - Corporate Taxation - Country Tax Guides - 1. Corporate Income Tax - 1.7. Incentives - 1.7.4. Research and development credit(Last Reviewed: 20 April 2024); EY(2023), pp. 168~169

206) Deloitte, "2022 budget law enacted, including modifications to tax incentives," <https://www.taxathand.com/article/20735/Italy/2022/2022-budget-law-enacted-including-modifications-to-tax-incentives>, 검색일자: 2024. 6. 21.

다. 특허박스제도

- 이탈리아는 2015년 특허박스제도를 도입하였으나 2021년 10월 21일 해당 제도를 폐지하고 지출기반 R&D 조세지원을 강화함²⁰⁷⁾
 - 2015년 안정화법을 통해 특허권 등을 통해 발생하는 소득에 대해 최대 50%를 감면하는 특허박스제도를 도입하였음
 - 이후 2021년에 특허박스제도를 폐지하고 R&D 지출에 대해 추가공제를 제공하는 방식으로 관련 법령을 개정함
 - 다만, 이탈리아 정부 및 일부 문헌은 현재의 R&D 지출에 대한 추가공제제도를 신규 특허박스제도로 칭하고 있는데, 특허권 등을 획득한 시점 이후부터 추가공제가 가능하기 때문인 것으로 생각됨

- 현재의 추가공제제도는 기존의 특허박스제도에 비해 단순하다는 장점이 있으나 투자자의 장려에만 집중한다는 의견도 있음²⁰⁸⁾
 - 특허박스제도에 비하여 추가공제제도는 납세협력비용이 경감되는 장점이 있음
 - 다만, 특허박스제도는 R&D 활동에 대한 투자증진뿐만 아니라 이탈리아 내에 지식재산권의 유지·유치를 장려하기 위한 목적도 가지고 있는 반면, 현재의 추가공제제도는 국내 R&D 투자 가속화에만 집중하는 단기적 시야를 가진 정책으로 보인다는 비판이 있음
 - 특허박스제도는 이탈리아 내에 무형자산을 유지 또는 재배치하도록 장려하여 가치(value)의 증가를 목표로 한 반면, 가속상각제도는 지식재산권의 창조 및 개발을 목표로 하는 제도임

207) EY(2023), p. 169

208) Caramia(2022), pp. 121~122, p. 125

1) 특허박스제도: 2021년 이전²⁰⁹⁾

- 이탈리아는 2015년에 Industry 4.0계획의 일환으로 특허박스제도를 도입함²¹⁰⁾
 - 이탈리아는 혁신을 활성화하기 위한 광범위한 인센티브제도를 포함하는 Industry 4.0.계획(2017~2020)을 발표하고 이의 일환으로 특허박스제도를 도입함
 - R&D 세액공제의 도입, 디지털 전환 및 혁신관련 자산에 대한 가속상각제도, 특허박스제도 도입 등이 이루어짐
 - 이탈리아 정부는 R&D 세액공제와 특허박스제도 등을 통해 특히 주요 유럽국가와 비교하여 경쟁적 위치를 향상시킬 것으로 기대함²¹¹⁾

- 납세자가 특허박스제도의 적용을 선택하는 경우에는 적격 지식재산권의 대여소득 및 내재사용료 관련 법인세 등의 50%, 자본이득 관련 법인세 등의 100%를 감면받음
 - 대여소득은 제3자로부터 수취하는 경우에만 특허박스제도를 적용받을 수 있음
 - 대여소득 및 내재사용료의 경우 도입 첫 해인 2015년도에는 30%의 감면율을, 2016년도에는 40%, 2017년도부터는 50%의 감면율을 적용함

- (대상 납세자) 사업소득이 발생하며 R&D 활동을 수행하는 납세자로서 내국기업, 이탈리아 상업 파트너십, 거주자인 사업자, 이탈리아 내에 적격 지식재산권이 귀속되는 고정사업장을 가지고 있는 비거주자 및 외국법인 등을 대상으로 함²¹²⁾
 - 비거주자 등의 경우에는 이탈리아와 조세조약을 체결하고 유효한 정보교환을 허용한 국가의 거주자이어야 함

209) Bloomberg - Portfolio 7190-1st: Business Operations in Italy - Detailed Analysis - V. Taxation of Resident Corporations - C. Calculation of Net Income - 6. Patent Box.: EY(2023a), pp. 170~174; IBFD - Corporate Taxation - Country Tax Guides - 1. Corporate Income Tax 1.9. Incentives - 1.9.4. Regional and other incentives - 1.9.4.3. Patent box (Last Reviewed: 15 October 2023)

210) OECD(2017), p. 99

211) 이탈리아 정부, <https://www.mef.gov.it/en/focus/DEF-2017/>, 검색일자: 2024. 6. 21.

212) 이탈리아 재무부, "Patent box regime," <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/english/nse/invest-in-italy/patent-box-regime>, 검색일자: 2024. 8. 21.; EY(2023a), p. 170

- (적격 지식재산권) 특허권, 저작권 보호 SW, 법률에 의해 보호대상인 디자인·모델, 특정 영업상의 비밀 및 노하우를 대상으로 함²¹³⁾
 - 특허권에는 산업특허권, 실용신안 특허권, 식물육종자 인증서 및 특허권 등이 포함됨
 - 영업상의 비밀 및 노하우란 산업·상업·과학 분야에서 전문가가 취득한 공식 및 정보로서 법률상 보호의 대상인 것을 말함
 - 도입 시에는 상표권도 특허박스제도의 적용대상이었으나, 2017년에 BEPS Action 5를 반영하여 적용대상에서 제외함

- (감면대상 소득금액의 산정) 감면대상 소득금액은 적격 지식재산권으로부터 파생되는 수입금액에서 관련 비용을 차감한 금액에 연계비율을 곱하여 산정함
 - 소득금액은 「OECD 이전가격 가이드라인」에 따라 계산되어야 하며 비교가능 제3자 가격법(CUP)과 이익분할법(PSM)의 적용이 권고되고, 기능, 위험, 각 지식재산권의 활용과 관련된 자산에 대한 세부 분석 자료를 구비해야 함²¹⁴⁾
 - 납세자가 재무실무에 근거하여 별도의 평가방법을 사용하는 경우에는 권고되는 방법이 적절하지 않은 사유 및 사용한 평가방법이 「OECD 이전가격 가이드라인」에 부합함을 입증하는 자료의 제출이 요구됨
 - 연계비율이란 지식재산권의 개발·유지·향상을 위해 발생한 비용(즉, 적격 R&D 비용)이 지식재산권과 관련된 전반적인 R&D 비용 중 차지하는 비율을 의미하며, 적격 지식재산권별로 계산되어야 함
 - 적격 R&D 비용에는 납세자가 직접 수행한 R&D 비용, 비특수관계인인 제3자에게 위탁한 비용 등이 해당되며, 총 R&D 비용은 적격 R&D 비용 이외에 특수관계인에게 위탁한 비용 및 지적재산권의 취득비용이 포함됨
 - 적격 R&D 비용은 30% 증액규정이 적용됨

213) Cipollini and Macrina(2015), p. 33

214) EY(2023a), p. 170

- 적격 지식재산권의 자본이득은 재투자요건을 충족하는 경우에만 감면받을 수 있음
 - 적격 지식재산권의 자본이득은 대가의 최소 90% 이상을 매각일로부터 2 회계연도 내에 다른 적격 지식재산권을 개발하거나 유지하는 데 재투자하는 경우에 전액 면제됨

- 납세자는 개별 지식재산권별로 특허박스제도의 적용을 선택하여야 하며, 특허박스제도를 신청한 경우에는 5년간 유효하고 해당 기간 중에 취소할 수 없으며 기간 종료 후 갱신할 수 있음
 - 갱신을 위해서는 특허박스 감면 종료일로부터 최소 90일 이내에 신청서를 제출해야 함

- R&D 활동과 적격 지식재산권 간의 직접적인 연계 및 적격 지식재산권과 적격 소득금액 간의 연계가 추적 가능해야 함
 - OECD의 권고와 같이 적절한 회계 또는 비회계적 시스템을 통해서 관련 내용이 반드시 추적 가능해야 함

- 지식재산권의 내재사용료에 대해서 특허박스제도를 적용받기 위해서는 사전답변 (tax ruling)이 필수적이었으나 2019년부터 납세자가 선택하는 경우에는 사전답변을 받지 않고 특허박스제도를 적용받을 수 있음
 - Article 4 of Decree Law No. 34/2019로 개정되기 전에는 내재사용료의 결정을 위해서 과세관청과 계산방법에 대한 사전합의가 필요했음
 - 납세자가 적법하게 정식요청서를 제출한 날로부터 합의내용이 5년간 유효하며 합의가 이루어진 후에는 과세관청과 합의한 방법에 의하여 매년 감면금액을 산정하여야 함
 - 사전합의를 위해 납세자, 적격 지식재산권 및 적격 R&D 활동, 예상 감면금액 등에 대한 자료의 제출이 필요함
 - 2019년부터 납세자가 선택하는 경우에는 사전답변을 받지 않아도 특허박스제도를 적용받을 수 있음

- 납세자는 매년 법인세 등의 신고 때마다 사전답변의 이용 여부를 선택할 수 있으며 한 번 선택한 방법은 해당 과세연도에 한하여 취소될 수 없음
- 이전가격 문서규정과 마찬가지로 납세자가 특허박스가 적용되는 과세연도별로 과세관청이 요구하는 입증자료를 구비하는 경우에는 추후 세무조사 시에 부정확 및 불성실 신고불성실가산세가 적용되지 않을 수 있음

□ 특허박스제도와 R&D 세액공제는 동시에 적용될 수 있음²¹⁵⁾

2) 추가공제제도: 2021년 이후²¹⁶⁾

□ 이탈리아는 2021년 10월 21일 법령을 개정해서 기존 특허박스제도를 폐지하고 추가공제제도를 도입함²¹⁷⁾

○ 2021년 10월 21일 「긴급 경제 및 조세조치(DECRETO-LEGGE 21 ottobre 2021, n. 146)」 제6조에 의하여 기존의 소득기반 조세지원인 특허박스제도를 폐지하고 지출기반 조세지원인 추가공제제도로 대체함

- 개정 법령은 2021년부터 시행되며, 2022년 재정법에 의해 기존 특허박스제도를 적용받던 자들은 기존 규정을 당초 기한까지 적용받을 수 있음

215) EY(2023a), p. 171

216) Bloomberg - Portfolio 7190-1st: Business Operations in Italy - Detailed Analysis - V. Taxation of Resident Corporations - C. Calculation of Net Income - 7. Super Deduction for Research and Development Costs.; IBFD - Corporate Taxation - Country Tax Guides - 1. Corporate Income Tax 1.9. Incentives - 1.9.4. Regional and other incentives - 1.9.4.3. Patent box (Last Reviewed: 15 October 2023); IBFD - Tax Authorities Publish Implementing Rules for Amended Patent Box Regime (2022. 2. 22.); IBFD - Italy - Corporate Taxation - Country Tax Guides - 1. Corporate Income Tax 1.7. Incentives - 1.7.7. Patent box regime (Last Reviewed: 20 April 2024); Rödl & Partner, "R&D costs: the "extra deduction" patent box and its relationship with R&D tax credit in Italy," <https://www.roedl.com/insights/tax-newsletter-italien/2024-06/r&d-costs-extra-deduction-patent-box-relationship-r&d-tax-credit-italy>, 검색일자: 2024. 8. 19. ; TL Partners, "New Patent Box: what changes, here are the new rules," <https://tllpartners.it/en/new-patent-box-what-changes-here-are-the-new-rules/>, 검색일자: 2024. 8. 22.

217) EY(2023a), p. 171

- 이탈리아 국세청은 2022년, 2023년 관련 가이드라인 등을 발표함²¹⁸⁾

- 추가공제제도를 선택한 납세자는 적격 지식재산권이 등록된 과세연도 이후의 법인세 등의 계산 시 적격 R&D 비용의 총 210%를 손금으로 공제받을 수 있음
 - 예를 들어 10,000유로의 적격 R&D 비용을 지출한 경우 21,000유로를 손금으로 공제받을 수 있음
 - 2021년 10월 21일에는 적정 R&D 비용의 190%를 손금으로 공제하는 것으로 발표되었으나 이후 2022년 재정법에 의해 210%로 손금공제율이 상향 조정됨²¹⁹⁾
 - 추가공제제도는 R&D 활동이 성공하여 적격 지식재산권을 취득한 이후부터 적용받을 수 있다는 특징이 있음

- (대상 납세자) 사업소득이 발생하는 납세자이며 적격 지식재산권의 경제적 소유자로서 R&D 활동을 수행한 자를 대상으로 함²²⁰⁾
 - 특허박스제도와 마찬가지로 내국기업, 이탈리아 상업 파트너십, 거주자인 사업자, 외국법인 등을 대상으로 함
 - 적격 지식재산권의 경제적 사용권을 보유하고 있는 자로서 영업활동의 일환으로 R&D 투자활동을 하고 관련 경제적 투자결과물로부터 이익을 받는 자이어야 함

- (적격 지식재산권) 특허권, 저작권 보호 SW, 보호되는 디자인 및 모델을 대상으로 함²²¹⁾

218) protocollo n.48243/2022 del 15 febbraio 2022; Circolare del 24/02/2023 n. 5 - Agenzia delle Entrate - Divisione Contribuenti.

219) Deloitte, "Law decree significantly revises patent box regime," <https://www.taxathand.com/article/20373/Italy/2021/Law-decree-significantly-revises-patent-box-regime>, 검색일자: 2024. 6. 21.; Deloitte, "2022 budget law enacted, including modifications to tax incentives," <https://www.taxathand.com/article/20735/Italy/2022/2022-budget-law-enacted-including-modifications-to-tax-incentives>, 검색일자: 2024. 6. 21.

220) Agenziaentrate, Chiarimenti sulle modifiche alla disciplina del Patent Box - Articolo 6del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146, 3. AMBITO SOGGETTIVO; Grant Thornton(2022), p. 2; EY(2023a), p. 171

- 특허권에는 산업특허권, 실용신안 특허권, 식물육종자 인증서 및 특허권, 반도체 제품의 배치(topographies) 인증서 및 특허권이 포함됨
 - 산업특허에는 발명에 대한 특허, 생명공학 발명에 대한 특허 및 관련 추가 보호 증명서가 포함됨
 - 두 개 이상의 무형자산이 상호 보완적으로 관련되어 제품 또는 제품군, 프로세스 또는 프로세스 그룹의 실현에 공동으로 사용되는 경우에도 적용됨
 - 참고로, 특정 노하우 등은 舊특허박스제도의 적용대상이었지만 추가공제제도의 적용대상에서는 제외됨
- (적격 R&D 활동) 산업연구 및 실험개발, 기술 혁신, 디자인 및 미적 창작, 지식재산권의 보호와 관련된 활동은 추가공제제도의 적용을 받을 수 있음²²²⁾
- 산업연구 및 실험개발은 R&D 세액공제에 정의되어 있는 사항을 준용함
 - R&D 활동을 제3자에게 아웃소싱한 경우에도 추가공제제도의 적용을 받을 수 있으나 특수관계인에 대한 아웃소싱은 해당되지 않음
 - 대학, 연구기관 등 제3자와 연구계약을 체결하여 납세자의 기술적 감독하에 수행한 경우에도 적격 R&D 활동으로 분류됨
 - 다만, 해당 위탁기관은 이탈리아, EU 회원국 또는 정보공유협정이 체결된 EEA(European Economic Area, 유럽경제지역 국가)의 조세목적상 거주자에 해당해야 함
- (적격 R&D 비용) 인건비, 감가상각비용, 컨설팅비용, 재료 및 소모품비용과 적격 지식재산권의 권리유지 및 보호비용은 발생액의 210% 상당액을 손금으로 공제받을 수 있음²²³⁾
- 감가상각비용 등에는 R&D 활동에 사용되는 모바일 장비 및 무형자산에 대한 감

221) Grant Thornton(2022), p. 2

222) Grant Thornton(2022), p. 3

223) Grant Thornton(2022), p. 3

- 가상각비, 금융리스료(이자부분 제외), 운용리스료 등이 포함됨
- 적격 지식재산권의 권리유지, 만료 시 갱신, 보호와 관련된 비용, 위조방지활동 및 해당 권리를 보호하기 위한 소송비용 등도 적격 R&D 비용에 해당됨
 - 적격 R&D 비용의 자본화 여부와 무관하게 추가공제대상 비용으로 분류되며 관련 비용이 특정 지식재산권 이외의 자산과도 연관된 경우에는 관련된 부분에 한해서 적격 R&D 비용으로 분류됨
 - R&D 활동을 회사의 이사 또는 주주(이들의 가족 포함)가 수행한 경우에는 회사의 대표자가 관련 활동의 세부내역, 제3자에게 지급된 대가와와의 일관성 등에 관한 확인서를 제출하는 경우에 한하여 일정 한도 내에서 인정됨
- (지식재산권 등록 이전에 발생한 비용) 지식재산권을 등록한 과세연도 이전 8년 동안 적격 지식재산권을 창출하기 위해 부담한 R&D 비용에 대해서 소급하여 추가공제가 가능함²²⁴⁾
- 추가공제제도는 원칙적으로 R&D 활동의 결과 지식재산권 등이 등록된 과세연도부터 적용받을 수 있으나, 특허권 등을 등록하기 이전에 발생한 R&D 비용에 대해서는 과거 8년 내의 비용에 대해서도 추가공제를 허용함
 - 적격 R&D 활동 중 지식재산권의 보호와 관련된 활동은 대상에서 제외됨
- (증빙 구비) 납세자가 입증자료를 준비하고 공제를 청구하는 과세연도에 대한 법인세 등의 신고 시에 해당 자료의 구비를 통지하는 경우 추후 발생할 수 있는 부정확한 신고에 대한 가산세²²⁵⁾가 부과되지 않음
- 관련 증빙 구비 시에는 이전가격 관련 증빙 구비와 유사하게 가산세를 배제함
 - 납세자는 과세관청이 발행한 별도 지침에 따라 추가공제제도가 적용되는 각 과세기간별로 납세자 및 수행된 R&D 활동에 대한 정보와 추가공제금액 계산 근거자

224) Grant Thornton(2022), p. 4; Cramia(2022), p. 124; LEXOLOGY, "Italy: 2022 Budget Law introduces final changes to the new Patent Box regime," <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=77c7456d-dafc-42a9-a014-69c488d89c19>, 검색일자: 2024. 8. 21.

225) 과소신고세액의 90~180%에 달함

료를 구비해야 함

- 특허박스제도와 마찬가지로 납세자가 추가공제제도를 선택하는 경우에는 5년간 유효하며 해당 기간 중에 취소할 수는 없고, 추후 갱신은 가능함
- 추가공제제도와 R&D 세액공제는 중복하여 적용할 수 있음²²⁶⁾
- 추가공제제도와 관련하여 과세관청에 사전답변을 요청할 수는 없으나, 불분명한 부분에 대해서 일반적인 유권해석을 신청할 수는 있음²²⁷⁾
 - 반면, 특허박스제도의 경우에는 과세관청에 사전답변을 요청할 수 있었음

4. 일본

가. 법인세 개요

- 일본은 일반법인에게는 23.2%의 단일 법인세율을, 소규모법인에게는 2단계의 법인세율을 적용함²²⁸⁾
 - 소규모법인²²⁹⁾은 과세소득 800만엔까지 15%²³⁰⁾를 적용하고 초과분에 대해서는 23.2%를 적용함
 - 법인 소득에 대해서는 법인세 이외에 지방법인세(국세), 지방세인 주민세(도부현

226) EY(2023a), p. 171; BREVETTI NEWS, “The new Italian Patent Box: 110% extra deduction,” <https://brevettinews.it/en/patents/the-new-italian-patent-box-110-extra-deduction/>, 검색일자: 2024. 6. 24.

227) EY(2023a), p. 171

228) PWC, “Corporate - Taxes on corporate income,” <https://taxsummaries.PWC.com/japan/corporate/taxes-on-corporate-income>(Last reviewed - 09 July 2024), 검색일자: 2024. 7. 5.

229) 소규모법인은 자본금이 1억엔 이하이고 자본금이 5억엔 이상인 회사가 직·간접적으로 주식을 보유하지 않는 기업을 말함

230) 이전 3개연도 평균 소득금액이 15억엔을 초과하는 법인은 19%를 적용함

민세 및 시정촌민세) 및 사업세²³¹⁾가 부과되며, 이를 고려한 실효 법인세율은 29.74%임²³²⁾²³³⁾

- 실효 법인세율은 표준세율²³⁴⁾을 기준으로 계산되었으며 사업세는 법인세 과세 표준 계산 시 비용으로 인정되므로 명목세율의 합계와 상이함
- 지방법인세와 주민세는 법인세액을 과세표준으로, 사업세는 과세소득을 과세표준으로 함

□ 지난 10년간 일본은 3차례에 걸쳐 법인세율을 인하함²³⁵⁾

- 일본은 2015년, 2016년, 2018년 3차례에 걸쳐서 법인세율을 인하함
 - 2015년 1.6%p 인하(25.5→23.9%), 2016년 0.5%p 인하, 2018년 0.2%p 인하함

□ 2021년 기준 법인세는 전체 세수 중 13.1%를 차지함²³⁶⁾

- 2010년은 11.6%, 2020년은 11.7%의 비중을 차지함

231) 사업세에 대한 부가세로 국세인 특별사업세가 있음

232) 일본 재무부, 「法人課税に関する基本的な資料」, https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/corporation/c01.htm, 검색일자: 2024. 9. 24.; 일본 총무성, 「法人住民税・法人事業税」, https://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_zeisei/czaisei/czaisei_seido/149767_04.html, 검색일자: 2024. 9. 25.; PWC, “Corporate - Taxes on corporate income,” <https://taxsummaries.pwc.com/japan/corporate/taxes-on-corporate-income>(Last reviewed - 09 July 2024), 검색일자: 2024. 9. 25.

233) 일본에서는 법인이 국세와 지방세를 합하여 실질적으로 부담하는 세율(사업세의 비용산입 조정 후 세율)을 실효세율이라는 용어로 사용하고 있으며 이는 실제 법인의 세부담률을 나타내는 것은 아님(국중호(2009), p. 139)

234) 참고로 법인 소득에 대해 부과하는 지방세는 법인 소재 지역, 자본금 규모 등에 따라 지방자치단체별로 차등 세율을 적용할 수 있으며, 법정 제한세율 내에서 표준세율을 초과할 수 있음

235) OECD, “Data Explorer,” [https://data-explorer.oecd.org/vis?lc=en&df\[ds\]=DisseminateArchiveDMZ&df\[id\]=DF_DP_LIVE&df\[ag\]=OECD&av=true&pd=2010%2C2022&dq=ITA%2BJPN%2BKOR%2BBEL%2BFRA.TAXCORP%2BTAXREV..PC_GDP.A&to\[TIME_PERIOD\]=false&vw=tb&lb=bt](https://data-explorer.oecd.org/vis?lc=en&df[ds]=DisseminateArchiveDMZ&df[id]=DF_DP_LIVE&df[ag]=OECD&av=true&pd=2010%2C2022&dq=ITA%2BJPN%2BKOR%2BBEL%2BFRA.TAXCORP%2BTAXREV..PC_GDP.A&to[TIME_PERIOD]=false&vw=tb&lb=bt), 검색일자: 2024. 7. 5.; OECD, “Revenue Statistics in Asia and the Pacific 2024 — Japan,” <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-tax-revenues/revenue-statistics-asia-and-pacific-japan.pdf>, 검색일자: 2024. 7. 5.

236) OECD(2023b), p. 80

나. 주요 R&D 지원세제

- 일본의 주요 R&D 지원세제에는 R&D 세액공제, 국가전략특별구역 지원세제 등이 있음
 - R&D 세액공제는 지출기반 지원세제에 해당하며, 국가전략특별구역 지원세제는 지출기반과 소득기반 형태로 모두 제공되고 있음

- (R&D 세액공제) R&D 비용에 최대 30%의 세액공제율을 적용한 금액을 공제받을 수 있으며 당해연도 미사용액은 이월되지 않음²³⁷⁾²³⁸⁾
 - R&D 세액공제는 일반형과 오픈 이노베이션형으로 구분되며 결합하여 적용받을 수 있음
 - 일반형의 경우 증액방식에 의해 계산되며 R&D 투자비용의 증감률에 따라 차등 적용되는 세액공제율(1~14%)을 곱한 금액을 법인세액의 25%를 한도로 공제받을 수 있음²³⁹⁾
 - 오픈 이노베이션형²⁴⁰⁾은 당기분 방식에 의해 계산되며 유형별로 차등 적용되는 세액공제율(20~30%)을 곱한 금액을 법인세액의 10%를 한도로 공제됨
 - 일본은 2015년에 R&D 세액공제에 대한 이월공제 규정을 폐지함
 - R&D 세액공제 이월공제제도 폐지로 인해 정부의 세수 증가를 가져와 재정 건전성 향상에 도움이 될 수 있다는 견해가 있음

237) EY(2023a), p. 177, p. 180; INNOTAX, "Incremental-based R&D tax credit," <https://stip.oecd.org/innotax/incentives/JPN3>, 검색일자: 2024. 8. 6.

238) 설립 10년 이내 등 요건을 충족하는 벤처기업에 대해서는 세액공제 한도가 추가로 15% 적용이 가능함

239) 일본 경제산업성, 「研究開発税制の概要と 令和5・6年度の税制改正について」, https://www.meti.go.jp/policy/tech_promotion/tax/about_tax.html, 검색일자: 7. 8.; 일본 국세청, 「No.5443 特別試験研究費の額に係る税額控除制度(オープンイノベーション型)」, <https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/hojin/5443.htm>, 검색일자: 2024. 7. 8.

240) 공동연구·위탁연구비용, 중소기업에 지급한 지식재산권 사용료, 회귀질환 등 특정 용도의 의약품 연구개발비용, 고급 연구 인력 활용을 위한 연구개발비용 등이 해당됨

- 일본 정부는 2024년 세법개정을 통해 R&D 세액공제의 최소공제율을 폐지하고 전년 대비 연구개발비용 감소 법인에 대한 세액공제율을 인하할 예정이며 이로 인해 연간 약 230억엔의 세수 증가를 예상함²⁴¹⁾
 - 개정 전에는 연구개발비의 감소율이 30% 이상인 경우에도 최소한 1%의 R&D 세액공제율을 적용받을 수 있었으나 2026년부터 연구개발비용이 전년 대비 30% 이상 감소한 경우에는 일반형 R&D 세액공제를 적용받을 수 없음
- (국가전략특별구역 지원세제) 「조세특별조치법」에 따라 국가전략특별구역에서 사업을 수행하는 기업의 경우 가속감가상각, 세액공제 또는 소득공제를 적용받을 수 있음²⁴²⁾
 - 적격 설비투자액에 대해 가속감가상각 또는 세액공제(최대 14%)를 적용받을 수 있음
 - 적격 혁신사업 수행법인은 대상 사업소득에 대해 18%의 소득공제를 적용받을 수 있음

다. 특허박스제도

- 일본은 연구·개발 거점으로서 일본의 입지 경쟁력을 강화하고, 무형자산 투자를 장려하기 위해 2024년에 ‘이노베이션 박스 세제’를 신설하고 2025년 4월 이후 시작하는 과세연도부터 7년간 시행할 예정임²⁴³⁾

241) IBFD, “Japan Introduces Incentives to Boost Domestic Production in Strategic Sectors and Intellectual Property Development in 2024 Tax Reform Package,” https://research.ibfd.org/#/doc?url=/data/tns/docs/html/tns_2023-12-28_jp_2.html, 검색일자: 2024. 6. 28.

242) 일본 「조세특별조치법」 제42조의10, 제61조; 일본 재무성, 「租税特別措置法等(法人税関係)の改正」, https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2024/explanation/index.html, 검색일자: 2024. 8. 6.; 일본 세무법인, 「国家戦略特別区域税制」, <https://www.yamada-partners.jp/reform/h28/h09-national-strategic-special-zone-tax-system>, 검색일자: 2024. 8. 6.; 일본 국세청, 「通達目次/租税特別措置法関係通達(法人税編)」, <https://www.nta.go.jp/law/tsutatsu/kobetsu/hojin/sochiho/750214/01.htm>, 검색일자: 2024. 8. 6.

243) 일본 「조세특별조치법」 제59조의3(시행일 2025. 4. 1.); 일본 재무성, 「2024년 세제 개정」, https://www.mof.go.jp/tax_policy/publication/brochure/zeisei2024_pdf/zeisei24_03.pdf, 검색일자: 2024. 6. 12.; 일본 재무성, 「2024년 세제 개정 대강」, https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_

- 기업들이 일본 내에서 자체적으로 연구·개발하여 창출한 지식재산권에서 발생한 소득에 대해 소득공제함
- 「조세특별조치법」 제59조의3, 「조세특별조치법 시행령」 제35조의3에서 규정하고 있으며, 구체적인 적용방안은 아직 마련 중에 있음
 - 2025년 4월 1일 이후 개시하는 과세연도부터 시행될 예정으로 경제산업성은 제도 시행 전에 구체적 지침(안)을 마련할 예정임
- 일본 정부는 이노베이션 박스 세제 도입으로 인하여 연간 약 230억엔의 세수손실이 발생할 것으로 추산함²⁴⁴⁾

1) 현행 특허박스제도

- 납세자는 적격 지식재산권의 대여소득 및 양도소득의 30% 상당액에 대해 소득공제 받을 수 있음
 - 특수관계인으로부터 수취하는 대여소득은 제외되며, 대여에는 특정 특허권 등에 관한 권리의 설정, 기타 타인에게 특정 특허권 등을 사용하게 하는 행위가 포함됨
 - 양도소득의 경우 거주자 또는 내국법인(특수관계인 제외)에게 양도하는 것에 한함
 - 즉 해외로 양도하는 것은 제외됨
 - 대상소득에 대한 법인세 실효세율이 29.74%에서 20.82%로 감소됨
- (대상 납세자) 청색신고서를 제출하는 법인은 기업의 규모 및 업종에 불문하고 특허 박스제도를 적용받을 수 있음
 - 특허박스제도는 대기업, 중소기업 모두에 동일하게 적용되며, 이는 세제의 도입취지인 연구개발 거점으로서의 입지 경쟁력 강화라는 측면을 고려한 조치임²⁴⁵⁾
- (대상 지식재산권) 2024년 4월 1일 이후 취득(등록·제작)한 특허권 및 인공지능

reform/outline/fy2024/06taikou_03.htm#03_02, 검색일자: 2024. 6. 12.

244) 일본 제213회 국회 참의원 재정금융위원회 제4차 회의록(2024. 3. 21.)

245) 일본 경제산업성 산하 연구회, 「第6回 我が国の民間企業による イノベーション投資の促進に関する研究会 事務局説明資料」, https://www.meti.go.jp/shingikai/economy/innovation_investment/pdf/006_03_00.pdf, 검색일자: 2024. 8. 7.

(Artificial Intelligence, 이하 “AI”) 관련 기술을 활용한 프로그램의 저작권을 대상으로 함

- AI 관련 기술은 「관민 데이터 활용 추진 기본법」에 따른 것으로 구체적인 정의는 유관 기관 및 전문가 등과의 논의를 거쳐 하위 법령 또는 가이드라인 등으로 제시될 예정임
 - 저작권은 무방식주의²⁴⁶⁾를 따르느냐, 적격 지식재산권 해당 여부에 대한 과세당국과 납세자 간 논쟁 발생에 대한 우려가 있음
 - 경제산업성은 이를 해결하기 위해 적격 지식재산권 해당 여부에 대한 사전확인 제도의 운영을 검토 중인 것으로 밝힘
- (감면대상 소득금액) 감면대상 소득금액은 적격 지식재산권의 대여 또는 양도 거래에서 발생한 수익에서 비용을 공제한 금액에 자기창출비율을 곱하여 계산됨
- 특허권 양도 등 거래별로 적격 지식재산권 소득금액을 계산함
 - 자기창출비율은 적격 R&D 비용이 총 R&D 비용에서 차지하는 비율을 의미함
 - 총 R&D 비용은 당기 및 전기 이전²⁴⁷⁾에 발생한 R&D 비용²⁴⁸⁾ 중 특허권 양도 등 거래와 관련한 특허권 등에 직접 관련되는 비용을 의미함
 - 적격 R&D 비용은 총 R&D 비용에서 지식재산권 취득비용, 지급한 라이선스 비용, 국외 특수관계인 외주 R&D 비용, 국외 사업소가 수행하는 R&D 비용을 제외한 비용을 말함
 - 2025년과 2026년에는 경과조치로 당기 및 전기의 평균지출액을 기준으로 계산함
- 특정 특허권 양도 등 거래의 감면대상 소득금액이 결손인 경우에는 미래 과세연도에서 발생할 해당 거래의 감면대상 소득금액에서 공제함²⁴⁹⁾

246) 등기되거나 등록되는 것이 아니라 창작이 이루어지면 자동적으로 발생함

247) 2025년 4월 1일 이후 개시하는 사업연도로 한함

248) R&D 비용은 R&D 비용 등과 관련한 회계기준을 따른 R&D 비용에 일정한 조정을 한 금액임

249) 「조세특별조치법 시행령」 제35조의3 제3항

- 이노베이션 박스 제도와 R&D 세액공제를 동시에 적용할 수 있는지 여부는 확인되지 않음
- 한편, 소득기반 R&D 지원세제인 이노베이션 박스 제도의 신설과 동시에 지출기반 R&D 지원세제인 기존의 R&D 세액공제 규모를 축소하여 재정 균형을 맞춘 것으로 보는 견해가 있음
 - 앞서 서술한 바와 같이 2023-24년에 R&D 세액공제에 대한 개편 작업이 이루어졌으며, 이는 도입 목적이 일부 중복되는 이노베이션 박스 세제의 신설과 함께 검토된 것으로 보는 견해가 있음²⁵⁰⁾
 - 2026년부터 R&D 투자액이 감소하는 법인에게 R&D 세액공제율을 인하하고 일정비율²⁵¹⁾ 이상 감소한 경우는 R&D 세액공제를 배제하는 방식으로 R&D 투자를 장려하는 동시에, 성공한 R&D에 대해 이노베이션 박스 세제를 적용하여 R&D 투자의 선순환 효과를 기대함²⁵²⁾
 - R&D 세액공제 지원규모를 축소하면서 절감한 예산(약 230억엔 시산)을 이노베이션 세제 도입에 따라 필요한 자원(약 230억엔 시산)에 활용할 수 있을 것으로 보임

2) 특허박스제도의 도입과 관련하여 주요 논의된 사항

- 일본은 2024년 특허박스제도 도입을 위해서 2023년부터 도입 및 시행을 위한 논의를 지속하고 있는바, 도입과정에서 논의되었던 주요 사항을 참고하고자 함
 - 이하에서는 이노베이션 박스 세제 도입과 관련한 일본 경제산업성 산하 연구회의 회의자료(제1차~제6차) 등을 주요 쟁점별로 요약 정리함²⁵³⁾²⁵⁴⁾

250) 일본 세무법인, 「イノベーションボックス税制の創設」, <https://www.yamada-partners.jp/reform/r6/h03-creation-of-innovation-box-tax-system>, 검색일자: 2024. 8. 7.

251) 2026년에는 30%, 2029년 이후 27.5%, 2031년 이후 25%를 적용하면서 단계적으로 인하 예정임

252) 일본 경제산업성, 「イノベーション拠点税制(イノベーションボックス税制)の検討経緯と概要について」, <https://www.kantei.go.jp/jp/singi/titeki2/tyousakai/kousou/2024/dai2/siryou2.pdf>, 검색일자: 8. 7.

253) 일본 경제산업성 산하 연구회 회의자료, 「我が国の民間企業によるイノベーション投資の促進に関する研究会」, https://www.meti.go.jp/shingikai/economy/innovation_investment/index.html, 검색일자: 2024. 8. 7.; 제213회 국회 참의원 재정금융위원회 회의록 자료(제 4, 5, 7차), <https://kokkai.ndl.go.jp/#/detail?minId=121314370X00420240321¤t=43>; 일본 경제산업성, 「イノベー

가) 제도 도입 배경 및 목적

- 일본의 특허 출원건수는 다른 국가와 비교하여 볼 때 우수한 편이지만 특허의 수익화가 활발히 이루어지지 않고 있으며, 기업이 연구개발 거점을 해외로 이전하고 있는 문제가 있음
 - PCT 특허 국제 출원건수는 미국, 독일과 비교했을 때 높은 성장률을 보이나 산업 부가가치액, 민간의 연구개발비, 연구개발자 수의 명목 성장률이 낮음
 - WIPO의 “Global innovation index”에서도 2007년에 4위를 기록하였으나 2022년에는 13위로 물러난 상황임
 - 기업들이 우수한 인재 확보, 유관 연구기관·대학과의 접근 가능성 및 우대 세제의 적용 가능성 등을 사유로 국외로 연구개발 거점을 이전하고 있음

〈표 V-2〉 일본의 거시적 상황 개요

(단위: %)

구분	일본	중국	한국	미국	독일
산업 부가가치액	0.99	6.06	1.69	1.62	1.30
민간 연구개발비	1.12	13.25	3.44	2.40	1.69
민간 연구개발자 수	1.02	1.69	1.59	1.36	1.33
PCT 특허 수	1.89	18.67	3.61	1.12	1.11

주: 1. 〈표〉의 수치는 2005년 대비 2020년의 해당 지표의 명목 성장률(다만 민간 연구개발자 수는 2010년 대비 2019년 수치이고 PCT 특허 수는 2005년 대비 2019년 수치임)
 자료: 일본 경제산업성, 중간취합 회의자료(2023. 7. 31.), p. 4; 원출처: OECD STI(Science, Technology and Innovation) scoreboard of indicators, 2021

シヨン拠点税制(イノベーションボックス税制)の検討経緯と概要について, <https://www.kantei.go.jp/jp/singi/titeki2/tyousakai/kousou/2024/dai2/siryoushi.pdf>, 검색일자: 2024. 8. 7.

254) 과거에도 특허박스제도 도입과 관련한 논의가 있었음

- 2012년 경제단체연합회가 일본 기업의 연구개발 거점 또는 IP가 PB 제도 도입 국가(영국 등)으로 이전되는 것을 우려함에 따라 2013년 세계 개정에서 PB 제도 도입을 요구하였음
- 2012년 경제산업성 보고서 「‘연구개발형 벤처’의 창출·진흥」은 연구 성과의 사업화·실용화를 위한 방안 중 하나로 ‘혁신박스 세제’의 검토를 제시함
- 2016년 「2015년도 내외일체의 경제성장 전략구축에 관한 국제경제조사사업(대내직접투자촉진 체제정비 등 조사)」는 영국·프랑스 등에서 시행되는 해외 PB 제도를 검토하고 정부 및 재계에서도 관심을 가졌으나 제도 도입까지 이루어지지 않았음(안경봉·하홍준(2022), pp. 510~511)

- 연구회는 기존의 R&D 세액공제와 이노베이션 박스 세제의 양분 구조를 통해 혁신 투자의 선순환 구조를 정립할 필요가 있는 것으로 봄
 - 다른 국가들이 인풋과 동시에 아웃풋에 지원하는 세제를 운영하고 있다는 점을 고려할 때 기업들에게 중장기적인 관점에서 제공할 인센티브가 필요함
 - 보조금에 비해 세제혜택이 기업들의 예측가능성과 지속가능성을 높일 수 있음

나) R&D 세액공제 제도와의 관계

- 이노베이션 박스 세제의 도입 정당성 확보를 위해 R&D 세액공제와의 차별화가 필요하다라는 의견도 있었으나, 이는 양자 선택의 대안이 아니라 상호 보완적인 제도로 보는 견해가 제기됨
 - 이미 연구개발세제가 있다고 해도 재투자에 병목현상이 있다면, 혁신 순환을 위해 새로운 제도의 도입 필요성이 있다는 의견도 있었음
- 이노베이션 박스 세제가 가지는 차별성으로는 아래의 내용이 언급됨
 - R&D 세액공제 제도로 다루지 않는 범위를 보완할 수 있음²⁵⁵⁾
 - 지출 시점이 아니라 수입이 증가하는 시점에 세제 혜택을 받을 수 있음
 - R&D 세액공제 제도를 환급 가능하도록 개정하는 것이 어렵다면 세제혜택을 이연한다는 측면에서 소득기반 R&D 조세지원인 이노베이션 박스 세제를 검토할 필요가 있음
 - 벤처기업이나 스타트업 기업의 경우 연구개발비를 투입해도 매출 자체가 거의 발생하지 않기 때문에 사실상 R&D 세액공제를 통한 감세 혜택이 미미함

255) R&D 세액공제 제도는 기본적으로 제조업에 초점을 두고 마련된 제도이기 때문에 소프트웨어 산업에 적용함에 있어 한계가 있다고 볼 수 있음(오윤 외(2023), p. 84)

다) 대상 지식재산권의 범위

- 이노베이션 박스 세제는 특허권과 AI 저작권만을 대상으로 설계하되 향후 업계의 연구개발 동향을 고려하여 적격 지식재산권의 범위를 재검토함
 - 예를 들어 입법 취지가 연구·개발 거점으로서의 일본의 입지 경쟁력 강화라는 점에서 육성종자권은 포함될 필요성이 적은 것으로 판단하였으며 추후 산업 상황을 반영하여 재검토할 예정임
 - 새로운 품종 개발은 일반적으로 타깃 시장의 기후 조건이 비슷한 장소에서 이루어지는데 대부분의 종묘회사가 일본 국내 시장을 목표로 하고 있기 때문에 연구개발 거점이 이미 국내에 위치하고 있음

라) 내재사용료의 제외

- 일본 재무성은 납세협력비용 등을 감안하여 내재사용료를 제외하되, 향후 제도의 집행상황, 효과 검증, 재원확보 상황을 고려하여 대상 소득범위를 재검토할 예정으로 밝힘
 - 내재사용료를 대상으로 하는 경우 이전가격 측면에서 공공 및 민간의 업무 부담이 예상된다
 - OECD 규칙에 따라 지식재산권 관련 수입 및 비용을 명확히 분리하여야 하는데 과세근거에 대한 입증책임이 세무당국에 있기 때문에 내재사용료를 포함하는 경우 제도 운영에 어려움이 있음
 - 의약산업의 경우에는 내재사용료의 추적이 다른 산업에 비해 상대적으로 용이한 반면, 다른 산업에서는 소득과 비용 등의 연계가 지나치게 복잡한 측면이 있고 설령 소득을 산정하더라도 해당 소득의 적절성 등의 과제가 남아있음

5. 싱가포르

가. 법인세 개요

- 싱가포르는 법인소득에 대해 17%의 단일 법인세율을 적용함²⁵⁶⁾
 - 싱가포르는 지난 2010년 이후 법인세율의 변동이 없음²⁵⁷⁾
- 2021년 기준 법인세는 전체 세수 중 약 28.2%의 비중을 차지함²⁵⁸⁾²⁵⁹⁾
 - 2010년은 26.9%, 2020년은 30.3%의 비중을 차지함

나. 주요 R&D 지원세제

- 싱가포르의 주요 R&D 지원세제로는 기업혁신세제(EIS), 환급가능투자세액공제(RIC), 선도기업인센티브(PC), 개발·확장인센티브(DEI) 등이 있음²⁶⁰⁾
 - EIS와 RIC는 지출기반 지원세제에 해당하고 PC와 DEI는 소득기반 지원세제에 해당함
 - PC와 DEI는 혁신기업의 전체 소득에 대해 세금을 면제하거나 감면세율을 적용

256) 싱가포르 국세청, “Basic Guide to Corporate Income Tax for Companies,” <https://www.iras.gov.sg/taxes/corporate-income-tax/basics-of-corporate-income-tax/basic-guide-to-corporate-income-tax-for-companies>, 검색일자: 2024. 7. 10.

257) OECD, “Data Explorer-Archive,” [https://data-explorer.oecd.org/vis?tenant=archive&df\[ds\]=DisseminateArchiveDMZ&df\[id\]=DF_CTS_CIT&df\[ag\]=OECD&dq=SGP.CIT_RATE_EXCL_SURTAX%2BCOMB_CIT_RATE%2BCIT_RATE_LESS_SUB_NAT%2BSUB_CENT_GOV_CIT_RATE%2BCIT_RATE&pd=2000%2C2023&to\[TIME_PERIOD\]=false&vw=tb](https://data-explorer.oecd.org/vis?tenant=archive&df[ds]=DisseminateArchiveDMZ&df[id]=DF_CTS_CIT&df[ag]=OECD&dq=SGP.CIT_RATE_EXCL_SURTAX%2BCOMB_CIT_RATE%2BCIT_RATE_LESS_SUB_NAT%2BSUB_CENT_GOV_CIT_RATE%2BCIT_RATE&pd=2000%2C2023&to[TIME_PERIOD]=false&vw=tb), 검색일자: 2024. 7. 10.

258) OECD(2023b), p. 127

259) 전체 세수에서 사회보장기여금(Social security contributions)이 제외된 수치이기 때문에 다른 국가들과 비교할 때 법인세가 전체 세수 중에서 차지하는 비중이 상대적으로 높게 나타남

260) EY(2023a), pp. 276~281; PWC, “Corporate - Tax credits and incentives,” <https://taxsummaries.PWC.com/singapore/corporate/tax-credits-and-incentives>(Last reviewed - 30 May 2024), 검색일자: 2024. 7. 10.

하며 소득기반 지원세제 중 이중범주제도에 해당함

- (기업혁신세제(Enterprise Innovation Scheme, EIS)) 2024년부터 2028년까지 총 5년 동안 적격활동에서 발생한 각 적격지출액의 400%를 소득공제받을 수 있음²⁶¹⁾
 - 적격활동에는 싱가포르에서 수행되는 R&D 프로젝트, 지식재산권 등록, 지식재산권 취득 또는 라이선싱 등이 포함됨
 - 적격지출액의 최대 400% 금액을 과세표준에서 공제하거나, 일정 요건을 충족한 경우에는 각 과세연도별로 총 적격지출액의 20%만큼을 현금으로 환급받을 수 있음 - 환급은 총 적격지출액 중 연간 100,000싱가포르달러를 한도로 함
- (환급가능투자세액공제(RIC)) 싱가포르 재무부는 2024년 6월 10일 소득세법 개정안을 통해 환급가능투자세액공제(Refundable Investment Credit, RIC)를 발표하였으며, 이에 따르면 최대 10년 동안 적격지출액의 최대 50%를 공제하는 환급가능형 세액공제 제도를 도입할 예정임²⁶²⁾²⁶³⁾
 - 2024년 예산안에 따르면 적격활동은 제조공장 투자부터 디지털 서비스, 탈탄소화 목적 솔루션, R&D 및 혁신 활동 등 다양할 것으로 예상되며 세액공제율은 해당 활동의 경제적 성과를 기준으로 결정될 것으로 보임²⁶⁴⁾
 - 납세자는 RIC 요건 충족 후 4년 이내에 세액공제 또는 현금으로의 환급 중 선택

261) 싱가포르 국세청, “Enterprise Innovation Scheme (EIS),” [https://www.iras.gov.sg/schemes/disbursement-schemes/enterprise-innovation-scheme-\(eis\)](https://www.iras.gov.sg/schemes/disbursement-schemes/enterprise-innovation-scheme-(eis)), 검색일자: 2024. 7. 29.; 싱가포르 국세청, “IRAS e-Tax Guide - Enterprise Innovation Scheme,” pp. 3~4

262) 싱가포르 국세청, “Refundable Investment Credit (RIC),” [https://www.iras.gov.sg/schemes/disbursement-schemes/refundable-investment-credit-\(ric\)](https://www.iras.gov.sg/schemes/disbursement-schemes/refundable-investment-credit-(ric)), 검색일자: 2024. 7. 29.; 싱가포르 재무부, “Public Consultation on Proposed Income Tax (Amendment) Bill 2024,” Income Tax (Amendment) Bill 2024 - Section 93B [Clause 29], [https://www.mof.gov.sg/news-publications/public-consultations/public-consultation-on-proposed-income-tax-\(amendment\)-bill-2024](https://www.mof.gov.sg/news-publications/public-consultations/public-consultation-on-proposed-income-tax-(amendment)-bill-2024), 검색일자: 2024. 7. 10.; EY, “Singapore proposes legislative changes for Refundable Tax Credits(2024. 7. 19.),” https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/singapore-proposes-legislative-changes-for-refundable-tax-credit, 검색일자: 2024. 7. 29.

263) 싱가포르 재무부는 의견 수렴 이후 2024년 9월 중 답변 및 최종의견을 제시할 예정임

264) 싱가포르 재무부, “Budget Statement For Budget 2024 - ANNEX C-1: REFUNDABLE INVESTMENT CREDIT,” <https://www.mof.gov.sg/singaporebudget/budget-2024/budget-statement>, 검색일자: 2024. 7. 10.

할 수 있음

- 납부할 세액에서 차감하지 않은 세액공제액은 현금으로 환급받을 수 있음

- RIC는 필라 2에 대한 대응으로 도입되었으며 환급가능형 세액공제로 세제혜택의 실효성을 유지하고 글로벌 기업을 유치하는 데 도움이 될 것으로 평가됨²⁶⁵⁾

□ (선도기업인센티브(PC) 및 개발·확장인센티브(DEI)) 싱가포르 내에서 역량을 강화하고 새로운 경제활동을 수행하고 확장해 나갈 것으로 기대되는 선도기업 등에 대해 세금을 면제하거나 경감세율을 적용함²⁶⁶⁾

- R&D 서비스업, 싱가포르에 경제적 이익을 가져다주는 특정 제품의 제조업 등 법상 열거된 사업을 영위하는 사업자 중 경제개발위원회(EDB)의 승인을 얻은 사업자를 대상으로 함

- 일정 규모 이상의 고용 및 투자 유무, 현재 싱가포르 내에서 해당 산업의 규모가 충분하지 않고 발전 가능성이 있는지 여부 등이 고려됨

- PC가 적용되는 경우에는 승인받은 사업부문에서 발생한 소득에 대해 최대 15년의 승인기간 동안 법인세가 면제됨

- DEI가 적용되는 경우에는 적격활동에서 발생하는 소득에 대해 최저 5%에 해당하는 경감세율이 적용됨

- 경감세율은 투자규모 등에 따라 차등하여 5%, 10%, 15%가 적용됨

- 적격기간은 최초 10년 범위 내에서 결정되며 추후 총 40년을 초과하지 않는 범위 내에서 연장될 수 있음

265) EDB, "Budget 2024: New Refundable Investment Credit for high-value economic activities: S\$2 billion top-up to National Productivity Fund," <https://www.edb.gov.sg/en/business-insights/insights/budget-2024-new-refundable-investment-credit-for-high-value-economic-activities-s2-billion-top-up-to-national-productivity-fund.html>, 검색일자: 2024. 7. 29.

266) Economic Expansion Incentives(Relief from Income Tax) Act 1967 Parts 2, 3 and 4 of the Economic Expansion Incentives(Relief from Income Tax) Act, <https://sso.agc.gov.sg/Act/EEIRITA1967>; Economic Expansion Incentives (Relief from Income Tax) (Intellectual Property Income) Regulations 2018, <https://sso.agc.gov.sg/SL/EEIRITA1967-S269-2018?DocDate=20180504&WholeDoc=1>; EDB(2022b), p. 1.; IBFD, Singapore - Corporate Taxation - Country Tax Guides - 1. Corporate Income Tax - 1.9. Incentives - 1.9. 2. Investment deduction(Last Reviewed: 26 April 2024)

다. 특허박스제도

- 싱가포르는 지식재산권 사용과 사업화를 촉진하기 위해 2018년 7월 지식재산개발 인센티브(Intellectual Property Development Incentive, IDI)를 신설하여 지식재산소득에 대해 우대세율을 적용함²⁶⁷⁾
- 싱가포르는 별도의 특허박스제도를 두지 않고 PC 및 DEI를 통해 R&D 활동에 대해 조세혜택을 제공하여 왔음
- 2015년 BEPS Action 5의 시행에 따라 연계접근법의 반영이 요구됨에 따라 기존 PC 및 DEI 제도를 일부 개정하고 별도로 특허박스제도(IDI)를 신설함²⁶⁸⁾
 - 이에 따라 PC(서비스 분야) 및 DEI 개정 시 과세특례를 부여하는 소득 중 지식재산권 소득을 제외하였으며, 다만 PC 제조 분야에서 있어 지식재산권 소득을 제외하는 개정은 이루어지지 않은 것으로 보아 제조 분야에서의 지식재산권 소득에 대해서는 PC를 통해 우대조치를 시행하는 것으로 보임²⁶⁹⁾
- IDI는 「소득세법」 제43X조, 「소득세(지식재산소득에 대한 세액공제) 규정2021」에 규정되어 있음²⁷⁰⁾
- 한시규정으로 도입되어 2028년 12월 31일까지 적용될 예정임

267) EDB(2022a), p. 1; IBFD, Singapore - Corporate Taxation - Country Tax Guides - 1. Corporate Income Tax - 1.9. Incentives - 1.9.3. Investment credit - 1.9.3.2. Deductions - 1.9.3.2.2. Research and development(R&D) (Last Reviewed: 6 August 2024)

268) 싱가포르 재무부, "Budget 2017," https://www.mof.gov.sg/docs/default-source/default-document-library/singapore-budget/budget-archives/2017/fy2017_budget_statement.pdf?sfvrsn=287713a5_2, 검색일자: 2024. 7. 29.; EY(2018), pp. 1~3; IBFD, "Singapore Budget 2017 - corporate taxation," https://research.ibfd.org/#/doc?url=/data/tns/docs/html/tns_2017-02-22_sg_2.html, 검색일자: 2024. 7. 29.; Deloitte, "Additional guidance on Intellectual Property Development Incentive issued," <https://www.taxathand.com/article/16303/Singapore/2021/Additional-guidance-on-Intellectual-Property-Development-Incentive-issued>, 검색일자: 2024. 7. 29.

269) 오윤 외(2023), p. 75.; Economic Expansion Incentives (Relief from Income Tax) Act 1967 제19조, 제25조

270) Income Tax Act 1947 제43X조, <https://sso.agc.gov.sg/Act/ITA1947?ProvIds=P111-#pr43X->; Income Tax (Concessionary Rate of Tax for Intellectual Property Income) Regulations 2021," <https://sso.agc.gov.sg/SL/ITA1947-S36-2021?DocDate=20230807&ValidDate=20211231&WholeDoc=1>

- (대상 납세자) 관계기관에 의해 승인된 회사를 대상으로 함
 - 납세자가 IDI의 적용을 신청하면 일반적으로 관계기관이 신청자의 사업 계획을 세부적으로 평가하는 절차를 거쳐 승인함²⁷¹⁾
 - 이때 다음의 요소를 충족할 것이 요구됨
 - 싱가포르에서 실질적으로 활동을 수행하고 고부가가치 활동을 수행할 것
 - 싱가포르에서 특정 수준 이상의 사업지출을 할 것
 - 싱가포르에서 숙련자를 고용할 것

- (대상 지식재산권) 특허권, 특허신청 및 소프트웨어에 포함된 저작권을 대상으로 함²⁷²⁾
 - 각 적격 지식재산권들이 서로 밀접하게 연관되어 있어 개별적으로 관련 소득 및 지출을 분리하여 식별하는 것이 불가능한 경우 적격 지식재산권들을 그룹화할 수 있으며, 이러한 그룹도 대상으로 함²⁷³⁾
 - 참고로, IDI의 적격 지식재산권 범위가 PC 및 DEI가 적용되는 범위보다 좁기 때문에 우대 정도가 축소되었다고 볼 수 있음
 - PC 및 DEI는 특허권, 저작권, 상표, 등록디자인, 지리적 표시, 집적회로의 배치디자인, 식물품종보호권리를 대상으로 하였었음

- (감면대상 소득 유형) 적격 지식재산소득은 승인회사가 적격 지식재산권을 상업적으로 활용한 데 따른 대가로 수령하는 대여소득 또는 다른 소득으로 정의함²⁷⁴⁾

271) PWC, "Singapore Corporate-Tax credits and incentives," <https://taxsummaries.PWC.com/singapore/corporate/tax-credits-and-incentives>(Last reviewed - 30 May 2024), 검색일자: 2024. 7. 2.

272) 싱가포르 특허법(Patents Act 1994)/저작권법(Copyright Act 2021)에 따른 특허권/특허신청/저작권 보호 SW뿐만 아니라 특정 국가 및 지역의 동등한 법률에 따른 특허권/특허신청/저작권 보호 SW도 해당함

273) Income Tax Regulations 2021 제2조 (1) 및 (2), 제4조

274) Income Tax Regulations 2021 제2조(1): "qualifying intellectual property income," in relation to an approved company, means royalties or other income receivable by the approved company, in so much of a basis period for a year of assessment as falls within the tax

- 이러한 정의에 따라 적격 지식재산소득은 대여소득에만 국한되는 것은 아니라고 볼 수 있음²⁷⁵⁾
 - 지식재산권으로부터 파생되는 다른 유형의 소득인 내재사용료, 손해배상금 등이 감면대상 소득에서 제외되는 것인지는 불분명함
 - 다만 싱가포르는 원칙적으로 자본이득²⁷⁶⁾에 대해 과세하지 않음²⁷⁷⁾
- (감면대상 소득금액의 계산) 적격 지식재산권으로부터 발생한 수입금액에서 세법상 지출, 자본적 공제, 기부금을 차감한 금액에 연계비율을 곱하여 산정함
- 연계비율은 적격 R&D 지출이 총 R&D 지출에서 차지하는 비율을 의미하며 적격 R&D 지출은 총 R&D 지출을 초과하지 않는 범위에서 30%까지 증액될 수 있음
 - 적격 R&D 지출에는 비특수관계인 또는 특수관계가 있더라도 거주자이면서 싱가포르 내에서 R&D를 수행하는 자에 대한 R&D 외주비용을 포함함
 - 총 R&D 지출에는 적격 지식재산권의 외부 구입비용, 싱가포르 외에서 R&D를 수행하는 특수관계인에게 지급한 외주비용 등이 포함됨
 - 연계비율은 개별 적격 지식재산권별로 계산되어야 하며 법인세 신고 시 국세청에 관련 계산내역을 제출해야 함
 - 다만, 적격 지식재산권이 서로 연계되어 있어 개별 자산별로 소득구분이 어려운 경우에는 그룹화할 수 있음
- 감면대상 소득금액이 결손인 경우 소급 또는 이월하여 공제할 수 있음²⁷⁸⁾

relief period for that approved company, as consideration for the commercial exploitation of an elected qualifying IPR

275) EY(2018), p. 3

276) 유·무형 고정자산 매각으로 인한 이익, 자본거래에 따른 외환이익에 대해 과세하지 않음

277) 싱가포르 국세청, "Taxable & Non-Taxable Income," <https://www.iras.gov.sg/taxes/corporate-income-tax/income-deductions-for-companies/taxable-non-taxable-income>, 검색일자: 2024. 7. 10.

278) Income Tax Act (ITA) 1947, section 43X (11) (db)

- (감면기간) IDI는 납세자별로 감면기간을 달리하여 적용되며 최초 감면기간은 10년 범위 내에서 지정될 수 있으며 이후 다시 10년을 초과하지 않는 범위 내에서 추가로 연장될 수 있음
- (우대세율) 싱가포르의 투자규모 및 고용인원에 따라 우대세율(5%, 10%, 15%)을 달리 적용하며 감면기간 중 인상 조정함²⁷⁹⁾
 - 우대세율은 투자규모 및 추가 고용인원에 따라 달리 적용되며 당초 5%, 10%의 2가지 세율만 있었으나, 2024년 6월 세법개정안을 통해서 15%의 감면세율이 추가될 예정으로 아직 구체적 내용은 확정되지 않음²⁸⁰⁾²⁸¹⁾
 - 싱가포르는 필라 2에 대한 대응으로 15%의 우대세율을 신설함²⁸²⁾
 - 우대세율 적용을 위한 투자규모 및 추가 고용인원 요건을 충족하지 못하는 경우에는 IDI의 적용이 중지되고 과거 적용받은 조세혜택을 반환해야 함
 - 우대세율은 적용기간 동안 법정 주기별로 0.5%p씩 인상 조정됨²⁸³⁾
- 승인기업은 감면받을 소득과 관련한 적격 지식재산권을 선택하여 법정 양식에 따라 해당 과세연도 법인소득세 신고 시 제출하여야 하며 감면기간 중 철회될 수 없음²⁸⁴⁾
- (기록보관의무) 납세자는 기록보관 요구사항에 따라 적격 지식재산소득임을 입증할 수 있는 자료, 이를 창출하는 데 발생한 모든 지출 자료, 각 적격 지식재산권의 세

279) EDB(2022a), pp. 1~3

280) 싱가포르 재무부, “Public Consultation on Proposed Income Tax (Amendment) Bill 2024,” Income Tax (Amendment) Bill 2024 - Section 93B [Clause 29], [https://www.mof.gov.sg/news-publications/public-consultations/public-consultation-on-proposed-income-tax-\(amendment\)-bill-2024](https://www.mof.gov.sg/news-publications/public-consultations/public-consultation-on-proposed-income-tax-(amendment)-bill-2024), 검색일자: 2024. 7. 10.

281) EY, “Singapore Budget 2024 - Introduction of Refundable Investment Credit and additional concessionary tax rate tier on various incentives”, https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/singapore-budget-2024---introduction-of-refundable-investment-cr, 검색일자: 2024. 7. 10.

282) 기존보다 높은 수준의 감면세율이 추가되었지만 동시에 지출기반 지원세제를 강화하여 실효성 있는 과세특례 운영을 위해 지원세제 간 균형을 도모한 것으로 보임

283) Income Tax Act (ITA) 1947 section 43X (5), (6)

284) Income Tax Act (ITA) 1947 section 43X (7), (8)

부 사항 등 법정 서류를 유지·관리하여야 함²⁸⁵⁾

- 또한 매년 지정 양식에 따라 진행 보고서 업데이트 자료(Annual Progress Update, APU)와 경우에 따라 외부 감사 보고서를 EDB에 제출하여야 함²⁸⁶⁾
- 납세자는 특수관계인과의 거래를 정상가격 원칙(arm's length principle)에 따라 공정가치에 기반하여 수행하여야 하고 「소득세법」에 따른 이전가격 규정 요건을 준수하여야 함
 - 이전가격 문서를 구비하고 국세청이 요청하는 경우 제출하여야 함²⁸⁷⁾

6. 국제비교

가. 대상 납세자

- 한국, 프랑스, 이탈리아는 법인세 및 소득세 납세의무자를 대상으로 하고 있는 반면, 벨기에, 일본, 싱가포르는 법인세 납세의무자만을 대상으로 특허박스제도를 운영하고 있음
- 조사대상국 모두 산업분야에 대한 제한을 두고 있지 않으며, 기업 규모에 있어서는 한국만 차등 적용하고 있음
 - 한국을 포함한 조사대상국 모두 산업 일반을 대상으로 함
 - 다만, 싱가포르는 관할기관이 싱가포르 경제에 미치는 영향을 고려하여 승인한 다는 점에서 간접적 제한이 있는 것으로 볼 수 있음
 - 한국은 중소기업 및 중견기업에 한정하여 특허박스제도를 적용함

285) Income Tax Regulations 2021, 제6조

286) EDB, "Intellectual Property Development Incentive (IDI)", Factsheet(Version 2), p. 4

287) EDB(2022a), p. 2

- 싱가포르는 특허박스제도를 적용받기 위해서 관할기관으로부터의 승인이 필요하지만, 그 외의 국가들은 별도의 승인을 요하지 않음
 - 싱가포르는 관계기관이 납세자의 고용 및 투자 여부, 고부가가치 창출 잠재가능성을 종합적으로 고려하여 특허박스제도 적용 여부를 결정하여 승인함

나. 적격 지식재산권

- 조사대상국들은 대체로 특허권 이외에도 저작권 보호 SW를 특허박스제도 대상 적격 지식재산권으로 인정하고 있음
 - 조사대상국 중 한국을 제외한 모든 국가가 저작권 보호 SW에 대해 특허박스제도를 적용함
 - 다만, 일본은 AI 관련 기술을 활용한 프로그램의 저작권으로 대상이 제한적임
- 조사대상국 중 벨기에, 프랑스, 이탈리아는 대상자산의 적용범주가 넓은 반면, 한국, 일본, 싱가포르는 상대적으로 적용 범주가 좁음
 - 벨기에, 프랑스는 특허권, 저작권 보호 SW 이외에도 실용신안권, 산업공정, 희귀 의약품, 식물육종자권 등에 대해서도 특허박스제도를 적용함
 - 이탈리아는 특허권, 저작권 보호 SW, 실용신안권, 특정 제품배치 인증서, 식물육종자권, 법률로 보호되는 디자인 및 모델 등을 대상으로 함
 - 반면, 한국, 일본, 싱가포르는 특허박스제도의 적용 범주가 좁음
 - 한국은 특허권과 실용신안권 이외에 기술비법 등을 대상으로 함
 - 일본은 특허권과 AI 관련 프로그램 저작권을 대상으로 함
 - 싱가포르는 특허권과 저작권 보호 SW를 대상으로 함
- 벨기에와 싱가포르는 심사단계 중인 특허 신청에 대해서도 임시적으로 특허박스제도를 적용함
 - 벨기에와 싱가포르는 특허심사 결과 최종적으로 권리가 부여되지 않는 경우에는

기존에 임시로 제공한 세제혜택을 과세이익으로 간주함

- 그 외의 국가는 법적 보호권리가 부여된 자산을 대상으로 하는 것으로 보임

다. 적격 지식재산권 소득유형

- 한국과 조사대상국 모두 적격 지식재산권의 대여소득과 자본이득에 대해 특허박스 제도를 적용하고 있음
 - 다만 싱가포르의 자본이득에 대해 원칙적으로 과세하지 않으므로 별도로 특허박스제도 적용대상으로 명시하지 않음
 - 벨기에는 2007년 최초 제도 도입 시에는 자본이득을 포함하지 않았으나 2016년 제도를 개정하면서 대상소득에 포함함

- 한국과 이탈리아, 일본은 특수관계인에게 지식재산권을 대여하여 발생한 소득에 대해서는 특허박스제도를 적용하지 않음
 - 프랑스는 국내 특수관계인에게 지식재산권을 대여하는 경우에는 사용자의 지급액 중 일부만을 손금으로 공제하였으나 2011년 이후로는 대여계약의 실재성과 정당성을 인정하는 경우에는 전액 공제함²⁸⁸⁾

- 조사대상국 모두 자본이득에 대해서는 거래상대방, 재투자요건 등 추가 요건의 충족을 요구함
 - 한국은 양수인이 특수관계가 없는 내국인인 경우, 일본은 거주자 또는 특수관계가 없는 내국법인인 경우에 한하여 특허박스제도를 적용함
 - 벨기에는 매각일로부터 최소 2년 전에 취득한 자산으로서 매각 후 5년 내에 다른 지식재산권과 관련된 적격 지출에 재투자한 경우에 한하여 적용함
 - 프랑스는 양수인이 특수관계가 없는 자이며, 유상 취득자산의 경우 취득일로부터 최소 2년 이상 경과한 후 양도한 경우에만 적용함

288) Cavalier and Pierre(2015), p. 313

- 이탈리아는 양수인에 대한 제한은 없으나 대가의 최소 90% 이상을 2년 내에 다른 지식재산권과 관련하여 재투자한 경우에만 적용함
- 조사대상국 중 벨기에, 이탈리아는 내재사용료에 대해서도 특허박스제도를 적용함
 - 내재사용료에 과세특례를 적용하는 벨기에와 이탈리아는 사전해석 제도를 통해 납세자의 예측가능성을 높이고 조세분쟁을 예방하고자 함
 - 이탈리아는 2019년 이전까지는 사전해석이 필수적이었음
 - 2025년 특허박스제도 시행을 앞둔 일본은 납세협력비용 등을 감안하여 시행 초기에는 내재사용료를 제외하되 향후 재검토 예정임
 - 싱가포르가 내재사용료에 대해서 특허박스제도를 적용하는지는 불분명함
- 지식재산권의 보호로 발생하는 소득에 대해서는 벨기에만 특허박스제도를 적용함
 - 벨기에에는 2016년 관련 제도를 개정하면서 지식재산권 관련 손해배상금을 특허박스제도 적용대상에 포함함

라. 감면대상 소득금액의 계산 등

- 조사대상국 모두 연계접근법에 기반하여 감면대상 소득금액을 계산하고 있으나 연계비율 계산 방식은 다소 차이를 보임
 - 한국을 제외한 조사대상국은 연계비율 산정에 있어 직접 수행한 R&D 지출과 비특수관계인에 대한 외주 R&D 비용을 적격 R&D 지출로 인정함
 - 한국은 자체 연구개발한 경우에만 특허박스제도를 적용함
 - 벨기에, 프랑스, 이탈리아는 특수관계인에 대한 외주 R&D 비용은 적격 R&D 지출로 보지 않으나, 일본과 싱가포르는 국내에서 내국인인 특수관계인이 수행한 외주 R&D 비용도 적격 R&D 지출로 분류함
 - 일본을 제외한 조사대상국 모두 연계비율 산정 시 적격 R&D 지출에 대한 30% 증액 규정을 적용하고 있음

- 한국은 자체 연구개발비만 허용하므로 해당 사항 없음

- 한국은 세액감면 방식을 적용한 반면, 벨기에, 이탈리아 및 일본은 소득공제 방식, 프랑스와 싱가포르의 감면세율 방식을 취함
- 조사대상국 중 한국과 이탈리아는 소득유형에 따라 구분된 감면율을 적용하며, 싱가포르의 고용 및 투자 정도에 따라 감면율을 달리 적용함
 - 한국은 대여소득에 대해서는 25%의 감면율을, 양도소득에 대해서는 50%의 감면율을 적용함
 - 이탈리아는 대여소득 및 내재사용료에 대해서는 50%의 감면율을, 자본이득에 대해서는 100%의 감면율을 적용함
 - 싱가포르는 고용 및 사업지출 규모에 따라 5%, 10%, 15%의 차등 감면세율을 적용함
 - 벨기에, 프랑스는 모든 납세자 및 소득유형에 대해 동일한 감면율을 적용함
- 한국, 벨기에, 일본은 특허박스제도에 대한 한도 규정을 두고 있음
 - 벨기에는 해당 과세연도 과세소득을 한도로 소득공제하며, 일본은 감면대상 소득 금액과 해당 과세연도 과세소득 중 적은 금액에 30%를 곱한 금액을 소득공제함
 - 한국은 「조세특례제한법」 제132조에 따른 최저한세 규정을 적용함
 - 특허박스제도(기술이전 및 기술취득 등에 대한 과세특례) 적용 후 세율이 17%²⁸⁹⁾에 미달하는 경우 해당 과세특례 적용을 배제함
- 한국과 벨기에, 프랑스, 이탈리아는 R&D 세액공제 등 지출기반 R&D 지원세제와 특허박스제도를 동시에 적용할 수 있음
 - 일본과 싱가포르의 내용은 확인되지 않음

289) 과세표준 100억원 이하는 10%, 과세표준 100억원 초과 1천억원 이하 부분은 12%, 과세표준 1천억원 초과 부분은 17%를 적용함. 다만 중소기업은 단일의 최저한세율 7%를 적용함

마. 최근 주요 개정사항

- 이탈리아는 2015년에 특허박스제도를 도입하였으나 2021년에 폐지하고 지출기반 R&D 조세지원을 강화함
 - 특허권 등을 취득한 이후 발생하는 적격 R&D 비용에 대해서 발생액의 210% 상당액을 손금으로 인정하는 방식으로 제도를 개정함
 - 특허권 등의 취득일로부터 8년 이내에 발생한 비용에 대해서도 소급하여 추가 공제를 허용함

- 벨기에와 싱가포르는 글로벌최저한세 규정에 대한 대응으로 특허박스제도의 실효성 유지를 위한 다음과 같은 개정사항을 발표함
 - 벨기에는 2025 과세연도부터 납세자가 소득공제대상액 중 당해연도에 공제받을 금액을 선택할 수 있도록 하였으며 이를 통해 글로벌최저한세 적용기업들이 최저한세율(15%)에 맞추어 실효세율을 관리할 수 있을 것으로 기대됨
 - 납부할 세액이 충분히 있더라도 차감할 세액공제액을 선택할 수 있으며 공제받지 않은 금액은 기간 제한 없이 이월하여 환급불가 세액공제로 사용할 수 있음
 - 싱가포르는 기존 감면세율 5%, 10% 외에도 15%의 감면세율을 도입할 예정임

〈표 V-3〉 조사대상국 특허박스 제도 적용 범위 비교

구분	한국	벨기에	프랑스	이탈리아	일본	싱가포르
대상 납세자	법인세 및 소득세 납세의무자	법인세 납세의무자	법인세 및 소득세 납세의무자	법인세 및 소득세 납세의무자	법인세 납세의무자	법인세 납세의무자
적격 IP	특허권, 실용신안권, 기술비법 또는 기술	특허권, 저작권보호SW, 실용신안권, 산업공정, 희귀의약품, 식물육종자권 등	특허권, 저작권보호SW, 실용신안권, 산업공정, 희귀의약품, 식물육종자권 등	특허권, 저작권보호SW, 실용신안권, 식물육종자권, 디자인 등	특허권, AI 관련 프로그램 저작권	특허권, 저작권보호 SW,

〈표 V-3〉의 계속

구분	한국		벨기에	프랑스	이탈리아	일본	싱가포르	
적격 IP 소득	대여소득, 자본이득		대여소득, 자본이득, 내재사용료, 손해배상금	대여소득, 자본이득	대여소득, 자본이득, 내재사용료	대여소득, 자본이득	대여소득 등	
감면대상 소득금액 계산	연계접근법 기반		연계접근법 기반	연계접근법 기반	연계접근법 기반	연계접근법 기반	연계접근법 기반	
우대방식	세액감면		소득공제	감면세율	소득공제	소득공제	감면세율	
우대세율 (A)	자 본 이 득	대 여 소 득	3.75%	10.33%	자 본 이 득	대여소득, 내재 사용료	20.82%	고용·사업 지출 규모별 5%, 10%, 15%
	13.2%	19.8%			0%	13.95%		
법인세율 (B) ¹⁾	26.4%		25%	25.83%	27.9%	29.74%	17%	
감면율 (C=1-(A÷B))	자 본 이 득	대 여 소 득	85%	60%	자 본 이 득	대여소득, 내재 사용료	30%	고용·사업 지출 규모별 71%, 41%, 12%
	50%	25%			100%	50%		
한도 규정	최저한세 대상		해당연도 과세소득	-	-	해당연도 과세소득 ×30%	-	
지출기반 R&D 지원세제 중복가능성	가능		가능	가능	가능	-	-	
최근 개정사항	-		공제받을 소득공제액 선택 가능	-	2021년 폐지 후 지출기반 R&D 지원세제 강화	-	15%의 감면세율 도입	

주: 1) 법인세율은 표준 법인세율에 부대세율 등을 감안하여 표시함

자료: 본문 내용을 저자 정리함

VI. 결론

1. OECD 회원국의 특허박스제도 도입 현황

- 1973년 아일랜드에서 최초 도입한 것으로 알려진 특허박스제도는 2007-08년 이후 유럽지역을 중심으로 확산되었으며 2015년 BEPS Action 5의 시행 이후에도 완만하지만 확산 추세를 보이고 있음
 - 지출기반 R&D 조세지원과 비교하여 보면 광범위하게 활용되고 있지 않으나, 2007년 이후 다수의 국가에서 활용되고 있음
 - 2000년에는 특허박스제도 운영국이 OECD 회원국 중 4개국에 불과하였으나 2023년 기준 18개국에 달하며²⁹⁰⁾, 추가적으로 2024년 중 일본이 도입하여 2025년에 시행 예정임
 - 일반적으로 소득기반 조세지원에 비해 지출기반 조세지원의 정책효과가 높은 것으로 평가받음에도 불구하고²⁹¹⁾ 상당수의 국가가 기존 지출기반 R&D 조세지원 외에 특허박스제도를 정책조합에 추가하고 있음
 - R&D 활동의 높은 이동성, R&D 활동의 국내 유지·유치를 위한 각국의 경쟁이 심화되고 있는 상황이 영향을 끼쳤을 것으로 생각됨²⁹²⁾

- 특허박스제도는 유럽지역을 중심으로 활성화되어 있으며, 상대적으로 GDP 대비 R&D 지출액이 높은 국가에서는 활성화되어 있지 않음

290) 이 중 2개국(스위스, 캐나다)은 연방정부에서는 특허박스제도를 미운영하고 지방정부에서만 특허박스제도를 운영 중에 있음. 이하에서는 연방정부에서 운영 중인 국가에 대해서만 언급함

291) OECD(2022a), p. 21

292) 오윤 외(2023), p. 27

- 2023년 기준 특허박스제도를 도입한 18개 OECD 회원국 중 유럽 외의 지역에 소재한 국가는 한국, 캐나다(지방정부), 이스라엘이며, 이는 EU 회원국 간의 높은 자본의 이동성으로 인해 조세경쟁이 극심하기 때문인 것으로 보는 의견이 있음
 - 한편, 유럽 지역 내에서도 북유럽 국가 및 오스트리아, 독일, 아이슬란드 등은 특허박스제도를 운영하고 있지 않음
 - 2021년 기준 GDP 대비 R&D 지출액 비율의 상위 10개국 중 특허박스제도 도입 국은 이스라엘, 한국, 벨기에, 스위스(지방정부) 4개국임
 - GDP 대비 R&D 지출액 비율 상위 10개국은 이스라엘, 한국, 미국, 벨기에, 스웨덴, 스위스, 일본, 오스트리아, 독일, 핀란드임²⁹³⁾
- 특허박스제도의 적용대상 자산의 범주는 국가별로 매우 상이하나 BEPS Action 5 이후 특허권 이외에도 저작권 보호 SW, 희귀의약품, 실용신안권 등을 중심으로 확대되는 양상을 보임
- 그리스, 포르투갈 등은 적용대상 범위가 한정적인 반면, 벨기에, 프랑스, 네덜란드 등의 적용대상 범위는 넓은 편임
 - BEPS Action 5 이후 상표권 등에 대해서는 특허박스제도를 배제하고 있으나, 저작권 보호 SW, 희귀의약품 등으로 특허박스제도 적용대상 자산이 확대되는 모습을 보임
- 전통적인 특허박스제도 적용대상 소득인 대여소득 이외 다수의 국가에서 자본이득, 내재사용료 및 지식재산권의 보호로 발생하는 소득에 대해서도 특허박스제도를 적용하고 있음
- 특허박스제도 운영국 모두 대여소득에 대해 조세혜택을 부여함
 - 중앙정부에서 운영 중인 16개 회원국 중 자본이득은 14개국에서, 내재사용료는 11개국, 지식재산권 보호소득은 10개국에서 조세혜택을 제공하고 있음

293) 다만, 이스라엘과 미국(폐지 예정), 일본은 이중범주제도를 운영하고 있으며 일본은 2024년 중 특허박스제도를 도입하여 2025년에 시행 예정임

- 특허박스제도 수혜자 수는 국가별 편차가 매우 큰 편이지만 일반적으로 소수의 납세자가 활용하는 경향이 있음
 - 2020년 기준 총 16개 회원국 중 10개국은 수혜자가 500명에 미달함
 - 이 중 한국, 슬로바키아를 포함한 6개국은 50명에도 미달함
 - 반면, 2020년 기준 폴란드, 이탈리아, 네덜란드의 수혜자는 3,000명을 초과하며 영국은 1,500명을, 프랑스는 500명을 다소 상회함

- 전반적으로 특허박스제도의 조세혜택 규모는 지출기반 R&D 조세지원 대비 작은 편임
 - 지출기반 R&D 조세지원의 경우 2020년 기준 OECD 평균이 GDP의 0.11%인 반면, 특허박스제도의 경우에는 네덜란드와 벨기에, 이스라엘만 0.1%를 초과함
 - 네덜란드, 벨기에, 이스라엘의 특허박스 조세지출액은 각각 GDP의 0.2%, 0.18%, 0.15%이며 이탈리아는 0.1%에 다소 미달하고 영국(0.05% 다소 상회), 프랑스가 뒤를 이음
 - 반면, 한국, 룩셈부르크를 포함한 6개국은 GDP의 0.01%에 미달함

- 전 세계적으로 표준 법인세율이 인하되고 특허박스제도 등이 확산되는 양상을 보임에 따라 내부창출 무형자산에 대한 EATR 평균값이 낮아졌지만, 개별 국가별로 특허박스제도가 제공하는 상대적 조세혜택은 감소하는 양상을 보임
 - 특허박스제도 등을 고려하지 않은 경우의 EATR 평균값은 2010년 22.5%에서 2022년 19.7%로 인하된 반면, 소득기반 R&D 조세지원 효과를 고려한 경우의 EATR 평균값은 2010년 5.7%에서 7%로 인상됨
 - 2010년과 2022년 모두 소득기반 R&D 조세지원제도를 운영하는 OECD 10개 회원국을 대상으로 산출함
 - 표준 법인세율의 인하효과와 BEPS Action 5의 도입으로 조세혜택의 관대함이 줄어든 현상을 반영한 결과로 분석됨

2. 특허박스제도 관련 주요 논점

가. 특허박스제도의 정책 목표

- R&D 세액공제는 기업이 사회적 적정수준에서 R&D 활동을 하도록 유도하는 것을 목표로 함
 - R&D 성과의 불확실성 등으로 인해 기업의 R&D 투자가 사회적으로 필요한 수준에 미달하는 것을 방지하기 위해 R&D 투자액에 대한 조세부담을 낮추어 투자비용을 낮추어 줄 필요가 있음
 - 즉, R&D 세액공제는 시장실패에 대한 보완 정책적 성격이 강함

- 반면, 특허박스제도는 지식재산권 소득의 세후 수익률을 높여줌으로써 지식재산권의 사업화를 촉진하고 지식재산권 소득의 국내 유지 및 유치를 주된 목표로 함
 - R&D 세액공제는 R&D 투자액에 대한 조세부담을 낮추어 국내 R&D 활동을 장려하는 반면, 특허박스제도는 지식재산권 소득의 세후 수익률을 높여주어 R&D 성과물의 국내 사업화를 장려함
 - BEPS Action 5 이전의 특허박스제도는 이미 성공한 결과물에 대한 조세지원으로서 이동성이 강한 지식재산권의 이전을 방지하는 것을 주된 목적으로 함
 - 특허박스제도에는 R&D 초기 단계 투자위험 및 투자금의 분담효과가 없으므로 국내 R&D 활동의 증가는 간접적으로 발생할 수 있으며 일부 실증연구에서는 연관성을 찾지 못하거나 부정적인 경우도 제시함
 - BEPS Action 5 시행 이후의 특허박스제도는 국내 R&D 활동의 결과물인 지식재산권 소득에 대해 보너스를 제공하는 방식으로 국내기업의 지식재산권 사업화를 장려하고 지식재산권 소득의 국내 유지·유치를 도모하는 것으로 생각됨
 - BEPS Action 5에 의해 도입된 연계접근법에 따라 지식재산권 소득 중 국내 R&D로 발생한 부분에 대해서만 특허박스제도가 적용됨

- 특허박스제도와 R&D 세액공제 모두 R&D 활동과 연계되어 있으나 두 제도의 정책 목적 및 기대효과가 상이한바, 제도의 설계 시 유의가 필요함

나. 특허박스제도와 R&D 세액공제의 중복성 여부

- 특허박스제도와 R&D 세액공제 모두 R&D 활동과 연관되어 있는바, R&D 활동에 대한 중복지원에 해당하는지 논란이 있을 수 있음
- 특허박스제도를 운영 중인 OECD 회원국 모두 특허박스제도와 R&D 세액공제의 동시 적용을 배제하지 않으며, 이는 두 제도의 정책대상 및 목표가 상이한 점에 기인한 것으로 생각됨
- 2024년 중 특허박스제도를 도입한 일본의 경우에도 이에 대한 검토가 있었으나 특허박스제도와 R&D 세액공제는 양자택일의 대상이 아닌 상호 보완적인 제도로 판단함
 - 일본은 특허박스제도와 R&D 세액공제는 R&D 활동을 장려한다는 목적을 공유하지만 특허박스제도는 투자 단계가 아닌 수익 발생 단계에서 세제혜택을 제공하여 기업의 R&D 투자 활동의 선순환을 촉진할 수 있을 것으로 봄
- 다만, 예상되는 세수 문제를 고려하여 특허박스제도의 범위를 확대하는 경우에는 기존 R&D 세액공제 혜택에 대한 조정이 고려될 수 있음
- 예를 들어 일본은 특허박스제도와 R&D 세액공제가 납세자에 대한 이중지원에 해당하지는 않는 것으로 보았으나 재정상의 문제를 고려하여 2024년에 특허박스제도를 도입하면서 R&D 세액공제의 혜택을 삭감함
 - 특허박스제도로 인한 연간 세수 손실을 약 230억엔으로 예상하는 동시에 R&D 세액공제의 개정을 통해 연간 약 230억엔의 세수 증가를 예상함

다. 법인 유형에 따른 특허박스제도의 차등 적용

- 특허박스제도를 적용하고 있는 OECD 회원국은 일반적으로 납세자의 규모 및 업종에 제한 없이 특허박스제도를 적용하고 있음
 - 일부 국가에서는 소규모 사업자에 대해서 특허박스제도의 적용대상 자산 범주를 확대하거나 감면대상 소득금액을 계산함에 있어 편의를 제공함
 - 업종을 제한하지 않음에 따라 제조업뿐만 아니라 서비스업 등의 경우에도 특허박스제도를 적용받을 수 있음

- 반면, 조사대상국 중 OECD 非회원국인 싱가포르, 그리고 이스라엘은 납세자의 경제발전 공헌도에 따라 특허박스제도의 적용 여부 및 적용세율을 달리함
 - 일반적으로 특허박스제도의 적용에 있어서 별도의 승인이 요구되지 않음
 - 그러나 이스라엘은 상당한 R&D 활동이 있고 고용 또는 투자에 대한 최소요건을 충족하는 경우에 한하여 특허박스제도의 적용을 승인하며, 특정 개발구역에 소재하거나 대기업에 대해서는 일반 경감세율보다 낮은 세율을 적용함
 - 싱가포르는 해당 산업의 부가가치 기여도, 고용 및 투자 정도에 따라 특허박스제도의 적용 여부 및 적용세율을 달리함

- 참고로, 특허박스제도 운영국의 경우 대부분 조세혜택이 소수의 대기업에 집중되는 양상을 보이고 있으며 이는 지식재산권 관련 소득이 소수의 다국적기업에 집중된 현상을 반영하는 것으로 해석됨
 - 예를 들어, 2020년 기준 영국 및 네덜란드의 특허박스제도 수혜자 중 중소기업은 각각 70%, 80%가 넘는 비중을 차지하지만 수혜금액 기준으로는 대기업이 90%가 넘는 비중을 차지함
 - 벨기에의 경우 일반기업은 주로 지방정부 보조금 및 인건비 원천징수세액 감면을 활용하는 반면, 다국적기업 특히 외국계 다국적기업은 특허박스제도를 포함한 법인세제상 조세혜택을 적극 활용하는 것으로 분석됨²⁹⁴⁾

라. 내재사용료의 포함 여부

- 지식재산권을 직·간접적으로 활용하는 경우의 조세 중립성을 고려하면 내재사용료에 대한 특허박스제도 적용에 정당성을 찾을 수 있음
 - 지식재산권을 대여하는 경우와 자체적으로 제품 등을 생산하는 데 사용하는 경우와의 조세 중립성 측면에서 내재사용료에 대한 특허박스제도의 적용 정당성이 있음
 - 이에 더하여 지식재산권의 활용방법 중 자체 활용이 가장 높은 위험을 부담하고 있는 점을 감안하면 더 높은 위험을 감수하는 기업에 보다 많은 혜택을 부여하여 기술발전을 도모할 필요가 있다는 의견도 있음²⁹⁵⁾
 - 특허권 등의 활용방법 중 직접 개발은 고위험·고수익, 기술 양도는 중위험·중수익이며 기술대여는 저위험·저수익에 해당함

- 그러나 내재사용료에 대해서 특허박스제도를 도입하는 경우에는 높은 납세협력비용이 발생하여 특히 중소기업의 활용이 어려울 것으로 예상되며 세수 손실로 인한 재정상 부담도 고려한 총체적 접근이 필요함
 - 소득금액이 명확히 구분되는 다른 소득과 달리 내재사용료는 집행상의 어려움이 지적되고 있으며 이에 따라 일부 국가는 과세관청으로부터 사전해석을 받을 것을 요구하는 경우도 있음
 - 제품 등의 판매소득이 아닌 이 중 지식재산권이 기여한 부분을 별도로 산출해야 하므로 이전가격계산과 같은 복잡한 과정을 거쳐야 하며 이는 납세자 및 과세관청 모두에게 인력 및 비용 등에 있어 큰 부담이 될 수 있음
 - 이탈리아는 도입 초기에는 사전해석이 의무사항이었음
 - 일본은 2024년 특허박스제도 도입 시 내재사용료를 포함하는 것을 고려하였으나 납세협력비용을 고려하여 도입 시에는 반영하지 않고 향후 제도 집행 상황, 효과 검증, 재원 확보 상황을 고려하여 재검토할 예정임

294) Dumont(2021), pp. 39~42

295) 박상진(2017), p. 3

- 특히 중소기업의 경우에는 내재사용료의 구분이 과도한 부담으로 작용하여 제도의 활용에 애로사항이 클 것으로 예상됨

마. 특허박스제도와 BEPS Action 5

- OECD 회원국의 경우 BEPS Action 5의 시행 이후 조세혜택대상 소득금액 계산방식이 엄격해지는 경향이 있으나, 동시에 특허박스제도 적용대상 자산 및 적용대상 소득유형이 확대되는 경향을 보임
 - BEPS Action 5의 시행에 따라 연계접근법을 도입하여 납세자의 연구개발 정도에 따라 조세혜택 금액이 축소될 수 있으며, 그 외 발생비용의 처리 등에 있어 기존보다 엄격해지는 경향이 있음
 - 반면, 이와 동시에 특허박스제도 적용대상 자산 및 소득유형은 확대하여 납세자에게 미치는 부정적 영향을 완화하는 것으로 보임
- BEPS Action 5가 특허박스제도의 설계에 끼친 가장 큰 영향은 조세혜택과 R&D 개발의 연결고리를 만들었다는 것이며 이에 따라 단순히 조세혜택을 목적으로 지식재산권을 이전하기는 어려워졌음²⁹⁶⁾
 - 연계접근법 시행 이전에는 지식재산권의 개발지역과 지식재산권의 사업화지역을 구분하여 결정할 수 있었음
 - 그러나 연계접근법의 시행에 따라 지식재산권 위치 결정 시에 지출기반 R&D 조세지원과 소득기반 R&D 조세지원을 통합하여 고려할 것임
 - 선행연구에서는 연계접근법을 통해 국가 간 조세경쟁이 완화될 것으로 예상하고 있으나 BEPS Action 5 시행 이후 특허권의 이동 여부에 대한 실증연구가 확인되지 않으므로 기업의 실제 반응에 대해서는 지속적 검토가 필요함

296) González Cabral et al.(2023a), p. 15

- 특허박스제도를 확대하는 경우 지식재산권의 사업지역 결정에 긍정적 영향을 끼칠 것이나, 사업지역 선정에 있어 조세가 가지는 중요도, R&D에 대한 정부 지원규모 (직접지원, R&D 세액공제)를 통합하여 우리나라의 경쟁력에 대한 검토가 필요함²⁹⁷⁾

바. 특허박스제도와 필라 2

- 특허박스제도는 이동성이 강한 지식재산권을 국내에 유치하고자 하는 국가별 경쟁에 의해 확산되는 경향을 보이는데, 국가별 조세경쟁을 제한할 것으로 예상되는 필라 2로부터 큰 영향을 받을 것으로 생각됨
 - 필라 2에 의해 거대 다국적기업의 실효세율이 15% 이상이어야 하며, 이는 지식재산권 소득에 대해 우대세율을 제공하는 특허박스제도에 큰 영향을 끼칠 것임
 - 필라 2는 다국적기업을 대상으로 특정 국가의 실효세율이 15% 미만인 경우 추가로 과세하는 것을 핵심으로 함
 - 특허박스제도를 통해 우대세율이 적용되었다 하더라도 필라 2에 의해 납세자가 우대효과를 누리지 못하는 경우가 발생할 수 있음
 - 필라 2는 2024년 이후부터 시행될 예정으로 아직 효과 분석은 이루어지지 않음
- 조사대상국 중 일부는 필라 2의 시행에 앞서 특허박스제도를 개정하고 동시에 환급가능 R&D 세액공제를 강화하는 조치를 취하는 것으로 관찰됨
 - 벨기에는 2024년 세법개정을 통해 납세자가 특허박스제도의 적용을 일부 또는 전부 이연할 수 있는 선택권을 부여함
 - 벨기에의 혁신소득공제의 유효세율은 3.5%로, 글로벌최저한세 15%의 적용을 받는 납세자는 15%의 세율이 적용되는 때까지 혁신소득공제 효과를 무제한 이월하여 적용받을 수 있음
 - 그 외 R&D 세액공제 미사용액의 환급가능 기한을 5년에서 4년으로 단축함

²⁹⁷⁾ European Commission(2024), pp. 130~131

- 싱가포르는 2024년 세법개정을 통해 종전 5%, 10%인 특허박스 우대세율 이외에 15%의 우대세율을 추가하여 납세자의 선택권을 강화함
 - 세법개정 이전에 5%, 10%의 우대세율을 적용받던 납세자도 과세관청과의 협의를 통해 15%의 우대세율을 적용받을 수 있음
 - 동시에 R&D 투자 등에 대한 환급가능 세액공제 제도를 도입함
 - 벨기에와 싱가포르는 글로벌최저한세 적용에 따라 야기될 수 있는 특허박스제도의 실효성 약화에 대응하기 위해, 납세자에게 선택권을 부여하고 이를 상쇄할 수 있도록 지출기반 R&D 조세지원을 강화한 것으로 보임
- 특히 내재사용료를 포함하는 특허박스제도의 적용대상에 국내·외 다국적기업을 포함하는 경우에는 제도의 설계 시에 필라 2에 따른 실효성 검토가 필요함
- 다만 필라 2는 일정 규모 이상의 다국적기업을 대상으로 하는바, 중소기업 등을 대상으로 하는 경우에는 고려대상에 해당하지 않음

참고문헌

〈국내 문헌〉

- 국중호, 『주요국의 조세제도 - 일본편』, 한국조세재정연구원, 2009.
- 기획재정부, 「2013년 세법개정안 문답자료」, 보도자료, 2013. 8. 8.
- 김빛마로·윤성주·윤성만, 『2021 조세특례 심층평가(1) 신성장·원천기술 연구개발비에 대한 세액공제』, 기획재정부·한국조세재정연구원, 2021.
- 대한민국정부, 『조세지출예산서』, 2021~2024.
- 문은희, 「특허박스제도 도입 관련 입법과제」, 『NARS 현안분석』, Vol(17), 국회입법조사처, 2018.
- 박상진(국회 기획재정위원회 전문위원), 「기획재정위원회-조세특례제한법일부개정법률안 검토보고」, 김세연 의원 등 12인(의안번호 제2008833호), 2017. 11.
- 안경봉·하홍준, 「지식재산소득에 대한 조세 지원 - Patent Box 제도 도입을 중심으로 -」, 『법학논총』, 35(2), 통권 제72호, 국민대학교 법학연구소, 2023, pp. 491~534
- 안종석, 「BEPS 프로젝트의 이해: 주요 내용과 시사점」, 『재정포럼』, 제239호, 한국조세재정연구원, 2016.
- 오윤·안종석·하홍준·구진열·최정희·장현진, 『한국형 특허박스제도 설계 및 파급효과 연구』, 특허청 위탁연구보고서, 2023.
- 유호림, 「혁신성장을 위한 한국형 특허박스제도 도입방안」, 특허박스제도 도입을 위한 국회 토론회(박범계·이수진 국회의원 주최) 발표문, 2020.
- 이동건, 「연구 및 인력개발 조세지원세제의 문제점 및 개선방안」, 석사학위논문, 고려대학교 법무대학원, 2013.
- 이성봉, 「경제전환기 세제개혁 방향: GVC재편에 따른 기업과세를 중심으로」, 『예산정책연

- 구』, 제9권 제3호, 국회예산정책처, 2020, pp. 237~239
- 임동원, 「기업혁신 장려를 위한 특허박스 도입방안 검토」, 『KERI Brief』, 23(5), 한국경제연구원, 2023, pp. 1~16
- 정명호(국회 기획재정위원회 전문위원), 「기획재정위원회-조세특례제한법일부개정법률안 검토보고 - <중소기업의 특허권 등 기술대여 소득에 대한 감면 확대>」, 양금희 의원 대표발의(의안번호 제2109312호), 2021. 11.
- 조상규·하홍준·곽현, 『특허박스제도의 국내 도입을 위한 방안』, 한국지식재산연구원, 2020.
- 최용한·정현, 「글로벌 최저한세 도입이 한국 및 세계경제에 미치는 영향」, 『2023 예산추천 첫 번째』, 국회예산정책처, 2023, pp. 45~53
- 한국조세재정연구원 세법연구센터, 『유해조세환경에 대한 대응 관련 BEPS프로젝트 주요 권고사항 및 국내외 입법동향』, 2016.
- 한국은행, 「무형경제의 부상: 무형자산의 역할 및 시사점」, 『BOK 이슈노트』, 2020-3호, 한국은행, 2020.

〈외국 문헌〉

- Appelt, Silvia, Ana Cinta González Cabral, Tibor Hanappi, Fernando Galindo Rueda and Pierce O'Reilly, "Cost and uptake of income-based tax incentives for R&D and innovation," OECD Science, Technology and Industry Working Papers No. 2023/03, 2023. 4.
- Bloom, Nicholas, John Van Reenen, and Heidi Williams, "A toolkit of policies to promote innovation," *Journal of Economic Perspectives*, 33(3), American Economic Association, 2019, pp. 163~184
- Bösenberg, Simon and Peter Egger, "R&D tax incentives and the emergence and trade of ideas," *Economic Policy*, 32(89), CEPR, CESifo, Sciences Po, 2017, pp. 39~80
- Bradley, Sebastien, Estelle Dauchy, and Leslie Robinson, "Cross-Country

- Evidence on the Preliminary Effects of Patent Box Regimes on Patent Activity and Ownership,” *National Tax Journal*, 68(4), National Tax Association, 2015, pp. 1047~1072
- Caramia, Lucrezia Valentina, “The taxation of ‘intangible’ innovation: the Patent Box in Europe and the Italian case,” *Review of European and Comparative Law*, 50(3), KUL, 2022, pp. 109~127
- Cavalier, Georges and Jean-Luc Pierre, France, *IFA Cahiers 2015 - Volume 100A: Tax incentives on Research and Development (R&D)*, IFA, 2015.
- Chen, Shanon, Lisa De Simone, Michelle Hanlon and Rebecca Lester, *The Effect of Innovation Box Regimes on Investment and Employment Activity*, SSRN, 2022, pp. 1~56
- Ciaramella, Laurie, “Taxation and the transfer of patents: Evidence from Europe,” *European Economic Review*, (151) 104312., ELSEVIER, 2023, pp. 1~31
- Cipollini, Guila and Bianca Macrina, “The New Italian Patent Box Regime,” *International Tax Review*, 26(7), 2015. 7. pp. 32~33
- Clot, Laurence and Brent Springael, Très Bon, “France’s Appealing New Intellectual Property Tax Regime,” *TAX NOTES INTERNATIONAL*, 2019. 7, pp. 45~47
- Council of the European Union, “Report France’s new IP regime(FR054). 9652/19 ADD 2.,” 2019. 5. 27.
- Delanoy, Andres, Robrecht Tits and Stephanie Wauters, “Belgian Innovation Income Deduction - Recent Ruling Practice Experiences and Update on Documentation Requirements,” *International Transfer Pricing Journal 2020*, 27(2), IBFD, 2020, pp. 137~141
- Department of Treasury, *General Explanations of the Administration’s Fiscal Year 2025 Revenue Proposals*, 2024. 3.

- Dumont, Michel, *Public Support to Business Research and Development in Belgium Fourth evaluation(Report 12721)*, Federal Planning Bureau, 2022, pp. 1~197
- EDB, "Intellectual Property Development Incentive, IDI," Factsheet(Version 2.0).
- _____, "UPDATE ON THE INTELLECTUAL PROPERTY DEVELOPMENT INCENTIVE AND CHANGES TO THE PIONEER SERVICE COMPANIES INCENTIVE AND DEVELOPMENT AND EXPANSION INCENTIVE," 2018. 9.
- _____, "IP DEVELOPMENT INCENTIVE (IDI)," Circular, 2020.
- _____, "IP DEVELOPMENT INCENTIVE (IDI)," Circular, 2022.
- _____, "PIONEER CERTIFICATE INCENTIVE AND DEVELOPMENT AND EXPANSION INCENTIVE," 2022.
- European Commission, "A Study on R&D Tax Incentives - Final Report, Taxation Papers," Working Paper No. 52, 2014.
- _____, *R&D tax incentives - How to make them most effective?*, 2017.
- _____, *Annual report on taxation 2023 - Review of taxation policies in EU member states*, 2023.
- _____, *Annual report on taxation 2024 - Review of taxation policies in EU member states*, 2024.
- EY, "IP income definition is out, what should you do?," *Business Incentives Advisory Tax Alert, Issue: 2/2018*, 2018.
- _____, *Worldwide R&D Incentives Reference Guide 2023*, 2023.(a)
- _____, *Worldwide Corporation Tax Guide 2023*, 2023.(b)
- _____, *Worldwide R&D Incentives Reference Guide 2024*, 2024.
- Fabris, Daniele, "To Open the Box or to Close the Box? 'Patent Box' Regimes in the EU Between R&D Incentives and Harmful Tax Practices," *Amsterdam Law Forum*, 11(1), Vrije Universiteit Amsterdam Faculty of Law, 2019, pp. 33~65

- Gaessler, Fabian, Bronwyn H. Hall and Dietmar Harhoff, “Should there be lower taxes on patent income?,” NBER Working Paper No. 24843, 2019, *Research Policy*, 50(1), NATIONAL BUREAU OF ECONOMIC RESEARCH, 2021., pp. 1~53
- Grant Thornton, *The new regime of super-deduction of R&D expenses(Law no. 146/2021)*, 2022.
- González Cabral, Ana Cinta, Pierce O’Reilly, Silvia Appelt, Fernando Galindo Rueda and Tibor Hanappi, “Design Features of Income-based Tax Incentives for R&D and Innovation,” OECD Taxation Working Papers No. 60, 2023. 4.(a)
- González Cabral, Ana Cinta, Silvia Appelt, Tibor Hanappi, Fernando Galindo Rueda, Pierce O’Reilly and Massimo Bucci, “A time series perspective on income-based tax support for R&D and innovation,” OECD Taxation Working Papers No. 62, OECD, 2023. 7.(b)
- Guenther, Gary, *Patent Boxes: A Primer*, CRS REPORT, CRS, 2017.
- Hall, Bronwyn H., “Tax Policy for Innovation,” NBER Working Paper 25773, NATIONAL BUREAU OF ECONOMIC RESEARCH, 2020.
- Haufler, Andreas and Schindler, Dirk, “Attracting profit shifting or fostering innovation? On patent boxes and R&D subsidies,” *European Economic Review*, Elsevier, 2023.
- Müller, Jessica M., Christoph Spengel and Daniela Steinbrenner, “IP Box Regimes and Multinational Enterprises: Does Nexus Pay off?,” *World Tax Journal*, IBFD, 2022.
- OECD, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2015.
- _____, *OECD Economic surveys: ITALY 2017*, 2017.

_____, *Tax Incentives and the Global Minimum Corporate Tax: Reconsidering Tax Incentives after the GloBE Rules*, 2022.(a)

_____, *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy — Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, 2022.(b)

_____, *Income-based tax relief for R&D and innovation: An integrated view*, OECD Science, Technology and Industry Policy Papers, No. 161, 2023. 11. (a)

_____, *Revenue Statistics 2023*, 2023. 12. (b)

_____, *Corporate Tax Statistics 2024*, 2024.

République française, *French Tax Law*, 2024.

Rizzo, Amedeo, “Intellectual Property and Tax Incentives: a Comparative Analysis of the E.U. and the U.S. Legal Frameworks,” *Virginia Tax Review*, 43(2), 2023.

Singh, Kartikeya, Kallen, Cody and Mathur, Aparna , “Substance Requirements in the International Taxation of Intangible Capital: A Double-deged Sword?,” *Public Finance Review*, 48(2), SAGE, pp. 139~177

TAXAND, *TAXAND GLOBAL GUIDE TO M&A TAX 2022: FRANCE*, 2022.

〈웹사이트〉

국세법령정보시스템, <https://taxlaw.nts.go.kr/index.do>

기획재정부, <https://www.moef.go.kr/>

한국조세재정연구원, <https://www.kipf.re.kr/>

벨기에 재무부, <https://finance.belgium.be/en/np0>

벨기에 재무부 포털, <https://finances.belgium.be/fr/fisconetplus>

싱가포르 국세청, <https://www.iras.gov.sg/>

싱가포르 재무부, <https://www.mof.gov.sg/>

싱가포르 경제개발위원회, <https://www.mof.gov.sg/>

싱가포르 법령정보시스템, <https://sso.agc.gov.sg/>
 영국 정부, <https://www.gov.uk/>
 이탈리아 정부, <https://www.mef.gov.it/>
 이탈리아 국세청, <https://www.agenziaentrate.gov.it/>
 일본 경제산업성, <https://www.meti.go.jp/index.html>
 일본 국세청, <https://www.nta.go.jp/index.htm>
 일본 재무부, <https://www.mof.go.jp/index.htm>
 일본 국회 회의록 <https://kokkai.ndl.go.jp/#/result>
 일본 세무법인, <https://www.yamada-partners.jp/>
 프랑스 국세청, <https://bofip.impots.gouv.fr/>
 프랑스 경제재정부, <https://www.tresor.economie.gouv.fr/>
 Maksu- ja Tolliamet(에스토니아 과세당국), <https://www.emta.ee/>
 Valsts ieņēmumu dienests(라트비아 과세당국), <https://www.vid.gov.lv/>
 Revenue(아일랜드 과세당국), <https://www.revenue.ie/en/>
 Business.gov.nl(네덜란드 정부), <https://business.gov.nl/about-us/>
 OECD, <https://data-explorer.oecd.org/>
 INNOTAX, <https://stip.oecd.org/innotax/>
 IBFD, <https://research.ibfd.org/>
 E&Y, <https://www.ey.com/>
 PWC , <https://www.PWC.com/>
 KPMG, <https://kpmg.com/be/en/home.html>
 LEXOLOGY, <https://www.lexology.com/>
 Bloomberg Tax, <https://go.bloombergtax.com>
 TAX FOUNDATION, <https://taxfoundation.org/>
 RFF, <https://www.rfflawyers.com/>
 STIP COMPASS, <https://stip.oecd.org/>
 Bird&Bird, <https://www.twobirds.com/>

132

Deloitte, <https://www2.deloitte.com/>

Rödl & Partner, <https://www.roedl.com/>

TL Partners, <https://tlpartners.it/>

세법연구 24-03
주요국의 R&D 지원세제 현황
- 특허박스제도를 중심으로 -

발 행 2024년 10월 31일
저 자 김빛마로 · 홍성희 · 박하영
발행인 이 영
발행처 한국조세재정연구원
30147 세종특별자치시 시청대로 336
TEL: 044-414-2114(대) www.kipf.re.kr
등 록 1993. 7. 15. 제2014-24호
조 판 및 인 쇄 (주)에이치에이엔컴퍼니
© 한국조세재정연구원 2024 ISBN 979-11-6655-299-1

* 잘못 만들어진 책은 바꾸어 드립니다.