

기업의 창업·투자촉진을 위한 조세특례제도 연구

한정미 · 이준호

KOREA LEGISLATION RESEARCH INSTITUTE



기업의 창업 · 투자촉진을 위한 조세특례제도 연구

A Study on the Special Taxation System for Promoting
Corporate Investment and Start-ups

연구책임자 : 한정미(한국법제연구원 선임연구위원)
Han, Joung-mee
이준호(한국법제연구원 연구위원)
Lee, Joon-ho

2019. 10. 31.

연 구 진

연구책임	한정미 선임연구위원 이준호 연구위원
심의위원	김운정(한국법제연구원 연구위원) 장원규(한국법제연구원 연구위원) 전주열(한국법제연구원 연구위원) 김성호(한밭대학교 교수)
원고자문	김현동(배재대학교 교수) 백 강(한밭대학교 교수)

요 약 문

I. 배경 및 목적

▶ 창업·투자촉진 관련 조세특례의 필요성

- 조세특례는 조세법령에서 규정하고 있는 일정한 요건에 해당하는 경우 과세대상에서 제외하거나 특례세율과 세액감면, 세액공제, 소득공제 등 비과세·감면 적용을 통해 이루어지는 조세감면을 말함
- 중소기업에 대한 조세특례로는 창업, 중소기업 육성 등의 목적으로 ‘창업중소기업 등에 대한 세액감면’, ‘중소기업의 경영 지원을 위한 중소기업에 대한 특별세액감면’, ‘중소기업 등 투자세액 공제’제도 등이 운용
- 투자촉진을 위한 주요 조세특례 항목으로는 ‘생산성향상시설 투자 등에 대한 세액공제’, ‘에너지절약시설 투자에 대한 세액공제’, ‘환경보전시설 투자에 대한 세액공제’, ‘고용창출투자세액공제’, ‘외국인투자에 대한 법인세 등의 감면’ 등이 해당
- 기업에 대한 창업·투자 관련 조세특례 적용의 대상 및 기준과 이에 의하여 발생하는 파급효과 및 영향은 해당 기업의 경영성과 및 기업가치의 제고 뿐만 아니라, 더 나아가 국가경제의 운영 및 기업환경·일자리에 막대한 영향을 주고 있음
- 공정하고 효율적인 조세특례제도의 운영은 통한 공정하고 투명한 시장경제와 질서 의의 구현 및 기업에 대한 투자활성화, 중소·중견기업의 성장력 및 성과 제고, 창업환경 조성 및 창업활동의 활성화 등 정책수단의 기능을 가능

▶ 조세특례 규정의 적용상 문제

- 개별법 차원의 세제지원 근거 규정은 비과세·감면을 통합관리하려는 「조세특례제한법」 입법 취지에 배치되는 것이고 개별법상 세제지원에 대한 재량규정의 실익이 없음
- 실제, 산업의 여러 분야에서 기업에 대한 창업·투자활성화를 위한 조세특례 제도가 입법되어 있으나 조세지원을 위해서는 「조세특례제한법」등 조세관련 법의 특례대상에 포함되어야 하고 이 과정에서 지원법과 조세관련 법의 대상 및 적용상에 차이점이 발생하거나 당초 지원법의 목적과 달리 운용되는 경우 발생

▶ 기업의 창업·투자촉진 관련 조세특례 입법기준 설정의 필요성

- 현행 기업의 창업과 투자에 관한 각종 지원법상의 ‘조세감면’, ‘세제지원’ 등 조세특례 입법에 대한 기준이 없이 산발적, 중복적으로 입법되고 있음
- 실제 입법진행 과정에서 조세감면, 특례적용 관련 정부간 협의가 선행되어야 함에도 불구하고 정책적 목적이나 정치적인 목적으로 특례규정을 우선 입법하고 사후적인 조정이 이루어짐
- 따라서 조세특례 관련 입법당시부터 조세특례 규정을 입법하기 위한 일정한 기준을 설정하고, 입법과정상의 프로세스를 마련할 필요가 있음

▶ 기업의 창업·투자 관련 법령의 조세특례제도 관련 정비

- 이 연구는 조세특례제도의 일반론적인 접근에 기초하여 특례대상의 명확화, 일몰규정의 합리적인 적용, 입법기준 또는 입법시 고려사항에 대한 검토를 진행하여 조세특례입법의 방향성을 제시하며, 기업투자 관련 법령의 조세특례제도의 실효적 측면의 평가와 효율적인 조세지원제도 시행을 위한 법제 정비방안 제시함을 목적으로 함

II. 주요 내용

▶ 기업의 창업·투자관련 조세특례제도 운용

- 창업·투자관련 조세특례제도 현황 및 입법현황
 - 조세감면에 관한 조세특례제도는 다른 특례규정과 다르게 「조세특례제한법」에서 조세감면 등 조세특례에 관한 규정을 둘 수 있는 법률을 제한적으로 규정
 - 현행 「조세특례제한법」상 중소기업의 조세특례에 관한 내용은 제2장 “직접국세”의 장에서 제1절 “중소기업에 대한 조세특례”의 절에 규정
- 창업·투자관련 조세특례 평가 분석
 - 창업중소기업에 대한 세액감면과 중소기업의 투자세액공제는 일몰기한이 도래 하였을 때에, 조세특례 심층평가를 통하여 모두 일몰연장이 필요한 것으로 판단 되어, 현재까지 그 제도가 유지
 - 이는 조세특례 심층평가에서 제기된 다양한 의견과 논의 그리고 부정적 의견에도 불구하고, 종합적으로 판단하였을 때에 제도운영의 타당성과 필요성이 인정된 것임
 - “창업중소기업에 대한 세액감면”과 “중소기업의 투자세액공제”에 대한 심층 평가는 효과성과 경제성에 대하여 이를 통계적으로 분석하여 그 성과를 파악 하는 것은 다양한 설계방식과 변수 등을 고려해야하기 때문에 현실적으로 신뢰성 있는 결과치를 확보하는데 어려움이 있음
 - 따라서 평가에 있어서 유의미한 결과치는 제도의 효과성·경제성 보다는 타당성에 집중하여 의미를 파악하는 것이 보다 바람직

○ 조세특례제의 관리체계

- 「조세특례제한법」에서는 제142조에서 ‘조세특례의 사전·사후관리’ 규정을 두고 그 구체적인 절차를 마련해 두고 있고 「국가재정법」에서도 일부 절차를 규정
- 「조세특례제한법」에 조세지출 성과관리체계가 도입되어 강화되고 있는데, 2013년 전문기관을 통한 평가제도를 도입하였으며 2015년부터 ‘조세특례 심층평가’ 및 ‘예비타당성 조사’ 등의 제도가 시행
- 「조세특례제한법 시행령」 제135조제5항에서는 사후평가의 내용을 규정하고 있는데, 구체적으로는 ① 목표 달성도, 경제적 효과, 소득재분배 효과 및 재정에 미치는 영향 등 조세특례의 효과성에 대한 분석, ② 정책 목적과 대상 및 수단의 적절성 등 조세특례의 타당성에 대한 분석, ③ 조세특례의 성과를 저해하는 원인과 그 개선방안에 대한 분석이 포함

▶ 조세특례제도의 입법기준 설정을 위한 검토

○ 조세특례입법을 위한 원리와 기준

- “공평”과 “효율”은 입법적 측면뿐만 아니라, 조세정책의 방향설정에 있어서 가장 기본적인 원칙에 해당하며, 조세입법 또는 조세특례입법에 있어서 “공평”과 “효율”을 기준으로 입법과정을 진행해야 한다는 명제는 “조세중립성의 원칙”에 근거
- 조세특례에 있어서 위임입법의 원리를 보면, 조세법에 있어서는 “조세의 종목과 세율은 법률로 정한다”는 헌법상의 원칙인 조세법률주의가 별도로 존재하므로, 조세법률주의의 구현 관점에서 입법을 하게 되고, 행정입법을 통제
- 조세지출(조세특례)의 특징에 따른 입법기준으로는 특정성, 대체가능성, 폐지가능성, 측정가능성, 불상쇄성을 들 수 있음

○ 조세특례 일몰규정 관련 검토

- 「조세특례제한법」은 중소기업에 대한 여러 가지 조세특례를 두고 있는데 이들 규정에 대한 적용기간을 특정하는 일몰규정의 형식
- 조세특례제도의 일몰제가 제대로 적용되지 않는다면 한정된 세수로 분배하여 운영하는 국가재정사업에 긍정적인 영향이 되지 못할 것임
- 조세감면 혜택 밖에 있는 납세자들에 대해서는 역차별적 정책으로 변질될 우려가 있으므로 보다 엄격한 평가를 통해 처음 입법될 당시의 정책목적의 실현 등 아래 제시하는 존속여부 판단의 기준에 따라 실질적인 일몰규정의 적용이 이루어져야 할 필요
- 조세특례 일몰규정 존속여부에 대해서는 조세평등주의의 관점과 정책적 조세의 입법목적 달성 여부, 명백한 존속 사유 관련 검토가 진행되어야 함

○ 창업·투자 조세특례 관련 입법논의과정 검토·분석

- 입법논의과정에서는 조세지출의 개념상 내용인 “대체가능성”의 관점에서 창업 기업에 대한 직접적인 지원방식과 간접적인 지원방식이 다양하게 산재되어 있는 상황이지만, 대체가능성이 충분히 존재함에도 불구하고, 시장의 자율적인 활성화를 도모하기 위한 조세특례지원방식의 선택이 이루어진 것으로 판단
- 시설투자에 대한 조세특례지원은 연구개발·인력개발에 대한 조세특례지원과 유사한 성격을 가짐
- 시설투자가 산업전반에 걸친 중요한 투자영역으로 여겨지기 때문에, 시장상황과 대외환경 등의 영향을 직접적으로 받게 되어 객관적이고 보편적인 기준 보다는 시기적 상황과 시장의 여건에 따라서 일몰여부가 결정되는 경우가 많이 발생

▶ 미국·일본과 우리나라 조세특례제도 문제의 공통점

- 조세특례에 해당하는 조문의 도입시에는 기간을 정하여 일몰되도록 하였으나 연장되는 경우가 빈번히 발생하여 적용 대상자와 업종·규모가 제한되며 기득권화됨
- 특히 문제가 되는 것은 이것이 특정 산업이나 업종에 치우쳐 있고 특정 기업에 집중된 특권 우대 세제가 되었거나 기업 활동이나 업종에 대해 세제의 중립성을 저해하고 있다는 지적
- 미국과 일본에서도 세부담의 공평성에 저해가 된다는 사실에도 불구하고 소기업 또는 중소기업에 대한 조세부담을 낮춰 경쟁력을 갖출 수 있도록 하고 비록 추상적이라 할지라도 특정한 정책목표를 설정하고 이를 근거로 하여 특례를 도입
- 소기업 또는 중소기업의 범위가 법률로 정해져 있으나 이들에 대한 동일한 내용의 특례를 부여하는 것이 아니라 특정산업이나 자본등급별(기업규모별) 특례기준을 마련하거나 별도의 대상요건을 세법에 추가하여 실제로는 적용대상을 좁히는 효과 발생
- 기업에 대한 특례조문의 적용요건이 다양화되어 ‘간소함’이라는 세제의 일반기준이 적용된 법체계를 갖추기에는 어려운 상황이라는 점도 공통적으로 발생

▶ 기업의 창업·투자 관련 조세특례 개선방안

- 조세특례 일반에 관한 개선사항
 - 「조세특례제한법」 제3조에서 정한 바와 같이 조세특례에 대해서는 「조세특례제한법」을 비롯한 각 조세법에서 정하도록 하는 것을 원칙으로 함
 - 다만, 이미 조세특례에 관한 사항이 규정되어 있는 지원법상의 근거조문들에서는 「벤처기업법」에서와 같은 별도의 감면대상이나 감면절차를 두지 않도록 할 필요

- 일몰규정의 합리적 적용을 위해서는 정책적 조세감면 규정의 구체적 목표 제시, 조세감면 규정 신설시 일몰규정 우선 폐지, 정기적 조세감면 규정 폐지 검토, 단순 연장 절차 진행의 방지, 세수확충 차원에서의 검토, 지방세와의 연계 검토 방안을 제안
- 한편, 입법기준의 설정 및 구체화를 위하여 조세특례제도의 국회 입법과정을 살펴 보았으나, 명확하고 일관성있는 입법기준 또는 심의기준은 발견되지 않음
- 조세특례제도에 대해서는 “특정성”, “대체가능성”, “폐지가능성”, “측정가능성”, “불상쇄성”의 특성을 조세특례입법의 기준으로 사용
- 기업의 창업 관련 조세특례의 개선방안
 - 창업중소기업에 대한 세액감면 기간, 창업지역 기준에 따른 조세특례, 창업벤처 기업의 유효기간 만료 등에 대한 개선방안 제시
- 기업의 투자 관련 개선방안
 - 창업자 등에의 출자에 대한 과세특례, 시설투자 등 투자활동에 대한 특례규정에 대해 조문별 개선방안 제시

Ⅲ. 기대효과

- 기업의 혁신성장 및 기업투자 활성화를 위한 세제지원 개선안 자료로 활용
- 「조세특례제한법」 등 조세특례 관련 법령 개정자료로 활용
- 고용창출, R&D, 기업구조조정 등 다른 분야의 조세특례 제도 추가연구를 위한 자료로 활용

▶ 주제어 : 조세특례, 중소기업 조세특례, 투자조세특례, 조세특례제한법, 창업기업, 세제지원

Abstract

I. Backgrounds and Purposes

▶ Need for special taxation related to start-up and investment

- Special taxation refers to exclusion and exemption from taxation, such as special tax rate, exemption, tax credit, and deduction, applied when certain requirements prescribed in tax laws are met.
- Examples of special taxation for SME are: (1) exemption for start-up SME for the purpose of fostering and nurturing start-up and SME, (2) special exemption for SME for the purpose of SME management support, and (3) deduction from investment amount tax for SME.
- Examples of special taxation that aims to promote investment include: (1) deduction for investment in productivity improvement facilities, (2) deduction for investment in energy conservation facilities, (3) deduction for investment in environment protection facilities, (4) deduction for investment for job creation, and (5) exemption of corporate tax for foreign investment.
- The scopes and requirements for application of special taxation for corporate start-up and investment and the effects and impacts thereof have influence over not only manageability and value of corporates, but also over national economy, business environment, and job market.

- Fair and efficient management of special taxation system is crucial to achievement of policy goals such as promotion of transparent market economy and order, increase of corporate investment, fostering small and medium-sized corporates, creation of start-up friendly environment, and encouragement of start-up activities.

▶ Issues in application of special taxation clauses

- Providing a legal basis for taxation at individual law level goes against the legislative purpose of Restriction on Special Taxation Act, and there is no benefit from discretionary clauses on tax support under individual law.
- In fact, special taxation schemes are legislated for promotion of corporate start-up and investment in various industrial areas. However, in order to provide tax support, a tax related law, such as Restriction on Special Taxation Act, must recognize such schemes. In doing so, issues arise due to discrepancy between the scope and means of tax support as provided in tax laws and those in special taxation schemes, which frustrate the purposes of special taxation schemes.

▶ Need for legislative criteria for special taxation system related to promotion of corporate start-up and investment

- There are no criteria for legislation of special taxation, such as exemption and tax support as provided in various support laws related to corporate start-up and investment, causing scattered and/or repetitive legislation.

- Although agreement between government bodies must precede legislation of tax exemption and application of special rules, in reality, for policy and political purposes, adjustments are made after legislation.
 - Therefore, there is a need for a standardized guideline for legislation and legislative process of special taxation rules that are applicable from law-making process level.
- ▶ Reorganization of special taxation system prescribed in laws related to corporate start-up and investment
- Based on a general approach toward special taxation system, this study aims to identify the scope of special taxation, clarify reasonable application of sunset clauses, and review on the criteria for legislation and on matters to be considered in the legislative process, in order to give a unified direction of special taxation legislation and come up with suggestions for improvement for an efficient implementation of tax support system and for an evaluation of effectiveness thereof.

II. Major Content

- ▶ Implementation of special taxation system related to corporate start-up and investment
- Current law and system on special taxation system related to corporate start-up and investment

- Unlike other special rules, special rules on tax exemption are given in Restriction on Special Taxation Act a limited discretion to create regulations on special taxation such as tax exemption.
- Current Restriction of Special Taxation Act provides special taxation on SME in Section 1 “Special Taxation for Small or Medium Enterprises” of Chapter 2 “Direct National Taxes”.
- Evaluation and analysis of special taxation related to start-up and investment
 - With respect to tax credit and tax reduction for investment amount of start-up SME, an in-depth analysis of special tax system concluded that delay of sunset is necessary. This system is still in effect.
 - Despite various issues and negative opinions raised in the in-depth analysis of special tax system, over-all conclusion recognized the need for and feasibility of the system.
 - However, the in-depth analysis of “exemption for start-up SME” and “tax credits for investments by SME” requires a statistical analysis on efficiency and economic impact of such special taxation, which considers various design methods and variables, rendering securement of a credible outcome difficult.
 - Therefore, it is more desirable to focus on the feasibility rather than efficiency or economic impact of the system in order to make a meaningful analysis of the outcome of the system.
- Management of special taxation system
 - In Article 142 of Restriction of Special Taxation Act provides for ex ante and ex post management methods of special taxation system and a detailed description for its process. National Finance Act also provides for a part of such process.

- In Restriction of Special Taxation Act, a tax expenditure outcome management scheme is adopted and reinforced. In 2013, an evaluation system through a professional organization is introduced. In 2015, tools such as an in-depth evaluation of special taxation system and pre-assessment of feasibility are introduced.
- Article 135 (5) of Enforcement Decrees of Restriction of Special Taxation Act provides for an ex post assessment, namely, (1) an analysis of effects of special taxation schemes, including the level of target achievement, economic effects, effects of income redistribution, and effects on finance, (2) an analysis of the validity of special taxation schemes, including appropriateness of the purposes and objects of policies and means for implementing policies, and (3) an analysis of the causes that hamper achievements of special taxation schemes and schemes to improve achievements.

► Considerations for establishment of criteria for legislation of special taxation system

- Principles and criteria for legislation of special taxation system
 - “Equity” and “efficiency” are the fundamental principles of legislation and direction of tax policy. The proposition that “equity” and “efficiency” must be criteria for legislation of taxation or special taxation is based on the “principle of neutrality of taxation”.
 - With respect to the principle of delegated legislation of special taxation, the principle of no taxation without law as prescribed in the Constitution, which states that “types and rates of taxes shall be determined by Act”, requires lawmaking align with the principle of no taxation without law and restricts administrative lawmaking.

- Legislative criteria, based on characteristics of tax expenditure (special taxation) include specificity, substitutionability, abolitionability, measurability, and non-offsetability.
- Discussion on the sunset clause for special taxation
 - Restriction on Special Taxation Act provides for a few types of special taxation for SME whose application is limited by sunset clauses.
 - With respect to those outside the scope of special taxation, special taxation policy may work as a reverse discrimination. Therefore, an effective sunset clause must be applied following strict criteria based on the original legislative intent.
 - With respect to expiration of sunset clause for special taxation, a thorough review must be made, taking into consideration the equity of tax burden principle, attainment of policy and legislative goals, and existence of a clear reason for its extension.
- Review and analysis on the legislative process of special taxation for start-up and investment
 - In legislative discussion, direct support methods and indirect support methods are sporadically included from the view point of substitutionability, which is a concept in tax expenditure. However, it seems that a policy decision is made to continue support through special taxation despite that it may be substituted, in order to facilitate market vitalization.
 - Special taxation for investment in facilities has characteristics similar to those of special taxation for R&D and human resources.

- Because investment in facilities is considered an important factor throughout industries, expiration of sunset clause often depends on circumstances of time and market, rather than subjective and general criteria, because it is directly influenced by market and outside circumstances.

▶ Common issues in special taxation systems of the US, Japan and Korea

- When special taxation clauses are first legislated, sunset clauses were to expire after a certain period. However, due to repeated extension of sunset, applicable scope, industry, and size become limited and privileged.
- It has been pointed out that the problem arises when special taxation is applied to particular industry or business, such that it becomes a privileged tax system and hampers neutrality of tax.
- Similarly, in the US and Japan, despite that special taxation diminishes the equity of tax burden, a policy goal, even an abstract one, is established to provide a base for special taxation system in order to lower the tax burden and increase competitiveness of SME.
- Although the scope of small business or SME is provided in law, special taxation is not uniformly applied to all of them. Rather, scope for special taxation is narrowed by conditions and requirements in industry type and/or size of the capital/business.
- Another common issue is that as conditions for application of special taxation become diversified, “simplicity” which is a general criterion for tax system is lost.

► Suggestions for improvement of special taxation for corporate start-up and investment

- Improvements in special taxation in general
 - As provided in Article 3 of Restriction on Special Taxation Act, in principle, special taxation is to be legislated in tax law, such as Restriction on Special Taxation Act.
 - Nevertheless, with respect to the clauses included in support laws which provide for special taxation, subjects and process of tax exemption should not be provided separately, as in Venture Business Act.
 - For a reasonable application of sunset clauses, a few suggestions are made regarding establishment of specific policy goals of tax exemption, expiration/pepeal of sunset clauses when a new tax exemption rule is legislated, a periodic review on repeal of tax exemption rules, prevention of simple extension of sunsets, review from the standpoint of expansion of tax revenue, and linking with local taxes.
 - On the other hand, legislative process of special taxation system at the National Assembly is looked into, in order to establish and concretize legislative criteria. However, there are no clear and unified legislative criteria or review criteria.
 - Specificity, substitutionability, abolitionability, measurability, and non-offsetability are to be used as criteria for legislation of special taxation.
- Suggestions for improvement of special taxation for start-up
 - Suggestions are made with respect to the applicable periods of tax exemption, special taxation depending on start-up area, and expiration of definition of “start-up” venture business.

- Suggestions for improvements of corporate investment
 - Suggestions are made for clauses on special taxation for investment for start-ups and investment in facilities.

III. Expected Effects

- This study may be used as a basis for suggestion for improvement of tax support to facilitate corporate innovative growth and corporate investment.
 - This study may be used as a ground for amendment of laws related to special taxation.
 - This study may be used as a data for further research on special taxation system of other areas such as job creation, R&D, and corporate reorganization.
- ▶ **Key Words : Special Taxation, Special Taxation for SME, Special Taxation for Investment, Restriction on Special Taxation Act, Start-up, Tax Support**

요약문	5
Abstract	13

제1장 서론 / 27

제1절 연구의 목적	29
제2절 연구의 범위 및 방법	33

제2장 기업의 창업·투자관련 조세특례제도 운용 / 37

제1절 조세특례제도 일반론	39
I. 조세특례의 개념	39
II. 조세특례의 근거 및 내용	44
III. 조세특례의 방식	56
제2절 창업·투자관련 조세특례제도 현황 및 입법현황	59
I. 기본 현황	59
II. 창업 관련 조세특례제도 현황	75
III. 투자 관련 조세특례제도 현황	81
제3절 창업·투자관련 조세특례 평가 분석	90
I. 최근 조세특례 현황	90
II. 창업중소기업 등에 대한 세액감면 평가 분석	95
III. 중소기업 등 투자 세액공제 평가 분석	105
IV. 종합평가	114
제4절 조세특례의 관리체계	115
I. 조세특례의 관리 개요	115
II. 총량적 관리	116
III. 개별적 관리	118

제3장 조세특례제도의 입법기준 설정을 위한 분석 / 123

제1절 조세특례입법을 위한 원리와 기준	125
I. 공평과 효율에 따른 검토	125
II. 법원칙에 따른 검토	132
III. 조세지출의 개념에 따른 검토	147
제2절 조세특례 일몰규정 관련 검토	151
I. 일몰규정의 의의와 특징	151
II. 조세특례제한법상 특례의 사후관리와 일몰제의 적용	153
III. 조세특례 일몰규정의 존속여부 판단의 기준	157
제3절 창업·투자 조세특례 관련 입법논의과정 검토·분석	160
I. 임시투자세액공제제도	160
II. 고용창출투자세액공제제도	166
III. 창업 관련 조세특례	171
IV. 연구개발·인력개발 투자 조세특례	183
V. 시설투자 조세특례	194

제4장 창업·투자 관련 조세특례제도 해외 입법례 / 207

제1절 서 설	209
제2절 미 국	210
I. 조세지출의 의의	210
II. 창업지원 관련 조세특례 제도	214
III. 투자관련 조세특례제도	217
제3절 일 본	223
I. 특별조세조치의 입법절차	223
II. 중소기업에 대한 특례의 적용배경	225

Ⅲ. 창업지원 관련 조세특례제도	226
Ⅳ. 투자 관련 조세특례제도	229
Ⅴ. 조특투명화법에 따른 조세특별조치 적용실태	234
제4절 소 결	235

제5장 기업의 창업·투자 관련 조세특례 개선방안 / 239

제1절 조세특례 일반에 관한 개선방안	241
Ⅰ. 특례대상의 명확화	241
Ⅱ. 일몰규정의 합리적 적용	246
Ⅲ. 입법기준의 설정 및 구체화 필요	251
제2절 기업의 창업 관련 조세특례의 개선방안	261
Ⅰ. 창업중소기업에 대한 세액감면 기간 검토	261
Ⅱ. 조세특례 기준으로서 연령에 관한 문제	263
Ⅲ. 창업지역 기준에 따른 조세특례	264
Ⅳ. 위임입법원칙의 위반 검토	266
Ⅴ. 창업벤처기업의 유효기간 만료	268
제3절 기업의 투자 관련 개선방안	270
Ⅰ. 투자 분야의 전환에 따른 조세특례제도 변경	270
Ⅱ. 투자대상 기업 확대	273
Ⅲ. 기업규모별 투자 관련 조세특례 차등 적용	276

제6장 결 론 / 281

참고문헌	291
------------	-----

Korea
Legislation
Research
Institute

제1장 서론

제1절 연구의 목적

제2절 연구의 범위 및 방법

제1장

서론

제1절 연구의 목적

조세특례는 조세법령에서 규정하고 있는 일정한 요건에 해당하는 경우 과세대상에서 제외하거나 특례세율과 세액감면, 세액공제, 소득공제 등 비과세·감면 적용을 통해 이루어지는 조세감면을 말한다.(『조세특례제한법』¹⁾ 제2조제8호) 조세특례제도는 일반적으로 국가의 주요 정책수단의 하나로서, 재정지원사업과 마찬가지로 외부불경제의 불안정성 등 시장실패를 조정·교정하고, 소득과 부를 재분배하며, 시장 및 경기변동에 대응을 통하여 거시경제의 안정화를 도모하고, 중·장기적으로 국가경제의 성장동력을 제고하는 등의 목적으로 추진하는 제도라고 평가할 수 있다.

조세특례제도에 의하여 세제의 감면이 되는 부문과 대상은 다양하게 분포되어 있으나, 이 중에서 기업경제 활성화를 위한 창업과 투자관련 조세특례는 조세특례제도의 핵심사항에 해당한다고 할 수 있다. 특히, 중소기업에 대한 조세특례는 기업의 창업과 중소기업 육성 및 기업활동의 촉진 등을 목적으로 “창업중소기업 등에 대한 세액감면”(『조세특례제한법』 제6조), “중소기업의 경영 지원을 위한 중소기업에 대한 특별세액감면”(『조세특례제한법』 제7조), “중소기업 등 투자세액 공제”(『조세특례제한법』 제5조)제도 등이 운용되는 바, “중소기업 등 투자세액 공제”는 기업의 투자활동을 지원하기 위한 투자 관련 조세특례제도에도 속한다고 할 수 있다.

1) 조세특례제한법 [시행 2019. 11. 1.] [법률 제16407호, 2019. 4. 30., 타법개정] : 이하에서 인용하는 「조세특례제한법」은 이 법률을 인용하기로 한다.

국가경제의 성장을 촉진하기 위하여 민간투자의 재원을 확보하고 전략적으로 선정된 특정설비 및 연구개발 등의 투자를 유도하기 위해 「조세특례제한법」은 투자촉진의 지원을 위한 조세특례제도를 운용 중에 있다. 투자촉진을 위한 주요 조세특례 항목으로는 “생산성향상시설”, “에너지절약시설”, “환경보전시설”, “안전시설” 등에 대한 투자세액공제가 있었는데, 「조세특례제한법」의 개정을 통하여 「조세특례제한법」 제25조에서 해당 시설을 통합하여 “특정 시설 등”에 대한 세액공제로 통합되었다.(「조세특례제한법」 제25조) 또한 “고용창출투자세액공제”(「조세특례제한법」 제26조), “외국인투자에 대한 세제 감면”(「조세특례제한법」 제5장) 등도 투자 관련 조세특례의 운영에 포함된다.

기업에 대한 창업·투자 관련 조세특례 적용의 대상 및 기준과 이에 의하여 발생하는 파급효과 및 영향은 해당 기업의 경영성과 및 기업가치의 제고 뿐만 아니라, 더 나아가 국가경제의 운영 및 기업환경·일자리에 막대한 영향을 주고 있는 것으로 파악할 수 있으며, 공정하고 효율적인 조세특례제도의 운영은 통한 공정하고 투명한 시장경제와 질서 의의 구현 및 기업에 대한 투자활성화, 중소기업의 성장력 및 성과 제고, 창업환경 조성 및 창업활동의 활성화 등 정책수단의 기능을 가능하게 한다고 할 수 있다.

한편, 기업의 창업·투자촉진 관련 법제와 조세특례규정의 적용에 관하여 문제점이 제기되고 있다. 1965년 12월 20일 (구)「조세감면규제법」²⁾ 제정 당시 다양한 개별 해당 법률에서 분산되어 규정되어 있던 조세특례에 관한 규정들은 (구)「조세감면규제법」에서 통합 관리 하도록 법제도의 전환이 이루어짐으로써, 조세특례 사항의 총체적인 재조정과 단일화로 인하여 과세공평과 효율적 세수관리를 목적으로 시행되었다. 따라서 해당 사항별 개별법 차원의 세제지원 및 조세감면에 관한 근거 규정은 비과세·감면을 통합관리하려는 「조세특례제한법」 입법 취지에 배치되는 것이었고, 개별법상 세제지원 및 조세감면에 대한 재량적 성격의 규정에 관한 실익이 없어지게 됨으로써, 개별법상 세제지원 및 조세감면에 관한 재량적 성격의 근거규정 없이도 「조세특례제한법」에 따라서 세제지원의 건 의가 가능하고 반면, 개별법에 재량적 성격의 근거규정이 있는 경우에도 「조세특례제한

2) (구)조세감면규제법 [시행 1966. 1. 1.] [법률 제1723호, 1965. 12. 20., 제정]

법』의 개정 없이는 세제지원 및 조세감면이 불가능하게 되는 제도시스템이 되었다. 따라서 개별 해당법령에서 세제지원에 대한 근거규정이 입법되는 경우 이해관계자의 불필요한 기대와 오해만 초래한다는 지적이 발생하게 되었다.

실제, 산업 및 경제의 다양한 분야에서 활동을 하고 있는 기업에 대하여 창업·투자활성화를 위한 조세특례 제도는 이미 입법화되어 있으나, 조세특례지원을 위해서는 「조세특례제한법」등 조세관련 법의 특례대상에 해당 내용이 구체적으로 포함되어야 하고 이 과정에서 지원·촉진·육성·진흥 등에 관한 법과 조세관련 법의 대상 및 적용상에서 발생하는 차이점으로 인하여 최초 해당 개별법률을 제정하려는 목적과 다르게 운용될 수 밖에 경우가 다수 발생하고 있다.

또한, 「조세특례제한법」 등 조세특례 관련 법률이 갖고 있는 체계와 적용을 위한 내용이 매우 복잡하다는 문제점도 제기되고 있다. 「조세특례제한법」 등 조세특례 관련 법률 자체 규정의 복잡성과 빈번한 개정으로 인하여 발생하는 법현실은 실제 수요자에 해당하는 기업, 개인사업자 측에서 이해하기 매우 어렵고, 적시에 적절하게 활용될 수 있는 제도를 효과적으로 선택하여 활용할 수 있는 기대효과가 낮아지는 문제가 발생한다. 대표적으로 「조세특례제한법」의 경우 가지조문을 제외하고도 총 147개 조문으로 구성되어 있으며, 각 조세특례 제도 별로 담당 부처 및 12개 담당과가 소관하고 있어서 해당 개별 제도 별로 상충이 발생하는 문제가 빈번하게 발생하고 있다. 이러한 법령상의 문제는 조세지원 정책의 일관성과 효율성을 심각하게 저해할 수 있다는 우려로 나타나고 있으며, 우리 정부의 어려운 재정여건 등을 감안할 때 비과세·감면제도의 일관적운용이 매우 절실한 상황이라고 할 수 있다. 따라서 기업의 창업·투자촉진과 관련하여 조세특례입법의 기준 및 입법정책의 타당한 방향성의 설정이 필요한 상황이라고 볼 수 있다.

현행 기업의 창업과 투자에 관한 각종 지원법상의 “조세감면”, “세제지원” 등 조세특례 입법의 기준이 없이 산발적, 중복적으로 입법이 진행되는 모습을 확인할 수 있다. 실제로 입법진행 과정에서 조세감면, 특례적용 관련 정부의 해당 관계부처 협의가 선행되어야 함에도 불구하고 정책적 목적이나 정치적인 목적으로 개별 해당 법률에서 특례근거규정

을 우선적 입법하고 사후적인 조정으로 「조세특례제한법」에 반영하는 방식 또는 협의·조정을 추진하는 경우가 빈번한 것으로 추측된다. 지원법에 우선 도입된 조세특례제도를 반영시키는 과정에서의 불합리한 조정이나 중복지원의 문제가 발생할 수 있으며, 일부 지원법의 경우는 지원법상 특례규정만 두고 있을 뿐, 실제 조세특례 관련 법령에 전혀 반영되지 않아 입법목적 자체가 구현되지 못하는 문제가 발생한다. 정부는 지속적으로 비과세·감면 규모를 축소하고자 정책을 수립하고 있으나, 조세특례 적용의 필요성에 관한 지원법상의 정책적 요청은 지속적으로 계속되고 있으며, 특례지원 대상으로 반영된 경우 일몰규정 적용 등의 방법으로 제외시키기가 어려운 문제가 발생한다. 일부 개별법에 예외적으로 허용하는 경우 모든 개별법으로 세제지원 재량적 성격의 조세특례 근거규정이 무분별하게 확대될 우려가 있으며 이에 따라 종합적·체계적인 비과세·감면에 대한 관리가 어려울 질 우려도 발생하게 된다. 따라서 조세특례 관련 해당 법률의 입법 당시부터 조세특례 규정을 입법하기 위한 일정한 기준을 설정하고, 입법과정상의 프로세스를 마련할 필요성이 제기된다고 할 수 있다.

상기의 조세특례에 관한 법현실의 하나로서 조세특례에 의한 중복 지원을 효율적으로 배제시킬 수 있는 방안의 마련이 필요하게 된다. 조세특례제도는 개별 제도별로 대상의 범위가 넓기 때문에 조세특례의 대상으로서 동일한 설비에 대한 다수 또는 중복의 투자세액공제가 적용될 우려가 있으므로, 이를 방지하기 위하여 「조세특례제한법」 제127조제2항에 따라 공제항목간에 있어서 중복지원은 배제하도록 규정하고 있다. 조세부담의 형평성에 기반하고 과다한 조세지원으로 인하여 발생하는 조세수입의 감소를 예방하기 위하여 중복지원의 배제는 중요한 기준에 해당한다고 할 수 있다. 그러나 실제로 「조세특례제한법」 상 중복지원의 배제 조항 자체가 매우 복잡하여 기업이 이에 대한 적용 여부를 고려하여 기업의 경영판단과 기업활동을 영위하기 어려운 상황이라고 할 수 있다. 사전에 지원법상 조세특례 조항에서 이들 중복대상에 대한 적용 관계를 규정하도록 하여 기업의 창업·투자 경영판단에 기여하는 방안도 고려할 수 있다.

따라서 이 연구는 크게 아래의 다음과 같은 방향성을 기초로 하여 연구를 수행하고 그 결과를 도출하고자 한다.

첫째, 조세특례 또는 조세지출의 개념과 창업·투자 관련하여 현행 「조세특례제한법」상 조세특례제도의 현황을 파악함으로써, 현행 제도의 상황과 문제점을 파악한다. 이를 위하여 창업과 투자에 관하여 진행된 “조세특례 심층평가”을 확인·분석하고, 제 외국에 있어서 창업·투자 관련 조세특례제도의 현황을 함께 살펴본다.

둘째, 조세특례입법에 있어서 입법기준 또는 입법시 고려사항에 관하여 검토함으로써, 조세특례입법에 대한 방향성제시를 가능하게 한다. 이를 위하여 조세법률주의·조세평등주의 등 법원리적 내용과 함께 조세지출의 개념적 특성을 파악하고, 이전 10년간 국회에서 진행되었던 「조세특례제한법」 개정안에서의 창업·투자 관련 입법과정상 논의를 검토하여 조세특례입법의 입법기준 또는 입법시 고려사항을 파악한다. 또한, 「조세특례제한법」상 주요 특징으로 일몰제도에 대한 검토를 통하여 향후 조세특례제도의 내용들에 대한 개별적인 존치여부의 검토에 방향을 제시한다.

셋째, 조세특례제도의 일반론적인 접근에 기초하여 특례대상의 명확화, 일몰규정의 합리적인 적용, 입법기준 또는 입법시 고려사항에 대한 검토를 진행하여 조세특례입법의 방향성을 제시한다. 그리고 창업과 투자에 관련된 구체적인 조세특례제도의 개선사항과 향후 개선방향성을 제시한다.

제2절 연구의 범위 및 방법

본 연구는 상기한 바와 같이 우리나라에서 시행되고 있는 기업의 창업·투자에 대한 조세특례제도의 타당성 등을 검토하여, 개선방안의 마련을 목적으로 하고 있다. 따라서 조세특례제도의 일반론 및 창업·투자 관련 조세특례제도의 현황을 파악하고, 조세특례제도의 법제도적인 검토와 분석을 주요한 연구방법으로 수행한다.

제2장에서는 기업의 창업·투자관련 조세특례제도 운용에 관한 일반론과 제도운영 및 입법현황, 조세특례의 관리체계에 관하여 검토한다. 또한, 백강 한밭대학교 경영회계학과

교수에게 조세특례심층평가에서 제시된 기업의 창업·투자관련 조세특례제도에 대한 검토 부분(본문 제2장 제3절)의 원고자문을 진행하여 그 결과를 바탕으로 법규범적·법제도적 분석을 함께 수행한다. 조세특례심층평가는 제도의 효율성과 타당성을 함께 분석하고 있으나, 법제도적·법규범적 접근과 검토에 관하여는 대략적인 내용으로 제시되고 있으므로, 본 연구에서는 기존의 평가내용에 추가하여 제도에 대한 정성적·규범적 분석을 수행한다. 이와 같은 내용을 종합하여 제2장에서는 창업·투자관련 조세특례제도의 제도 개선에 관하여 검토가 필요한 쟁점과 입법시 고려사항, 창업·투자 관련 개선점의 발굴의 기초적인 연구 및 검토를 수행한다.

제3장에서는 조세특례입법을 위한 기준 마련에 관한 연구를 수행한다. 조세특례입법의 “입법기준 설정”이라는 연구과업은 현실적으로 어려움이 있기 때문에, 법제도 자체의 불가피한 분석 영역 이외의 사항의 검토가 필요하므로, 일반적인 관점에서 조세특례를 입법하는 경우 고려사항을 중심으로 검토한다. 이를 위하여 “공평”과 “효율”에 입각한 헌법상 원리인 조세법률주의·조세평등주의를 시작으로 하여, 위임입법의 원칙 등 법제도적인 원리와 원칙을 조세특례입법의 관점에서 살펴보고, 조세특례의 특수한 모습인 일몰규정에 대한 의의와 특징 그리고 개선방향 등에 대하여 검토한다. 추가적으로 제18대 국회부터 제20대 국회까지 「조세특례제한법」 개정안의 발의와 관련하여 입법과정에서 논의된 쟁점과 입법시 고려사항, 제시된 입법기준 등에 대하여 분석한다.

제4장에서는 창업·투자관련 조세특례제도의 해외 입법례에 관하여 조사·분석한다. 우리나라와 법구조 및 유사한 조세행정을 운영하는 일본과 기업정책의 벤치마킹이 가능한 미국을 연구범위로 하였으며, 김현동 배재대학교 교수에게 미국과 일본의 창업·투자 관련 조세지원에 관한 현황(본문 제4장 제2절·제3절)을 조사 등의 원고자문을 진행하여 이를 기본으로 하여 수정·보완하고, 우리나라에 대한 시사점을 분석·검토한다.

제5장에서는 구체적인 제도개선 방안으로서 기업의 창업·투자 관련 조세특례제도에 대한 개선방안을 제시한다. 개선방안은 3가지로 구별하여 제시한다.

첫째, 조세특례제도의 일반론적인 측면에서 특례대상의 명확화, 일몰규정의 적용, 조세특례 입법시 고려사항(입법기준)에 관한 내용을 제시한다. 이러한 내용의 제시는 본 연구의 전체적인 내용에 기초하여, 종합된 내용을 근거로 제시하도록 한다.

둘째, 현행 「조세특례제한법」상 창업과 관련된 조세특례제도의 개선방안에 관한 구체적인 내용을 제시한다. 창업 관련 조세특례제도의 개선방안은 비교적 구체적인 사안에 대하여 검토함으로써, 현재 이슈가 되고 있는 창업기업, 청년기업 등에 대한 개선점을 발굴하여 검토한다.

셋째, 현행 「조세특례제한법」상 투자 관련 개선방안에 관한 구체적인 내용을 제시한다. 투자 관련 조세특례제도는 “투자”의 특징상 매우 광범위한 영역에서 조세특례가 이루어지며, 이에 대한 검토 또한 다양한 영역을 취급해야 하므로, 현행 제도에서 향후 발전되어져 가야 할 방향성을 제시하도록 한다.

< 전문가 워크숍 수행 >

1차 워크숍	일시	2019. 3. 5.
	주제/ 발표자	연구계획 및 수행방향 : 한정미 선임연구위원, 이준호 연구위원) 조세입법의 중요원리와 조세입법절차 : - 이전오(성균관대학교 법전원 교수)
	참석자	김현동(배재대학교 교수), 최천규(국회예산정책처 추계세제분석관)
2차 워크숍	일시	2019. 4. 5.
	주제/ 발표자	조세특례제한법 제5조 및 제6조의 문제점과 개선방향 : - 최성근(영남대학교 교수)
	참석자	노민선(중소기업연구원 연구위원), 정승영(한국지방세연구원 연구위원), 황제인(중소기업 음부즈만 규제개선팀장)

3차 워크숍	일시	2019. 4. 19.
	주제/ 발표자	조세특례제도 현황 및 관리체계 : - 최천규(국회예산정책처 추계세제분석관) 조세특례제한법 제6조 관련 영향 검토 : - 박재성(중소기업연구원 연구위원)
	참석자	이선화(국회미래연구원 연구위원)
4차 워크숍	일시	2019. 6. 14.
	주제/ 발표자	혁신성장기업을 위한 세정지원제도 운영 실무상 개선방안 : - 차상진(법무법인 이랑 변호사)
	참석자	박주영(숭실대학교 벤처중소기업학과 교수), 서종필(중소벤처기업부 창업 정책총괄과 사무관), 정다운(한국조세재정연구원 부연구위원)

제2장

기업의 창업 · 투자관련

● 조세특례제도 운용

제1절 조세특례제도 일반론

제2절 창업·투자관련 조세특례제도 현황 및 입법현황

제3절 창업·투자관련 조세특례 평가 분석

제4절 조세특례의 관리체계

제2장

기업의 창업·투자관련 조세특례제도 운용

제1절 조세특례제도 일반론

I. 조세특례의 개념

1. 조세특례와 조세지출

“조세특례”란 「조세특례제한법」 제2조 정의규정에서 정의하고 있는 바와 같이, 일정한 요건에 해당하는 경우의 특례세율 적용, 세액감면, 세액공제, 소득공제, 준비금의 손금산입(損金算入) 등의 조세감면과 특정 목적을 위한 익금산입, 손금불산입(損金不算入) 등의 중과세(重課稅)를 말한다.³⁾

조세특례의 개념은 「조세특례제한법」 제1조 목적규정에서 정의하고 있는 「조세특례제한법」의 목적을 다시 상세하고 구체적으로 개념화한 것으로 평가할 수 있다. 즉, 「조세특례제한법」 제1조 목적규정은 “이 법은 조세(租稅)의 감면 또는 중과(重課) 등 조세특례와 이의 제한에 관한 사항을 규정하여 과세(課稅)의 공평을 기하고 조세정책을 효율적으로 수행함으로써 국민경제의 건전한 발전에 이바지함을 목적으로 한다.” 규정하고 있는 바,

3) 본문에서 인용하고 있는 “조세특례”의 개념은 「조세특례제한법」 제2조 제8호에서 규정하고 있는 “조세특례”의 법적 정의의 내용을 인용한 내용이다. 일반적으로 조세특례라고 하면, 소득세·법인세 등 부과되는 세금에 대하여 일정한 요건 또는 자격을 갖춘 경우에 특례로서 세제감면을 받음으로써, 기업 등의 입장에서는 자금지원이나 보조금지원과 별도의 세제지원을 받게 되는 것으로 인식하고 있다. 그러나, 법적 개념으로서의 “특례”의 범위는 조세특례제한법상 조세감면만을 의미하는 것이 아니라, “중과세(重課稅)”의 개념도 포섭하고 있다는 점을 유의할 필요가 있다.

“조세의 감면 또는 중과”의 목적규정상 내용을 정의규정에서 세부적인 사항을 열거함으로써 설명한 것으로 볼 수 있다.

여기서 주목할 것은 「조세특례제한법」 제1조 목적규정은 조세특례의 개념을 구체화시키는 전제로서의 기능을 함과 동시에 조세특례제도의 운영과 입법에 있어서 기준이 될 수 있는 “과세의 공평과 조세정책의 효율성”을 규정하고 있다는 점이다. 즉, 조세특례는 「조세특례제한법」에 의하여 국가의 조세정책 중 세제감면 또는 중과에 관한 입법적인 기반을 제공함과 동시에 구체적인 입법의 기준을 함께 나타내고 있다는 점에 주목할 필요가 있다.⁴⁾ 이와 관련하여 국내 선행연구에서는 다음과 같이 조세특례에 대한 개념적 정의와 구체적인 내용을 제시하였다.

< 조세특례의 개념과 구체적인 내용 >

조세특례제한은 「특정의 정책목표를 실현하기 위해 세제상 예외규정·특별규정을 두고 행하는 조세의 경감조치·우대조치」 또는 「담세력 기타 동일한 상황에 있음에도 불구하고, 어떠한 정책목적 실현을 위해 특정요건에 해당하는 경우에 세부담을 경감하거나 가중하는 내용으로 하는 조치」라고 한다. 이외에도 조세특례제한은 「특정의 정책목적 실현을 위한 유인 수단으로서 특정의 경제부문 내지 국민에 대한 조세의 경감·면제를 행하는 것이다. 즉 동일한 경제적 지위에 있는 자에 대하여는 동일한 조세부담을 부과한다는 원칙을 파기하고, 조세부담의 불공평을 특정부문에 인정함에 따라 소기의 효과를 거두려는 것」이라고도 한다. 한편 조세특례제한을 최협의로 보는 경우에는 조세특별제한법에서 규정하는 조세우대조치를 지칭하지만, 세법학적으로는 응능부담원칙을 희생하여 산업경제정책의 시각에서 특정납세자의 조세를 경사적으로 경감하는 모든 조치를 말한다. 이 의미에서 조세특례제한은 조세특별제한법 외에 소득세법, 법인세법, 지방세법 등의 기본세법 외에 포함한다고도 정의하고 있다. 그리고 조세특례제한은 「기본세제를 그 때 그 때의 경제상황에 맞추어 조직적으로 체계하기 위한 규정 또는 조치를 하는 것이 아니라 동일한 경제적 지위를 가진 자에 대하여는 동일한 부담을 말하고, 이른바 조세공평의 원칙을 크거나 작게 희생시키면서 경제정책 목적을 특정의 경제부

4) “과세의 공평과 조세정책의 효율성” 등 조세특례제도의 운영에 있어서 입법기준 등에 관한 구체적인 내용은 후술하기로 한다.

문 내지 국민층에 대한 조세의 경감면제라는 유인수단으로 달성하고자 하는 목적을 가진 규정 내지 조치」라고도 한다.

※ 출처 : 신평우, 조세정책 환경변화에 따른 조세법의 제·개정에 관한 연구, 토지공법연구 제59집, 한국토지공법학회 (2012.11), pp.655~656

한편, “조세특례” 개념의 일부로서 “조세감면”은 “조세지출”의 개념과 혼용되어 사용되는 경우 있으나, 엄밀히 검토하면 “조세감면”은 “조세지출”의 내용 중 하나로서 파악하는 것이 정확한 의미파악이며, “조세지출”의 개념이 “조세감면”의 개념보다 더 넓게 적용되는 개념이라고 할 수 있다. 조세지출은 강학상 또는 조세이론상 검토되는 개념이라기 보다는 조세정책을 추진하는 과정에 있어서 정책적 필요성으로 제시된 개념으로서 입법적으로 구체화된 개념이라고 볼 수 있다. 즉, 「조세특례제한법」에서 조세지출에 관한 명확한 법적 개념을 규정하고 있다. 「조세특례제한법」 제14조의2의 규정인 “조세지출예산서의 작성”에서는 제1항에서 「기획재정부장은 조세감면·비과세·소득공제·세액공제·우대세율적용 또는 과세이연 등 조세특례에 따른 재정지원(이하 “조세지출”이라 한다)의 직전 연도 실적과 해당 연도 및 다음 연도의 추정금액을 기능별·세목별로 분석한 보고서(이하 “조세지출예산서”라 한다)를 작성하여야 한다」고 규정하고 있다.(「조세특례제한법」 제14조의2 제1항)

상기의 「조세특례제한법」상 조세지출의 개념을 살펴보면, “조세지출예산서”의 작성이 기본적인 목적으로 하여 조세정책의 운영을 위한 정책적 필요성에서 제시된 개념으로 파악할 수 있다. 즉, 조세지출은 조세감면 이외에 이와 유사한 공제, 우대세율, 과세이연 등을 포함하는 개념으로 파악할 수 있으며, “조세특례에 따른 재정지원”이라는 규정의 표현에서 조세특례의 다른 모습으로서의 개념으로 파악할 수 있다.

2. 조세특례·조세지출의 개념과 특징

조세특례의 개념은 현행 「조세특례제한법」상 실정법적 근거를 통하여 확인할 수 있으며, 이 개념은 보다 광범위한 조세지출의 개념으로 흡수될 수 있다는 점을 상기한 바대로 확인할 수 있다. 다만, 실정법상 정의와 조세학·세법학의 정의는 표현방식과 포섭범위에 있어서 차이가 있을 수 있으나, 궁극적으로 “조세감면과 중과세”라는 특징적인 효과를 중심으로 개념형성이 이루어졌다는 점은 공통적이라고 할 수 있다.

한편, 우리나라에서 시행되고 있는 조세지출제도의 제도개관에 관하여 국내 선행연구는 다음과 같이 정리하고 있다.

< 조세지출제도의 개관 >

- 관련 근거 : 「조세특례제한법」 제142조의2
 - 자료 공표 : 기획재정부, 「조세지출예산서」(예산안과 함께 발표)
 - 지방세 비과세·감면 : 안전행정부(현 행정자치부), 「지방세통계연감(舊 지방세정연감)」
 - 조세지출 지정요건 : 조세지원의 특정성, 제도의 폐지가능성
 - 지정 주체 : 기획재정부
 - 관련 근거 : 「조세특례제한법시행령」 제135조의3
 - 지정요건이 기획재정부 재량사항에 맡겨져 있고, 하위법령에 명확한 지정 요건이 없는 등 조세지출 기준이 모호
- ※ 출처 : 국회예산정책처, 2017 조세의 이해와 쟁점 : 조세지출, 국회예산정책처 경제분석실 세제분석과 (2017.6), p.3

상기 선행연구에서는 조세지출제도의 개관에 관하여 설명하고 있는 바, 「조세특례제한법」에 따라서 제도가 운영되고 있지만, 조세지출의 지정요건에 관하여 구체적이고 명확한 법적 요건이 존재하지 않으며, 소관부처의 재량에 따라서 운영된다는 점을 지적하고 있다. 상기 선행연구가 지적하고 있는 “조세지출의 지정요건”과 관련하여, 이는 “조세지

출”의 특징과 관련된 사항으로서 제도운동을 위한 요건 뿐만 아니라, 조세특례입법을 하는데 있어서 입법기준으로서의 역할을 기대할 수 있는 사항이라고 볼 수 있다.

이에 관하여 조세지출에 관한 전반적인 검토를 수행한 국내 선행연구에서는 국가별로 다양하게 설명되고 있는 조세지출에 대하여 다음과 같은 일정한 공통적인 특성이 존재하고 있는 것으로 분석하였고, 이러한 공통적 특성에 기초하여 조세특례입법에 관한 기준 등이 검토될 수 있을 것으로 예상된다.

< 조세지출의 공통적인 특성 >

- ① (특정성) 조세지출은 특정한 산업, 활동 및 과세계층에게 이익 부여
- ② (대체가능성) 조세지출은 조세제도가 아닌 다른 정책수단을 사용하여도 성취할 수 있는 정책목적은 조세제도를 통하여 달성하고자 할 때 발생
- ③ (폐지가능성) 조세제도를 개정함으로써 특정 조세지출을 없애는 것이 행정적으로 실행 가능
- ④ (측정가능성) 조세지출은 해당 세목의 범위가 넓어서 적당한 기준조세체계를 설정함으로써 조세지출의 규모를 측정하는 것이 가능
- ⑤ (불상쇄성) 조세지출이 제공하는 혜택을 크게 상쇄시킬 수 있는 조항이 동일한 조세제도 내에 존재하지 않음

※ 출처 : 박명호·전병희, 조세지출과 세출예산의 연계방안 검토, 한국조세재정연구원 (2009.8), p.45)

조세특례가 조세지출에 포함되는 개념으로 보는 전제에서, 상기한 바와 같은 조세지출의 공통적인 5가지 특성은 조세특례를 인정하는 기준과 입법적인 기준에 대하여 시사점을 제공할 수 있다. 즉, “특정성”에 관한 특징에 있어서 조세특례가 적용되는 범위는 입법적으로 명확하여야 한다는 명확성의 원칙을 확인할 수 있다. 특정 과세계층에 대한 세제

5) 본 연구보고서에서는 상기한 바와 같은 조세지출의 공통적인 특성에 관하여 「OECD, Tax Expenditure: Recent Experiences, 1996」의 보고서에서 제시된 내용이라는 점을 밝히고 있다.

의 특례이익을 부여하는 것이므로, 이는 국가별로 공통적인 특징이면서, 중요한 입법기준이 될 수 있다.

II. 조세특례의 근거 및 내용

1. 법적 근거

조세정책에 있어서 조세법률주의⁶⁾는 가장 중시되는 법원칙으로서 일반화 되어 있다. 헌법상 원리이며, 형사벌과 함께 조세는 국민에 대한 의무를 부담하는 국가행위이므로 죄형법정주의와 동일하게 조세법률주의는 조세정책 전반에 걸쳐서 가장 중요한 법원리이다. 이러한 조세법률주의는 조세입법에 있어서 전제가 되는 원칙임에는 틀림없지만, 조세입법 자체가 어떠한 기능과 역할을 하는지에 대한 검토가 필요하다.

조세입법의 기능과 역할에 관하여 국내 선행연구에서는 다음과 같이 설명하고 있다.

6) 조세법률주의의 의의와 개념에 관하여 국내 선행연구에서는 헌법재판소의 판결례 등을 종합하여 다음과 같이 정의하고 있다. 즉, “조세법률주의는 조세평등주의와 함께 조세법의 기본원칙으로서, 법률의 근거 없는 국가는 조세를 부과·징수할 수 없고 국민은 조세의 납부를 요구 당하지 않는다는 원칙이다. 이러한 조세법률주의에서 조세는 국민의 재산권을 침해하는 것이 되므로, 납세의무를 성립시키는 납세의무자, 과세물건, 과세표준, 과세기간, 세율 등의 과세요건과 조세의 부과 징수절차는 모두 국민의 대표기관인 국회가 제정한 법률로써 이를 규정하여야 한다는 과세요건법정주의를 채택하고 있다. 그럼에도 불구하고 그 규정내용이 지나치게 추상적이고 불명확하면 과세관청의 자의적인 해석과 집행의 초래할 염려가 있으므로 그 규정내용이 명확하고 일의적이어야 한다는 과세요건명확주의를 그 핵심적 내용으로 하고 있다. 우리 헌법에서도 제38조에서 ‘모든 국민은 법률이 정하는 바에 의하여 납세의 의무를 진다’라고 규정함과 동시에 제59조에 ‘조세의 종목과 세율은 법률로 정한다.’라고 규정하여, 조세법률주의를 천명하고 있다. 결국 조세법률주의의 이념은 과세요건을 법률로 명확하게 규정함으로써 국민의 재산권을 보장함과 동시에 국민의 경제생활에 법적 안정성과 예측가능성을 보장함에 있다.”고 조세법률주의에 관하여 설명하고 있다. (허강무, 조세법에 있어서의 실질적 법치주의에 관한 소고, 헌법학연구 제12권 제1호, 한국헌법학회 (2006.3), pp.231~232) ; 앞의 국내 선행연구에서는 조세법률주의의 의의와 개념을 정의하기 위하여 「허강무, 조세법에 있어서의 실질적 법치주의에 관한 소고, 헌법학연구 제12권 제1호, 한국헌법학회 (2006.3), p.232」의 각주 (9)번과 각주 (10)번에서 “헌법재판소 1992. 12. 24. 90헌바21, 헌법재판소 1998. 3. 26. 96헌바57, 헌법재판소 1998. 12. 24. 97헌바33, 헌법재판소 1999. 7. 22. 97헌바55, 헌법재판소 1999. 7. 22. 97헌바16, 헌법재판소 1999. 2. 25. 96헌바64, 헌법재판소 2000. 6. 29. 98헌바35, 헌법재판소 1994. 7. 29. 92헌바49, 헌법재판소 1995. 11. 30. 93헌바32, 헌법재판소 2000. 6. 29. 98헌바92, 헌법재판소 2002. 8. 29. 2000헌바50”의 판례를 근거로 하였음을 표시하고 있다.

< 조세입법의 기능과 역할 >**(1) 사후적 권리보장제도의 보완적 기능**

조세법이 실효적인 범규범으로 작동하려면 납세자의 권익이 침해된 경우에 그것을 구제할 수 있는 권리구제제도가 제대로 완비되어 있어야 하는 것은 물론이다. 현행법상으로는 과세전적 부심사·이의신청·심사청구·심판청구·감사원 심사청구·민사소송·행정소송·헌법소송 등 복잡한 구제제도가 규정되어 있으나, 과세전적부심사를 제외하고는 모두 사후적 구제제도일 뿐만 아니라 현행 조세구제제도는 매우 복잡하고 시간이 많이 걸리는 까닭에 비효율적이다. 위와 같은 사후구제제도의 단점을 보완하고 급변하는 사회경제 구조 속에서 납세자의 권익을 제대로 보장하려면 입법과정에서부터 헌법에 반하거나 조세원리에 어긋나지 않는 법령을 만들어야 하고, 그런 의미에서 조세입법론은 현행 사후적 권리보장제도가 지니는 한계를 보완하는 기능을 가진다.

(2) 조세법의 민주적 정당성 확보

조세법이 민주적 정당성을 가지려면 표현이 구체적이고 분명하여야 하는 것은 물론이고, 그 내용이 합치주의의 이념·공평의 원리·재산권 보장 등 헌법이념에 부합하여야 한다. 따라서 정책목적에 치우친 나머지 합리적인 이유없이 특정 납세자를 차별한다든지, 당해 법률 또는 당해 법률조항이 달성하고자 하는 목적에 비추어 그 수단이 너무 지나치다든지, 과세권자의 편의만을 고려한 나머지 납세자에게 지나친 부담이나 불편을 가하는 조세법규범은 민주적 정당성을 가질 수 없어 바람직하지 아니하다. 조세입법론은 위와 같은 의미에서 조세법의 민주적 정당성을 추구하는 것을 목표로 한다.

(3) 조세법 해석론의 문제점 최소화

조세법령을 자세하게 규정한다고 하더라도 사회·경제적 현상이 급변하는 까닭에 미처 법이 예상하지 못한 공백이 생겨날 수 있고, 그렇지 않다고 하더라도 구체적인 법조문의 의미가 명확하지 않아 다툼이 생겨날 수 있다. 그런데, 법해석시에는 견해가 대립될 수 있을 뿐만 아니라 문리해석을 우선할 수밖에 없는 까닭에 구체적 형평에 맞지 아니하는 결론에 이르는 경우도 생겨난다. 이와 같은 법해석론의 문제점을 최소화하려면 결국 조세법령을 가능한한 분명하고 상세하게 규정할 수밖에 없다. 이 경우에 구체적으로 어떤 내용으로, 어떻게 입법할 것인가는 조세입법론에 맡겨야 한다. 그런 의미에서 조세입법론은 조세법 해석론의 문제점을 최소화하는 기능을 가진다.

※ 출처 : 이전오, 조세법률의 입법절차에 관한 연구, 성균관법학 제22권 제2호, 성균관대학교 법학연구소 (2010.8), pp.442~444

상기한 국내 선행연구에서 언급하고 있는 바와 같이 조세법률주의는 조세입법의 근본적인 원칙이지만, 조세입법 자체가 가지고 있는 기능과 역할은 다양하고 세부적이며 구체적인 상황⁸⁾에서 조세법률주의가 어떠한 이유와 근거로서 헌법상 원칙임을 나타내는지에 대한 근본적 설명이 될 수 있다. 조세입법은 원칙적인 입장에서 실제적으로 국민의 권리·의무를 구체화하여야 하며, 절차적으로 권리보장과 의무이행에 관한 합리적 근거 및 타당성을 제공하여야 한다. 이러한 조세입법의 기능과 역할은 그 내용 그대로 조세특례를 입법하는 과정에 있어서도 유념하여야 할 사항으로 판단된다.

일반적인 법원칙과 법원리로서 조세에 대한 법적 근거 및 통제원리에 관하여는 조세법률주의, 조세평등주의 등의 헌법상 원리가 논의된다. 조세특례에 대해서도 이러한 헌법상 원리가 그대로 적용된다고 보는 것이 일반적이다.⁹⁾

7) 이 국내 선행연구에서는 사후적 규제제도의 전반적인 문제점에 대하여는 「이전오, 조세규제제도의 개선방안, 국가재정 관계법제의 현안과 과제(Ⅰ), 한국법제연구원 (2004.6)」를 참조하라고 기술하였다.

8) 조세분야는 모든 법제도 분야를 살펴보았을 때에 가장 복잡다기한 성격을 가진 법제도로 평가된다. 따라서 입법 사항으로 법률에서 규정하는 내용에 한계가 있을 수 있으며, 결국 위임입법원칙에 따라서 행정부가 제정하는 시행령 단계에서 많은 내용이 결정될 수밖에 없는 상황에 직면하게 된다. 이러한 이유로 조세법률주의와 위임입법원칙은 상호간에 긴밀한 보완이 이루어져야 조세입법의 다양하고 세부적인 내용이 조세법률주의에 입각하여 규정될 수 있다. 이에 관하여 조세법률주의와 위임입법의 관계에 관한 국내 선행연구에서는 다음과 같이 설명하고 있다. 즉, 조세법률주의와 위임입법원칙과의 관계에 대하여 “국민의 재산권을 보호하고 법적 안정성과 예측가능성을 보장하기 위한 조세법률주의는 세법의 근본원칙으로서 어떠한 경우에도 그 이념이 훼손되어서는 아니 될 것이나, 조세법률주의를 철저히 시행한다면 급변하는 경제현상에 대처하여 정확하게 과세대상을 포착하고 적정하게 과세표준을 산출하기 어려워 공평과세의 목적을 달성하기 곤란할 것이다. 따라서, 조세법률주의를 견지하면서도 경제현실에 부합한 공정한 과세를 실현하고 탈법적인 조세회피행위에 대처하기 위해서는, 납세의무의 중요한 사항 내지 본질적인 내용에 관련된 것이라 하더라도 경제현실의 변화나 전문적 기술의 발달 등에 적시 대응하여야 하는 세부적인 사항에 관하여는 국회제정의 형식적 법률보다 더 탄력성이 있는 행정입법에 위임할 필요가 있다고 할 것이다. 그러나, 복잡다기한 경제현상에 신속하게 대처하기 위하여 전문적·기술적 조치를 강구하는 것이 필요하다는 명분하에 법률로 규정하여야 할 사항을 하위법령에 포괄적으로 위임할 수 있도록 허용한다면, 사실상 입법권을 백지 위임하는 것이나 다름없어 의회입법의 원칙이나 법치주의를 부인하는 결과가 될 것이다. 행정부에 의한 자의적인 법률의 해석과 집행을 방지하고 의회입법의 원칙과 법치주의를 달성하고자 헌법에서는 위임입법의 한계를 명시하고 있다.”라고 설명한다. (김창범, 조세법률주의와 위임입법의 한계 - 헌법재판소 결정례를 중심으로, 법제, 법제저 (2000.5), p.31) ; 한편, 헌법재판소의 판례에 따르면 조세분야에 있어서 위임입법이 불가피한 점에 대하여 다음과 같이 판시하고 있다. 즉, “조세법률주의를 지키면서도 경제현실에 따라 공정한 과세를 하고 탈법적인 조세회피행위에 대처하기 위하여는 납세의무의 본질적인 내용에 관한 사항이라 하더라도 그중 경제현실의 변화나 전문적 기술의 발달 등에 적응하여야 하는 세부적인 사항에 관하여는 국회제정의 형식적 법률보다 더 탄력성이 있는 대통령령 등 하위법규에 이를 위임할 필요가 있다.”라고 판시하였다. (헌법재판소 1995. 11. 30. 94헌바40, 95헌바13)

9) 조세정책 및 조세특례에 대한 법원리와 입법기준에 관한 구체적인 내용은 후술한다.

조세법률주의는 조세특례제도에 관한 논의 이전에 그 전제로서 검토되어야 할 조세법상의 최상위원칙이라고 할 수 있다. 주요한 내용이 과세의 근거와 법적 타당성이 중심이 되지만, 조세특례에 대한 원칙으로서의 최상위원칙이라는 점은 변함이 없다. 조세법률주의에 대하여 헌법재판소는 다음과 같이 판시하였다.

< 조세법률주의에 관한 헌법재판소 판례 >

조세행정에 있어서의 법치주의 적용은 조세징수로부터 국민의 재산권을 보호하고 법적 생활의 안전을 도모하려는 데 그 목적이 있는 것으로서, 과세요건법정주의와 과세요건명확주의를 그 핵심적 내용으로 하는 것이지만, 오늘날의 법치주의는 국민의 권리·의무에 관한 사항을 법률로써 정해야 한다는 형식적 법치주의에 그치는 것이 아니라, 그 법률의 목적과 내용 또한 기본권보장의 헌법이념에 부합되어야 한다는 실질적 법치주의를 의미하며, 헌법 제38조, 제59조가 선언하는 조세법률주의도 이러한 실질적 법치주의를 뜻하는 것이므로, 비록 과세요건이 법률로 명확히 정해진 것일지라도 그것만으로 충분한 것이 아니고, 조세법의 목적이나 내용이 기본권보장의 헌법이념과 이를 뒷받침하는 헌법상의 제 원칙에 합치되지 아니하면 아니 된다.

※ 출처 : 헌법재판소 1992. 2. 25. 90헌가69, 91헌가5, 90헌바3.

한편, 조세특례와 관련하여서는 조세평등주의에 관한 논의가 중심이 될 수 있다. 이는 일반적인 과세에 대해서는 조세법률주의에 의한 통제가 이루어지고, 조세감면 등 차별적인 조세제도운영에 있어서는 조세평등주의에 관한 논의가 이루어지는 것은 당연한 귀결이라고 할 수 있다. 이에 대하여 국내 선행연구에서는 다음과 같이 조세평등주의에 관하여 설명하고 있다.

< 조세평등주의와 조세특례 >

헌법은 제11조 제1항에서 「모든 국민은 법 앞에 평등하다. 누구든지 성별·종교 또는 사회적 신분에 의하여 정치적·경제적·사회적·문화적 생활의 모든 영역에 있어서 차별을 받지 아니한다」고 규정하고 있다. 조세평등주의는 위 헌법규정에 의한 평등의 원칙 또는 차별금지의 원

칙의 조세법적 표현이라고 할 수 있다. 따라서 국가는 조세입법을 함에 있어서 조세의 부담이 공평하게 국민들 사이에 배분되도록 법을 제정하여야 할 뿐만 아니라, 조세법의 해석·적용에 있어서도 모든 국민을 평등하게 취급하여야 할 의무를 진다. 다시 말해서 과세는 개인의 경제적 급부능력을 고려한 것이어야 하고, 동일한 담세능력자에 대하여는 원칙적으로 평등한 과세가 있어야 한다. 또 나아가 특정의 납세의무자를 불리하게 차별하는 것이 금지될 뿐만 아니라 합리적 이유 없이 특별한 이익을 주는 것도 허용되지 아니한다.

※ 출처 : 허강무, 조세법에 있어서의 실질적 법치주의에 관한 소고, 헌법학연구 제12권 제1호, 한국헌법학회 (2006.3), pp.241~242

상기한 법원칙적·법원리적 통제원칙 이외에 보다 구체적으로 기업에 대한 조세지원, 조세특례에 대해서는 법적 근거의 확인이 필요하다. 즉, 우리나라에서 시행되고 있는 중소기업법제로 분류되는 법률들은 규제적 장치 보다는 지원프로그램을 주요 내용으로 하는 법제도로서 기능을 하고 있기 때문에, 이에 대한 상위법적인 근거를 검토할 수 있다. 이러한 지원법제 이외에 조세특례의 경우 또한 다른 형태의 지원법제라고 볼 수 있으므로, 이에 대한 법적 근거를 살펴 볼 필요가 있다.

우리나라의 헌법 제9장은 경제질서에 관한 최고 상위의 법규범을 규정하고 있는 바, 구체적으로 기업, 자원, 농업, 국토, 소비자, 무역, 과학기술 등의 중요한 국가의무를 규정하고 있다.(헌법 제119조~제127조) 이 중에서 헌법 제119조는 조세특례 뿐만 아니라, 모든 기업지원프로그램의 최상위법적 근거를 제공하는 것으로 해석된다.¹⁰⁾

헌법 제119조¹¹⁾의 내용은 기업의 경제활동을 존중·보장하면서, 시장에 있어서의 공정성과 안정성을 확보하기 위한 규제의 근거로 볼 수 있는 바, 구체적으로 기업의 지원에

10) 이러한 해석은 보다 구체적인 논의와 분석, 검토 등이 필요할 수 있으나, 헌법상 규정에서 매우 명확하고 명시적으로 규정하고 있기 때문에, 별도의 분석과 비교논의를 생략하고 헌법상 규정의 표현에 국한하여 해석하는 의견으로 볼 수 있다.

11) 「헌법」 제119조 ① 대한민국의 경제질서는 개인과 기업의 경제상의 자유와 창의를 존중함을 기본으로 한다.
② 국가는 균형있는 국민경제의 성장 및 안정과 적정한 소득의 분배를 유지하고, 시장의 지배와 경제력의 남용을 방지하며, 경제주체간의 조화를 통한 경제의 민주화를 위하여 경제에 관한 규제와 조정을 할 수 있다.

관한 내용을 담고 있지는 않다. 따라서, 헌법 제119조와 추가적으로 기업지원에 관한 구체적인 근거가 필요한 바, 이에 대한 헌법 명문상 근거는 헌법 제123조에서 찾아 볼 수 있다. 한편, 기업활동 전반에 대한 자율성 보장과 지원의 구체적인 헌법상 근거를 헌법 제119조로 해석한다면, 조세특례 및 세제지원의 중요 대상으로서 중소기업에 대한 헌법상 지원근거는 헌법 제123조 제3항이라고 해석할 수 있다.¹²⁾

한편으로, 조세특례에 의한 지원이 기업에 대하여 매우 구체적인 지원이라는 점을 감안한다면, 헌법 이외에 있어서 보다 구체적인 법적 근거가 필요하다고 볼 수 있다. 이에 대해서는 각종 중소기업지원에 관한 법률들에 있어서 산재되어 규정되었다고 볼 수 있다. 대표적으로 「중소기업기본법」¹³⁾ 제19조¹⁴⁾에서는 직접적으로 중소기업에 대한 조세특례 등의 지원제도 근거를 마련하고 있다.¹⁵⁾

「중소기업기본법」 이외에도 다음과 같은 법률에서 법적 근거를 갖고 조세특례의 지원이 이루어지고 있다.

-
- 12) 「헌법」 제123조 ① 국가는 농업 및 어업을 보호·육성하기 위하여 농·어촌종합개발과 그 지원등 필요한 계획을 수립·시행하여야 한다.
 ② 국가는 지역간의 균형있는 발전을 위하여 지역경제를 육성할 의무를 진다.
 ③ 국가는 중소기업을 보호·육성하여야 한다.
 ④ 국가는 농수산물의 수급균형과 유통구조의 개선에 노력하여 가격안정을 도모함으로써 농·어민의 이익을 보호한다.
 ⑤ 국가는 농·어민과 중소기업의 자조조직을 육성하여야 하며, 그 자율적 활동과 발전을 보장한다.
- 13) 중소기업기본법 [시행 2019. 2. 15.] [법률 제15746호, 2018. 8. 14., 일부개정]
- 14) 「중소기업기본법」 제19조(금융 및 세제 조치) ① 정부는 중소기업자에 대한 자금 공급을 원활히 하기 위하여 재정 및 금융자금 공급의 적정화(適正化)와 신용보증제도의 확립 등 필요한 시책을 실시하여야 한다.
 ② 정부는 중소기업시책을 효율적으로 실시하기 위하여 조세에 관한 법률에서 정하는 바에 따라 세제상의 지원을 할 수 있다.
- 15) 일반적인 입법례에서는 조세특례의 지원이 필요한 경우 해당 개별법률에서 근거를 마련하지만, 이는 직접적인 조세특례가 효과를 발생시킬 수 없고, 실질적으로는 「조세특례제한법」상 구체적인 조세특례의 내용이 규정되어야 직접적인 세제지원의 효과가 발생하게 된다.

< 중소기업에 대한 조세특례지원의 법적 근거 >

「중소기업기술 보호 지원에 관한 법률」¹⁶⁾

제29조(조세에 관한 특례) 국가와 지방자치단체는 중소기업기술 보호를 지원하기 위하여 필요한 경우 「조세특례제한법」, 「지방세특례제한법」, 그 밖의 조세 관계 법률에서 정하는 바에 따라 국세 및 지방세를 감면할 수 있다.

「벤처기업육성에 관한 특별조치법」¹⁷⁾

제14조(조세에 대한 특례) ① 국가나 지방자치단체는 벤처기업을 육성하기 위하여 「조세특례제한법」, 「지방세특례제한법」, 그 밖의 관계 법률로 정하는 바에 따라 소득세·법인세·취득세·재산세 및 등록면허세 등을 감면할 수 있다.

「1인 창조기업 육성에 관한 법률」¹⁸⁾

제17조(조세에 대한 특례) 국가와 지방자치단체는 1인 창조기업을 육성하기 위하여 1인 창조기업에 대하여 「조세특례제한법」, 「지방세특례제한법」, 그 밖의 조세 관계 법률에서 정하는 바에 따라 소득세·법인세·취득세·재산세 및 등록면허세 등의 조세를 감면할 수 있다.

「소상공인 보호 및 지원에 관한 법률」¹⁹⁾

제14조(조세의 감면) 국가나 지방자치단체는 소상공인의 경영안정과 성장을 지원하기 위하여 필요한 경우에는 소상공인에 대하여 「조세특례제한법」, 「지방세특례제한법」, 그 밖의 관계 법률에서 정하는 바에 따라 소득세, 법인세, 취득세, 재산세 및 등록면허세 등을 감면할 수 있다.

「중소기업 인력지원 특별법」²⁰⁾

제31조(금융 및 세제 지원 등) ① 정부는 중소기업 인력지원을 위한 자금을 원활히 공급하기 위하여 재정지원, 신용보증지원 등 필요한 시책을 실시할 수 있다.

② 정부는 중소기업 인력지원을 위하여 「조세특례제한법」, 「지방세특례제한법」 등 조세 관련 법률에서 정하는 바에 따라 세제지원을 할 수 있다.

16) 중소기업기술 보호 지원에 관한 법률 [시행 2018. 12. 13.] [법률 제15692호, 2018. 6. 12., 일부개정]

17) 벤처기업육성에 관한 특별조치법 [시행 2019. 10. 24.] [법률 제16397호, 2019. 4. 23., 일부개정]

18) 1인 창조기업 육성에 관한 법률 [시행 2017. 7. 26.] [법률 제14839호, 2017. 7. 26., 타법개정]

19) 소상공인 보호 및 지원에 관한 법률 [시행 2019. 8. 20.] [법률 제16523호, 2019. 8. 20., 일부개정]

20) 중소기업 인력지원 특별법 [시행 2019. 6. 1.] [법률 제15925호, 2018. 12. 11., 일부개정]

「중소기업 사업전환 촉진에 관한 특별법」²¹⁾

제29조(세제지원) 정부 및 지방자치단체는 조세 관련 법률에서 정하는 바에 따라 승인기업에 세제지원을 할 수 있다.

「장애인기업활동 촉진법」²²⁾

제14조(세제 지원 등) ① 정부는 장애인기업의 창업 촉진, 경영기반 확충 및 구조 고도화 등을 위하여 「조세특례제한법」 또는 「지방세특례제한법」 등 조세 관련 법률에서 정하는 바에 따라 세제상의 지원을 할 수 있다.

「중소기업진흥에 관한 법률」²³⁾

제80조(세제 지원) ① 정부는 중소기업의 창업 촉진, 경영기반 확충 및 구조 고도화 등을 위하여 조세에 관한 법률에서 정하는 바에 따라 세제상의 지원을 할 수 있다.

② 국가 및 지방자치단체는 제62조의23에 따른 지방중소기업 특별지원지역 내의 중소기업에 대하여 필요한 경우에는 「조세특례제한법」 및 「지방세특례제한법」에서 정하는 바에 따라 조세를 감면할 수 있다.

「중소기업 기술혁신 촉진법」²⁴⁾

제27조(금융 및 세제 지원 등) ① 정부와 지방자치단체는 중소기업자의 기술혁신과 정보화 지원 관련 자금공급을 원활히 하기 위하여 재정 지원, 신용보증 지원 등 필요한 시책을 실시할 수 있다.

② 정부와 지방자치단체는 중소기업자의 기술혁신과 정보화를 지원하기 위하여 필요한 경우 「조세특례제한법」, 「지방세특례제한법」 등 조세 관계 법률에서 정하는 바에 따라 세제 지원을 할 수 있다.

「여성기업지원에 관한 법률」²⁵⁾

제17조(세제 지원) 정부는 협회 및 그 주요 사업에 대하여 「조세특례제한법」에서 정하는 바에 따라 세제상의 지원을 할 수 있다.

※ 출처 : 필자 작성²⁶⁾

21) 중소기업 사업전환 촉진에 관한 특별법 [시행 2019. 4. 1.] [법률 제16172호, 2018. 12. 31., 타법개정]

22) 장애인기업활동 촉진법 [시행 2019. 4. 1.] [법률 제16171호, 2018. 12. 31., 일부개정]

23) 중소기업진흥에 관한 법률 [시행 2019. 7. 1.] [법률 제16172호, 2018. 12. 31., 일부개정]

24) 중소기업 기술혁신 촉진법 [시행 2019. 7. 9.] [법률 제16218호, 2019. 1. 8., 일부개정]

25) 여성기업지원에 관한 법률 [시행 2019. 10. 24.] [법률 제16398호, 2019. 4. 23., 일부개정]

26) 상기 법률의 조문은 모두 법제처 국가법령정보센터(www.law.go.kr)에서 검색하여 인용한 내용이다. ; 이 연구

2. 조세특례의 분류내용

학제적 부문에서 조세에 대한 분류와 종류구별은 다양한 형태로 나타나고 있는 것으로 판단된다. 이는 어떠한 측면과 목적으로 조세 또는 조세특례를 분류하고 구별하여 범주화 시키느냐에 따라서 필연적으로 다양한 모습이 나타나게 될 것이다. 조세특례와 국한하여 고려를 한다면, 기본적으로 조세법에 의하여 부과되는 원칙적인 과세에 대해서 특별한 목적을 갖고 “특례”의 형태로 조세감면이 이루어진다는 것을 예상할 수 있다. 즉, 조세특례는 “목적기준”에 따라서 종류의 구별과 분류가 가능하다는 추론이 가능하다.

국내 선행연구에서는 조세규범의 종류를 “재정목적규범”과 “사회목적규범”으로 분류하는 바, 이에 대하여 다음과 같이 설명하고 있다.

< 조세규범의 종류 >

(1) 재정목적규범

재정목적규범(Fiskalzwecknorm)이란 공공주체의 재정수요를 충족시키는데에 기여하는 조세규범을 말한다. 대부분의 조세규범은 이러한 재정목적규범에 속한다. 재정목적규범은 배분적 정의의 기준에 따라 구체적인 조세가치결정을 실현하는 기능을 수행하며, 이 경우 당연히 기본권이 고려되어야 한다. 재정목적규범은 대부분 경제적 급부능력(응능부담)의 원칙에 정향한다. (중략)

(2) 사회목적규범

사회목적규범(Sozialzwecknorm)이란 사회정책, 경제정책, 문화정책, 보건정책, 고용정책 등 다양한 비재정적 목적에 기여하는 조세규범을 말한다. 이러한 사회목적규범은 조세가치결정을 내리는데 주안점이 있는 것이 아니라, 조세우대조치를 통해 조세부담을 경감시키든지, 아니면 추가적인 조세부담이나 특별부담을 창설하는 기능을 수행한다. 그리하여 사회적으로 바람직한 행위를 한 자는 조세상의 부담을 덜게되지만, 사회적으로 바람직하지 아니한 행위를 한 자는 조세상 특별한 부담을 가중받을 수 있다. 사회목적규범은 목적세의 형태로 단일세법으로 나타날 수도 있지만, 조세법률들 속에 산재한 개별 사회목적규범으로도 많이 나타난다. 그 때문에 조세법이 더

육 복잡해지고 개별 규범목적에 따라 파악하는 것이 어려워지는 원인이 되고 있다. 사회목적규범에는 다시 유도(조종)규범과 분배규범이 있다. 전자는 조세부담의 경감 또는 가중을 통하여 납세의무자들의 행위를 공익적인 방향으로 유도하는 조세규범으로서 공익원칙(Gemeinwohlprinzip)이나 공로원칙(Verdienstprinzip)에 의하여 정당화되며, 후자는 복지수준의 불균형을 시정하기 위하여 부의 재분배기능에 기여하는 조세규범으로서 필요원칙(Bedürfnisprinzip) 또는 사회국가원리(Sozialstaatsprinzip)에 의해 정당화된다. (중략)

※ 출처 : 박종수, 조세입법체계의 정비를 통한 기본권 실현, 헌법학연구 제15권 제4호, 한국헌법학회 (2009.12), pp.79~80

상기한 국내 선행연구의 의견에 따르면 “조세특례”는 “사회목적규범”의 성격을 가지는 것으로 파악하는 것이 가능하다.²⁷⁾ 예를 들어서 기업의 창업·투자에 대하여 특별한 조세특례를 부여하는 것은 경제활성화와 기업지원이라는 재정목적 이외의 특별한 정책목적 을 가지고 이루어지는 것이므로, 상기의 국내 선행연구에 따른 분류에 의하면 “사회목적규범”의 성격을 가진다고 볼 수 있는 것이다.

상기에서 설명한 조세규범에 대한 학제적 분류와 다르게 보다 구체적으로 조세특례에 대하여 국내 선행연구는 다음과 같이 설명하면서, 조세특례의 구별을 시도하였다.

< 조세특례의구별 >

조세특례제한은 예컨대 「세제상의 예외규정·특별규정을 가지고 행하는 조세의 경감조치·우대조치」이라는 경우에는 무엇이 원칙적·일반적인 규정이며, 무엇이 예외규정·특별규정인지는 명확하지 아니하다. 한편 조세특례제한과 별도로 조세유별조치라는 개념으로 나누고, 「동일한 상황에 있음에도 불구하고, 특정의 요건에 해당하는 경우에, 세부담을 경감하거나 가중하는 것」을 내용으로 하는 조세유별조치와를 구별할 수 있다고 한다. 그러나 여기에서도 문제는 어떠한 기준에 의해 동일한 상황에 있는지 다른 상황에 있는 지를 판단할 수 있는지 의문이며, 특례제한과 조세유별조치의 구별은 유동적이 될 수밖에 없을 것이다. 또한 조세특례제한을 중

27) 박종수, 조세입법체계의 정비를 통한 기본권 실현, 헌법학연구 제15권 제4호, 한국헌법학회 (2009.12), p.81

소영세업자 또는 저소득층의 조세부담을 사회정책적인 관점에서 경감하는 조치와 산업경제정책적 관점에서 특정의 납세자의 조세부담을 경감적으로 경감하는 조치로 구별할 수 있다. 이때 전자는 「헌법의 응능부담의 원칙에 합치하는 것이며, 여기에 말하는 조세특례제한을 구성하지 않는다. 이는 물론 헌법상 바람직한 조치이며, 불공평세제는 아니다」에 대하여, 후자는 전자와는 다르며 헌법적으로 비난되어야 할 조치이다라고 한다. 이 구분은 응능부담원칙을 기준으로 중소영세업자 또는 저소득층의 조세부담경감조치를 조세특례제한에서 제외하고 있다는 점에서 명쾌하다고 할 수 있다.

※ 출처 : 신평우, 조세정책 환경변화에 따른 조세법의 제·개정에 관한 연구, 토지공법연구 제59집, 한국토지공법학회 (2012.11), pp.656~657

「조세특례제한법」은 일반적인 세법과 비교하였을 때에 그 목적 및 내용에 있어서 특별한 차이점이 있다. 기본적인 조세부과에 관한 일반세법의 내용에 대한 특례를 규정하였다는 점과 함께, 「조세특례제한법」에서 정하는 세법 이외의 법률에서는 조세특례의 내용을 규정하지 못하도록 규정하였다는 점에 있어서 조세특례에 관하여 가장 우선적으로 적용되는 조세법의 일종이라고 할 수 있다. 따라서 법률의 내용 또한 조세특례의 분류내용으로 구성되어져 있다.

기획재정부가 매년 발표하는 「조세개요」의 자료에 따르면, “조세정책의 일관성을 유지하고 효율성을 제고하기 위하여 「조세특례제한법」 제3조에서 규정하는 법률에 의하지 아니하고는 조세특례를 규정할 수 없도록 하고 있으며, 일반세법은 조세의 기본원칙적인 내용을 규정하고 모든 조세특례사항은 조세특례제한법에 일괄하여 규정하고 있다”는 취지의 내용을 기술하고 있다.²⁸⁾ 「조세특례제한법」의 내용으로 구체적인 조세특례의 분류내용은 다음 도표의 내용과 같다.

28) 기획재정부, 조세개요, 기획재정부 (2018), p.367

< 「조세특례제한법」의 조세특례 분류 >

순번	내 용
1	중소기업에 대한 조세특례 (제2장 제1절)
2	연구 및 인력개발에 대한 조세특례 (제2장 제2절)
3	국제자본거래등에 대한 조세특례 (제2장 제3절)
4	투자촉진을 위한 조세특례 (제2장 제4절)
5	고용지원을 위한 조세특례 (제2장 제4절)
6	기업구조조정을 위한 조세특례 (제2장 제5절)
7	지역간의 균형발전을 위한 조세특례 (제2장 제7절)
8	공익사업지원을 위한 조세특례 (제2장 제8절)
9	저축지원을 위한 조세특례 (제2장 제9절)
10	국민생활안정을 위한 조세특례 (제2장 제10절)
11	그 밖의 직접국세 특례 (제2장 제11절)
12	간접국세 감면 (제3장)
13	외국인투자 등에 대한 조세특례 (제5장)
14	제주국제자유도시 육성을 위한 조세특례 (제5장의2)
15	과세표준양성화를 위한 조세특례 (제6장 제1절)
16	조세특례의 제한 등 (제6장 제2절)
17	보칙 (제7장)

※ 출처 : 「조세특례제한법」 조문목차에 따라서 필자 작성

Ⅲ. 조세특례의 방식

조세특례의 방식에 관하여 「조세특례제한법」상 정의규정에서 “조세특례”를 법적으로 정의하는 과정에서 방식의 구체적인 내용이 제시되었다고 볼 수 있다. 즉, 「조세특례제한법」 제2조제8호에서 규정하는 조세특례의 개념에는 “특례세율 적용, 세액감면, 세액공제, 소득공제, 준비금의 손금산입(損金算入) 등의 조세감면”이라는 표현이 사용됨으로써 조세특례의 방식으로서 특례세율적용, 세액감면, 세액공제, 준비금손금산입 등의 방법이 활용된다는 점을 추론할 수 있다. 다만, 이러한 방식들은 직접적으로 조세감면을 목적으로 하는 직접적인 조세감면의 방식이라고 할 수 있으며, 간접적으로 조세감면의 효과를 볼 수 있는 과세이연²⁹⁾ 등의 방법도 광의의 조세특례방식에 포함될 수 있다.

일반적으로 조세특례제한법 및 일반 세법에서 제도적으로 운영하고 있는 조세특례의 방식에 관한 국내 선행연구에서는 다음과 같이 정리하고 있다.

< 조세특례의 방식 >

- ※ 조세특례는 직접세 부문과 간접세 부문으로 양분할 수 있음
- 직접세 부문은 다시 직접감면과 간접감면으로 나뉨

29) 「조세특례제한법」 제2조제7호에서는 “과세이연”에 관한 법적 정의를 규정하고 있는 바, “과세이연이란, 공장의 이전 등을 위하여 개인이 해당 사업에 사용되는 사업용고정자산 등(이하 이 호에서 “중전사업용고정자산등”이라 한다)을 양도하고 그 양도가액(讓渡價額)으로 다른 사업용고정자산 등(이하 이 호에서 “신사업용고정자산등”이라 한다)을 대체 취득한 경우 중전사업용고정자산등의 양도에 따른 양도차익(讓渡差益) 중 다음의 계산식에 따라 계산한 금액(신사업용고정자산등의 취득가액이 중전사업용고정자산등의 양도가액을 초과하는 경우에는 중전사업용고정자산등의 양도에 따른 양도차익을 한도로 한다. 이하 이 호에서 “과세이연금액”이라 한다)에 대해서는 양도소득세를 과세하지 아니하되, 신사업용고정자산등을 양도할 때 신사업용고정자산등의 취득가액에서 과세이연금액을 뺀 금액을 취득가액으로 보고 양도소득세를 과세하는 것을 말한다”고 규정하고 있다. 즉, 규정 방식에 따르면, 조세를 감면한다는 취지의 규정이 아니라, 과세를 하는 방식에 관한 규정으로 볼 수 있으므로 조세특례의 방식이나 조세감면의 방식으로 볼 수 없다는 의견도 충분히 가능하다. 그러나 직접적으로 일정한 금액이나 세율의 감면이 아니라도 하더라도 조세납세자 또는 기업납세자의 입장에서 조세부담의 경감이나 혜택을 직접 또는 간접적으로 받게 된다면, 조세감면의 방식으로 볼 수 있기 때문에, 과세이연과 같이 간접적으로 조세감면 또는 조세부담경감의 효과가 있는 과세방식도 조세감면의 방식으로 보는 것이 일반적이다.

- 직접감면은 세부담을 영구적으로 감소시켜 주는 제도이며, 대표적인 직접감면 방식으로 소득공제, 세액감면, 세액공제 등이 있음
 - 세액감면은 특정소득에 실효세율을 적용하여 산출된 세액에서 일정 부분을 공제하는 것이며, 세액공제는 특정한 요건을 충족한 납세의무자에 한해 일정 금액을 산출세액에서 공제해 주는 것을 의미하며,
 - 중소기업과 관련하여 이 둘의 차이는 전자가 중소기업이란 자격요건만 갖추면 적용되는 반면, 후자는 특정 경제활동, 즉 투자나 연구개발의 행위에 적용되는 제도임
 - (중략)
 - 간접감면은 일정기간 과세를 연기하여 세부담을 감소시켜 주는 제도로서 준비금, 이월과세 및 과세이연, 특별상각제도가 있음
 - 준비금제도는 실제 발생한 비용은 아니지만 앞으로 발생할 특정 비용이나 손실의 보전 또는 투자에 필요한 자금을 충당할 목적의 자금을 손금산입하도록 하여 세부담을 일정 기간 동안 유예시켜 주는 제도임
 - 또한 특정 자산과 관련된 양도차익에 대해 거치·분할 납부 내지 익금산입하도록 하여 세부담을 경감시켜 주는 제도가 있음
 - 그 외 특정사업용 자산의 양도 시 발생하는 세부담을 감면해 주는 이월과세와 과세이연 제도가 있음
 - 간접감면제도는 세부담의 형평성을 제고한다는 장점이 있으나 절차가 복잡하고 장기간에 걸쳐 이루어지므로 납세자의 행정부담이 크다는 단점이 있음
 - 간접세 부문은 매출세액에서 영세율 및 면세를 적용하여 세부담을 경감시켜 주는 제도가 있음
 - 간접세 지원방식은 세액계산절차가 비교적 단순하여 사용자의 편의성이 높은 장점이 있으나, 지원대상과 관련하여 형평성 문제가 제기될 수 있음
- ※ 출처 : 김필현, 조세특례제한법상에서의 중소기업 지원제도와 개선방향, 한국경제연구원 (2010.10), pp.32~34

< 조세지원제도 지원방법별 비교 >

구분	직접세 부문						간접세
	직접지원방법			간접지원방법			
	세액 감면	소득 공제	세액 공제	준비금	이월과세 과세이연	특별 상각	
의의	일정 기간 동안 특정의 사업에서 발생한 세액의 일부 또는 전부를 직접적으로 감면	특정 사업에서 발생한 소득 금액의 일정률을 과세표준에 서 공	투자 금액의 일정률에 상당하는 금액을 납부할 세액에서 공제	장래에 발생할 비용에 대비하여 일정기준에 의하여 계산한 금액을 미리 비용으로 계상	과세를 이월하고 과세이연금 에 면세	일반감가상 각비의 일정률에 상당하는 금액을 추가하여 감가상각비 를 인정	매출 세액에서 영세율 및 면세 적용
성격	조세를 이용한 국고보조			과세이연에 의한 재정자금의 무이자용자			조세 이용 국고보조
장점	효과가 직접적이고 동시에 즉시적임	설비투자를 하지 않는 사업에 대하여도 지원 가능	투자 규모에 비례한 지원이 가능	투자자금의 자체조달을 지원		기업의 자기금융 기능을 강화	세액 계산절차가 단순
한계	수익률이 낮은 기업에는 지원혜택이 없으며 소득의 계산이 복잡		설비투자를 통하지 아니하는 경우에는 지원혜택이 없음	일시에 환입하도록 하는 경우에는 조세부담의 가중			세부담의 형평성의 문제 야기

※ 출처 : 기획재정부, 『조세개요』, 2008 (『김필현, 조세특례제한법상에서의 중소기업 지원제도와 개선 방향, 한국경제연구원 (2010.10), p.33』에서 재인용)

제2절 창업·투자관련 조세특례제도 현황 및 입법현황

I. 기본 현황

1. 기업에 대한 세제지원 개별 입법 현황

조세감면에 관한 조세특례제도는 다른 특례규정과 다르게 「조세특례제한법」에서 조세감면 등 조세특례에 관한 규정을 둘 수 있는 법률을 제한적으로 규정하고 있다. 즉, 「조세특례제한법」 제3조에서는 「국세기본법」 및 조약과 각 호로 정하는 법률에 따르지 않고 다른 법률에 의하여 조세특례를 정하는 경우를 금지하고 있는 바, 다음 각 호의 법률들은 소득세법 등 세법과 관련된 법률로서 현재 「조세특례제한법」에 따르면, 21개의 법률이 각 호로 규정되어 있다.³⁰⁾ 따라서 「조세특례제한법」에서 규정된 법률 이외에는 조세특례에 대한 규정을 둘 수 없는 것이 원칙이므로, 각종 지원법률이나 육성·촉진·진흥법률 등에서 규정되고 있는 조세특례의 근거에 관한 규정은 그 자체로서 효력을 가지지는 못하고, 「조세특례제한법」에서 구체적인 조세특례의 규정이 형성되어야 조세감면 등의 효력을 가질 수 있게 된다. 이하의 도표상 내용은 현행 법률에서 조세특례의 근거를 마련하고 있는 법률들의 현황이다.

< 개별 법률상 조세특례 지원 현황 >

법률	조문	내용
1인 창조기업 육성에 관한 법률 ³¹⁾	제17조	1인 창조기업을 육성하기 위하여 1인 창조기업에 대하여 세제지원

30) 조세특례제한법 제3조 제1항 각 호 : 「소득세법」, 「법인세법」, 「상속세 및 증여세법」, 「부가가치세법」, 「개별소비세법」, 「주세법」, 「인지세법」, 「증권거래세법」, 「국세징수법」, 「교통·에너지·환경세법」, 「관세법」, 「지방세특례제한법」, 「임시수입부가세법」, 「국제조세조정에 관한 법률」, 「금융실명거래 및 비밀보장에 관한 법률」, 「교육세법」, 「농어촌특별세법」, 「남북교류협력에 관한 법률」, 「자유무역지역의 지정 및 운영에 관한 법률」, 「제주특별자치도 설치 및 국제자유도시 조성을 위한 특별법」, 「종합부동산세법」

31) 1인 창조기업 육성에 관한 법률 [시행 2017. 7. 26.] [법률 제14839호, 2017. 7. 26., 타법개정]

법률	조문	내용
개성공업지구 지원에 관한 법률 ³²⁾	제16조	개성공업지구에 투자를 장려하기 위하여 개성공업지구에 투자한 납한주민에게 필요한 경우 세제지원
건축서비스산업 진흥법 ³³⁾	제32조	건축서비스산업의 진흥에 관한 시책을 효율적으로 추진하기 위하여 필요하다고 인정하는 경우에는 건축서비스사업자에 대하여 세제지원
경제자유구역의 지정 및 운영에 관한 특별법 ³⁴⁾	제16조	경제자유구역에 입주하는 외국인투자기업, 대통령령으로 정하는 국내복귀기업에 대하여 세제지원
과학기술기본법 ³⁵⁾	제16조 제1항	기술집약형 중소기업과 기술창업기업을 대상으로 우선적으로 세제지원
국제과학비즈니스벨트 조성 및 지원에 관한 특별법 ³⁶⁾	제29조	지구에 입주하는 외국인투자기업 및 외국연구기관을 대상으로 세제지원
규제자유특구 및 지역특화발전특구에 관한 규제특례법 ³⁷⁾	제96조	규제자유특구 내 혁신사업 또는 전략산업의 육성을 위하여 세제지원
기업도시개발 특별법 ³⁸⁾	제26조	기업도시 개발구역에 입주하는 기업에 대하여 세제지원
기업 활력 제고를 위한 특별법 ³⁹⁾	제27조	기업의 사업재편계획을 신청하고 승인받은 승인기업에 대하여 세제지원
농어촌마을 주거환경 개선 및 리모델링 촉진을 위한 특별법 ⁴⁰⁾	제40조	농어촌마을 주거환경 개선 및 리모델링 정비사업을 원활하게 시행위하여 사업시행자에게 세제지원

32) 개성공업지구 지원에 관한 법률 [시행 2019. 4. 1.] [법률 제16172호, 2018. 12. 31., 타법개정]

33) 건축서비스산업 진흥법 [시행 2014. 6. 5.] [법률 제11865호, 2013. 6. 4., 제정]

34) 경제자유구역의 지정 및 운영에 관한 특별법 [시행 2019. 11. 1.] [법률 제16407호, 2019. 4. 30., 타법개정]

35) 과학기술기본법 [시행 2019. 8. 27.] [법률 제16526호, 2019. 8. 27., 일부개정]

36) 국제과학비즈니스벨트 조성 및 지원에 관한 특별법 [시행 2019. 4. 30.] [법률 제16413호, 2019. 4. 30., 타법개정]

37) 규제자유특구 및 지역특화발전특구에 관한 규제특례법 [시행 2019. 4. 17.] [법률 제16175호, 2018. 12. 31., 일부개정]

38) 기업도시개발 특별법 [시행 2019. 4. 30.] [법률 제16413호, 2019. 4. 30., 타법개정]

39) 기업 활력 제고를 위한 특별법 [시행 2019. 8. 13.] [법률 제16435호, 2019. 8. 12., 일부개정]

40) 농어촌마을 주거환경 개선 및 리모델링 촉진을 위한 특별법 [시행 2018. 2. 9.] [법률 제14567호, 2017. 2. 8.,

법률	조문	내용
농촌융복합산업 육성 및 지원에 관한 법률 ⁴¹⁾	제36조	농촌융복합산업 지구의 육성을 위하여 지구 안의 농촌융복합산업 사업자에 대하여 세제지원
대·중소기업 상생협력 촉진에 관한 법률 ⁴²⁾	제27조 제4항	중소기업에 대한 대기업 납품대금결제조건 개선과 현금성결제(현금결제·상생결제 포함)의 확대를 위하여 세제지원
도시재생 활성화 및 지원에 관한 특별법 ⁴³⁾	제31조	도시재생활성화를 위하여 도시재생사업의 시행자에 대하여 세제지원
동·서·남해안 및 내륙권 발전 특별법 ⁴⁴⁾	제31조의2	개발구역에 대한 개발사업의 원활한 시행을 위하여 사업시행자에 대하여 또는 국내외 입주기업에 대하여 세제지원
문화산업진흥 기본법 ⁴⁵⁾	제30조	문화산업진흥을 위하여 문화산업진흥시설·문화산업단지·제작자·투자회사·투자조합이 문화산업에 투자하는 경우, 창업자·창업을 지원하는 자에 대하여 세제지원, 문화산업진흥시설과 문화산업단지 조성·운영에 직접 사용되는 장비·설비·부품 등에 대하여 관세감면
물류시설의 개발 및 운영에 관한 법률 ⁴⁶⁾	제58조	물류단지의 원활한 개발 및 입주기업체의 유치를 위하여 세제지원
민·군기술협력사업 촉진법 ⁴⁷⁾	제19조	민·군기술협력사업에 참여하는 기업을 대상으로 세제지원
발명진흥법 ⁴⁸⁾	제40조	발명진흥, 산업재산권출원·등록 또는 산업재산권의 양도·실시 등에 따라 생기는 소득이나 비용에 대한 세제지원

타법개정]

- 41) 농촌융복합산업 육성 및 지원에 관한 법률 [시행 2019. 6. 25.] [법률 제16074호, 2018. 12. 24., 일부개정]
- 42) 대·중소기업 상생협력 촉진에 관한 법률 [시행 2019. 7. 16.] [법률 제16290호, 2019. 1. 15., 일부개정]
- 43) 도시재생 활성화 및 지원에 관한 특별법 [시행 2018. 6. 27.] [법률 제15317호, 2017. 12. 26., 일부개정]
- 44) 동·서·남해안 및 내륙권 발전 특별법 [시행 2019. 8. 1.] [법률 제16419호, 2019. 4. 30., 일부개정]
- 45) 문화산업진흥 기본법 [시행 2018. 11. 17.] [법률 제15815호, 2018. 10. 16., 일부개정]
- 46) 물류시설의 개발 및 운영에 관한 법률 [시행 2019. 1. 19.] [법률 제15999호, 2018. 12. 18., 일부개정]
- 47) 민·군기술협력사업 촉진법 [시행 2019. 4. 1.] [법률 제16172호, 2018. 12. 31., 타법개정]
- 48) 발명진흥법 [시행 2019. 10. 24.] [법률 제16361호, 2019. 4. 23., 일부개정]

법률	조문	내용
벤처기업육성에 관한 특별조치법 ⁴⁹⁾	제14조	개인·개인투자조합이 벤처기업에 투자할 경우, 주식회사인 벤처기업과 다른 주식회사의 주주·주식회사인 다른 벤처기업이 주식교환하는 경우, 주식회사인 벤처기업과 다른 주식회사가 합병하는 경우 또는 벤처기업을 대상으로 세제지원
뿌리산업 진흥과 첨단화에 관한 법률 ⁵⁰⁾	제27조	뿌리기업, 뿌리기술 전문기업 및 뿌리기업 명가를 지원하기 위하여 세제지원
사회적기업 육성법 ⁵¹⁾	제13조, 제16조	사회적기업 및 사회적기업에 기부하는 연계기업·법인·개인에 대하여 세제지원
산업기술혁신 촉진법 ⁵²⁾	제32조	기업의 기술혁신을 위하여 세제지원
산업입지 및 개발에 관한 법률 ⁵³⁾	제45조	산업단지의 원활한 조성 및 육성, 중소기업용 산업용지 임대사업(임대전용산업단지를 포함)의 육성을 위하여 세제지원
산업집적활성화 및 공장설립에 관한 법률 ⁵⁴⁾	제46조	산업입지의 원활한 조성 및 산업단지에서의 입주기업체 또는 지원기관의 유치를 위하여 세제지원
새만금사업 추진 및 지원에 관한 특별법 ⁵⁵⁾	제58조	새만금사업지역에 입주하는 외국인투자기업을 대상으로 세제지원
소상공인 보호 및 지원에 관한 법률 ⁵⁶⁾	제14조	소상공인의 경영안정과 성장을 지원하기 위하여 소상공인에 대하여 세제지원
소프트웨어산업 진흥법 ⁵⁷⁾	제18조	소프트웨어산업 진흥을 위하여 세제지원

49) 벤처기업육성에 관한 특별조치법 [시행 2019. 10. 24.] [법률 제16397호, 2019. 4. 23., 일부개정]

50) 뿌리산업 진흥과 첨단화에 관한 법률 [시행 2018. 4. 17.] [법률 제15344호, 2018. 1. 16., 타법개정]

51) 사회적기업 육성법 [시행 2012. 8. 2.] [법률 제11275호, 2012. 2. 1., 일부개정]

52) 산업기술혁신 촉진법 [시행 2019. 7. 9.] [법률 제16218호, 2019. 1. 8., 타법개정]

53) 산업입지 및 개발에 관한 법률 [시행 2019. 4. 1.] [법률 제16172호, 2018. 12. 31., 타법개정]

54) 산업집적활성화 및 공장설립에 관한 법률 [시행 2019. 4. 1.] [법률 제16172호, 2018. 12. 31., 타법개정]

55) 새만금사업 추진 및 지원에 관한 특별법 [시행 2019. 4. 30.] [법률 제16413호, 2019. 4. 30., 타법개정]

56) 소상공인 보호 및 지원에 관한 법률 [시행 2019. 8. 20.] [법률 제16523호, 2019. 8. 20., 일부개정]

57) 소프트웨어산업 진흥법 [시행 2018. 8. 22.] [법률 제15371호, 2018. 2. 21., 일부개정]

법률	조문	내용
에너지산업융복합 단지의 지정 및 육성에 관한 특별법 ⁵⁸⁾	제15조	에너지특화기업에 대하여 지방세 감면
여성기업지원에 관한 법률 ⁵⁹⁾	제17조	여성기업 협회 또는 해당 사업의 지원을 위하여 세제 지원
여신전문금융업법 ⁶⁰⁾	제43조	신기술사업금융업의 발전을 위하여 신기술사업금융업자, 신기술사업금융업자에게 투자한 자, 신기술사업투자조합 및 그 조합원을 대상으로 세제지원
연구개발특구의 육성에 관한 특별법 ⁶¹⁾	제14조, 제24조	특구개발·육성을 위하여 필요한 경우에는 특구개발사업의 시행자, 연구소기업 및 첨단기술기업 및 특구에 입주하는 외국인투자기업 및 외국연구기관에 대한 세제지원
외국인투자 촉진법 ⁶²⁾	제9조	외국인투자(외국인투자지역, 외국인투자기업 등)에 대하여 세제지원
의료 해외진출 및 외국인환자 유치 지원에 관한 법률 ⁶³⁾	제17조	의료 해외진출 지원을 위하여 제4조에 따라 신고한 의료기관에게 「한국수출입은행법」 제18조제1항에 따른 중소기업 대상 자금공급 등 관계 법령에서 정하는 세제지원
이러닝(전자학습) 산업 발전 및 이러닝 활용 촉진에 관한 법률 ⁶⁴⁾	제19조	이러닝산업의 발전 및 이러닝 활용 촉진을 위하여 세제지원

58) 에너지산업융복합단지의 지정 및 육성에 관한 특별법 [시행 2018. 6. 13.] [법률 제15180호, 2017. 12. 12., 제정]

59) 여성기업지원에 관한 법률 [시행 2019. 10. 24.] [법률 제16398호, 2019. 4. 23., 일부개정]

60) 여신전문금융업법 [시행 2019. 6. 12.] [법률 제15934호, 2018. 12. 11., 일부개정]

61) 연구개발특구의 육성에 관한 특별법 [시행 2019. 4. 1.] [법률 제16172호, 2018. 12. 31., 타법개정]

62) 외국인투자 촉진법 [시행 2019. 8. 20.] [법률 제16479호, 2019. 8. 20., 일부개정]

63) 의료 해외진출 및 외국인환자 유치 지원에 관한 법률 [시행 2018. 10. 19.] [법률 제15777호, 2018. 9. 18., 일부개정]

64) 이러닝(전자학습) 산업 발전 및 이러닝 활용 촉진에 관한 법률 [시행 2018. 2. 1.] [법률 제14998호, 2017. 10. 31., 일부개정]

법률	조문	내용
장애인기업활동 촉진법 ⁶⁵⁾	제14조	장애인기업의 창업 촉진, 경영기반 확충 및 구조 고도화 등을 위하는 경우 또는 협회(지원센터 포함) 및 협회의 주요 사업에 세제지원
자유무역지역의 지정 및 운영에 관한 법률 ⁶⁶⁾	제47조	자유무역지역에 외국인투자기업인 입주기업체에 대하여 세제지원
전시산업발전법 ⁶⁷⁾	제23조	전시사업자를 대상으로 세제지원
제약산업 육성 및 지원에 관한 특별법 ⁶⁸⁾	제15조	제약산업을 지원·육성하기 위하여 혁신형 제약기업에 대하여 또는 혁신형 제약기업이 자체 개발한 기술을 이전하고 대금을 지급받는 경우 또는 혁신형 제약기업이 당사자로 참여하는 합병, 분할 또는 분할합병이 이루어지는 경우 합병으로 소멸되는 제약기업에 대하여 세제지원
중견기업 성장촉진 및 경쟁력 강화에 관한 특별법 ⁶⁹⁾	제12조	중견기업의 성장을 촉진하기 위하여 중견기업을 대상으로 세제지원
중소기업 기술혁신 촉진법 ⁷⁰⁾	제27조	중소기업자의 기술혁신과 정보화를 지원하기 위하여 필요한 경우 세제지원
중소기업 사업전환 촉진에 관한 특별법 ⁷¹⁾	제29조	중소기업사업전환 승인기업을 대상으로 세제지원
중소기업기본법 ⁷²⁾	제19조	중소기업 대상으로 중소기업정책을 효율적으로 실시하기 위하여 세제지원

65) 장애인기업활동 촉진법 [시행 2019. 4. 1.] [법률 제16171호, 2018. 12. 31., 일부개정]

66) 자유무역지역의 지정 및 운영에 관한 법률 [시행 2018. 10. 18.] [법률 제15575호, 2018. 4. 17., 일부개정]

67) 전시산업발전법 [시행 2019. 4. 1.] [법률 제16172호, 2018. 12. 31., 타법개정]

68) 제약산업 육성 및 지원에 관한 특별법 [시행 2019. 8. 1.] [법률 제16406호, 2019. 4. 30., 일부개정]

69) 중견기업 성장촉진 및 경쟁력 강화에 관한 특별법 [시행 2019. 7. 9.] [법률 제16207호, 2019. 1. 8., 일부개정]

70) 중소기업 기술혁신 촉진법 [시행 2019. 7. 9.] [법률 제16218호, 2019. 1. 8., 일부개정]

71) 중소기업 사업전환 촉진에 관한 특별법 [시행 2019. 4. 1.] [법률 제16172호, 2018. 12. 31., 타법개정]

72) 중소기업기본법 [시행 2019. 2. 15.] [법률 제15746호, 2018. 8. 14., 일부개정]

법 률	조문	내 용
중소기업진흥에 관한 법률 ⁷³⁾	제62조의2	중소기업의 원활한 가업승계를 위한 경우, 중소기업의 창업 촉진과 경영기반 확충 및 구조 고도화를 위한 경우, 지방중소기업 특별지원지역 내의 중소기업에 대상으로 세제지원
중소기업 인력지원 특별법 ⁷⁴⁾	제31조	중소기업 인력지원을 위하여 세제지원
중증장애인생산품 우선구매 특별법 ⁷⁵⁾	제16조	중증장애인생산품생산시설의 경제력향상·사회적인 경쟁력 확보를 위해 세제지원
지방소도읍 육성 지원법 ⁷⁶⁾	제20조 제1항, 제13조	지방소도읍 개발사업을 시행하는 민간개발사업자 또는 지방소도읍지역에서 각급 학교를 설립하거나 문화시설·공장 등 지역문화진흥·지역경제활성화에 기여할 수 있는 시설을 신축·증축·이전하는 자에 대하여 세제지원
지속가능 교통물류 발전법 ⁷⁷⁾	제50조	교통물류체계 개선사업 등에 참여하는 교통물류운영자, 환경친화적 교통수단의 개발자 및 구매자 등에 대하여 세제지원
지역 개발 및 지원에 관한 법률 ⁷⁸⁾	제51조	지역개발사업구역 또는 투자선도지구 내의 지역개발사업의 원활한 시행을 위하여 해당 시행자 및 해당 지역개발사업구역 또는 투자선도지구에 입주하는 국내외 입주기업에 대하여 세제지원
첨단의료복합단지 육성에 관한 특별법 ⁷⁹⁾	제14조	첨단의료복합단지재단 및 입주의료연구개발기관에 대하여 세제지원

73) 중소기업진흥에 관한 법률 [시행 2019. 7. 1.] [법률 제16172호, 2018. 12. 31., 일부개정]

74) 중소기업 인력지원 특별법 [시행 2019. 6. 1.] [법률 제15925호, 2018. 12. 11., 일부개정]

75) 중증장애인생산품 우선구매 특별법 [시행 2018. 12. 13.] [법률 제15648호, 2018. 6. 12., 일부개정]

76) 지방소도읍 육성 지원법 [시행 2017. 7. 26.] [법률 제14839호, 2017. 7. 26., 타법개정]

77) 지속가능 교통물류 발전법 [시행 2019. 2. 15.] [법률 제15739호, 2018. 8. 14., 일부개정]

78) 지역 개발 및 지원에 관한 법률 [시행 2019. 4. 18.] [법률 제15607호, 2018. 4. 17., 타법개정]

79) 첨단의료복합단지 육성에 관한 특별법 [시행 2019. 11. 1.] [법률 제16407호, 2019. 4. 30., 일부개정]

법률	조문	내용
친수구역 활용에 관한 특별법 ⁸⁰⁾	제40조	친수구역조성사업을 원활히 시행하기 위하여 필요한 경우에는 사업시행자에 대하여 세제지원
해양산업클러스터의 지정 및 육성 등에 관한 특별법 ⁸¹⁾	제19조	핵심산업관련기업에 대하여 세제지원
해외농업·산림자원 개발협력법 ⁸²⁾	제26조	해외농업·산림자원개발을 촉진하기 위하여 세제지원
해외자원개발 사업법 ⁸³⁾	제12조	해외자원개발사업촉진을 위하여 세제지원
해외진출기업의 국내복귀 지원에 관한 법률 ⁸⁴⁾	제11조	해외진출기업의 국내복귀 및 정착을 지원하기 위하여 지원대상 국내복귀기업에 대하여 세제지원

※ 출처 : 필자 작성⁸⁵⁾

2. 중소기업에 대한 조세특례 개관

(1) 개요

「조세특례제한법」은 1966년 「조세감면규제법」⁸⁶⁾의 명칭으로 처음 제정되어 시행되다가, 1999년 「조세감면규제법」의 전부개정으로 「조세특례제한법」으로 명칭이 변경되었다.⁸⁷⁾ 제정당시의 「조세감면규제법」 시기에는 “중소기업”에 대한 조세특례지원이 거의 없었다고 볼 수 있는데, 이후 1982년부터는 「조세감면규제법」⁸⁸⁾에서 “중소기업”에 대한

80) 친수구역 활용에 관한 특별법 [시행 2019. 4. 18.] [법률 제15607호, 2018. 4. 17., 타법개정]

81) 해양산업클러스터의 지정 및 육성 등에 관한 특별법 [시행 2019. 8. 27.] [법률 제16572호, 2019. 8. 27., 일부개정]

82) 해외농업·산림자원 개발협력법 [시행 2017. 12. 29.] [법률 제15077호, 2017. 11. 28., 일부개정]

83) 해외자원개발 사업법 [시행 2015. 10. 25.] [법률 제13448호, 2015. 7. 24., 타법개정]

84) 해외진출기업의 국내복귀 지원에 관한 법률 [시행 2013. 12. 7.] [법률 제12010호, 2013. 8. 6., 제정]

85) 상기 법률의 조문은 모두 법제처 국가법령정보센터(www.law.go.kr)에서 검색하여 인용한 내용이다.

86) 조세감면규제법 [시행 1966. 1. 1.] [법률 제1723호, 1965. 12. 20., 제정]

87) 조세특례제한법 [시행 1999. 1. 1.] [법률 제5584호, 1998. 12. 28., 전부개정]

88) 조세감면규제법 [시행 1982. 1. 1.] [법률 제3481호, 1981. 12. 31., 전부개정] : 이 전부개정 이후부터 “중소기업”에 관한 조세감면의 내용은 조문에 흩어져서 분포되었던 것을 정리하여 별도의 절로 편성된 내용으로 중소기업

조세특례가 매우 중요한 조세감면제도로서 자리를 잡아가지 시작한 것으로 보이며, 「조세특례제한법」으로 법 명칭이 변경된 이후에도 이러한 경향을 두드러지게 나타나는 것으로 판단된다.

현행 「조세특례제한법」에서는 조세감면제도의 핵심적인 대상으로서 “중소기업”이 인정되기 때문에, 초창기 시절보다 훨씬 더 많은 조세감면내용이 보충되었으며, 조문의 위치 또한 법률 전반부에 배치되는 특징을 가지고 있다.

현행 「조세특례제한법」상 중소기업의 조세특례에 관한 내용은 제2장 “직접국세”의 장에서 제1절 “중소기업에 대한 조세특례”의 절에 규정되어 있는 바, 제5조(중소기업 등 투자 세액공제), 제5조의2(중소기업 정보화 지원사업에 대한 과세특례), 제6조(창업중소기업 등에 대한 세액감면), 제7조(중소기업에 대한 특별세액감면), 제7조의2(기업의 어음 제도개선을 위한 세액공제), 제7조의4(상생결제 지급금액에 대한 세액공제), 제8조(중소기업 지원설비에 대한 손금산입의 특례 등), 제8조의2(상생협력 중소기업으로부터 받은 수입배당금의 익금불산입), 제8조의3(상생협력을 위한 기금 출연 등에 대한 세액공제)의 내용으로 규정되어 있다.

< 「조세특례제한법」상 중소기업에 대한 특례규정 >

구 분	항 목	조 문
1	투자세액공제	5조
2	정보화 지원사업에 대한 과세특례	5조의2
3	창업중소기업 등에 대한 세액감면	6조
4	중소기업에 대한 특별세액감면	7조
5	중소기업 지원설비에 대한 손금산입의 특례	8조

업에 대한 조세특례의 내용을 규정하였다. 다만, 이 시기의 「조세감면규제법」에서는 “제13조 (투자준비금의 손금산입), 제14조 (특별감가상각비의 계상), 제15조 (지상배당 소득계산의 특례)” 정도의 내용만이 별도의 절에서 조세감면의 내용으로 규정되었으며, 특정설비투자에 대한 감면 등 일부 조세감면의 내용이 적용되는 형태로 규정되었다.

구 분	항 목	조 문
6	상생협력 중소기업으로부터 받은 수입배당금의 익금불산입	8조의2
7	상생협력을 위한 기금 출연 등에 대한 세액공제	8조의3

※ 출처 : 「조세특례제한법」상 관련 규정을 발췌하여 필자가 작성⁸⁹⁾

다만, 유의해야 할 점이 상기한 바와 같이 「조세특례제한법」 제2장 제1절의 규정에서 중소기업에 대한 조세특례의 내용이 집중적으로 규정되어 있지만, 이외의 부분에서도 여전히 중소기업의 조세감면대상의 요건에 해당되면, 당연히 조세감면제도의 대상이 된다는 점이다.

즉, 「조세특례제한법」 제2장 제1절에서 중소기업에 대한 특정된 조세감면규정이 적용되고, 이외에 특정시설투자자에 대한 조세감면, 고용창출투자세액공제에 의한 조세감면, 기타 기업에 대한 조세감면의 제도에 있어서 해당 규정의 조세감면요건으로서 중소기업이 해당되는 경우에는 중소기업에 대한 조세감면이 이루어지게 되며, 이외에도 중소기업이 대상이 되는 사업전환을 추진하는 중소기업이나 벤처기업으로서의 중소기업에 대한 과세특례도 조세감면제도의 대상으로서 중소기업이 당연하게 포함된다고 볼 수 있다.

(2) 조세특례 대상으로서 중소기업의 범위

「조세특례제한법」상 조세특례의 대상이 되기 위한 중소기업은 1차적으로 「중소기업기본법」에서 정하는 기준에 따라서 중소기업의 요건을 갖추어야 한다. 「중소기업기본법」에서 정하는 중소기업의 기준은 매우 복잡하며, 법률과 함께 대통령령까지 함께 적용되어야 구체적인 중소기업의 요건과 기준이 명확해진다.

이러한 점에 있어서 「조세특례제한법」상 조세특례의 대상이 되는 중소기업의 범위를 정하는데, 「중소기업기본법」과 이 법의 대통령령의 변화에 따라서 조세특례의 적용범위가 변경될 수 있다는 점이 문제가 될 수 있다.

89) 상기 법률의 조문은 모두 법제처 국가법령정보센터(www.law.go.kr)에서 검색하여 인용한 내용이다.

즉, 「조세특례제한법」상 완결된 법의 적용범위를 규정하는 것이 아니라, 다른 법률을 준용함에 있어서, 기술적으로 변경될 수 있는 사안까지 조세특례의 적용범위에 영향을 미친다는 점을 고려할 필요가 있다. 이하의 내용은 「중소기업기본법」상 중소기업의 정하는 기준에 관한 법률상 규정이다.

< 「중소기업기본법」상 중소기업의 범위 >

「중소기업기본법」 [시행 2019. 2. 15.] [법률 제15746호, 2018. 8. 14., 일부개정]

제2조(중소기업자의 범위) ① 중소기업을 육성하기 위한 시책(이하 “중소기업시책”이라 한다)의 대상이 되는 중소기업자는 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 기업 또는 조합 등(이하 “중소기업”이라 한다)을 영위하는 자로 한다.

1. 다음 각 목의 요건을 모두 갖추고 영리를 목적으로 사업을 하는 기업
 - 가. 업종별로 매출액 또는 자산총액 등이 대통령령으로 정하는 기준에 맞을 것
 - 나. 지분 소유나 출자 관계 등 소유와 경영의 실질적인 독립성이 대통령령으로 정하는 기준에 맞을 것
 2. 「사회적기업 육성법」 제2조제1호에 따른 사회적기업 중에서 대통령령으로 정하는 사회적기업
 3. 「협동조합 기본법」 제2조에 따른 협동조합, 협동조합연합회, 사회적협동조합, 사회적협동조합연합회 중 대통령령으로 정하는 자
 4. 「소비자생활협동조합법」 제2조에 따른 조합, 연합회, 전국연합회 중 대통령령으로 정하는 자
- ② 중소기업은 대통령령으로 정하는 구분기준에 따라 소기업(小企業)과 중기업(中企業)으로 구분한다.
- ③ 제1항을 적용할 때 중소기업이 그 규모의 확대 등으로 중소기업에 해당하지 아니하게 된 경우 그 사유가 발생한 연도의 다음 연도부터 3년간은 중소기업으로 본다. 다만, 중소기업 외의 기업과 합병하거나 그 밖에 대통령령으로 정하는 사유로 중소기업에 해당하지 아니하게 된 경우에는 그러하지 아니하다.
- ④ 중소기업시책별 특성에 따라 특히 필요하다고 인정하면 「중소기업협동조합법」이나 그 밖의 법률에서 정하는 바에 따라 중소기업협동조합이나 그 밖의 법인·단체 등을 중소기업자로 할 수 있다.

「중소기업기본법 시행령」 [시행 2019. 2. 15.] [대통령령 제29552호, 2019. 2. 12., 일부개정]

제3조(중소기업의 범위) ① 「중소기업기본법」(이하 “법”이라 한다) 제2조제1항제1호에 따른 중소기업은 다음 각 호의 요건을 모두 갖춘 기업으로 한다.

1. 다음 각 목의 요건을 모두 갖춘 기업일 것

- 가. 해당 기업이 영위하는 주된 업종과 해당 기업의 평균매출액 또는 연간매출액(이하 “평균매출액등”이라 한다)이 별표 1의 기준에 맞을 것
- 나. 자산총액이 5천억원 미만일 것
2. 소유와 경영의 실질적인 독립성이 다음 각 목의 어느 하나에 해당하지 아니하는 기업일 것
- 가. 「독점규제 및 공정거래에 관한 법률」 제14조제1항에 따른 상호출자제한기업집단(이하 이 호에서 “상호출자제한기업집단”이라 한다)에 속하는 회사 또는 같은 법 제14조의3에 따라 공시대상기업집단의 소속회사로 편입·통지된 것으로 보는 회사 중 상호출자제한기업집단에 속하는 회사
- 나. 자산총액이 5천억원 이상인 법인(외국법인을 포함하되, 비영리법인 및 제3조의2제3항 각 호의 어느 하나에 해당하는 자는 제외한다)이 주식등의 100분의 30 이상을 직접적 또는 간접적으로 소유한 경우로서 최다출자자인 기업. 이 경우 최다출자자는 해당 기업의 주식등을 소유한 법인 또는 개인으로서 단독으로 또는 다음의 어느 하나에 해당하는 자와 합산하여 해당 기업의 주식등을 가장 많이 소유한 자를 말하며, 주식등의 간접 소유 비율에 관하여는 「국제조세조정에 관한 법률 시행령」 제2조제2항을 준용한다.
- 1) 주식등을 소유한 자가 법인인 경우: 그 법인의 임원
 - 2) 주식등을 소유한 자가 1)에 해당하지 아니하는 개인인 경우: 그 개인의 친족
- 다. 관계기업에 속하는 기업의 경우에는 제7조의4에 따라 산정한 평균매출액등이 별표 1의 기준에 맞지 아니하는 기업
- 라. 삭제
- ② 법 제2조제1항제2호에서 “대통령령으로 정하는 사회적기업”이란 영리를 주된 목적으로 하지 아니하는 사회적기업으로서 다음 각 호의 요건을 모두 갖춘 기업으로 한다.
1. 제1항제1호 각 목의 요건을 모두 갖춘 것
 2. 삭제
 3. 제1항제2호가목 또는 나목에 해당하지 아니할 것
- ③ 법 제2조제1항제3호에서 “대통령령으로 정하는 자”란 제2항 각 호의 요건을 모두 갖춘 협동조합, 협동조합연합회, 사회적협동조합 및 사회적협동조합연합회를 말한다.
- ④ 법 제2조제1항제4호에서 “대통령령으로 정하는 자”란 제2항 각 호의 요건을 모두 갖춘 조합, 연합회 및 전국연합회를 말한다.

한편, 상기와 같은 「중소기업기본법」상 중소기업의 요건과 기준에 해당되는 경우, 「조세특례제한법」에서는 다시 「중소기업기본법」상 중소기업을 대상으로 하여 「조세특례제한법 시행령」에서 조세특례의 대상이 되는 중소기업의 범위를 다시 설정하고 있다. 즉, 중소기업의 투자세액공제에 있어서는 대통령령⁹⁰⁾으로 중소기업을 다시 정하고, 「조세특

90) 「조세특례제한법 시행령」 [시행 2019. 9. 16.] [대통령령 제29892호, 2019. 6. 25., 타법개정]

례제한법」 제5조제1항) 창업중소기업에 대해서는 「중소기업기본법」상 중소기업 중에서 창업일, 창업지역에 따라서 조세감면의 적용비율 등 차별적인 제도운영이 이루어지고 있다.(「조세특례제한법」 제6조제1항) 이하의 내용은 「조세특례제한법」에서 다시 설정되는 중소기업의 범위에 관한 내용이다.

< 세법상 중소기업의 범위 (「조세특례제한법 시행령」 제2조91) >

구 분		내 용
세 법 상 중 소 기 업	중 소 기 업	① 업종요건 (주된 사업일 것) * 주된 사업 : 겸업시 수입금액이 큰 사업을 기준으로 판정
		② 매출액 요건 (중소기업 기준)
		<ul style="list-style-type: none"> ○ 소비성 서비스업(호텔업, 여관업, 주점업 등)을 제외한 모든 업종 ○ 주된 사업을 기준으로 매출액이 중소기업기본법 시행령 별표1의 범위 이내일 것

제2조(중소기업의 범위) ① 「조세특례제한법」(이하 “법”이라 한다) 제5조제1항 각 호 외의 부분에서 “대통령령으로 정하는 중소기업”이란 다음 각 호의 요건을 모두 갖춘 기업(이하 “중소기업”이라 한다)을 말한다. 다만, 자산총액이 5천억원 이상인 경우에는 중소기업으로 보지 아니한다.

1. 매출액이 업종별로 「중소기업기본법 시행령」 별표 1에 따른 규모 기준(“평균매출액등”은 “매출액”으로 보며, 이하 이 조에서 “중소기업기준”이라 한다) 이내일 것
2. 삭제 <2000. 12. 29.>
3. 실질적인 독립성이 「중소기업기본법 시행령」 제3조제1항제2호에 적합할 것. 이 경우 「중소기업기본법 시행령」 제3조제1항제2호나목의 주식등의 간접소유 비율을 계산할 때 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」에 따른 집합투자기구를 통하여 간접소유한 경우는 제외하며, 「중소기업기본법 시행령」 제3조제1항제2호다목을 적용할 때 “평균매출액등이 별표 1의 기준에 맞지 아니하는 기업”은 “매출액이 「조세특례제한법 시행령」 제2조제1항제1호에 따른 중소기업기준에 맞지 아니하는 기업”으로 본다.
4. 제29조제3항에 따른 소비성서비스업을 주된 사업으로 영위하지 아니할 것

91) 「조세특례제한법 시행령」 제2조제1항에서 규정하고 있는 조세특례제도에 상 적용되는 중소기업의 범위는 중소기업의 투자세액공제가 적용되는 중소기업의 범위를 정하기 위해서 규정된 내용이지만, 중소기업투자세액공제 이외의 사항에서 중소기업의 범위를 정하는데 있어서 기준이 되는 규정이라고 볼 수 있다. 즉, 「조세특례제한법 시행령」 제2조제1항에서 「이하 “중소기업”이라 한다」는 표현을 사용하고 있기 때문에, 「조세특례제한법」상 중소기업은 모두 이 규정의 기준에 따라서 결정되며, 해당 규정에 있어서 달리 정해야 할 경우에는 “중소기업”의 범위 내에서 다시 범위를 정하는 방식을 취하고 있다. 즉, “창업중소기업”의 경우에 있어서는 「조세특례제한법 시행령」 제2조제1항에서 정하는 중소기업의 범위 내에서 창업일에 대한 기준을 추가하거나, 수도권과밀억제권역과 같은 지역적 제한을 두는 방식을 취하고 있다.

구 분		내 용
	③ 자산 요건	○ 자산총액 5천억원 미만일 것
	④ 독립성 요건	○ 실질적인 독립성이 중소기업기본법시행령 제3조 제1항 제2호의 규정에 적합할 것. 단, 주식소유계산시 간접 소유 포함(중소기업기본법시행령 제13조 제1항 제2호 나목의 경우집합투자기구를 통한 간접소유는 제외)
	중소기업 유예제도	○ 규모의 확대 등으로 매출액, 자산총액 기준을 초과함에 따라 중소기업에 해당하지 아니하게 된 때에 최초 1회에 한하여 4년간(유예기간) 중소기업으로 봄 - 유예기간 경과 후에는 과세연도별로 중소기업 해당 여부 판정 ○ 「중소기업기본법 시행령」제3조 제1항 제2호, 별표1 및 별표2의 개정으로 새로이 중소기업에 해당하지 아니하게 되는 때에는 4년간 중소기업으로 봄
	<유예 불인정>	○ 중소기업외의 기업과 합병하는 경우 ○ 유예기간 중에 있는 법인과 합병하는 경우 ○ 독립성 요건을 충족하지 못하는 경우 ○ 창업일이 속하는 과세연도 종료일부터 2년 이내의 과세연도 종료일 현재 중소기업기준을 초과하는 경우

※ 출처 : 기획재정부, 조세개요, 기획재정부 (2018), p.368

< 주된 업종별 평균매출액등의 중소기업 규모 기준 >

해당 기업의 주된 업종	규모 기준
1. 의복, 의복액세서리 및 모피제품 제조업	평균매출액등 1,500억 원 이하
2. 가죽, 가방 및 신발 제조업	
3. 펄프, 종이 및 종이제품 제조업	
4. 1차 금속 제조업	

해당 기업의 주된 업종	규모 기준	
5. 전기장비 제조업		
6. 가구 제조업		
7. 농업, 임업 및 어업		
8. 광업		
9. 식료품 제조업		
10. 담배 제조업		
11. 섬유제품 제조업(의복 제조업은 제외한다)		
12. 목재 및 나무제품 제조업(가구 제조업은 제외한다)		
13. 코크스, 연탄 및 석유정제품 제조업		
14. 화학물질 및 화학제품 제조업(의약품 제조업은 제외한다)		
15. 고무제품 및 플라스틱제품 제조업		
16. 금속가공제품 제조업(기계 및 가구 제조업은 제외한다)	1,000억 원 이하	
17. 전자부품, 컴퓨터, 영상, 음향 및 통신장비 제조업		
18. 그 밖의 기계 및 장비 제조업		
19. 자동차 및 트레일러 제조업		
20. 그 밖의 운송장비 제조업		
21. 전기, 가스, 증기 및 공기조절 공급업		
22. 수도업		
23. 건설업		
24. 도매 및 소매업		
25. 음료 제조업		
26. 인쇄 및 기록매체 복제업		평균매출액등 800억 원 이하
27. 의료용 물질 및 의약품 제조업		
28. 비금속 광물제품 제조업		
29. 의료, 정밀, 광학기기 및 시계 제조업		

해당 기업의 주된 업종	규모 기준
30. 그 밖의 제품 제조업	
31. 수도, 하수 및 폐기물 처리, 원료재생업(수도업은 제외한다)	
32. 운수 및 창고업	
33. 정보통신업	
34. 산업용 기계 및 장비 수리업	평균매출액등 600억 원 이하
35. 전문, 과학 및 기술 서비스업	
36. 사업시설관리, 사업지원 및 임대 서비스업(임대업은 제외한다)	
37. 보건업 및 사회복지 서비스업	
38. 예술, 스포츠 및 여가 관련 서비스업	
39. 수리(修理) 및 기타 개인 서비스업	평균매출액등 400억 원 이하
40. 숙박 및 음식점업	
41. 금융 및 보험업	
42. 부동산업	
43. 임대업	
44. 교육 서비스업	

※ 출처 : 「중소기업기본법 시행령」⁹²⁾ [별표1]에서 발췌

< 조세특례제한법상 창업·투자 관련 주요 지원 현황 >

창업	제6조(창업중소기업 등에 대한 세액감면) 제13조(중소기업창업투자회사 등의 주식양도차익 등에 대한 비과세) 제14조(창업자 등에의 출자에 대한 과세특례) 제16조(중소기업창업투자조합 출자 등에 대한 소득공제)
----	---

92) 조세특례제한법 시행령 [시행 2019. 9. 16.] [대통령령 제29892호, 2019. 6. 25., 타법개정]

투자자	일반	제5조(중소기업 등 투자 세액공제) 제5조의2(중소기업 정보화 지원사업에 대한 과세특례)
	설비	제8조(중소기업 지원설비에 대한 손금산입의 특례 등) 제25조의5(신성장기술 사업화를 위한 시설투자에 대한 세액공제) 제28조의2(중소·중견기업 설비투자자산의 감가상각비 손금산입 특례) 제28조의3(설비투자자산의 감가상각비 손금산입 특례)
	연구·인력	제9조(연구·인력개발준비금의 손금산입) 제10조(연구·인력개발비에 대한 세액공제) 제26조(고용창출투자세액공제)

※ 출처 : 「조세특례제한법」상 관련 규정을 발췌하여 필자가 작성

II. 창업 관련 조세특례제도 현황

1. 취지

중소기업에 대한 국가의 지원의무는 헌법 및 관련 법률에서 명시적으로 규정되어 있는 바, 이는 국가경제의 중요한 핵심적 기능을 중소기업이 수행하고 있다는 점 이외에도 여전히 중소기업에 대한 지원필요성과 육성시책이 필요하다는 점을 동시에 나타내고 있는 것으로 볼 수 있다. 따라서 조세특례에 의한 지원은 그 효과성과 필요성 여부와 관계없이 진흥·촉진·육성에 관련된 법제도에서 광범위하게 활용되고 있는 바, 중소기업에 대한 지원시책으로도 중요한 기능을 수행하고 있다.

중소기업에 대한 지원 중에서 “창업중소기업”에 대한 지원은 한층 더 강화된 지원수준이 이루어지고 있는 만큼, 그 기준 또한 엄격하고 일반적인 요건보다 더 많은 요건을 요구하고 있다. 이러한 이유는 창업에 대한 기준이 형식적으로 명확하게 구별하기 어려운 점도 있으며, 기존의 중소기업에 대한 지원에 추가적인 지원이 이루어지는 것이기 때문에, 강력한 정책적 필요성에도 불구하고 보다 고양된 요건을 요구하는 것으로 볼 수 있다. 그럼에도 불구하고 창업기업에 대한 조세특례는 오래전부터 시행되어 왔다. 이에 대하여

창업중소기업에 대한 조세특례의 심층평가 보고서에서는 다음과 같이 창업중소기업에 대한 연혁을 소개하고 있다.

< 창업중소기업에 대한 조세특례 연혁 >

경제적·사회적으로 중소기업의 중요성이 높아지는 한편 중소기업의 부가가치 비중은 1960년대 이후 지속적으로 하락하였고 중소기업의 업체 수가 감소하여 중소기업 육성과 진흥을 위한 정책의 전환의 필요성이 대두되어 1981년 중소기업진흥장기계획이 수립되었다. 이러한 정부 정책기조의 일환으로 창업중소기업 지원을 위해 중소기업창업지원법이 1986년 제정·시행되었으며 동시에 중소기업의 창업기반 조성을 위한 창업초기 단계의 세부담을 경감하기 위한 방안으로 1987년 『조세감면규제법』 제15조(창업중소기업에 대한 조세특례) 조항이 신설되었다. (중략) 본 제도는 도입 이후 기업의 형태(창업보육, 벤처) 및 업종 등이 지속적으로 확대되었으며 동시에 혁신생태계를 구축하기 위해 에너지신기술 중소기업, 청년창업, 신성장서비스업, 고용유발의 경우 추가 감면을 부여하는 방향으로 제도가 변경되었다. 또한 1999년 일몰이 도입된 이후 중소기업 지원이라는 명목 하에 6번에 걸쳐 일몰이 연장되어 2021년 12월 31일까지 재연장되었다. 감면기간은 시기에 따라 축소와 확대를 반복하고 있으며 비수혜지역의 공간적 범위는 점진적으로 축소되어 왔다. (중략) 최초 도입 시점인 1987년의 주요 개정 사유를 살펴보면 제6차 경제사회발전5개년계획과 연계하여 중소기업 창업 등을 세제면에서 효율적으로 뒷받침하고자 하였다. 이후 중소기업의 경쟁력 강화를 위해 해당업종을 확대하여 지원을 강화하는 추세로 개정되었다. 이후 경제살리기 및 신성장동력 확충 등을 위해 지원이 확대되었으며 최근에는 일자리 창출을 지원하기 위해 고용유발효과가 큰 일부 산업 등을 세액감면 업종에 추가하고 양질의 일자리 창출 기업에 대한 세제지원을 강화되고 있다. 즉, 당초 중소기업의 창업 지원을 위한 제도로써 본 제도는 도입되었으나 최근 고용창출과 청년창업 지원 등으로 도입배경이 확대된 것으로 판단된다.

※ 출처 : 한국개발연구원, 2018년 조세특례 심층평가 : 창업중소기업 등에 대한 세액감면, 기획재정부·한국개발연구원, (2018.9), pp.46-47, 51

상기 조세특례 심층평가 보고서의 내용에 따르면, 창업중소기업에 대한 조세특례는 매우 오래전부터 시행된 것으로 보이며, 특히 『조세특례제한법』이 일몰원칙으로 시행되기 이전부터 도입된 제도라는 점을 고려한다면 국가의 경제정책에 있어서 중소기업에 대한

지원과 창업에 대한 지원은 사실상 분리되어 추진된 것으로 해석할 수 있다. 즉, 중소기업이 전체 기업에 차지하는 비율과 고용을 등을 고려하면 경제에 있어서 육성이 필요한 대상으로 판단할 수 있는 반면에, “창업기업”의 경우에는 경제정책의 변화에 따라서 신산업의 등장 및 주력산업의 고부가가치 등 새로운 기업가치와 기업환경변화에 대응하여 “창업”에 대한 육성 및 지원이 불가피하게 필요하였던 것으로 볼 수 있다. 이러한 측면에서 “창업기업”에 대한 조세특례는 일몰기한 등의 제한에도 불구하고 지속적으로 이루어질 가능성이 매우 높은 영역으로 예상된다.

2. 현 황

「조세특례제한법」에서는 “창업중소기업”이라는 표현을 직접적으로 명문에 사용하면서, 세액감면 형태로 조세특례를 인정하고 있다.(「조세특례제한법」 제6조) 다만, 창업중소기업으로서 조세특례를 받기 위해서는 창업한 중소기업 중에서 일정한 요건을 충족해야 하는 바, 현행 「조세특례제한법」에서는 2021년 12월 31일 이전에 창업할 것을 요구하고 있으며, 「조세특례제한법」에서 정하고 있는 31개 업종⁹³⁾에 해당되어 창업할 것을 요구하고 있다.(「조세특례제한법」 제6조제1항·제3항) 또한, 조세특례의 내용으로서 세액공제를 받는 방식에도 차이가 있어서, “창업중소기업”의 경우와 “창업보육센터사업자”의 경우에 적용되는 비율에 차이가 있다.(「조세특례제한법」 제6조제1항제1호·제2호) 특히, 창업중소기업에 대한 세액공제의 경우에도 창업한 지역에 따라서 차이가 있는 바, 수도권

93) 「조세특례제한법」 제6조제3항 각 호 : 광업, 제조업(제조업과 유사한 사업으로서 대통령령으로 정하는 사업을 포함한다. 이하 같다), 건설업, 음식점업, 출판업, 영상·오디오 기록물 제작 및 배급업(비디오물 감상실 운영업은 제외한다), 방송업, 전기통신업, 컴퓨터 프로그래밍, 시스템통합 및 관리업, 정보서비스업(뉴스제공업, 블록체인 기반 암호화자산 매매 및 중개업은 제외한다), 연구개발업, 광고업, 그 밖의 과학기술서비스업, 전문디자인업, 전시·컨벤션 및 행사대행업, 창작 및 예술관련 서비스업(자영예술가는 제외한다), 대통령령으로 정하는 엔지니어링사업(이하 “엔지니어링사업”이라 한다), 대통령령으로 정하는 물류산업(이하 “물류산업”이라 한다), 「학원의 설립·운영 및 과외교습에 관한 법률」에 따른 직업기술 분야를 교습하는 학원을 운영하는 사업 또는 「근로자직업능력 개발법」에 따른 직업능력개발훈련시설을 운영하는 사업(직업능력개발훈련을 주된 사업으로 하는 경우에만 한한다), 「관광진흥법」에 따른 관광숙박업, 국제회의업, 유원시설업 및 대통령령으로 정하는 관광객이용시설업, 「노인복지법」에 따른 노인복지시설을 운영하는 사업, 「전시산업발전법」에 따른 전시산업, 인력공급 및 고용알선업(농업노동자 공급업을 포함한다), 건물 및 산업설비 청소업, 경비 및 경호 서비스업, 시장조사 및 여론조사업, 사회복지 서비스업, 보안시스템 서비스업, 통신판매업, 개인 및 소비용품 수리업, 이용 및 미용업

과밀억제권역에 창업한 경우와 이외의 지역에 창업한 경우에 차이가 있으며, 창업 당시 15세 이상 34세 이하인 사람을 기준으로 “청년창업중소기업”이라는 지원대상을 별도로 설정하여 조세특례를 부여하고 있다.(『조세특례제한법』 제6조제1항제1호·제2호, 『조세특례제한법 시행령』 제5조제1항제1호)

한편, 상기의 내용은 『조세특례제한법』 제6조에 따른 창업중소기업에 대한 세액감면의 내용을 정리한 것이며, 실제로 『조세특례제한법』 전반에 걸쳐서 창업기업에 대한 조세특례규정은 산재되어 있다고 볼 수 있다. 특히, 벤처기업과 투자조합과 관련하여 기업이 조세특례를 받게 되는 경우가 있는데, 결국 이러한 조세특례는 창업기업에 대한 지원의 범위에 포함되는 것으로 볼 수 있다.⁹⁴⁾

창업중소기업에 대한 세액감면 이외에 『조세특례제한법』상 창업에 대한 전반적인 조세특례지원의 현황은 다음과 같다.

< 창업 관련 주요 조세특례 현황 >

■ 창업중소기업 등에 대한 세액감면 (제6조)

○ 감면대상

- ▶ 창업중소기업 : 수도권 과밀억제권역외의 지역에서 창업한 중소기업
- ▶ 창업벤처중소기업 : 창업후 3년이내에 벤처기업으로 확인받은 중소기업

○ 업종요건

광업, 제조업, 건설업, 음식점업, 출판업, 영상·오디오 기록물 제작 및 배급업(비디오물 감상실 운영업 제외), 방송업, 전기통신업, 컴퓨터프로그래밍·시스템통합 및 관리업, 정보서비스업(뉴스제공업 제외), 연구개발업, 광고업, 그 밖의 과학기술서비스업,

94) 실질적으로 기업의 창업과 관련하여 이루어지지는 『조세특례제한법』의 개정은 제6조에 따른 창업중소기업의 조세특례지원에 관한 사항 이외에 간접적인 방식으로 이루어지는 입법추진이 다수라고 할 수 있다. 즉, 『개인의 벤처기업 투자(이른바, “엔젤투자”라 한다)에 대한 소득공제율을 투자금액의 20%에서 30%로 확대하고 창업 후 3년 미만의 중소기업에 대한 투자금액에 대해서도 소득공제(예를 들어 “투자금액의 30%”) 혜택을 부여하는 법안(강은희의원 대표발의, 조세특례제한법 일부개정법률안, 의안번호: 1900454, 발의연월일: 2012.7.3.) 등을 예로 들 수 있다.

전문디자인업, 전시 및 행사대행업, 창작 및 예술관련 서비스업(자영예술가 제외), 엔지니어링사업, 물류산업, 직업기술 분야 교습학원 운영사업, 직업능력개발훈련시설 운영사업(직업능력개발훈련을 주된 사업으로 하는 경우에 한함), 관광숙박업·국제회의업·유원시설업 및 관광객이용시설업, 노인복지시설 운영사업, 전시산업, 인력공급 및 고용알선업(농업노동자 공급업 포함), 건물 및 산업설비 청소업, 경비 및 경호서비스업, 시장조사 및 여론조사업, 사회복지 서비스업, 보안시스템 서비스업

○ 감면내용

- ▶ 소득세·법인세 : 창업(벤처확인)후 최초 소득발생 과세연도(사업개시일부터 5년 이내 소득이 발생하지 않는 경우에는 5년이 되는 과세연도)와 그 후 4년간 50% 세액 감면(신성장서비스업, 청년창업기업에 대해서는 최초 소득발생 과세연도와 그 후 2년간 75%, 그 다음 2년간 50% 세액감면)

■ 창업보육센터사업자에 대한 감면 (제6조)

- 감면대상 : 중소기업창업지원법에 의하여 설립된 창업보육센터사업자

○ 감면내용

- ▶ 창업 후 최초 소득발생 과세연도(사업개시일부터 5년 이내 소득이 발생하지 않는 경우에는 5년이 되는 과세연도)와 그 후 4년간 소득세·법인세 50% 감면
- 창업자 등의 출자에 대한 과세특례 (제14조)

○ 지원내용

- ▶ 벤처기업·창업기획자의 개인 주주 주식 양도시 양도소득세 비과세
- ▶ 중소기업창업투자조합, 한국벤처투자조합, 농식품투자조합, 신기술사업투자조합이 창업자, 신기술사업자, 벤처기업 또는 신기술창업전문회사에 출자하여 취득한 주식 양도시 양도소득세 비과세
- ▶ 중소기업창업투자조합, 한국벤처투자조합, 농식품 투자조합 등의 배당소득 또는 이자소득 등을 조합원에게 지급시 원천징수

○ 대상 주식 또는 출자지분

- ▶ 중소기업창업투자회사·신기술사업금융업자에 출자함으로써 취득하는 주식 또는 출자지분
- ▶ 중소기업창업투자조합·신기술사업투자조합·농식품 투자조합 또는 부품·소재전문 투자조합이 창업자·신기술사업자·벤처기업 또는 신기술창업전문회사에 투자함으로써 취득하는 주식 또는 출자지분
- ▶ 벤처기업에 출자하여 취득하는 주식 또는 출자지분

■ 중소기업창업투자조합 출자 등에 대한 소득공제 (제16조)

○ 지원내용

- ▶ 투자액 또는 출자액의 10%(벤처기업 등에 출자 또는 투자의 경우에는 출자 또는 투자한 금액 중 3천만원 이하분은 100분의 100, 3천만원 초과 5천만원 이하분은 100분의 70, 5천만원 초과분은 100분의 30)에 상당하는 금액을 출자 또는 출자 후 2년이 되는 날이 속하는 과세연도까지 거주자가 선택하는 1과세연도의 종합소득금액에서 공제
- ▶ 한도 : 종합소득금액의 50%

○ 투자대상

- ▶ 중소기업창업투자조합, 한국벤처투자조합, 신기술사업투자조합, 소재·부품전문투자조합에 출자하는 경우
- ▶ 벤처기업투자신탁(계약기간 3년이상, 통장거래, 신탁설정일부터 6월내 50%이상 벤처기업에 투자 및 벤처기업 신주에 15%이상 투자)의 수익증권에 투자하는 경우
- ▶ 「벤처기업육성에 관한 특별조치법」 제13조에 따른 조합에 출자한 금액을 벤처기업 또는 이에 준하는 창업 후 3년 이내 중소기업 등에 투자하는 경우
- ▶ 벤처기업에 투자하는 경우
- ▶ 창업·벤처전문 경영참여형 PEF에 투자하는 경우
- ▶ 창업 7년 이내의 벤처기업 등에 크라우드 펀딩을 통해 투자하는 경우

■ 스톡옵션 행사시 양도소득세 과세특례 (제16조의4)

○ 지원내용

- ▶ 벤처기업 임직원이 부여받은 적격스톡옵션에 대해 근로소득 과세방식과 양도소득 과세방식을 선택할 수 있도록 허용
- ▶ 근로소득 과세방식: 스톡옵션 행사시 부여받은 주식의 시가와 매수가액의 차이를 근로소득으로 과세
- ▶ 양도소득 과세방식: 스톡옵션 행사로 부여받은 주식 양도시 시가와 매수가액의 차이를 양도소득으로 과세

○ 적격스톡옵션

- ① 벤처특별법에 따라 부여받는 스톡옵션, ② 연간 행사금액 3년간 5억원 이하 등

■ 벤처기업 산업재산권 현물출자시 과세특례 (제16조의5)

○ 지원내용

- ▶ 벤처기업 등(창업 3년 이내 기술성 우수평가 중소기업, 창업 3년 이내 R&D 투자 3천만원 이상, 지식기반서비스 산업 2천만원 이상)에 산업재산권을 현물출자 시 현물출자이익에 대한 기타소득 과세가 아닌 출자지분의 양도 시 양도소득세 과세를 선택할 수 있도록 허용

※ 출처 : 『기획재정부, 조세개요, 기획재정부 (2018), pp.369~370, 377~379』에서 발췌하여 정리함

Ⅲ. 투자 관련 조세특례제도 현황

1. 취 지

투자 관련 조세특례제도의 정책목적과 취지에 관하여, 『2018년 조세특례 심층평가』에서는 “중소기업 등에 대한 투자세액공제는 대기업에 비해 투자여력이 부족한 중소기업의 설비투자를 촉진하기 위한 제도로서, 중소기업의 설비투자를 촉진함으로써 중소기업의 경쟁력 제고와 국가경제의 균형발전을 도모하기 위한 목적의 산업정책지원 수단이며, 이를 통하여 중소기업의 고용창출과 내수회복 및 대·중소기업 동반성장 기반을 마련하기 위해 도입한 제도”로서 기술하고 있다.⁹⁵⁾ 이러한 정책목적과 취지를 살펴보면, 창업 관련 조세특례와 달리, 중소기업정책 전반에 걸친 영역을 대상으로 조세특례지원을 추진하는 정책적 특징과 함께, 고용창출·국가균형발전·상생협력 등 다양한 부문으로의 파급효과를 발생시키는 정책수단으로서의 특징을 가진다고 볼 수 있다. 이러한 이유로 인하여 기업투자와 관련된 조세특례제도는 효과성이나 제도유지의 측면에서 다양하면서 복잡한 논의가 진행될 수밖에 없을 것으로 예상할 수 있다.

95) 한국조세재정연구원, 2018년 조세특례 심층평가(XI) : 중소기업 등 투자세액공제, 기획재정부·한국조세재정연구원 (2018.9), p.29

투자에 대한 조세특례지원은 창업과 비교하였을 때, 그 범위가 매우 광범위하며 특정된 부문으로 확정하기 어려운 점이 있다. 이는 창업의 경우 일정한 시기적·정량적·지역적 기준에 의하여 지원대상을 확정할 수 있으나, “기업투자”의 영역에 있어서는 투자가 필요한 부분이 매우 다양하고 무수하게 많은 부분으로 나뉘어지기 때문에, 지원대상으로서의 투자를 확정하여 조세특례를 부여하기 어려운 점이 있다. 따라서 투자 관련 조세특례제도는 현행법상의 현황이나 연혁적 현황을 보았을 때 다양한 형태와 영역으로 산재되어 나타나는 특징을 갖고 있다.

한편, 상기한 바와 같은 투자 관련 조세특례제도의 특성으로 인하여 투자 관련 조세특례제도의 효과적인 측면에 대한 회의적인 현상들이 발생하고 있다. 투자관련된 지원 중에서 가장 많은 비중을 차지하는 설비투자에 대한 지원과 관련하여 법인세제에 대한 조세특례를 인정하는 것보다 직접적인 보조금을 지원하는 방식이 적합하다는 지적도 충분히 발생할 수 있는데, 이는 “투자”에 국한된 조세특례의 효과성에 관한 내용이라기 보다는 조세특례와 보조금지원의 효과성 비교에서 검토되어야 할 사항으로 이해될 수 있다.

투자에 대한 조세특례지원의 복잡한 논의에도 불구하고 우리나라 「조세특례제한법」상 투자 관련 조세특례제도는 오랜 역사와 다양한 형태로 추진되어 왔다. 현행 「조세특례제한법」상 개정논의에 있어서도 기존의 투자지원 조세특례의 항목에 관한 유지 여부에 대한 논의도 활발하게 진행되고 있고, 새로운 투자부문과 항목에 대한 조세특례지원의 추가를 논의하고 있다.⁹⁶⁾ 특히 중소기업에 대한 조세특례에 의한 투자지원은 지속적으로 관심과 함께 여전히 그 필요성이 인정되고 있는 바, 과거 중소기업 투자세액공제를 인상하기 위한 「조세특례제한법」의 개정안⁹⁷⁾에 대하여 국회 상위위원회에서도 이와 같은 취지의 의견을 다음과 같이 실시하였다.

96) 이에 대한 구체적인 내용은 후술한다.

97) 조세특례제한법 일부개정법률안(설훈의원 대표발의, 의안번호: 1907725, 발의연월일: 2013.11.13)

< 중소기업 투자세액 인상에 관한 국회 의견 >

첫째, 중소기업 투자에 대한 지원을 확대하여 중소기업 고용증대를 유도할 수 있음. 중소기업은 우리나라 전체 사업체의 99%와 전체고용의 87%를 차지하고 있어 국가경제의 근간이며, 지난 10년간(2001년~2011년) 전체 산업 고용증가인원(365.8만명)의 94.3%인 345.1만명을 중소기업이 창출한 것으로 나타나 일자리 창출 측면에서 중요한 역할을 수행하고 있음. 따라서 중소기업 설비투자에 대한 세제혜택 규모를 인상함으로써 중소기업의 추가적인 투자 및 고용을 유도할 필요가 있음. 둘째, 최근 국내·외 경제의 불확실성이 크고 경기침체가 장기화되고 있는 상황에서 대기업에 비하여 중소기업의 투자여력이 부족한 점을 고려하면, 중소기업의 투자에 대한 세제혜택을 강화하여 중소기업의 성장을 지원할 필요성이 있음. 셋째, 현행 세법을 통한 각종 세액공제·감면의 혜택이 대기업에 집중되고 있으므로, 중소기업에 대한 세제 지원을 확대할 필요가 있음. 2011년 신고기준으로 중소기업이 받은 각종 세액공제 및 세액감면 금액이 2조 3,351억원인 반면 대기업은 그 3배에 가까운 6조 9,964억원에 이르고 있어 중소기업의 감면규모가 비교적 작은 것으로 나타남. 따라서 조세형평성을 제고하기 위하여 중소기업에 대한 세제지원을 확대할 필요가 있다는 것임.

※ 출처 : 조세특례제한법 일부개정법률안(설훈의원 대표발의, 의안번호: 1907725, 발의연월일: 2013.11.13) 검토보고서, 국회 기획재정위원회 (2013.12), pp.5-6

2. 현황

상기한 바와 같이, 현행 「조세특례제한법」상 투자 관련 조세특례제도는 설비투자에 관한 지원이 중심적인 것으로 볼 수 있지만, 이외에 연구개발 등 R&D에 대한 조세특례지원 또한 중요한 한축으로 평가할 수 있으며, 다양한 분야에 있어서 투자와 관련된 조세특례 지원이 이루어지고 있다. 대표적으로 「조세특례제한법」 제7조 중소기업에 대한 특별세액 감면에 관한 조세특례지원의 경우⁹⁸⁾ 이를 투자지원의 영역으로 보아야 할지에 관한 논의

98) 「조세특례제한법」 제7조에 규정된 “중소기업에 대한 특별세액감면”에 관한 조세특례지원은 직접적으로 중소기업의 투자에 대한 조세특례를 규정한 사항으로 볼 수는 없다. 즉, 중소기업에 대한 투자행위에 대하여 이를 조세특례의 대상으로 삼는 구조가 성립되어야 하는 바, “중소기업에 대한 특별세액감면”은 이러한 구조를 형성하지 않고, 직접적으로 특정한 업종에 종사하는 중소기업에 대한 조세특례지원을 규정하기 때문이다. 그러나, 한편으로는 중소기업의 활동을 활성화하고, 이를 지원하기 위한 조세특례의 목적을 고려한다면, 중소기업의 경제활동을 지원한다는 측면에서 넓은 의미의 “투자”로 볼 수 있으며, 이는 중소기업 자체가 투자활동을 함으로써,

도 충분히 발생할 수 있으며, 최근에 도입된 조세특례제도로서 위기대응지역의 지정⁹⁹⁾에 따른 기업에 대하여 조세특례지원이 이루어지고 있는 바와 같이 지역적 범위의 확정에 따른 조세특례지원도 투자와 관련된 조세특례지원으로 볼 수 있다.¹⁰⁰⁾ 따라서 조세특례 지원의 대상이 되는 “투자”의 범위를 법적으로 명확하게 하고 있지는 않지만, 실제에 있어서 기업활동의 활성화와 관련되는 투자에 대하여 이루어지는 조세특례 지원은 기존의 설비투자에 대한 조세특례 지원과 함께 “투자”와 관련된 조세특례 지원으로 보는 것이 타당할 것으로 보아야 할 것이다.

중소기업에 대한 투자와 관련되어 “중소기업 등의 투자세액공제”에 대한 조세특례 심층평가에서는 다음과 같이 제도연혁을 정리하였다.

< 중소기업 등의 투자세액공제에 관한 연혁 >

- 중소기업 등 투자세액공제제도는 1990년 처음 도입되었으며, 이후 공제대상, 수혜대상의 확대 및 공제율이 조정되어 왔음
- 일몰기한은 1998년 신설된 이후 3년마다 5회 연장되어 18년째 동 규정 유지
- (감면을 변화) 최초 3%(대통령령에 따른 국산 기자재는 5%)의 세액공제율이 2015년부터 신규 상장 중소기업 및 중견기업에 한해 4%로 인상되었고, 2018년 부터는 기존 고용창출 투자세액공제의 중견기업 부분이 중소기업 등 투자세액공제와 통합 설계됨
- 중견기업 중 자연보전권역 내(수도권 밖)에 투자한 중견기업은 1%(2%)의 공제율이 적용되고 고용인원(상시근로자)이 감소한 경우에는 공제를 받지 못하게 됨

해당 특정업종에 종사할 수 있도록 한다는 의미를 중소기업의 투자활동으로 본다는 취지로 해석하여, “투자”와 관련된 간접적인 형태에 대한 조세특례지원으로도 볼 수 있다.

99) 위기대응지역의 지정에 따라서 해당 지역에 위치하는 중소기업에 대한 지원은 해당 기업 자체에 대한 지원이라고 볼 수 있으나, 실질적으로 해당 지역에 위치하는 기업이 경제활동과 투자활동을 원활하게 수행할 수 있도록 유도하는 것으로 목적으로 조세특례지원이 이루어진다고 볼 수 있다. 즉, 해당 지역에 위치하여 실질적인 기업활동을 영위할 수 있도록 투자활동과 경제활동을 기대하는데 조세특례지원의 정책목적이 있다고 볼 수 있으므로, 넓은 의미로 “투자”에 대한 조세특례지원이라고 볼 수 있다.

100) 현재 「조세특례제한법」에서는 창업중소기업에 대한 조세특례지원에 있어서 수도권과밀억제권역을 기준으로 차별적인 특례지원을 하고 있으며, 혁신도시지역을 중심으로 특별한 법인세 감면을 하고, 수도권지역 이외의 지역으로 이전을 하는 지방이전기업에 대한 조세특례지원을 하며, 농공단지입주기업이나 기업도시입주기업에 대한 조세특례지원, 위기대응지역 및 외국인투자지역에 위치한 기업에 대한 조세특례지원 등이 이루어지고 있다.

- (공제대상) 공제대상의 경우, 신설 당시 사업용 자산에서 2001년부터 판매시점 정보관리시스템설비, 2002년부터 정보보호시스템설비까지 확대되었음
 - (수혜대상) 1990년 신설당시 중소기업에서 2015년부터 중견기업까지 확대되었음
- ※ 출처 : 한국조세재정연구원, 2018 조세특례 심층평가(XI) : 중소기업 등 투자세액공제, 기획재정부 · 한국조세재정연구원 (2018.9), pp.37~38

상기의 조세특례 심층평가에서 언급한 바와 같이 “중소기업 등의 투자세액공제”는 도입된지 오랜 기간이 지났음에도 불구하고, 아직까지 유지되는 제도로서 최근에는 적용범위를 중소기업에서 중견기업까지 확대적용한 조세특례지원의 예라고 할 수 있다. 제도의 유효성과 성과에 대해서는 여전히 확실하게 결론이 나지 않은 것으로 보임에도 불구하고 제도의 유지와 적용확대는 투자에 관련된 조세특례지원의 필요성을 인정한다는 취지로 파악할 수 있다. 다만, 조세특례제도가 제도운영의 효과성 및 유효성에 따라서 평가가 이루어지고 있음에도 불구하고, 정책적 필요성과 경제상황변화에 대한 즉시적인 정책수단의 부재로 인하여 활용되고 있다는 측면에 대해서는 여전히 고려사항으로 남는다고 할 수 있다. 투자 관련 조세특례지원의 경우는 창업의 경우 보다 더 많은 내용이 「조세특례제한법」상 산재되어 있다. 명시적으로 기업투자에 대한 조세특례의 내용으로 판단되는 경우도 있는 반면에, 간접적으로 기업투자의 효과를 볼 수 있는 방식에 대해서 지원을 하는 경우도 있다. 「조세특례제한법」상 기업투자와 관련을 가지는 조세특례의 내용에 관하여 정리하면 다음과 같다.

< 투자 관련 주요 조세특례 현황 >

- 중소기업 투자세액공제 (제5조)
 - 감면대상 : 중소기업, 신규상장 중견기업
 - 감면요건 : 사업용자산, 판매시점정보관리시스템설비, 정보보호시스템설비에 투자
 - 감면내용 : 투자금액의 3%(신규상장기업은 4%)를 소득세·법인세에서 세액공제

■ 연구·인력개발비에 대한 세액공제 (제10조)

- 대 상 : 내국인
- 공제방법
 1. 해당 과세연도에 발생한 신성장동력·원천기술연구개발비 x {20% + 다음 비율*(한도 10%, 코스닥 중견기업 15%)} (중소기업 30%, 코스닥 중견기업 25%)
 - * 비율 : 해당연도 신성장동력·원천기술 연구개발비/해당연도 수입금액 × 3
 2. 제1호에 해당하지 아니하거나 제1호를 선택하지 아니한 일반연구·인력개발비는 다음 각 목 중 선택하여 적용
 - 가. 초과발생액 기준
 - : (해당연도 지출액 - 직전 과세연도 지출액) × 25%(중소기업은 50%, 중견기업은 40%)
 - 나. 해당연도 발생액 기준
 - : 해당연도 지출액 × 다음의 비율*(한도 : 2%) (중소기업은 25%, 중견기업은 8%)
 - * 비율 : 0% + (해당연도 연구·인력개발비/해당연도 수입금액) × 1/2
 - ※ 중소기업 졸업유예 이후 3년간은 15% 그 이후 2년간은 10% 공제
- 세액공제대상비용 (시행령 별표6)
 - ▶ 연구개발의 경우 : 연구개발전담 직원의 인건비, 재료비, 시설임차비 및 이용료, 특정 연구기관 등에 지출한 기술개발 위탁비 등
 - ▶ 인력개발의 경우 : 국내외의 전문연구기관·대학등에 위탁교육훈련비, 직업 훈련기관 위탁훈련비 등

■ 연구개발 관련 출연금 등의 과세특례 (제10조의2)

- 대 상 : 내국인
- 지원내용 : 내국인이 연구개발 등을 목적으로 연구개발출연금 등을 지급받고 구분경리하는 경우 익금불산입
- 익금산입
 - ▶ 비용지출 : 연구개발비로 지출하는 경우 해당 지출일이 속하는 과세연도의 소득금액에 익금산입
 - ▶ 자산취득 : 감가상각자산의 경우에는 손금산입한 감가상각비를 익금에 산입하고, 그 외 자산은 처분시 익금에 산입
- 용도의 사용 등 : 용도의 사용, 폐업, 해산시 미사용분에 대한 익금산입 및 이자 상당액 추징

■ 연구 및 인력개발 설비투자에 대한 세액공제 (제11조)

- 대 상 : 내국인
- 지원내용 : 연구 및 인력개발 또는 신기술의 기업화를 위한 시설투자시 투자금액의 1% (중견기업 3%, 중소기업 6%)를 법인세·소득세에서 공제
- 투자대상
 - ▶ 연구시험용시설
 - ▶ 직업훈련용시설

■ 중소기업창업투자회사 등의 주식양도차익 등에 대한 비과세 (제13조)

- 지원내용
 - ▶ 중소기업창업투자회사·벤처기업출자유한회사 및 신기술사업금융업자가 소유하는 특정주식 및 출자지분 양도차익 및 배당소득에 대한 법인세 면제
 - ▶ 기관투자자(연기금·공제사업법인)가 중소기업창업투자조합 등을 통하여 취득한 벤처기업 등 주식의 양도차익에 대한 법인세 비과세
- 대상주식 및 출자지분
 - ▶ 중소기업창업투자회사가 창업자 또는 벤처기업에 출자함으로써 취득하는 주식 또는 출자지분
 - ▶ 신기술사업금융업자가 신기술사업자 또는 벤처기업 또는 신기술창업전문회사에 출자함으로써 취득하는 주식 또는 출자지분
 - ▶ 중소기업창업투자회사·벤처기업출자유한회사 및 신기술사업금융업자가 중소기업창업투자조합·한국벤처투자조합·신기술사업투자조합·부품·소재전문투자조합 또는 농식품 투자조합을 통하여 창업자·신기술사업자, 벤처기업 또는 신기술창업 전문회사에 출자함으로써 취득한 주식 또는 출자지분
- 취득방법
 - ▶ 설립시 자본금 납입, 설립 7년 이내 유상증자·잉여금의 자본 전입 또는 채무의 자본 전환에 의해 취득(타인소유의 주식 등을 매입하는 경우는 제외)

■ 내국법인이 벤처기업 등에 출자시 세액공제 신설 (제13조의2)

- 지원내용
 - ▶ 내국법인*이 벤처기업 등에 대한 출자시 출자금액의 5% 세액공제
- * 중소기업창업투자회사 등 조특법 제13조에 따라 벤처기업 주식 등에 대한 양도차익 법인세 면제되는 법인을 제외

- 대상주식 및 출자지분
 - ▶ 창업자, 벤처기업, 신기술사업자, 신기술창업전문회사에 대한 직접출자 및 중소기업 창업투자조합 등을 통한 간접출자*
 - * 특수관계법인, 상호출자제한기업의 계열사에 대한 출자는 제외
- 취득방법
 - ▶ 설립시 자본금 납입, 설립 7년 이내 유상증자 납입
- 중소기업창업투자조합 출자 등에 대한 소득공제 (제16조)
 - 지원내용
 - ▶ 투자액 또는 출자액의 10%(벤처기업 등에 출자 또는 투자의 경우에는 출자 또는 투자한 금액 중 3천만원 이하분은 100분의 100, 3천만원 초과 5천만원 이하분은 100분의 70, 5천만원 초과분은 100분의 30)에 상당하는 금액을 출자 또는 출자 후 2년이 되는 날이 속하는 과세연도까지 거주자가 선택하는 1과세연도의 종합소득금액에서 공제
 - * 한도 : 종합소득금액의 50%
 - 투자대상
 - ▶ 중소기업창업투자조합, 한국벤처투자조합, 신기술사업투자조합, 소재·부품전문투자조합에 출자하는 경우
 - ▶ 벤처기업투자신탁(계약기간 3년이상, 통장거래, 신탁설정일부터 6월내 50%이상 벤처기업에 투자 및 벤처기업 신주에 15%이상 투자)의 수익증권에 투자하는 경우
 - ▶ 벤처기업육성에 관한 특별조치법 제13조에 따른 조합에 출자한 금액을 벤처기업 또는 이에 준하는 창업 후 3년 이내 중소기업 등에 투자하는 경우
 - ▶ 벤처기업에 투자하는 경우
 - ▶ 창업·벤처전문 경영참여형 PEF에 투자하는 경우
 - ▶ 창업 7년 이내의 벤처기업 등에 크라우드 펀딩을 통해 투자하는 경우
- 생산성향상시설 투자세액공제 (제24조)
 - 대상시설
 - ▶ 공정개선 및 자동화·정보화 시설, 첨단기술설비, 공급망관리시스템설비, 고객관계관리시스템설비, 물류프로세스 관리 관련 설비, 지식관리시스템 등
 - 지원내용 : 투자금액의 1%(중견기업: 3%, 중소기업: 7%) 소득세·법인세 세액공제

■ 안전설비 투자세액공제(제25조)

- 대상시설 : 소방시설 및 소방관련물품, 유통산업합리화시설, 위탁기업체가 수탁기업체에 설치하는 시설, 산업재해예방시설, 가스공급시설의 안전유지를 위한 시설, 유해화학물질 취급시설의 안전유지를 위한 시설, 광산보안시설, 비상대비시설, 위험요소방지시설, 기술 유출방지설비, 해외자원개발설비, 내진보강 설비
- 지원내용 : 투자금액의 1%(중견기업: 3%, 중소기업: 7%, 중소기업의 기술유출방지시설 투자는 10%) 소득세·법인세 세액공제

■ 에너지절약시설 투자세액공제 (제25의2)

- 대상시설 : 에너지절약형시설, 중수도, 절수설비 및 절수기기, 신·재생에너지를 생산하는 설비의 부품·중간재 또는 완제품을 제조하기 위한 시설
- 지원내용 : 투자금액의 1%(중견기업의 경우 3%, 중소기업의 경우 6%) 소득세·법인세 세액공제

■ 환경보전시설 투자세액공제 (제25의3)

- 대상시설 : 대기오염방지시설, 무공해·저공해자동차 연료공급시설, 소음·진동방지시설 및 방음·방진시설, 분뇨·오수 처리시설, 수질오염방지시설, 폐기물처리시설 및 폐기물 감량화시설, 건설폐기물 처리시설, 재활용시설, 해양오염방제업의 선박·장비·자재, 탈황시설, 토양오염방지시설, 청정생산시설, 온실가스 감축시설
- 지원내용 : 투자금액의 1% (중견기업의 경우 3%, 중소기업의 경우 10%) 소득세·법인세 세액공제

■ 신성장기술 사업화를 위한 시설투자에 대한 세액공제 (제25조의5)

- 대상시설 : 신성장기술을 사업화하기 위한 시설
- 지원내용 : 투자금액의 5%(중견기업의 경우 7%, 중소기업의 경우 10%) 소득세·법인세 세액공제

※ 출처 : 「기획재정부, 조세개요, 기획재정부 (2018), pp.369, 373~374, 376~379, 382~383」에서 발췌하여 정리함

제3절 창업·투자관련 조세특례 평가 분석

I. 최근 조세특례 현황

기획재정부의 「2019년 조세지출 기본계획」에 따르면, 우리나라 국세감면액의 규모는 2018년 기준 41.9조 원으로, 국세감면율은 12.5% 수준으로 추정되고 있다.¹⁰¹⁾

< 국세감면액 규모(17 ~ 18년) >

(단위 : 조원, %)

구 분	'17년(실적)	'18년(추정)	'19년(전망)
· 국세감면액(A)*	39.7	41.9	47.4
· 국세수입총액(B)**	265.4	293.6	294.8
· 국세감면율[A/(A+B)]	13.0	12.5	13.9

* 국세감면액 : ('18년 및 '19년) '19년도 조세지출예산서상 전망치

** 국세수입총액 : ('18년) 실적치, ('19년) 국회 확정 세입예산

※ 출처 : 기획재정부, 2019년도 조세지출 기본계획, 기획재정부 (2019.3), p.4

분야별로는 2018년의 경우 근로자·농어민·중소기업 지원 분야와 R&D·투자·고용 분야가 전체의 67.8%를 차지한다.¹⁰²⁾ 이하의 도표¹⁰³⁾를 살펴보면, 2017년 분야별 실적을 고려하였을 때에 중소기업 지원액이 차지하는 비중은 매년 증가하는 추세를 보인다고 할 수 있으며, 이는 2018년 추정치와 2019년 전망치를 고려한 것으로서, 2018년과 2019년의 추정·전망치인 6.5%로 비슷한 수준으로 당분간 유지될 것이라는 전망이 가능하다고 할 수 있다.¹⁰⁴⁾

101) 기획재정부, 2019년도 조세지출 기본계획, 기획재정부 (2019.3), p.4

102) 기획재정부, 앞의 자료, p.4

103) 기획재정부, 앞의 자료, p.4

104) 기획재정부, 앞의 자료, p.4

< 분야별 국세감면(17 ~ 19년) >

(단위 : 조원, %)

구 분	'17년 (실적)		'18년 (추정)		'19년 (전망)	
	비중	비중	비중	비중	비중	비중
○ 근로자 지원(EITC 포함)	14.3	36.0	15.3	36.5	20.0	42.2
○ 농림어업 지원	5.2	13.1	5.4	12.9	5.7	12.0
○ 중소기업 지원	2.4	6.1	2.7	6.5	3.1	6.5
○ 연구개발(R&D)	3.0	7.6	2.9	6.9	2.8	5.9
○ 투자촉진·고용지원	1.8	4.5	2.1	5.0	1.4	3.0
○ 기타	13.0	32.7	13.5	32.2	14.4	30.4
합계	39.7	100.0	41.9	100.0	47.4	100.0

※ 출처 : 기획재정부, 2019년도 조세지출 기본계획, 기획재정부 (2019.3), p.4

수혜자별로 보았을 때, 2018년 감면액 41.9조 원 중 개인에게 혜택이 돌아가는 금액은 29.1조 원이고, 기업에 대한 감면액은 12.4조 원인데, 이 중에서 기업 감면액 중 63.4%가 중소·중견기업에 귀속되는 것으로 확인된다.¹⁰⁵⁾ 이하의 도표의 내용을 살펴보면, 2019년에 대한 전망치를 나타내는 자료에 따르면 중소기업의 조세특례 혜택으로 부여될 조세 감면액은 7.7조 원으로 전망되고 있는데, 이는 기업지원을 기준으로 보았을 때에 전체의 62.6%에 해당하는 비중으로 검토된다.¹⁰⁶⁾ 이러한 조세감면액 규모와 지원액은 2017년부터 비교하여 보았을 때에 매년 일정 수준을 유지하면서, 증가하는 추세라고 파악되며, 그 비중 역시 상승하는 추세에 있다고 검토된다.¹⁰⁷⁾ 다만, 이하의 도표에 따르면 중소기업과 중견기업으로 분리되어 통계수치가 정리되었는 바, 일반적으로 중견기업은 중소기업

105) 기획재정부, 2019년도 조세지출 기본계획, 기획재정부 (2019.3), p.5

106) 기획재정부, 앞의 자료, p.5

107) 기획재정부, 앞의 자료, p.5

업으로 졸업하게 되면 진입하게 되는 기업으로 파악됨에도 불구하고, 그 수치의 변화와 비중에 차이가 없다는 점을 주목할 필요가 있다. 즉, 중소기업에 대하여 조세특례에 의한 지원규모가 증대하고 있음에도 불구하고, 중견기업에 대한 지원규모가 유지 또는 축소된다는 점은 중견기업으로 진입실적이 적다는 추정을 가능하게 한다.

< 수혜자별 조세감면액 현황(17 ~ 19년) >

(단위 : 조원, %)

구분	'17년 (실적)	비중	'18년 (추정)	비중	'19년 (전망)	비중	
개 인	○ 중·저소득자	18.0	65.6	19.3	66.4	24.4	70.4
	○ 고소득층	9.4	34.4	9.8	33.6	10.2	29.6
	계	27.4	100	29.1	100	34.7	100
기 업	○ 중소기업	6.7	55.7	7.3	58.7	7.7	62.6
	○ 중견기업	0.6	4.8	0.6	4.7	0.5	3.8
	○ 상호출자제한기업	2.4	20.4	2.4	19.3	2.0	16.4
	○ 일반기업	2.3	19.0	2.1	17.3	2.1	17.3
	계	11.9	100	12.4	100	12.3	100
구분곤란*		0.3		0.4		0.4	
총 계		39.7		41.9		47.4	

* 비거주자 수혜 대상 항목, 귀착이 불분명한 양도소득세 등

※ 출처 : 기획재정부, 2019년도 조세지출 기본계획, 기획재정부 (2019.3), p.5

한편, 전체 조세지출 항목 수는 235개로 2019년에 일몰기한이 도래하는 항목은 30개 (2.9조 원)에 해당한다.¹⁰⁸⁾ 일몰기한이 없는 84개 항목을 제외하고, 2019년부터 2021년 이후까지 일몰되는 항목의 수가 급격하게 증가하는 추세를 이하 도표에서 보이고 있으며, 해당되는 조세특례규모도 증가하는 것으로 보이고 있는 바, 실제로 「조세특례제한법」 개

108) 기획재정부, 2019년도 조세지출 기본계획, 기획재정부 (2019.3), p.5

정안의 현황을 보면 일몰기한이 임박하였을 때에 연장하는 경우가 매우 많이 나타나므로, 현재 시점에서 1년 이후의 일몰건수와 조세특례규모의 정확성을 제고하기 위해서는 임박한 시점에서의 평가와 조사가 필요하다는 점을 판단할 수 있다.

< 조세지출항목별 현황 >

(단위 : 개, 조원, %)

일몰기한	'19년	'20년	'21년 이후	일몰기한 없음	합계
○ 항목수	30*	42	79	84	235
○ 조세지출액**	2.9	5.7	4.0	25.9	38.5
(비중)	(7.5)	(14.8)	(10.4)	(67.3)	(100.0)

* '19년 부분일몰 2건(신규가입자 중소기업 사회보험료 세액공제, 중고차 부가세 매입세액 공제특례)은 '21년 이후에 포함

** 조세지출액은 '19년도 조세지출예산서의 '17년도 실적금액(경과규정 제외)

※ 출처 : 기획재정부, 2019년도 조세지출 기본계획, 기획재정부 (2019.3), p.5

이하의 도표에서 나타나 있는 「2019년도 조세지출예산서 분석」의 내용에 따르면 다음과 같은 사항의 확인과 분석이 가능하다. 중소기업에 대한 조세특례지원에 있어서, “연구·인력개발비에 대한 세액공제”와 “중소기업에 대한 특별세액감면”에 관한 조세특례가 가장 높은 비중으로 추진되었다는 점을 확인할 수 있다.¹⁰⁹⁾ 즉, “연구·인력개발비에 대한 세액공제”의 경우에는 적은 비중으로 감소하는 추세를 보이고 있는 반면에, “중소기업에 대한 특별세액감면”은 일정 수준 이상으로 증가하는 추세를 보이고 있으며, 투자와 관련하여 “생산성향상시설투자 등에 대한 세액공제”에 있어서는 2017년과 2018년에 수준을 유지하고 있는 반면에, 2019년도 전망치에 있어서 매우 급격하게 감소된 것을 확인할 수 있다.¹¹⁰⁾ 이는 다른 항목들에 있어서 전반적으로 증가하고 있는 추세에 반대되는

109) 국회예산정책처, 2019년도 조세지출예산서 분석, 국회예산정책처 (2018), p.103

110) 국회예산정책처, 앞의 보고서, p.103

경향으로 볼 수 있는 바, 실제에 있어서 신성장산업 등에 대한 세제지원이 이루어지는 등 새로운 지원영역이 지속적으로 발생하고 있는 취지에서 이루어진 균형이라는 점을 예상할 수 있다. 한편, 가장 높은 비중을 차지하고 있는 “연구·인력개발비에 대한 세액공제”의 경우 중소기업에만 지원되는 항목이 아니기 때문에, 실질적으로 대기업이나 중견기업에 지원된 사항을 별도로 확인할 필요가 있다.

< 조세특례제한법상 중소기업 조세지출 현황 >

(단위: 억원, %)

조세지출 내역	2017 (실적)	2018 (전망)	2019 (전망)
중소기업 등 투자 세액공제	583	660	862
고용창출(임시)투자세액공제('17년적용기한종료)	5,994	6,049	0
생산성향상시설투자 등에 대한 세액공제	3,796	3,869	974
에너지절약시설 투자에 대한 세액공제	2,230	1,053	1,104
창업중소기업 등에 대한 세액감면	1,493	1,977	2,618
소기업·소상공인 공제부금에 대한 소득공제 등	1,997	2,351	2,503
연구및인력개발을 위한 설비투자에 대한 세액공제	1,530	1,282	1,344
연구·인력개발비에 대한 세액공제	25,468	25,326	24,608
중소기업에 대한 특별세액감면	20,603	22,277	25,760
상생결제 지급금액에 대한 세액공제	3	3	3
상생협력을 위한 기금 출연 시 세액공제	94	152	219
합 계	63,791	64,999	59,995

※ 출처 : 「국회예산정책처, 2019년도 조세지출예산서 분석, 국회예산정책처 (2018), p.103」에서 해당 항목을 발췌하여 작성

II. 창업중소기업 등에 대한 세액감면 평가 분석

1. 조세특례 지원 개요

「조세제한특례법」에서는 중소기업에 대한 조세특례지원에 있어서, 특별하게 “창업중소기업”을 별도로 규정하여 차별화된 조세특례지원을 하고 있다. 중소기업의 요건에 해당하면서 창업일과 창업업종을 기준으로 “창업중소기업”을 규정하고 있는 바, 창업일에 대하여 특정된 일자를 법률에서 규정함으로써, 일몰규정을 전제하고 있는 특징이 있다.(「조세제한특례법」 제6조제1항·제3항) 또한, 구체적으로 적용되는 조세특례지원은 창업일 한 지역의 차이에 따라서 차별적인 조세특례지원이 이루어지는데, 수도권과밀억제권역을 기준으로 차별적인 조세특례지원이 이루어진다는 특징이 있다.(「조세제한특례법」 제6조제1항)

기본적인 요건을 갖춘 창업중소기업(창업벤처중소기업·창업보육센터사업 포함)은 감면요건으로서 수행하는 업종에 따라서 상시근로자 수에 따른 업종별최소고용인원(대통령령으로 정함) 이상을 고용하는 수도권과밀억제권역 외의 지역의 중소기업인 경우 추가적인 조세감면을 받을 수 있다.(「조세제한특례법」 제6조제7항)

「조세제한특례법」 제6조에서 규정하고 있는 구체적인 내용과 개요는 다음과 같다.

< 창업 관련 주요 조세특례 현황 >

■ 창업중소기업 등에 대한 세액감면 (제6조)

○ 감면대상

- ▶ 창업중소기업 : 수도권 과밀억제권역외의 지역에서 창업한 중소기업
- ▶ 창업벤처중소기업 : 창업후 3년이내에 벤처기업으로 확인받은 중소기업

○ 업종요건

광업, 제조업, 건설업, 음식점업, 출판업, 영상·오디오 기록물 제작 및 배급업(비디오물 감상실 운영업 제외), 방송업, 전기통신업, 컴퓨터프로그래밍·시스템통합 및 관리업, 정보

서비스업(뉴스제공업 제외), 연구개발업, 광고업, 그 밖의 과학기술서비스업, 전문디자인업, 전시 및 행사대행업, 창작 및 예술관련 서비스업(자영예술가 제외), 엔지니어링사업, 물류산업, 직업기술 분야 교습학원 운영사업, 직업능력개발훈련시설 운영사업(직업능력개발훈련을 주된 사업으로 하는 경우에 한함), 관광숙박업·국제회의업·유원시설업 및 관광객이용시설업, 노인복지시설 운영사업, 전시산업, 인력공급 및 고용알선업(농업노동자 공급업 포함), 건물 및 산업설비 청소업, 경비 및 경호서비스업, 시장조사 및 여론조사업, 사회복지 서비스업, 보안시스템 서비스업

○ 감면내용

- ▶ 소득세·법인세 : 창업(벤처확인)후 최초 소득발생 과세연도(사업개시일부터 5년 이내 소득이 발생하지 않는 경우에는 5년이 되는 과세연도)와 그 후 4년간 50% 세액 감면(신성장서비스업, 청년창업기업에 대해서는 최초 소득발생 과세연도와 그 후 2년간 75%, 그 다음 2년간 50% 세액감면)

■ 창업보육센터사업자에 대한 감면 (제6조)

- 감면대상 : 중소기업창업지원법에 의하여 설립된 창업보육센터사업자

○ 감면내용

- ▶ 창업 후 최초 소득발생 과세연도(사업개시일부터 5년 이내 소득이 발생하지 않는 경우에는 5년이 되는 과세연도)와 그 후 4년간 소득세·법인세 50% 감면
- 창업자 등예외의 출자에 대한 과세특례 (제14조)

※ 출처 : 「기획재정부, 조세개요, 기획재정부 (2018), pp.369~370」에서 발췌하여 정리함

창업 관련 조세특례지원은 앞에서 언급한 바와 같이, “창업중소기업”을 명시적으로 법적 개념으로 규정하여 지원하는 형태로서, 중소기업에 대한 조세특례지원 중에서 대상 범위를 다시 협소하게 조정하여 세액감면을 시행하고 있다. 이 제도에 대하여 기획재정부의 훈령으로 운영되는 「조세특례 심층평가 운용지침」에 따른 “조세특례 심층평가”의 내용은 기존의 제도운영과 향후 제도유지 및 시행에 중요한 내용을 제공한다. 기획재정부 훈령인 「조세특례 심층평가 운용지침」에 따라서 “창업중소기업 등에 대한 세액감면제도”에 대한 조세특례 심층평가는 2015년과 2018년 수행되었다. 2016년에는 임의심층평

가로서 “벤처기업”에 대한 평가가 이루어졌는데, “창업중소기업”을 대상으로 하는 세액 감면제도에 대하여 유의미한 내용을 담고 있는 것으로 판단된다. 따라서 이하에서는 「조세제한특례법」 제6조 “창업중소기업 등에 대한 세액감면”에 대하여 이루어진 “조세특례 심층평가”의 내용을 중심으로 검토·분석하는데, 2015년·2016년·2018년 평가보고서를 대상으로 검토한다.¹¹¹⁾

2. 창업중소기업 등에 대한 세액감면에 대한 조세특례 심층평가 검토

(1) 2018년 조세특례 심층평가

2018년 심층평가에서는 이하 도표의 내용에 따라서 결론적으로 “창업중소기업 등에 대한 세액감면제도”의 타당성과 효과성이 인정되어 현행 제도의 유지 및 일몰연장에 대한 적절함을 제안하고 있는 바, “타당성과 효과성 분석 결과를 본 제도의 실효성은 인정되고, 2018년 5월 법 개정을 통한 2021년까지 일몰연장은 적절한 것으로 판단됨”이라고 종합평가를 내리고 있다.¹¹²⁾

창업중소기업의 경우 기업초기단계에서 발생하는 다양한 환경과 창업애로 등으로 인하여 재정지원과는 별도로 조세지원을 통하여 기업의 생존을 제고할 필요가 있는 것으로 파악하며,¹¹³⁾ 엄격한 기준과 중층적인 적용요건을 규정함으로써, 대상 업종 제한, 지역 제한 등 업종 간 선별적 지원의 필요성 및 지역균형발전 등의 정책적 취지를 충분하게 고려한 것으로 파악된다.¹¹⁴⁾ 또한, 본 제도를 적용받기 위해서는 충분한 과세소득이 발생

111) 이하에서는 “한국조세재정연구원, 2018년 조세특례 심층평가(Ⅶ) : 창업중소기업 등에 대한 세액감면, 기획재정부·한국조세재정연구원 (2018.9)”(이하, 이 절에서 “2018년 창업중소기업 심층평가”로 인용한다), “한국조세재정연구원, 2016 조세특례 임의심층평가 : 벤처기업에 대한 조세특례제도 연구, 기획재정부·한국조세재정연구원 (2017.1)”(이하, 이 절에서 “2016년 벤처기업 임의심층평가”로 인용한다), “한국조세재정연구원, 2015년도 조세특례 심층평가Ⅱ : 창업중소기업 등에 대한 세액감면, 기획재정부·한국조세재정연구원 (2015.9)”(이하, 이 절에서 “2015년 창업중소기업 심층평가”로 인용한다)를 기초로 하여 검토·분석한다.

112) 2018년 창업중소기업 심층평가, p.24

113) 2018년 창업중소기업 심층평가, p.13

114) 2018년 창업중소기업 심층평가, p.13

해야 한다는 점(도덕적 해이 방지), 정보비대칭에서 유리한 점이 존재하는 점 등을 고려하면 조세지원 방식이 재정지원 방식보다 상대적으로 타당하다는 점이 고려되어야 하고,¹¹⁵⁾ 감면기간 연장, 수혜업종 확대 등은 창업에 긍정적인 영향을 주는 것으로 분석되었다.¹¹⁶⁾

다만, 창업활성화를 위한 조세지원, 재정지원, 규제완화 등이 병행될 필요성이 존재. 보편적인 지원은 세액감면을 중심으로 가되 세부적으로 나뉜 재정지원 사업은 통합·정리하고, 소득은 발생하지 않지만 생존을 제고 및 육성이 필요한 기업에 초점을 맞춰 재정지원과 조세지원이 보완적으로 작동될 필요가 있는 것으로 지적되었으며,¹¹⁷⁾ 임의적으로 결정되고 있는 적용대상 업종에 대한 명확한 기준 마련 필요하다는 점이 개선방안으로 제시되었다.¹¹⁸⁾

이하의 도표는 창업중소기업에 대한 2018년 조세특례 심층평가의 내용에 관하여 중요 사항을 요약한 내용이다.

< 2018년 창업중소기업 세액감면에 대한 심층평가 요약 >

타당성	정부역할의 적정성	<ul style="list-style-type: none"> - 창업활동은 공공재적인 성격을 가지고 부가가치 창출, 고용창출, 기업가 정신 제고를 통한 사회적 자본 형성 등 외부효과를 유발¹¹⁹⁾ - 순고용 창출의 대부분을 창업기업이 차지하고 기존기업에서는 순고용 감소가 발생¹²⁰⁾ - 초기단계에서 조세지원을 통해 생존을 제고할 필요¹²¹⁾
-----	--------------	--

115) 2018년 창업중소기업 심층평가, p.82
 116) 2018년 창업중소기업 심층평가, p.23
 117) 2018년 창업중소기업 심층평가, p.92
 118) 2018년 창업중소기업 심층평가, p.87
 119) 2018년 창업중소기업 심층평가, p.11
 120) 2018년 창업중소기업 심층평가, p.12
 121) 2018년 창업중소기업 심층평가, p.13

	<p>수혜 대상 및 내용의 적절성</p>	<ul style="list-style-type: none"> - 대상 업종 제한, 지역 제한은 업종 간 선별적 지원의 필요성 및 지역 균형발전 등의 정책적 취지를 고려¹²²⁾ - 소규모 기업에 대한 조세혜택이 증가하도록 감면비율이나 기간을 차등 하거나 환급형 세액공제 등을 고려할 필요¹²³⁾ - 벤처, 신성장산업, 에너지신기술업종 등을 위해 잘 작동하지 않는 측면이 있으므로 보완이 필요¹²⁴⁾
	<p>수단의 적절성</p>	<ul style="list-style-type: none"> - 본 제도를 적용받기 위해서는 충분한 과세소득이 발생해야 한다는 점 (도덕적 해이 방지), 정보비대칭에서 유리한 점이 존재하는 점 등을 고려하면 조세지원 방식이 재정지원 방식보다 상대적으로 타당¹²⁵⁾
	<p>유사 중복 여부</p>	<ul style="list-style-type: none"> - 창업 중소기업의 경우 현실적으로 조세지원과 함께 재정지원을 적극적으로 활용하기 어려운 실정. 실태조사 결과 중소기업 조세지원제도를 최대한 활용한다는 응답은 5%에 불과¹²⁶⁾ - 2018년도 조세지출예산서 상 창업과 관련된 조세특례는 총 15개가 존재하나, 본 제도를 제외하고는 소규모 제도로 창업 관련 투자 및 증여 등에 대한 감면이 주를 이루고 있음¹²⁷⁾
<p>효과성</p>	<p>경제성</p>	<ul style="list-style-type: none"> - 설문조사와 계량모형을 통해 심층평가 수행. 계량모형에서는 산업별 자료를 사용하므로 수도권과밀억제권 포함여부는 반영할 수 없는 등 한계가 존재¹²⁸⁾ - 분석결과는 가용 도구변수와 통제변수의 한계로 표본선택편의와 내생성 문제로부터 자유롭지 못하기 때문에 새액감면의 한계효과 추정치에 편의가 발생했을 가능성 내포. 또한 본고에서 추정된 세액 감면의 창업효과는 과대추정 가능성이 있음¹²⁹⁾

122) 2018년 창업중소기업 심층평가, p.13
 123) 2018년 창업중소기업 심층평가, p.14
 124) 2018년 창업중소기업 심층평가, p.14
 125) 2018년 창업중소기업 심층평가, p.82
 126) 2018년 창업중소기업 심층평가, p.88
 127) 2018년 창업중소기업 심층평가, p.90
 128) 2018년 창업중소기업 심층평가, p.77
 129) 2018년 창업중소기업 심층평가, p.126

	<ul style="list-style-type: none"> - 소득세 실효세율 감면(개인사업자 대상)은 개인창업, 청년창업, 기술형 창업을 유의하게 증가시키는 것으로 확인¹³⁰⁾ - 법인세 실효세율 감면(법인 대상)효과는 기술형창업에서만 유의¹³¹⁾ - 감면기간 연장, 수혜업종 확대 등은 창업에 긍정적인 영향을 주는 것으로 나타남¹³²⁾
개선방안	<ul style="list-style-type: none"> - 창업활성화를 위한 조세지원, 재정지원, 규제완화 등이 병행될 필요성이 존재하고, 보편적인 지원은 세액감면을 중심으로 가되 세부적으로 나뉜 재정지원 사업은 통합·정리하고, 소득은 발생하지 않지만 생존을 제고 및 육성이 필요한 기업에 초점을 맞춰 재정지원과 조세지원이 보완적으로 작동될 필요¹³³⁾ - 인지도가 낮은 점을 고려하여 본 제도에 대한 홍보 및 교육을 강화할 필요¹³⁴⁾ - 기술형창업에 효과적이라는 분석결과를 토대로, 유망산업과 고용창출 산업을 중심으로 창업을 유도하도록 제도를 보완¹³⁵⁾ - 창업기업 업종은 숙박 및 음식점업이 주를 이루고 있어 기술형 기업에 대한 인센티브가 작동하도록 보완할 필요¹³⁶⁾ - 임의적으로 결정되고 있는 적용대상 업종에 대한 명확한 기준 마련 필요¹³⁷⁾

(2) 2016년 조세특례 심층평가

「조세제한특례법」 제6조에서는 “창업중소기업”에 대한 조세특례지원 이외에 “창업벤처중소기업”에 대한 개념을 별도로 규정하여 함께 조세특례지원을 하고 있다.(「조세제한특례법」 제6조제2항) 즉, 벤처기업의 요건을 갖춘 기업 중에서 창업 후 3년 이내에 해당되는 벤처기업

130) 2018년 창업중소기업 심층평가, pp.119~120

131) 2018년 창업중소기업 심층평가, pp.123~126

132) 2018년 창업중소기업 심층평가, p.23

133) 2018년 창업중소기업 심층평가, p.92

134) 2018년 창업중소기업 심층평가, p.109

135) 2018년 창업중소기업 심층평가, p.142

136) 2018년 창업중소기업 심층평가, p.143

137) 2018년 창업중소기업 심층평가, p.87

의 경우 “창업벤처중소기업”을 별도 규정하여 “창업중소기업”과 함께 조세특례지원을 하고 있다.(『조세제한특례법』 제6조제2항) 다만, “창업벤처중소기업”으로서 『조세제한특례법』 제6조에 따른 조세특례지원을 받기 위해서는 「벤처기업육성에 관한 특별조치법」 제2조의2의 요건을 갖춘 중소기업이면서, 연구개발 및 인력개발을 위한 비용으로서 “연구·인력개발비 세액공제를 적용받는 비용”에 관한 『조세제한특례법 시행령』 별표의 비용이 당해 과세연도의 수입금액 100분의5 이상인 중소기업에 해당되어야 한다.(『조세제한특례법 시행령』 제5조제4항)

“창업벤처중소기업”에 대한 조세특례 심층평가는 2016년에 임의심층평가를 시행하였는 바,¹³⁸⁾ 창업벤처중소기업이 다른 유사기업에 비하여 우수한 경영성과를 내고 있는지에 관하여는 확인되었으므로,¹³⁹⁾ 조세특례지원이 창업벤처중소기업의 세부담 완화에는 효과가 있었다고 볼 수는 있지만, 이것이 창업벤처기업의 경영성과 개선으로 이어지고 있지는 못한 것으로 분석되었다.¹⁴⁰⁾ 따라서 창업 초기의 단계에 있는 기업에 대해서는 조세지원보다 재정지원이 효과가 있으며, 추가적으로 직접지원보다는 벤처투자자에 대한 간접지원이 효과적일 수 있다는 점을 제시하고 있는데, 이러한 분석은 벤처기업의 경우 창업지원보다 투자지원이 적절하다는 분석으로 볼 수 있다.¹⁴¹⁾

또한, 2016년 조세특례 임의심층평가에서는 제도개선의 사항으로 창업벤처중소기업의 경우에도 창업중소기업의 경우와 같이 지역적인 기준을 설정하여 차별화된 조세특례가 필요하다는 의견이 개진되었는 바, 즉 지역균형발전을 위해 수도권 소재기업(감면기간 5년 이하, 감면을 50% 이하)과 비수도권 소재기업(감면기간 5년 이상, 감면을 50% 이상)으로 이원화해 운영할 필요성 있음을 제안하고 있다.¹⁴²⁾

138) “조세특례 심층평가”는 『조세특례 심층평가 운용지침』 지침에 따라서 임의심층평가가 원칙이고, 의무평가가 예외적인 경우로 볼 수 있다. 즉, “임의심층평가”는 『조세제한특례법』 제142조(조세특례의 사전·사후관리) 제4항 본문에서 규정하고 있는 바와 같이 “기획재정부장은 주요 조세특례에 대한 평가를 실시할 수 있다”는 규정에 근거하여 시행하는 심층평가이며, “의무심층평가”는 『조세제한특례법』 제142조제4항 단서에서 규정하고 있는 바와 같이 해당 연도에 적용기한이 종료되는 사항에 대하여 평가한 결과를 의무적으로 국회에 제출하기 위한 심층평가라고 할 수 있다.

139) 2016년 벤처기업 임의심층평가, p.137

140) 2016년 벤처기업 임의심층평가, p.202

141) 2016년 벤처기업 임의심층평가, p.209

142) 2016년 벤처기업 임의심층평가, p.225

이하의 도표는 창업벤처중소기업에 대한 2016년 조세특례 임의심층평가의 내용에 관하여 중요 사항을 요약한 내용이다.

< 2016년 벤처기업 조세특례에 대한 임의심층평가 요약 >

<p>효과성</p>	<p>경제성</p>	<ul style="list-style-type: none"> - 창업벤처기업이 유사기업에 비해 유효세율이 낮고 우수한 경영성과를 내고 있는지 확인¹⁴³⁾ - 세제지원이 창업벤처기업의 세부담 완화에는 효과가 있지만, 이것이 창업벤처기업의 경영성과 개선으로 이어지고 있지는 못한 것으로 나타남¹⁴⁴⁾ - PSM기법을 이용해 1:1 매칭한 대응기업에 비해 생산성, 수익성, 재무건전성 등은 유의미한 차이가 없으나 오히려 열위에 있는 것으로 나타남(단, PSM 모형의 신뢰성은 한계를 지님)¹⁴⁵⁾ - 창업벤처기업에 대한 세액감면을 받은 외감기업을 제조업과 서비스업, ICT업종과 그 외 업종으로 나누어 비교한 결과, 서비스업과 ICT업종에서 부채비율과 생산성이 유의하게 더 낮은 것으로 나타남. 성장성이나 수익성에서는 유의한 차이 나타나지 않음¹⁴⁶⁾
<p>개선방안</p>		<ul style="list-style-type: none"> - 창업 초기 기업에 대해서는 조세지원보다 재정지원이, 직접지원보다는 벤처투자자에 대한 간접지원이 효과적일 수 있음¹⁴⁷⁾ - 벤처 관련 조세지원 실적은 ‘창업벤처기업에 대한 세액감면’에 집중되어 있음. 지원규모나 지원항목을 늘리기보다는 실효성 있는 항목들을 위주로 선택과 집중할 필요¹⁴⁸⁾ - 지역균형발전을 위해 수도권 소재기업(감면기간 5년 이하, 감면율 50% 이하)과 비수도권 소재기업(감면기간 5년 이상, 감면율 50% 이상)으로 이원화해 운영할 필요¹⁴⁹⁾

143) 2016년 벤처기업 임의심층평가, p.137
 144) 2016년 벤처기업 임의심층평가, p.202
 145) 2016년 벤처기업 임의심층평가, p.202
 146) 2016년 벤처기업 임의심층평가, p.202
 147) 2016년 벤처기업 임의심층평가, p.209
 148) 2016년 벤처기업 임의심층평가, p.214
 149) 2016년 벤처기업 임의심층평가, p.225

(3) 2015년 조세특례 심층평가

2015년 조세특례 심층평가는 “창업중소기업”에 대한 조세특례지원의 일몰여부에 대한 검토를 위하여 시행된 것으로 판단된다. 따라서 제도운영의 타당성 뿐만 아니라, 조세특례지원의 목적이나 유지필요성 등이 집중적으로 검토된 것으로 보인다.

2015년 조세특례 심층평가에서 결론적으로 제시된 내용은 창업기업 지원정책을 폐지할 경우 창업기업의 생존여건이 더 악화될 수 있다는 점이 강하게 강조되어제도유지의 필요성이 인정된다는 것을 제시하였고,¹⁵⁰⁾ 예비창업자들에게 실효세율을 낮춰 창업의 동기를 부여하는 측면에서 스타트업기업들에게 유리한 측면이 인정됨으로써 조세특례지원의 방식에 의한 정부개입의 타당성이 인정된다고 제언하였다.¹⁵¹⁾

창업보육센터에 대한 조세특례지원에 관하여서도 창업보육세년의 효율적 운영을 위해서는 재정지출이나 보조금지원 대신에 조세특례에 의한 조세지출방식을 적용하는 것이 적절한 조치가 될 수 있음을 강조하였다¹⁵²⁾

다만, 창업보육센터사업자는 재정지출도 받고 있어, 중복 사례가 될 수 있다는 우려는 지적하였고,¹⁵³⁾ 소득이 발생하기 시작한 기업에 조세특례지원에 의한 세제감면을 해주는 것이므로 창업 초기 기업이 겪게 되는 경영부담을 완화하여 생존율을 제고한다는 본래의 목적이 있다는 측면에서는 보완이 필요하고 검토하였다.¹⁵⁴⁾

이하의 도표는 창업중소기업에 대한 2015년 조세특례 심층평가의 내용에 관하여 중요 사항을 요약한 내용이다.

150) 2015년 창업중소기업 심층평가, p.68

151) 2015년 창업중소기업 심층평가, p.76

152) 2015년 창업중소기업 심층평가, p.87

153) 2015년 창업중소기업 심층평가, p.86

154) 2015년 창업중소기업 심층평가, p.9

< 2015년 창업중소기업 세액감면에 대한 심층평가 요약 >

타당성	정부역할의 적정성	<ul style="list-style-type: none"> - 창업기업 지원정책을 폐지할 경우 창업기업의 생존여건이 더 악화될 수 있다는 점에서 제도 유지의 필요성이 인정됨¹⁵⁵⁾ - 예비창업자들에게 실패비용을 낮춰 동기를 부여한다는 측면에서 정부 개입의 타당성이 인정됨¹⁵⁶⁾
	수혜 대상 및 내용의 적절성	<ul style="list-style-type: none"> - 창업 이외의 활동에 의해 발생한 소득에 대해서는 동 제도를 적용받을 수 없게 하고 도입목적에 충실하게 설계됨을 의미¹⁵⁷⁾ - 창업보육센터를 효율적으로 운영하기 위해 재정지출 대신 조세지출을 적용하는 것이 적절한 조치가 될 수 있음¹⁵⁸⁾
	수단의 적절성	<ul style="list-style-type: none"> - 조세지출제도가 재정지출제도보다 적절한 것으로 판단되어 경제적 효율성을 제고하고 정부의 개입 수준을 상대적으로 낮춤¹⁵⁹⁾ - 실적이 우수한 기업에 더 많은 지원을 하는 형태이므로, 우수한 자질을 갖춘 기업의 시장 진입을 유도¹⁶⁰⁾
	유사 중복 여부	<ul style="list-style-type: none"> - 창업보육센터사업자는 재정지출도 받고 있어, 중복 사례가 될 수 있음¹⁶¹⁾
효과성	경제성	<ul style="list-style-type: none"> - 회귀분석 결과 법인세율이 1%p 낮아질 때 창업기업은 3% 증가하는 것으로 나타났는데(5% 유의 수준), 다만, 창업기업 통계의 부정확성, 표본 수 부족, 편의 발생 등 분석모형의 한계로 과다추정되었을 가능성을 감안할 필요¹⁶²⁾

155) 2015년 창업중소기업 심층평가, p.68

156) 2015년 창업중소기업 심층평가, p.76

157) 2015년 창업중소기업 심층평가, p.81

158) 2015년 창업중소기업 심층평가, p.87

159) 2015년 창업중소기업 심층평가, p.71

160) 2015년 창업중소기업 심층평가, p.72

161) 2015년 창업중소기업 심층평가, p.86

162) 2015년 창업중소기업 심층평가, pp.102~103

개선방안

- 소득이 발생한 기업에 세제지원을 해주는 것이므로 창업 초기 기업의 경영부담을 완화하여 생존율을 제고한다는 측면에서는 보완이 필요¹⁶³⁾
- 창업보육센터사업자를 지원하여 간접적으로 창업을 돕고자 한다면 사업자에 대한 세제지원을 최초 소득 발생 후 5년으로 제한할 필요 없는 바, 기간 제한을 완화하거나 폐지하는 것도 고려할 필요¹⁶⁴⁾

Ⅲ. 중소기업 등 투자 세액공제 평가 분석

1. 조세특례 지원 개요

『조세제한특례법』 제5조에서는 “중소기업 등 투자세액공제”라는 제명으로 중소기업의 투자활동에 대한 조세특례지원을 규정하고 있다. 다만, 앞서도 언급한 바와 같이, 『조세제한특례법』에서는 제5조를 규정함으로써 중소기업의 투자에 대한 조세특례를 개별적으로 규정하고 있지만, 기업의 투자활동에 대한 영역과 범위는 매우 넓은 것으로 파악되기 때문에, 『조세제한특례법』에서는 실질적으로 다양한 제도를 규정함으로써, 기업의 투자활동에 대한 조세특례를 규정하고, 이에 포섭되는 범위 내에서 중소기업의 투자활동에 대한 조세특례지원도 이루어지고 있는 것으로 보아야 할 것이다.

연구개발과 인력개발에 대한 활동도 투자활동에 포함될 수 있으며, 시설투자에 대한 활동 또한 대표적인 투자활동으로 볼 수 있는 바, 『조세제한특례법』에서는 이러한 개별적인 기업의 투자활동에 대하여 별도의 조문으로 조세특례지원의 법적 근거를 마련하고 있다.

이하의 내용은 『조세제한특례법』에 규정된 대표적인 기업투자활동에 대한 조세특례지원의 현황이다.

163) 2015년 창업중소기업 심층평가, p.9

164) 2015년 창업중소기업 심층평가, p.87

< 투자 관련 주요 조세특례 현황 >

- 중소기업 투자세액공제 (제5조)
 - 감면대상 : 중소기업, 신규상장 중견기업
 - 감면요건 : 사업용자산, 판매시점정보관리시스템설비, 정보보호시스템설비에 투자
 - 감면내용 : 투자금액의 3%(신규상장기업은 4%)를 소득세·법인세에서 세액공제
 - 연구·인력개발비에 대한 세액공제 (제10조)
 - 연구개발 관련 출연금 등의 과세특례 (제10조의2)
 - 연구 및 인력개발 설비투자에 대한 세액공제 (제11조)
 - 중소기업창업투자회사 등의 주식양도차익 등에 대한 비과세 (제13조)
 - 내국법인이 벤처기업 등에 출자시 세액공제 신설 (제13조의2)
 - 중소기업창업투자조합 출자 등에 대한 소득공제 (제16조)
 - 생산성향상시설 투자세액공제 (제24조)
 - 안전설비 투자세액공제(제25조)
 - 에너지절약시설 투자세액공제 (제25의2)
 - 환경보전시설 투자세액공제 (제25의3)
 - 신성장기술 사업화를 위한 시설투자에 대한 세액공제 (제25조의5)
- ※ 출처 : 「기획재정부, 조세개요, 기획재정부 (2018), pp.369, 373~374, 376~379, 382~383」
에서 발췌하여 정리함

이하에서 소개하는 2018년 조세특례 심층평가는 「조세제한특례법」에서 전반적으로 광범위하게 규정되어 있는 기업의 투자활동에 대한 조세특례 심층평가의 내용이 아니라, 「조세제한특례법」 제5조에 국한하여 기업의 투자활동 중에서 「조세제한특례법」 제5조에 적용되는 범위에 대해서만 심층평가를 한 것인 바, 본 연구에서는 이에 대한 내용에 국한하여 소개하도록 한다.¹⁶⁵⁾

165) 이하에서는 “한국조세재정연구원, 2018년 조세특례 심층평가(XI) : 중소기업 등 투자세액공제, 기획재정부·

2. 중소기업 투자세액공제에 대한 조세특례 심층평가 검토

(1) 2018년 조세특례 심층평가

중소기업 투자세액공제제도는 투자증대를 통해 기술이 혁신되고 기업이 성장하면 장기적으로 고용에 양의 효과를 가질 가능성 있는 것으로 분석되었고¹⁶⁶⁾, 소규모 법인사업자에서 본 제도에 대한 의존도가 매우 높은 것으로 나타났고(예, 자산 10억 미만 기업은 의존도가 84.8%에 달함),¹⁶⁷⁾ 최근 대기업은 설비투자가 증가하는 반면, 중소·중견기업은 설비투자가 지속적으로 감소하여 양극화가 심화되어 가고 있기 때문에, 중소기업에 대한 정부지원의 필요성이 충분하게 인정되는 것으로 분석되었다.¹⁶⁸⁾

그러나 중소기업의 일반 사업용 자산에 대한 포괄적 지원이므로 정책목적 자체가 모호하다는 지적이 있었으며,¹⁶⁹⁾ 주요 수혜 업종은 제조업(63.3%), 운수업(24.1%)임. 특히 운수업종은 본 제도 이외의 조세지원은 거의 없는 것으로 확인되어 제도운영의 형평성에 대한 문제점이 있는 것으로 보았다.¹⁷⁰⁾

중소기업 특별세액감면제도와 연계해서 정비하는 것이 본 제도의 실효성을 높일 것으로 판단되어서, 고용창출 투자세액공제가 고용증대세제로 전환되었으므로 사실상 중소기업 투자세액공제와 중소기업 특별세액감면의 대체관계가 정책적으로 중요하면서 중소기업 특별세액감면은 투자 요건이 없으므로 투자를 위축시킬 가능성이 고려되고,¹⁷¹⁾ 장기적으로는 재정지출사업 등과도 연계할 필요가 있다는 의견이 제시되었다.¹⁷²⁾

한국조세재정연구원 (2018.9)“(이하, 이 절에서 “2018년 투자세액공제 심층평가”로 인용한다), “한국조세재정연구원, 2015년도 조세특례 심층평가(Ⅱ), 기획재정부·한국조세재정연구원 (2015.9)“(이하, 이 절에서 “2015년 투자세액공제 심층평가”로 인용한다)를 기초로 하여 검토·분석한다.

166) 2018년 투자세액공제 심층평가, p.76

167) 2018년 투자세액공제 심층평가, pp.90-91

168) 2018년 투자세액공제 심층평가, p.82

169) 2018년 투자세액공제 심층평가, p.74

170) 2018년 투자세액공제 심층평가, pp.89-90

171) 2018년 투자세액공제 심층평가, pp.207-208

172) 2018년 투자세액공제 심층평가, p.223

이하의 도표는 중소기업 투자세액공제제도에 대한 2018년 조세특례 심층평가의 내용에 관하여 중요 사항을 요약한 내용이다.

< 2018년 중소기업 투자세액공제에 대한 심층평가 요약 >

	정부역할의 적정성	<ul style="list-style-type: none"> - 투자증대를 통해 기술이 혁신되고 기업이 성장하면 장기적으로 고용에 양의 효과를 가질 가능성 있음¹⁷³⁾ - 최근 대기업은 설비투자가 증가하는 반면, 중소·중견기업은 설비투자가 지속적으로 감소하여 양극화가 심화되어, 중소기업에 대한 정부지원의 필요성이 인정됨¹⁷⁴⁾ - 그러나 중소기업의 일반 사업용 자산에 대한 포괄적 지원이므로 정책 목적 자체가 모호¹⁷⁵⁾
타당성	수혜 대상 및 내용의 적절성	<ul style="list-style-type: none"> - 주요 수혜 업종은 제조업(63.3%), 운수업(24.1%)임. 특히 운수업종은 본 제도 이외의 조세지원은 거의 없는 것으로 확인됨¹⁷⁶⁾ - 소규모 법인사업자에서 본 제도에 대한 의존도가 매우 높은 것으로 나타남(예, 자산 10억 미만 기업은 의존도가 84.8%에 달함)¹⁷⁷⁾ - 따라서 조세지원혜택을 받지 못하는 특정 업종 영위기업(예, 운수업)과 소규모 기업에 유의미한 혜택을 제공해 조세지원의 사각지대를 축소하는 효과가 있다고 판단됨¹⁷⁸⁾ - 피터팬증후군 현상을 피하기 위해 중견기업 지원의 필요성이 인정되지만, 혜택 제한을 고려할 필요¹⁷⁹⁾

173) 2018년 투자세액공제 심층평가, p.76

174) 2018년 투자세액공제 심층평가, p.82

175) 2018년 투자세액공제 심층평가, p.74

176) 2018년 투자세액공제 심층평가, pp.89-90

177) 2018년 투자세액공제 심층평가, pp.90-91

178) 2018년 투자세액공제 심층평가, p.94

179) 2018년 투자세액공제 심층평가, pp.99-101

	<p>수단의 적절성</p>	<ul style="list-style-type: none"> - 조세지원은 납부세액이 0보다 큰 비교적 경영여건이 양호한 기업에게 혜택이 부여되는 것이므로, 중소기업의 경영여건개선을 위해서는 신용보증, 저리대출, 보조금 지급 등 금융재정지원방식이 더 적절¹⁸⁰⁾ - 하지만, 정부의 정보제약 및 행정적 자원의 제약을 고려하면 조세 지원방식의 타당성이 인정되는 바 즉, 지원대상 선정 및 기업의 도덕적 해이 문제에서 유리한 점이 존재¹⁸¹⁾ - 조세지원 방식 중에서는 세액감면보다 세액공제가 더 적합. 감면율은 산출세액에 적용되는 데 반해, 공제율은 세액공제 대상 투자금액에 적용되기 때문¹⁸²⁾
	<p>유사 중복 여부</p>	<ul style="list-style-type: none"> - 조세지원 간의 중복적용은 배제되고 있음¹⁸³⁾ - 재정사업과 조세지원은 통합관리되지 않아 중복 수혜가 가능.¹⁸⁴⁾ 다만, 소기업은 정책자금 수혜 비중이 10.1%에 불과하여 중복 문제 심각하지 않은 것으로 판단됨.¹⁸⁵⁾ 장기적으로는 조세지출사업과 재정지출사업의 일원화 관리 고려할 필요¹⁸⁶⁾
<p>효과성</p>	<p>실효성</p>	<ul style="list-style-type: none"> - 전체 세액공제 혹은 시설투자 관련 세액공제 내에서 본 제도의 상대적 활용도는 높으나, 기업당 수혜는 높지 않은 것으로 확인¹⁸⁷⁾
	<p>경제성</p>	<ul style="list-style-type: none"> - 자료의 한계로 인해 투자유인효과에 대한 정교한 실증분석이 불가능을 전제¹⁸⁸⁾ - 상대적인 조세유인 증가로 2013년 본 제도의 수혜규모가 크게 증가한 것은 유의한 투자증대효과가 있음을 시사¹⁸⁹⁾

180) 2018년 투자세액공제 심층평가, p.75
 181) 2018년 투자세액공제 심층평가, p.121
 182) 2018년 투자세액공제 심층평가, p.116
 183) 2018년 투자세액공제 심층평가, p.125
 184) 2018년 투자세액공제 심층평가, p.132
 185) 2018년 투자세액공제 심층평가, p.132
 186) 2018년 투자세액공제 심층평가, p.135
 187) 2018년 투자세액공제 심층평가, pp.139~145
 188) 2018년 투자세액공제 심층평가, p.148
 189) 2018년 투자세액공제 심층평가, p.149

		<ul style="list-style-type: none"> - 다만, 본 제도 수혜규모의 연도별 변화는 다양한 세제지원제도가 복합적으로 영향을 미치기 때문에 해당 제도의 변화만으로 가늠하는데 한계가 존재¹⁹⁰⁾ - 단기적으로 유의한 생산성향상 및 수익성증대 효과가 나타나지 않았으며, 고용구축효과는 유의미하게 나타났으나 규모가 매우 작음 (이중차분모형 적용 결과)¹⁹¹⁾
	형평성	<ul style="list-style-type: none"> - 형평성 개선효과는 미미하며, 오히려 업종별·지역별로 형평성을 위해하고 있는 것으로 나타남¹⁹²⁾
개선방안		<ul style="list-style-type: none"> - 소규모 기업에 집중하여 지원할 필요가 있기 때문에 본 제도의 축소 운영을 제안하며, 그 방안으로 공제한도 설정을 건의¹⁹³⁾ - 규모가 큰 중소·중견기업의 혜택을 제한할 수 있도록 공제한도를 도입하되, 전 업종에 동일한 공제한도를 도입하는 방안과 운수업에 더 높은 한도를 설정하는 방안을 고려¹⁹⁴⁾ - 중소기업 특별세액감면제도와 연계해서 정비하는 것이 본 제도의 실효성을 높일 것으로 판단되는 바, 고용창출 투자세액공제가 고용 증대세제로 전환되었으므로 사실상 중소기업 투자세액공제와 중소기업 특별세액감면의 대체관계가 정책적으로 중요. 중소기업 특별세액감면은 투자 요건이 없으므로 투자를 위축시킬 가능성 고려¹⁹⁵⁾ - 장기적으로는 재정지출사업 등과도 연계할 필요¹⁹⁶⁾

190) 2018년 투자세액공제 심층평가, p.148

191) 2018년 투자세액공제 심층평가, pp.169~176

192) 2018년 투자세액공제 심층평가, p.217

193) 2018년 투자세액공제 심층평가, p.228

194) 2018년 투자세액공제 심층평가, p.12

195) 2018년 투자세액공제 심층평가, pp.207~208

196) 2018년 투자세액공제 심층평가, p.223

(2) 2015년 조세특례 심층평가

중소기업 투자세액공제제도에 대한 2015년 조세특례 심층평가는 일몰여부에 대한 판단과 검토를 위하여 시행된 것으로 판단된다. 따라서 제도운영의 타당성 뿐만 아니라, 조세특례지원의 목적이나 유지필요성 등이 집중적으로 검토된 것으로 보인다.

심층평가의 결론으로서 중소기업 투자가 지닌 긍정적인 외부효과를 확대하고 시장실패를 교정함으로써 과소투자를 방지한다는 점에서 타당성을 가지고¹⁹⁷⁾ 공제제도를 폐지하는 것은 중소기업의 설비투자¹⁹⁸⁾ 심리 위축을 가속화할 우려가 있기 때문에 일몰연장이 필요한 바, 본 제도는 조세지출규모는 작지만, 중소기업의 활용도와 선호도가 높은 것으로 평가되므로, 조세특례의 일몰기한을 연장하는 것이 타당한 것으로 분석하고 있다.¹⁹⁹⁾

다만, 심층평가에서는 중소기업의 낮은 세율을 고려했을 때, 추가적인 투자세액공제가 필요한지에 대해 추가적인 논의가 필요하며,²⁰⁰⁾ 소기업에서 투자부진 문제가 더 심각하나, 본 제도의 혜택은 오히려 자산규모가 큰 기업에 집중되어 있으므로 소기업에 대한 투자유인 낮을 가능성이 존재한다는 부정적인 의견이 함께 제시되었다.²⁰¹⁾

또한, 일몰연장과 관련하여 계속된 일몰연장과 고정된 공제율(1990년 규정 신설 이후 3% 유지)로 투자 유인으로 작동하고 있지 못하고 있다는 의견과 함께²⁰²⁾, 반대로 공제율의 지나친 확대는 고용창출 및 특정 설비투자 세액공제의 효과를 저해할 수 있으므로 현행 유지가 적절하다는 상호간에 충돌되는 의견이 함께 제시되기도 하였다.²⁰³⁾

197) 2015년 투자세액공제 심층평가, p.700

198) 현행 「조세특례제한법」상 설비에 관한 투자에 관하여, 에너지설비 또는 환경시설 등에 대한 투자는 별도의 규정에 의하여 조세특례가 이루어지고 있으며, “사업용자산”에 대한 투자에 대해서는 「조세특례제한법」 제5조에 따른 중소기업 투자세액공제에 의하여 이루어지고 있기 때문에, 사실상 사업용자산이 대부분 시설·설비에 해당되기 때문에, 실질적으로 설비투자와 관련하여 투자를 부양시키기 위한 제도로서 특징이 있다고 추론된다.

199) 2015년 투자세액공제 심층평가, p.701

200) 2015년 투자세액공제 심층평가, p.700

201) 2015년 투자세액공제 심층평가, p.700

202) 2015년 투자세액공제 심층평가, p.804

203) 2015년 투자세액공제 심층평가, p.701

이하의 도표는 창업중소기업에 대한 2015년 조세특례 심층평가의 내용에 관하여 중요 사항을 요약한 내용이다.

< 2015년 중소기업 투자세액공제에 대한 심층평가 요약 >

타당성	정부역할의 적절성	<ul style="list-style-type: none"> - 중소기업 투자가 지닌 긍정적인 외부효과를 확대하고 시장실패를 교정함으로써 과소투자를 방지한다는 점에서 타당성을 가짐²⁰⁴⁾ - 다만, 중소기업의 낮은 세율을 고려했을 때, 추가적인 투자세액공제가 필요한지에 대해 논의가 필요²⁰⁵⁾
	수혜 대상 및 내용의 적절성	<ul style="list-style-type: none"> - 소기업에서 투자부진 문제가 더 심각하나, 본 제도의 혜택은 오히려 자산규모가 큰 기업에 집중되어 있으므로, 소기업에 대한 투자유인 낮을 가능성이 존재²⁰⁶⁾ - 공제제도를 폐지하는 것은 중소기업의 설비투자 심리 위축을 가속화할 우려가 있기 때문에 일몰연장이 필요한 바, 본 제도는 조세지출 규모는 작지만, 중소기업의 활용도와 선호도가 높음²⁰⁷⁾ - 다만, 공제율의 지나친 확대는 고용창출 및 특정 설비투자 세액공제의 효과를 저해할 수 있으므로 현행 유지가 적절²⁰⁸⁾
	수단의 적절성	<ul style="list-style-type: none"> - 계속된 일몰연장과 고정된 공제율(1990년 규정 신설 이후 3% 유지)로 투자 유인으로 작동하고 있지 못하고 있음²⁰⁹⁾
	유사 중복 여부	<ul style="list-style-type: none"> - 재정지원금액을 차감하고 본 제도를 적용하기 때문에, 재정지원과의 중복 문제는 없음²¹⁰⁾ - 고용 및 투자 관련 지원제도가 다수 존재하고 중소기업들은 특성에 따라 가장 유리한 제도를 선택하므로, 세제의 복잡성이 증대되고 있음²¹¹⁾

204) 2015년 투자세액공제 심층평가, p.700

205) 2015년 투자세액공제 심층평가, p.700

206) 2015년 투자세액공제 심층평가, p.700

207) 2015년 투자세액공제 심층평가, p.701

208) 2015년 투자세액공제 심층평가, p.701

209) 2015년 투자세액공제 심층평가, p.804

210) 2015년 투자세액공제 심층평가, p.806

211) 2015년 투자세액공제 심층평가, pp.806~810

		<ul style="list-style-type: none"> - 규모가 큰 중소기업은 고용창출 투자세액공제를, 중간 규모 중소기업은 중소기업 투자세액공제를, 규모가 작은 중소기업은 중소기업 특별세액감면을 선호²¹²⁾
효과성	경제적 효과	<ul style="list-style-type: none"> - 세법개정으로 인한 기업의 행태 변화를 분석하는 것은 사실상 불가능을 전제²¹³⁾ - 중소기업 투자세액공제는 중소기업 기계장치 신규투자금액에 유의한 영향을 미치지 못한 것으로 나타난 바(2000~2003년 대응표본 t-test 결과), 유의한 투자촉진 효과 나타나지 않음을 의미²¹⁴⁾ - 공제기업과 동종 산업 내 유사 규모의 대응기업을 비교한 결과, 단기적인 효과는 없으나 장기적으로는 공제기업의 경영지표(수익성) 및 고용을 개선하는 효과가 나타날 수 있음을 확인(2008~2012년 다변량회귀분석 결과)²¹⁵⁾
	개선방안	<ul style="list-style-type: none"> - 공제율을 상향 조정하는 것은 고용창출 투자세액공제 및 특정 설비 투자세액공제의 효과를 저해할 수 있기 때문에 현행 수준을 유지하는 것이 적절²¹⁶⁾ - 중견기업은 중소기업 투자세액공제 대상에서 제외하고, 고용창출 투자세액공제를 통해 투자를 유도하는 것이 바람직. 또한 신규 상장기업에 적용되는 4% 공제율을 폐지하는 것이 바람직²¹⁷⁾ - 소기업의 투자 심리 회복을 위해, 중기업과 소기업의 공제율을 차등화하거나 소기업에만 적용하는 방안을 검토할 필요²¹⁸⁾ - 투자유인 기능 강화를 위해 경기상황을 반영하여 공제율을 조정하는 방안을 검토할 필요²¹⁹⁾

212) 2015년 투자세액공제 심층평가, p.750
 213) 2015년 투자세액공제 심층평가, p.771
 214) 2015년 투자세액공제 심층평가, p.794
 215) 2015년 투자세액공제 심층평가, pp.884-887
 216) 2015년 투자세액공제 심층평가, p.815
 217) 2015년 투자세액공제 심층평가, p.815
 218) 2015년 투자세액공제 심층평가, p.817
 219) 2015년 투자세액공제 심층평가, p.818

IV. 종합평가

상기한 창업중소기업에 대한 세액감면과 중소기업의 투자세액공제는 일몰기한이 도래하였을 때에, 조세특례 심층평가를 통하여 모두 일몰연장이 필요한 것으로 판단되어, 현재까지 그 제도가 유지되어 오고 있다. 이는 조세특례 심층평가에서 제기된 다양한 의견과 논의 그리고 부정적 의견에도 불구하고, 종합적으로 판단하였을 때에 제도운영의 타당성과 필요성이 인정된 것이라고 볼 수 있다.

상기한 “창업중소기업에 대한 세제감면”과 “중소기업의 투자세액공제”에 대한 심층평가는 실증분석과 통계자료에 의하여 검토된 내용인데, 효과성과 경제성에 대하여 이를 통계적으로 분석하여 그 성과를 파악하는 것은 다양한 설계방식과 변수 등을 고려해야 하기 때문에 현실적으로 신뢰성있는 결과치를 확보하는데 어려움이 있을 것이다. 따라서 평가에 있어서 유의미한 결과치는 제도의 효과성·경제성 보다는 타당성에 집중하여 의미를 파악하는 것이 보다 바람직하다고 볼 수 있다.²²⁰⁾

창업에 대한 조세특례지원의 경우 대부분 창업을 하게 되는 기업이 소기업 또는 중소기업이 되는 경우가 대부분이기 때문에, 사실상 중소기업에 대한 조세특례지원의 지원범위가 확정되는 특징이 있는 반면에, 투자에 대한 조세특례의 경우 조세특례 적용요건이 별도로 법률에서 규정되고, 중소기업 뿐만 아니라 대기업 등에게도 적용될 여지가 많다는 특징이 있다. 따라서 창업에 대한 조세특례지원은 중소기업에 대하여 국한하여 검토하는

220) “조세특례 심층평가” 방식으로 수행된 연구는 『조세특례 심층평가 운용지침』에 규정된 바와 같이, ① 효과성 분석과 ② 타당성 분석으로 수행되는 되고, “효과성분석”은 기존 통계자료 또는 별도의 설문주사를 통한 방법 즉, 실증적 방법을 사용하여, 조세특례 대상의 효과성을 검토하고 있으며, “타당성분석”은 정부역할의 적절성 및 정부개입의 타당성, 지원수단과 지원범위의 적절성, 중복지원 여부 등 일반적인 정책연구의 방식으로 수행된다. 다만, “타당성분석”은 제도의 타당성을 검토하기 위하여, 효과성분석에서 사용되는 설문조사의 방법으로 평가한 사례와 기존 통계수치의 변화를 분석하여 해당 조세특례의 타당성을 평가한 사례가 대부분의 경우라고 할 수 있으므로, 사실상 현재 수행되고 있는 “조세특례 심층평가”는 실증적 방법이 중심이 된 연구분석이라고 할 수 있다. 그러나, 실증적인 방법을 동원하여 조세특례의 효과성과 타당성을 분석한다고 하더라도, 조세특례지원과 기업의 성과 및 발전간의 연계성 및 인과관계를 밝혀내기는 어려움이 있을 것으로 예측된다. 이는 기성의 성과 및 발전이 조세특례지원 방식에 의해서만 이루어졌는지, 아니면 다른 재정지원 또는 경제상황의 변화, 기업의 혁신 등 다양한 다른 요소가 복합되어 이루어졌는지를 파악하는 것은 어렵기 때문이다. 따라서 조세특례 심층평가에 의하여 효과성과 타당성에 대한 분석으로 그 결과치를 얻었다고 하더라도, 다른 요인과의 상관관계 및 시기적인 경제상황에 대한 검토가 수반되어야 하며, 특히 정책적이고 정성적인 판단이 조세특례지원의 성과를 판단하는데 중요한 결정요인이라고 할 수 있다.

것이 적절하지만, 투자에 대한 조세특례지원은 중소기업과 중견기업·대기업에 대한 구별이 필요하다고 볼 수 있으며, 중소기업 등 투자세액공제의 경우에는 중소기업 간에 있어서 규모의 차이에 따른 효과가 발생할 수 있다는 점이 추정된다.

“중소기업 등 투자세액공제”의 경우 중소기업과 중견기업이 모두 적용대상이 될 수 있으나, 기본적으로 “사업용자산”을 기준으로 투자세액의 공제가 이루어지기 때문에, 자산 규모가 큰 중소기업이 그렇지 못한 중소기업보다 효과성이 높다는 것을 파악할 수 있다. 이러한 현실적인 차이는 “중소기업 등 투자세액공제”에 있어서 중소기업간에도 효과성에 대한 차별적인 요소가 발생할 수 있다는 점이 충분히 예상될 수 있다. 따라서 투자에 대한 조세특례지원의 경우 창업중소기업의 경우와 마찬가지로 중소기업 중에서 자산규모 또는 다른 일정한 기준에 따라서 조세특례지원을 하는 방안에 대해 검토가 필요할 것으로 판단된다.

제4절 조세특례의 관리체계

I. 조세특례의 관리 개요

조세특례의 관리는 조세특례제도를 도입하기 이전에 이루어져야 할 사전적 관리와 조세특례가 이루어진 이후의 성과·효과 등을 살피는 사후적 관리가 모두 포함되어야 할 것이며, 이를 위하여 「조세특례제한법」에서는 제142조에서 “조세특례의 사전·사후관리”에 관한 규정을 두어 그 구체적인 절차를 마련해 두고 있다.

조세특례의 사전·사후관리에 관해서는 1998년 「조세감면규제법」을 「조세특례제한법」으로 제명을 변경하면서 도입되었는데, 감면조문별로 그 적용시한을 설정(일몰제의 도입)하여 성과구분이 가능하도록 함으로써, 향후 조세지출예산제도를 도입하기 위한 여건을 조성하기 위한 것이었다.²²¹⁾

221) 법제처, 국가법령정보센터,

조세특례의 사후관리 중요성이 인식되어, 「조세특례제한법」 제142조제2항에서 중앙행정기관의 장은 매년 조세감면 건의서(조세감면의 목적, 조세감면으로 인하여 기대되는 정책효과, 연도별 예상 세수효과 및 관련 통계자료 등을 포함)와 조세감면 평가서(조세감면으로 인한 효과분석 및 조세감면제도의 존치 여부 등)를 기획재정부에 제출할 것을 의무화하였다.²²²⁾

한편, 2006년에는 「국가재정법」의 제정을 통해 국세의 감면한도를 규정화하였으며, 조세지출의 총량적 억제 가능성이 가능하도록 하였다.²²³⁾ 2010년부터 「조세특례제한법」 제142조의2에 따른 ‘조세지출예산서’를 예산안과 함께 국회에 제출하도록 하였으며, 2014년 「조세특례제한법」 및 「국회법」의 개정으로 정부제출 및 의원발의 법안에 대한 조세특례평가 제도가 도입되어 현재 정부제출 법안에 대해서는 조세특례평가가 시행되고 있으나, 의원발의 법안은 그 시행이 유보되고 있다.²²⁴⁾ 조세특례평가는 외부 전문연구기관을 통하여 연간 감면액 300억원 이상이 되는 조세특례 신규 도입안에 대한 사전평가(‘조세특례 예비타당성평가’)와 당해연도에 일몰도래한 제도에 대한 사후평가(‘조세특례 심층평가’)를 의무적으로 수행²²⁵⁾하는 것을 그 내용으로 하고 있다.

II. 총량적 관리

1. 국세감면율의 제한

앞서 설명한 바와 같이 조세지출의 규모에 대한 총량적 관리의 법적 근거는 「국가재정법」 제88조에 두고 있는 바, 조세지출 규모의 총량적 관리는 2000년부터 2005년까지의 기간 동안 조세지출증가율은 연평균 8.5%로 동 기간의 국세수입증가율인 6.5%를 2%p

<http://www.law.go.kr/lsInfoP.do?lsiSeq=6389&ancYd=19981228&ancNo=05584&efYd=19990101&nwJoYnInfo=N&efGubun=Y&chrClsCd=010202#0000>(2019. 10. 17. 최종방문)

222) 「조세특례제한법」 제142조 제2항

223) 최천규, 조세특례제도 현황 및 관리체계, 한국법제연구원 워크숍 자료집 (2019. 4.19), p.10

224) 최천규, 조세특례제도 현황 및 관리체계, 한국법제연구원 워크숍 자료집 (2019. 4.19), p.10

225) 국회예산정책처, 2017 조세특례 제도연구와 해설, 국회예산정책처 (2017.6), p.15

상회하는 수준으로 조세지출 통제의 필요성에 관한 논의에 따른 것으로, 이에 관한 관리가 가능하도록 법률에서 관리 기준을 마련한 것이고, 국세감면율은 “당해 연도 국세 수입 총액과 국세감면액 총액을 합한 금액에서 국세감면액 총액이 차지하는 비율이 대통령령²²⁶⁾이 정하는 비율 이하”로 유지할 것으로 규정되었다.²²⁷⁾

2. 최저한세 및 감면한도

최저한세 및 감면한도에 대해서는 「조세특례제한법」 제132조 및 제133조에서 규정하고 있는데, 우선 최저한세는 법인과 개인사업자를 구분하여 법인의 경우 10%, 12%, 17%로 규정하면서 중소기업에 대해서는 7%로 달리 규정하고 있으며(「조세특례제한법」 제132조제1항), 개인사업자의 경우 산출세액 3천만원을 기준으로 35%와 45%로 구분하여 규정하고 있다.(「조세특례제한법」 제132조제2항) 그 밖에도 소득세에 있어서의 소득공제액 등의 총액한도(「조세특례제한법」 제132조의2)를 두고 있으며, 양도소득세 및 증여세 감면에 대해서도 종합한도(조세특례제한법 제133조)를 설정하고 있다.

한편, 조세특례의 중복적 지원이 배제되도록 「조세특례제한법」 제127조에서 투자자산 중복배제와 감면제도 중복배제를 정하고 있다.(「조세특례제한법」 제127조)

3. 조세지출예산서의 작성

정부는 매년 국회에 예산안과 함께 제출하는 조세지출예산서를 통해 약 200여개 항목의 감면액을 집계하고 조세특례 평가제도를 통해 제도의 실효성을 평가하고 있는데,²²⁸⁾ 2010년부터는 「국가재정법」에 따라 3개 연도(직전·해당·다음)의 국세감면 실적·전망

226) 현재 대통령령으로 위임된 내용을 보면, 「국가재정법 시행령」 제41조제3항에서, 「법 제88조제1항에서 “대통령령이 정하는 비율”이라 함은 당해 연도의 직전 3년간의 국세감면율의 합을 3으로 나눈 것에 1천분의 5를 더한 비율을 말한다. 이 경우 비율을 계산함에 있어서 1천분의 1 미만 부분은 없는 것으로 한다.»고 규정하고 있다.

227) 최천규, “조세특례제도 현황 및 관리체계”, 한국법제연구원 워크숍 자료집 (2019.4.19.), p.14

228) 채은동·이영숙, 조세지출제도 국내외 동향 및 시사점, 국회예산정책처 (2015.9), p.12

금액을 집계·분석한 조세지출예산서를 정부예산안과 함께 국회에 제출하도록 하고 있다.²²⁹⁾ 『조세특례제한법』 제142조의2(조세지출예산서의 작성)에 따라 조세감면·비과세·소득공제·세액공제·우대세율적용 또는 과세이연 등 조세지출을 모두 포함하고 있으며, 직전 연도 실적과 해당 연도 및 다음 연도의 추정금액을 기능별·세목별로 분석한 조세지출예산서의 작성을 의무화하였다.²³⁰⁾

Ⅲ. 개별적 관리

1. 사전평가

『조세특례제한법』에 조세지출 성과관리체계가 도입되어 강화되고 있는데, 2013년 전문기관을 통한 평가제도를 도입하였으며 2015년부터 ‘조세특례 심층평가’ 및 ‘예비타당성 조사’ 등의 제도가 시행되고 있다.²³¹⁾ 평가기준은 국가별 또는 조세지출 특징별로 차이가 있으나 세수효과 및 효과성을 중심으로 평가가 이루어지고 있고 경제성, 정책성, 형평성 등을 평가기준으로 삼고 있다.²³²⁾ 『조세특례제한법』 제142조제3항에 따라 기재부장관이 조세특례금액이 대통령령으로 정하는 기준 이상인 사항에 대해 평가를 한 결과를 국회에 제출하도록 한 사항과 함께 『국회법』 제79조의3에서도 “국회의원·위원회가 신규 조세특례 법률안을 발의·제안 하는 경우 연간 조세특례금액이 국회규칙으로 정하는 일정금액 이상인 때는 국회예산정책처 등 국회규칙으로 정한 전문 조사·연구기관의 평가결과를 함께 제출”하도록 하고 있으나 현재는 의원발의 법안에 대해서는 적용되지 못하고 있는 상태로, 조세특례평가의 시행을 위한 『국회규칙』 마련을 위한 논의가 진행 중이다.²³³⁾

229) 최천규, 조세특례제도 현황 및 관리체계, 한국법제연구원 워크숍 자료집 (2019.4.19.), p.16

230) 최천규, 앞의 자료, p.16

231) 채은동·이영숙, 조세지출제도 국내외 동향 및 시사점, 국회예산정책처 (2015.9), p.10

232) 채은동·이영숙, 앞의 보고서, p.12

233) 국회예산정책처, 조세특례평가 방법 연구, 국회예산정책처 (2016.11), p.20

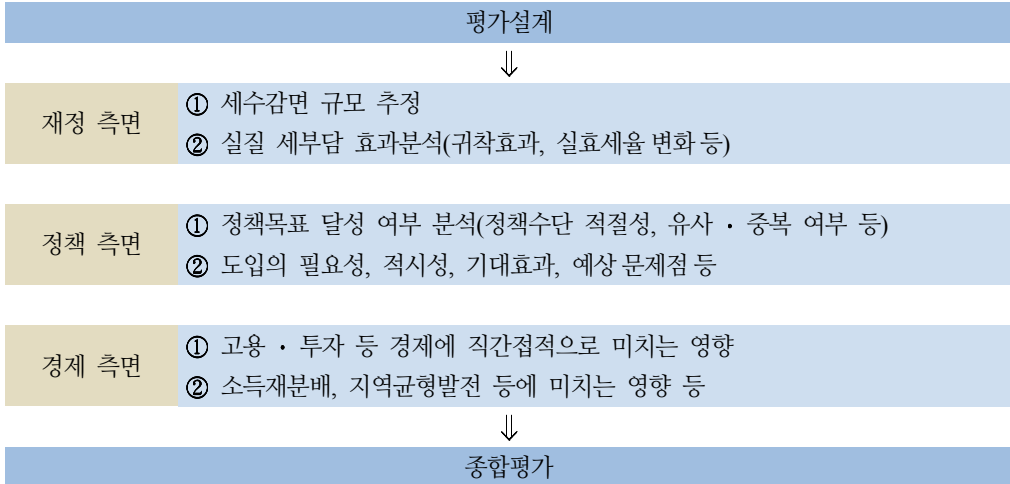
< 조세특례 사전평가 관련 법률의 내용 >

	정부안	의원안(위원회안)
법조항	「조세특례제한법」 제142조제5항	「국회법」 제79조의3
법 신설일	2014. 1. 1.	2014. 3. 18.
연구기관	한국조세재정연구원, KDI 등	국회예산정책처 등
평가대상	대통령령으로 정하는 일정금액 이상(현행 300억원) 이상인 신규 항목	조세특례금액이 「국회규칙」으로 정하는 일정 금액 이상인 항목
평가내용	조세특례의 필요성 및 적시성, 기대효과, 예상되는 문제점 등 대통령령으로 정하는 내용	조세특례의 필요성 및 적시성, 기대효과, 예상되는 문제점 등 국회규칙으로 정하는 내용

※ 출처 : 국회예산정책처, 조세특례평가 방법 연구, 국회예산처 (2016.11), p.20

위와 같이 「조세특례제한법」에 따라 정부안에 대한 평가는 진행되고 있는데 대통령령으로 정하는 조세특례 평가의 내용은 ① 경제·사회적 상황에 대응하기 위하여 도입할 필요가 있는 사항, ② 남북교류협력에 관계되거나 국가 간 협약·조약에 따라 추진하는 사항, ③ 국제대회나 국가행사 등 지원 기간이 일시적이고 적용기한이 명확하며 사업의 추진을 위하여 시급히 도입할 필요가 있는 사항, ④ 조세특례에 대한 평가 결과를 반영하여 기존 조세특례를 개선하려는 경우로서 그 평가 내용에 ㉠ 조세특례의 필요성 및 적시성, 기대효과, 예상되는 문제점 및 지원방법 등 정책적 타당성, ㉡ 고용·투자 등 경제 각 분야에 미치는 영향, ㉢ 가구·기업·지역 등 사회 각 분야의 소득재분배에 미치는 영향 기준이 반영된 경우로 규정되어 있다.(「조세특례제한법 시행령」 제135조) 이 내용을 정리하면 아래 그림과 같다.

< 조세특례 평가 내용 >



출처 : 최천규, 조세특례제도 현황 및 관리체계, 한국법제연구원 워크숍 자료집 (2019.4.19.), p.19

2. 사후평가

2014년 「조세특례제한법」 개정에 따라 제142조제4항에 조세특례제도의 사후평가제도가 도입되었다(조세특례 ‘심층평가’로 불린다). 이 조문에서 “기획재정부장은 주요 조세특례에 대한 평가를 실시할 수 있다. 다만, 해당 연도에 적용기한이 종료되는 사항으로서 연간 조세특례금액이 대통령령으로 정하는 일정금액 이상인 조세특례에 대해서는 예산의 범위 내에서 전문적인 조사·연구기관이 목표달성도, 경제적 효과, 소득재분배효과, 재정에 미치는 영향 등 대통령령으로 정하는 내용에 대해 평가한 결과를 회계연도 개시 120일 전까지 국회에 제출”하도록 규정하여 사후평가를 의무화한 것이다.(「조세특례제한법」 제142조제4항)

이 제도에서도 사전평가 금액과 동일하게 300억원 이상이 사후평가 금액으로 규정되어 있으며, 해당연도에 일몰이 도래하는 조세특례를 그 대상으로 명시하고 있다.(「조세특례제한법 시행령」 제135조제4항) 「조세특례제한법 시행령」 제135조제5항에서는 사후평가의

내용을 규정하고 있는데, 구체적으로는 ① 목표 달성도, 경제적 효과, 소득재분배 효과 및 재정에 미치는 영향 등 조세특례의 효과성에 대한 분석, ② 정책 목적과 대상 및 수단의 적절성 등 조세특례의 타당성에 대한 분석, ③ 조세특례의 성과를 저해하는 원인과 그 개선방안에 대한 분석이 포함되도록 하고 있다.(『조세특례제한법 시행령』 제135조제5항)

제3장

조세특례제도의 입법기준

● 설정을 위한 분석

제1절 조세특례입법을 위한 원리와 기준

제2절 조세특례 일몰규정 관련 검토

제3절 창업·투자 조세특례 관련 입법논의과정 검토·분석

제3장

조세특례제도의 입법기준 설정을 위한 분석

제1절 조세특례입법을 위한 원리와 기준

I. 공평과 효율에 따른 검토

1. 조세중립성의 원칙

“공평”과 “효율”은 입법적 측면 뿐만 아니라, 조세정책의 방향설정에 있어서 가장 기본적인 원칙에 해당되는 사항이라고 볼 수 있다. 이 자체로서 원칙과 원리가 될 수 있으며, “공평”과 “효율”은 조세특례에 관한 입법을 하는데 있어서, 가장 우선적으로 검토되어야 할 사항이라고 할 수 있다. 이러한 “공평”과 “효율”과 관련하여 선행적으로 검토되어야 할 개념이 “조세중립성의 원칙”이라고 할 수 있다. 조세중립성의 원칙에 관하여 연구한 국내 선행연구에서는 조세중립성의 원칙이 가지는 의미와 기능에 관하여 다음과 같이 설명하고 있다.

< 조세중립성의 원칙 >

조세는 기본적으로 개인이나 기업의 경제활동 중에서 창출되는 소득에서 과세되므로, 세제가 경제사회에 대해서 어떠한 영향을 주는 것은 피할 수 없다. 다만 「중립성」의 원칙이란 세제가 가능한 한 개인이나 기업의 경제활동에 있어서의 선택을 왜곡되지 않게 한다는 의미이다.²³⁴⁾

234) 石弘光, 稅制 ウオッチソグ, 中央公論新社 (2001), p.19 (「허강무, 조세법에 있어서의 실질적 법치주의에 관한 소고, 헌법학연구 제12권 제1호, 한국헌법학회 (2006.3), p.247」의 각주 (47)번에서 재인용)

공적 서비스의 제공은 경제발전에 기여하는 것이지만, 그 재원 조달 수단이 되는 세제가 가능한 한 경제활동이나 경제발전에 지장을 초래하지 않게 하는 것이 중요하다. 또한 정부의 역할이 재검토되어 시장의 기능을 발휘하는 것에 의한 자원 배분이 종래 이상으로 증시되게 되어 있다. 따라서 개인이나 기업의 잠재 능력을 최대한으로 발휘할 수 있도록 하여 경제사회의 활력을 재촉한다는 의미에서 「중립성」의 원칙은 한층 중요한 것이 되어 가는 것이라고 생각할 수 있다.

※ 출처 : 허강무, 조세법에 있어서의 실질적 법치주의에 관한 소고, 헌법학연구 제12권 제1호, 한국헌법학회 (2006.3), p.247

상기의 국내 선행연구에 따르면 “조세중립성의 원칙”은 조세정책과 조세입법에 있어서 조세부과가 갖추어야 할 방향성에 대한 개념적 설명을 제시한 것으로 보인다. 즉, 일반 시장에서 경제활동의 주체가 조세정책 또는 조세입법에 의하여 경제활동의 왜곡이나 잘못된 선택을 하지 않도록 조세입법은 중립적인 가치와 입장을 견지해야 하는 것으로 설명될 수 있다. 보다 구체적으로 “공평”과 “효율”의 측면에서 조세중립성을 설명하는 국내 선행연구는 다음과 같이 기술하고 있다.

< 조세중립성의 내용 >

기업과세에 있어서 법형식 중립성²³⁵⁾의 요청은 효율성과 공평성이라는 헌법적 평가기준에 따라 법적인 판단을 필요로 하게 된다. 정부의 조세입법에 대한 합리적인 통제가 있어야 한다는 것이다. 우리 헌법상 시장경제질서의 근간인 효율과 경쟁, 그리고 공평과세의 요청 등은 입법자가 조세제도를 입안함에 있어서 근거해야 할 기본원칙인 동시에 합헌성 판단의 기준이 된다. 특정한 조세제도가 효율성과 공평성 기준을 과도하게 위반한 경우라면 헌법원칙과 기본권을 침해하는 위헌적인 제도가 될 것이다. 물론 특정한 조세제도가 비효율적이고 불공평하다는 사실만으로 바로 위헌이 된다고 할 수는 없다. 보다 덜 효율적이고 덜 공평한 제도라고 하더라도 합리적 사유가 있는지 제반사정을 참작하여 판단하게 될 것이다.

※ 출처 : 박승재, 기업조세의 법형식 중립성 원칙, 세무학연구 제27권 제1호, 한국세무학회 (2010.3), p.310

235) 본문에서 인용하고 있는 국내 선행연구에서는 “중립성”에 관하여 “일정한 목적을 수행하면서 시장기능의 작

상기한 국내 선행연구에서는 “공평”과 “효율”이라는 기준은 법률적 평가로 구체화되는 것으로 설명하고 있는 바, 이는 조세입법이 “공평”과 “효율”에 따라 제정·시행되는 경우 합헌성 또는 정당성을 갖춘 것으로 볼 수 있다고 분석된다. 이러한 “공평”과 “효율”이라는 기준이 현실에서는 정량적으로 표현하기 어려우며, 규범적인 해석과 적용으로 사안을 해결해야 하는 문제점은 여전히 존재하지만, 규범적 해석과 구체적 입법에 있어서 지향해야 할 기본적인 원칙 또는 원리임에는 틀림없는 것으로 판단된다.

따라서 조세입법 또는 조세특례입법에 있어서 “공평”과 “효율”을 기준으로 입법과정을 진행해야 한다는 명제는 “조세중립성의 원칙”에 근거한 설명이라고 할 수 있다. 즉, 입법화된 조세규정 또는 조세특례규정은 “공평”과 “효율”의 원칙에 따라서 규정되어야 하며, 이는 해당 규정이 국민들의 경제활동 또는 기업활동에 있어서 왜곡되거나 잘못 유인되어 형평성을 훼손하거나 자원의 비효율적 활용이 발생되지 않도록 규정되어야 한다는 점으로 설명될 수 있다.

2. “공평”과 “효율”의 법제도적 의미

(1) 공평성의 원칙

일반적으로 조세입법에 있어서 “공평”의 개념은 “평등”의 의미로 치환하여 사용할 수 있는 것으로 판단된다. 엄격한 의미에서 “공평”과 “평등”의 의미는 다른 것이지만, 조세 부과와 조세특례의 측면에서 있어서는 “공평”과 “평등”은 의미론적 측면에서 유사동일하게 사용할 수 있을 것으로 판단된다.

이러한 “공평” 또는 “평등”은 조세정책과 조세특례제도에 있어서 구체적인 기준에 따라서 개념적인 분류가 가능한 바, 국내 선행연구에서는 “수평적 공평”과 “수직적 공평”으로 “공평”의 내용을 분류하여 다음과 같이 설명하고 있다.

용을 왜곡하지 않아야 한다는 것”을 의미한다고 기술하고 있다. (박승재, 기업조세의 법형식 중립성 원칙, 세무학연구 제27권 제1호, 한국세무학회 (2010.3), p.311)

< 조세법상 공평의 개념 >

(1) 水平的 公平

「수평적 공평(Horizontal Equity)」이라 함은 사정이 동일한 상태에 있으면 동일한 조세를 부담하여야 한다는 것이다. 다시 말해서 동일한 소득액을 가진 경우 한계효용이 동일하도록 과세해야 한다는 것이다. 소득이 같아도 적용되는 세법이 달라 세액이 달리 결정된다면 수평적으로 공평하지 못한 경우가 될 수 있다. 소득의 투명성 때문에 자영업자보다 세금을 더 많이 낸다고 봉급생활자들이 불평하는 것은 수평적 공평이 이루어지지 않는데 대한 지적이다. 현재 우리나라의 과세불공평성의 가장 주요한 원인이 근로소득자와 사업소득자간의 과세불공평이다. 이것은 사업소득자들이 매출액과 소득을 과소보고함으로써 탈세를 하기 때문에 발생하는 것이다.²³⁶⁾ (중략)

(2) 垂直的 公平

수직적 공평(Vertical Equity)이라 함은 사정이 다른 상태에 있으면 합리적 차별을 함으로써 조세부담을 다르게 취급하여야 한다는 것이고,²³⁷⁾ 주로 소득계층간의 세부담 공평성에 중점을 두고 있는 바, 누진과세를 의미한다.²³⁸⁾ 부자와 가난한 자의 한계효용이 같아지도록 과세하면 어느 정도 수직적 공평을 이루게 된다. 그런데 그 한계효용에 대한 측정이 힘들고 각 개인에 따라 한계효용의 기준이 다르기 때문에 현실적으로 이러한 개념을 과세제도에 정확하게 반영하는 것은 불가능하다. 세부담이 부자와 가난한 자가 동일한 금액을 부담한다면 수직적으로 불공평한 조세제도인 반면에, 사회복지수단을 정도 이상으로 높이기 위해 부자에게만 너무 과한 세금부담을 지게 하는 경우에도 수직적으로 공평하지 않은 것이 된다.

※ 출처 : 허강무, 조세법에 있어서의 실질적 법치주의에 관한 소고, 헌법학연구 제12권 제1호, 한국헌법학회 (2006.3), pp.244~245

236) 이 국내 선행연구에서는 “수평적 공평”에 관하여 「허강무, 조세법에 있어서의 실질적 법치주의에 관한 소고, 헌법학연구 제12권 제1호, 한국헌법학회 (2006.3), p.244」의 각주 (38)번에서 “増井良啓, 租税法における水平的公平の意義, 公法學の法と政策(上), 有斐閣 (1999), p.173 이하”를 참고하여 기술하였음을 밝히고 있다.

237) J.M.Buchanan · M.R.Flowers, The Public Finances, 6th ed, Home wood, Illinois Irwin, 1987, pp.51~53 (「허강무, 조세법에 있어서의 실질적 법치주의에 관한 소고, 헌법학연구 제12권 제1호, 한국헌법학회 (2006.3), p.245」의 각주 (39)에서 재인용)

238) 水野忠恒, 租税法, 有斐閣 (2003), p.11 (「허강무, 조세법에 있어서의 실질적 법치주의에 관한 소고, 헌법학연구 제12권 제1호, 한국헌법학회 (2006.3), p.245」의 각주 (40)에서 재인용)

공평성의 원칙이라고 한다면, 상기의 국내 선행연구가 제시한 “수평적 공평”과 “수직적 공평” 모두를 균형있게 접근하여 판단해야 할 것으로 검토된다. 이는 “수평적 공평”의 경우 배분적 정의에 의한 “공평”의 개념이 적용되는 것으로 볼 수 있으며, “수직적 공평”의 경우는 “합리적 이유에 의한 차별”로 설명되어질 수 있을 것이다.

이와 같이 “공평”의 개념은 일반적으로 헌법상 원리인 평등의 원칙과 법리적으로 궤를 같이 한다고 볼 수 있다. 즉, 형평성의 원칙 또는 공평성의 원칙은 평등의 원칙이 적용되기 위한 “배분적 정의”, “합리적 이유에 의한 차별”이 보다 구체적으로 구현되는 현실적 상황에서 그 의미가 명확해진다고 볼 수 있다. “같은 것은 같게, 다른 것은 다르게”의 의미를 가지는 “배분적 정의”에 따라서 1차적으로 “공평”에 의한 기준이 적용될 수 있으며, 2차적으로 “합리적인 이유없이 차별을 금지”하는 방식으로 “공평”의 개념은 적용될 수 있다.

헌법상 조세법률주의의 통제 하에서 국민은 납세의 의무를 부담하는데, 일부의 국민에 대해서 조세특례제도에 의한 세제감면을 받게 되는 상황은 우선적으로 “공평성의 원칙”에 어긋날 수 있다는 근본적인 문제가 발생하게 된다. 이러한 조세특례제도의 타당성과 정당성은 우선적으로 “공평성의 원칙”이 가지는 법제도적·법리적 의미에서 설명될 수 있다. 이러한 설명을 위하여 국내 선행연구에서는 헌법적 관점에서의 “공평”에 관한 검토를 다음과 같이 하였다.

< “공평성의 원칙”에 관한 법리적 검토 >

조세법에 있어서 핵심적인 헌법규범은 헌법 제11조 제1항 제1문의 일반적 평등원칙이다. 이 평등원칙은 객관적 정의원칙의 한 요소로서 자연인은 물론 법인의 모든 영역에서도 적용되며, 특히 조세법의 영역에 있어서 입법자로 하여금 공평한 과세를 통하여 조세정의를 실현할 것을 의무 지운다. (중략) 이러한 판단기준으로 종래 우리 헌법재판소는 대륙법의 전통에 따라 ‘자의금지의 원칙’을 사용하고 있다.²³⁹⁾ 이는 입법자의 광범위한 재량여지로부터 출발하는

239) 상기 국내 선행연구에서는 “자의금지원칙”에 관한 설명으로 다음과 같은 헌법재판소 판례를 제시하였다. “평등의 원칙은 입법자에게 본질적으로 같은 것을 자의적으로 다르게, 본질적으로 다른 것을 자의적으로 같게 취급하는 것을 금하고 있다. 그러므로 비교의 대상을 이루는 두개의 사실관계 사이에 서로 상이한 취급을 정당화할

것으로서, 당해 법률상의 규정이 합리성을 결하여 자의적이라고 인정될 수밖에 없는 때에는 이를 위헌으로 판단하게 된다. 그러나 합리적인 것과 불합리한 것, 자의적인 것과 그렇지 아니한 것의 구분은 물론, 비교되어야 할 요소가 과연 본질적인 것인지의 판단은 ‘자의금지의 원칙’ 그 자체로부터만은 도출할 수가 없다. 우리 헌법재판소도 평등원칙과 관련하여 비교되는 두 사실관계를 법적으로 동일한 것으로 볼 것인지 아니면 다른 것으로 볼 것인지를 판단하기 위해서는 어떠한 요소가 결정적인 기준이 되는가가 문제되는데, 두 개의 사실관계가 본질적으로 동일한가의 판단은 일반적으로 당해 법률조항의 의미와 목적에 달려 있다고 하여 평등 판단의 비교적도는 평등권 자체에서 나오지 않음을 분명히 하고 있다.

※ 출처 : 박승재, 기업조세의 범형식 중립성 원칙, 세무학연구 제27권 제1호, 한국세무학회 (2010.3), p.322

상기의 국내 선행연구에서는 평등원칙에 관한 보다 구체적이고 상세한 분석으로 통하여 “공평성의 원칙”에 관한 심도있는 분석을 한 것으로 평가된다. 특히, 핵심적인 사항으로 파악되는 것은 헌법상 평등원칙에만 귀결하여 “공평”의 기준을 적용할 것이 아니라, 보다 구체적이고 현실적인 상황에서 구체적인 타당성을 확보할 수 있는 해석과 해당 상황에 적용되는 법규정의 의미를 보다 다각적인 측면과 고려사항을 파악하여 적용해야 한다는 점이라고 생각된다. 그럼에도 불구하고, 보다 확실한 시사점은 조세특례입법에 있어서 헌법상 평등의 원칙과 평등권 심사에서 준거되는 법원리는 “공평성의 원칙”에 따른 입법기준을 고려하는데 우선적으로 검토되어야 할 사항이라고 판단된다.

(2) 효율성의 원칙

“효율”에 관한 개념과 의미는 입법적·법제도적 관점에서 다소 낯설은 개념이라고 할 수 있다. 법경제학의 영역이 점차 확대되어 가고 있는 상황이기는 하지만, 규범적 해석과 접근으로 설명되는 “공평”의 개념과 의미를 비교한다면, 법제도적으로 또는 입법적으로 “효율성의 원칙”을 설명하는 것에 일정한 한계가 있을 수 있다. 즉, 경제학적 영역에서 “시장” 또는 “경제활동”이라는 기본적인 경제학적 개념이 전제되어야 “효율성의 원칙”이 설득

수 있을 정도의 차이가 없음에도 불구하고 두 사실관계를 서로 다르게 취급한다면, 입법자는 이로써 평등권을 침해하게 된다.” (헌법재판소 1996. 12. 26. 96헌가18)

력있게 설명될 수 있을 것이기 때문에, 경제적 개념이 구체적으로 입법이나 법률상에서 구현되기 어려운 상황에서는 “효율성의 원칙”을 설명하는데 어려움이 있다. 이에 대하여 국내 선행연구에서는 “법학적 의미에 있어서의 효율성”에 관하여 다음과 같이 설명하고 있다.

< 법학적 효율성에 관한 선행연구 의견 >

법학에 있어서 효율성의 개념은 경제학에서와 마찬가지로 획득된 결과에 대한 투입된 수단의 관계를 나타내는 단위적으로 사용된다. 따라서 효율성 원칙은 최소비용원칙(Minimalprinzip)에 따라 확정된 목표를 최소의 수단으로 달성하여야 하는 규칙일 뿐만 아니라, 최대효과원칙(Maximalprinzip)에 따라 확정된 수단으로써 최대의 효용을 얻어야 한다는 규칙으로 정의될 수 있다. 따라서 효율성이란 최적의 자원배분을 위한 결정규칙을 의미하는 것이다.²⁴⁰⁾

※ 출처 : 박승재, 기업조세의 법형식 중립성 원칙, 세무학연구 제27권 제1호, 한국세무학회 (2010.3), p.317

“효율성의 원칙”은 상기한 국내 선행연구에서 제시한 바와 같이 “자원의 최적배분”이라는 목표를 최선의 목적으로 두고 다양한 조치 또는 제도화가 이루어져야 한다는 것으로 요약될 수 있을 것이다. 조세입법 특히, 조세특례제도의 경우에는 부과된 세금 자체에 대한 효율성의 원칙 적용 보다는 조세감면을 하는 행위 자체에 대한 효율성의 원칙 적용이 의미가 있을 것으로 판단된다. 즉, 효율성의 원칙에 입각하여 조세감면을 하기 위한 법제도적 수요가 무엇인지, 적절한 수단을 제도화하여 조세감면을 한 경우 시장이나 수혜자들에 대한 자원배분이 최적으로 되었는지 등의 검토가 필요할 것이다.

이러한 효율성의 원칙에 입각한 검토는 공평성의 원칙과 사실상 동일한 수준으로 이루어져야 할 것이며, 또는 동시적·순차적으로 다양한 순서로 이루어지게 될 것으로 예상된다. 효율성의 원칙이 공평성의 원칙과 동일·유사한 수준으로 검토되어야 한다는 취지는 효율성의 원칙이 경제활동을 하는 주체, 특히 기업에 대한 조세특례 등에 있어서 매우

240) 조태제, 행정법상의 효율성원칙, 토지공법연구 제20집, 한국토지공법학회 (2003.12), p.579 (『박승재, 기업조세의 법형식 중립성 원칙, 세무학연구 제27권 제1호, 한국세무학회 (2010.3), p.318』의 각주 (22)번에서 재인용)

중요한 의미를 가지기 때문에, 효율성 확보의 범위는 입법 및 법제도의 시행에 있어서 “자원의 최적배분”이라는 절차 또는 과정상의 효율성 뿐만 아니라, 실질적으로 경제주체의 활동무대가 되는 시장에 있어서 국민경제 미치는 영향 등 보다 광범위한 영역에서 “효율성 확보”의 필요성이 요청되기 때문이라고 할 수 있다.

II. 법원칙에 따른 검토

1. 조세법률주의

(1) 조세법률주의 개념

헌법상 기본원리 조세법률주의는 헌법 제59조에서 “조세의 종목과 세율은 법률로 정한다”로 짧게 규정되어 있다. 이 헌법상 규정에 근거하여 조세법률주의는 우리나라의 모든 조세법과 조세 관련 법률을 지도하고 통제하는 헌법상 원칙이 되었다. 짧은 헌법상 규정에도 불구하고 조세법률주의는 많은 학제적 연구와 헌법재판소의 판례에 의하여 개념이 구체화되고, 조세법률의 위헌심사 등에서 중요한 지도원리로 거듭나게 된다. 헌법재판소 판례에서는 다음과 같이 조세법률주의에 관하여 판시하고 있다.

< 조세법률주의에 관한 헌법재판소 판례 >

조세행정에 있어서의 법치주의 적용은 조세징수로부터 국민의 재산권을 보호하고 법적 생활의 안전을 도모하려는 데 그 목적이 있는 것으로서, 과세요건법정주의와 과세요건명확주의를 그 핵심적 내용으로 하는 것이지만, 오늘날의 법치주의는 국민의 권리·의무에 관한 사항을 법률로써 정해야 한다는 형식적 법치주의에 그치는 것이 아니라, 그 법률의 목적과 내용 또한 기본권보장의 헌법이념에 부합되어야 한다는 실질적 법치주의를 의미하며, 헌법 제38조, 제59조가 선언하는 조세법률주의도 이러한 실질적 법치주의를 뜻하는 것이므로, 비록 과세요건이 법률로 명확히 정해진 것일지라도 그것만으로 충분한 것이 아니고, 조세법의 목적이나 내용이 기본권보장의 헌법이념과 이를 뒷받침하는 헌법상의 제 원칙에 합치되지 아니하면 아니 된다.

※ 출처 : 헌법재판소 1992. 2. 25. 90헌가69, 91헌가5, 90헌바3.

상기한 헌법재판소의 판례 이외에 조세법률주의와 관련하여 유사 헌법재판소 판례가 다수 배출되었으며, 현재에는 기존 판례군의 형성에 따라서 조세법률주의에 관한 개념과 의의는 일정 수준 이상으로 숙성되어 정리되었다고 볼 수 있다. 조세법률주의의 의의와 개념에 관하여 국내 선행연구에서는 헌법재판소의 판결례 등을 종합하여 다음과 같이 정의하고 있다.

< 조세법률주의의 개념 >

조세법률주의는 조세평등주의와 함께 조세법의 기본원칙으로서, 법률의 근거 없이는 국가는 조세를 부과·징수할 수 없고 국민은 조세의 납부를 요구 당하지 않는다는 원칙이다. 이러한 조세법률주의에서 조세는 국민의 재산권을 침해하는 것이 되므로, 납세의무를 성립시키는 납세의무자, 과세물건, 과세표준, 과세기간, 세율 등의 과세요건과 조세의 부과 징수절차는 모두 국민의 대표기관인 국회가 제정한 법률로써 이를 규정하여야 한다는 과세요건법정주의를 채택하고 있다. 그럼에도 불구하고 그 규정내용이 지나치게 추상적이고 불명확하면 과세관청의 자의적인 해석과 집행을 초래할 염려가 있으므로 그 규정내용이 명확하고 일의적이어야 한다는 과세요건명확주의를 그 핵심적 내용으로 하고 있다. 우리 헌법에서도 제38조에서 ‘모든 국민은 법률이 정하는 바에 의하여 납세의 의무를 진다’라고 규정함과 동시에 제59조에 ‘조세의 종목과 세율은 법률로 정한다.’라고 규정하여, 조세법률주의를 천명하고 있다. 결국 조세법률주의의 이념은 과세요건을 법률로 명확하게 규정함으로써 국민의 재산권을 보장함과 동시에 국민의 경제생활에 법적 안정성과 예측가능성을 보장함에 있다.

※ 출처 : 허강무, 조세법에 있어서의 실질적 법치주의에 관한 소고, 헌법학연구 제12권 제1호, 한국헌법학회 (2006.3), pp.231~232²⁴¹⁾

상기한 바와 같이 헌법재판소의 판례와 기존 국내 선행연구를 종합하면, 조세법률주의는 실질적 법치주의, 기본권 보장 등 중요한 헌법상 원리와 연계되어 있는 또 하나의 헌

241) 이 국내 선행연구에서는 조세법률주의의 의의와 개념을 정의하기 위하여 『허강무, 조세법에 있어서의 실질적 법치주의에 관한 소고, 헌법학연구 제12권 제1호, 한국헌법학회 (2006.3), p.232』의 각주 (9)번과 각주 (10)번에서 “헌법재판소 1992. 12. 24. 90헌바21, 헌법재판소 1998. 3. 26. 96헌바57, 헌법재판소 1998. 12. 24. 97헌바33, 헌법재판소 1999. 7. 22. 97헌바55, 헌법재판소 1999. 7. 22. 97헌바16, 헌법재판소 1999. 2. 25. 96헌바64, 헌법재판소 2000. 6. 29. 98헌바35, 헌법재판소 1994. 7. 29. 92헌바49, 헌법재판소 1995. 11. 30. 93헌바32, 헌법재판소 2000. 6. 29. 98헌바92, 헌법재판소 2002. 8. 29. 2000헌바50”의 판례를 근거로 하였음을 표시하고 있다.

법상 원칙이자 원리라고 할 수 있으며, 조세법률주의의 구체적인 내용으로서는 “과세요건법정주의”와 “과세요건명확주의”라고 설명할 수 있다.

(2) 조세법률주의 내용

① 과세요건법정주의와 과세요건명확주의

상기한 바와 같이 헌법재판소의 판례에 따르면 조세법률주의의 핵심적인 내용은 “과세요건법정주의”와 “과세요건명확주의”라고 할 수 있다.²⁴²⁾ 조세법률주의의 중요 핵심내용으로서 “과세요건법정주의”와 “과세요건명확주의”에 관하여 국내 선행연구에서는 다음과 같이 개념정의를 하고 있다.

< 과세요건법정주의와 과세요건명확주의 >

(1) 과세요건법정주의

과세요건법정주의는 헌법 제59조의 취지에 따라 납세의무자, 과세물건, 과세기간, 세율 등의 모든 과세요건과 부과·징수 절차는 모두 국민의 대표기관인 국회 제정법률로 규정하는 것을 말한다. 이는 조세법률주의의 핵심적 내용이고, 형법에 있어 죄형법정주의와 유사하다. 그러나 최근 국가기능의 적극화, 경제현상의 변화에 따라 행정기능이 양적·질적으로 전문성과 기술성을 띠게 됨으로서 국회가 세부적인 부분까지 검토하여 입법을 하는 것에 는 시간적 제약이 따르고 있어 하위법규에 위임하는 위임입법이 가속화 되고 있다. 그렇지만 다른 법률과 달리 세법은 국민의 재산권을 침해하므로, 정부의 조세정책은 과세요건법정주의의 취지에 따라 구체적이고 명확한 범위와 기준에 따라 입법되어야 할 것이다. 만일 조세정책을 법률에 모두 반영하는 것이 힘들어 하위법규로 위임을 하는 경우에는 개별적이고 구체적 위임만 허용되고 포괄적인 백지위임은 허용되지 않는 것이다.

(2) 과세요건명확주의

과세요건명확주의는 과세요건을 규정하는 조세의 실체법적 사항이나 절차법적 사항은 가능한 한 상세하고 명확히 성문의 법률로서 규정되어야 한다는 입법기술상의 원칙이다. 과세요건과 부과징수절차를 법률 또는 위임에 따른 명령, 규칙의 규정은 구체적이고 확정적이어야 하며

242) 헌법재판소 1992. 2. 25. 90헌가69, 91헌가5, 90헌바3.

불확정개념이나 개괄적인 조항을 함부로 사용하여서는 안 된다. 즉 과세요건을 정한 조세법의 규정 내용이 지나치게 추상적이고 불명확하여 과세관청의 자의적 해석이 가능하고 그 집행이 자유재량에 맡겨지도록 되어 있다면 그 규정은 과세요건명확주의에 어긋나는 것이어서 헌법상 조세법률주의의 원칙에 위배된다.

※ 출처 : 신평우, 조세정책 환경변화에 따른 조세법의 제·개정에 관한 연구, 토지공법연구 제59집, 한국토지공법학회 (2012.11), p.649

과세요건법정주의는 조세법률주의의 내용이 중복되어 다시 개념화된 것으로 보일 수도 있지만, 실질에 있어서는 구체적인 내용으로 조세법률주의를 설명하는 개념이라고 볼 수 있다. 즉, “종목과 세율을 법률로 정한다”는 조세법률주의의 헌법상 표현에 대하여 구체적으로 과세가 부과되는 요건이 법률로 규정되어야 한다는 점을 보다 명확하게 표현한 개념이라고 할 수 있다. 또한, 과세라는 국가의 행위는 본질적으로 국가의 재산권을 침해할 수 밖에 없는 성격을 갖기 때문에, 법률주의의 구체화된 표현이 반드시 필요하다고 할 수 있다. 이러한 법률주의의 개념은 보다 세부화된 원리로 발전할 수 있는데, 이에 대하여 국내 선행연구에서는 다음과 같이 과세요건법정주의의 개념이 분화되어 나타나 는 법리적 모습에 관하여 설명하였다.

< 과세요건 법정주의의 의의 >

과세요건법정주의란 과세권의 행사는 국민의 재산권에 대한 국가권력의 침해이므로 조세의 종목과 세율은 물론 그 밖의 과세요건(납세의무자·과세물건·과세표준·과세기간 등)과 조세의 부과·징수절차를 반드시 상위법규인 헌법에 위반되지 않는 유효한 법률로서 정하여야 한다는 원칙을 말한다. 이 경우 조세의 부과·징수절차에는 신고·납부·환급·조사결정·징수·불복절차 등 국민의 권리와 의무에 영향을 주는 일체의 사항이 포함된다. 과세요건법정주의의 요청으로부터 법률의 근거 없이 대통령령이나 부령에서 새로운 과세요건을 규정할 수 없음(법률의 유보)은 물론이고, 법률에 위반된 대통령령이나 부령은 효력을 가질 수 없게 된다(법률의 우위).

※ 출처 : 김창범, 조세법률주의와 위임입법의 한계 - 헌법재판소 결정례를 중심으로, 법제, 법제처 (2000.5), p.27

상기한 국내 선행연구는 과세요건에 대한 법률주의를 취함으로써 법률주의의 법리적 성격인 법률유보와 법률우위의 관계를 설명한 것으로 보인다. 이러한 설명은 조세특례제도의 입법과 운영에도 직접적으로 적용될 수 있는 것으로 검토되며, 중요한 조세특례입법의 기준이라고 판단된다.

② 조세법상 조세법률주의의 특성과 한계

조세법의 특징으로서 이른바 “복잡다기”하다는 표현이 주로 사용된다. 그 만큼 국민생활에 대한 직접적인 영향을 주는 조세분야는 예측하기 어려운 상황과 구체적 타당성을 논해야 하는 상황이 다수 발생하는 영역이며, 특히 조세정책의 본질적인 구조가 복잡한 형태로 이루어지기 때문에, “복잡다기”하다는 표현을 사용할 수 밖에 없다.

그럼에도 불구하고 우리나라의 헌법상 이념은 조세에 관하여 조세법률주의를 취하도록 하고 있으므로, 법률 또는 법제도가 가지는 안정성과 예측가능성 지향의 특징은 조세분야에 적합하지 않은 제도간 충돌로 받아들여 질 수도 있다. 특히, 조세특례와 관련하여 과세요건이 명확하게 규정되어야 함은 당연한 제도상 원칙이지만, “복잡다기”한 특징의 조세법 분야에서 이를 충족하기는 매우 어렵다고 할 수 있다.

따라서 국내 선행연구에서는 다음과 같이 과세요건명확주의 의미와 한계에 관하여 다음과 같이 설명하고 있다.

< 과세요건명확주의의 한계 >

과세요건명확주의란 과세요건과 부과·징수절차를 규정한 법률 또는 그 위임에 따른 대통령령 및 부령은 그 내용이 일의적이고 명확하여야 하며, 불확정개념이나 개괄조항을 사용하여서는 아니 된다는 원칙이다. 이는 과세관청의 자의적 법집행을 배제하고, 법적 안정성과 국민의 예측가능성을 보장하기 위한 것이다. 만약 과세요건을 법률로 정하는 형식을 갖추었다 하더라도 그 규정의 내용이 지나치게 추상적이고 불명확하여 과세관청의 자의적 해석과 집행이 가능하다면, 조세의 종목과 세율을 법률로 정하도록 한 헌법 제59조의 의미는 사실상 사라지게 된다. 과세요건명확주의는 조세종목·납세의무자·과세물건·과세표준·세율 등의 과세요건과 조세채무의 성립·변경·소멸에 관한 실체적 규정뿐만 아니라, 납세의 방법·시기와 징

수절차 등의 절차적 규정에 관한 사항을 법률로 정하되(과세요건법정주의), 그 규정의 내용을 상세하고 명확하게 하여 과세관청의 자의적 해석과 범집행을 방지하고자 하는 원칙이라 할 수 있다. (중략) 세법의 규율대상인 경제현상은 역동적으로 끊임없이 변화하고 있으므로 경제현상에 관한 모든 사항을 구체적이고 일의적으로 규정하는 것은 입법기술상 곤란하고, 따라서 일반적·추상적 개념이나 개괄조항이 세법에 침투하는 것을 막기는 사실상 곤란하다. 또한, 세법의 집행에 있어서 구체적 사정을 고려하여 조세부담의 형평성을 도모하기 위해서는 일정한 한도 내에서 불확정개념을 사용하는 것이 불가피하다 할 것이다.

※ 출처 : 김창범, 조세법률주의와 위임입법의 한계 - 헌법재판소 결정례를 중심으로, 법제, 법제처 (2000.5), p.28

과세요건 명확주의는 조세법의 특수성 또는 입법 기술상의 제약성을 감안하면 불확정 개념의 사용이 불가피한 경우가 발생할 수밖에 없다. 이러한 경우에 과세요건 명확주의의 위배여부에 대한 심사방법의 문제가 제기될 수 있다. 이에 대해서 헌법재판소는 「과세요건 명확주의의 문제는 납세자의 입장에서 어떠한 행위가 당해 문구에 해당하여 과세의 대상이 되는 것인지 예견할 수 있을 것인가, 당해 문구의 불확정성이 행정관청의 입장에서 자의적이고 차별적으로 법률을 적용할 가능성을 부여하는가, 입법기술적으로 보다 확정적인 문구를 선택할 것을 기대할 수 있을 것인가 여부 등의 기준에 따른 종합적인 판단을 요한다」²⁴³⁾고 판시하고 있다. 다만 불확정 개념에도 두 종류의 것이 있음에 주의할 필요가 있다. 하나는 그 내용이 너무나도 일반적 내지 불명확하기 때문에, 해석에 의해 그 의미를 명확히 하는 것이 곤란하여, 공권력의 자의나 남용을 초래할 위험이 있는 것이다. 예를 들면, 「공익상 필요할 때」나 「부당하게 낮은 대가」²⁴⁴⁾와 같은 불확정 개념이다. 조세법규가 이와 같은 불확정 개념을 사용한 경우에는 그 규정은 과세요건 명확주의에 반한다. 다른 하나는 중간목적 내지 경합개념을 내용으로 하는 불확정 개념이며, 이것은 일응 불명확하게 보여도 법의 취지와 목적에 비추어 그 의미를 명확히 할 수 있는 것이다. 따라서 그것은 조세행정청에 자유재량을 인정하는 것이 아니고, 어떠한 구체적인 경우가 그것에 해당하는지 아닌지의 문제는 법의 해석의 문제이며, 당연히 법원의 심사에 따를 문제이다. 그 필요성과 합리성이 인정되는 한, 이러한 종류의 불확정 개념을 사용하는 것은 과세요건 명확주의에 반하는 것이 아니라고 보아야 할 것이다.

※ 출처 : 허강무, 조세법에 있어서의 실질적 법치주의에 관한 소고, 헌법학연구 제12권 제1호, 한국헌법학회 (2006.3), pp.236~237

243) 헌법재판소 2002. 5. 30. 2000헌바81

244) 헌법재판소 2002. 5. 30. 2000헌바81

상기한 국내 선행연구에서도 언급한 바와 같이 조세분야의 특수한 상황과 제도적 특성은 엄격한 조세법률주의를 실현하기 어려운 특징이 있다고 볼 수 있다. 포괄적이고 개괄적인 규정이 조세법률주의에 반하는 것은 명확하지만, 이를 전면적으로 배제하고 법제도를 운영하는 것은 매우 어려운 현실이라고 할 수 있다. 한편, “불확정개념”의 사용에 대한 상기 국내 선행연구의 의견에 따르면, 과세요건명확주의의 엄격한 실현이 현실적으로 어렵다는 측면은 인정하더라도, 조세법제에 있어서의 법률주의와 명확성의 원칙은 가장 우선적으로 지켜져야 할 원리로 받아들여져야 하기 때문에, 가급적이면 합리적인 설명이 가능한 범위 내에서 규정되어야 한다는 점을 강조한 것으로 판단된다. 이에 대하여 헌법재판소에서도 과세요건명확주의에 대하여 다음과 같은 내용의 판시를 하였다.

< 과세요건명확주의에 관한 헌법재판소 판례 >

과세요건명확주의는 과세요건과 절차 및 그 법률효과를 규정한 법률규정은 명확하여야 한다는 것이므로, 과세요건을 정한 조세법률규정의 내용이 지나치게 추상적이고 불명확하여 과세관청의 자의적 해석이 가능하고, 그 집행이 자유재량에 맡겨지도록 되어 있다면, 그 규정은 과세요건명확주의에 어긋나는 것이어서 헌법상 조세법률주의원칙에 위배된다고 할 것이다. 그러나 법률은 일반성·추상성을 가지는 것으로서 법률규정에는 항상 법관의 법보충작용으로서의 해석의 여지가 있으므로, 조세법규가 당해 조세법의 일반이론이나 그 체계 및 입법취지 등에 비추어 그 의미가 분명해질 수 있다면, 이러한 경우에도 명확성을 결여하였다고 하여 그 규정을 무효라고 할 수는 없다.

※ 출처 : 헌법재판소 1995. 2. 23. 93헌바24·42, 94헌바16·30

③ 조세평등주의와의 관계

조세평등주의는 평등권 또는 평등의 원칙, 공평성의 원칙과 함께 논의되어야 할 사안이며, 조세법률주의와는 다소 거리가 있어 보이는 쟁점이라고 보일 수 있다. 그러나 조세특례제도와 관련하여서는 공평성의 원칙, 조세평등주의가 중요하게 부각되면서 조세법률주의의 모습으로 법령에서 구현되어야 할 과제가 엄연히 존재하기 때문에, 이에 대한 검

토가 필요할 것으로 판단된다. 조세평등주의에 관하여 국내 선행연구는 다음과 같이 구체적인 의미와 내용을 설명하고 있다.

< 조세평등주의의 의미와 내용 >

조세법의 기본원칙으로서 조세의 내용에 관한 것으로서 조세공평주의 혹은 공평부담의 원칙이 있다. 조세공평주의의 법률상 근거로는 헌법 제11조 제1항을 들 수 있는데, 동 조항은 「모든 국민은 법앞에 평등하다. 누구든지 성별·종교 또는 사회적 신분에 의하여 정치적·경제적·사회적·문화적 생활의 모든 영역에 있어서 차별을 받지 아니한다」라고 규정하고 있다. 이 법앞에 평등의 보장은 헌법의 가장 기본적인 원리중 하나이며,²⁴⁵⁾ 과세권의 행사를 포함한 모든 통치행동에 미치는 것이다. 따라서 헌법상 평등주의는 조세에서도 적용되고, 이를 조세공평주의라고 한다. 조세공평주의는 기본적으로 이른바 평등원칙일반과 동일하다. 그러므로 조세공평주의는 조세법의 입안 및 개정과정에서 가장 존중하여야 할 법적 가치를 지니고 있다고 할 수 있다. 조세공평주의의 가장 핵심적인 단어는 공평이다. 공평에는 수평적 공평과 수직적 공평으로 나눌 수 있다. 수평적 공평은 ‘동일한 상황에 있는 자는 동일하게 과세되어야 한다’는 원칙이다. 이에 대하여 수직적 공평은 ‘다른 상황에 있는 자는 다른 과세를 받아야 한다’는 것이다. 여기에서 문제는 무엇을 가지고 동일한 상황이고, 무엇이 다른 상황이라는 것인가라는 판단의 기준을 어떻게 정하여야 할 것인가라는 것이다. 그 기준으로는 담세력 혹은 부담능력을 사용하는 경우가 있다. 담세력은 「국가의 손으로 옮기는 것이 가능한 자원을 소유하는 능력」 혹은 「납세자가 부당한 고통을 받지 아니하거나 또는 사회적으로 중요한 목적을 현저하게 방해받지 아니하면서 조세를 지불하는 능력」이라고 정의할 수 있다.

※ 출처 : 신평우, 조세정책 환경변화에 따른 조세법의 제·개정에 관한 연구, 토지공법연구 제59집, 한국토지공법학회 (2012.11), p.650

조세특례와의 관계에 있어서 조세평등주의는 “공평성의 원칙”과 동일한 형태로 적용과 해석이 가능할 것으로 판단된다. 따라서 조세입법에 있어서 “공평성의 원칙”이 중요한 기준이 된다는 점에 착안하여, 조세법률주의의 측면에서 조세입법은 “조세평등주의”에

245) 법앞에 평등의 의미는 법을 적용함에 있어서 뿐만 아니라 ‘입법’을 함에 있어서도 불합리한 차별대우를 하여서는 안된다는 것을 뜻한다(헌법재판소 1989. 5. 24. 89헌가37) ; 앞의 각주내용은 「신평우, 조세정책 환경변화에 따른 조세법의 제·개정에 관한 연구, 토지공법연구 제59집, 한국토지공법학회 (2012.11), p.650 각주 (8)번」에서 재인용

입각하여 법률주의에 근거한 입법이 되어야 한다는 논리적 요청이 발생하게 된다고 볼 수 있다. 헌법재판소에서는 조세평등주의와 조세특례와의 관계에 있어서 다음과 같은 내용으로 판시하였다.

< 조세특례와 조세평등주의 >

토지를 양도하여 양도차익이 있으면 소정의 양도소득세를 납부하여야 한다는 일반적인 원칙에 비추어 볼 때, 단지 국민주택용지로 토지를 양도하였다는 사실만으로 양도소득세를 면제하는 조세우대조치는, 그것이 비록 국민주거생활의 안정이라는 정책적 목적을 실현함에 있어서 필요하다고 하더라도, 그 제도 자체가 특정한 납세자군이 조세의 부담을 다른 납세자군의 부담으로 떠넘기는 것에 다름 아니어서 조세평등주의의 이념에 저해적 요소로 되고 따라서 일반납세자들의 납세의식을 저하시키게 되는 것은 의심의 여지가 없으므로, 특히 정책목표달성이 필요한 경우에 그 면제혜택을 받는 자의 요건을 엄격히 하여 극히 한정된 범위 내에서 예외적으로 허용되어야 하는 것이며, 그것이 조세평등주의를 희생시킨 것과 동 가치의 공헌이 가능한 경우에만 활용되어야 할 것이다. (중략) 국민주택건설용지의 양도에 대하여 양도소득세를 감면하는 것은 국민주택의 공급을 촉진하고 국민주거생활의 안정이라는 정책목표를 달성하기 위하여 예외적으로 허용된 것이므로 반드시 면제신청이 있어야 함을 요건으로 규정하였다고 하더라도 이를 들어 면제신청이 있어 세액면제를 받는 경우와 그러하지 아니한 경우와의 사이에 입법재량의 한계와 범위를 넘어 헌법상 보장되는 조세평등의 원칙을 위반하였다고 할 수 없다.

※ 출처 : 헌법재판소 1995.10.26. 94헌바7,8(병합)

상기한 헌법재판소의 판시내용에 있어서 조세평등주의와 입법형성권의 한계에 관한 언급이 있는 바, 이에 대하여 국내 선행연구에서는 다음과 같이 설명하고 있다.

< 조세평등주의와 입법형성권의 한계 >

오늘날 조세는 국가의 재정수요를 충족시킨다고 하는 본래의 기능 외에도 소득의 재분배, 자원의 적정배분, 경기의 조정 등 여러 가지 기능을 가지고 있으므로, 국민의 조세부담을 정함에 있어서 재정·경제·사회정책 등 국정전반에 걸친 종합적인 정책판단을 필요로 할 뿐만 아니

라, 과세요건을 정함에 있어서 극히 전문기술적인 판단을 필요로 한다. 또한 담세능력에 따른 과세의 원칙은 예외 없이 절대적으로 관철되어야 한다고 할 수 없고, 합리적 이유가 있는 경우라면 납세자간의 차별취급도 예외적으로 허용된다고 볼 수 있다. 결국 세법의 내용을 어떻게 정할 것인가에 관하여는 입법자가 국가재정, 사회경제, 국민소득, 국민생활 등의 실태에 관하여 정확한 자료를 기초로 하여 정책적, 기술적인 판단에 의하여 결정해야 할 문제이다. 즉 입법자는 모든 과세대상을 동일하게 취급할 것인가 아니면 특정의 대상에 대하여는 이와 구별하여 중과세할 것인가 등에 관하여 광범위한 입법형성의 자유를 갖는다고 할 수 있다.

※ 출처 : 허강무, 조세법에 있어서의 실질적 법치주의에 관한 소고, 헌법학연구 제12권 제1호, 한국헌법학회 (2006.3), p.250

상기의 헌법재판소의 판례와 국내 선행연구를 살펴보면, 조세입법에 있어서의 특징인 “복잡다기”한 성격에 관하여 이를 최대한 보정하기 위한 노력을 필요하되, 현실적으로 어려운 사안에 대해서 입법형성권의 범위를 확대하여 정책목적과 조세법제특성을 조화시키려는 모습으로 분석된다. 이러한 조세법률주의의 현실적인 적용과 “복잡다기”한 조세법제 내부의 문제해결을 위한 방식은 조세특례의 입법에 있어서도 동일하게 활용 또는 적용될 수 있을 것으로 판단된다.

2. 조세특례에 있어서 위임입법의 원리

(1) 개요

위임입법에 관한 법리는 이미 헌법재판소의 다수 판례에 의하여 원칙이 정해지고, 다수의 국내 선행연구에 의하여 연구가 축적되어온 분야로서, 확고하게 자리잡고 있는 법원리·법원칙이라고 할 수 있다. 이러한 위임입법의 법리는 조세분야, 특히 조세특례입법에 있어서 중요한 쟁점으로 논의가 되어 왔다. 위임입법원칙에 대한 기본적인 쟁점에 관하여 국내 선행연구는 다음과 같이 설명하고 있다.

< 위임입법원칙의 쟁점 >

위임입법 문제에 있어서 주된 연구분야는 법률과 명령의 입법권한배분상의 문제와 관련된 것이다. 이는 두 가지 측면에서 다루어지고 있는데, 하나는 법률과 명령의 소관사항의 배분이란 측면이다. 이것은 국회가 법률이라는 형식으로 규정할 수 있거나 규정하여야 할 사항이 무엇인가라는 법률의 소관사항의 범위의 문제로서 검토되고 있다. 다른 하나는 법률과 명령간에 행해지는 소관사항의 위임이라는 측면이다. 이것은 법률이 그 소관사항을 어느 정도까지 스스로 규정할 수 있으며 어느 정도까지 명령에 의한 규율에 위임할 수 있는가라는 위임입법의 문제인데, 이와 관련된 연구는 주로 위임입법의 한계 문제를 중심으로 검토되고 있다.²⁴⁶⁾ 후자와 관련된 위임입법의 문제는 다시 두 가지 측면을 내포하고 있는데, 법률이 어떠한 형태로 하위명령에 위임하는가의 문제(법률의 헌법적합성)와 위임을 받은 수임명령이 법률의 위임 취지, 목적, 범위 등에 합치하는가의 문제(명령의 법률적합성)가 그것이다.

※ 출처 : 김창범, 조세법률주의와 위임입법의 한계 - 헌법재판소 결정례를 중심으로, 법제, 법제처 (2000.5), pp.30~31

상기의 국내 선행연구가 언급하고 있는 위임입법의 원칙은 조세특례 부문에 있어서 중요한 쟁점으로서 조세분야에 있어서의 승인·심사에 관한 권한과 기획·집행에 관한 권한 즉, 입법부와 행정부간의 팽팽한 긴장관계를 설명하는 것으로 판단된다. 즉, 「조세특례제한법」의 개정과정에서 발생하는 법률상 규정에 관한 입법사항과 정부가 제정하는 대통령령 간의 규정배분의 문제는 다른 분야와 다르게 첨예하게 대립하고 있는 위임입법의 원칙에 관한 쟁점이라고 볼 수 있다.

(2) 조세분야 위임입법원칙에 관한 국회 의견

조세분야, 특히 조세특례입법에 있어서 위임입법원칙에 관하여 국회 상임위는 다음과 같은 의견을 제시하였다.

246) 박영도, 위임입법에 관한 연구, 「입법이론연구(VII)」, 한국법제연구원 (1999), p.300

< 조세분야 위임입법원칙에 관한 국회 상임위 의견 >**가. 조세법의 입법원칙**

조세는 국가가 재정수수에 충당할 목적으로 강제적으로 부과·징수된다는 점에서 필연적으로 국민의 재산권을 제한하게 됨. 따라서 이를 규율하는 조세법에 대해서는 국민에게 형벌을 부과하는 형법과 마찬가지로 엄격하게 국회가 통제할 필요성이 있음. 이러한 점에서 헌법도 죄형법정주의와 조세법률주의를 선언하여 국민의 생명·신체의 자유와 재산권 보장을 특별히 강조하고 있음. 일반적으로 국회에서의 입법은 ① 국민에게 중요한 사항은 법률에서 직접 정해야 한다는 법치주의의 원칙, ② 행정입법에 위임할 때는 구체적으로 범위를 정하여야 한다는 헌법 제75조의 포괄위임금지의 원칙, ③ 입법권은 국회에 속한다는 헌법 제40조의 국회입법의 원칙을 고려하여 이루어지고 있음. 그러나 조세법에 있어서는 “조세의 종목과 세율은 법률로 정한다”는 헌법상의 원칙인 조세법률주의가 별도로 존재하므로, 조세법률주의의 구현 관점에서 입법을 하게 되고, 행정입법을 통제하게 됨.

나. 조세법률주의 원칙에 의한 심사

(중략)

다. 법치주의의 원리에 의한 심사

(중략)

라. 국회 입법형성권의 범위

헌법 제40조는 “입법권은 국회에 속한다”라고 하여 국회입법의 원칙을 선언하고 있을 뿐만 아니라, 법률의 내용도 국민의 권리의무와 직접 관련이 있는 사항에 국한하지 않고 있음. 그러므로 헌법이나 국제법상의 일반원칙에 위배되지 아니하고 또 그 사항이 입법의 내용이 될 수 있는 것이면 국회 입법의 대상이 됨. 또한 입법권에는 국민에게 재산적 부담을 주는 사항이 아니더라도 그 내용을 법률에서 정할 것인지 행정입법에 위임할 것인지에 대하여 스스로 결정할 권한도 포함되어 있음.

마. 조세행정입법 위임시 고려사항

조세법률주의를 고수한다고 할지라도 조세법의 규율대상인 경제적 현상은 다양하고 그 생성·변화가 극심하기 때문에 법률로 과세요건에 관한 사항을 빠짐없이 규정하기에는 어려움이 따르므로 일정한 경우 행정입법에 위임할 필요가 있음. 그리고 행정입법에 위임할 때는

조세법규의 침해적 성격으로 위임요건이 강화되어야 하는 측면과 경제현상의 급변에 따른 현실적·입법기술적인 한계로 위임요건이 완화되어야 한다는 측면을 함께 고려하여야 할 것임. 한편, 과세요건 등 ‘법률사항’을 행정입법에 위임한다는 의미는 국민의 납세의무 내지 재산권 제한에 관한 사항을 국회가 직접 결정하지 아니하고 행정부에게 결정할 권한을 부여한다는 것으로, 국민의 다양한 의사와 이해관계를 통합·조정하고, 주권자인 국민을 대표하여 행정부의 활동을 감시·비판하는 역할을 수행하는 현대 국회의 기능에도 부합하지 않음.

바. 결 어

결국 국회가 조세법에 있어서 입법권을 행사할 때는 다음의 점을 고려할 필요가 있음. 첫째, 과세요건 등 납세자에게 실질적으로 재산적 부담을 주는 본질적이고 중요한 사항에 대해서는 조세법률주의 및 법치주의의 원리에 충실하게 법률에서 직접 규정하여야 함. 둘째, 그 외 국민의 재산권 등 권리의무와 관련은 있지만 비본질적인 사항은 법률에서 직접 정할 것인지, 또는 헌법 제75조의 위임입법의 원칙을 준수하여 행정입법에서 정하도록 할 것인지는 국회 스스로 결정하여야 함. 그러나 조세법의 침해적 성격, 헌법 제40조의 국회입법의 원칙, 오늘날 국회가 상시 운용되고 있다는 점을 감안하면 국회가 그 내용을 직접 결정하여 법률에서 정하는 것이 바람직할 것임.

※ 출처 : 행정입법의 법률화 관련 소득세법 등 일부개정안(이혜훈의원 대표발의, 발의연월일 : 2010.4.29.) 국회 검토보고서, 국회 기획재정위원회 (2010.11), pp.9~13

상기한 내용은 국회 상임위 의견으로서 해당 국회 기획재정위원회에서는 일부 세법개정안의 발의에 관한 국회 검토보고서 및 논의를 하는 과정에서 조세분야에 대한 위임입법원칙의 국회 의견을 제시하였다.²⁴⁷⁾ 구체적인 내용은 위임입법원칙에 관한 국회의 입장으로서는 기존에 축적되어 온 헌법재판소의 판시내용과 대부분 일치한다고 볼 수 있다. 핵심적인 내용으로서는 조세분야에 있어서의 경제현상과 사회상황 등 법률로써 통제하기 어려운 부분에 대한 행정부의 권한을 인정하면서, 그럼에도 불구하고 행정입법에 대한 통제와 위임사항에 관한 결정은 국회의 권한이라는 점을 명확하게 함으로써 위임입법의 전통적인 원칙을 고수하였다는 점에 주목할 수 있다. 또한, 조세법제가 가지는 특징으로

247) 행정입법의 법률화 관련 소득세법 등 일부개정안(이혜훈의원 대표발의, 발의연월일 : 2010.4.29.) 국회 검토보고서, 국회 기획재정위원회 (2010.11), pp.9~13

서의 침해적 성격에 주목하여, 조세분야의 본질적인 사항에 대해서 국회의 입법이 중요하다는 점을 다시금 환기하였다는 점을 주목해야 할 것으로 판단된다. 이는 기존의 위임입법의 원칙에 대해서 다시금 환기한 내용으로도 볼 수 있으나, 조세법제 및 조세특례 분야에 있어서 상당수의 규정이 대통령령으로 위임되어져 가고 있다는 점에 대한 확인으로 판단되며, 국회의 입법권으로 결정해야 할 조세부문의 “본질적인 사항”이 무엇인지, 이를 결정할 수 있는 기준이 무엇인지에 관하여 새로운 과제를 부여한 것으로 보인다.

(3) 조세분야 위임입법원칙에 헌법재판소의 판례

헌법재판소에서는 다수의 판례를 통하여 조세분야에 있어서의 위임입법의 원칙에 관한 구체적인 내용을 제시하였다.

< 조세분야 위임입법원칙에 관한 헌법재판소 판례 >

조세감면제도는 조세의 부과·징수의 요건이나 절차와 직접 관련되는 것은 아니지만, 조세란 공공경비를 국민에게 강제적으로 배분하는 것으로서 납세의무자 상호간에는 조세의 전가관계가 있으므로, 특정인이나 특정계층에 대하여 정당한 이유없이 조세감면의 우대조치를 하는 것은 특정한 납세자군이 조세의 부담을 다른 납세자군의 부담으로 떠맡기는 것에 지나지 않아, 조세감면의 근거 역시 법률로 정하여야만 하는 것이 국민주권주의나 법치주의의 원리에 부응하는 것이고, 조세감면규제법 제3조도 “이 법, 국세기본법 및 조약과 다음 각호의 법률에 의하지 아니하고는 조세특례를 정하거나 감면을 할 수 없다”라고 규정함으로써 조세의 감면은 법률의 근거에 의하여서만 할 수 있도록 하고 있다. 위와 같이 조세의 감면에 관한 사항을 법률로 정하도록 하는 이유는 그렇게 함으로써 비로소 행정권의 자의적인 법해석과 집행으로부터 국민의 재산권을 보장함과 동시에 국민의 경제생활에 법적 안정성과 예측가능성을 부여할 수 있기 때문이다. 조세감면규정의 포괄적 위임여부를 판단함에 있어서는 법률의 구체적인 근거없이 대통령령에서 감면대상, 감면비율 등 국민의 납세의무에 직접 영향을 미치는 감면요건 등을 규정하였는가 여부를 중요한 기준으로 삼을 수 있을 것이다

※ 출처 : 헌법재판소 1996. 6. 26. 93헌바2

위임입법의 한계를 이탈하여 과세요건법정주의를 위반하였느냐 여부는 법률에 구체적인 근거가 없이 하위법규인 대통령령에서 감면대상, 감면비율 등 국민의 납세의무에 직접 영향을 미

치는 감면요건 등을 규정하였는가에 따라 판단하여야 할 것이다. 그런데 구 조감법은 제62조 제1항에서 법률에서 면제대상 등 기본적인 면제요건을 명백하게 규정하고, 같은 조 제3항에서는 신청을 하는 경우에 한하여 면제한다고 규정하면서 그 신청방법 등 면제신청의 구체적 절차를 대통령령에 위임하였고, 이에 따라 구 조세감면규제법시행령 제50조제10항에서 신청 기한, 신청서류 등 신청방법을 규정하고 있다. 그렇다면 면제신청에 대한 제도의 취지, 위임의 목적, 내용 및 정도 등을 감안할 때, 조세면제에 관한 중요한 사항은 법률에 규정되어 있다고 할 것이므로, 신청기한 등을 대통령령에 위임한 것이 위임입법의 한계를 넘어선 것으로는 볼 수 없다.

※ 출처 : 헌법재판소 1995. 10. 26. 94헌바7·8(병합)

“구 조세감면규제법 제67조의14는 종교법인 등의 업무용 토지 등에 대한 특별부가세 면제제도에 관하여 규정하면서 제1항제2호에서 면제대상 등 기본적 요건을 명백하게 규정하고 있고, 제4항인 이 사건 법률조항에서 면제신청이라는 절차적 요건을 규정한 다음 그 신청방법 등 면제신청의 구체적 절차만을 대통령령에 위임하고 있으므로, 조세면제에 관한 중요한 사항은 이미 법률에 규정되어 있을 뿐 아니라, 면제신청제도의 입법취지 및 면제신청제도의 일반적인 예에 비추어 일반국민이 대통령령에서 면제신청에 관하여 정하게 될 내용의 대강을 충분히 예측할 수 있었을 것으로 보이므로, 이 사건 법률조항은 과세요건법정주의 및 포괄위임입법금지의 원칙에 위배되지 않는다.

※ 출처 : 헌법재판소 2000. 1. 27. 98헌바6.

상기 기존의 헌법재판소의 판례는 위임입법원칙에 관한 기본적인 내용을 정함과 동시에 더 나아가 조세입법에 있어서의 위임입법원칙을 구체적으로 제시한 것에 의미가 있다. 특히 조세법률주의의 강력한 통제를 받아야 하는 입법환경에서 복잡다기한 조세분야의 사항을 입법적으로 해결하기에는 어려움이 있기 때문에, 이를 위헌적 요소 없이 합헌적 방식으로 위임입법하기 위하여 많은 입법기술이 발전하였다고 볼 수 있다. 특히 조세법률주의의 과세요건명확주의와 관련하여 법률과 대통령령에서 이를 명확하게 규정하여 조세입법의 명확성을 제고하는데 있어서는 많은 어려움이 있었을 것으로 생각된다. 위임입법의 구체성과 명확성의 정도에 관하여 국내 선행연구는 다음과 같이 분석하였다.

< 위임입법의 구체성과 명확성의 정도 >

조세법규의 경우 그 침해적 성격에 때문에 위임요건이 강화되어야 하는 측면과 경제현상의 급변에 따른 현실적·입법기술적 한계로 인하여 위임요건이 완화되어야 하는 측면을 동시에 가지고 있는 것으로 판단하고 있다. 세법에서 일정한 사항을 행정입법으로 위임하는 규정을 둘 경우 과연 어느 정도까지 규율대상의 한정성과 기준의 명확성을 갖추어야 하는지에 관하여 일률적인 기준을 제시하기는 곤란하다. 다만, 헌법재판소는 급변하는 경제상황에 시의적절하게 대응하기 위하여 규율대상의 한정성과 기준의 명확성이 완화되는 경우에도, 법률에 이미 하위법령으로 규정될 내용 및 범위의 기본적 사항이 규정되어 있어서 당해 법률 자체로부터 하위법령에 규정될 내용의 대강을 예측할 수 있어야 한다는 점을 구체성 및 명확성 완화 요청에 대한 한계로 제시하고 있다.

※ 출처 : 김창범, 조세법률주의와 위임입법의 한계 - 헌법재판소 결정례를 중심으로, 법제, 법제처 (2000.5), p.33

Ⅲ. 조세지출의 개념에 따른 검토**1. 조세지출의 특성**

앞에서 언급한 바와 같이 조세특례는 조세지출과 거의 동일한 의미와 내용으로 사용되고 있다. 일반적으로 조세지출은 공통적인 성격을 가지고 있는 것으로 분석되는 바, 국내 선행연구에서는 조세지출의 5가지 특성에 대해서 다음과 같이 설명한다.

< 조세지출의 특성 >

- ① (특정성) 조세지출은 특정한 산업, 활동 및 과세계층에게 이익 부여
- ② (대체가능성) 조세지출은 조세제도가 아닌 다른 정책수단을 사용하여도 성취할 수 있는 정책목적을 조세제도를 통하여 달성하고자 할 때 발생
- ③ (폐지가능성) 조세제도를 개정함으로써 특정 조세지출을 없애는 것이 행정적으로 실행 가능

- ④ (측정가능성) 조세지출은 해당 세목의 범위가 넓어서 적당한 기준조세체계를 설정함으로써 조세지출의 규모를 측정하는 것이 가능
- ⑤ (불상쇄성) 조세지출이 제공하는 혜택을 크게 상쇄시킬 수 있는 조항이 동일한 조세제도 내에 존재하지 않음

※ 출처 : 박명호·전병힐, 조세지출과 세출예산의 연계방안 검토, 한국조세재정연구원 (2009.8), p.4

상기한 바와 같은 조세지출의 5가지 특성은 조세입법에 있어서 고려되어야 할 입법기준 또는 입법고려사항이 될 수 있다. 즉, 조세지출의 특성에 부합하는 조세입법 또는 조세특례제도가 운영되어야 한다는 점으로 설명될 수 있다. 이러한 조세지출의 5가지 특성은 하나의 기준으로 작용하지는 못하지만, 이에 대한 구체적인 분석으로 통하여 조세특례입법에 있어서 방향성 내지는 고려사항에 관한 검토가 가능할 것으로 판단된다.

2. 조세지출(조세특례)의 특징에 따른 입법기준(입법고려사항)

(1) 특정성

“특정성”에 관한 특징은 조세특례가 적용되는 범위는 입법적으로 명확하여야 한다는 명확성의 원칙을 확인할 수 있다. 특정된 범위에 대한 과세특례를 부여한다는 측면에서 특정성의 원칙은 조세특례대상이 명확하여야 하고, 이에 대한 범위 또는 범위의 확대·축소가 명확하게 이루어져야 한다는 것으로 추론할 수 있다.

일반적으로 특정성은 조세특례범위를 확대하거나 축소할 때에 그 기준 또는 고려사항으로서 검토되는 경우가 많을 것으로 예상할 수 있다. 즉, 정책적 필요에 따라서 조세특례의 범위를 확대하거나, 재정상의 문제로 범위를 축소하게 되는 바, 이러한 경우에 어느 수준까지 변화를 줄 것인지에 대하여 정책적으로 재정적 상황이나 조세환경을 우선적으로 살펴보겠지만, 입법적으로는 명확하게 범위를 확정할 수 있는 영역을 선택하여 결정하는 것이 중요한 의미를 가질 것으로 판단된다.

(2) 대체가능성

“대체가능성”에 관한 특징은 보조금제도와 같이 양적인 지원이 가능한 방법 대신에 조세특례가 이루어질 수 있다는 점이 고려된 특징으로서, 이러한 특징은 역으로 조세특례를 제한하고 다른 제도로 대체가능하다는 점을 나타내는 특징이라고 볼 수 있다.

대체가능성의 특징은 대체가능성의 존부여부에 따라서 입법기준 또는 입법고려사항으로 판단하는 경우도 있지만, 앞에서 언급한 바와 같이 「조세특례제한법」의 개정현황과 논의과정을 살펴보면, 대체가능성의 존부 보다는 대체가능성에 대한 검토가 우선적으로 선행되어야 할 것으로 보인다. 즉, 조세특례의 본질상 재정지원이 가능함에도 불구하고 세제감면의 형태로 이루어지기 때문에, 대체가능성은 항상 존재한다고 보아야 하며, 대신에 대체가능한 방안을 조세특례로 대체하는 것에 대한 검토가 실질적인 입법과정에서 중요하다고 볼 수 있다.

(3) 폐지가능성

“폐지가능성”의 특징은 우리나라 「조세특례제한법」의 중요 특징인 “일몰제도”의 모습을 나타내는 것으로 해석할 수 있다. 즉, 조세지출 또는 조세특례는 일시적이고 잠정적인 조치로서의 성격을 가지기 때문에 항상 폐지가능성에 대해서 열려 있는 제도라고 할 수 있다. 이러한 특징은 새로운 조세지출을 도입하는 경우에 “폐지가능성”에 대한 검토를 별도로 하여 입법상 일몰 여부 등에 대한 필수적인 검토와 기준을 마련해야 한다는 점을 나타낸다고 할 수 있다.

폐지가능성은 조세특례의 본질상 당연한 것이기 때문에, “대체가능성”의 경우와 마찬가지로 폐지가능성의 여부에 대한 판단 보다는 폐지에 대한 타당성을 검토하는 것이 중요한 기준이라고 보아야 할 것이다. 즉, 일몰여부에 대한 판단이 입법과정에서 중요한 사항이라고 할 수 있다.²⁴⁸⁾

248) 이에 대해서는 다음 절에서 “일몰여부에 관한 검토”를 별도로 파악하기로 한다.

(4) 측정가능성

“측정가능성”에 관한 특징은 『조세특례제한법』의 개정과정에서 필수적으로 운영되는 평가와 관련된 특징이라고 볼 수 있다. 즉, 조세지출의 특징으로서 “측정가능성”은 단순한 조세지출규모의 정량적 측정가능성을 고려하였지만, 입법기준의 설정에 있어서는 제도도입 여부 및 변경에 관하여 별도의 평가 및 정량적 근거가 제시되어야 함을 나타내는 특징이라고 할 수 있다.

우리나라의 조세특례의 절차상 심층평가제도가 있기 때문에, 이에 대한 절차적 사항은 충분히 보완되었다고 볼 수 있다. 다만, 현재로서는 정량평가에 따른 결과가 입법과정에서 매우 중요한 기준이 되는 것은 부인할 수 없지만, 정성평가에 대한 중요성과 정량평가에서 발생할 수 있는 오류에 대해서는 사후적인 확인이 필요할 것으로 분석된다.

(5) 불상쇄성

“불상쇄성”에 관한 특징으로서, 상기한 “대체가능성”과 상반되는 개념으로 파악할 수 있다. 즉, “대체가능성”은 해당 조세지출제도에 대체할 수 있는 다른 제도의 존재여부에 관한 특징이라고 한다면, “불상쇄성”은 대체가능의 여부에 관한 판단범위가 “다른 제도”가 아닌, “조세제도” 내에서의 범위에서 동일한 조세제도가 없다는 특징을 의미한다.

이러한 내용의 “불상쇄성”은 조세특례의 입법기준과 관련하여, 조세지출의 중복성·중첩성 또는 비효율적인 과잉지출 등에 대한 경계를 나타내는 것으로 해석할 수 있다. 즉, 조세지출이 필요한 영역에 대한 조세지출의 사각지대가 없어야 한다는 입법정책적 필요성과 함께, 동일 부문에 대한 중복지원과 중복특례는 정비되어야 할 입법기준을 중요 고려점이라는 점을 나타내는 특징이라고 할 수 있다.

제2절 조세특례 일몰규정 관련 검토

I. 일몰규정의 의의와 특징

1. 일몰규정의 의의

법률은 본래적 특성으로서 법률 제정이후에 그 영구성과 안정성을 본질적으로 추구하게 되며, 사회적 환경의 탄력적인 변화와 변동에 대해서도 보수적이고 안정적인 불변의 견지를 유지해 왔던 것이 일반적인 법제도적 환경의 사실적 특성이라고 할 수 있다. 그러나 최근에는 급변하는 사회구조와 국가환경 및 기술의 급격한 발전에 따른 사회적·경제적 변화에 대응하기 위하여 한시법의 성격을 갖는 법률이 입법되는 경우가 다수 발생하고 있으며, 한시법이 아닌 경우에도 법률 내부의 개별 조문에서 효력기간을 두는 일몰조항을 입법하는 사례가 발생하고 있다.

일몰조항이라는 개념은 “효력 기간을 연장하기 위한 추가적인 입법행위가 취해지지 않는 한, 해당 법이 특정 기간 이후에 효력을 상실하도록 법령, 규칙이나 기타 법들에 명시하는 조항”으로 정의된다.²⁴⁹⁾ 일몰조항은 우리나라에서 「행정규제기본법」²⁵⁰⁾이 제정되면서 본격적인 법적 근거가 마련된 것으로 볼 수 있으나, 「행정규제기본법」에서의 일몰조항은 규제에 관한 일몰조항을 말하는 것이고, 본 연구에서 대상으로서 취급하고 있는 「조세특례제한법」상의 특례에 관한 사항은 규제에 해당하는 것으로 보기 어려우므로 「조세특례제한법」상의 일몰조문들의 근거가 「행정규제기본법」상의 규정이라고 하기는 어려울 것이다. 그럼에도 불구하고 상기한 일몰조항에 관한 일반론적인 정의는 「조세특례제한법」상의 특례 일몰조항에도 해당되는 것으로 이해할 수 있다.

일몰조항은 영구적으로 입법하는 것이 적합하지 않은 경우 사용하게 되는 것으로서 정보의 생산, 불확실성의 해소, 정치적 합의의 도모 등의 목적으로 사용되고²⁵¹⁾ 있으며

249) 백옥선, 일몰조항의 기능과 한계, 중앙법학 제20집 제1호 (2018.3), p.11

250) 행정규제기본법 [시행 1998. 3. 1.] [법률 제5368호, 1997. 8. 22., 제정]

251) 백옥선, 일몰조항의 기능과 한계, 중앙법학 제20집 제1호 (2018.3), p.13

해당 조문에 대한 연장 여부를 유보하고 있는 성격을 갖고 있다. 즉, 모든 일몰규정은 “특별하게 입법자의 조치가 없는 한” 폐지되는 것을 전제로 하는 것이지만, 실제에 있어서는 법률상 정해진 일몰기한의 경과 전에 해당 조문에 대한 적용기간의 연장을 위하여 법률의 개정이 계속되어 진행되기 때문에, 사실상 실질적인 일몰제도의 효력이 발생하지 못하는 조문들이 『조세특례제한법』에 다수 존재하고 있는 실정이라고 할 수 있다.

2017년 기준으로 「조세특례제한법」을 비롯하여 각 개별 세법상 조세지출 규정은 총 243개로 영구 규정 79개를 제외하면 164개 규정이 일몰 조항이 있으며,²⁵²⁾ 일몰 규정이 없는 영구 규정은 평균 약 23년 존속하고 있어 일몰이 있는 규정의 평균 약 12년보다 두 배 정도 더 장기간 유지되고 있다.²⁵³⁾ 예컨대, 중소기업특별세액감면제도²⁵⁴⁾와 같이 입법당시에는 한시조문으로 입법되었으나 계속 존속·확대되어 항구화된 경우도 있다.

2. 조세특례 관련 일몰규정의 특징

(1) 사후적 평가 필요

후술하는 바와 같은 조세특례 심층평가를 통하여 현재 우리나라에서는 조세특례에 의한 지원대상별로 해당 제도운영에 관한 정책의 타당성 평가, 효과성 평가, 형평성 평가가 진행되고 있는 바, 이 중에서 효과성 평가에 대해서는 중소기업의 경영안정 관련 지표로서 수익성(총자산이익률, 매출액영업이익률), 성장성(매출액증가율, 총자산증가율), 안정성(부채비율)을 기준으로 평가되고 있는데, 국세청의 매출액 자료 등을 기반으로 하여 법인사업자와 개인사업자 모두에 대한 평가가 진행된다.²⁵⁵⁾

252) 국회예산정책처, 2017 조세의 이해와 쟁점, 국회예산정책처 (2017.6), p.21 (『이동건·박중수, 정책적 조세의 입법목적 달성 여부의 평가 및 관련 규정의 폐지 절차에 관한 연구, 세무학연구 제35권제3호 (2018.9), p.200』의 각주 (1)번에서 재인용)

253) 국회예산정책처, 2017 조세의 이해와 쟁점, 국회예산정책처 (2017.6), p.10 (『이동건·박중수, 정책적 조세의 입법목적 달성 여부의 평가 및 관련 규정의 폐지 절차에 관한 연구, 세무학연구 제35권제3호 (2018.9), p.200』의 각주 (2)번에서 재인용)

254) 중소기업특별세액감면제도는 1992년 말 최초 도입될 당시 중소기업이 처했던 경영상 어려움을 완화해주기 위해 한시적으로 도입되었으나 25년간 정책대상자를 확대하면서 항구화되었다. (한국조세재정연구원, 2017 조세특례 심층평가(I) : 중소기업특별세액감면, 기획재정부·한국조세재정연구원 (2017.9), p.2)

255) 기획재정부·한국조세재정연구원, 2017 조세특례 심층평가(I) : 중소기업특별세액감면, 한국조세재정연구원

(2) 정치적 수요의 충족

일몰조항은 일시적으로 발생하는 문제나 긴박한 정치적 대응이 필요한 대상이나 사건에 대한 혜택부여 등의 이유로 입법되는 경우가 대부분이면서, 일몰규정이 정치적 타협의 산물로서도 기능을 한다.²⁵⁶⁾ 입법당시 일정기간만 효력을 가지는 것으로 가정하여 논란이 발생할 수 있는 사안에 대해서도 입법이 수월하게 될 수 있다는 측면이 있다.²⁵⁷⁾ 물론 이러한 정치적 입법의 장점에 반하여 명확한 내용으로 영구적인 적용이 가능하도록 하는 입법이 불가능해 진다는 단점이 지적될 수 있을 것이나, 「조세특례제한법」을 통해 특례 대상이 되는 기업의 경우에는 적기에 과세혜택을 부여받아 기업운영에 도움이 될 수 있도록 한다든지, 정부의 특정 정책이 도입·시행될 경우 그 효과를 증대하기 위한 조세혜택이 필요한 경우 등에는 일몰규정을 통해 신속히 입법되는 것이 보다 입법의 목적을 달성하기에 유리한 측면이 있다는 것을 부정하기 어렵다.

II. 조세특례제한법상 특례의 사후관리와 일몰제의 적용

1. 조세특례제한법상 일몰규정

우리나라의 조세특례 제도의 목적은 기업의 소득이 투자, 임금 등을 통해 가계로 흘러 들어가게 하는 것을 통해 국민과 기업의 경영 및 경제적 부담을 완화하는 것에 있다고 보인다.²⁵⁸⁾ 이를 위하여 「조세특례제한법」은 중소기업에 대한 여러 가지 조세특례를 두고 있는데 이들 규정에 대한 적용기간을 특정하는 일몰규정의 형식을 취하고 있다.

(2017.9), p.59

256) 백옥선, 일몰조항의 기능과 한계, 중앙법학 제20집 제1호 (2018.3), p.19

257) 백옥선, 앞의 논문, p.20

258) 최보광, 투자·상생협력 촉진을 위한 과세특례의 개선방안에 관한 연구, 고려법학 제92호 (2019.3), p.394

< 「조세특례제한법」 중 중소기업에 대한 조세특례 일몰기한 >

조문/대상	기한
제5조(중소기업 등 투자 세액공제)	2021년 12월 31일까지 중소기업 및 중견기업이 투자하는 투자금
제6조(창업중소기업 등에 대한 세액감면) 제1항	2021년 12월 31일 이전에 창업한 중소기업
제6조(창업중소기업 등에 대한 세액감면) 제2항	2021년 12월 31일까지 벤처기업으로 확인받은 창업벤처중소기업
제6조(창업중소기업 등에 대한 세액감면) 제5항	2021년 12월 31일 이전에 수도권과밀억제권역 외의 지역에서 창업한 창업중소기업
제7조(중소기업에 대한 특별세액감면) 제1항	2020년 12월 31일 이전에 발생한 중소기업의 소득
제7조(중소기업에 대한 특별세액감면) 제3항	2020년 12월 31일까지 해당 자동차대여사업에서 발생하는 소득
제7조의2(기업의 어음제도개선을 위한 세액공제)	2013년 12월 31일까지 중소기업에 지급한 구매대금
제7조의4(상생결제 지급금액에 대한 세액공제)	2020년 12월 31일까지 중소기업 및 중견기업에 지급한 구매대금
제8조(중소기업 지원설비에 대한 손금산입의 특례 등)	2012년 12월 31일까지 중소기업에 무상으로 기증하거나 양도
제8조의2(상생협력 중소기업으로부터 받은 수입배당금의 익금불산입)	2013년 12월 31일까지 「대·중소기업 상생협력 촉진에 관한 법률」 제2조에 따른 상생협력 중소기업에 출자하여 받은 수입배당금액
제8조의3(상생협력을 위한 기금 출연 등에 대한 세액공제)	2019년 12월 31일까지 상생협력을 위하여 출연

※ 출처 : 「조세특례제한법」상 관련 규정을 발췌하여 필자가 작성²⁵⁹⁾

259) 상기 법률의 조문은 모두 법제처 국가법령정보센터(www.law.go.kr)에서 검색하여 인용한 내용이다.

상기의 표에서 예시한 규정 외에도 수많은 규정이 있지만 본 연구와 관련된 대표적인 중소기업 관련 조세감면 규정을 보면, 「조세특례제한법」 제5조(중소기업 등 투자세액 공제) 제1항은 중소기업이나 중견기업이 2021년 12월 31일까지 일정한 범위의 자산에 투자하는 경우 감면을 정하고 있으며, 제4항은 중소기업 및 중견기업이 위기지역에서 2021년 12월 31일까지 투자하는 경우에 대한 감면 내용을 규정하는 일몰규정 형태이다.(「조세특례제한법」 제5조)

「조세특례제한법」 제6조(창업중소기업 등에 대한 세액감면)은 제1항에서 2021년 12월 31일 이전에 창업한 중소기업과 창업보육센터사업자에 대한 감면과 제2항에서 2021년 12월 31일까지 벤처기업으로 확인 받은 기업에 대한 감면을 정하고 그 밖의 항에서도 에너지신기술중소기업 등에 대한 세액감면 일몰규정을 두고 있다.(「조세특례제한법」 제6조)

「조세특례제한법」 제7조(중소기업에 대한 특별세액감면) 제1항에서는 2020년 12월 31일 이전의 중소기업 소득에 대한 소득세 또는 법인세 감면으로 일몰규정을 정하고 있으며, 제3항에서는 중소기업인 자동차대여사업자에 대해 2020년 12월 31일까지 감면하는 일몰규정을 두고 있다.(「조세특례제한법」 제7조)

2. 특례의 사후관리와 일몰제의 적용

앞에서 설명한 조세특례평가제도는 「조세특례제한법」 제142조(조세특례의 사전·사후관리) 제3항에서 “대통령령으로 정하는 조세특례사항에 대하여 중앙행정기관의 장은 조세감면으로 인한 효과분석 및 조세감면제도의 존치 여부 등에 대한 의견을 매년 4월 30일까지 기획재정부장관에게 제출하여야 한다”는 내용과 제4항에서 “기획재정부장관은 주요 조세특례에 대한 평가를 실시할 수 있다.(「조세특례제한법」 제142조) 다만, 해당 연도에 적용기한이 종료되는 사항(지원대상의 소멸로 조세특례의 폐지가 명백한 사항 등 대통령령으로 정하는 사항은 제외한다)으로서 연간 조세특례금액이 대통령령으로 정하는 일정금액 이상인 조세특례에 대해서는 예산의 범위 내에서 전문적인 조사·연구기관

이 목표달성도, 경제적 효과, 소득재분배효과, 재정에 미치는 영향 등 대통령령으로 정하는 내용에 대해 평가한 결과를 회계연도 개시 120일 전까지 국회에 제출하여야 한다”는 내용을 근거로 하여 운영되고 있는 것으로 볼 수 있다.〔조세특례제한법〕 제142조제4항) 즉, 「조세특례제한법」 제142조에 대하여, 일정금액 이상인 조세특례 제도인 경우는 기획재정부장관이 그 적용의 사후평가를 진행하도록 하고 ① 해당 과세연도에 적용기한이 종료되는 조세특례사항, ② 시행 후 2년이 지나지 아니한 조세특례사항, ③ 기존의 조세특례사항 중 그 범위를 확대하려는 사항, ④ 법 제142조제1항에 따른 기본계획에 재검토가 필요한 사항으로 열거된 조세특례사항에 대해서는 중앙행정기관의 장이 해당 조세감면제도를 평가·분석하여 존치여부에 관한 의견을 제출하도록 하고 있는 것으로 해석 또는 분설할 수 있다.

따라서 상기의 절차를 진행하여 도출된 결과를 바탕으로 평가 결과 등이 제도존치의 근거가 되기 어려운 경우에는 일몰규정의 기한에 따라 제도 적용이 종료되거나 제도의 개선이 있어야 하는 것이다. 그럼에도 불구하고 해당 제도의 평가결과대로 일몰규정이 적용되었는가를 객관적으로 알 수 있는 자료는 찾기 어려운 상황이다. 앞에서 언급한 바와 같이 조세감면의 수혜자들에 대한 이해관계가 발생한 이후에는 혜택을 종료하는 일몰규정의 적용이 조세저항의 발생과 발생하는 정도에 따라서 일몰폐지의 진행이 어려워지기 때문일 것이다. 일반적으로 다른 연구에 의하여서도 조세특례제도의 입법단계나 평가 단계에 대한 연구결과는 다수 찾아볼 수 있으나, 일몰규정의 적용 관련 연구결과를 찾기는 어려운 이유도 동일할 것으로 보인다.

이러한 문제에도 불구하고 조세특례제도의 일몰제가 제대로 적용되지 않는다면 제한적이고 한정된 세입·세수를 분배하여 운영하는 국가재정사업에 긍정적인 영향이 되지 못할 것이며, 조세감면 혜택의 영역 밖에 있는 납세자들에 대해서는 역차별적 정책으로 변질될 우려가 있으므로, 보다 엄격한 평가를 통해 처음 입법될 당시의 정책목적의 실현 등 이하에서 제시하는 존속여부 판단의 기준에 따라 실질적인 일몰규정의 적용이 이루어져야 할 필요가 있다.

Ⅲ. 조세특례 일몰규정의 존속여부 판단의 기준

1. 조세특례 일몰규정 존속여부 판단의 필요성

한번 도입된 조세지원제도는 이해관계자를 형성하고 이들의 이해가 정치과정에 개입되어 정책대상자를 확대하여 제도의 지속적 확대를 유발하게 된다.²⁶⁰⁾ 앞에서 설명한 중소기업특별세액감면제도와 같이 항구화 된 제도들이 중소기업의 성장과 경영안정에 긍정적 효과를 지속적으로 발생시키고 있는 경우라면 항구적으로 적용되는 것에 동의가 있을 수 있겠으나, 그렇지 못한 경우에도 불구하고 확대된 제도에 의해 형성된 이해관계자의 강력한 조세저항으로 인해²⁶¹⁾ 일몰규정으로 도입되었던 제도가 계속 유지되는 것은 전체 조세제도 운영상 예산집행의 효율성 측면이나 전체 납세자에 대한 공평의 관점에서 바람직하지 못한 것으로 보아야 한다.

따라서 일몰규정으로 도입된 조세특례제도를 확대 또는 존속하기 위해서는 사후평가가 엄격히 이루어질 필요가 있을 것이며, 이 경우 이하의 내용과 같은 몇 가지 기준을 중심으로 이루어질 필요가 있다.

2. 조세평등주의 관점에서의 검토

조세는 국가 또는 지방자치단체가 재정수요를 충족시키거나 경제적·사회적 특수정책의 실현을 위하여 국민 또는 주민에 대하여 아무런 특별한 반대급부 없이 강제적으로 부과·징수하는 과징금을 의미한다는 헌법재판소의 결정²⁶²⁾이 있었다. 이는 후술하는 바와 같이 조세 관련 일반적인 법 원칙에 해당하는 것으로 개별 납세자들에게 분배되는 조세부담은 조세평등주의에 반하지 않아야 한다는 것²⁶³⁾을 의미하고 있다. 따라서 조세

260) 한국조세재정연구원, 2017 조세특례 심층평가(Ⅰ) : 중소기업특별세액감면, 기획재정부·한국조세재정연구원 (2017.9), p.2

261) 한국조세재정연구원, 앞의 보고서, p.2

262) 헌법재판소 1990. 9. 3. 89헌가95

263) 최보광, 투자·상생협력 촉진을 위한 과세특례의 개선방안에 관한 연구, 고려법학 제92호 (2019.3), p.376

감면 규정의 일몰 적용에 있어서도 조세평등주의 관점에서의 검토로서 혜택을 받지 못하는 중소기업 등에 대한 역차별로 작용하지 않도록 주의해야 할 것이며, 조세감면의 취지와 대상이 유사한 경우에는 감면의 수준과 폭이 유사하도록 조정²⁶⁴⁾할 필요가 있다.

3. 정책적 조세의 입법목적 달성 여부

납세자로 하여금 특정한 행위를 하도록 의도적으로 유도하거나 반대로 행위를 하지 못하도록 규제함으로써, 사회를 정부가 바라는 일정한 방향으로 작동하도록 하는 목적을 가진 조세를 유도적, 사회형성적, 정책적 또는 조정적 조세라고 혼용하여 부르고 있다.²⁶⁵⁾ 정책적 조세에는 ① 조세 혜택을 통해 납세자의 행동을 정부가 원하는 바람직한 방향으로 유도하는 “협의를 유도적 조세”, ② 조세의 부과를 통해 납세자의 바람직하지 못한 행위를 규제하는 “규제적 조세”, ③ 사회적 유해문제를 줄이기 위해 징벌적 성격으로 부과하는 “교정적 조세”의 세 가지로 분류할²⁶⁶⁾ 수 있는데 이 연구와 관련된 정책적 조세는 유도적 조세에 해당하는 조세감면 혜택 규정이라 할 것이다.

이들 정책적 조세, 그 조세의 감면규정에 대해서 폐지의 절차를 명확히 하여야 할 필요가 있을 것인데, 실제 납세자가 한번 부여된 조세혜택을 당연한 권리나 기득권으로 생각하고 폐지가 논의될 경우 온갖 수단을 동원해서 반대에 나서고 있는²⁶⁷⁾ 현실적 문제가 있기 때문이다. 또한, 정부도 당초의 조세감면 규정의 입법 목적이 달성되었음에도 폐지하지 않고 조세지출을 계속하는 것은 정부의 예산을 부당하게 지출하는 것과 같다.²⁶⁸⁾

감면목적이 달성되었거나, 감면이용 실적이 미비하여 그 실효성이 낮은 경우와 사회적 경제적 여건의 변화로 감면 근거가 미약한 경우,²⁶⁹⁾ 사회경제환경의 변화를 고려하여 해

264) 이선화·신미정, 2016년 지방세 감면제도 정비방안, 한국지방세연구원 (2016), p.4

265) 이동건·박종수, 정책적 조세의 입법목적 달성 여부의 평가 및 관련 규정의 폐지 절차에 관한 연구, 세무학연구 제35권 제3호 (2018.9), p.204

266) 이동건·박종수, 앞의 논문, p.204

267) 이동건·박종수, 앞의 논문, p.200

268) 이동건·박종수, 앞의 논문, p.201

269) 이선화·신미정, 2016년 지방세 감면제도 정비방안, 한국지방세연구원 (2016), p.4

당 조세감면 제도의 도입당시의 감면취지가 여전히 유효한지²⁷⁰⁾ 여부를 검토하여 조세감면 규정의 일몰이 되도록 할 필요가 있다.

4. 명백한 존속 사유 관련 검토

「행정규제기본법」²⁷¹⁾ 제8조 및 제19조의2에서는 “중앙행정기관의 장은 기존규제에 대한 점검결과 존속시켜야 할 명백한 사유가 없는 규제는 존속기한 또는 재검토키한을 설정하여 그 법령등에 규정하여야 한다”고 규정하여 규제에 관한 일몰기한을 명시하도록 규정하고 있는데 여기에서 판단의 기준은 ① 점검결과와 ② 존속시켜야 할 명백한 사유를 들 수 있다.(「행정규제기본법 제8조·제19조의2)

「조세특례제한법」에서의 일몰규정은 「행정규제기본법」에서의 규제의 일몰규정과 그 근거는 다르다고 볼 수 있으나 존속여부에 대한 판단의 기준은 유사하다고 생각된다. 즉, 「조세특례제한법」에서 입법되어 운용된 조세특례제도에 대한 평가가 필요하고, 그 평가 결과에 따라 존속시켜야 할 명백한 사유가 있는 경우에 위의 조세평등주의 관점에도 불구하고 특례를 유지하는 것에 대한 합의가 있을 수 있게 된다. 그런데 이 경우에도 “존속시켜야 할 명백한 사유”에 대해 해석 기준이 없기 때문에 국민이나 기업이 예측하기 어렵다는 문제는 여전히 있다고 할 수 있다.

270) 이선화·신미정, 앞의 보고서, p.5

271) 행정규제기본법 [시행 2019. 7. 17.] [법률 제16322호, 2019. 4. 16., 일부개정]

제3절 창업·투자 조세특례 관련 입법논의과정 검토·분석

I. 임시투자세액공제제도

1. 개요

2011년 「조세특례제한법」 개정²⁷²⁾으로 임시투자세액공제제도가 고용창출투자세액공제제도로 대체되어 폐지되기 전까지 「조세특례제한법」상 임시투자세액공제제도의 조문은 1998년 12월 28일 「조세특례제한법」 전부개정²⁷³⁾으로 정리되었던 형태이다.

< 임시투자세액공제제도 1998년 조세특례제한법 전부개정 당시 조문 >

제26조(임시투자세액공제) ① 정부가 경기조절을 위하여 필요하다고 인정하는 때에는 대통령령이 정하는 투자(中古品에 의한 投資를 제외한다)를 한 금액의 100분의 10을 초과하지 아니하는 범위안에서 대통령령이 정하는 율을 곱하여 계산한 금액에 상당하는 세액을 대통령령이 정하는 과세연도의 소득세(事業所得에 대한 所得稅에 한한다) 또는 법인세에서 공제한다.

② 제1항의 규정을 적용받고자 하는 내국인은 대통령령이 정하는 바에 따라 세액공제신청을 하여야 한다.

※ 출처 : 조세특례제한법 [법률 제5584호, 1998. 12. 28, 전부개정]

임시투자세액공제제도는 2003년, 2004년, 2009년, 2010년 「조세특례제한법」 일부개정을 통하여 제도의 내용과 구체적인 조세특례의 수준이 변화를 하다가, 2011년 「조세특례제한법」 일부개정²⁷³⁾으로 “고용창출투자세액공제제도”로 대체되었다. 이후로 “고용창출투자세액공제제도”는 2011년 시행이후로 2011년, 2013년, 2014년, 2016년, 2017년, 2018년 개정을 통하여 현재의 모습으로 시행되고 있다.²⁷³⁾

272) 조세특례제한법 [시행 2011. 1. 1.] [법률 제10406호, 2010. 12. 27., 일부개정]

273) “고용창출투자세액공제제도”에 관한 구체적인 내용은 다음 항에서 기술한다.

임시투자세액공제제도에 관한 변화의 쟁점은 ① 기존 임시투자세액공제제도를 유지하면서 이를 보완하기 위한 방안으로 마련하는 것, ② 기존 임시투자세액공제제도를 유지하면서 일몰기한을 계속 연장하는 것, ③ 임시투자세액공제제도를 폐지하고, 고용창출투자세액공제제도로 전환하는 것, 3가지로 정리할 수 있다.

2. 임시투자세액공제제도 유지 주장

임시투자세액공제제도는 기존에 운영되어 왔던 조세특례지원의 대표적인 사례였으므로, 이를 폐지하거나 다른 제도로 전환하는 경우에 그 동안 조세혜택을 받아 온 집단에게 있어서는 새로운 조세부담이 될 수 있기 때문에, 조세지출의 성격 중 하나인 “특정성”의 성격상 제도유지의 의견이 강하게 제시되었다고 볼 수 있다.

특히 임시투자세액공제제도의 유지에 대한 중요한 근거로서 경제상황의 악화와 대외경제의 불안정성 등 조세특례제도 자체에 대한 검토 보다는 외부환경에 대한 정책적 필요성을 강조하여 제도의 유지를 주장하면서, 임시투자세액공제제도의 대안으로서 논의가 되는 고용창출투자세액공제의 문제성을 부각시키는 경향이 있었던 것으로 분석된다.

이하의 내용은 임시투자세액공제제도의 유지에 관한 국회의 논의내용이다.

< 임시투자세액공제제도의 유지에 관한 국회 상임위 검토의견 >

첫째, 임시투자세액공제제도 폐지시 대기업뿐만 아니라 중소기업 역시 상당한 피해를 받을 수 있음. 임시투자세액공제제도는 중소기업특별세액감면제도와 더불어 중소기업이 가장 많이 활용하고 있는 조세지원제도로서, 2009년 현재 7,109개(전체의 89.1%)의 중소기업이 임시투자세액공제제도의 혜택을 받고 있음. 새로운 고용창출투자세액공제제도의 경우 투자 규모가 작고 만성적인 인력부족 현상을 겪고 있는 중소기업의 입장에서는 활용하기 어려운 실정임. 둘째, 임시투자세액공제제도는 수도권과밀억제권역 이외의 지역에만 적용되는 지방우대 투자세제로 이를 폐지할 경우 지방투자 감소에 따른 지역경제의 위축이 우려됨. 지방투자세액공제제도(김성조의원안)는 이러한 부작용을 완화할 수 있는 하나의 대안으로 정부안과 함께 논의할 필요가 있음. 셋째, 미국의 경기 침체, 중국의 성장 둔화, 환율 전쟁 등으로 대외여건이 때

우 불확실한 상황이고 정부의 재정투입을 통한 경기부양이 한계에 도달한 시점에서 임시투자세액공제제도 폐지는 시기상 적절치 않음. 넷째, 고용창출투자세액공제제도의 고용창출 효과가 의문시됨. 기업의 설비투자는 노동절약적인 성격을 가지는 경우가 많고 신규 고용에 따른 세액공제액의 크기가 일반적으로 노동을 고용하고 유지하는 비용보다 크지 않기 때문에 투자를 증대하면서 함께 고용을 증가시키는 기업은 많지 않을 것으로 예측됨. 이에 따라 제조업과 서비스업 모두 투자가 위축될 가능성도 있음.

※ 출처 : 조세특례제한법 일부개정법률안(정부제출, 의안번호: 1809534, 발의연월일: 2010.10.1) 검토보고서, 국회 기획재정위원회 (2010.11), pp.22~24

또한, 상기의 국회 검토의견은 정부제출안에 대한 의견이었으며, 이하의 내용은 의원발의된 동일한 내용의 임시투자세액공제제도의 폐지와 고용창출투자세액공제제도로의 전환에 관하여 논의한 내용인 바, 이하의 국회 검토의견에서는 “투자”와 “고용”과의 관계성이 모호하다는 점을 강조한 것으로 분석된다.

< 국회 상임위 검토의견 >

고용창출투자세액공제가 고용창출로 이어지지 않을 수 있음. 기업이 고용수준을 결정할 때 고려하는 주된 요인은 제품의 수요이며 조세는 부차적 요인에 불과함. 뿐만 아니라 최근 글로벌 경제위기로 경기침체가 우려되고 있어서 제품수요 회복여부가 불투명함. 또한 고용창출 투자세액공제는 세액공제를 받을 수 있을지 여부가 불확실한 시점에서 미리 신규고용을 결정해야 하는 구조여서 고용확대 의사결정에 미치는 영향이 크지 않을 수 있음. 즉, 채용결정은 연도중에 이루어지지만 고용창출투자세액공제를 적용받으려면 과세연도말 기준으로 전년도 대비 고용인원이 순증한 상태를 유지해야하고 향후 2년간 고용인원이 감소하여도 안되며, 연도말에 흑자가 되어 납부할 법인세액이 있어야 함. (중략) 혜택을 받게 될 기업유형이 자본·기술집약적인 기업에서 노동집약적인 기업으로 전환되며 이는 기업경쟁력 약화로 이어질 수 있음. 자동화·정보화시설 등 생산성 향상을 위한 투자는 노동절약적인 성격을 가져 고용창출투자세액공제의 혜택을 받기 어려운 반면, 노동생산성이 낮은 기업은 투자시 고용을 상대적으로 많이 늘려야 하므로 충분한 혜택을 받을 수 있기 때문임.

※ 출처 : 조세특례제한법 일부개정법률안(최경환의원 대표발의, 의안번호: 1812932, 발의연월일: 2011.8.22) 검토보고서, 국회 기획재정위원회 (2011.11), pp.6~9

3. 임시투자세액공제제도 폐지 주장

과거 임시투자세액공제제도의 폐지를 주장하는 가장 강력한 논거는 정책수단으로서의 효과성에 관한 의문이었다고 판단된다. 즉, 정책목표를 위한 정책수단의 선택에 있어서 효과성이 부족하였다고 평가되었으며, 그 이유로서 정책목표의 달성에 수단이 투입된 이후 효과발생에 장기간이 소요되고 효과 자체가 업종별로 차이가 발생하는 정책수단의 선택이라는 부정적인 의견이 발생한 것으로 판단된다. 이러한 “공정성”과 “효율성”이라는 조세정책의 중요한 기준에 있어서 효율성에 문제가 발생한 것으로 분석된다.

또 다른 논거로서 임시투자세액공제제도 이외에 중소기업을 보전할 수 있는 다양한 대체수단이 존재한다는 점으로 파악된다. 효과성에 문제가 있는 정책수단이라고 하더라도 대체가능성이 없는 경우에는 불가피하게 선택할 수 밖에 없는 것이 현실이라고 할 수 있다. 앞에서 언급하였던 조세지출의 성격 중 “대체가능성”의 기준에서 검토가 가능하다고 할 수 있는데, 조세지출의 성격상 “대체가능성”의 개념은 조세제도 이외의 다른 방법에 대한 대체가능성을 논하는 것이지만, 이러한 개념범위를 확대하여 조세제도의 틀 안에서 다른 조세제도에 의하 대체가능성이 있는 경우에 전환이 가능하다는 의미로도 해석할 수 있다. 따라서 임시투자세액공제제도는 다른 조세특례제도로 대체가능하다는 정책판단이 발생하는 경우 얼마든지 대체될 수 있는 제도라고 할 수 있다.

이러한 임시투자세액공제제도의 폐지에 관하여 국회에서는 다음과 같이 논의하였다.

< 임시투자세액공제제도 폐지에 관한 국회 상임위 검토의견 >

첫째, 조세특례제한법에 규정된 임시투자세액공제의 기능은 경기조절에 있으나 정책수단의 투입과 정책목표의 달성 사이에 존재하는 시차(time lag)가 크고 이익집단의 저항으로 인해 경기조절이라는 목적달성이 사실상 어렵다는 점임. 둘째, 법인세율 인하와는 달리 임시투자세액공제는 산업별로 효과가 중립적이지 못함. 기업의 설비투자를 지원대상으로 하는 임시투자세액공제제도의 특성상 제조업 분야의 혜택이 크고 금융 등과 같은 서비스 산업의 혜택은 작을 수밖에 없음. 과거와 같이 제조업 분야를 육성하려는 산업정책을 추진할 것이 아니라면 성장제고를 위해 필요한 분야나 기능별 투자지원 정책으로 대체하는 것이 바람직함. 셋째, 임시

투자세액공제제도의 폐지로 인한 중소기업의 피해는 중소기업투자세액공제율의 인상 등을 통해 보전하면 될 것임.

※ 출처 : 조세특례제한법 일부개정법률안(배은희의원 대표발의, 의안번호: 1806283, 발의연월일: 2009.10.14) 검토보고서, 국회 기획재정위원회 (2009.11), p.4

한편, 임시투자세액공제제도의 폐지와 함께 고용창출투자세액공제로의 전환이 국회에서 논의가 되었었는데, 이러한 논의를 통하여 임시투자세액공제제도가 폐지되고 현행 「조세특례제한법」상 고용창출투자세액공제가 도입하게 된다. 국회에서는 다음과 같이 고용창출투자세액공제제도로의 전환이 주장되었다.

< 국회 상임위 검토의견 >

첫째, 글로벌 금융위기 및 자본집약적 산업구조 개편으로 고용증가 추이가 계속 둔화되고 있고 경제성장이 고용을 이끄는 선순환 구조가 약화된 상황에서 투자와 고용을 연계시키는 것은 시의적절한 정책방향임. 둘째, 우리 사회의 커다란 문제로 대두되고 있는 청년실업의 경우 무엇보다 청년층이 선호하는 양질의 일자리가 부족하기 때문인데, 투자와 고용의 연계가 강화되는 경우 투자여력이 큰 대기업을 중심으로 양질의 일자리 창출이 확대될 수 있음. 셋째, 고용창출투자세액공제제도 그 자체만 보면 실효성이 의심스러운 것은 사실이나, 고용창출투자세액공제제도는 세제지원 측면에서 고용증진을 위한 하나의 정책수단으로 개발된 것으로 이번 정부의 세제개편(안)에 포함된 다른 고용촉진 세제지원 방안 및 재정·금융정책들과 함께 운용되는 경우 어느 정도 효과를 기대할 수 있음.

※ 출처 : 조세특례제한법 일부개정법률안(정부제출, 의안번호: 1809534, 발의연월일: 2010.10.1) 검토보고서, 국회 기획재정위원회 (2010.11), pp.26~28

국회에서 논의된 고용창출투자세액공제제도로의 전환은 기본적으로 조세정책의 방향성에 대한 변화로 파악할 수 있다. 즉, 정책환경이 일자리 문제로 변화되고 있음에 대응하기 위하여 투자를 위한 지원이 단순 투자가 아니라, 고용을 연계하여 지원이 이루어질 수 있는 보다 “효율성” 높은 정책수단의 선택이 우선된 것으로 분석된다.

다만, 고용창출투자세액공제제도는 “기업에 대한 투자지원”의 측면보다는 “기업의 투자가 고용을 대상으로 한 경우”에 대하여 조세특례지원을 하는 것이므로, 정책수단의 직접적인 목적이 명확하다고 볼 수 없으며, “투자”와 “고용”은 실질적으로 연계되어 가치를 증대시키기 어려운 사안이라는 점을 고려하여 이를 연도하여 조세특례지원을 하는 경우 그 효과성이 불분명해진다는 문제점을 갖고 있는 것으로 분석할 수 있다.²⁷⁴⁾

4. 소 결

현행 「조세특례제한법」에서는 임시투자세액공제제도가 폐지되고, 고용창출투자세액공제제도로의 전환이 이루어진 상태인 바, 과거에 임시투자세액공제제도의 폐지 논의에 있어서의 쟁점은 조세지출의 개념사항인 “대체가능성”에 대한 검토와 임시투자세액공제제도의 정책적 수단으로서의 효율성에 관한 내용으로 정리될 수 있다.

“대체가능성”에 대한 논의에 있어서 임시투자세액공제제도는 순수하게 “투자”에 관련된 조세특례지원인 반면에, 고용창출투자세액공제제도는 일자치 창출 즉, “고용”과 직접적인 관련을 가지는 제도로 이해가 된다. 따라서 상호간에 연계가능성을 전제로 하여 전환시킨다는 취지는 상기한 논의과정 뿐만 아니라, 일반적인 의견으로도 수용하기 어려운 점이 있다. 다만, 임시투자세액공제제도를 폐지하면서 고용창출투자세액공제제도로 전환한다는 취지는 양 제도가 연계가능성이 있다는 취지 보다는 임시투자세액공제제도 자체의 효율성이 저하되었다는 측면이 강조된 것으로 분석된다. 즉, “고용”측면에서의 새로운 조세특례제도가 필요한 상황을 정책적으로 인식하고, 이에 대한 대응으로서 고용창출투자

274) 이러한 이유로 국회에서 “고용창출투자세액공제제도”를 도입할 경우 보완이 필요하다는 취지로 다음과 같은 의견을 제시하였다. 즉, “첫째, 중소기업의 경우 고용창출투자세액공제제도의 활용이 어려울 것으로 예상되므로 중소기업에 대해서는 현행 중소기업투자세액공제제도(조세특례제한법 제5조)의 공제율(3%)을 임시투자세액공제율 수준(7%)으로 상향 조정하여 세부담 증가를 방지할 필요가 있음. 둘째, 정부안은 신규 고용인원 1인당 1,000만원(청년층은 1,500만원)을 공제받을 수 있도록 한도를 두고 있으나, 실효성을 높이기 위하여 한도금액을 상향조정(예를 들어, 1,500만원→3,000만원)하는 방안을 논의할 필요가 있음. 셋째, 고용창출투자세액공제는 노동집약적 산업에 대한 세제 우대로 귀결되어 자원배분의 왜곡을 초래할 수 있으므로 과도기적으로만 시행되어야 할 것임.”이라고 효과적인 제도운영을 위하여 보완책을 제시하였다. (조세특례제한법 일부개정법률안(정부제출, 의안번호: 1809534, 발의연월일: 2010.10.1) 검토보고서, 국회 기획재정위원회 (2010.11), pp.27-28)

세액공제제도를 도입함과 동시에, 기존에 장기간 조세특례지원으로서 자리잡고 있었던 임시투자세액공제제도를 폐지하는 형태로 조세특례제도가 정비된 것으로 이해하는 것이 타당할 것으로 판단된다.

특히, 조세지출의 개념내용으로서 “특정성” 측면에서 고찰하면, 임시투자세액공제제도를 폐지하면서, 고용창출투자세액공제제도로 전환을 하기 위해서는 양 제도가 수혜를 입는 대상이 동일하거나 유사한 성격으로 정리되어야 할 것이다. 그러나 동일한 중소기업군이라고 하더라도 실제로 기술이나 자본을 중심으로 기업활동을 하는 중소기업과 노동력을 주요 생산능력으로 하는 중소기업의 경우 양 제도의 수혜범위는 동일하기 어려울 것으로 예상된다. 따라서 중소기업군을 대상으로 하더라도 동일한 기업군 내에서 차별이 발생할 수 있는 두 제도를 전환관계로 정비하는 경우에는 조세특례지원의 원칙상 “공평성”의 원칙에 어긋나는 문제가 발생하게 될 것이다.

이러한 조세특례 체계와 원리에 따라서 임시투자세액공제제도를 고용창출투자세액공제제도로 전환하였다는 입법취지는 적절한 입법취지의 선정이 아니라고 할 수 있으므로, “효율성” 측면에서 임시투자세액공제제도를 폐지하고, 정책환경의 변화와 조세특례의 목적 및 필요성의 등장에 따라서 새로운 조세특례지원으로서 고용창출투자세액공제제도가 도입된 것으로 보는 것이 타당할 것이다.

II. 고용창출투자세액공제제도

1. 개요

상기한 바와 같이 고용창출투자세액공제제도는 임시투자세액공제제도의 전환형태로 파악하기도 하지만, 국회의 논의과정을 보았을 때에 성격상 별도의 신설 제도 도입으로 파악하는 것이 타당하다. 고용창출투자세액공제제도가 도입된 이후에는 임시투자세액공제제도와 관련된 논의는 거의 이루어지지 않고, 고용창출투자세액공제제도 자체에 대한 제도개선의 논의가 주를 이루고 있기 때문에, 고용창출투자세액공제제도의 도입이 마치

임시투자세액공제제도가 폐지됨으로써 이를 대체하기 위한 제도로 이해하는 것은 적절치 않은 것으로 분석된다.

다만, 임시투자세액공제제도 또는 고용창출투자세액공제제도는 시설투자와 함께 모두 광의의 “투자”와 관련된 조세특례지원이라는 공통점으로서 제도 상호간에 연계와 전환이 가능하다는 의견이 제시될 수 있다. 그러나 “투자”의 개념 자체가 광범위하고 다양한 형태의 기업활동을 포섭할 수 있는 개념적 특성이 있기 때문에, 이를 포괄적으로 동일·유사하게 취급하는 것은 적절하지 않은 것으로 판단된다. 즉, “창업”에 대한 조세특례지원이 “창업중소기업”, “창업벤처중소기업” 등 법률상 명확하게 특정된 대상으로 조세특례지원이 이루어지듯이 “투자”에 대한 조세특례지원 또한 투자 관련 기업활동을 구별하여 조세지출의 개념내용인 “특성성”을 확보하는 것이 정책결정의 중요한 요소로 판단된다.

2. 고용창출투자세액공제제도의 개선 논의

현행 「조세특례제한법」 제26조에서 규정하고 있는 고용창출투자세액공제제도는 기본공제금액과 추가공제금액을 구별하여 투자세액공제의 조세특례지원으로 하고 있는 바, 과거 개정안으로서 이러한 대기업에 대한 기본공제와 추가공제의 구분을 폐지하고 각각의 개별적인 투자형태에 따라서 공제율을 인상하는 방안이 제출되었었다.²⁷⁵⁾

상기의 논의는 일반적인 시설투자와 유사하게 고용관련 투자의 경우에도 기업의 규모, 즉 중소기업과 대기업에 따른 역량의 차이가 영향을 주게 되며, 중소기업과 대기업에 부여되는 조세특례의 효과 또한 차이가 발생하게 되는데, 대기업이 중소기업 보다 조세특례의 필요성이 적음에도 불구하고, 상대적으로 중소기업에 비하여 높은 비율의 조세특례지원이 이루어진다는 검토에 따라서 제시된 개정안으로 분석된다.

275) 조세특례제한법 일부개정법률안(윤호중의원 대표발의), 의안번호: 1801684, 발의연월일: 2012.9.10. : 현재 「조세특례제한법」 제26조에 따른 고용창출투자세액공제제도에서는 과거 제도 도입당시와 다르게 대기업에 대하여 고용창출투자세액공제제도에 따른 기본공제방식의 적용은 없어지고, 대신에 중견기업으로 범위를 축소하여 적용하고 있으며, 중소기업과 중견기업이 아닌 대기업의 경우에는 추가공제방식의 적용만을 받도록 하고 있다. (「조세특례제한법」 제26조제1항제1호·제2호)

이하의 내용은 상기 개정안에 대한 국회 상임위 의견으로서 개정안의 의견에 찬성하는 의견으로 볼 수 있다.

< 고용창출투자세액공제제도 공제방식·공제율 조정에 관한 국회 상임위 검토의견 >

첫째, 중소기업은 대기업에 비하여 고용여건이 열악하여 고용이 증가할 때만 받는 추가공제를 적용받기 어려운 실정이므로 고용요건을 완화할 필요가 있음. 2011년 적용된 고용창출투자세액공제 1%의 신고실적(2012년 잠정)을 살펴보면, 중소기업 586개·대기업 400개가 신고하여 임시투자세액공제(중소기업 19,834개·대기업 1,062개)와 비교할 때 중소기업이 고용창출투자세액공제를 적용받기 어려운 것으로 나타남. 둘째, 대기업은 중소기업에 비해서 고용이 증가하는 기업의 비율이 높게 나타나기 때문에 기본공제를 폐지하여도 추가공제를 적용받을 수 있음. 따라서 급격하게 투자세액공제 규모가 감소하여 투자재원이 부족해지는 영향은 작을 것으로 보임. 최근 4년간 평균으로 대기업은 고용이 증가한 기업이 56.7%이고 유지·감소한 기업이 43.3%인 반면, 중소기업은 고용이 증가한 기업이 47.0%이고 유지·감소한 기업이 53.0%로서 대기업에서 고용증가 기업의 비중이 높게 나타남. 셋째, 동 제도에 따른 감면혜택을 많이 받는 제조업 대기업들에게 고용창출이라는 사회적 책임을 부여할 필요가 있음. 동 제도가 임시투자세액공제로 운영되던 2008년을 기준으로 총 감면액 2조 1,165억원의 53%인 1조 1,260억원이 상위 10개 대기업에게 돌아갔으며, 총 감면액의 79%인 2조 1,165억원이 제조업종에 집중되었음. 이처럼 조세감면을 집중적으로 받았음에도 불구하고 주요 제조업종인 「전기·전자기기」·「화학제품」·「수송장비」의 취업유발계수는 각각 6.2%·6.0%·7.2%로서 전산업 평균인 12.9%의 절반 가량에 불과함(「산업연관표」, 한국은행, 2012.5). 또한 대기업들이 해외고용을 늘리면서 국내 고용에는 소홀하다는 지적이 있음. 따라서 대기업들이 정책적 조세지원에 따른 경영성과를 고용창출로 연결시킬 수 있는 제도적 장치를 강화할 필요가 있음.

※ 출처 : 조세특례제한법 일부개정법률안(윤호중의원 대표발의, 의안번호: 1801684, 발의연월일: 2012.9.10) 검토보고서, 국회 기획재정위원회 (2012.12), pp.4~6

상기의 국회 상임위 논의는 중소기업과 대기업 간의 고용문제에 대처하는 방식과 여건이 다르다는 점을 고려한 것으로 보이는 바, 이는 조세특례제도의 운영에 있어서 “공평성” 또는 “효율성”의 원칙에 비추어 보았을 때에, “공평성”과 “효율성” 측면 모두에서 접근한 것으로 판단된다. 즉, 고용창출투자세액공제제도는 대기업에 대한 조세특례의 효

과가 중소기업에 비하여 못하다는 점을 논의하면서, 중소기업과 대기업의 현실적 차이에 따른 배분적 정의를 검토한 것으로 보인다. “효율성” 측면의 검토에서 실증적 데이터를 중심으로 검토를 하였고, “공평성” 측면은 고용환경과 여건 등을 고려한 정성적 평가를 한 것으로 나타나고 있다. 다만, 대기업은 “양질의 일자리”를 제공한다는 측면에서 고용 창출효과의 또 다른 측면이 강조되어야 할 것이므로, 추가공제방식은 유지하면서 다른 제도적 장치의 보완을 요청하고 있는데, 이는 조세지출의 개념내용으로서 “대체가능성”의 요소를 보완하는 방식으로 볼 수 있다.

한편, 다른 국회 제출법안에서는 대기업에 대하여 기본공제방식의 적용을 폐지하지 않고, 기본공제율의 인하만을 제시한 법안이 있는데,²⁷⁶⁾ 이 법안에 대하여 국회 상임위에서는 다음과 같이 논의하였다.

< 국회 상임위 검토의견 >

첫째, 기본공제율을 축소하는 것은 고용창출을 위한 세제지원이라는 동 제도의 근본취지에 부합함. 고용창출투자세액공제는 기존의 임시투자세액공제가 상시화됨에 따라 설비투자를 통한 경기활성화 기능을 수행하지 못하자 이를 고용 창출에 인센티브를 부여하는 것으로 전환하여 도입한 제도임. 따라서 고용 창출과 연관이 적은 기본공제율을 낮추고 고용을 증가시켜 추가공제율을 적용받도록 하는 인센티브를 강화할 필요가 있음. 둘째, 대기업은 중소기업에 비해서 고용이 증가하는 기업의 비율이 높게 나타나기 때문에 기본공제율을 낮추어도 추가공제를 적용받을 여지가 있음. 따라서 급격하게 투자세액공제 규모가 감소하여 투자가 감소하는 영향은 작을 것으로 보임. 최근 4년간 평균으로 설비투자가 이루어진 흑자기업 중 대기업은 고용이 증가한 기업이 56.7%이고 유지·감소한 기업이 43.3%인 반면, 중소기업은 고용이 증가한 기업이 47.0%이고 유지·감소한 기업이 53.0%로서 대기업에서 고용증가 기업의 비중이 높게 나타남.

※ 출처 : 조세특례제한법 일부개정법률안(이만우의원 대표발의, 의안번호: 1905237, 발의연월일: 2013.5.31) 검토보고서, 국회 기획재정위원회 (2013.6), p.3

276) 조세특례제한법 일부개정법률안(이만우의원 대표발의), 의안번호: 1905237, 발의연월일: 2013.5.31

상기의 법안에 대한 국회 상임위 논의에서는 대기업에 대한 기본공제율의 적용을 폐지하지 않고, 공제율의 인하만을 제안하였는 바, 실질적인 근거와 논리는 앞서 언급한 국회 논의와 유사한 논거와 주장을 한 것으로 볼 수 있다. 즉, 대기업과 중소기업의 고용여건상의 차이와 “효율성” 측면에서 대기업의 경우 기본공제율 적용은 효과가 미비하고, 추가공제율 적용을 통하여 정책적으로 대기업의 경우 고용증가율을 상승시킬 수 있는 요인을 제공하는 것이 타당하다는 의견으로 검토된다.

3. 소 결

고용창출투자세액공제제도는 최초 도입시에 모든 기업에 적용하고, 중소기업과 대기를 분리하여 공제율을 달리하는 방식으로 시행되었다. 이후에 법률적으로 중견기업이 법적 개념화되면서 기본공제율의 경우 중소기업과 중견기업을 분리하여 기본공제율을 적용하고 대기업의 경우에는 추가공제율만 적용하는 방식으로 변화되었다.

이러한 변화과정에 있어서 중심적인 개념으로서 파악되는 것은 기업규모에 따른 배분적 정의에 근거하여 “공평성”의 측면에서 중소기업 지원의 집중화가 이루어졌다는 점과 “효율성” 측면에서 정책목표인 고용창출의 효과를 증대시킬 수 있는 방안으로서 대기업의 추가공제적용을 유지시킴으로써 기업규모에 맞는 양질의 일자리창출을 도모하였다는 점이다.

중소기업에 대한 조세특례지원이 모두 상기한 배분적 정의에 근거한 지원으로 볼 수 있는 바, 고용창출투자세액공제제도에도 동일한 기준으로 조세특례입법이 이루어진 것으로 평가될 수 있다. 다만, 대기업에 대한 고용창출투자세액공제제도의 적용에 있어서 양질의 일자리 창출 증가율을 증대시키기 위해서는 현행 제도로서는 부족하다는 점은 상기 국회 상임위 의견에서도 제시되었는 바, 조세지출의 개념내용인 “대체가능성” 측면에서 다른 형태의 지원방식 또는 제도설계가 필요할 것으로 보인다. 구체적으로 추가공제율을 상승시켜주는 방식도 검토될 수 있으며, 별도의 수단으로 고용보험 등의 혜택 등을 지원하는 방식을 검토할 수 있을 것이다.

Ⅲ. 창업 관련 조세특례

1. 개요

창업 관련 조세특례지원은 「조세특례제한법」 제6조에 따른 “창업중소기업” 등에 대한 조세특례지원이 있으며, 이와 함께 엔젤투자나 창업투자조합에 투자하는 간접투자 방식에 대하여 조세특례지원을 하는 경우가 있다고 볼 수 있다. 「조세특례제한법」의 개정안에 대하여 주로 논의가 된 사안은 엔젤투자나 간접투자방식에 대한 조세특례지원의 타당성과 효율성을 논의하는 내용이 주를 이룬다고 할 수 있다.

구체적인 법적 근거로서는 「조세특례제한법」 제16조로서 이 조문은 창업기업에 대한 투자에 대하여 소득공제를 하는 법적 근거를 제공하는 규정이다. 즉, 「조세특례제한법」 제16조제1항 각 호에서 규정하는 어느 하나에 해당하는 출자 또는 투자를 하는 경우에 일정한 기준에 따라서 종합소득금액의 공제를 하도록 규정한다.

< 「조세특례제한법」 제16조제1항 각 호 규정 >

제16조(중소기업창업투자조합 출자 등에 대한 소득공제) ① (생략)

1. 중소기업창업투자조합, 한국벤처투자조합, 신기술사업투자조합 또는 소재·부품전문투자조합에 출자하는 경우
2. 대통령령으로 정하는 벤처기업투자신탁(이하 이 조에서 “벤처기업투자신탁”이라 한다)의 수익증권에 투자하는 경우
3. 「벤처기업육성에 관한 특별조치법」 제13조에 따른 조합에 출자한 금액을 벤처기업 또는 이에 준하는 창업 후 3년 이내의 중소기업으로서 대통령령으로 정하는 기업(이하 이 조 및 제16조의5에서 “벤처기업등”이라 한다)에 대통령령으로 정하는 바에 따라 투자하는 경우
4. 「벤처기업육성에 관한 특별조치법」에 따라 벤처기업등에 투자하는 경우
5. 창업·벤처전문 경영참여형 사모집합투자기구에 투자하는 경우
6. 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」 제117조의10에 따라 온라인소액투자중개의 방법으로 모집하는 창업 후 7년 이내의 중소기업으로서 대통령령으로 정하는 기업의 지분증권에 투자하는 경우

2. 엔젤투자 및 창업중소기업에 대한 투자의 소득공제

(1) 조세특례지원의 취지

개인이 직접 벤처기업에 투자를 하는 이른바, 엔젤투자를 하거나 창업 이후 3년 이내에 해당되는 중소기업에 대하여 투자를 하는 경우²⁷⁷⁾에 소득공제를 하는 사안에 대해서 국회 상임위에서는 다음과 같이 논의하였다.

< 국회 상임위 검토의견 >

첫째, 창업기업 및 벤처기업은 대기업 및 기존 중소기업에 비해 상대적으로 많은 일자리를 창출하고 있음. 따라서 창업기업 및 벤처기업 투자에 대한 소득공제율과 소득공제 한도를 확대할 경우 창업기업 및 벤처기업에 대한 개인의 투자를 유도하여 청년 실업을 해소하고 경제를 활성화하는데 도움이 될 수 있음. 둘째, 중소기업중앙회의 조사에 따르면, 창업기업과 벤처기업이 창업 초기 단계에서 정착단계로 가는 과정에서 자금부족을 가장 큰 애로사항으로 꼽고 있음. 정부에서는 창업기업지원(융자), 엔젤투자 매칭펀드 등의 사업을 통해 창업기업 및 벤처기업에 자금을 지원해 주고 있으나 정부의 지원만으로는 한계가 있으므로 민간의 지원을 유도하여 장기적으로는 창업기업 및 벤처기업의 자금문제를 해결하고 이들에 대한 지원예산을 절감할 필요가 있음. 셋째, 미국의 경우 엔젤투자에 대하여 최대 100%까지 세액공제 혜택을 부여하고 있으며, 영국 및 일본에서는 각각 20%, 40%의 소득공제를 실시하고 있는 등 우리나라에 비하여 높은 세제혜택을 부여하고 있음. 넷째, 지난 2008년 미국의 금융위기를 비롯하여 최근 유럽의 재정위기 등으로 경제의 불확실성이 커지고 있음. 경기침체에 대한 불안감이 확대되는 상황에서는 상대적으로 투자수익이 불확실하고 위험이 많이 따르는 벤처기업 및 창업기업에 대한 투자가 더욱 위축되는 경향이 있으므로 벤처 기업과 창업기업 투자에 대한 조세지원을 확대하고 과세혜택의 일몰기한을 연장하여 투자 감소를 완화할 필요가 있음.

※ 출처 : 조세특례제한법 일부개정법률안(강은희의원 대표발의, 의안번호: 1900454, 발의연월일: 2012.7.3) 검토보고서, 국회 기획재정위원회 (2012.9), pp.5~7

277) 개인이 직접 벤처기업에 대하여 투자를 한 경우에 소득공제율을 투자금액의 20%에서 30%로 확대하고 창업 이후 3년 미만의 중소기업에 대하여 투자를 하는 경우에 해당 투자금액에 대해서도 투자금액의 30%를 소득공제하는 혜택을 부여하는 것이 법안의 내용이었다. (조세특례제한법 일부개정법률안(강은희의원 대표발의), 의안번호: 1900454, 발의연월일: 2012.7.3)

상기의 국회 논의에 관한 핵심적인 사항은 기업의 일자리창출 역량이 창업기업과 벤처기업 지원이 중요한 근거라는 점이다. 이는 정책적 목적이 기업의 고용창출에 있다는 점을 고려할 수 있다. 창업기업과 벤처기업 자체에 대한 지원의 필요성 보다는 이들 기업의 국가경제에 미치는 영향력에 중점을 두고 이를 지원하는 것이 근본적인 목적이라고 할 수 있다. 따라서 정책목적이 “창업”에 관련된 것으로 보기 보다는 “고용창출”에 있는 것으로 해석하는 것이 타당하다.

이러한 창업기업과 벤처기업에게 필요한 정책수단의 선택에 있어서 기업성장 초기단계에서 요청되는 자금부족의 해소를 일반 투자자들이 투자함으로써 해소할 수 있도록 유도하는 것이 조세특례지원수단의 선택이유라고 할 수 있다. 따라서 창업기업과 벤처기업에 대한 투자에 대하여 소득공제를 하는 조세특례지원은 전형적인 정책유도적 성격의 세제지원이라고 할 수 있다.

창업기업과 벤처기업에 대한 투자를 지원하는 조세특례지원은 상기한 바와 같이 정책유도적 성격을 갖기 때문에, 이러한 정책수단과 대상 이외에 다른 수단 또는 대상이 있을 수 있으므로, 수단의 “대체가능성”에 대해서 검토할 필요가 있다. 조세지출의 특성상 “대체가능성”의 성격이 나타나는 것은 당연한 이치라고도 볼 수 있으나, 이러한 정책수단의 대상이 되는 사안에 대해서는 “공평성”의 원칙에 부합할 수 있는지를 보아야 한다. 일자리창출과 관련하여 다양한 형태의 기업들과 투자형태가 있을 수 있으므로, 이에 대하여 공평한 적용이 필요한 바, 현행 『조세특례제한법』은 시장에 새로운 지원대상이 나타나거나 지원이 필요한 투자형태가 나타나는 경우에 이를 추가하는 형태로 입법적 대응을 하고 있다. 즉, 기업의 형태와 투자의 형태는 전형적으로 시장에 의하여 그 기능과 효율이 결정되고, 그 효율과 기능에 따라서 일자리창출의 효과와 연동될 수 있는 사안이기 때문에, 사전적으로 이를 파악하여 입법적으로 완비된 제도를 설계하기는 불가능하다. 따라서 시장에서 기업형태의 등장과 투자형태의 등장에 따라서 정책목적에 부합하는 효과가 인정된다는 정책판단이 결정되었을 때에 사후적으로 입법조치를 수행하는 것이 바람직한 입법방안이라고 판단된다.

이하의 내용은 「조세특례제한법」 제16조제1항의 개정에 따라서 조세특례지원대상이 되는 경우가 확대된 모습을 도표로 나타낸 것이다.

< 「조세특례제한법」 제16조제1항의 적용대상 확대 >

조세특례제한법 [법률 제5584호, 1998. 12. 28, 전부개정]	조세특례제한법 [법률 제16009호, 2018. 12. 24, 일부개정]
<p>제16조(중소기업창업투자조합 출자등에 대한 소득공제) ① (생략)</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 중소기업창업투자조합 또는 신기술사업투자조합에 출자하는 경우 2. 대통령령이 정하는 벤처기업증권투자신탁(이하 이 條에서 “벤처企業投資信託”이라 한다)의 수익증권에 투자하는 경우 3. 벤처기업육성에관한특별조치법 제14조의 규정에 의한 조합에 출자한 금액을 대통령령이 정하는 바에 의하여 벤처기업에 투자하는 경우 4. 벤처기업육성에관한특별조치법에 의하여 벤처기업에 투자하는 경우 	<p>제16조(중소기업창업투자조합 출자 등에 대한 소득공제) ① (생략)</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 중소기업창업투자조합, <u>한국벤처투자조합</u>, 신기술사업투자조합 또는 <u>소재·부품전문투자조합</u>에 출자하는 경우 2. 대통령령으로 정하는 벤처기업투자신탁(이하 이 조에서 “벤처기업투자신탁”이라 한다)의 수익증권에 투자하는 경우 3. 「벤처기업육성에 관한 특별조치법」 제13조에 따른 조합에 출자한 금액을 <u>벤처기업 또는 이에 준하는 창업 후 3년 이내의 중소기업으로서 대통령령으로 정하는 기업</u>(이하 이 조 및 제16조의5에서 “벤처기업등”이라 한다)에 대통령령으로 정하는 바에 따라 투자하는 경우 4. 「벤처기업육성에 관한 특별조치법」에 따라 벤처기업등에 투자하는 경우 5. <u>창업·벤처전문 경영참여형 사모집합투자기구에 투자하는 경우</u> 6. 「<u>자본시장과 금융투자업에 관한 법률</u>」 제117조의10에 따라 <u>온라인소액투자중개의 방법으로 모집하는 창업 후 7년 이내의 중소기업</u>으로서 대통령령으로 정하는 기업의 지분증권에 투자하는 경우

(2) 일몰기간의 연장·폐지 검토

조세특례지원은 원칙적으로 한시적인 세제지원방식이므로, 도입과 함께 일몰기한을 규정하게 된다. 따라서 정책목적이 달성되었다고 판단되는 경우를 예상하여 소요되는 기간을 일몰기간으로 정하고, 예상하였던 일몰기간의 도래한 경우 정책목적의 달성여부를 검토하여 일몰기간을 연장하는 방식으로 운영된다. 따라서 일몰기간의 연장에 관하여는 매우 엄격한 기준과 평가가 이루어지는 바, 창업기업에 대한 투자의 경우 특수성이 인정된다는 점을 고려할 필요가 있다. 즉, 창업기업에 대한 투자로 불리는 “엔젤투자”는 이른바 “인내자본”이라는 표현으로도 사용될 수 있는데, 이는 창업기업에 대한 투자가 단기간에 효과 및 투자금회수가 어렵기 때문에, 장기적인 투자계획이 필요하며, 수익창출에 소요되는 기간을 투자금으로서 유지시켜야 한다는 특징이 있기 때문으로 분석된다.

창업기업에 대한 투자의 경우 일몰기간 연장과 관련하여 국회 상임위에서는 매우 많고 다양한 법안의 제출과 논의가 있는 바, 다음과 같은 내용으로 논의가 진행되었다.

< 일몰연장·폐지를 찬성하는 국회 상임위 검토의견 >

소득공제율 및 공제한도를 확대할 경우 창업 중소기업 및 벤처기업에 대한 개인의 투자를 유도하여 창업 중소기업 및 벤처기업의 자금문제를 해결하고 청년 일자리 창출에 기여할 수 있음. 또한 장기적으로는 창업 중소기업 및 벤처기업에 대한 투자계층 형성에 도움이 될 것으로 보임. (중략) 지난 2008년 미국의 금융위기 이후 경기가 전반적으로 위축되었고 최근 유럽의 재정위기 및 미국의 경기침체 조짐으로 경제의 불확실성이 커지고 있음. 경기침체에 대한 불안감이 확대되는 상황에서는 상대적으로 투자수익이 불확실하고 위험이 많이 따르는 창업 중소기업 및 벤처기업에 대한 투자가 더 크게 감소되는 경향이 있으므로 중소기업 투자에 대한 조세지원을 확대하여 투자 감소를 완화할 필요가 있음.

※ 출처 : 조세특례제한법 일부개정법률안(남경필의원 대표발의, 의안번호: 1812936, 발의연월일: 2011.8.22) 검토보고서, 국회 기획재정위원회 (2011.11), pp.3~5

창업초기 벤처·중소기업은 재무위험도 등이 높아 투자손실 가능성이 크며, 일반투자자가 기업이 제공하는 정보를 바탕으로 기업의 미래가치를 평가하기 어렵기 때문에 창업자금 조달이 쉽지 아니한 상황임. 또한, 우리나라는 최근 수년간 벤처기업 직접투자에 대한 소득공제율의 상향조정에도 불구하고 선진국에 비하면 아직도 투자 규모가 저조함에 따라, 주로 정부의 정책자금에 의존하거나 창업자 개인의 위험이 큰 용자 중심으로 창업자금 조달이 이루어지고 있음. 중소기업중앙회에 따르면, 2014년 기준 국내 벤처기업의 신규자금 조달 중 정부 정책자금이 46.1%, 은행 용자 등이 32.9%의 비중을 차지하고 있으나, 벤처캐피탈이나 엔젤투자의 비중은 1% 미만으로 미미한 수준임. 엔젤투자와 같은 벤처기업에 대한 투자가 활성화되면 창업의 성공과 실패에 따른 이익과 리스크를 투자자와 함께 분담하게 되어 더 적은 위험부담으로 창업에 나설 수 있게 되는 측면이 있음. 따라서, 개정안은 창업기업 투자에 대한 소득공제를 허용하고 창업·벤처기업에 대한 직·간접투자의 소득공제율을 높이며 해당 특례의 적용기한을 연장함으로써 향후에도 벤처기업 등의 신규 창업 및 창업 초기 기업의 자금조달 원활화에 기여하고 자본시장의 저변을 확대할 수 있을 것으로 기대됨.

※ 출처 : 조세특례제한법 일부개정법률안(김수민의원 대표발의, 의안번호: 208651, 발의연월일: 2017.8.23) 검토보고서, 국회 기획재정위원회 (2017.11), pp.7~8

상기의 국회 상임위 검토에 따르면 창업기업에 대한 투자는 원칙적으로 시장의 상황을 고려하여 이에 대응할 수 있는 제도로서 운영되어야 한다는 점을 전제로 하는 것으로 보인다. 즉, 장기적인 국내외 자본시장의 불경기와 경기침체에 따른 투자지원은 일시적인 투자에 의하여 이루어지는 것이 아니라, 장기적이고 안정적인 투자에 의하여 극복할 수 있는 상황이라는 점을 고려하여, 창업투자에 대한 일몰기간은 연장하거나 폐지하는 것이 타당하다는 논조로 파악된다. 이는 조세정책상 중요한 원칙인 “공평성”과 “효율성” 중에서 효율성에 보다 많은 비중을 둔 의견으로 볼 수 있다. 조세지출의 개념상 내용으로 “특정성”에서 비롯되는 차별성과 이를 공평성의 원칙에서 상쇄시키는 정책추진의 근거 보다는 제도운영을 위하여 연계 되는 장기적인 이익과 제도운영의 효율성이 창업투자에 대한 일몰기간의 연장·폐지에 대한 논거가 될 수 있다.

또한, 창업기업이 자본시장에서 원활하게 기업운영자금을 확보할 수 있는 방안은 일시적인 조치로서 이루어지는 것이 아니라, 자본시장의 확대와 활성화에 따른다는 점을 고려

하여 창업투자에 대한 지원은 일회적이거나 기간제한으로 운영될 사항이 아니라, 자본시장의 운영을 위하여 항구적으로 이루어져야 할 제도로 파악한 것으로 검토된다. 이러한 창업투자에 조세특례지원의 강화는 조세특례정책에 있어서 “효율성”이 매우 강하게 작용된 경우라고 볼 수 있다.

한편, 일몰기한 연장·폐지에 관하여 다음과 같이 신중하게 접근해야 한다거나 반대하는 의견이 국회 상임위에서 논의되었다.

< 일몰연장·폐지를 반대하는 국회 상임위 검토의견 >

첫째, 벤처기업 등에 대한 지원을 지속하기 위하여 오제세의원안과 같이 일몰을 연장하는 것은 바람직하나, 정부안과 같이 일몰을 폐지하는 것은 신중한 검토가 필요함. 엔젤투자 소득공제는 의료비, 교육비를 제외하고 지급액의 100%까지 공제한도가 적용되는 유일한 공제항목이며, 공제한도가 특정된 다른 공제항목과는 달리 공제한도가 총소득금액의 50%로 규정되어 있어 고소득자일수록 높은 공제한도를 적용 받게 됨. 이처럼 엔젤투자 소득공제의 공제율과 공제한도는 예외적으로 높은 수준이므로, 그 효과를 정기적으로 검토하여 존치 필요성을 판단하는 것이 바람직함. 참고로, 동 항목은 「(구)조세감면규제법」이 「조세특례제한법」으로 개편된 1999년부터 현재까지 일몰규정이 지속적으로 적용되어 왔음. 둘째, 정부안의 경우 세제지원 확대 속도가 지나치게 빠른 측면이 있음. 조세특례는 의도한 정책효과를 시현할 수 있도록 시장의 기대수준에 부응하는 과감한 유인책을 제공하는 것이 필요한 측면이 있으나, 다른 조세특례 항목과의 형평성과 조세체계상 균형 측면도 종합적으로 고려할 필요가 있다고 봄.

※ 출처 : 조세특례제한법 일부개정법률안(오제세의원 대표발의, 의안번호: 1911396, 발의연월일: 2014.8.14) 검토보고서, 국회 기획재정위원회 (2014.11), pp.5~6

첫째, 벤처기업 등에 대한 직접투자 소득공제율 상향조정에 대하여는 2012년 이후 세제지원의 확대 속도가 상당히 빠른 측면이 있고, 현행 소득공제율 하에서도 세제지원 효과가 충분히 나타나고 있다는 점을 감안할 필요가 있음. 벤처기업 등에 대한 개인 직접투자금액은 2013년 574억원에서 2016년 1,747억원으로 3년 만에 3배 증가하였고, 개인 직접투자건수는 같은 기간 963건에서 4,634건으로 4.8배 증가하였음. 특히, 2014년 세법개정으로 소득공제율이 100%로 인상된 1,500만원 미만의 소액투자자의 경우 개인 직접투자금액은 같은 기간 4.5배, 개인 직접투자건수는 6배 늘어났음. (중략) 넷째, 벤처기업 투자 등에 대한 공제혜택을 확대하고 일몰을 연장하려는 개정안(추경호의원안, 주호영의원안, 김수민의원안, 정부안)은 전반적

으로 고소득자에게 더 유리한 측면이 있음. 해당 조세특례는 기본적으로 높은 투자위험을 감수하면서 투자할 여력이 있는 고소득자가 주로 활용하고 있음. (중략) 또한, 소득공제의 특성상 투자금액이 동일하더라도 높은 한계세율을 적용받는 고소득자의 세감면 혜택이 더 클 수밖에 없고, 공제한도가 일정 금액으로 특정된 다른 공제항목과는 달리 종합소득금액을 기준(종합소득금액의 50%)으로 결정됨에 따라 투자자의 소득규모에 비례하여 공제받을 수 있는 투자금액도 커지게 됨.

※ 출처 : 조세특례제한법 일부개정법률안(김수민의원 대표발의, 의안번호: 208651, 발의연월일: 2017.8.23) 검토보고서, 국회 기획재정위원회 (2017.11), pp.9~12

상기 국회의 검토의견에 따르면, 창업기업에 대한 투자의 조세특례지원을 강화해야 한다는 주장은 다른 나라에 비하여 우리나라의 지원수준이 낮고, 창업기업이 시장에서 원활한 자본조달을 하기 위해서는 보다 장기적으로 조세특례지원이 이루어져야 한다는 주장으로 보이는 반면에, 지속적인 조세특례지원을 반대하는 입장에서는 반대로 다른 조세특례지원 보다 창업기업에 대한 투자의 조세특례지원이 지나치게 높다는 이유를 반대의 근거로 제시한 것으로 판단된다. 특히, 창업투자에 대한 조세특례지원이 도입된 이후 빠른 시간 내에 조세특례지원의 폭이 확대되고 있다는 점도 함께 지적하고 있는 바, 이는 다른 조세특례지원에 비하여 “공평성”의 원칙에 심하게 반하는 점을 지적한 것으로 판단된다. 이러한 주장에 근거로 제시되고 있는 지원현황을 살펴 보면, 실제로 다른 조세특례지원에 비하여 지속적으로 지원폭이 확대되고 있으며, 높은 비율로 지원이 이루어지고 있는 점을 확인할 수 있다.

한편으로 반대의 입장에서 강력한 논거로서 제시되고 있는 점은 실제로 엔젤투자의 경우 장기적인 투자가 이루어져야 한다는 특징으로 인하여 고소득자가 추구하는 투자형태이므로, 결국 고소득자에 대한 세제감면의 효과가 있다는 점을 지적한 것으로 보이는 바, 이는 창업기업에 대한 직접적인 지원방식이 아닌, 창업기업을 지원하는 자에 대한 지원이라는 간접지원방식에서 비롯되는 문제라고 볼 수 있다.

결국, 엔젤투자 등 창업기업에 대한 투자의 조세특례지원은 시장의 효율성과 지속적인 지원이 필요한 부문에 불가피하게 지원되는 조세특례지원임에도 불구하고, 간접지원방식이라는 단점과 다소 과다한 조세특례지원이라는 현행 제도의 운영에 대하여 문제점을 지적하고 있는 것으로서 이에 근거하여 일몰기한의 연장 특히 폐지에 대해서 반대하는 입장을 보이고 있다.

상기한 바와 같이, 시장과 기업활동에 대한 효율적 측면에서의 “효율성” 원칙과 다른 제도와의 비교 및 제도운영상의 “공평성” 원칙이 충돌되고 있는 조세특례지원의 영역이 창업투자에 관한 사안으로 판단되는 바, 이러한 문제는 “효율성”의 원칙과 “공평성”의 원칙이 추구하는 공익성의 비교형량에 따라서 정책적 판단이 수반되어 일정한 수준으로 제도운영이 수렴되어야 할 것으로 분석된다.

3. 창업투자 조세특례지원 범위의 확대

현행 「조세특례제한법」에서는 제6조에서 “창업중소기업 등에 대한 세액감면”에 따른 조세특례지원을 하고 있는 바, 창업투자에 대한 조세특례지원의 범위에 있어서 “창업 이후 3년이 경과하지 않은 중소기업”에 대한 조세특례지원 도입이 논의되었었다. 현재 이 사항은 현행 「조세특례제한법」에서 도입되어 시행되고 있는데, 도입당시 이미 유사한 제도가 「조세특례제한법」에서 시행되고 있음에도 불구하고, 창업투자자와 관련하여 조세특례지원범위를 확대하는 것에 대하여 찬반 논의가 있었다.

다음은 국회 상임위에서 논의된 내용으로서 “창업 이후 3년이 경과하지 않은 중소기업”에 대한 투자에 대하여 조세특례지원을 찬성하는 의견이다.

< 창업투자 조세특례지원범위 확대 찬성에 대한 국회 상임위 의견 >

현행 조특법은 「벤처기업 육성에 관한 특별조치법」상 벤처기업에 대해서만 소득공제를 인정하고 있어, 기술성이 있지만 사업성을 검증받지 못하거나 벤처캐피탈의 투자 또는 기술신용

보증기금의 보증 등을 받기 어려운 창업중소기업이 소득공제 대상에서 제외되는 문제가 있으므로, 소득공제 대상에 창업 후 3년 이내의 중소기업을 추가함으로써 세제지원의 사각지대를 해소할 수 있을 것으로 기대됨.

※ 출처 : 조세특례제한법 일부개정법률안(나성린의원 대표발의, 의안번호: 1905737, 발의연월일: 2013.6.28) 검토보고서, 국회 기획재정위원회 (2013.11), pp.5~6

창업 실패에 대한 위험(38.0%)과 함께 자금확보 문제(22.3%)가 적극적인 창업을 저해하는 주요한 요인이 되고 있음. 창업초기 벤처·중소기업은 재무위험도 등이 높아 투자손실 가능성이 크며, 일반투자자가 기업이 제공하는 정보를 바탕으로 기업의 미래가치를 평가하기 어렵기 때문에 창업자금 조달이 쉽지 아니한 상황임. 또한, 우리나라는 최근 수년간의 엔젤투자에 대한 소득공제율의 상향조정에도 불구하고 선진국에 비하면 아직도 엔젤투자 규모가 저조한 상황으로, 주로 창업자 개인의 위험이 큰 용자 중심으로 창업자금 조달이 이루어지고 있음. 엔젤투자와 같은 직접투자가 활성화되면 창업의 성공과 실패에 따른 이익과 리스크를 투자자와 함께 분담하게 되어 더 적은 위험부담으로 창업에 나설 수 있게 되는 측면이 있음. 따라서, 개정안은 창업기업 투자에 대한 소득공제를 허용하고, 창업·벤처기업에 대한 직·간접투자자의 소득공제율을 높임으로써 창업 초기 기업의 자금조달 원활화에 기여하고 자본시장 저변을 확대할 수 있을 것으로 기대됨

※ 출처 : 조세특례제한법 일부개정법률안(추경호의원 대표발의, 의안번호: 2000259, 발의연월일: 2016.6.15) 검토보고서, 국회 기획재정위원회 (2016.11), pp.4~5

“창업 이후 3년이 경과하지 않은 중소기업”에 대한 투자에 대하여 조세특례지원을 찬성하는 의견의 원칙적인 입장은 “창업 이후 3년 이내의 중소기업”과 “벤처기업”과의 비교를 통하여, “창업 이후 3년 이내의 중소기업” 중에서 벤처기업과 동일한 지원대상으로 볼 수 있는 경우에,²⁷⁸⁾ 지원을 하지 않음으로써 발생하는 “공평성”의 원칙에 입각하고

278) 따라서 현행 「조세특례제한법」상 “창업 이후 3년 이내의 중소기업”에 대한 창업투자자의 조세특례는 도입이 되었으며, 구체적으로 시행령에서 벤처기업에 대한 지원과 형평성을 맞추기 위하여 일정한 지원요건을 규정하였다. 즉, 「조세특례제한법 시행령」 제14조제3항제2호부터 제4호까지에서는 “2. 창업 후 3년 이내의 중소기업으로서 「벤처기업육성에 관한 특별조치법」 제2조의2제1항제2호다목(3)에 따라 기술성이 우수한 것으로 평가받은 기업, 3. 창업 후 3년 이내의 중소기업으로서 개인투자조합으로부터 투자받은 날(법 제16조의5의 경우에는 산업재산권을 출자받은 날을 말한다)이 속하는 과세연도의 직전 과세연도에 제8조에 따른 비용을 3천만원(「기초연구진흥 및 기술개발지원에 관한 법률」 별표 1의 업종에 해당하는 기업의 경우에는 2천만원으로 한다) 이상 지출

있다. 즉, 벤처기업에 대한 투자가 「벤처기업 육성에 관한 특별조치법」에 의하여 다양하게 이루어지고 있는 반면에, 벤처기업확인을 못받았지만 정책적으로 지원이 필요하다고 판단되는 “창업 이후 3년 이내의 중소기업”에 대해서 형평에 맞는 조세특례지원이 필요하다는 입장이라고 볼 수 있다.

또한, 창업시장의 활성화와 창업 초기에 기업이 유지되기 어려운 자본상황을 고려하여 이에 대한 적극적인 보완책으로서 중복적인 지원으로 보일 수 있음에도 불구하고 “창업 이후 3년 이내의 중소기업”에 대한 직접적인 투자 이외에 간접적인 투자 또한 부양시켜야 한다는 정책적 취지로 “창업 이후 3년 이내의 중소기업”에 대한 간접방식의 투자에 대하여도 조세특례지원이 필요하다는 입장이다.

상기한 입장은 배분적 정의에 따른 “공평성”의 원칙상 “벤처기업”과 “창업 이후 3년 이내의 중소기업 중 벤처기업과 유사한 기업”을 동일하게 지원이 필요한 대상으로 파악한 것이기 때문에, 지원범위의 비합리적인 확대 또는 중복지원의 문제는 없는 것으로 파악된다. 그리고 이에 추가하여 공평성의 원칙에 어긋나지 않는 범위에서 자본시장의 효율성을 제고함으로써 지속적인 창업기업의 경제활동을 부양시키겠다는 장기적인 목적을 함께 갖춤으로써 “효율성”의 원칙 또한 간접적으로 유지하는 것으로 보인다.

다만, 국회 상임위 논의에서는 다음과 같은 의견으로 반대하는 논의가 있었다.

< 창업투자에 대한 지원확대 반대의 국회 상임위 의견 >

첫째, 벤처기업 등에 대한 직접투자에 대한 소득공제를 상향조정에 대하여는 2012년 이후 세제지원의 확대 속도가 상당히 빠른 측면이 있고, 주식양도차익에 대한 양도소득세 비과세 특

한 기업. 다만, 직전 과세연도의 기간이 6개월 이내인 경우에는 제8조에 따른 비용을 1천5백만원(「기초연구진흥 및 기술개발지원에 관한 법률 시행령」 별표 1의 업종에 해당하는 경우에는 1천만원으로 한다) 이상 지출한 중소기업으로 한다. 4. 창업 후 3년 이내의 중소기업으로서 「신용정보의 이용 및 보호에 관한 법률」 제4조제1항제1호에 따라 금융위원회의 허가를 받고 같은 법 시행령 제2조제1항제5호파목의 기술신용정보를 제공하는 신용조회회사가 평가한 기술등급(같은 목에 따라 기업 및 법인의 기술과 관련된 기술성·시장성·사업성 등을 종합적으로 평가한 등급을 말한다)이 기술등급체계상 상위 100분의 50에 해당하는 기업”을 요건으로 규정하고 있다.

레까지 감안하면 미국 등 선진국에 비해서도 직접투자에 대한 세제지원이 적지 않다는 견해도 있음. 둘째, 창업 후 3년 이내 모든 중소기업으로 직접투자 대상을 확대하는 것은 고부가가치 또는 신기술 보유 벤처기업에 대한 투자를 활성화하기 위한 동 제도의 당초 취지에 부합하지 않는 측면도 있고, 벤처기업에 비하여 중소기업 수가 훨씬 많으므로 추가적인 재정부담을 가져올 우려가 있음. 셋째, 중소기업창업투자조합 등을 통한 간접투자 소득공제율 인상에 대하여는, 창투조합이나 벤처캐피탈의 경우 직접투자와 달리 창업·벤처기업 외의 기업에도 투자가 가능하다는 점을 감안할 때 신중할 필요가 있다는 의견이 제시되고 있음.

※ 출처 : 조세특례제한법 일부개정법률안(추경호의원 대표발의, 의안번호: 2000259, 발의연월일: 2016.6.15) 검토보고서, 국회 기획재정위원회 (2016.11), pp.5~6

상기한 바와 같은 간접적인 창업투자에 대한 조세특례지원범위의 확대에 대하여 반대하는 입장은 원칙적으로 조세지원의 과다함을 지적하고 있는 바, 과잉지원으로서의 문제점과 이에 의한 재정적인 과부하를 문제점으로 지적하고 있다. 또한, 다른 정책수단에 의하여 “대체가능성”이 충분하게 존재하는 사안임에도 불구하고, 추가적인 조세특례지원을 정책수단으로 선택하는 것은 오히려 형평성·공평성의 측면에서 적절하지 않다는 의견으로 분석된다.

4. 소 결

창업 관련 조세특례지원의 입법과정상 쟁점은 “창업중소기업”에 대한 지원 뿐만 아니라, 간접적인 방식으로 창업을 지원하는 창업투자에 대한 조세특례지원으로까지 확대된다고 볼 수 있다. 즉, 엔젤투자나 벤처투자과 같이 창업기업에 대한 투자에 대하여 조세특례지원을 어느 수준과 범위까지 할 것인가의 논의가 입법과정에서 중요하게 취급된 것으로 파악된다.

창업기업에 대한 직접적인 조세특례지원과 창업투자에 대한 간접적인 조세특례지원의 경우 중복지원의 문제와 함께 유사대상 간의 공평성의 문제가 제기될 수 있는 바, 이는 창업시장의 활성화에 대한 정책적 필요성으로 일정 부분 타당성을 확보하려는 모습이

뚜렷하게 나타난다. 중복지원의 문제는 배분적 정의에 따른 공평성의 측면에서 벤처기업 등 기존에 시행되고 있는 투자에 대한 조세특례지원과의 수준을 고려하여 조세특례의 지원범위를 확대하려는 것으로 분석된다.

조세지출의 개념상 내용인 “대체가능성”의 관점에서 창업기업에 대한 직접적인 지원 방식과 간접적인 지원방식이 다양하게 산재되어 있는 현황에서 시장의 효율적인 작동과 이를 정책적으로 유도하려는 조세특례방식을 조화롭게 하기 위하여, 대체가능성이 충분히 존재함에도 불구하고, 시장의 자율적인 활성화를 도모하기 위한 조세특례지원방식의 선택이 이루어진 것으로 판단된다.

IV. 연구개발·인력개발 투자 조세특례

1. 개요

(1) 연구개발·인력개발 지원의 취지

앞에서 언급한 기업에 대한 창업 관련 조세특례지원과 이하에서 설명한 연구개발·인력개발 및 시설투자 등과 관련된 조세특례지원은 「조세특례제한법」상 다소 차이가 있다는 점을 확인할 수 있다. 즉, 창업이나 창업투자에 조세특례지원을 하는 경우에는 일반적으로 중소기업에 대상으로 초점이 맞추어져 있는 정책경향이 있는 반면에, 연구개발·인력개발 및 시설투자에 대한 조세특례지원은 중소기업에 대한 지원 뿐만 아니라, 기업규모와 관계없이 기업전반에 대한 지원필요성이 정책적으로 필요하다는 점이다. 따라서 연구개발·인력개발 및 시설투자에 대한 「조세특례제한법」상 지원은 기업규모에 관계없이 이루어지고 있으며, 다만 기업규모에 따라서 차등적인 요소가 존재하고 있는 것으로 분석할 수 있다.

그러나 주목해야 할 점은 연구개발·인력개발 및 시설투자에 대한 조세특례지원의 입법과정에서 지속적으로 제기되고 있는 쟁점으로서, 조세특례지원의 특성상 중소기업에 대한 혜택이 우선되어야 하므로, 중견기업이나 대기업에게 더 많은 혜택이 이루어지는

것을 방지해야 한다는 점, 연구개발·인력개발 및 시설투자는 기업성장이 일정 수준 이루어진 이후에 나타나는 기업활동이므로 중견기업과 대기업이 더 많은 활동을 하게 됨으로써, 기업 전반에 대한 지원필요성이 있는 제도이므로, 차등요소를 강하게 주장할 없다는 점이 지속적으로 긴장관계를 갖고 있다고 볼 수 있다. 이러한 점은 현재 연구개발·인력개발 및 시설투자에 관련된 「조세특례제한법」의 입법과정에서 계속하여 제기되고 있다. 그러나 연구개발·인력개발 및 시설투자에 대한 지원은 기업 전반에 걸쳐서 이루어져야 할 사안임에 틀림없는 것으로 판단할 수 있다.

“R&D 지원”을 하는 궁극적인 이유는 기업의 태생적인 본질에 근거하여 수익창출과 위험회피의 전략적인 차원에서 필요한 기업전략으로서 “R&D”가 필요하고 이를 개별 기업에서 시장으로 확산시킬 수 있는 동력이 필요함과 동시에, 간접적으로 경제활성화와 고용창출에 기여할 수 있다는 점으로 설명이 가능하다.

비록 장기적인 효과가 기본적인 성격이지만, 국가적 차원에서 “R&D 지원”에 다양한 정책수단을 활용하는 것은 당연하다고 볼 수 있다. 우리나라 기업조세특례지원의 특성으로서 중소기업 지향적인 측면과는 다소 차이가 있다는 점을 확인할 수 있다. 이러한 정책 환경에서 “R&D 지원”에 관한 조세특례지원의 필요성과 중소기업 이외의 기업에게까지 조세특례지원을 하는 점에 대한 입법과정상 논의는 지속된다고 하더라도, 제도 자체에 대한 필요성과 당위성은 충분히 인정될 수 있다고 볼 수 있다.

참고적으로 실증적인 검토에 기반한 지원근거를 살펴 보면, 연구개발 관련 조세특례지원제도의 유효성을 실증적으로 분석·검토하여 다음과 같은 연구결과를 제시하였다.

< R&D 지원의 필요성과 이유에 관한 실증 검토 >

2000년부터 2010년까지 우리나라 상장기업 10,780기업-년 자료를 토대로 연구·인력개발비 세액공제(조세특례제한법 제10조), 신성장·원천기술 연구개발비에 대한 조세지원제도(조세특례제한법 제10조의 제①항) 및 연구 및 인력개발을 위한 설비투자에 대한 세액공제(조세특례제한법 제11조)의 유효성을 검증한 결과는 다음과 같았다. 첫째, 전반적으로 우리나라 연구개

발 관련 조세지원제도는 개별 기업의 연구개발투자 지출 규모와 관련이 있으며, 개별 조세지원에 대한 확대 내지는 축소 여부에 따라 관련 연구개발 투자 규모가 증가 또는 감소하는 것으로 나타났다. 둘째, 현행 조세지원제도가 기업 유형별(대기업, 중소기업)로 차별적으로 운영되고 있음에 착안하여 각 세부 제도별 유효성을 나누어 분석한 결과에 따르면, 대기업보다는 중소기업에 개별 조세지원제도의 폐지되는 경우 더욱 민감하게 연구개발 투자 규모를 줄이는 것으로 나타났다. 이러한 현상은 관련 조세지원제도를 마련하는 과정에서 운영방향의 파급효과가 기업 유형별로 상이하게 영향을 미치고 그러한 요인들은 정책 수립 및 보완과정에 적절히 반영할 필요가 있음을 시사한다. 셋째, 투자 준비단계에서 관련 실물투자 단계에 걸친 조세지원제도가 전반적으로 유효한 영향을 미치고 있다는 점은 연구개발 투자활성화를 위한 단계별 조세지원제도의 조화롭게 운영, 지속적으로 보완해 나갈 필요가 있음을 보여준다.

※ 출처 : 박재환·오광욱·정규언, 주요 연구개발 관련 조세지원 제도에 대한 유효성 검토, 회계저널 제22권 제1호, 한국회계학회 (2013.2), p.263

(2) 「조세특례제한법」상 연구개발 개정관련 검토사항

현행 「조세특례제한법」은 연구개발·인력개발 등에 대한 조세특례지원에 관하여 상당히 구체적인 다양한 내용을 규정하고 있다. 즉, 현행 「조세특례제한법」 제9조에서는 “연구·인력개발준비금의 손급산입”, 제10조에서는 “연구·인력개발비에 대한 세액공제”, 제10조의2에서는 “연구개발 관련 출연금 등의 과세특례” 등을 규정하고 있으며, 보다 확대하여 제12조에서는 “기술이전 및 기술취득 등에 대한 과세특례”와 제12조의2의 “연구개발특구에 입주하는 첨단기술기업 등에 대한 법인세 등의 감면”을 규정하고 있다.

「조세특례제한법」에서 창업기업에 대한 직접적인 조세특례지원 이외에 창업기업에 투자한 경우 이에 대하여 조세특례지원을 하는 간접적인 방식이 도입되어 있듯이, 연구개발·인력개발에 대한 조세특례지원은 기업에 대한 직접적인 조세특례지원이 아니라, 기업이 연구개발·인력개발 등에 투자를 한 경우 이에 대하여 조세특례지원을 하는 방식이므로, 창업투자와 유사하게 간접적인 방식으로 기업에 대한 조세특례지원을 하는 경우로 볼 수 있다.²⁷⁹⁾

279) 이러한 조세특례지원방식은 “시설투자”에 대한 조세특례방식과도 유사·동일하다고 볼 수 있다.

연구개발·인력개발에 대한 조세특례지원의 입법과정상 쟁점은 다양하게 나타난다고 볼 수 있으나, 구체적으로 조세특례지원의 대상이 기업전체를 대상으로 하고 있기 때문에, 효율성 측면에서 중소기업·중견기업·대기업 간 조세특례효과의 차이가 발생함으로써 이를 어떻게 보정해나가는냐의 문제가 두드러지게 나타난다고 할 수 있다.

2. 기업규모에 따른 조세특례지원의 수준 조정

(1) 대기업에 대한 적용배제 논의

연구개발·인력개발에 관한 기업의 투자는 일반적으로 기업의 성장이 어느 정도 안정된 단계에 진입하였다는 경영상 판단이 우선적으로 선행되어야 하고, 재무적으로 이익창출이 누적되어가는 단계에 있어서, 미래의 새로운 사업추진과 확장을 도모하기 위한 전제로서 추진되는 투자라고 할 수 있다. 따라서 국가경제적으로 보았을 때에 단기적인 효과를 보기는 어렵지만, 장기적으로 매우 중요한 기업활동과 투자의 일부라고 할 수 있다. 이러한 이유로 「조세특례제한법」은 연구개발·인력개발에 관한 기업의 투자활동에 대하여 조세특례지원을 시행하고 있다. 그러나 상기한 바와 같은 기업상태를 보유한 기업은 최소한 중견기업 이상 대기업 수준의 기업들에게 적절한 설명이라고 볼 수 있으므로, 실질적으로 지원이 필요한 중소기업은 연구개발·인력개발에 관한 조세특례지원의 활용이 어렵게 될 수 있다는 현실적인 문제에 직면하게 된다. 따라서 「조세특례제한법」의 개정과정에서 연구개발·인력개발에 관한 조세특례지원의 논의에서는 대기업에 대한 적용배제라는 다소 극단적인 논의가 진행되었다고 볼 수 있다.

국회 상임위에서는 대기업에 대한 적용배제에 대하여 다음과 같은 내용으로 반대하는 의견이 개진되었다.

< 대기업에 대한 적용배제에 관한 국회 상임위 검토의견 >

첫째, 개정안이 배제하고 있는 특례제도들은 R&D 활성화·고용창출·안전설비 및 에너지절약시설 투자 등 정책적인 목적을 가지고 있는 제도들로서 소득규모와 무관히 모든 기업에 대

해 장려할 필요가 있음. 둘째, 기업들은 사전에 마련된 경영계획에 따라 R&D 및 각종 투자 규모를 결정하는데, 소득금액은 회계연도 종료시점에 결정되는 것으로 투자 의사 결정시에는 세액공제의 적용여부가 불투명함. 따라서 R&D 및 투자를 포함한 기업경영의 불확실성이 증대됨. 셋째, 소득규모에 따라서 공제·감면제도를 차별하면 기준금액(5,000억원) 이하 법인이 성장에 소극적으로 되거나 기준금액을 초과할 경우 별도 법인을 신설하여 세부담 증가를 회피하려는 등의 왜곡된 경제행위를 유발할 우려가 있음.

※ 출처 : 조세특례제한법 일부개정법률안(김기식의원 대표발의, 의안번호: 1901783, 발의연월일: 2012.9.13) 검토보고서, 국회 기획재정위원회 (2012.12), p.6

대기업에 대한 적용배제에 대하여 반대하는 의견의 핵심은 연구개발·인력개발에 대한 정부의 지원은 기업규모에 따라서 차별적으로 시행되어야 할 사항이 아니라, 모든 기업에 대하여 동일하게 권장하고 추진되어야 할 사항임을 강조하고 있다. 즉, 일반적인 중소기업 지원세제와 다르게, 기업 전반에 관한 지원으로 보아야 하기 때문에, 배분적 정의에 따른 공평성의 원칙에 입각하여 차별적으로 적용되어야 할 조세특례지원이 아니라는 내용으로 해석된다.

다만, 국회의 입법과정상 논의에서는 다음과 같은 내용의 의견으로 검토되어야 할 고려사항을 제시하였다.

< 대기업에 대한 적용배제에 관한 국회 상임위 검토의견 >

첫째, 현재 각종 공제·감면제도가 고소득 대기업에 집중되고 있기 때문에 소득금액 규모별 실효세율의 역전현상이 나타나고 있음. 소득금액 규모별 실효세율을 살펴보면(2011년 신고기준), 5,000억원 초과 기업은 17.0%인 반면, 1,000억~5,000억원 및 200억원~1,000억원 규모의 기업은 각각 18.5%로 더 높게 나타남. 이러한 현상은 수직적 과세형평성에 어긋나는 것으로서 우리나라의 법인세 및 소득세 체계가 누진세 구조를 적용하고 있는 취지를 퇴색시키는 것임. 둘째, 조세제도 운영에 있어서 일정한 기준금액을 설정하는 것은 불가피한 것으로서 적정한 기준금액의 수준은 정책적 판단에 따라 결정될 사항임. 또한 일정한 기준금액을 설정하

면 해당 기준금액을 전·후로 적용여부가 좌우되는 경제주체들의 행위가 영향을 받는 것 역시 불가피한 현상임.

※ 출처 : 조세특례제한법 일부개정법률안(김기식의원 대표발의, 의안번호: 1901783, 발의연월일: 2012.9.13) 검토보고서, 국회 기획재정위원회 (2012.12), pp.6~7

상기한 고려사항의 내용은 연구개발·인력개발의 중요성과 본질적인 내용은 인정하면서도, 현실적으로 조세특례 및 과세체계상 왜곡된 조세정책구조가 발생한다는 점을 지적한 것으로 보인다. 즉, 연구개발·인력개발에 대한 지원은 본질적으로 기업지원정책의 중요사항이기는 하지만, 조세특례정책의 전반적인 구조가 왜곡되거나 편중현상이 발생하는 경우에 이에 대한 보정이 필요하다는 입장으로 분석된다. 왜곡 또는 편중현상에 대한 보정 필요성은 상기한 의견에서 언급한 바와 같이 “수직적 형평과세”의 관점에서 논의를 하고 있는 바, 이는 조세정책에 있어서의 “공평성”의 원칙에 입각한 판단을 보인다.

(2) 중소기업에만 적용하는 논의

상기의 국회 논의와 유사하게 중소기업에 대해서만 연구개발·인력개발의 조세특례지원을 하는 것에 관한 국회 논의가 있었던 바, 다음과 같이 논의하였다.

< 중소기업 적용 한정에 관한 국회 상임위 검토의견 >

중견, 대기업에 대한 세액공제 혜택 집중을 방지한다는 측면에서 긍정적으로 볼 수 있음. 박주현의원안의 취지는 연구·인력개발비에 대한 세액공제에 있어 중소기업의 공제혜택의 비중이 2007년 35.6%에서 2014년 32.2%로 하락하고 있는 등 대기업에 대해 혜택이 집중되고 있으므로, 양극화해소와 재정건전성 기여를 위해 담세여력이 있는 대기업이 아니라 투자환경이 열악한 중소기업의 경쟁력 제고에 한정적으로 실시할 필요가 있다는 것으로서 필요한 입법조치라 할 수 있음. 다만, 중견기업과 대기업에 대한 R&D 세액공제 폐지로 중견기업과 대기업의 기술 투자가 위축될 우려가 있다는 의견을 감안할 필요가 있음.

※ 출처 : 조세특례제한법 일부개정법률안(박주현의원 대표발의, 의안번호: 2009773, 발의연월일: 2017.9.29) 검토보고서, 국회 기획재정위원회 (2017.11), pp.3~4

중견기업과 대기업에 전체적인 조세특례지원이 집중되어지는 구조의 왜곡을 조정하기 위하여 중소기업에만 연구개발·인력개발의 조세특례지원을 하는 경우 연구개발·인력개발은 기업성장단계상 초기단계를 지나 유희자본 및 수익의 활용으로서 기업의 장기적인 미래를 위한 투자로서 추진된다는 점을 고려한다면, 중견기업과 대기업에 대한 연구개발·인력개발의 인센티브가 축소된다는 문제점을 상기의 논의에서 진행한 것으로 보인다. 이런 경우 정책목적의 취지와 타당성은 인정되지만, 정책수단의 선택에 있어서 조세특례지원의 효율성이 저하된다는 점을 고려한 것으로 분석되며, 이러한 기준은 정책수단의 선택에 대하여 고려사항으로 작용되는 것으로 판단된다.

(3) 기업규모별 세율공제율 조정

상기한 논의를 종합하면, 중견기업과 대기업에 대한 연구개발·인력개발의 조세특례지원이 집중되는 경향이 있기 때문에, 이를 제한하고 중소기업에 대한 지원을 확대하는 것으로 논의가 집중되고 있는 바, 그럼에도 불구하고 연구개발·인력개발의 특성상 자본 축적과 기업성장이 어느 정도 진행된 기업에서 주로 활용되고 있다는 점을 고려하여 일정 규모를 기준으로 적용배제 등의 조치는 적절치 않은 것으로 판단한 것으로 보인다. 따라서 기업 모두에게 연구개발·인력개발의 조세특례지원을 시행하지만, 기업규모에 따라서 세율공제율을 다르게 하는 차등적 적용방식을 검토하게 된다. 이하의 내용이 기업규모별 차등적 연구개발·인력개발의 조세특례지원에 관한 국회의 논의내용이다.

< 기업규모별 세율공제율 조정에 관한 국회 상임위 검토의견 >

첫째, 중소기업의 경우 이연주의원안과 정부안 모두 신성장R&D의 세액공제율을 인상하려는 것인바, 미래성장동력을 확보한다는 측면에서 긍정적으로 볼 수 있음. 양자의 차이는 정부안이 매출액 대비 R&D 비용지출 비중과 연계한다는 것으로서, R&D 투자를 촉진하는 효과를 고려할 때 정부안과 같이 R&D 투자 비용지출과 연동하는 것을 긍정적으로 검토할 수 있음. 중소기업 일반R&D 증가분의 경우 이연주의원안은 25%에서 30%로 인상하려는 것으로서 중소기업의 R&D 투자를 촉진한다는 측면에서 긍정적으로 볼 수 있음. 둘째, 중견기업의 경우

일반R&D증가분에 대한 세액공제율을 40%에서 25%로 축소하려는 이연주의원안에 대해 살펴 보면, 이연주의원안은 중소기업에 대한 R&D세액공제를 확대하는 대신 중견기업과 대기업에 대한 R&D세액공제를 축소하여 중소기업을 적극 지원한다는 정책적 고려를 하고 있음. 중소기업에 적극 지원하려는 이연주의원안의 취지는 긍정적으로 볼 수 있으나 전년도 대비 R&D비용의 증가에 대해 세액공제를 하는 증가분방식 세액공제의 특성상 중견기업의 일반R&D증가분에 대한 세액공제율을 크게 축소하는 것은 중견기업의 일반R&D에 대한 투자를 저해할 우려가 있음. 셋째, 대기업의 경우 이연주의원안은 일반R&D증가분에 대한 세액공제율을 축소하려는 것으로서 앞서 중견기업 일반R&D증가분에 대한 세액공제율을 축소하는 것과 마찬가지로 대기업의 R&D 투자를 저해할 우려가 있다는 점에서 신중할 필요가 있음. 대기업의 일반R&D당기분을 축소하는 정부안의 경우도 마찬가지로 대기업의 R&D투자를 저해할 우려가 있음. 특히 정부는 법인세법을 개정하여 법인세를 인상하려고 하고 있는바, 법인세 인상은 대기업의 조세부담이 커지게 됨을 고려할 때 법인세를 인상하면서 R&D에 대한 세액공제까지 축소하게 되면 미래성장동력을 확보하려는 대기업의 노력이 줄어들 우려가 크다 할 것임. 대기업의 R&D투자가 줄어들면 장래에 대기업의 영업이익이 줄어들어 법인세 담세능력이 저하될 수 있고, 이는 결국 국가재정의 부담으로 돌아올 수 있기 때문임. 따라서 중소기업의 R&D에 대한 세액공제를 확대하되 정부안과 같이 매출액 대비 R&D지출 비중과 연계하는 방안을 검토하고, 중견기업과 대기업의 R&D지출 관련 세액공제를 축소하는 것은 기업의 미래성장동력 확보 노력을 저해한다는 측면에서 신중한 검토가 필요함.

※ 출처 : 조세특례제한법 일부개정법률안(이연주의원 대표발의, 의안번호: 2009311, 발의연월일: 2017.9.12) 검토보고서, 국회 기획재정위원회 (2017.11), pp.3~5

일반적으로 연구개발·인력개발의 부문에서 중소기업에 대한 적용확대로 개정방안은 타당성이 인정되고 있으나, 중견기업과 대기업에 대한 적용 축소의 개정방안은 현실적 문제가 있다는 점이 지적되고 있다. 즉, 연구개발·인력개발을 주력으로 투자할 기업규모는 중견기업과 대기업 때문이기 이어서, 이 규모의 기업에 대하여 조세특례지원을 감소하는 행위는 기존 투자행위의 위축을 발생시킨다는 심각한 문제점을 인식하였기 때문이라고 할 수 있다.

기업규모에 따른 연구개발·인력개발이 조세특례지원의 차이는 가장 쟁점화된 사안으로서, 이에 대한 입법은 제도운영의 목적과 취지에 따라서 이루어져야 할 것이다. 즉, 연

구개발·인력개발에 대한 조세특례지원은 중소기업만을 위한 제도가 아니라는 점은 명백하므로, 비단 중견기업과 대기업에 대하여 연구개발·인력개발의 조세특례지원 범위가 크다고 하더라도 이는 전반적인 기업지원에 대한 정책수단으로서의 의미를 나타내는 것으로 보아야 할 것이기 때문이다. 따라서 중소기업에 대한 지원확대는 적극적으로 검토할 수 있으나, 중견기업·대기업에 대한 지원폐지 또는 지원축소는 신중하게 추진되어야 할 것으로 판단된다.

3. 지원분야 신설

연구개발·인력개발의 범위를 사실상 규범적으로 예측하여 그 범위를 한정하는 것은 불가능하다고 보아야 할 것이다. 이는 연구개발·인력개발의 영역은 그 자체로서 지속적으로 새로운 영역이 확대되고 등장하게 되는 본질적인 특성이 있는 사안이기 때문이다. 따라서 연구개발·인력개발의 지원범위와 관련하여 새로운 기술과 개발분야의 등장에 따라 이를 포함시키는 입법은 지속적으로 계속되어져 왔다. 이에 대하여 지원범위의 포함 여부에 관한 국회 상임위 논의는 다음과 같이 진행되었다.

< 신성장동력 및 원천기술개발 포함에 대한 국회 상임위 검토의견 >

첫째, 신성장동력 및 원천기술개발 분야로 규정하고 있는 미래형자동차, 지능정보, 차세대 방송통신, 바이오·헬스 등의 분야는 세계적인 기술경쟁이 치열하고, 기술개발의 불확실성이 크므로 국가적인 지원이 필요함. 신성장동력산업의 경우 세계시장에서 독점적 지위를 획득하기 위하여 대부분의 국가에서 지원을 확대하고 있으며, 원천기술 분야의 경우 불확실성이 높을 뿐만 아니라 연구기간이 길고 지속적인 투자가 필요하지만, 이로 인한 긍정적 파급효과가 매우 크기 때문에 국가적인 지원이 지속될 필요가 있음. 둘째, 신성장동력 및 원천기술 분야에 대한 세액공제를 통하여 기업의 R&D 투자 확대 및 연구인력 고용을 촉진할 수 있음. 기존 연구에 따르면, 조세지원액이 1% 증가할 때 추가적인 연구개발투자가 최대 0.363% 유발되는 것으로 실증분석되고 있음. 조세지원에 따라 기업의 R&D 투자가 증가할 경우에는 관련 일자리도 증가할 수 있을 것으로 보임. 셋째, 이찬열의원안과 같이 중소·중견기업의 신성장동력 및 원천기술개발비에 대한 세액공제율을 상향조정함으로써 기술개발투자 환경이 상대적으로

열악한 중소·중견기업의 신성장산업 및 원천기술 분야 투자를 보다 촉진할 수 있음. 고용인원 500인 미만의 중소·중견기업의 산업기술인력 부족율은 2.9%로서 고용인원 500인 이상의 대기업의 산업기술인력 부족율 0.4%보다 7배 이상 높은 것으로 나타났음.

※ 출처 : 조세특례제한법 일부개정법률안(추경호의원 대표발의, 의안번호: 2013162, 발의연월일: 2018.4.19) 검토보고서, 국회 기획재정위원회 (2018.11), pp.6~7

상기의 국회 상임위 논의에서는 신성장동력·원천기술개발 분야와 같이 새롭게 등장하는 연구분야에 대하여 조세특례지원을 추가하는 방안에 대해서 긍정적인 입장으로 해석되는데, 이는 연구개발·인력개발의 본질적인 특성이 새로운 영역에 대한 개발과 발전이라는 점을 고려하여, 이에 의하여 고용, 생산성 등 다양한 파급효과가 있다는 점을 전제로 조세특례지원의 “효율성” 측면을 강조한 것으로 분석된다. 이러한 국회의 논의는 한편으로 매우 당연하며, 조세특례지원의 확대에 대해서 반대의 논거를 찾기 어렵다. 즉, 새로운 기술 및 산업의 등장은 매우 바람직한 현상이며, 이를 지속적으로 지원하여 산업전체에 대한 성과와 성장에 기여하겠다는 것이 연구개발·인력개발의 조세특례지원에 관한 기본적인 목적이기 때문이다. 다만, 국회 상임위 논의에서는 다음과 같은 내용을 별도로 고려되어야 할 사항을 제시하고 있다.

< 신성장동력 및 원천기술개발 포함에 대한 국회 상임위 검토의견 >

첫째, 신성장동력·원천기술개발 세액공제로 R&D 투자가 확대되거나 기업의 시장성과가 개선되었다는 명확한 실증근거가 부족하다는 평가도 제시되고 있음. 기획재정부의 심층평가에 따르면, 신성장동력·원천기술개발이 기업의 성과로 연계되기 위해서는 오랜 시간이 필요할 수도 있으나, 과거 5년간의 R&D가 세액공제에 의하여 양적으로 확대되었다거나 기업의 시장성과와 연계된다는 명확한 근거가 발견되지 않는다는 점에 유의할 필요가 있다고 지적하고 있음. 둘째, 신성장동력산업 및 원천기술에 대한 세액공제의 경우 정부가 지원 필요성이 높은 기술을 선정하여 일반 연구개발 보다 높은 세액공제율을 적용하고 있으나, 정부가 시장의 변화속도를 따라가기 어려운 측면이 있음. 셋째, 신성장동력·원천기술개발 세액공제를 활용하

는 기업이 2017년도 신고기준 200여개에 불과하여 보편적인 조세지원제도보다는 재정지원제도가 더욱 적절하다는 평가도 있음.

※ 출처 : 조세특례제한법 일부개정법률안(추경호의원 대표발의, 의안번호: 2013162, 발의연월일: 2018.4.19) 검토보고서, 국회 기획재정위원회 (2018.11), p.8

조세지출의 개념상 내용으로서 “측정가능성”은 조세지출의 규모에 대하여 적절한 측정이 가능할 것을 요청하고 있는 바, 상기의 국회 상임위 의견은 이에 대하여 문제점을 지적한 것으로 보인다. 즉, 새로운 기술 및 산업의 등장에 대하여 조세특례지원의 필요성이 인정되기 위해서는 실질적인 성과와 효과가 어느 정도 이상으로 인정되어야 하는데, 이에 대한 실증적 검토가 어려워 조세지출의 “측정가능성”을 확보하기가 어렵다는 의견인 것으로 파악된다.

또한, 조세지출의 개념상 내용으로서 “대체가능성”의 측면에서 정부가 새로운 기술과 산업에 지원을 하기 위한 수단이 조세특례지원 이외에도 다양한 방법이 존재하여 대체가능성이 존재하는 경우, 상기한 바와 같이 “측정가능성”이 불분명한 상황에서 대체가능한 방안을 선택하는 것이 타당하는 의견으로 판단된다.

4. 소 결

연구개발·인력개발에 관한 조세특례지원의 쟁점은 기업규모에 따른 지원수준의 결정과 새로운 지원영역의 등장에 따른 지원범위 포함여부로 정리된다고 볼 수 있다.

연구개발·인력개발의 특성상 중소기업에게 필요한 지원부문임에도 불구하고, 기업성장 초기 단계에서 주력하기 어려운 영역이라는 점에서 중소기업이 받는 혜택이 적을 수밖에 없으므로, 중견기업·대기업에게 자연스럽게 혜택이 많이 적용된다는 점이 문제점으로 지적된다. 그러나 이러한 점이 문제점으로 지적될 사안인지는 검토가 필요한 바, 연구개발·인력개발에 대한 국가의 지원은 기업정책에 있어서 산업전반에 영향을 주는

지원분야이기 때문에, 기업규모에 따른 특정된 목적이 추가적으로 설정되어야 할지에 대해서는 여전히 의문으로 남는다. 따라서 중소기업에게 혜택이 적게 적용된다는 점은 문제가 될 수 있으므로, 이에 대해서 특별히 감면세율과 감면세액을 상향시키는 방향으로 검토되어야 할 것이며, 중견기업과 대기업에는 투자위축이 발생되지 않는 범위에서 투자금액의 상향에 따라 체감하는 방식으로 지원하는 방식을 고려할 수 있다.

신성장동력이나 원천기술개발 등 조세지출의 개념상 내용인 “측정가능성”이 불분명한 영역에 대해서도 사실상 지원이 불가피하다고 할 것이다. 그러나 조세특례지원의 “효율성” 제고 측면에서 “대체가능성”이 존재하기 때문에, 조세특례지원 방식으로만 의존하는 것이 아니라, 재정지원이나 보증·융자와 같은 다른 대체수단이 병행되어야 할 것으로 판단된다.

V. 시설투자 조세특례

1. 개요

현행 「조세특례제한법」 제25조에서는 “특정 시설 투자 등에 대한 세액공제”라는 제명으로 시설투자에 대한 조세특례지원이 이루어지고 있다. 「조세특례제한법」 제25조제1항은 법률에서 해당 시설의 범위를 결정하고 대통령령으로 구체적인 적용범위를 확정하는 입법형태로 규정되어 있다. 과거 에너지절약시설과 환경보전시설의 투자에 대해서는 별도의 조문에서 조세특례지원의 근거가 마련되었었는데, 2018년 개정으로 삭제되면서 해당 내용이 제25조의 “특정시설”에 관한 조문으로 흡수되었다.

< 「조세특례제한법」 제25조 제1항 >

제25조(특정 시설 투자 등에 대한 세액공제) ① 내국인이 제1호부터 제3호까지의 규정에 해당하는 시설에 2021년 12월 31일까지 투자(중고품 및 대통령령으로 정하는 리스에 의한 투자는 제외한다. 이하 이 조에서 같다)하거나 제4호에 해당하는 시설을 2021년 12월 31일

까지 취득(신축, 증축, 개축 또는 구입을 포함한다. 이하 이 조에서 같다)하는 경우 또는 제5호 및 제6호에 해당하는 시설에 2019년 12월 31일까지 투자하는 경우에는 제2항에 따라 계산한 금액에 상당하는 세액을 투자를 완료한 날 또는 취득일이 속하는 과세연도의 소득세(사업소득에 대한 소득세만 해당한다) 또는 법인세에서 공제한다.

1. 대통령령으로 정하는 연구시험용 시설 및 직업훈련용 시설
2. 대통령령으로 정하는 에너지절약시설
3. 대통령령으로 정하는 환경보전시설
4. 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 근로자복지 증진을 위한 시설
 - 가. 무주택 종업원(출자자인 임원은 제외한다)에게 임대하기 위한 국민주택
 - 나. 종업원용 기숙사
 - 다. 대통령령으로 정하는 장애인·노인·임산부 등의 편의 증진을 위한 시설
 - 라. 대통령령으로 정하는 종업원의 휴식 또는 체력단련 등을 위한 시설
 - 마. 종업원의 건강관리를 위하여 「의료법」 제35조에 따라 개설한 부속 의료기관
 - 바. 「영유아보육법」에 따른 직장어린이집
5. 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 안전시설
 - 가. 「화재예방, 소방시설 설치·유지 및 안전관리에 관한 법률」 제2조에 따른 소방시설 (같은 법 제9조에 따라 특정소방대상물에 설치하여야 하는 소방시설 중 대통령령으로 정하는 시설은 제외하고 대통령령으로 정하는 소방 관련 물품을 포함한다)
 - 나. 대통령령으로 정하는 산업재해 예방시설
 - 다. 대통령령으로 정하는 광산보안시설
 - 라. 「비상대비자원 관리법」에 따라 중점관리대상으로 지정된 자가 정부의 시설 보강 및 확장 명령에 따라 비상대비업무를 수행하기 위하여 보강하거나 확장한 시설
 - 마. 「축산물 위생관리법」 제9조에 따라 안전관리인증기준을 적용받거나 「식품위생법」 제48조에 따라 식품안전관리인증기준을 적용받는 영업자 등이 설치하는 대통령령으로 정하는 위해요소 방지시설
 - 바. 대통령령으로 정하는 기술유출 방지시설
 - 사. 대통령령으로 정하는 해외자원 개발시설
 - 아. 대통령령으로 정하는 내진보강 시설
6. 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 생산성향상시설
 - 가. 대통령령으로 정하는 공정(工程) 개선 및 자동화 시설
 - 나. 대통령령으로 정하는 첨단기술시설
 - 다. 자재조달·생산계획·재고관리 등 공급망을 전자적 형태로 관리하기 위하여 사용되는 컴퓨터와 그 주변기기, 소프트웨어, 통신시설, 그 밖의 유형·무형의 시설로서 감가상각기간이 2년 이상인 시설

시설투자와 관련된 조세특례지원에 있어서는 연구개발·인력개발의 경우와 유사하게 기업의 규모에 따른 차별지원의 수준을 어떻게 정리할 것인가의 문제가 쟁점으로 논의가 되며, 한편으로 시설투자에 대한 조세특례지원이 오랜 기간 동안 이루어져 왔기 때문에 이에 대한 일몰여부의 결정을 어떻게 할 것인가의 문제가 입법과정상 주요 논의사항으로 나타난다고 볼 수 있다. 또한, 연구개발·인력개발의 경우와 유사하게 새로운 영역의 시설 등장에 대한 조세특례지원 범위의 포함여부에 대한 쟁점도 함께 나타나고 있다.

2. 일몰 여부에 대한 판단

시설투자에 대한 조세특례지원은 과거에서부터 오랜 기간동안 투자관련 조세특례지원의 주요 분야로서 인식되어져 왔다. 따라서 일몰을 전제로 하는 「조세특례제한법」에서 일몰 연장에 대한 입법과정상 논의가 매우 빈번하게 이루어졌다. 대부분의 경우 일몰 연장이 이루어졌으나, 일부 항목에 있어서는 「조세특례제한법」 내에서 조문상 조정이 이루어진 경우도 있으며, 일몰연장이 되지 않아서 조세특례지원이 정지된 경우도 있다.

생산성향상 시설 등에 대한 조세특례지원과 관련하여, 일몰연장 여부에 관한 국회 상임위의 논의내용은 다음과 같다.

< 시설투자 조세특례지원의 일몰연장 여부에 관한 국회 상임위 검토의견 >

첫째, 중소기업의 기술유출 방지시설에 대해 공제율을 7%로 인상하는 정부안은 투자여력이 부족한 중소기업들이 적극적으로 기술보호를 위한 투자에 나서도록 유도할 수 있는 점에서 바람직한 측면이 있음. 실제로 중소기업들의 기술유출 피해현황을 살펴보면 전체 조사대상 중소기업 중 12~14%의 기업이 기술유출을 경험하였고 유출 1건당 피해액은 약 15억원에 달하고 있음. 그러나 중소기업들의 기술유출 방지시설에 대한 평균 투자금액은 2009년 이후 계속 감소하여 2011년에는 1,620만원에 머무르고 있음. 다만, 기술유출은 대부분 인력유출을 통해서 이루어지고 있으므로 시설투자에 의한 유출방지 효과는 크지 않을 수 있음. 수단별 기술유출 현황을 살펴보면 “핵심인력 스카웃” 42.2%, “관계자 매수” 5.9% 등 인력유출의 비중이 매우 높음. 반면, 세제혜택이 되는 투자대상은 CCTV 카메라·금속탐지기·적외선감지

기·전자카드키·웹보안제품 등 하드웨어이기 때문에 실효성은 낮을 것으로 보임. 둘째, 정부안과 같이 기술유출 방지시설에 대해서만 세액공제율을 인상하는 방안보다, 권은희의원안과 같이 안전설비등 투자세액공제가 적용되는 모든 투자에 대해서 중소기업의 세액공제율을 7%로 인상하여 중소기업들의 안전설비에 대한 투자를 유도할 필요가 있음. 2011년 산업재해 발생현황을 살펴보면 50명 미만 사업장에서 발생한 재해자수가 총 재해자수의 82.4%에 달하고 있고, 50인 이상 사업장의 재해를 대비 50인 미만 사업장의 재해율은 3.92배에 달하고 있음. 따라서 위험에 비교적 많이 노출되어 있음에도 투자여력이 부족한 중소기업들의 안전설비 투자를 적극 유도할 필요가 있음. 또한 인력유출이 주된 원인인 기술유출 방지에 대한 조세감면 확대는 효과가 크지 않을 것으로 보이는 반면, 안전설비는 기계의 방호장치·본진 제지장치·가스검지기·추락방지시설 등 근로자 안전에 직결되는 투자를 유도하는 것으로서 조세지원의 효과가 클 것으로 보이므로, 조세지원의 적합성은 일반 안전설비 쪽이 더 크다고 할 수 있음. 뿐만 아니라 다른 투자세액공제제도와의 균형을 맞추는 측면에서도 개정안은 타당함. 안전설비등 투자세액공제는 안전설비에 대한 투자를 특별히 촉진하기 위한 제도이지만 일반적인 투자에 대한 감면제도인 「중소기업 투자세액공제(조특법 제5조)」와 세액공제율이 3%로 동일한 수준이기 때문에 중소기업에 대한 투자유인효과는 미미한 실정임. 이와 달리 현행 조세특례제한법상 특별한 투자를 촉진하기 위한 다른 제도들의 공제율을 살펴보면, 생산성향상 시설 7%(대기업 3%)·에너지절약시설 10%·환경보전시설 10%·의약품 품질관리 개선시설 7% 등 모두 중소기업에 대해서는 7% 이상을 적용하고 있음.

※ 출처 : 조세특례제한법 일부개정법률안(권은희의원 대표발의, 의안번호: 1901407, 발의연월일: 2012.8.29) 검토보고서, 국회 기획재정위원회 (2012.12), pp.5~7

중소기업의 시설투자에 대해서는 일몰연장과 함께 감면범위 확대까지 그 필요성과 중요성이 인정되어 정책목적에 따라 긍정적인 방향으로 논의가 진행된 것으로 볼 수 있다. 반면에 일몰여부를 결정할 경우 시설투자에 대한 조세특례지원의 범위가 광범위하기 때문에, 필요성 측면에서 일부 시설에 대한 지원을 줄이고 다른 시설에 대한 지원을 늘이는 방식으로 총액은 유지하면서 조세특례지원이 집중되는 부문을 다르게 설정하려는 논의 또한 이루어지는 것으로 판단된다. 또한, “효율성” 제고의 측면에서 실증평가에 따라 효과가 미비하다고 판단되는 경우에는 일몰연장이나 감면범위 확대에 대해서 부정적인 의견이 나타나는 것으로 판단된다.

상기한 국회 상임위 논의내용에 추가하여 시장의 측면에서 경기변동과 대외경제환경 등 외부적인 요인을 검토하여 일몰여부를 결정하는 경우가 있는데, 구체적인 내용은 다음과 같다.

< 대내외환경상황에 따라 일몰여부 결정에 관한 국회 상임위 검토의견 >

첫째, 중소기업 투자에 대한 지원을 확대하여 중소기업 고용증대를 유도할 수 있음. 중소기업은 우리나라 전체 사업체의 99%와 전체고용의 87%를 차지하고 있어 국가경제의 근간이며, 지난 12년간(2001년~2012년) 전체 산업 고용증가인원(401.5만명)의 96.7%인 388.3만명을 중소기업이 창출한 것으로 나타나 일자리 창출 측면에서 중요한 역할을 수행하고 있음. 따라서 중소기업 설비투자에 대한 세제혜택 규모를 인상함으로써 중소기업의 추가적인 투자 및 고용을 유도할 필요가 있음. 둘째, 최근 국내·외 경제의 불확실성이 크고 경기침체가 장기화되고 있는 상황에서 대기업에 비하여 중소기업의 투자여력이 부족한 점을 고려하면, 중소기업의 투자에 대한 세제혜택을 강화하여 중소기업의 성장을 지원할 필요성이 있음. 셋째, 현행 세법을 통한 각종 세액공제·감면의 혜택이 대기업에 집중되고 있으므로, 중소기업에 대한 세제 지원을 확대할 필요가 있음. 2012년 신고기준으로 중소기업이 받은 각종 세액공제 및 세액감면 금액이 2조 3,854억원인 반면 대기업은 그 3배에 가까운 7조 1,063억원에 이르고 있어 중소기업의 감면규모가 비교적 작은 것으로 나타남. 따라서 조세형평성을 제고하기 위하여 중소기업에 대한 세제지원을 확대할 필요가 있다는 것임. 어려운 중소기업의 경영여건을 감안할 때 중소기업에 대한 지원을 확대하는 개정안의 취지는 타당한 것으로 보임.

※ 출처 : 조세특례제한법 일부개정법률안(윤호중의원 대표발의, 의안번호: 1911370, 발의연월일: 2014.8.11) 검토보고서, 국회 기획재정위원회 (2014.11), pp.4~6

대내외 시장환경의 변화에 따라서 일몰여부를 결정하는 것으로 판단되는 상기의 국회 상임위 의견은 일반적으로 중소기업 등의 보호와 중견기업·대기업간의 비교 등을 근거로 일몰을 연장하는 의견에 추가하여 대내외환경을 함께 검토하는 모습으로 해석된다. 즉, 아직까지 대내외환경에 근거하여 일몰여부를 직접 결정하는 입법과정사례는 보이지 않고 있으며, 기본적인 일몰연장에 대한 목적이 명확한 가운데 외부사정과 환경을 검토하는 형태로 파악된다. 이와 유사한 국회 상임위 의견으로서 다음과 같은 논의가 있었다.

< 국회 상임위 검토의견 >

경제 불확실성이 가중되는 상황에서 각종 설비투자에 대한 세제지원을 지속적으로 축소할 경우 기업의 투자유인을 감소시켜 설비투자 위축으로 이어질 수 있으며, 경제활성화에 역행할 수 있다는 의견도 있음. 그러나 고용관련 세제지원의 확대 추세와 조세지원의 형평성 등을 고려하여 개정안과 같이 각종 투자세액공제율을 축소하는 방안을 긍정적으로 검토할 필요는 있을 것으로 판단됨. 세액공제율 축소에 따른 중소기업의 세부담 증가 문제가 최소화될 수 있도록 중소기업에 대한 공제율을 조정하는 방안에 대한 검토도 필요할 것으로 보임. 정부안은 3개 투자세액공제제도에 대하여 일률적으로 대기업 1%, 중견기업 3%, 중소기업 6%의 공제율을 적용하고 있음. 그러나 경제력이 취약한 중소기업의 경우 세제지원 축소에 따른 세부담 증가로 어려움을 겪을 수 있음. 특히, R&D설비, 에너지절약시설 투자세액공제의 경우 정부안에 따라 중소기업 공제율이 10%에서 6%로 4%p가 일시에 축소됨에 따라 상당한 부담이 될 수 있음. 또한, 각종 투자세액공제제도를 통한 중소기업 지원규모가 크지 않은 수준이므로, 중소기업에 대한 세제지원 규모를 유지하더라도 이에 따른 세수감소효과는 크지 않을 것으로 보임.

※ 출처 : 조세특례제한법 일부개정법률안(나성린의원 대표발의, 의안번호: 1917179, 발의연월일: 2015.10.14) 검토보고서, 국회 기획재정위원회 (2015.10), pp.4-6

3. 기업의 규모에 따른 차등 적용

중소기업에 의한 시설투자의 경우는 중소기업이 중견기업이나 대기업에 비하여 자본력과 기술력이 부족한 경우가 많기 때문에, 시설투자의 필요성이 높음에도 불구하고 부족한 자금으로 인하여 시설투자를 못하는 경우가 많다. 따라서 중소기업의 시설투자에 대한 조세특례지원은 현실적으로 매우 필요하며, 이러한 현실적 필요성은 조세특례지원 뿐만 아니라 중소기업지원정책의 목적이라고 할 수 있다. 국회 상임위에서는 다음과 같이 중소기업에 대한 설비투자 등의 조세특례지원 필요성에 대하여 설명하였다.

< 중소기업 지원에 관한 국회 상임위 검토의견 >

첫째, 중소기업 투자에 대한 지원을 확대하여 중소기업 고용증대를 유도할 수 있음. 중소기업은 우리나라 전체 사업체의 99%와 전체고용의 87%를 차지하고 있어 국가경제의 근간이며,

일자리 창출 측면에서 중요한 역할을 수행하고 있음. 따라서 중소기업 설비투자에 대한 세제 혜택 규모를 인상함으로써 중소기업의 추가적인 투자 및 고용을 유도할 필요가 있음. 둘째, 최근 국내·외 경제의 불확실성이 크고 경기침체가 장기화되고 있는 상황에서 대기업에 비하여 중소기업의 투자여력이 부족한 점을 고려하면, 중소기업의 투자에 대한 세제혜택을 강화하여 중소기업의 성장을 지원할 필요성이 있음. 셋째, 현재 각종 세액공제·감면의 혜택이 대기업에 집중되는 경향이 있으므로, 중소기업에 대한 세제지원을 확대할 필요가 있음. 한편, 개정안은 동 제도의 적용기한을 2018년에서 2019년으로 연장하고 있으나, 일몰 기한이 2년이나 남은 점을 고려할 때, 제도의 운영성과 등을 확인한 후 적용기한 연장 여부를 논의하는 것이 바람직할 것으로 보임.

※ 출처 : 조세특례제한법 일부개정법률안(박광온의원 대표발의, 의안번호: 2002100, 발의연월일: 2016.9.2) 검토보고서, 국회 기획재정위원회 (2016.11), pp.4~5

다만, 중소기업에 의한 시설투자의 조세특례지원과 관련하여 주의해야 할 사항으로서 다른 지원시책과의 관계를 살펴야 한다. 즉, 조세지출 이외의 다른 지원수단의 검토 뿐만 아니라, 동일한 형태의 조세특례지원들과의 비교가 필요할 수 있다. 즉, 공제율이나 지원 범위에 있어서 차이가 발생하는 경우, 중소기업 간에 있어서도 “공평성”의 원칙에 어긋나는 지원수단의 선택이 발생할 수 있다. 이에 대한 국회 상임위 논의에서는 다음과 같이 설명하면서 설비투자의 조세특례에 있어서의 “공평성”에 관한 의견을 제시하였다.

< 설비투자의 조세특례에 관한 국회 상임위 검토의견 >

첫째, 동 제도와 같은 일반적인 투자지원 제도는 고용창출 등 특정한 정책목적을 위한 투자 지원 제도에 비하여 혜택을 낮게 설정하는 것이 바람직하다는 의견이 있음. 『조세특례제한법』은 기업의 투자를 지원하기 위하여 각종 투자세액공제제도를 마련하고 있음. 특히, 고용창출·에너지시설·환경보전시설·연구개발설비 등 투자촉진의 필요성이 높은 분야에 대해서는, 일반적으로 적용되는 투자세액공제율 3%보다 더 높은 공제율을 부여하고 있음. 그런데 개정안과 같이 일반적으로 적용되는 투자세액공제를 대폭 상향조정할 경우 중소기업 입장에서 다른 투자지원제도를 활용할 유인이 없어 다른 제도가 사문화될 수 있음. 둘째, 동 제도는 설비투자를 실시한 중소기업을 지원하는 제도이므로 투자여력이 있는 흑자 중소기업만 지원

을 받게 되고 경영상 어려움을 겪고 있는 적자 중소기업의 경우 투자를 할 수 없어 지원을 받지 못하기 때문에 공제율을 확대하는 것은 조세형평성에 맞지 않는다는 의견이 있음.

※ 출처 : 조세특례제한법 일부개정법률안(박광온의원 대표발의, 의안번호: 2002100, 발의연월일: 2016.9.2) 검토보고서, 국회 기획재정위원회 (2016.11), pp.3~4

한편, 중소기업에 대한 지원수준을 높이는 것과 중견기업이나 대기업에 대한 지원수준을 낮추는 방식으로 조세형평과 공평성의 원칙에 수렴하려는 조세특례지원방식이 검토될 수 있다. 이는 연구개발·인력개발에 대한 조세특례지원의 국회 입법과정에서도 논의되었던 내용과 동일한 사항이라고 할 수 있는 바, 역시 동일한 입장으로 조세특례지원의 목적이 특정된 규모를 가진 기업에만 적용할 것인지, 아니며 기업 전반에 대하여 적용될 것인지를 판단이 우선되어야 할 것이다. 이에 대한 국회 상임위는 다음과 같은 논의를 진행하였다.

< 시설투자 조세특례의 고려사항에 관한 국회 상임위 검토의견 >

안전과 환경 분야의 중요성을 고려할 때 이들 시설에 대한 투자를 촉진할 필요가 있어 공제율을 하향 조정하는 것에 대해 논의가 필요함. 안전과 환경설비가 제대로 갖춰지지 않을 경우 사고발생시 그 피해가 매우 크다는 것임. 또한 생산설향상시설은 공정개선, 자동화, 정보화시설 등으로서 4차 산업혁명에 대한 대응이 시급한 실정에서 4차 산업혁명을 대비하는 시설로서 그 설치를 촉진할 필요가 있으므로 대기업과 중소기업의 공제율을 인하하는 것에 대해 신중할 필요가 있음. 박광온의원안과 같이 안전설비 투자 등 세액공제에 있어 중소기업에 대한 공제율을 인상하는 것은 정부안과 같이 논의가 필요함. 정부안은 중견기업과 대기업의 공제율을 낮추려는 것이고 박광온의원안은 중소기업의 공제율을 높이려는 것인바 안전설비 투자 세액공제제도의 목적, 기업규모별 지원 필요성 등을 종합적으로 검토해야 함. 기한연장에 관한 정부안과 조정식의원안, 오제세의원안, 추경호의원안, 박광온의원안은 구체적인 연장기간에 대해서만 다른 것인바, 적절한 연장기간에 대해 논의가 필요함. 종합적으로 생산성향상 시설, 안전설비, 환경보전시설의 중요성과 필요성을 고려하여 동 제도의 공제율을 인하하는 것은 신중히 검토해야 할 것이고, 중소기업의 안전설비 투자에 대한 세액공제율을 인상하는

것은 다른 시설에 대한 공제율 및 기업규모별 공제율을 종합적으로 검토해야 할 것이며, 적절한 연장기간에 대해서도 논의가 필요함.

※ 출처 : 조세특례제한법 일부개정법률안(조정식의원 대표발의, 의안번호: 2006141, 발의연월일: 2017.3.14) 검토보고서, 국회 기획재정위원회 (2017.11), pp.5~6

대기업·중견기업이 투자하는 에너지절약시설의 규모가 더 크다는 점을 감안할 때, 동 제도의 궁극적 목적인 에너지절약을 보다 유도하기 위해서는 대기업 및 중견기업에 대한 세액공제율을 상향할 필요성이 인정되는 측면이 있음. 2018년 조세특례심층평가에 따르면, 기업규모간 세액공제율의 차등적용이 상대적으로 중소기업의 투자확률을 높인다는 증거가 실증적으로 불명확하다는 점을 고려하고, 에너지절약시설에 대한 투자는 대기업·중견기업 위주로 이루어지고 있다는 점 등을 감안할 때, 에너지절약이라는 최종목표달성이 보다 중요시된다면 세액공제율의 차등적용방식을 재고할 필요도 있다고 평가되고 있음.

※ 출처 : 조세특례제한법 일부개정법률안(추경호의원 대표발의, 의안번호: 2013162, 발의연월일: 2018.4.19) 검토보고서, 국회 기획재정위원회 (2018.11), pp.24~25

상기의 국회 상임위 의견에서는 설비투자 등의 조세특례지원에 있어서 구체적인 방안과 방향을 제시하지는 않았지만, 기본적이고 원칙적인 사항으로서 설비투자가 가지는 중요성에 대한 인식과 기업규모에 따른 조세특례지원의 필요성 및 목적, 유사 시설들에 대한 조세특례지원과의 비교 등 종합적인 고려와 검토의 필요성을 강조한 것으로 판단된다.

또한, 상기 국회 상임위 의견에서는 기업규모에 따른 시설투자에 대한 조세특례지원은 중소기업·중견기업·대기업 모두에게 있어서 국가적 차원의 지원이 필요한 사항으로서 어느 일방만을 지원하는 것은 타당하지 않고, 모두 지원하되 기업규모의 차이를 인정함으로써 차등적인 지원방식을 제언하고 있다는 점에서 의미가 있다.

4. 새로운 부문에 관한 시설투자의 조세특례지원 범위 포함 검토

시설투자에 대한 조세특례지원도 연구개발·인력개발의 경우와 마찬가지로 새로운 영역에서 새로운 시설투자의 경우가 발생하는 경우 이를 기존 조세특례지원의 부문으로

포섭하여 지원을 할 것인가의 문제가 발생한다. 최근 4차 산업혁명의 분위기에서 새로운 시설에 대한 투자가 이루어짐에 따라서 조세특례지원의 수요가 발생하고 있는 상황에 대하여 조세특례지원의 영역확대에 대한 검토가 필요하게 된다. 이에 대하여 최근의 「조세특례제한법」 개정안은 이러한 새로운 4차 산업혁명 시대에 부합하는 시설투자에 대하여 조세특례지원의 도입이 포함되어 논의되고 있다. 이에 대하여 국회 상임위는 다음과 같은 논의를 진행하였다.

< 신산업으로 조세특례 범위 확대에 관한 국회 상임위 검토의견(1) >

통신서비스는 모든 국민이 활용해야 하는 필수재적 성격이 있다는 점을 감안할 때, 통신서비스 제공을 위한 통신망을 구축하는 데에 국가적 지원이 필요한 측면이 있음. 「전기통신사업법」 제4조 및 제6조에 따르면, 정부는 모든 국민이 안정적인 통신서비스를 제공받을 수 있도록 기간통신사업자에 대한 진입허가와 보편적인 서비스 제공 규제를 도입하고 있어, 전기통신서비스가 필수재의 성격을 가진 것으로 볼 여지가 있음. 또한, 「국토기본법」 제4조에서는 국가와 지방자치단체가 체계적으로 확충하여야 하는 시설로 정보통신 시설을 규정하고 있어 정보통신 시설을 국가의 기간시설로 보고 있음. 넷째, 국회 4차 산업혁명 특별위원회는 그 활동결과보고서에서 4차 산업혁명의 핵심 인프라인 5G 네트워크 구축을 지원하고 이를 기반으로 한 산업생태계 구축방안 마련을 위하여, 5G·IoT 등 핵심 인프라 투자에 대한 세제지원을 강화할 것을 입법권고한 바 있다는 점을 고려할 필요가 있음.

※ 출처 : 조세특례제한법 일부개정법률안(추경호의원 대표발의, 의안번호: 2013382, 발의연월일: 2018.5.2) 검토보고서, 국회 기획재정위원회 (2018.11), pp.11~12

4차 산업혁명과 관련된 새로운 신산업의 등장은 새로운 시설 및 설비에 대한 투자를 수반하게 되는 바, 이를 지원하기 위한 조세특례지원은 기존 설비투자에 대한 조세특례지원과 등가를 이루어야 한다는 일정한 규범적 기준이 존재하게 된다. 상기의 국회 상임위의견은 “통신산업”이라는 특수한 산업을 전제로 조세특례지원을 논의한 법안인 바, 국가 기간산업의 하나로서 통신산업의 중요성 정책적 필요성에 의하여 조세특례지원의 당위성을 논의하는 것으로 파악된다. 조세특례지원의 입법에 있어서 이러한 방식의 논거제시는 “공평”과 “효율”의 측면에서의 검토와 다르고, 조세지출의 개념적 내용에 관한 기준에

서의 검토와 다르다고 할 수 있는 바, 오로지 정책적 목적과 필요성에 근거하여 조세특례 지원의 입법은 정책유도적 성격의 조세특례라고 볼 수 있다. 그럼에도 불구하고 정부정책의 목적에 따른 일방적인 필요성 주장은 조세특례입법에 있어서 적절한 검토방식은 아닌 것으로 판단된다. 따라서 국회 상임위 논의에 있어서는 이러한 조세특례지원의 입법태도에 관하여 다음과 같은 내용으로 반론하였다.

< 신산업으로 조세특례 범위 확대에 관한 국회 상임위 검토의견(2) >

첫째, 5G 이동통신망은 공공재로서 정부에서 투자비용이 절감되도록 지원하고 있으며, 5G 이동통신망은 주파수 경매시 제출한 투자계획에 따라 일정수준의 투자를 하도록 기속하고 있는 상황이라는 점을 고려할 때, 세제지원으로 투자확대 효과가 일부 있을 수 있으나 투자확대의 규모가 크게 발생할 수 있을지 여부는 불분명하다는 것임. (중략) 둘째, 대기업의 설비투자에 대해서도 5%의 공제율을 적용함에 따라 조세형평성이 다소 침해된다는 우려가 제기될 수 있음. 5G 등 이동통신망 설치를 위한 전기통신설비는 현재도 생산성향상시설 투자세액공제를 통해 일반 투자세액공제보다 높은 공제율을 적용 중이라는 점을 고려할 필요가 있음. 또한, 투자유인·여력이 충분한 대기업에 대해 대규모 세제지원 시 조세형평성 악화 및 통신사 특혜시비 등이 제기될 수 있으며, 대기업에 대한 투자세액 공제율을 꾸준히 축소시켜 온 감면정비 방향과도 배치되는 측면이 있음. 셋째, 5G와 관련된 전기통신설비 투자세액공제율 인상 시 다른 신성장기술 관련 일반설비 투자에 대해서도 공제율 인상요구가 확산될 우려가 있다는 지적이 있음. 신성장기술을 이용한 일반설비 투자에 대한 공제율을 상향될 경우에는 신성장사업화 시설투자 세액공제제도의 공제범위가 신성장기술제품 제조설비에서 일반 설비로 지나치게 확대되어 대규모 세수감소 발생 및 신성장기술 특화 투자지원이라는 제도 취지가 약화될 수 있음.

※ 출처 : 조세특례제한법 일부개정법률안(추경호의원 대표발의, 의안번호: 2013382, 발의연월일: 2018.5.2) 검토보고서, 국회 기획재정위원회 (2018.11), pp.13~15

상기의 국회 상임위 논의내용은 핵심은 우선적으로 ① 조세특례지원에 따른 투자증가 또는 투자확대의 실증적인 근거가 필요하다고 하였으며, ② 기존의 조세특례지원과 비교하였을 때에 적용대상, 지원수준 등에 있어서 “공평성”의 원칙에 부합되지 않고, ③ 신성장과 약간의 관련만 있어도 공제가 될 수 있는 상황이 발생함으로써, 조세지출의 개념상 내용인 “특정성”의 성격에 부합하지 않는 문제가 발생한다는 점을 지적한 것으로 판단된다. 따라

서 새로운 신산업의 등장과 관련하여 새로운 종류의 시설투자에 대한 조세특례지원의 입법에 있어서는 기존 방식과 동일한 실증적 근거를 필요로 함을 당연하고, 새로운 개념이라는 점에서 발생하는 유사제도와와의 혼용 및 개념의 불합리한 확대 등에서 발생하는 조세특례입법의 공정성과 특정성을 고려한 입법과정이 되어야 할 것으로 판단된다. 이와 관련하여 유사한 개정안에 대한 국회 상임위 검토에서는 다음과 같은 의견이 개진되었다.

< 신산업으로 조세특례 범위 확대에 관한 국회 상임위 검토의견(3) >

첫째, 지능정보기술 분야에 대한 과세특례 확대는 신성장동력 연구분야의 다른 기술 분야들과의 형평성 측면에서 문제가 제기될 수 있음. (중략) 차세대 소프트웨어의 융합보안기술의 경우 자율주행차·로봇·IoT 등 융합서비스·제품의 보안내재화 기술로 소프트웨어 기술뿐 아니라 지능정보기술, 미래형자동차기술, 로봇 등 다른 신성장동력기술과 연계가 필요함. 둘째, 개정안은 대기업에 대한 연구·인력개발비 세액공제율을 확대하고 있어 조세형평성을 다소 저해하는 측면이 있음. 개정안에 따른 대기업에 대한 지능정보기술 분야 연구·인력개발비 세액공제율은 25~35%로 현행 연구개발비(20~30%)보다는 5%p, 현행 인력개발비(0~2%)보다는 23~35%p이나 높음. 조세지출의 효과성을 높이고 양극화 해소 및 재정건전성 개선을 도모한다는 측면에서는 신성장기술 분야에 대한 적극적 투자여력 및 담세여력이 있는 대기업에 세제혜택을 크게 강화하기 보다는 투자환경이 열악한 중소기업으로 지원대상을 한정하는 방안을 검토할 필요가 있음. 현행 연구·인력개발비에 대한 세액공제의 경우에도 중소기업의 공제혜택의 비중이 2007년 35.6%에서 2014년 32.2%로 하락하고 있는 등 대기업에 대해 혜택이 집중됨에 따라 지속적으로 대기업에 대한 세액공제율을 축소하여 왔다는 점을 감안할 필요가 있음. 셋째, 개정안은 연구소 또는 전담부서의 정규직 근로자 고용에 따른 인건비 및 사회보험료의 세액공제 대상을 근무부서를 기준으로 하여 지능정보기술 분야 연구개발을 수행하는 “연구소 또는 전담부서에 근무하는 정규직 근로자”로 규정함에 따라, 법문상 해당 연구소 등에 근무하는 연구인력이 아닌 행정·지원인력의 경우에도 공제 대상이 될 수 있음. 개정안은 중소기업 등의 지능정보기술 분야 R&D 및 연구인력을 지원하고자 하는 취지이므로 조세특례의 효과성을 제고하는 차원에서 감면대상을 연구인력으로 한정하는 것이 바람직함. 넷째, 지능정보기술 분야의 세제지원 확대 규모와 관련하여 정부가 재정지원 규모 및 2017년 세법개정에서 신성장동력 및 원천기술에 대한 연구개발 활동을 촉진하기 위하여 연구개발비의 공제를 확대하여 2018년부터 적용하고 있다는 점을 종합적으로 감안할 필요가 있음. (중략)

※ 출처 : 조세특례제한법 일부개정법률안(박광온의원 대표발의, 의안번호: 2011799, 발의연월일: 2018.2.6) 검토보고서, 국회 기획재정위원회 (2018.11), pp.23~25

5. 소 결

시설투자에 대한 조세특례지원은 연구개발·인력개발에 대한 조세특례지원과 유사한 성격을 가지고 있다. 즉, 입법과정에서 검토되는 기준과 논의가 유사한 측면이 있다는 점을 확인할 수 있다. 공통적으로 기업규모에 대한 조세특례지원의 공평성 문제와 이를 해소하기 위한 차등적 적용방식의 고려 등은 양 제도간에 공통적으로 발생하는 쟁점사항임과 동시에 유사한 해결방안의 마련이 요청되는 부문이다.

시설투자에 대한 조세특례지원은 오랜 기간 동안 장기적으로 조세특례가 이루어진 영역으로 구별되는 바, 이에 따라서 일몰여부에 관한 구체적이고 객관적인 검토기준이 필요한 현실이었다. 시설투자가 산업전반에 걸친 중요한 투자영역으로 여겨지기 때문에, 시장 상황과 대외환경 등의 영향을 직접적으로 받는다는 전제가 있으므로, 객관적이고 보편적인 기준 보다는 시기적 상황과 시장의 여건에 따라서 일몰여부가 결정되는 경우가 많았다는 검토가 가능하다.

기업규모에 따라서 중소기업·중견기업·대기업 간의 효율적인 조세특례지원이 이루어질 수 있는 최적점에 대한 검토가 시설투자 및 연구개발·인력개발에 대한 조세특례지원의 공통적인 부분 중의 하나이다. 이는 시설투자와 연구개발·인력개발에 대한 지원은 기업규모를 기준으로 특정한 기업군을 지원하는 제도가 아니라, 기업전반에 대한 지원수단으로서 중요한 의미를 가지는 제도이기 때문이다. 그러나 기업규모가 적은 중소기업이 중견기업이나 대기업에 비하여 적은 혜택을 받게 되는 것은 공평성의 원칙에 어긋난다는 문제가 발생할 수 있으므로, 차등적인 조세특례지원의 최적점을 찾아서 조세특례지원의 효율성을 제고하는 것이 필요한 것으로 분석된다.

새로운 영역의 산업등장과 4차산업혁명에 따른 기술진보로 인하여 새로운 영역의 시설에 대한 투자의 조세특례지원이 정책적으로 필요한 바, 이에 대해서 정책적 필요성만을 강조하여 지원할 것이 아니라, 유사업종·유사시설에 대한 공평성의 원칙에 어긋나지 않는 수준을 찾아야 할 것이며, 이에 대해서는 필수적으로 실증적 근거가 필요할 것으로 판단된다.

제4장 창업·투자 관련 조세특례제도 해외 입법례

제1절 서 설

제2절 미 국

제3절 일 본

제4절 소 결

제4장

창업·투자 관련 조세특례제도 해외 입법례

제1절 서설

우리나라의 중소기업에 대한 조세지원의 구체적인 근거가 되는 「조세제한특례법」에서는 중소기업에 대한 세제지원 및 조세감면에 관한 내용을 규정함에 있어서 「중소기업기본법」에서 정의하고 있는 “중소기업”의 개념과 범위를 전제로 하면서도 개별적으로는 조세감면이 이루어지는 구체적인 규정에서 해당 조문별로 그 지원대상이나 지원기준·자격을 달리 정하고 있는 형태가 우리나라의 일반적인 입법방식이라고 할 수 있다.

지원·육성·촉진 등에 관한 법률 등 일반적인 법률에서 중소기업의 범위를 설정하는 경우는 있는데, 미국의 경우에 있어서는 “small business”라는 용어를 사용하면서 중소기업을 나타내는 것으로 판단되며, 이와 관련하여 “small business”를 규정하고 있는 「Small Business Act」에서 그 대상범위를 정하게 된다. 그러나 이 법률에 따른 중소기업 또는 소기업의 범위를 조세법상의 지원대상으로 하여 동일하게 사용하여, 그 기준과 범위 그대로 지원대상으로 규정하지 않는 것으로 보이는 바, 이는 미국의 조세법의 경우 각 개별주마다 다르게 규율하는 경우가 일반적이며, 이에 따라서 조세지원의 경우에도 차별적으로 규정하여 적용되는 경우가 발생하게 된다는 일반적으로 알려진 미국의 조세법상의 특징에서 기인하는 것으로 판단할 수 있다.

구체적으로는 우리나라와 같은 중앙집권형 국가의 경우 중앙정부가 조세의 감면방향과 내용에 대하여 주도적 입장을 취하는 반면, 미국과 같은 연방국가에서는 연방정부와 지방정부의 조세제도가 구분되어 있으며, 지방정부의 지방세 관련 자주성이 최대한 보장

되고 있는 점을 유의하여 보아야 할 것이다.²⁸⁰⁾ 여러 많은 국가에서 인정하고 있는 여러 가지 기업 활동 중에서 창업·투자 관련 기업활동에 대해서는 다양한 지원조세 제도가 운영되고 있을 것으로 예상되지만, 여기에서는 연방국가 형태로서 미국의 조세제도와 중앙정부 주도형인 일본의 조세제도를 중심으로 입법례를 검토해 보도록 한다.

제2절 미 국

I. 조세지출의 의의

1. 조세지출의 의미와 근거

미국은 연방정부와 지방정부(주정부, 지방 또는 지방자치단체)로 조세체계가 구분되어 있으며 이 중 연방세(federal tax)가 높은 비중을 차지하고 있다.²⁸¹⁾ 연방세법의 이행을 관할하는 미국 국세청은 세액공제 감면을 개인(individual)과 기업(business)으로 구분하고 있으며 이 중 기업 세액공제 항목은 제조업 에너지 효율 설비 세액공제(Manufacturers' Energy Efficient Appliance Credit), 충전식 전기자동차 세액공제(Plug-in Electric Dr e Vehicle Credit (IRC 30D)), 연구 세액공제(Research Credit), 사업비용 공제(Deducting Business Expenses(including depreciation))로 구분된다.²⁸²⁾

미국에서는 1974년부터 「의회법(Budget Act of 1974)」에 따라 조세지출을 연간 예산의 한 부분으로 보고 그 목록과 조세감면액 현황을 표로 정리하여 의회에 보고하도록 의무화하였다.²⁸³⁾ 이 법에서 기준조세체계에서 벗어난 비과세, 세액감면, 소득공제, 세액공제 또는 세제지원금, 우대세율, 과세이연이라는 6가지 유형의 특례조항에 의해 초래되는 세 수손실에 대하여 조세지출이라 하였다.²⁸⁴⁾ 이러한 조세지출 규모에 대해 재무부와 의회

280) 이선화·김필현, 지방세 감면제도의 정비를 통한 세수확충방안, 한국지방세연구원 (2014.3), p.2

281) 정동호, 창업중소기업 등에 대한 세액감면, 기획재정부 (2018.9.15.), p.68

282) 정동호, 앞의 보고서, p.68

283) 김용대 외, 주요국 조세지출 제도 운영 방식의 이해, 한국조세재정연구원 (2018.12), p.18

284) 김용대 외, 주요국 조세지출 제도 운영 방식의 이해, 한국조세재정연구원 (2018.12), p.19

내 합동조세위원회(Congressional Joint Committee on Taxation : JCT)에서 실적치 집계 및 전망치를 추정하고 있다.²⁸⁵⁾

2. 조세 관련 입법의 절차 등

< 미국의 조세 관련 입법절차 개요 >

미국에서의 세법 관련 입법의 절차는 일반적인 미국의 입법절차와 유사하게 진행이 되지만 세입과 관련한 모든 법안은 하원에서 입안 절차를 진행하도록 규정하고 있다.

조세특례에 해당하는 조세지출 조항의 신설이 필요한 경우 세법 제·개정의 절차와 동일하게 하원의 세입위원회에서 개정안을 마련하여 세입위원회(the House Ways and Means Committee)로 회부하고 이 위원회에서 공청회 개최 및 전문가의 의견을 청취하여 입법부 및 행정부 Tax Staff의 지원을 받아 하원 본회의에 제출할 세법 개정안이 포함된 보고서를 준비하여 본회의에서 심의·의결한다.

하원에서 통과한 세법개정안은 상원과 상원 재무위원회(Senate Finance Committee)의 세법개정안 수정안이 상원에 보고되면 상원 본회의에서는 이에 대해 수정 및 의결을 하게 되며, 상원 재무위원회에서 공청회 개최 및 재무부, 의회 Tax Staff의 지원을 받아 세법개정안을 수정하게 된다.

일반적으로 상원에서 의결한 세법안은 하원의 법안과 다르며 이 경우 합동조세협의위원회(A Joint Tax Conference Committee)를 소집하여 두 법안의 조정을 진행하는데 양원 합동협의위원회는 상원 재무위원회와 하원 세입위원회 대표 위원들로 구성되며, 양측의 의견을 수렴하여 조정된 법안에 대한 합의를 이끌어 내도록 하며, 합의되지 못할 경우 폐기된다.

합동조세위원회에서 합의된 세법안은 다시 양원 본회의에 부의되어 승인을 받고 대통령이 세법안에 서명함으로써 법률로 확정되는 절차를 거친다.

※ 출처 : 「김용대 외, 주요국 조세지출 제도 운영 방식의 이해, 한국조세재정연구원 (2018.12), pp.18~30」 중 일부를 발췌하여 정리함

상기의 국내 선행연구에서 설명하고 있는 바와 같은 입법방식에 있어서 원칙적인 절차적인 진행에 추가하여 일부 정치적이고 정무적인 요소가 포함될 여지가 있는데, 본 연구

285) 김용대 외, 앞의 보고서, p.21

의 수행을 위하여 2019년 7월에 진행되었던 Scott A. Schumacher 미국 워싱턴대학교 교수와의 인터뷰에서는 “미국에서 조세감면을 위한 대한 입법기준이 있는가에 대하여 조세지출예산서에 조세감면 혜택이 포함되려면 상·하원의원의 노력이나 로비에 따라 도입된다”고 설명하였다. 한편, 조세지출에 대한 사후평가에 대해서도 철저하게 검증한 이후에 도입된 조세지출의 경우라고 하더라도 그 목표의 달성여부를 판단하기 위한 평가방식은 구체적으로 진행되고 있지 않은 것으로 보여진다. 즉, 본 연구의 수행을 위하여 2019년 7월에 진행되었던 Scott A. Schumacher 미국 워싱턴대학교 교수와의 인터뷰에서도 “미국 내에서 중소기업 등에 대한 세금감면의 효과를 측정할 수 있는 방법이 특별하게 존재하고 있는 것은 아니라고 하면서, 특정 조항이 세금감면을 받은 중소기업 등에 대하여 도움이 되는지에 대해서는 논쟁이 있었다”는 점을 밝힌 바 있으며, 추가적인 인터뷰 의견으로서 “미국의 경우에도 우리나라와 같이 조세감면 조항에 대한 연장 즉, 일몰조항의 연장에 관한 이슈가 발생하고 있으며, 의회에서 일몰조항 연장에 관한 입법을 통해 이들 조항의 연장이 진행된다”고 설명하였다.

3. 세금감면과 일자리법(TCJA)을 통한 세금감면

2017년 12월 22일 1986년 세금개혁법(Tax Reform Act) 이후 가장 광범위한 세금법 개정안이 통과되었고, 「세금감면과 일자리법(Tax Cuts and Jobs Act of 2017 ; TCJA)」을 통해 대부분의 개인 세금 계산에 대한 소득세율을 낮추고 기업의 소득세율은 크게 감면하는 효과가 있게 되었다.²⁸⁶⁾ 또한, 법인의 소유주에게 새로운 세금 공제를 제공하고 개별 대체 최저세금(AMT) 및 부동산 세금면제를 크게 증가시키게 되며 이를 통해 외국 소득에 대한 과세와 관련하여 주요한 변화가 된다고 한다.²⁸⁷⁾ 그러나 TCJA를 통한 세금감면은 대부분 일몰규정으로 한시적인 효과를 기대하는 상황이며, 고소득층에게는 불균형적으로 적용되는 부분도 있고 이 법안에서 일부혜택은 삭제되는 내용도 담고 있기 때

286) <https://www.smith-howard.com/2018-tax-cuts-jobs-act-overview/> (2019. 10. 21. 최종접속)

287) <https://www.smith-howard.com/2018-tax-cuts-jobs-act-overview/> (2019. 10. 21. 최종접속)

문에 개인이나 기업이 상황에 따라 적용이 가능한 부분과 불가능한 부분이 발생하게 된다.²⁸⁸⁾ 즉, 사업 소득에 대한 세금 기반의 몇 가지 변화를 제외하고 2025 년 이후에 모두 만료되거나 일부 조항은 더 조기에 만료(예 : 의료비용의 공제액 증가는 2017년 및 2018 년 세금공제에만 적용)되도록 규정되어 있다.²⁸⁹⁾ 미국 의회는 TCJA의 수입 비용을 의회 예산 결의안에서 10년간의 수입손실에 대한 전반적인 제약과 일치하는 수준으로 제한하고 상원예산규칙(10년 후 연방예산의 적자를 증가시키지 않도록 하는 규칙)을 준수하기 위해 개별조항을 일몰로 규정하였다고 밝히고 있다.²⁹⁰⁾

TCJA는 많은 세금감면 조항을 담고 있어 다 소개하기 어렵지만, 기업에 대한 대표적인 변경사항으로 새로운 21 % 법인 세율을 들 수 있는 바, TCJA 이전의 법률에 따라 C법인 (Corporation)은 0 ~ 50,000 달러의 과세 소득에 대해 15%의 비율로 연방소득세를 납부하고, 50,001 ~ 75,000 달러의 과세 소득에 대해서는 25%, 과세 소득이 75,001 ~ 천만 달러 인 경우 34%, 천만 달러 이상의 과세소득에 대해서는 35%를 납부하였으며, 개인서비스 회사(PSC)는 35%의 고정액을 납부하였으나, 2018년 이후의 세금 연도에 대해 TCJA는 21%의 고정된 법인 요율을 적용받게 되며, 비율은 PSC에도 적용되도록 하였다.²⁹¹⁾ 또한, 기업은 즉시 더 많은 비용을 지출 할 수 있게 되었는데, TCJA 제179조에 따라 기업이 비용을 지출하거나 서비스를 제공하는 것에 대한 최대 공제액을 50만 달러에서 100만 달러로 인상했기 때문이다.²⁹²⁾

288) https://www.whitehouse.gov/wp-content/uploads/2018/02/WH_CuttingTaxesForAmericanWorkers_Feb2018.pdf (2019. 10. 21. 최종접속)

289) <https://www.taxpolicycenter.org/briefing-book/how-did-tax-cuts-and-jobs-act-change-personal-taxes> (2019. 10. 21. 최종접속)

290) <https://www.taxpolicycenter.org/briefing-book/how-did-tax-cuts-and-jobs-act-change-personal-taxes> (2019. 10. 21. 최종접속)

291) <https://www.smith-howard.com/2018-tax-cuts-jobs-act-overview/> (2019. 10. 21. 최종접속)

292) <https://www.irs.gov/tax-reform-small-business-initiative> (2019. 10. 21. 최종접속)

II. 창업지원 관련 조세특례 제도

1. 개요

미국연방법에서 「Small Business Act」외에 신생기업의 창업에 관한 별도의 법은 없으나, 창업한지 얼마 되지 않은 신생기업, 그 중에서도 요건에 맞는 ‘신성장기업’에 자본시장으로의 접근을 용이하게 해주는 「잡스법(Jumpstart Our Business Startups Act, JOBS Act)」은 신생기업에 대한 지원을 통해 창업을 간접적으로 지원하는 효과를 가져오기 때문에 창업지원법의 일종인 것으로 간주되는 것으로 볼 수 있다.²⁹³⁾ 창업이나 창업기업에 대한 별도의 법적인 정의와는 상관없이 미국 국세청(IRS)은 개인과 기업을 대상으로 세액공제(tax credit) 항목을 제시하고 있으며, 구체적으로는 IRS에서 과세대상 기업의 구분을 사업 유형으로 구분하여 ① 개인기업(Sole Proprietorship, 비법인기업으로 우리나라에서는 개인인 자영업자에 해당), ② 조합(Partnership, 공동의 사업을 수행하기 위한 둘 이상의 사람이 참여하는 사업형태), ③ 국제 비즈니스(International Business, 미국 내 활동이 있는 외국 사업체 또는 미국 이외에서 활동이 있는 국내 사업체), ④ 법인(Corporation, 독립법인), ⑤ S Corporation(연방 세금 납부를 목적으로 법인의 소득, 손실, 공제 및 크레딧을 주주에게 부여하는 회사), ⑥ 유한책임회사 또는 LLC로 나누었으며, 각 유형에 따른 기업을 설립하고 세금을 납부하도록 하고 있다.²⁹⁴⁾ 예컨대, 자영업자의 경우 기본적으로 소득세(Income tax), 추정세(Estimated tax), 자영업 세금(Self-Employment Tax), 고용세(Employment Tax, 종업원을 고용하고 있을 경우 해당), 소비세(Excise Tax)를 납부하는 것으로 하면서 각 요건에 따라 조세혜택이 부여되는 형태라 할 수 있다.²⁹⁵⁾ 다만, 창업기업(start-up) 또는 소규모 기업(small business) 관련 세액공제는 명확히 제시되지 않은 것으로 판단된다.²⁹⁶⁾ 미국 중소 벤처기업의 지원은 세제 지원의 경우 제한적이나 민간부문

293) 한정미 외, 중소기업창업 지원법 개정 방향에 대한 연구, 창업진흥원 (2019.2), p.41

294) <https://www.irs.gov/businesses> (2019. 10. 21 최종접속)

295) <https://www.irs.gov/ko/businesses/small-businesses-self-employed/business-taxes> (2019. 10. 21. 최종접속)

296) 정동호, 창업중소기업 등에 대한 세액감면, 기획재정부 (2018.9.15.), p.68

의 창업자금 지원 등이 상대적으로 활발히 이루어진 것으로 나타나며 벤처 창업기업 관련 법제로 IRC §195, §248, §709와 창업기업지원법을 그 예로 제시하고 있다.²⁹⁷⁾

미국법전(United States Code) 26 U.S. Code § 195 - Start-up expenditures의 비용 자본화 관련하여 창업기업(start-up)이 무역 또는 사업을 위해 지출한 비용과 창업비용(start-up expenditures)이 미화 50,000불을 초과하여 세금 감면 금액이 5,000불에 해당할 경우 두개의 항목 중 더 작은 액수에 해당하는 세금을 감면받을 수 있다.²⁹⁸⁾ 창업 시작 월로부터 15년(180개월) 동안 잔여 창업비용(remainder of such start-up expenditure)은 감면이 가능하다.²⁹⁹⁾ 미국의 경우 창업 중소기업을 지원하기 위한 방안으로 특정 항목에 대한 조세감면 등의 정책보다는 창업 지원과 일자리 창출 등 정책목표 달성을 위해 정부는 민간부문과 창업기업의 연계를 강화할 수 있도록 촉진자(facilitator) 역할을 수행하는 것으로 판단되며, 이외에 경제특구제도(enterprise zone) 등을 운영하여 해당 지구내 소재한 기업의 신규채용 등과 연계하여 세제감면의 혜택을 제공하고 있다.³⁰⁰⁾

이하에서는 미국에서의 창업지원을 위한 조세지원과 관련이 있는 것으로 판단되는 각 대상별 법률의 내용을 정리한다.

2. 개업비(I.R.C. §195)

개업비란 법인 설립 후 영업개시 전까지 지출하는 경비로서 실내장식비, 홍보비, 영업장 청소비 등이 포함되며, 이러한 개업비는 납세자의 선택에 따라 일정한 금액 한도 내에서 비용으로 인식하거나 또는 자본화(capitalization)될 수 있고, 비용으로 인식하지 않은 개업비는 영업을 개시한 날로부터 180개월간 상각한다.³⁰¹⁾ 개업비에 관한 당해 규정을

297) 정동호, 창업중소기업 등에 대한 세액감면, 기획재정부 (2018.9.15.), p.68

298) 정동호, 앞의 보고서, p.68

299) 정동호, 앞의 보고서, p.68

300) 정동호, 앞의 보고서, p.69

301) I.R.C. §195(b)(1)(B).

적용받을 수 있는 납세자는 개인과 법인으로서, 공제한도의 제한 외에는 공제대상자에 아무런 제한이 없으며, 개업비의 개념과 범위를 보면, 개업비란 적극적인 사업의 인수 또는 창업을 위한 탐색(investigating)·창출, 또는 사업을 개시하기 전 수입의 창출과 관련된 활동 등으로 인해 지불되었거나 발생한 비용을 의미한다.³⁰²⁾

3. 창업비(I.R.C. §248)

창업비는 회사를 설립과정에서 소요되는 예컨대 법률·회계세무관련 수수료, 창립총회비용, 법인설립등기비용 등을 의미하며, 개업비와 마찬가지로 한도를 정한 후 한도까지는 비용으로 인식할 수 있고, 비용으로 인식하지 않은 개업비는 영업을 개시한 날로부터 180개월간 상각한다.³⁰³⁾

창업비는 개업비와 달리 법인에만 해당한다.³⁰⁴⁾ 창업비의 개념과 범위를 구분해 보면, 창업비란 회사를 설립과정에서 소요되는 비용으로 구체적으로 회사설립과 관련된 법률서비스수수료(정관, 규정, 창립총회 의사록 작성비용), 창립과 관련된 회계서비스수수료, 창립주주총회 및 임원회의 관련비용 등을 의미한다.³⁰⁵⁾

창업비는 개업비와 마찬가지로 모두 공제될 수 있는 것은 아니고, 일정한 한도 내에서 공제가 가능하며, 한도는 실제로 창업비로 지출한 금액과 5,000달러 중 적은 금액으로 하고, 만약 창업비로 지출한 금액이 50,000달러를 초과하는 경우 초과액만큼 한도로 적용되는 5,000달러에서 차감한다.³⁰⁶⁾

302) I.R.C. §195(c).

303) I.R.C. §248(a)(2).

304) I.R.C. §248(a).

305) I.R.C. §248(b). ; 26 CFR § 1.248-1(b)(2).

306) I.R.C. §248(a)(1).

4. 직원 건강보험료 세액공제(I.R.C. §45R)

미국 조세법 제45R조는 일정한 소규모 고용주(small employers)가 직원들 몫으로 납입하는 건강보험료에 대해 세액공제를 허용해주는 직원 건강보험료 세액공제를 규정하고 있다.³⁰⁷⁾ 소규모 사업체의 경우 재정여력의 한계 등으로 인해 직원 건강보험료를 지원해주지 않는 경우가 많으므로 납입한 보험료 중 일정부분을 세액에서 공제해 줌으로써 건강보험료지원을 유도하기 위한 규정이라고 볼 수 있는 바, 직원 건강보험료 세액공제는 일정한 소규모 고용주가 적용할 수 있으며, 여기서 ‘일정한 소규모 고용주’의 요건은 첫째, 1과세연도 동안 고용하고 있는 풀타임(full-time) 종업원이 25명 이하일 것 둘째, 직원 연평균급여가 50,000달러 이하일 것 셋째, 고용주가 납입하는 건강보험료는 IRS가 정하는 적격보험료일 것 등이다.³⁰⁸⁾

Ⅲ. 투자관련 조세특례제도

1. 개 요

일반적으로 알려진 바에 의하면, 미국의 조세법(Internal Revenue Code)에서는 투자에 관하여 이루어지는 조세특례에 있어서 일반적으로 subpart E ‘Rules for Computing Investment Credit’(제47조에서 제48조C)와 감가상각에 관한 규정 중 즉시상각공제로 파악되고 있는 바, 이 중 몇 가지 규정에 대하여 이하에서 구체적으로 살펴보도록 한다.³⁰⁹⁾

307) I.R.C. §45R

308) I.R.C. §45R(a), (d).

309) 특정 사업용 자산의 즉시상각공제(I.R.C. §179), 에너지설비 투자세액공제(I.R.C. §48), 건물재건비용세액공제(I.R.C. §47)에 대해서 살펴 본다.

2. 특정 사업용 자산의 즉시상각공제(I.R.C. §179)

(1) 개요

미국 조세법 제179조는 납세자가 정규사업에 사용할 목적으로 유형자산(tangible property), 컴퓨터 소프트웨어 등 적격자산을 매입한 경우 후술할 MACRS 방법을 적용하는 대신 일정한 금액 한도 내에서 관련원가를 세법상 비용(우리나라 용례로는 손금, 필요경비)으로 즉시 인식하는 것을 선택할 수 있도록 허용하는 제도로서, 여기서 ‘매입’(purchase)의 범위에 증여나 상속 등을 통해 취득한 경우는 제외한다.³¹⁰⁾

(2) 공제대상자

본 규정은 개인과 법인 모두가 적용 받을 수 있으므로 공제대상자에 있어 별다른 제한이 없으나, 공제에 몇 가지 한도가 정해져 있고 그 한도가 높지 않은 까닭에, 실제로 본 규정을 적용받을 수 있는 납세자는 대규모 투자를 집행하는 기업을 제외한 소규모 또는 영세사업자가 된다.³¹¹⁾

(3) 공제대상자산

공제대상자산은 미국 조세법 제168조를 적용받는 유형자산 또는 동법 제197조에서 정의되는 컴퓨터 소프트웨어, 동법 제1245조에서 규정되는 자산³¹²⁾ 또는 납세자가 선택하

310) I.R.C. §179(d)(2).

311) I.R.C. §179(a).

312) 미국 조세법 제1245조 자산이란 “감가상각 및 감모상각에 대한 공제를 받을 수 있는 자산을 말하는 것으로 그 구체적인 예는 다음과 같다. 개인용 자산, 주택, 창고 등 건물과 그 구조물을 제외한 기타 유형자산(제조·생산·채취의 필수부분 또는 교통·통신·전기·가스·수도·하수처리서비스 공급의 필수부분, 제조·생산·채취 활동과 관련된 연구시설 및 저장시설 등), 농업, 축산업, 원예업 구조물, 석유 공급에 사용되는 저장시설 등”을 말한다.

(3) Section 1245 property

For purposes of this section, the term “section 1245 property” means any property which is or has been property of a character subject to the allowance for depreciation provided in section 167 and is either—

(A) personal property,

(B) other property (not including a building or its structural components) but only if such other property is tangible and has an adjusted basis in which there are reflected adjustments described in paragraph (2) for a period

는 적격 부동산(qualified real property), 능동적인 사업활동(the active conduct of a trade or business)에 사용할 목적으로 취득한 자산이어야 한다.³¹³⁾ 원래 부동산은 공제대상이 아니었지만, Small Business Jobs Act of 2010 이후 공제대상에 포함되었다.³¹⁴⁾

미국 조세법 제168조는 Modified Accelerated Cost Recovery System(MACRS)에 따라 감가상각비를 산정하여 과세소득에서 공제하는 것에 관한 조문으로서, 미국 조세법에서 자산에 대한 상각은 Tariff Act of 1909에서 처음 규정되었는데, 당시에는 유형자산만을 대상으로 하고 있었다.³¹⁵⁾ 이후 Revenue Act of 1913에서 제167조의 제정을 통해 사업용 목적으로 사용되며 소진되고 닳고 낡아지는 유형자산과 무형자산에 대해서 상각을 허용한다고 규정함으로써 상각요건을 보다 구체화하게 된다.³¹⁶⁾

미국 조세법 제168조를 적용받는 유형자산의 범위는 매우 포괄적인 바, 예컨대, 공장, 기계장치, 차량운반구, 컴퓨터, 연구개발설비, 사무용가구 및 장비, 말, 농업용 구조물, 선박, 바지선, 석유 및 식량설비 등 그 종류는 무수히 많다고 할 수 있다.³¹⁷⁾

in which such property (or other property)–

- (i) was used as an integral part of manufacturing, production, or extraction or of furnishing transportation, communications, electrical energy, gas, water, or sewage disposal services,
- (ii) constituted a research facility used in connection with any of the activities referred to in clause (i), or
- (iii) constituted a facility used in connection with any of the activities referred to in clause (i) for the bulk storage of fungible commodities (including commodities in a liquid or gaseous state),
- (C) so much of any real property (other than any property described in subparagraph (B)) which has an adjusted basis in which there are reflected adjustments for amortization under section 169, 179, 179B, 179C, 179D, 179E, 188 (as in effect before its repeal by the Revenue Reconciliation Act of 1990), 190, 193, or 194 [1]
- (D) a single purpose agricultural or horticultural structure (as defined in section 168(i)(13)),
- (E) a storage facility (not including a building or its structural components) used in connection with the distribution of petroleum or any primary product of petroleum, or
- (F) any railroad grading or tunnel bore (as defined in section 168(e)(4)).

313) I.R.C. §179(d)

314) I.R.C. §179(e)

315) Tariff of 1909, Ch.6, §38, 36 Stat. 11, 113(1909).

316) Kevin M. Helmich, The Amortization of Intangible Assets: An Analysis of H.R. 3035 Proposed by House Ways and Means Committee Chairman Dan Rostenkowski, 55 Tax Note 987, 993, 1992, p.987.

317) I.R.C. §168, 169.

한편, 미국 조세법 제197조에서 정의되는 컴퓨터 소프트웨어(computer software)는 사용자가 원하는 기능을 컴퓨터가 수행하도록 고안된 모든 프로그램을 의미하는 것으로, 소유권(컴퓨터 소프트웨어를 소유하거나 사용하는 권리) 취득의 효력을 발생시키는데 필요한 부수적이고 보조적인 권리를 포함한다.³¹⁸⁾

미국 조세법 제197조는 컴퓨터 소프트웨어뿐만 아니라 무형자산에 관한 규정으로 구체적으로 영업권·계속기업가치·인적자산·특허·저작권·공정방식·노하우·고객기준 무형자산·공급자기준 무형자산·인허가 또는 권리·비경쟁계약·프랜차이즈·상표·상호 등이다.³¹⁹⁾

공제대상자산의 공통된 요건으로 자산은 능동적인 사업활동(the active conduct of a trade or business)에 사용되어야 하는데, 여기서 능동적인 사업활동에 사용되어야 한다는 표현은 사업활동에 반드시 전용해야한다는 뜻은 아니고, 1과세연도 동안 사업활동에 사용한 정도가 50%를 초과하는 경우를 의미한다.³²⁰⁾

318) I.R.C. §197(e)(3) Computer software

(B) Computer software defined

For purposes of subparagraph (A), the term “computer software” means any program designed to cause a computer to perform a desired function. Such term shall not include any data base or similar item unless the data base or item is in the public domain and is incidental to the operation of otherwise qualifying computer software.

319) I.R.C. §197 ; 구체적으로 다음과 같이 규정하고 있다. ① Goodwill(영업권), ② Going concern value(계속기업가치), ③ 노동력 구성, 고용의 조건과 상황 등을 포함하는 인적 자산, ④ Business books and records(사업장부 및 기록), operating systems(영업활동 시스템), or any other information base, including lists or other information concerning current or prospective customers(현재 및 장래 고객과 관련된 리스트 또는 관련 정보), ⑤ A patent(특허), copyright(저작권), formula(공정방식), process(절차), design(설계), pattern(의장), know-how(노하우), format, or similar item, ⑥ A customer-based intangible (고객기반 무형자산), ⑦ A supplier-based intangible(공급기반 무형자산), ⑧ Any item similar to items ③ through ⑦, ⑨ A license, permit, or other right granted by a governmental unit or agency (including issuances and renewals) (정부나 정부업무를 대행하는 기관에서 부여되는 인·허가 또는 기타 권리), ⑩ A covenant not to compete entered into in connection with the acquisition of an interest in a trade or business (사업의 지분의 취득과 관련하여 체결한 비경쟁계약), ⑪ Any franchise(프랜차이즈), trademark(상표), or trade name(상호).

320) 26 CFR § 1.179-1(d)(1).

(4) 공제의 제한

① 공제금액의 한도

비용으로 인정될 수 있는 금액은 1사업연도 기준으로 최대 1백만 달러로, 1사업연도에 취득한 공제대상자산이 2.5백만 달러를 초과하는 경우 그 초과액만큼 공제될 수 있는 비용에서 차감하므로(phase-out), 금액적인 측면에서 보자면, 공제한도는 높지 않음을 알 수 있다.³²¹⁾

② 사업소득금액에 의한 한도

비용으로 처리할 수 있는 금액은 사업소득금액(the taxable income of the taxpayer for such taxable year which is derived from the active conduct by the taxpayer of any trade or business)을 초과할 수 없으며, 사업소득금액을 초과하는 경우, 그 초과액은 향후 과세 소득금액이 발행하는 연도로 이월(carry-over)하여 공제범위 내에서 비용으로 인정받을 수 있다.³²²⁾

3. 에너지설비 투자세액공제(I.R.C. §48)

(1) 개 요

당해 제도는 에너지 절약을 유도하기 위해 법에서 정하는 일정한 에너지설비에 투자하는 경우 투자액의 일정한 비율을 세액에서 공제해주는 제도로서 적격공제대상의 설비를 설치 또는 취득한 모든 납세자는 본 규정을 적용받을 수 있으므로, 개인과 법인 모두가 공제대상자에 해당한다.³²³⁾

321) I.R.C. §179(b)(1) ~ (2).

322) I.R.C. §179(b)(3).

323) I.R.C. §48

(2) 공제대상

에너지 설비란 태양열 에너지 발생 설비, 태양열 냉난방 설비, 태양열을 이용한 광섬유 조명장치설비, 지열·수열 관련설비, 연료전지설비(fuel cell property), 소형터빈설비, 열병합설비(combined heat and power system property), 소규모 풍력 에너지 설비(small wind energy property) 등을 의미하며, 각 자산에 관한 보다 상세한 정의와 범위는 미국세법 제48조(c)에서 규정되고 있다.³²⁴⁾

(3) 공제율

공제율은 30%와 10% 두 가지 체계로 이루어져 있는 바, 연료전지, 태양열 관련 설비, 소규모 풍력 에너지 설비는 30% 공제율을 적용받고, 나머지 자산에 대해서는 10% 공제율을 적용받는다.³²⁵⁾

(4) 공제의 제한

본 규정은 공제대상설비와 관련한 보조금 지급과 양립할 수 없기 때문에, 납세자는 둘 중 하나를 선택해야 한다.³²⁶⁾

4. 건물재건비용세액공제(I.R.C. §47)

(1) 개요

건물재건비용세액공제는 특정 역사적 건물의 재건에 대한 유인을 주기 위해 마련된 제도로 소요된 재건비용 중 일정액을 세액에서 공제하는 제도로서, 당해 세액공제제도의 적용대상에는 원칙적으로 제한이 없기 때문에, 법인과 개인 모두 공제대상자가 된다.³²⁷⁾

324) I.R.C. §48(a)(3).

325) I.R.C. §48(a)(2).

326) I.R.C. §48(d).

327) I.R.C. §47

(2) 공제대상

건물재건비용세액공제를 받을 수 있는 건물로 인정되기 위한 요건으로 재건이 상당히 이루어졌을 것, 해당 건물이 재건이 시작되기 전에 사용되었을 것, 역사적인 구조물일 것, 감가상각이 가능한 건물일 것 등이다.³²⁸⁾

(3) 공제율

건물재건비용세액공제에서 적용되는 공제율은 20%로, 건물재건비용에 곱하여 세액을 산출한다.³²⁹⁾

제3절 일 본

I. 특별조세조치의 입법절차

일본은 우리나라의 「조세특례제한법」과 거의 동일한 형태의 입법방식으로 「조세특별조치법(租税特別措置法)」을 시행하고 있는 바, 이 법 제1조 목적규정에서 “이 법률은 일정 기간 소득세 등 내국세를 경감하거나 면제 또는 환급하여 세금에 관한 납세의무, 과세표준 또는 세액의 계산, 신고서 제출기한 또는 징수 등에 대한 특례의 규정을 목적으로 한다”고 규정함으로써, 우리나라의 「조세특례제한법」과 유사한 형태의 목적과 취지로 시행되는 법이라고 할 수 있다.(일본 조세특별조치법 제1조)

한편, 일본에서는 「조세특별조치의 적용상황의 투명화 등에 관한 법률(租税特別措置の適用状況の透明化等に関する法律)(이하 ‘조특투명화법’이라 한다)」이 2010년에 제정되어 시행되고 있는 바, 이 법률은 제1조 목적규정에서 “조세특별조치에 관해 적용의 실

328) I.R.C. §47(c).

329) I.R.C. §47(a)(2).

태를 파악하기 위한 조사 및 그 결과의 국회로의 보고 등의 조치를 정함으로써, 적용상황의 투명화를 도모함과 동시에, 적절한 재검토를 추진하고, 국민 모두가 납득할 수 있는 공평하고 투명성이 높은 세제의 확립에 기여하는 것을 목적으로 한다”라고 규정함으로써 조세특별조치법에 대한 절차적 규정을 보완하는 내용으로 파악할 수 있다.³³⁰⁾(일본 조세투명화법 제1조)

일본에서 조세특례조치에 대한 법률상의 정의는 없지만, 어떠한 정책목적의 실현을 위해 특정 조건을 충족시킨 개인·기업에 세부담의 경감·가중을 하는 조치, 즉 정책세계 조치라고 할 수 있다.³³¹⁾ 구체적으로는 조세특례조치에 해당하는 것으로서 우선 ①「조세특별조치법」이 국세에서의 특례조치를 규정하고 있고, 조세특별조치법에 규정된 조치 중에서 세부담에 관련된 것이 있으며, ② 국세의 본칙에도 ①과 마찬가지로 의미를 갖는 특례조치가 적지 않게 존재한다.³³²⁾ ①과 ②는 국세에서의 조치인데, 지방세에 있어서는 ③지방세법에 규정된 특례조치와 그와 유사한 것 중에서 세부담에 관련된 것이 있다. 일본에서는 「조세투명화법」의 성문화에 있어서 ①을 조세특례조치 ③을 「지방세에서의 세부담 경감조치 등」이라고 정리하고 있는데, ①~③ 모두를 조세특례조치로 파악할 수 있으나 ②에 대해서는 무엇을 조세특례조치로 해석할 것인지의 판단은 쉽지 않다.³³³⁾

일본의 조세특례 세계개정과 관련된 입법절차는 대체로 다음과 같다.

< 일본의 세계 개정 관련 입법 절차 >

① 경제사회환경의 변화를 반영하여 해당 시점의 과제를 중심으로 논의 진행

330) 김용대 외, 주요국 조세지출 제도 운영 방식의 이해, 한국조세재정연구원 (2018.12), p.90

331) 立岡健二郎, 租税特別措置の実態と分析 —法人税関連租特による減収額は国・地方で最大1.2兆円—, JRI レビュー Vol.4, No.14 (2014), p.76 ; 우리나라의 「조세특례제한법」에서는 “조세특례”에 대한 법적 정의를 규정하고 있지만, 일본의 「조세특별조치법」에서는 “조세특별조치” 등의 표현을 사용함에도 불구하고 이에 대한 법적 정의를 규정하고 있지 않다.

332) 立岡健二郎, 앞의 자료, p.77

333) 立岡健二郎, 앞의 자료, p.77

- ② 구체적으로는 정부세제조사회(政府税制調査会)³³⁴가 중장기적인 관점에서 세제의 내용을 검토
 - ③ 매년도의 구체적인 세제개정사항은 여당세제조사회(与党税制調査会)가 세제개정요구사항 등을 심의
 - ④ 그 후, 정리되는 여당세제개정대강(与党税制改正大綱)을 반영하여 세제개정의 대강(『税制改正の大綱』)이 각료회의에 제출
 - ⑤ 각료회의에서 결정된 세제개정의 대강(『税制改正の大綱』)에 따라 국세의 개정법안에 대해서는 재무성이, 지방세의 개정법안에 대해서는 총무성이 작성하여 국회에 제출
 - ⑥ 국회에서는 중의원과 참의원 중에서, 우선적으로 세제 개정법안이 제출된 의원에서 재무금융위원회(財務金融委員会(衆議院)), 재정금융위원회(財政金融委員会(参議院)) 또는 총무위원회(総務委員会)에서의 심의를 거쳐 본회의에 회부
 - ⑦ 본회의에서 가결되면 다른 한쪽의 의원(議院)으로 송부되며, 그곳에서도 같은 형태의 절차를 거쳐 가결되면 개정법안은 법률로서 성립하게 되고 개정법에 정해진 날부터 시행
- ※ 출처 : 일본 재무성 홈페이지 身近な税 Q&A ~身近な税について調べる~ [税制改正のプロセス] : https://www.mof.go.jp/tax_information/qanda016.html (2019. 10. 14. 최종 방문)

상기한 바와 같은 세제 관련법들의 법률개정절차는 조세지출이나 조세특례의 경우에도 동일하게 진행되는 것으로 판단된다.

II. 중소기업에 대한 특례의 적용배경

일본은 기업규모에 따른 분류와 관련해서 우리나라와 동일하게 별도의 개별 법률을 제정·시행하여 중소기업의 범위를 법적으로 규정하고 있는 바, 일본 『중소기업기본법(中小企業基本法)』에 따르면 중소기업이란 자본금의 총액이 3억 엔 이하의 회사 또는

334) 일본 세제조사회는 내각총리대신의 자문에 따라 조세제도에 관한 기본적인 사항을 조사·심의하기 위해 내각부에 설치된 민간 전문가와 관계 관료들로 구성된 위원회이다(閣府本府組織令 第三十一〇 [平成十二年 六月七日政令第二百四十五]) ; 김학수, 일본 법인세제 개혁의 시사점, 재정포럼 (2017.4), p.6

상시 종업원수가 3백명 이하의 회사 및 개인으로서 법에서 정하는 업종을 영위하는 사업을 주된 사업으로 하는 경우 등으로 규정하고 있다.³³⁵⁾ 물론 우리나라의 경우와 역시 마찬가지로 조세특례를 적용하기 위하여 대상이 되는 중소기업의 범위는 개별적인 사항마다 달라질 수 있기 때문에, 일본 『중소기업기본법(中小企業基本法)』의 법적 정의만으로 조세특례가 적용되는 대상으로서의 중소기업 범위는 파악할 수 없는 것으로 판단된다.

중소기업은 일본에 있어서도 고용의 대부분을 담당하고 있어 지역 경제를 지탱하는 기반이 되며, 많은 중소기업이 재정 기반이 취약하고 대기업과의 사이에는 경쟁력에 상당한 격차가 있는 것으로 분석되었다.³³⁶⁾ 이러한 상황을 고려하여 중소기업에 대해서는 대기업과는 다른 세제상의 특례 조치에 의해 우대되고 있는 바, 현행 법인세법은 중소기업에 대한 세제를 구분하여 개념화하고 있는 것은 아니지만 이와 같은 이유로 중소기업에 대한 세제상의 특례 조치를 중소기업 세제로 간주 할 수 있을 것이며 이 경우 특히 조세특별조치는 ‘공평·중립·단순화’라는 조세원칙의 예외로서 정책 목적을 실현하기 위해 적용된다.³³⁷⁾

Ⅲ. 창업지원 관련 조세특례제도

1. 개요

일본의 경우 창업 중소기업·벤처기업의 직접적인 지원을 목적으로 조세감면 제도를 운영하지는 않는 것으로 판단되지만, 중소기업의 사업용 자산과 임대자산에 대해 특별세액공제를 시행하고 있으며 R&D 비용에 대한 세액공제제도를 운영 중인 것으로 파악된다.³³⁸⁾

일본의 조세법은 우리나라와 달리 창업과 관련한 구체적인 사항을 조세특례를 위한 감면요건을 삼고 있지는 않는 것으로 파악되며, 따라서 특정한 법조문을 대상으로 하여

335) 일본 중소기업기본법 제2조.

336) 井藤 哉, 中小企業税制における租税特別措置のあり方, 経済経営論集 第26巻第1号 (2018.10), p.1

337) 井藤 哉, 앞의 자료, p.1

338) 정동호, 창업중소기업 등에 대한 세액감면, 기획재정부 (2018.9.15.), p.75

창업을 위해 도입된 조세특례라고 단정하여 해석하는 것은 어렵다고 할 수 있다. 다만, 미국의 입법례와 마찬가지로 간접적으로 창업에 세 부담의 측면에서 경감의 효과를 창출하는 것으로 볼 수 있는 몇 가지 규정들이 있는 바, 이에 대하여 이하에서 간략히 살펴보도록 한다.

2. 창립비·개업비

일본 조세법은 개인 또는 법인이 지출한 비용 중 지출의 효과가 지출일 이후 1년 이상에 걸쳐 발생하는 것을 이연자산(繰延資産)으로 규정하고 있다.³³⁹⁾ 구체적인 예로 창립비(創立費)·개업비(開業費)·개발비·주식교부비·사채발행비 등이 있다.³⁴⁰⁾

창립비와 개업비를 포함한 이연자산의 상각과 관련하여 각 사업연도에 상각비로 손금 경리를 한 금액 중 지출효과 및 지속기간을 기초로 하여 계산한 금액을 한도로 하여 정령에서 정한 방법을 적용하도록 규정하고 있다.³⁴¹⁾ 그러나 창립비나 개업비에 대해서는 다른 이연자산의 상각처리와 달리 법인이 손금으로 계상하는 금액을 모두 상각비로 인정하고 있다.³⁴²⁾ 따라서 초년도에 전액을 손금으로 산입할 수 있다.³⁴³⁾

3. 연구개발비

(1) 자산화 및 감가상각

연구개발비란 구체적으로 새로운 기술 또는 새로운 경영조직의 채용, 자원의 개발 또는 시장의 개척을 위해 특별하게 지출한 비용을 말한다.³⁴⁴⁾ 창립비나 개업비와 마찬가지로

339) 일본 법인세법 제2조 제24항; 일본 법인세법 시행령 제14조 제1항; 일본 소득세법 제2조 제1항 제20호; 일본 소득세법 시행령 제7조 제1항

340) 일본 법인세법 시행령 제14조 제1항

341) 일본 법인세법 제32조 제1항

342) 일본 법인세법 시행령 제64조 제1항

343) 金子宏, 租稅法(第14版), 弘文堂 (2009), p.294

344) 일본 법인세법 시행령 제14조 제1항.

로 개발비에 대해서는 다른 이연자산의 상각처리와 달리 법인이 손금으로 계상하는 금액을 모두 상각비로 인정하고 있는 까닭에, 최초연도에 관련 원가를 전액 손금으로 계상할 수 있다.³⁴⁵⁾

(2) 세액공제

일본 조세특별조치법은 개인과 법인이 법에서 정하는 시험연구활동을 한 경우 세액공제를 허용하고 있다.³⁴⁶⁾ 우리나라의 「조세특례제한법」상 연구개발에 관한 조세특례의 경우와 마찬가지로 일본에서의 연구개발비에 대한 조세특례지원은 중소기업에 한정하여 이루어지는 제도는 아닌 것으로 파악된다.

녹색신고서를 제출한 개인과 법인(법인격 없는 사단을 포함)이 법에서 정한 요건을 충족하는 시험연구비를 손금으로 산입한 경우 세액공제를 받을 수 있다.³⁴⁷⁾

시험연구활동에 따른 비용은 ‘시험연구비’와 ‘특별시험연구비’로 구분되는 바, 시험연구비란 새로운 제품의 제조 또는 기술의 개량, 고안 또는 발명과 관련되는 시험연구를 위해 필요한 비용 또는 대가를 얻어 제공하는 새로운 역무의 개발과 관련되는 시험연구와 관련된 비용을 말한다.³⁴⁸⁾ 구체적으로 연구자의 인건비, 시험연구를 위한 원재료비, 시험연구와 관련된 조사비 등 관련경비, 외부위탁 시험연구비 등이 시험연구비, 기술연구조합에 지불한 부과금 등이 이에 해당한다.³⁴⁹⁾

특별시험연구비란 시험연구비 중 국가의 시험연구기관이나 대학과 공동으로 진행되는 시험연구,³⁵⁰⁾ 국가의 시험연구기관이나 대학에 위탁한 시험연구, 해당 용도에 관련된 대상자가 소수인인 의약품에 관한 시험연구로 정의된다.³⁵¹⁾

345) 일본 법인세법 시행령 제64조 제1항 제1호

346) 일본 조세특별조치법 제10조

347) 일본 조세특별조치법 제10조 제1항, 동법 제42조의4 제1항

348) 일본 조세특별조치법 제10조 제8항, 동법 제42조의4 제8항

349) 일본 조세특별조치법 시행령 제5조의3 제7항

350) 산·학·관 연계를 통한 공동연구로 표현하면 이해가 쉬울 것이다

351) 일본 조세특별조치법 제42조의4 제9항

공제율은 시험연구비 종류, 중소기업자·중소사업자 여부, 시험연구비 증가 정도 등에 따라 몇 가지 공제율로 차등적용되고 있는데, 우선 제1 사업연도의 시험연구비가 직전 사업연도 대비 증가했을 경우 100분의 9에 일정한 산식을 적용하여 산출한 비율을 가산한 율을 시험연구비에 적용하여 세액공제금액을 계산한다.³⁵²⁾ 중소기업자·중소사업자 또는 농업협동조합 등의 경우에는 100분의 12를 적용하고, 중소기업자·중소사업자이면서 동시에 시험연구비의 증가분에 대해서 전술한 공제율에 추가적인 공제율을 더해 세액공제액을 계산한다.³⁵³⁾ 특별시험연구비에 대해서는 두 가지 공제율이 적용된다.³⁵⁴⁾ 정령에서 정하는 일정한 특별시험연구비에 대해서는 30%를 공제율을 적용하고 그 이외 특별 시험연구비에 대해서는 20%를 공제율로 적용한다.³⁵⁵⁾

IV. 투자 관련 조세특례제도

1. 대상법률과 제도의 개요

조세지출에 관한 사항은 우리나라와 같이 「조세특별조치법」에서 구체적으로 규정되고 있는데, 예컨대 ① 중소기업 자 등의 법인세율의 특례(일본 조세특별조치법 제42조의3의 2), ② 중소기업투자촉진세제(일본 조세특별조치법 제42조6), ③ 상업·서비스업·농림수산업활성화세제(일본 조세특별조치법 제42조의12의3), ④ 교제비등의 손해금산입의 특례(일본 조세특별조치법 제61조의4) ⑤ 중소기업 등의 대손충당금의 특례(일본 조세특별조치법 제57조의9), ⑥ 중소기업자 등의 소액감가상각 자산의 취득가액의 손금산입특례(일본 조세특별조치법 제67조의5) 등이 있으며, 조세특별조치법 이외에 ⑦ 경영능력향상 설비 등에 관한 재산세특례(일본 지방세법 부칙 제15 조제43항) 등이 규정되어 있다.

352) 일본 조세특별조치법 제42조의4 제1항 제1호, 제2호

353) 일본 조세특별조치법 제42조의4 제4항

354) 일본 조세특별조치법 제42조의4 제6항

355) 일본 조세특별조치법 시행령 제27조의4 제1항

일본의 경우 창업 및 창업자에 관하여 별도로 근거법을 마련하고 있지 않기 때문에 창업에 관한 특례조항은 찾아보기 어려우므로 여기에서는 투자 관련 조항의 중요한 법률을 중심으로 내용을 살펴보도록 한다.

일본의 선행연구에서는 다음과 같이 일본의 투자관련 조세특례지원의 개요를 설명하고 있다.

< 일본의 투자 관련 조세특례 지원 개요 >

투자 관련 특별조치의 개요를 정리하면, 첫째로 중소기업자 등의 법인 세율의 특례를 들 수 있다. 이 경우 경감세율(19%)이 정해져 있지만, 조세특별조치에 따라 한시적으로 15%까지 세율이 인하되고 있다. 둘째로 중소기업 투자촉진 세제로 기계장치 등을 취득한 경우에 특별상각 또는 세액 공제를 받을 수 있고, 생산성 향상의 요구 사항을 충족 시설에 대해 가산 혜택을 받을 수 있다. 셋째로는 상업·서비스업·농림 수산업 활성화 세제를 들 수 있는데, 상공회의소 등의 경영 개선지도를 받고 기구, 비품 등을 취득한 경우에 특별상각 또는 세액 공제를 받을 수 있다. 넷째로 교제비 등의 손금 산입의 특례를 들 수 있는데, 대형법인에 대해서는 접대 음식비의 50% 상당액을 초과 교제비 등의 금액이 손금불산입으로 되어 있는 반면, 중소기업의 경우 이 조치 외에도 년 800만엔의 정액 공제한도액이 설정되어 있다. 다섯째로는 중소기업 등의 대손 충당금의 특례를 들 수 있는데, 일괄 평가 금전 채권에 관한 대손 충당금의 이월 한도 계산 상 선택이 가능하도록 하였다. 여섯째로는 중소기업자 등의 소액 감가상각 자산의 취득 가액의 손금 산입의 특례로 30만엔 미만의 설비를 취득한 경우 취득 가액의 전액을 손금에 산입 할 수 있도록 하였다. 마지막으로 경영능력 향상설비 등에 관한 재산세 특례로 경영력 향상시설 등에 해당하는 기계 장치 등을 취득하거나 제작 등을 한 경우 재산세가 3년간 2분의 1 경감되도록 하였다.

※ 출처 : 井藤 哉, 中小企業税制における租税特別措置のあり方, 経済経営論集 第26巻 第1号 (2018.10), p.2

2. 기계 등 자산취득에 대한 특별상각 및 세액공제

일본의 「조세특별조치법」 제10조의3과 동법 제42조의6은 중소기업자와 중소기업자가 1998년 6월 1일부터 2019년 3월 31일(이하 ‘지정기간’)까지 기계나 장비 등 특정 감가상

각자산을 신규로 취득 또는 제작하여 일본 내 제조업이나 건설업 등 정령에서 따로 정하는 일정한 사업³⁵⁶⁾에 사용한 경우 해당 자산에 대해 특별상각 또는 세액공제 중 하나를 선택할 수 있도록 허용하여 세 부담을 경감시키는 제도로써, 당해 규정은 중소기업의 설비투자를 촉진하고, 생산성을 제고하여 중소기업의 경제활동 활성화를 도모하기 위해 도입되었다.³⁵⁷⁾

중소사업자와 중소기업자 중 기계 등 자산취득에 대한 특별상각 및 세액공제를 적용할 수 있는 자는 일부 업종을 제외한 청색신고서(青色申告書)를 제출한 경우로서 ① 세액공제를 적용받기 위해서는 자본금 또는 출자액이 3천만 엔 이하인 법인³⁵⁸⁾ 또는 상시근로자 수가 1,000명 이하³⁵⁹⁾인 개인사업자 등일 것, ② 특별상각을 적용받고자 할 때는 자본금 또는 출자액이 1억 엔 이하일 것이라는 요건을 충족해야 한다.³⁶⁰⁾

다음의 자산으로서 제작 후 사업용에 사용된 바가 없고, 지정기간 내에 취득 또는 제작하여 지정 사업용도로 제공한 것을 말한다.³⁶¹⁾

< 일본의 투자 관련 조세특례 대상 기계 >

1. 기계장치 및 공구(제품의 품질관리의 향상 등에 이바지하는 것으로서 재무성령으로 정하는 것에 한정)
 - 기계 및 장치로 1대 또는 1기의 취득가격이 160만 엔 이상의 것 등 소프트웨어³⁶²⁾
2. 소프트웨어 1개의 취득가격이 70만 엔 이상의 것
 - 당해 사업연도에 사업용으로 제공한 소프트웨어의 취득가격 합계액이 70만 엔 이상인 것

356) 일본 조세특별조치법 시행령 제5조의5 제4항 ; 농업, 임업, 어업, 수산 양식업, 광업, 도매업, 도로 화물 운송업, 창고업, 항만 운송업을 말한다.

357) 일본 조세특별조치법 제10조의3, 제42조의6

358) 일본 조세특별조치법 시행령 제27조의6 제7항

359) 일본 조세특별조치법 시행령 제5조의3 제9항

360) 일본 조세특별조치법 제10조의3, 제42조의6

361) 일본 조세특별조치법 제10조의3 제1항, 동법 제42조의6 제1항

362) 일본 조세특별조치법 시행령 제5조의5, 동법 시행령 제27조의6 제7항.

3. 차량 및 운반구(화물의 운송의용으로 제공되는 자동차로 수송의 효율화등에 이바지하는 것으로서 재무성령으로 정하는 것에 한정)
 - 보통자동차가 화물운송용으로 제공되는 것 중 차량 총 중량이 3.5톤 이상의 것
4. 정령으로 따로 정하는 해상운송업용으로 제공되는 선박
 - 내수면 해운업용으로 제공되는 선박(취득가액의 75%가 대상임)

※ 출처 : 일본 조세특별조치법 제10조의3 제1항, 동법 제42조의6 제1항

특별상각의 경우 감가상각한도액에 자산의 취득가액의 30%를 더해 필요경비로 인식할 수 있다.³⁶³⁾ 한편, 세액공제의 경우 대상자산의 취득가액의 7%에 해당하는 금액을 세액공제의 금액으로 하지만, 다만 자본금이 3천만 엔 ~ 1억 엔인 중소기업의 경우 특별상각만을 적용한다.³⁶⁴⁾

3. 경영개선설비 취득에 따른 특별상각 및 세액공제

조세특별조치법 제10조의5의2와 동법 제42조의12의3은 일정한 요건을 충족하는 중소기업자, 중소기업자가 경영개선설비를 취득하고 국내의 사업용으로 제공한 경우 특별상각 또는 세액공제를 적용하도록 규정하고 있다.³⁶⁵⁾

『중소기업 등 경영강화법(中小企業等經營強化法)』 제21조 제2항에 규정하는 인정경영혁신 등 지원기관에 의해 경영개선에 관한 지도 및 조언을 받은 중소기업자 또는 중소기업자가 경영개선설비를 취득하고 녹색신고서를 제출한 경우를 말하는 바, 지정기간은 2013년 4월 1일부터 2019년 3월 31일까지로 한다.³⁶⁶⁾

363) 일본 조세특별조치법 제10조의3 제1항, 동법 제42조의6 제1항

364) 일본 조세특별조치법 제10조의3 제3항, 동법 제42조의6 제2항

365) 일본 조세특별조치법 제10조의5의2와 동법 제42조의12의3

366) 일본 조세특별조치법 제10조의5의2 제1항, 동법 제42조의12의3 제1항

경영개선에 이바지하는 자산으로 경영개선지도조언서류에 기재된 기구 및 비품, 건물 부속설비로서 그 제작 혹은 건설 후 사업용으로 사용된 적이 없는 것을 취득하거나 경영개선설비를 제작·건설하고 당해 설비를 국내에 있는 특정 중소기업사업자가 영위하는 도매업, 소매업, 기타 정령으로 정하는 사업용으로 제공했을 경우를 말한다.³⁶⁷⁾

특별상각의 경우 감가상각한도액에 자산의 취득가액의 30%를 더해 필요경비로 인식할 수 있다.³⁶⁸⁾ 한편, 세액공제의 경우 대상자산의 취득가액의 7%에 해당하는 금액을 세액공제의 금액으로 한다.³⁶⁹⁾

4. 경영능력 향상설비 취득에 따른 특별상각 및 세액공제

조세특별조치법 제10조의5의3과 동법 제42조의12의4는 일정한 요건을 충족하는 중소기업자, 중소기업자 등이 경영능력 향상설비를 취득하고 국내용으로 제공했을 경우 해당 설비에 대한 특별상각 또는 세액공제를 적용할 수 있도록 규정하고 있다.³⁷⁰⁾

조세특별조치법 제10조의3 제1항에서 규정하는 중소기업자 또는 동법 제42조의 6 제1항에 규정하는 중소기업자 중 ‘중소기업 등 경영강화법’에서 인정을 받은 자가 2017년 4월 1일로부터 2019년 3월 31일까지의 기간 동안 공제대상자산을 취득한 경우를 말한다.³⁷¹⁾ 당해 특별상각 및 세액공제적용대상자산은 전술한 기계 등 자산취득에 대한 특별상각 및 세액공제의 적용대상자산과 같으며, 경영능력 향상설비라 함은 ‘중소기업 등 경영강화법 시행규칙’(1999년 통상 산업성령 제 74호) 제8조 제2항에서 규정하는 경영능력 향상에 현저하게 이바지하는 설비³⁷²⁾(‘생산성향상시설’과 ‘수익능력강화시설’) 등을 말한다

367) 일본 조세특별조치법 제10조의5의2 제1항, 동법 제42조의12의3 제1항

368) 일본 조세특별조치법 제10조의5의2 제1항, 동법 제42조의12의3 제1항

369) 일본 조세특별조치법 제10조의5의2 제3항, 동법 제42조의12의3 제2항

370) 일본 조세특별조치법 제10조의5의3, 제42조의12의4

371) 일본 조세특별조치법 제10조의5의3 제1항, 동법 제42조의12의4 제1항

372) 일본 조세특별조치법 시행규칙 제5조의11 제1항·제20조의9 제1항; 기계 및 장치, 공구, 기구 및 비품, 건물, 건물 부속 설비, 건축물 및 소프트웨어 가운데, 사업자가 책정한 투자계획(일정한 계산식에 의해 산정한 해당 투자 계획에 있어서의 연평균의 투자 이익률이 5퍼센트 이상이 전망되는 것으로 경제 산업 대신의 확인을 받은

다.³⁷³⁾ 경영능력 향상설비 취득가액 전액을 즉시상각하거나 세액공제의 경우 대상자산의 취득가액의 7% 또는 10%를 세액공제로 세액에서 차감한다.³⁷⁴⁾

V. 조특투명화법에 따른 조세특별조치 적용실태

2010년에 제정된 「조특투명화법」을 토대로 2013년 3월에 조세특별조치에 관한 보고서가 처음으로 공표되었는데,³⁷⁵⁾ 이 보고서는 조세특별조치 중에서도 기업을 대상으로 한 감세조치를 검토대상으로 하여 그 적용실태를 명확히 하고 조세특례조치의 적절한 개정을 도모하는 것을 목적으로 한 것이며, 보고서에는 어떠한 업종에 어느 정도의 혜택이 미치고 있는지 등의 데이터가 기재되었다.³⁷⁶⁾

일본 재무성은 「조특투명화법」에 시행된 조세특별조치의 적용실태 조사결과에 관한 보고서(租税特別措置の適用実態調査の結果に関する報告書)(이하 ‘적용실태보고서’라 한다)를 통하여 조세특례조치의 상황을 공표하고 있다.³⁷⁷⁾

적용실태보고서에 대하여 분석을 한 일본의 선행연구에 따르면, “해당 조세특별조치의 적용 법인 수로 보면 모든 자본 등급에서 적용을 받은 기업이 증가하고 있으며, 법인 전체에서는 최근 4년간 적용 비율이 39.1%에서 44.3%로 5.2% 포인트 상승한 것으로 나타나고 있고, 신고 된 법인 수로 보면 자본 계급이 1,000만엔 이상 법인의 증가가 높게 나타났으며, 적용 비율이 낮은 자본 등급은 자본 등급 5억엔 이하, 다음으로는 1,000만엔 이하로 나타났는데, 그 이유로는 자본 등급 5억엔 이하에서는 이 등급에 해당하는 중견기업

것에 한정)에 기재된 투자의 목적을 달성하기 위해서 필요불가결한 설비를 말한다.

373) 일본 조세특별조치법 시행규칙 제5조의11 제1항·제20조의9 제1항

374) 일본 조세특별조치법 제10조의5의2 제3항, 동법 제42조의12의3 제2항

375) https://www.mof.go.jp/tax_policy/reference/stm_report/fy2018/index.htm (2019. 10. 21. 최종접속) ; 일본 재무성 홈페이지에서는 이 보고서에 관하여 2011년을 적용대상기간으로 작성한 것으로 나타나 있다.

376) 立岡健二郎, 租税特別措置の実態と分析 —法人税関連租特による減収額は国・地方で最大1.2兆円—, JRI レビュー Vol.4, No.14, 2014, p.78

377) https://www.mof.go.jp/tax_policy/reference/stm_report/fy2018/index.htm (2019. 10. 21. 최종접속) ; 일본 재무성 홈페이지에 따르면, 2011년 적용대상 기간에 작성한 보고서가 2013년에 제출되는 방식으로 2년의 간격으로 국회에 제출되며, 현재 2017년 적용대상 기간으로 하여 2019년에 국회에 제출된 현황까지 게시되어 있다.

을 위한 조세특별조치가 효과적이지 않고, 자본 등급 1,000 만엔 이하에 있어서는 중소기업은 적자 법인이 많기 때문인 것으로 분석되었다”는 점을 밝히고 있다.³⁷⁸⁾

제4절 소 결

이상에서 살펴본 미국과 일본의 조세특례 관련 내용을 보면 몇 가지 우리나라와 유사한 상황을 볼 수 있다.

첫째, 미국이나 일본의 경우에 있어서도 우리나라와 마찬가지로 조세특례에 해당하는 조문의 도입시에는 일정한 기간을 정하여 일몰폐지되도록 하는 절차를 마련하고 있으나 연장되는 경우가 매우 빈번하게 발생함으로써 적용 대상자와 업종·규모가 제한될 수밖에 없는 현상이 발생하고, 이에 따라 기득권화됨에 따라 세부담의 공평성을 손상한다는 지적과 비판이 발생하는 문제는 공통적으로 나타난다고 볼 수 있는데, 특히 문제가 되는 것은 이러한 현상이 특정한 산업이나 특정한 업종에 치우쳐 있음으로써, 특정 기업에 집중된 특권적인 세제우대가 될 수 있다는 문제점과 함께 기업 활동이나 업종에 대하여 세제의 중립성을 저해하고 있다는 지적이 발생하고 있다.³⁷⁹⁾

둘째, 조세부담의 공평성에 관한 원칙에 저해가 된다는 현실적인 문제와 사실의 존재에도 불구하고 소기업 또는 중소기업에 대하여 조세지출을 통한 조세부담을 경감시키고 경쟁력을 갖출 수 있도록 한다는 점은 비록 추상적이고 광범위한 정책목표라고 하더라도 특정된 목표로서 설정함으로써, 이를 근거로 하여 특례를 도입하고 있다는 점은 우리나라의 경우와 동일하다고 분석할 수 있다.

셋째, 소기업 또는 중소기업의 범위가 중소기업 등을 규정하는 법률에서 정해져 있음에도 불구하고, 이들에 대하여 동일한 내용, 동일한 수준·정도의 조세특례를 부여하는

378) 井藤 哉, “中小企業税制における租税特別措置のあり方”, 経済経営論集 第26巻第1号 (2018.10), p.3

379) 井藤 哉, 中小企業税制における租税特別措置のあり方, 経済経営論集 第26巻第1号 (2018.10), p.1

것이 아니라 특정산업이나 자본등급별·기업규모별에 따른 적용기준을 별도로 마련하거나 별도의 대상요건·기준을 해당 조세법에 법적인 근거 및 기준으로 추가하여 실제로는 적용대상의 범위가 축소되거나 변화하는 효과가 발생하고 있는데, 이러한 점도 우리나라의 조세특례법과 유사한 입법방식이라고 할 수 있다.

넷째, 상기와 같은 별도의 대상요건·기준을 해당 조세법에 법적인 근거 및 기준으로 추가함에 따라서, 기업에 대하여 조세특례지원의 성격으로 규정되는 조문의 내용이 적용요건과 기준에 따라서 다양화하게 됨으로써 조문의 간결성과 명쾌성이라는 조세법제의 일반적인 일반기준이 충분히 적용되고 있는 법체계를 갖추기에는 어려운 상황이라는 것 또한 우리나라의 경우와 동일한 것으로 보인다.

한편, 우리나라와 다른 점을 보면, 미국은 물론 연방세법 체계와 주의 세법체계가 분리되어 있어 실제로는 주법상의 조세감면 규정을 살펴보아야 그 적용범위나 대상이 명확해 진다는 점이 있으며, 일본의 경우는 「조세투명화법」을 통해 조세특례조치에 관한 보고서를 작성하고 있으나 조세지출예산서를 작성하고 있지 않다는 점에서는 차이를 보인다.

또한, 창업에 관한 조세특례와 관련해서 우리나라는 창업중소기업 등에 대한 세액감면, 중소기업창업투자회사 등의 주식양도차익 등에 대한 비과세, 창업자 등에의 출자에 대한 과세특례, 중소기업창업투자조합 출자 등에 대한 소득공제, 창업자금에 대한 증여세 과세특례, 위기지역 창업기업에 대한 법인세 등의 감면, 기업도시개발구역 등의 창업기업 등에 대한 법인세 등의 감면, 금융중심지 창업기업 등에 대한 법인세 등의 감면 등의 제도를 두고 있다. 조세 부담 감면을 위하여 창업과 직접적으로 관련된 요건을 구체적으로 밝히고 있다는 점에서 우리나라의 조세특례지원법제는 미국·일본의 입법례와 차이점으로 나타난다. 미국의 경우에는 창업중소기업에 관한 조세지원을 목적으로 조세특례에 관한 사항을 따로 모아서 법제화시키는 경우는 없는 것으로 판단됨에 따라서, 해당 조세법률 곳곳에 규정되고 있는 조문들을 일일이 확인해야 한다는 법체계적인 특징이 있다. 또한, 특별히 창업기업 또는 창업행위에 대하여 직접적으로 관련된 조세특례는 찾기 어려운 바, 일본의 경우에도 미국의 예와 마찬가지로 창업과 관련하여 특정할 만한 조세특례를 찾기 어렵다.

마지막으로 앞에서 일몰규정의 잦은 연장에 대한 문제점에 대하여 최근 일본의 세제조사회에서 “법인세 관련 조세특별조치 재검토 기준”을 제안하였는데, 그 내용은 “(기준 1) 일몰 연장을 통한 정책세제의 항구화는 정책수단으로서 기능하기보다는 한층 더 조세 왜곡을 고착화시킬 우려가 있으므로 일몰 도래 시 원칙적으로 폐지할 것, (기준 2) 일몰기한이 없는 정책세제의 경우, 정책수단으로서의 효과를 최대한 발휘하도록 하기 위해서 일몰기한을 설정하고 정기적으로 검증을 실시할 것, (기준 3) 불특정 다수의 정책세제 활용을 전제로 도입하였으나 상위 10개 법인이 전체 혜택의 80%를 초과하거나 수혜 법인이 10개 미만인 정책세제의 경우 폐지를 포함한 근본적인 재검토를 실시할 것”이라는 내용을 제시하고 있는 바,³⁸⁰⁾ 이와 같이 일본에서 논의가 되고 있는 일몰폐지의 기준에 대한 논의와 제언은 조세특례제도에 있어서 유사한 문제점을 갖고 있는 우리나라에게 많은 시사점을 제공할 수 있을 것으로 판단된다.

380) 김학수, 일본 법인세제 개혁의 시사점, 재정포럼 (2017.4), p.10

제5장 기업의 창업·투자 관련 조세특례 개선방안

제1절 조세특례 일반에 관한 개선방안

제2절 기업의 창업 관련 조세특례의 개선방안

제3절 기업의 투자 관련 개선방안

제5장

기업의 창업·투자 관련 조세특례 개선방안

제1절 조세특례 일반에 관한 개선방안

I. 특례대상의 명확화

1. 특례대상의 불일치

기업의 창업·투자촉진 관련 많은 법률에서 조세에 대한 특례 규정을 두고 있으나 실제 조세의 특례가 적용되는 대상은 「조세특례제한법」에서 달리 정해지고 있어 조세특례 적용대상이 상이한 점 등 다수 발생하고 있다. 기업의 창업·투자촉진 관련 주요 법령상 정책대상으로 설정된 조세특례 대상이 조세특례 관련 법령으로 반영된 내용과 상충되는 규정의 적용상의 문제가 발생하게 되는 것이다. 예컨대, ① 「해외진출기업의 국내복귀 지원에 관한 법률」을 통한 정책지원대상이 「조세특례제한법」 제104조의24(해외진출기업의 국내복귀에 대한 세액감면)에서는 추가적인 자격을 제한하는 등 달리 적용되고 있는 점, ② 「중소기업창업 지원법」상 창업기업의 범위와 「조세특례제한법」의 창업기업 조세특례 적용대상이 상이한 점 등 다수 발생하고 있다.

< 개별법에서 조세특례 근거를 규정한 입법례 >

법률명	조문명
1인 창조기업 육성에 관한 법률 ³⁸¹⁾	제17조 조세에 대한 특례

381) 1인 창조기업 육성에 관한 법률 [시행 2017. 7. 26.] [법률 제14839호, 2017. 7. 26., 타법개정]

법률명	조문명
농림수산물투자조합 결성 및 운용에 관한 법률 ³⁸²⁾	제25조 조세에 대한 특례
벤처기업육성에 관한 특별조치법 ³⁸³⁾	제14조 조세에 대한 특례
제약산업 육성 및 지원에 관한 특별법 ³⁸⁴⁾	제15조 조세에 관한 특례
중견기업 성장촉진 및 경쟁력 강화에 관한 특별법 ³⁸⁵⁾	제12조 조세 감면에 관한 특례
중소기업기술 보호 지원에 관한 법률 ³⁸⁶⁾	제29조 조세에 관한 특례
해외농업·산림자원 개발협력법 ³⁸⁷⁾	제26조 조세에 대한 특례
해외자원개발 사업법 ³⁸⁸⁾	제12조 조세에 대한 특례
경제자유구역의 지정 및 운영에 관한 특별법 ³⁸⁹⁾	제15조 조세 및 부담금의 감면 등
사회기반시설에 대한 민간투자법 ³⁹⁰⁾	제57조 조세감면
사회적기업 육성법 ³⁹¹⁾	제16조 연계기업 등에 대한 조세감면
산업집적활성화 및 공장설립에 관한 법률 ³⁹²⁾	제46조 조세감면
소상공인 보호 및 지원에 관한 법률 ³⁹³⁾	제14조 조세의 감면
외국인투자 촉진법 ³⁹⁴⁾	제9조 외국인투자에 대한 조세감면
자유무역지역의 지정 및 운영에 관한 법률 ³⁹⁵⁾	제47조 법인세 등 조세감면
해외진출기업의 국내복귀 지원에 관한 법률 ³⁹⁶⁾	제11조 조세감면

- 382) 농림수산물투자조합 결성 및 운용에 관한 법률 [시행 2018. 8. 22.] [법률 제15383호, 2018. 2. 21., 일부개정]
- 383) 벤처기업육성에 관한 특별조치법 [시행 2019. 10. 24.] [법률 제16397호, 2019. 4. 23., 일부개정]
- 384) 제약산업 육성 및 지원에 관한 특별법 [시행 2019. 8. 1.] [법률 제16406호, 2019. 4. 30., 일부개정]
- 385) 중견기업 성장촉진 및 경쟁력 강화에 관한 특별법 [시행 2019. 7. 9.] [법률 제16207호, 2019. 1. 8., 일부개정]
- 386) 중소기업기술 보호 지원에 관한 법률 [시행 2018. 12. 13.] [법률 제15692호, 2018. 6. 12., 일부개정]
- 387) 해외농업·산림자원 개발협력법 [시행 2017. 12. 29.] [법률 제15077호, 2017. 11. 28., 일부개정]
- 388) 해외자원개발 사업법 [시행 2015. 10. 25.] [법률 제13448호, 2015. 7. 24., 타법개정]
- 389) 경제자유구역의 지정 및 운영에 관한 특별법 [시행 2019. 11. 1.] [법률 제16407호, 2019. 4. 30., 타법개정]
- 390) 사회기반시설에 대한 민간투자법 [시행 2019. 3. 14.] [법률 제15460호, 2018. 3. 13., 타법개정]
- 391) 사회적기업 육성법 [시행 2012. 8. 2.] [법률 제11275호, 2012. 2. 1., 일부개정]
- 392) 산업집적활성화 및 공장설립에 관한 법률 [시행 2019. 4. 1.] [법률 제16172호, 2018. 12. 31., 타법개정]
- 393) 소상공인 보호 및 지원에 관한 법률 [시행 2019. 8. 20.] [법률 제16523호, 2019. 8. 20., 일부개정]
- 394) 외국인투자 촉진법 [시행 2019. 8. 20.] [법률 제16479호, 2019. 8. 20., 일부개정]
- 395) 자유무역지역의 지정 및 운영에 관한 법률 [시행 2018. 10. 18.] [법률 제15575호, 2018. 4. 17., 일부개정]
- 396) 해외진출기업의 국내복귀 지원에 관한 법률 [시행 2013. 12. 7.] [법률 제12010호, 2013. 8. 6., 제정]

법률명	조문명
금융산업의 구조개선에 관한 법률 ³⁹⁷⁾	제5조(합병·전환에 관한 절차의 간소화 등)
산업기술혁신 촉진법 ³⁹⁸⁾	제32조(기업의 산업기술혁신 촉진 지원)

이하에서는 많은 특례대상의 불일치 사례 중 대표사례에 대한 검토를 통해 개선방안을 제시해 보고자 한다.

2. 벤처기업법 사례의 검토

「벤처기업육성에 관한 특별조치법(이하 “벤처기업법”이라 함)」 제14조(조세에 대한 특례)에서는 제1항에서 “국가나 지방자치단체는 벤처기업을 육성하기 위하여 「조세특례제한법」, 「지방세특례제한법」, 그 밖의 관계 법률로 정하는 바에 따라 소득세·법인세·취득세·재산세 및 등록면허세 등을 감면”할 수 있는 근거를 두고 제2항에서 “개인이나 개인투자조합이 벤처기업에 투자할 경우에는 조세에 관한 법률로 정하는 바에 따라 소득세 등을 감면할 수 있다”고 규정하였다.(벤처기업법 제14조제1항·제2항) 그리고 이 경우 구체적인 투자대상 및 감면 절차 등은 대통령령으로 정하도록 하면서 벤처기업법 시행령 제6조(조세감면을 위한 투자대상 등)에서는 “법 제14조제2항에 따른 투자대상은 창업 후 7년 이내인 벤처기업 또는 벤처기업으로 전환한 지 7년 이내인 기업에 대한 투자”로 제한하고 있다.(벤처기업법 시행령 제6조) 즉, 개인이나 개인투자조합이 벤처기업법 시행령 제6조의 범위 외의 벤처기업에 투자하거나 중소기업에 투자하는 경우에는 특례규정의 적용대상이 아닌 것이다.

그런데, 실제 조세특례가 적용되는 「조세특례제한법」에서 이 조문을 구체화하면서도 제14조(창업자 등에의 출자에 대한 과세특례)와 같은 법 시행령 제13조(창업자 등에의 출자에 대한 과세특례)를 통해 ① 창업 후 5년 이내인 벤처기업 또는 벤처기업으로 전환한 지 3년

397) 금융산업의 구조개선에 관한 법률 [시행 2017. 10. 31.] [법률 제15018호, 2017. 10. 31., 일부개정]

398) 산업기술혁신 촉진법 [시행 2019. 7. 9.] [법률 제16218호, 2019. 1. 8., 타법개정]

이내인 벤처기업에 대한 출자일 것(다만, 창업 후 5년 이내 최초로 출자한 날부터 3년 이내에 추가로 출자하고 최초 출자금액과 추가 출자금액의 합계액이 10억원 이하인 경우에는 창업 후 5년 이내인 벤처기업에 출자한 것으로 본다), ② 「소득세법 시행령」 제98조제1항 또는 「법인세법 시행령」 제2조제5항에 따른 특수관계가 없는 벤처기업에 대한 출자가 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 벤처기업에 대한 출자일 것, ③ 「벤처기업육성에 관한 특별조치법」 제13조에 따른 조합이 그 조합원과 특수관계가 없는 벤처기업에 대한 출자일 것이라는 조건이 추가적으로 규정되었다.(조세특례제한법 제14조, 같은 법 시행령 제13조)

한편, 「조세특례제한법」 제16조에서는 개인이 「벤처기업법」 제13조에 따른 조합에 출자한 금액을 벤처기업 또는 이에 준하는 창업 후 3년 이내의 중소기업으로서 대통령령으로 정하는 기업에 대해 투자하는 경우 소득공제를 받을 수 있도록 하면서, 「조세특례제한법」 시행령 제14조제3항에서는 “대통령령으로 정하는 기업”에 대하여 ① 벤처기업, ② 창업 후 3년 이내의 중소기업으로서 「벤처기업법」 제2조의2제1항제2호다목(3)에 따라 기술성이 우수한 것으로 평가받은 기업, ③ 창업 후 3년 이내의 중소기업으로서 개인투자조합으로부터 투자받은 날(법 제16조의5의 경우에는 산업재산권을 출자 받은 날을 말한다)이 속하는 과세연도의 직전 과세연도에 제8조에 따른 비용을 3천만원이상 지출한 기업으로 특정하여 규정하고 있다.(조세특례제한법 제16조, 같은 법 제14조)

이와 같이 「조세특례제한법」 제16조 중소기업창업투자조합 출자 등에 대한 소득공제가 적용되는 투자대상은 특정 요건의 중소기업까지 포함하기 때문에 벤처기업법과 시행령 제6조 제1항에서 규정하고 있는 벤처기업으로 한정된 투자대상의 범위에서 벗어나고 있다.³⁹⁹⁾ 또한, 벤처기업법 시행령 제6조 제1항에서는 창업 후 7년 이내인 벤처기업과 벤처기업으로 전환한 지 7년 이내인 기업으로 조세감면 투자대상을 한정하고 있기 때문에 조세특례제한법에서 규정하고 있는 조세감면 투자대상과 불일치한다는 문제점이 발생한다.⁴⁰⁰⁾ 벤처기업법에서 구체적으로 규정하고 있지 않은 대상에 대한 다른 조건들이

399) 박성욱·김영훈, 벤처기업 등에 대한 투자 활성화를 위한 조세지원제도 연구 : 개인투자조합을 중심으로, 회계정보연구 제34권제3호 (2016.9), p.557

400) 박성욱·김영훈, 앞의 논문, p.557

규정되는 것도 불일치의 문제가 발생할 소지가 있으나, 벤처기업법에서 명시적으로 규정하고 있는 사항에 대하여 「조세특례제한법」에서 다르게 정하고 있는 것에 대해서는 불일치의 문제가 보다 크게 발생할 수 있다고 판단되며, 이와 같은 조세특례 감면대상의 불일치는 「조세특례제한법」 제16조 외에도 「조세특례제한법」 제7조에서의 중소기업 범위와 「중소기업기본법」상 중소기업 범위의 차이 등의 조문에서 발생하고 있다.

3. 감면대상 등 단순화·일치의 방향

상기와 같은 문제에 따라 감면대상의 혼란을 방지하기 위하여 이들 조문의 대상을 일치시키는 것이 바람직할 것인데, 이 경우 어느 기준으로 일치시키는 것이 타당한가의 문제가 남는다. 대체로 「벤처기업법」, 「창업지원법」 등 중소기업에 대한 지원법상의 조세특례 근거조문에서는 보다 넓은 지원대상을 포함시키려 하거나 지원법상의 지원대상과 동일한 범위에 대해 조세특례가 적용되는 방식으로 규정하고 있고, 이와 달리 「조세특례제한법」에서는 이들 지원법에서의 대상을 좁혀 다시 규정하거나 특수한 다른 조건을 추가적으로 규정하여 지원범위를 축소하거나 이미 규정되어 있는 다른 조세지원제도와의 중복을 최소화하려고 하고 있기 때문에 어떤 기준이 타당하다고 쉽게 정리하기는 어려운 부분이 있다.

따라서 「조세특례제한법」 제3조에서 정한 바와 같이 조세특례에 대해서는 「조세특례제한법」을 비롯한 각 조세법에서 정하도록 하는 것을 원칙으로 하면서 감면대상들을 일치하는 방향이 아닌, 이미 규정되어 있는 지원법상의 근거조문들에서는 「벤처기업법」에서와 같은 별도의 감면대상이나 감면절차를 두지 않도록 할 필요가 있다. 이미 일반적으로 지원법상의 조세감면 조문에서 “「조세특례제한법」, 「지방세특례제한법」, 그 밖의 관계 법률로 정하는 바에 따라 소득세·법인세·취득세·재산세 및 등록면허세 등을 감면할 수 있다”고 밝히고 있고 실제 조세특례는 「조세특례제한법」 등 조세관련 법률에서 규정되는 사항에 따라 그 대상이나 감면절차 등이 정해지는 바에 따라 적용되어야 할 것이므로 지원법들에서 구체적으로 정하는 것이 오히려 적용대상의 혼란이나 오인을 야기할 수 있기 때문이다.

일부 국내 선행연구에서는 지원법상의 대상을 「조세특례제한법」상의 대상과 동일하게 개정해야 한다고 주장하는 경우가 있었는데,⁴⁰¹⁾ 이 방식은 「조세특례제한법」의 특례조문이 일몰규정이요 갖은 개정으로 그 대상의 변경도 자주 발생한다는 점을 고려한다면 바람직한 개선방안으로 보기 어렵다. 또한, 지원법상에서도 「조세특례제한법」등 조세관련 법률에서 규정되는 사항에 따른다는 사항을 명시하고 있으므로 지원법에서 대상을 일치하도록 개정할 필요는 없을 것으로 판단된다.

II. 일몰규정의 합리적 적용

1. 정책적 조세감면 규정의 구체적 목표 제시의 필요

일몰규정으로 입법된 조문의 경우에도 평가결과 등과 관계없이 정치적 합의나 납세자의 저항 등의 사유로 일몰기한 도래 직전 기한이 연장되거나 도래 이후에도 계속 적용되는 사례가 발생하는 점은 앞서 설명하였다. 따라서 특례를 도입하는 경우 최초 도입시의 사전적인 충분한 검토가 선결되어야 한다는 일반적 기준이외에 그 정책적 목적이 달성되었는지 여부에 따라 일몰이 되도록 할 필요가 있다. 다만, 이 정책적 목적이 추상적으로 규정되어 그 달성여부를 판단하기 어렵기 때문에 일몰이 적용되지 못하는 경우가 다수 있었을 것으로 예상된다. 따라서 정책적 조세감면 규정 특히, 유도적 성격의 정책적 조세감면 규정 입법시에는 그 구체적인 정책대상의 혜택범위와 달성기준을 설정하여 입법하는 방식이 고려될 필요가 있다. 현재에도 입법안을 발의할 당시 많은 사전적인 검토가 이루어지고 있으나 그 자료의 제출 및 공개에 관해서 입법절차상의 의무규정으로 두고 있지 않으므로 입법당시에는 예측 및 논의되었던 내용이라 할지라도 폐지여부 결정 단계에서는 입법 당시의 목표가 확인되기 어려운 상황이기 때문이다. 2017년 일몰이 도래한 규정 50개 중 5개만 폐지되고 모두 연장되었다⁴⁰²⁾는 사실에서 입법시의 목적달성 기준의 제시 필요성에 더욱 무게가 실리는 사실이라 할 것이다.

401) “박성욱·김영훈, 벤처기업 등에 대한 투자 활성화를 위한 조세지원제도 연구 : 개인투자조합을 중심으로, 회계정보연구 제34권제3호 (2016.9), p.557”에서의 견해.

402) 이동건·박종수, 정책적 조세의 입법목적 달성 여부의 평가 및 관련 규정의 폐지 절차에 관한 연구, 세무학연구 제35권제3호 (2018.9), p.223

2. 조세감면 규정 신설시 일몰규정 우선 폐지

조세관련 법률에서는 국민의 예측가능성을 높이고 새로운 조세정책을 도입·시행할 수 있는 탄력적이고, 유연한 형태의 법률이 되어야 할 필요가 있는데 일몰제로 규정된 조세감면 규정도 계속 유지된다면 새로운 조세정책의 도입에 제한이 될 수 있을 것이다.

「국가재정법」 제88조(국세감면의 제한)에서는 국세감면을 상한제도를 두고 “기획재정부장관은 대통령령이 정하는 당해 연도 국세 수입총액과 국세감면액 총액을 합한 금액에서 국세감면액 총액이 차지하는 비율이 대통령령이 정하는 비율 이하가 되도록 노력하여야 한다”고 하면서, 대통령령에서 그 비율에 관하여 “당해 연도의 직전 3년간의 국세감면율의 합을 3으로 나눈 것에 1천분의 5를 더한 비율”로 규정하고 있다.(국가재정법 제88조) 또한, 「국가재정법」 제88조제2항에서는 “각 중앙관서의 장은 새로운 국세감면을 요청하는 때에는 대통령령이 정하는 바에 따라 감면액을 보충하기 위한 기존 국세감면의 축소 또는 폐지방안이나 재정지출의 축소방안과 그 밖의 필요한 사항을 작성하여 기획재정부장관에게 제출하여야 한다”고 규정함으로써, 국세감면을 유지를 위한 일몰규정의 폐지 근거는 마련된 상태로 볼 수 있다.(「국가재정법」 제88조제2항) 다만, 법정한도는 과거 3년치 실적의 평균에 0.5% 포인트를 더한 값으로 감면율의 추세적 변화와 함께 증감하기 때문에 감면율 실적이 법정 상한을 준수하더라도 감면 총액에 대한 엄격한 관리기준으로는 기능하지 못한다는 한계를 가진다.⁴⁰³⁾ 또한, 국세감면을 상한제도는 선언적인 규정이므로 국가 재정여건에 따라 그 준수여부가 정해질 수 있어 감면율 상한제도를 위반한다고 하여 별도의 제재가 가능한 것은 아니라고 해석할 수 있다. 그럼에도 불구하고 새로운 조세감면 제도의 신설이 요구될 때에는 감면율 상한제도를 보다 적극적으로 활용하고, 이를 기존의 감면 제도 운영실적의 평가와 연계하여 운영함으로써 일몰되는 사항과 제도를 우선적으로 대체할 수 있도록 한다면 엄격한 조세감면총액의 관리에도 도움이 될 것으로 판단된다.

403) 이선화·김필현, 지방세 감면제도의 정비를 통한 세수확충방안, 한국지방세연구원 (2014.3), p.153

3. 정기적 조세감면 규정 폐지 검토

현재 조세감면 규정의 폐지여부 검토 과정을 보면, 해당 과세연도에 적용기한이 종료되는 조세특례사항에 대한 평가가 진행된다고 볼 수 있는데, 앞서 설명한 바와 같이 이미 조세감면 규정의 적용을 받고 있는 중소기업 등 납세자의 경우 조세감면 규정이 일몰된다는 사실 자체를 인지하지 못하고 있는 경우가 많고 이에 대한 대비를 하기 어려우므로 조세혜택에 대한 성과 및 목표달성 여부에 대한 정기적인 평가를 진행하여 그 결과를 공개하는 절차마련이 필요할 것으로 보인다. 적용기간이 종료되는 시점에 평가가 진행되는 것에 비하여, 보다 이른 시기에 평가가 진행될 수 있도록 함으로써 해당 조세감면제도가 일몰되어 종료되는 경우에도 중소기업이 일몰에 따른 조세부담을 사전에 인지하고 대비할 수 있도록 할 필요가 있기 때문이다.

이와 관련하여 「행정규제기본법」에서의 입법례를 보면, 제8조(규제의 존속기한 및 재검토기한 명시) 제1항에서 “중앙행정기관의 장은 규제를 신설하거나 강화하려는 경우에 존속시켜야 할 명백한 사유가 없는 규제는 존속기한 또는 재검토기한(일정기간마다 그 규제의 시행상황에 관한 점검결과에 따라 폐지 또는 완화 등의 조치를 할 필요성이 인정되는 규제에 한정하여 적용되는 기한)을 설정하여 그 법령등에 규정하여야 한다”고 명시하고 있으며, 제2항에서 그 기간은 원칙적으로 5년을 초과하는 것이 금지되어 있다.(「행정규제기본법」 제8조)

따라서 조세감면 규정에 대한 정기적 재검토기간을 명시적으로 규정하면서 조세감면 예산규모가 큰 규정에 대해서는 보다 짧은 재검토기간을 적용하도록 하는 것이 바람직할 것으로 판단되며, 중소기업 등 일반적인 조세감면 조문의 경우 3년 일몰제로 규정되고 있으므로 예산규모에 따라 이보다 짧은 재검토기간을 적용하도록 할 필요가 있을 것으로 판단된다.

4. 단순 연장 절차 진행의 방지

정치적·사회적인 이유로 한시적으로 도입된 특례 조문의 경우 해당 조문의 일몰기한 적용에 보다 엄격할 필요가 있을 것인데 이러한 조문의 경우 오히려 구체적 정책목적의

제시 및 달성여부 판단이 더욱 어려울 수 있다는 문제가 있을 수 있다. 또한 과세혜택의 대상자 등 이해관계자의 요청 등에 따라 조세감면이 연장된다면 법 체계적으로도 단순히 일몰연장 및 연장의 반복을 위해 법이 개정되어야 하는 경우가 다수 발생하게 되는 것이므로 이에 대한 개정절차진행의 부담이 발생하는 불가피함이 있게 된다.

따라서 평가결과 및 분석결과를 신뢰할 수 있도록 정확하고 신중한 평가를 진행하고 그 결과에 따라 조세감면 규정을 일몰해야 할 경우에는 법 규정에 따라 적용될 수 있도록 해야 할 것이며, 폐지가 예정된 조세감면 규정에 대해서는 정부의 보다 적극적인 사전 홍보 등을 통해 중소기업 등의 이해를 돕는 작업이 필요하다.

한편, 일몰규정에 대해 연장이 필요한 경우에는 그 필요성 검토에 따라 일몰규정을 두지 않고 영구적으로 감면규정을 적용하여야 하는 경우도 구분할 필요가 있을 것으로 보인다. 앞서 설명한 바와 같이 20년이 넘는 적용 규정이거나 조세감면에 따른 정책효과가 분명하여 영구히 적용할 필요가 충분한 경우에는 일몰기간을 새로 부여하는 방식을 지양하고 일몰내용의 조문을 삭제하는 방식도 관행적인 연장이나 단순 개정의 절차를 방지하는 방식이 될 수 있을 것으로 보인다. 이와 관련하여 미국의 경우에도 일몰이 되었거나 일몰기한이 도래하는 조문에 대하여 연장에 대한 옵션으로 단기간, 장기간, 영구화, 폐지 4가지를 두고 진행하고 있다고 한다.⁴⁰⁴⁾

5. 세수확충 차원에서의 검토

해당 감면제도의 도입 목적을 고려하여 그 목적을 달성하기 위해서 조세감면이 가장 유효적절한 수단⁴⁰⁵⁾인지를 검토하면서, 별도의 재정지원 또는 국고보조금, 금융지원 등 중복적인 지원이 가능한 대상이나 분야에 대해서는 세수확충 차원에서 일몰규정이 적용되도록 할 필요가 있다.

404) 김용대 외, 주요국 조세지출 제도 운영 방식의 이해, 한국조세재정연구원 (2018.12), p.34

405) 이선화·신미정, 2016년 지방세 감면제도 정비방안, 한국지방세연구원 (2016), p.5

6. 지방세와의 연계 검토의 필요성

국고나 지방정부의 보조금을 받고 있는 중소기업 등 대상에 대해서는 조세감면 조문의 적용이나 일몰 연기에 대해 이중지원 배제 차원에서 일몰기간 연장을 하지 않아야 하며, 특히 보조금의 경우 그 지원액이 작아서 감면혜택까지 주었다면, 보조금액의 액수를 증가시킬지연정 제도를 이중으로 적용하는 것은 오히려 복잡한 제도운영방식이라고 할 수 있다⁴⁰⁶⁾는 주장이 있다. 그러나 보조금의 경우에는 조세감면과 그 제도의 목적이나 지원 내용이 상이하므로 이를 연결해서 검토하는 것에는 무리가 있어 보인다. 또한, 보조금의 경우 중소기업 등이 특정 사업활동을 하기 이전이나 하는 중에 받아 진행하는 경우가 많은 반면 조세감면의 경우는 발생한 이익 등에 대해 사후적으로 감면으로 해 주는 경우가 많아 그 효용면에서도 달리 해석되어야 할 것이다. 오히려 장기적으로는 국세의 감면을 받고 있는 중소기업이 지방세 감면을 받고 있는가, 동일한 감면의 문제는 없는가, 일몰 규정을 적용하는 경우 국세와 지방세 동시에 일몰규정이 적용되어 중소기업 등 지원대상에 대한 문제발생 여지는 없는지에 대한 검토가 필요할 수 있을 것이다.

2000년부터 2010년까지 비과세·감면이 이루어진 실태를 보면 지방세수는 2.4배가 증가한 반면, 지방세 비과세·감면은 6.3배가 증가하여 규모면에서 큰 폭의 증가추세를 보이는 것으로 나타났는데, 이는 국세감면 규모에 비해서도 과다하게 상승한 것이며 국세감면 비율은 3.4% 상승한 반면, 지방세 감면비율은 25% 급등하였다.⁴⁰⁷⁾ 이와 같은 기존의 선행연구는 지방재정의 자립도 면에서 접근되어 왔으나 사실상 지방세의 감면을 받는 대상이 국세의 감면을 받는 경우에 그 중복 정도에 대한 연구는 진행되지 못하고 있다.

예컨대, 앞에서 설명한 바와 같이 국세의 감면혜택을 받는 벤처기업의 경우 「벤처기업법」 제14조에서 “국가나 지방자치단체는 벤처기업을 육성하기 위하여 「조세특례제한법」, 「지방세특례제한법」, 그 밖의 관계 법률로 정하는 바에 따라 소득세·법인세·취득세·재산세 및 등록면허세 등을 감면할 수 있다”고 규정하여 「지방세특례제한법」의 규정에

406) 김성주, 지방세 비과세 감면의 일몰기준 도입에 관한 연구, 한국지방재정논집 제15권제2호 (2010.8), p.102

407) 배준식·김범식, 지방세 특례(비과세감면)의 개선방안에 관한 연구, 서울연구원 (2013.5), p.58

다른 감면도 규정하고 있으며, 「지방세특례제한법」 제58조(벤처기업 등에 대한 과세특례)를 통해 취득세, 재산세, 등록면허세 감면 등 이를 구체적으로 규정하고 있다.(벤처기업법 제14조, 「지방세특례제한법」 제58조) 위 증가율에서 보여지듯이 실제 중소기업 등에 있어서는 지방세 감면의 적용 가능성이 높게 나타날 수 있을 것이므로 「조세특례제한법」상의 감면대상 및 감면절차 등에 대해서는 「지방세특례제한법」상 대상의 동일성 여부 판단이나 감면절차의 간소화 등에 대한 검토가 연계되어 진행될 필요가 있을 것으로 판단되어지지만, 본 연구에서는 지나치게 범위가 확장되는 측면이 있으므로 후속 연구 범위로 남긴다.

Ⅲ. 입법기준의 설정 및 구체화 필요

1. 문제의 제기

조세법제는 직접적으로 국민에게 납세의무를 부과하는 침익적 성격이 매우 강한 법제 분야이다. 따라서 국회가 제정하는 법률과 행정부가 제정하는 시행령 등 법령 전반에 걸쳐서 법적 안정성과 구체적 타당성을 최대한 반영할 수 있는 입법기준의 마련이 필요하다. 국내 선행연구에서는 조세법제에 있어서의 입법원칙이 가지는 중요성과 그 의미를 다음과 같이 설명하고 있다.

< 조세법제의 입법원칙 >

조세법 전체를 지배하는 기본원칙인 조세법률주의와 조세공평주의는 헌법에 그 법적 근거를 두고 있으므로, 단순히 이론적인 측면뿐만 아니라 실질적으로도 양자는 조세법규에 법적인 통제를 더하고 있는 것이다. 제·개정이 빈번한 조세법이 법적 타당성을 지니고 있다고 평가되기 위해서는 적어도 양 기본원칙을 명확하게 반영하여야 할 것이다. 다시 말하면 국민의 재산권에 직접 영향을 미치는 조세법이 공정 타당한 것으로 국민에게 받아들여지기 위해서는 조세법률주의와 조세공평주의 요청에 부합하여야 한다. 양 기본원칙을 존중한 조세법은 헌법적 가치에 모순되지 아니하고 조세정의에 적합한 법률로서 평가될 수 있다.

※ 출처 : 신평우, 조세정책 환경변화에 따른 조세법의 제·개정에 관한 연구, 토지공법연구 제59집, 한국토지공법학회 (2012.11), p.648

한편, 조세특례법제의 경우 조세법제에 의하여 일반적으로 부과되는 납세의무에 대한 특례를 인정하는 제도이므로, 침익적 성격의 법제도는 아니지만, 과세대상자 즉 국민에 대한 차별적인 요소가 불가피하게 반영될 수 밖에 없는 구조이다. 따라서 이러한 조세특례제도의 본질적인 특성으로 인하여 조세특례에 대해서는 보다 정교하고 구체적인 입법기준이 필요하다는 요청이 충분히 정당성을 가질 수 있다. 조세특례제도의 입법기준에 관한 미비점에 대하여 국내 선행연구에서는 다음과 같은 문제제기를 하였다.

< 조세특례제도의 입법기준 미비 >

국회 입법과정에서 심의기준은 일정하지 아니한 것으로 나타났다. 의안제출의 경우 정책적 필요성을 선언적으로 제시하고 있을 뿐 그 이외의 정보는 제공하고 있지 아니하다. 기획재정위원회의 검토보고서 또한 검토대상 및 검토를 한 사람에 따라 기준이 다양하다. 따라서 입법심의회에 있어서 객관적 입법심의회기준이 무엇인지에 대해 제시하기는 어렵다. (중략) 이는 법안제출에 입법을 심의하기위한 기초 자료로 법안비용추계서 이외에 입법심의회에 필요한 입법자료를 제출해야 한다는 법적 규정을 갖추고 있지 아니함에서 비롯한다. 심의되는 입법마다 그 심의기준이 다를 뿐 아니라 입법의 합리성 즉, 필요성 및 그 효과에 대한 평가수준 또한 일정치 아니하기 때문이다. 더불어 입법의 합리성이 인정된다 할지라도, 정책적 필요성을 실현하기 위해 재정지출, 조세감면, 규제 등 다양한 수단을 활용할 수 있다. 다양한 정책 중에서 비과세·감면을 통해 이를 실현하는 것이 가장 효율적이라는 점이 검증되어야 한다. 그럼에도 불구하고 의안심의 과정에서 이와 관련한 심의는 찾아볼 수 없다. 궁극적으로 입법기준 부재는 비과세·감면 입법이 합리적인지를 제대로 심의하기 어렵게 만든다. 제대로 심의되지 못한 채 입법된 비과세·감면이 동일한 납세자간 불공평을 야기할 가능성도 배제키 어렵다. 결과적으로 조세우대조치에 의하여 비과세·감면의 조치를 받는 특정한 납세자군의 조세부담을 다른 납세자군이 떠맡게 되어 조세평등의 이념에 어긋날 가능성이 있다.

※ 출처 : 최미희·최종국, 조세특례제한법상 비과세 및 감면제도에 관한 연구, 세무학연구 제29권 제4호, 한국세무학회 (2012.12), p.295

상기한 국내 선행연구에서도 언급한 바와 같이, 조세특례제도의 국회 입법과정에 있어서 명확하고 일관성있는 입법기준 또는 심의기준은 잘 보이지 않는 바, 본 연구에서도 수행한 바와 같이, 최근 3회기에 해당되는 국회의 「조세특례제한법」 개정안에 대한 검토

를 보았을 때에도 구체적이고 명시적인 심사를 위한 기준이 드러나지 않는 것으로 판단되었다. 물론, 조세법률주의와 조세평등주의 등 기본적인 법리상 원칙은 제시되고 있지만, 이러한 중요 원칙과 원리도 다분히 선언적이고 정무적으로 접근하는 방식으로 설명되었다고 분석된다.

2. 검토

(1) 헌법재판소의 판단과 검토

명시적으로 “조세특례제도의 입법기준”이라는 표현은 사용하지 않았지만, 조세특례제도에 관한 헌법재판에 있어서 국회의 입법기능과 역할에 관한 헌법재판소의 판례는 조세특례제도의 입법기준에 방향을 제시할 수 있을 것으로 판단된다. 이하의 내용은 조세특례제도의 입법기준을 추론할 수 있는 헌법재판소의 판시내용이다.

< 조세특례제도의 입법기준에 관한 헌법재판소 판례 >

이 사건 심판대상 조항은 부가가치세의 면제에 관한 사항으로서 조세의 부과·징수의 요건이나 절차와 직접 관련되는 것은 아니지만, 조세란 공공경비를 국민에게 강제적으로 배분하는 것으로서 납세의무자 상호간에는 조세의 전가관계가 있으므로 특정인이나 특정계층에 대하여 정당한 이유없이 조세감면의 우대조치를 하는 것은 특정한 납세자군이 조세의 부담을 다른 납세자군의 부담으로 떠맡기는 것에 지나지 않아 조세감면의 근거 역시 법률로 정하여야만 하는 것이 국민주권주의나 법치주의의 원리에 부응하는 것이고, 조세감면규제법 제3조도 이 법, 국세기본법 및 조약과 다음 각호의 법률에 의하지 아니하고는 조세특례를 정하거나 감면을 할 수 없다” 라고 규정함으로써 조세의 감면은 법률의 근거에 의하여서만 할 수 있도록 하고 있다. (중략) 조세의 감면에 관한 사항을 법률로 정하도록 하는 이유는 그렇게 함으로써 비로소 행정권의 자의적인 법해석과 집행으로부터 국민의 재산권을 보장함과 동시에 국민의 경제생활에 법적 안정성과 예측가능성을 부여할 수 있기 때문이다. 그러나 사회현상의 복잡다기화와 국회의 전문적·기술적 능력의 한계 및 시간적 적응능력의 한계로 인하여 조세의 면제에 관련된 모든 법규를 예외없이 형식적 의미의 법률에 의하여 규정한다는 것은 사실상 불가능할 뿐만 아니라 적합하지도 아니하므로 경제현실의 변화나 전문적 기술의 발달 등에 즉시 대응하여야 할 필요 등 부득이한 사정이 있는 경우에는 법률로 규정하여야 할 사항에 관하여 국회 제정의 형식적 법률보다 탄력성이 있는 행정입법에 위임함이 허

용되는 것이다. (중략) 위임의 구체성·명확성의 요구 정도는 그 규율대상의 종류와 성격에 따라 달라질 것이지만 특히 처벌법규나 조세법규와 같이 국민의 기본권을 직접적으로 제한하거나 침해할 소지가 있는 법규에서는 구체성·명확성의 요구가 강화되어 그 위임의 요건과 범위가 일반적인 급부행정의 경우보다 더 엄격하게 제한적으로 규정되어야 하는 반면에, 규율대상이 지극히 다양하거나 수시로 변화하는 성질의 것일 때에는 위임의 구체성·명확성의 요건이 완화될 수도 있을 것이며, 그 밖에 이 사건과 같은 조세감면규정의 경우에는 법률의 구체적인 근거없이 대통령령에서 감면대상, 감면비율 등 국민의 납세의무에 직접 영향을 미치는 감면요건 등을 규정하였는가 여부도 중요한 판단기준으로 삼을 수 있을 것이다. (중략) 조세우대조치는 납세자의 경제활동 방향을 일정방향으로 유도하여 일정한 정책목적을 달성하기 위한 것이고 입법자는 조세법의 분야에서도 정책목적을 달성하기 위하여 어떤 수단을 선택할 것인가에 관하여 광범위한 입법형성의 재량을 가지므로 재정정책적, 국민경제적, 사회정책적, 조세기술적 제반 요소들에 대한 비교형량을 통하여 조세우대조치를 선택할 수도 있는 것이지만 조세감면의 우대조치는 조세평등주의에 반하고 국가나 지방자치단체의 재원의 포기이기도 하여 가급적 억제되어야 하고 그 범위를 확대하는 것은 결코 바람직하지 못하므로 특히 정책목표달성이 필요한 경우에 그 면제혜택을 받는 자의 요건을 엄격히 하여 극히 한정된 범위 내에서 예외적으로 허용되어야 하는 것이다.

※ 출처 : 헌법재판소 1996. 6. 26. 93헌바2 (구조세감면규제법 제74조제1항제1호 위헌소원)

상기한 바와 같이 “조세특례제도의 입법기준”이라는 표현은 사용되지 않았지만, 상기 헌법재판소의 판시내용을 살펴보면, 조세특례입법에 있어서 광범위한 입법형성권 또는 재량권이 존재하고 있다는 점을 추론할 수 있다.

실질적으로는 조세법률주의와 조세평등주의의 엄격한 통제가 이루어지고 형식적으로 위임입법의 원칙이 엄격한 조세법제의 영역에서 조세특례의 경우는 폭 넓은 입법형성권을 국회가 행사할 수 있는 것으로 판단된다.⁴⁰⁸⁾ 이에 대하여 국내 선행연구는 다음과 같

408) 상기 헌법재판소 판례는 조세법률주의와 조세평등주의 그리고 위임입법의 원칙 등 중요한 헌법상 법원리에 대하여 매우 중요한 위상을 부여하면서 강조하고 있다. 그러나, 실제 사건에 대한 적용에 있어서는 “광범위한 입법재량권”이라는 표현을 사용함으로써 조세법률주의·조세평등주의·위임입법원칙 등의 위반에 해당되는 경우를 다소 관대하게 설명하고 있는 것이 아닌가라는 의구심이 생긴다. 상기 헌법재판소가 조세우대조치를 위한 정책판단의 예시로서 열거하고 있는 “재정정책적, 국민경제적, 사회정책적, 조세기술적 제반 요소들에 대한 비교형량”이라는 표현은 판례의 내용에 따르면 비교형량에도 불구하고 조세특례조치는 가급적 자제하고 제한된 범위에서 사용되어야 한다는 의미이지만, 실질적으로는 예시된 “재정정책적, 국민경제적, 사회정책적, 조세기술적

은 내용으로 조세특례의 입법기준에 관한 의견을 제시하였다.

< 조세특례제도의 입법기준에 관한 선행연구 의견 >

조세정책적 측면에서는 다른 조세법과 달리 정책의 타당성과 합리성을 비과세·감면 관련 조문의 해석을 둘러싸고 다툼이 있을 시 이를 어떻게 해석할 것인가가 관건이다. 다툼의 원인은 동일 소득계층일 경우 일방 납세자에게는 세금을 부과하고 다른 납세자에게는 면세혜택을 부여하는 과세불공평에서 비롯된다. 때문에 해석에 있어서 법제정의 목적을 고려하지 아니할 수 없다. 그렇다면 조세정책에서 제정된 조세우대조치가 ‘합리적이고 타당한 것’인지가 과제이다. 이는 법안 입안 단계에서 조세우대조치의 타당성 검토가 중요할 수 밖에 없는 이유이기도 하다. 입법단계에서 입법과정상 하자가 없는 한 그 타당성에 대한 사회적 합의를 도출한 것으로 간주할 수 있겠지만, 해석단계에서는 사법적 판단에 맡길 수 밖에 없다는 점에서 ‘조세우대조치의 합리성과 타당성’에 대한 해석기준을 설정하는 것은 어려운 과제일 수밖에 없다. 이러한 점을 고려할 때, 헌법재판소가 조세정책적 측면에서 조세우대조치의 합리성·타당성의 기준을 ‘조세우대조치 관련 규정은 입법자의 광범위한 입법재량권으로 본 다음, 입법자가 합리적인 기준에 의해 면제요건을 정한 이상 그로 인한 차별은 정당’한 것으로 두고 있는데, 이는 무리가 없다고 평가할 수 있다. 면제요건이 합리적이지 않다면 입법을 통해 조세우대조치 요건을 개정하는 방식으로 입법을 하는 것이 해석에서 ‘합리적이고 타당한 면제요건을 제시’하는 것보다 법적 안정성을 제고할 수 있을 것이기 때문이다. 그러나 이 역시도 합리적이고 타당한 면제요건이 무엇인지에 대한 기준이 될 수는 없기 때문에 해석의 어려움으로 남아 있는 과제이다. 다만 헌법재판소는 정당한 이유 없는 우대조치를 금지한다고 하면서, ‘정당성’은 ‘정책목표를 달성하기 위하여 유효한 조치’로 해석하고 있다. 이 때 ‘정당성’은 조세정책상 ‘타당성과 합리성’과 마찬가지로 사회적으로 용인될만한 해석기준으로 구체화하는 것이 향후 과제일 것이다.

※ 출처 : 최미희·최종국, 조세특례제한법상 비과세 및 감면제도에 관한 연구, 세무학연구 제29권 제4호, 한국세무학회 (2012.12), pp.304-305

상기의 국내 선행연구는 헌법재판소의 판시내용에 일정 수준 동의하면서, “조세특례의 타당성과 합리성”이라는 보다 구체적이고 명확한 기준이 필요하다는 점을 제시하는 것으

제반 요소”는 헌법재판소가 제시한 입법재량권의 범위를 보다 구체적으로 확대시켜준 것일 수도 있다는 판단이 가능해 진다.

로 해석된다. 물론 상기에서 언급된 바와 같이 판례에 따르면 “정당성”의 영역은 입법자의 재량권과 입법형성권으로 설명될 수 있으며,⁴⁰⁹⁾ “타당성과 합리성”은 여전히 추가적인 검토와 연구가 필요한 것으로 보인다.

(2) 조세지출의 개념에 따른 검토

① 개요

앞에서 언급한 바와 같이 조세지출은 개념적 특성으로서 “특정성”, “대체가능성”, “폐지가능성”, “측정가능성”, “불상쇄성”의 특성을 가지고 있는 것으로 알려져 있다.⁴¹⁰⁾ 이러한 조세지출의 개념적 특성은 조세특례입법에 있어서 하나의 기준으로 작용할 수 있다. 즉, 개념적 특성 자체가 직접적으로 조세특례의 내용이 되어야 한다는 점은 아니고, 조세지출의 개념적 특성 측면에서 조세특례제도의 입법시 적용가능한 기준 또는 고려사항으로 작용할 수 있다는 의미이다.

② 조세지출 개념에 따른 기준

조세지출의 개념적 특성으로서 “측정가능성”의 경우 기획재정부의 훈령으로 운영되는 「조세특례 심층평가 운용지침」으로 “조세특례 심층평가”가 시행되고 있으며, 평가의 내용은 국회의 「조세특례제한법」 개정안의 심사시에 중요한 자료로서 활용되고 있다. 따라서 개념적 특성으로서의 “측정가능성”은 심층평가의 내용에서 흡수되어 설명되어질 것으로 예상할 수 있다.

조세지출의 개념적 특성으로서 “불상쇄성”의 경우는 이른바, “중복지원방지”라는 지원시책의 원칙으로서 설명될 수 있다. 재정지원이나 기타 정부가 추진하는 지원시책에 있어

409) 이러한 분석은 상기 헌법재판소의 판례에서 표현된 “입법자는 조세법의 분야에서도 정책목적을 달성하기 위하여 어떤 수단을 선택할 것인가에 관하여 광범위한 입법형성의 재량을 가지므로”(헌법재판소 1996. 6. 26. 93헌바2)라는 문구에 기초하여 분석한 것이다. 정책수단의 선택이 정당성을 부여할 수 있는 것으로 직접적인 연계가 어렵다고 볼 수 있지만, 입법목적과 목적에 부합하는 정책수단의 선택이 결함함으로써 제도의 정당성이 설명될 수 있으며, 이를 헌법재판소는 입법재량권 또는 입법형성권의 범위 내에 속한다고 보는 것으로 분석된다.

410) 박명호·전병희, 조세지출과 세출예산의 연계방안 검토, 한국조세재정연구원 (2009.8), p.4

서 중복지원은 항시 문제시되고 있는 쟁점으로서, 이는 조세특례입법에 있어서도 중요한 기준으로 작용한다. 중첩적으로 조세특례가 이루어져서 세제정책의 비효율성을 발생시키지 말아야 한다는 점은 중요한 입법기준으로서 설명될 수 있다. 다만, 불가피하게 중복지원을 인식하면서 조세특례가 이루어지는 경우에는 정책적 필요성 또는 조세특례수요 등에 관하여 다른 조세특례부문보다 더 강력한 논거와 정당성이 요구되어야 할 것이다. 이러한 정당성에 대한 주장을 위하여 필요한 논거를 심사할 수 있는 기준에 대해서는 현실적으로 구체적이고 명시적인 기준을 제시하기가 어렵다고 할 수 있다. 헌법재판소의 판시내용을 고려한다면, 이러한 경우 절차적으로, 법형식적으로 흠결이 없으며, 비교형량에 따른 입법형성권이 인정된다는 점으로 설명될 수 있을 것이다.

조세지출의 개념적 특성으로서 “폐지가능성”의 경우는 조세특례에 대한 일몰여부를 심사할 때에 작용하는 특성이라고 볼 수 있다. 일몰여부에 대한 심사는 별도의 판단에 의하여 이루어지지만, 조세입법으로 새로운 조세특례를 부과할 때에 반드시 폐지가능성에 대한 염두를 두고 입법을 해야 한다는 개념적 특성에 기초한 기준이라고 할 수 있다.

조세지출의 개념적 특성으로서 “특정성”의 경우는 모든 입법에서 중시되는 “명확성의 원칙”에 관한 조세특례입법에서의 다른 표현이라고 할 수 있다. 조세특례의 효과가 특정된 범위에 한정되어 이루어진다는 개념적 특성은 조세특례가 적용되는 범위가 매우 엄격하고 분명하게 한정적으로 확정되어야 함을 의미한다. 이러한 특정성의 특성은 조세법률주의의 내용인 과세요건명확주의와 궤를 같이 한다고 볼 수 있다.

③ “대체가능성”의 문제

조세지출의 개념적 특성으로서 “대체가능성”의 경우는 가장 현실적으로 복잡한 문제가 발생되는 개념적 특성이라고 볼 수 있다. 조세지출 이외의 다른 수단으로 정책목적을 달성할 수 있는 대체가능성이 조세특례제도에 존재한다는 의미인 바, 이는 달리 표현하면 조세특례제도를 도입하지 않고, 이에 상응하는 정량적 지원수준 만큼 재정지원이나 기타 다른 수단을 사용할 수 있음에도 불구하고 조세특례제도를 선택한 합리적이고 타당한 이유가 존재해야 한다는 점을 간접적으로 설명하고 있는 것으로 판단된다.

이러한 “대체가능성”의 문제는 단적인 예로서 창업기업에 대한 조세특례지원을 함에 있어서 별도로 “청년창업기업”을 보다 강하게 상향된 수준으로 조세특례지원을 하고 있는 현행 「조세특례제한법」의 태도에서 검토가 가능하다. 즉, “창업기업”에 대한 조세특례의 인정여부는 별론으로 하고, 이러한 지원을 하고 있음에도 불구하고 다른 지원수단을 사용하지 않고, 다시 조세특례에 의한 강화된 지원시책을 선택한 것에 대하여 “대체가능성”의 측면에서 타당한지에 대한 설명이 필요할 것이다. “창업”이라는 특수한 경제활동을 기준으로 일반기업과 분리하여 조세특례지원을 하고, 여기에 다시 “연령”이라는 기준을 설정하여 “창업” 기준과 “연령” 기준에 따른 조세특례지원을 한다는 것은 현실적으로 다른 지원수단이 없을 경우나 가능한 방식이라고 볼 수 있다. 이에 대한 타당성과 정당성을 확보하지 못하는 경우에, 극단적인 예를 상정하여 노령화사회에서 퇴직자들이 창업을 하는 경우 청년창업과 동일하게 지원을 해야 한다는 또 다른 정책적 모순에 직면하게 될 가능성이 있기 때문이다.

상기한 문제 이외에도 사회 전반에 걸쳐서 다양한 조세특례의 모순적인 상황이 발생할 수 있다는 점을 감안한다면, “대체가능성”은 조세특례가 정책편의적으로 확대되는 경향을 제어할 수 있는 기준이 될 수 있을 것으로 판단된다.

(3) 공평성의 원칙과 효율성의 원칙

① 개 요

앞에서 언급한 “조세의 중립성 원칙”⁴¹¹⁾은 “공평성”과 “효율성”을 중심적인 내용으로 하고 있다.⁴¹²⁾ 이에 대해서는 본 연구에서 다양한 논의를 소개하였는 바, 궁극적으로 “공평성”의 원칙은 법원칙으로서 조세법률주의, 조세평등주의, 위임입법의 원칙과 일맥상통하는 개념이라고 할 수 있다. 조세법률주의, 조세평등주의, 위임입법의 원칙은 헌법상 원리로서 결국 지향점은 국민의 권리보호에 입각한 내용이라고 할 수 있다. 조세특례에 있

411) 허강무, 조세법에 있어서의 실질적 법치주의에 관한 소고, 헌법학연구 제12권 제1호, 한국헌법학회 (2006.3), p.247

412) 박승재, 기업조세의 법형식 중립성 원칙, 세무학연구 제27권 제1호, 한국세무학회 (2010.3), p.310

어서의 공평성의 원칙 중 상기 헌법상 원리 중에서 조세평등주의와 가장 밀접하게 관계를 가지고 있지만, 기본적으로는 국민의 권리보호 더 나아가 합리적 이유에 의한 차별 등 평등권 측면에서의 성격을 가진다고 볼 수 있다.⁴¹³⁾

② 공평성의 원칙

상기 내용을 기초로 조세중립성의 원칙 중 공평성의 원칙은 기본적 헌법상 원리에 의하여 입법적으로 구현된다고 볼 수 있다. 즉, 조세특례입법에 있어서 또는 헌법재판소에서 조세규정에 대한 합헌성·위헌성 심사를 하는 경우 헌법상 원칙인 조세평등주의에 관한 심사기준이 적용되고 이를 통하여 공평성의 원칙이 조세특례입법의 입법기준이 될 수 있을 것으로 판단된다. 구체적으로 배분적 정의에 의하여 “같은 것은 같게, 다른 것은 다르게”라는 심사의 원칙이 조세특례입법에 있어서 1차적인 판단기준이 되어야 할 것이다. 이른바, “수평적 조세평등”의 개념은 배분적 정의에 따른 조세평등주의의 심사를 통하여 조세특례입법에 구현될 수 있다. 반면에, 차별적인 존재하는 경우에는 이에 대한 합리성과 타당성을 입증하여 “합리적 이유에 근거한 차별”이 이루어져야 하는데, 이는 “수직적 조세평등”의 가치를 구현할 수 있는 입법기준이라고 할 수 있다. 그러나 앞에서 언급한 바와 같이 합리성과 타당성에 대한 구체적인 기준을 다시 마련해야 한다는 현실적인 어려움이 있는 바, 이는 헌법재판소에서 광범위한 입법재량권이라는 표현⁴¹⁴⁾으로 포섭하였지만, 향후에 조세특례입법상 다양한 논의를 통하여 점진적인 설정과 확립이 이루어져야 할 사안으로 판단된다.

③ 효율성의 원칙

효율성의 원칙은 법제도적인 접근과 검토가 어려운 영역으로 판단된다. 효율성을 입증하기 위하여 정량적인 기준이나 수치가 필요할 것이며, 이는 규범적 영역을 취급하는 법

413) 구체적인 내용은 본 연구보고서 제3장에서 기술하였다.

414) 헌법재판소에서는 이에 관하여 “정책목적 달성을 위하여 어떤 수단을 선택할 것인가에 관하여 광범위한 입법형성의 재량을 가지므로 재정정책적, 국민경제적, 사회정책적, 조세기술적 제반 요소들에 대한 비교형량을 통하여 조세우대조치를 선택”이라고 표현하였다. (헌법재판소 1996. 6. 26. 93헌바2)

제도적 접근에서는 구체화하여 명확하게 설명하기 어려운 사안이라고 할 수 있다. 다만, 주목해야 할 점으로서 효율성의 입증이 어렵다고 하더라도, 효율성의 원칙이 구현될 수 있는 법제도적인 접근과 검토는 필요할 것으로 판단된다. 즉, 법제도의 틀 안에서 조세특례제도를 새롭게 도입하거나, 이를 폐지하거나 또는 변경하는 경우에 있어서 법제도 안에서 효율적으로 작동하여 본래의 목적을 달성하는데 효율성을 제고시킬 수 있는 방안을 모색하는 것이라고 할 수 있다.

우선적으로 중복적인 조세특례는 조세정책 전반에 걸쳐서 비효율성을 발생시키고 자원배분의 왜곡을 일으킨다. 중복지원의 경우 정책적 필요에 따라서 선택될 수 있는 방안이지만, 이에 대해서 앞에서 언급한 바와 같이 다른 조세특례제도 보다 정당성·타당성·합리성에 대한 요청수준이 상향되어야 할 것이다.

새로운 제도와 시스템을 도입하기 전에 기존에 법제도에 안에서 작동하고 있는 제도의 연동과 활용을 우선적으로 고려하여야 할 것이다. 즉, 기존에 장기간 활용되고 있는 제도는 시장시스템이나 경제환경에 적응된 제도로 어느 정도 수준까지는 검증되었다고 볼 수 있으므로, 해당 제도에 대한 특별한 개선사항이 발견되지 않는 경우 이를 연동 또는 활용하는 방안이 선행되어야 할 것이다. 예를 들어서, 현행 「조세특례제한법」의 경우 직접적인 조세특례방식으로 창업기업을 지원하고 있는 반면에, 한편으로는 투자시장에서 이루어지고 있는 투자에 대한 소득공제방식을 연동하여 간접적으로 창업투자에 대한 조세특례를 인정하고 있는 바, 이는 직접적인 지원이 단기적으로 효과가 있다는 장점이 있지만, 기존의 시장을 활용한 투자시스템에서 이에 대한 간접적인 방식으로 조세특례를 지원함으로써 장기적으로 창업시장을 활성화함과 동시에 일반적인 투자시장도 함께 활성화시킨다는 장점이 있다.

배분적 정의에 의하여 “같은 것은 같게, 다른 것은 다르게”의 방식으로 공평성의 원칙에 입각한 조세특례방식이 우선적으로 고려되어야 할 것이지만, 2차적으로 합리적인 차별에 근거한 차별적 지원방식은 효율성의 원칙에 입각한 것으로서, 조세특례법제의 운영을 통하여 시장의 효율성을 최대한 반영한 방식이라고 볼 수 있다. 국회 상임위에서 논의

되었던 수많은 「조세특례제한법」 개정안에서 논의의 중심이 되었던 사안으로서 조세특례지원방식의 합리적인 차별과 적절한 차등지원 수준이 어느 선에서 최적화될 것인가의 문제는 여전히 연구의 대상으로 남아있지만, 효율성의 원칙 측면에서 검토한다면 차등적 지원방식에 관한 일정한 기준의 설정은 반드시 필요한 것으로 판단된다.

제2절 기업의 창업 관련 조세특례의 개선방안

I. 창업중소기업에 대한 세액감면 기간 검토

1. 문제점

현행 「조세특례제한법」 제6조는 창업중소기업에 대한 세액감면을 이하의 내용과 같이 규정하고 있다. 구체적인 적용범위로서 제6조제1항에서는 “창업중소기업”과 “창업보육센터사업”에 대한 지원을 규정하고 있고, 제6조제5항에서는 제1항에 대한 특례로서 “벤처기업으로 확인받은 창업벤처중소기업”과 “에너지신기술중소기업에 해당하는 경우로서 대통령령으로 정하는 신성장 서비스업을 영위하는 기업”에 대한 세액감면을 규정하는 바, 제1항에 따른 기업과 제5항에 따른 기업을 다르게 적용함으로써 차별적인 요소가 발견되고 있다. 즉, 감면기간의 기산점을 달리하여 세액감면이 적용되는 시기에 차이가 있으며, 적용되는 세율도 차이가 있다.

< 「조세특례제한법」 제6조제5항 >

제6조(창업중소기업 등에 대한 세액감면) ① 2021년 12월 31일 이전에 **제3항 각 호에 따른 업종으로 창업한 중소기업**(이하 “창업중소기업”이라 한다)과 「중소기업창업 지원법」 제6조 제1항에 따라 **창업보육센터사업자**로 지정받은 내국인(이하 “창업보육센터사업자”라 한다)에 대해서는 해당 사업에서 **최초로 소득이 발생한 과세연도**(사업 개시일부터 5년이 되는 날이 속하는 과세연도까지 해당 사업에서 소득이 발생하지 아니하는 경우에는 5년이 되는 날이 속하는 과세연도를 말한다. 이하 제6항에서 같다)와 그 다음 과세연도의 개시일부터

4년 이내에 끝나는 과세연도까지 해당 사업에서 발생한 소득에 대한 소득세 또는 법인세에 다음 각 호의 구분에 따른 비율을 곱한 금액에 상당하는 세액을 감면한다.

② ~ ④ (생략)

⑤ 제1항, 제2항 및 제4항에도 불구하고 2021년 12월 31일 이전에 수도권과밀억제권역 외의 지역에서 창업한 창업중소기업(청년창업중소기업은 제외한다), 2021년 12월 31일까지 벤처기업으로 확인받은 창업벤처중소기업 및 2021년 12월 31일까지 에너지신기술중소기업에 해당하는 경우로서 대통령령으로 정하는 신성장 서비스업을 영위하는 기업의 경우에는 최초로 세액을 감면받는 과세연도와 그 다음 과세연도의 개시일부터 2년 이내에 끝나는 과세연도에는 소득세 또는 법인세의 100분의 75에 상당하는 세액을 감면하고, 그 다음 2년 이내에 끝나는 과세연도에는 소득세 또는 법인세의 100분의 50에 상당하는 세액을 감면한다.

<이하 생략>

상기와 같은 「조세특례제한법」의 태도에 대하여 국내 선행연구에서는 “‘최초로 소득이 발생한 과세연도’라 함은 이월결손금에 관계없이 해당 사업에서 소득세의 경우 사업소득, 법인세의 경우 각 사업연도소득이 최초로 발생한 과세연도를 의미하고, 창업 이후 최초로 소득이 발생하기 전에 이월결손금이 누적되어 있다면 최초로 소득이 발생하더라도 세액 감면을 적용할 산출세액이 없을 수 있으므로, 창업한 중소기업에 대하여 실질적인 도움을 주려면 세액감면의 기산점을 ‘해당 사업에서 최초로 소득이 발생한 과세연도’가 아니라 ‘해당 사업에서 최초로 세액이 발생한 과세연도’ 또는 ‘최초로 세액을 감면받는 과세연도’로 변경할 필요가 있다”고 개선방안을 제시하였다.⁴¹⁵⁾

2. 검토

상기한 국내 선행연구에서 지적한 바와 같이 현실적으로 “최초로 소득이 발생한 과세연도”는 「조세특례제한법」의 입법취지가 제대로 반영되지 못할 상황이 충분히 발생할 수

415) 최성근, 창업중소기업 지원세제에 대한 법리적 검토 및 입법론, 영남법학 제48호, 영남대학교 법학연구소 (2019.6), pp.199-200

있을 것으로 예상된다. 즉, 세액감면에 관한 규정을 두고 있음에도 불구하고, 이월결손금이 발생하기 쉽다는 창업기업의 특수성이 반영되어 세액감면이 이루어지지 않는 경우를 충분히 예상할 수 있다.

이러한 검토는 「조세특례제한법」 제6조제5항의 특례규정을 살펴보면, 제6조제1항에서 발생할 수 있는 염려를 고려하여 보다 개선된 규정으로 특례를 마련하였다는 점에서도 상기의 문제점을 인식하고 있었다는 점을 추론할 수 있다.

따라서 제6조제5항의 특례를 규정해야 할 충분한 입법취지와 필요성이 있다는 전제에서 제1항에 따른 기업과 제5항에 따른 기업은 감면비율과 감면기간의 차이에 따른 차별적인 조세특례가 이루어지고 있기 때문에, 이를 유지하는 범위에서 제1항에 따른 기업의 세액감면에 관한 기산점을 조정할 필요가 있다.

II. 조세특례 기준으로서 연령에 관한 문제

1. 문제점

「조세특례제한법」에 따른 창업중소기업을 지원하는 범위에 관하여, “창업중소기업”의 기준은 대통령령에서 연령에 따른 기준으로 정하고 있다.⁴¹⁶⁾ 이에 대하여 국내 선행연구에서는 “조세평등주의에 입각하여 연령에 따른 차별을 조세법제 분야에서 적용하는 것은 타당하지 않으며, 청년창업에 대한 지원이 필요한 경우 다른 제도로 지원하는 것이 타당하다”는 지적이 있다.⁴¹⁷⁾

416) 「조세특례제한법 시행령」 제5조제1항제1호 : 개인사업자로 창업하는 경우: 창업 당시 15세 이상 34세 이하인 사람. 다만, 제27조제1항제1호 각 목의 어느 하나에 해당하는 병역을 이행한 경우에는 그 기간(6년을 한도로 한다)을 창업 당시 연령에서 빼고 계산한 연령이 34세 이하인 사람을 포함한다.

417) 최성근, 창업중소기업 지원세제에 대한 법리적 검토 및 입법론, 영남법학 제48호, 영남대학교 법학연구소 (2019.6), p.200

2. 검토

청년창업기업을 지원하는 제도는 조세특례지원 이외에도 다양한 방법을 동원할 수 있는 “대체가능성”이 존재하고 있다. 그럼에도 불구하고 조세특례를 지원하는 이유는 정책적 필요성이 최고로 고조된 것으로 추측된다. 따라서 “대체가능성”의 여부와 관계없이 조세특례지원을 하는 것은 타당성을 가진다고 볼 수도 있다. 그러나 연령에 의하여 조세특례분야에서 기준이 설정된다는 점은 자칫 오남용으로 전개될 가능성도 있으며, 유사사례에서도 적절하지 못한 입법례로 활용될 소지가 있다. 따라서 상기한 국내 선행연구의 지적은 타당한 것으로 보이는 바, 다만 “청년창업기업”을 결정하는 적절한 기준을 마련하는 것이 “연령” 이외에는 대체가능한 기준을 찾기 어렵다는 문제가 있다. 따라서 이러한 불가피한 정책수요와 필요성에 의한 조세특례의 경우는 특례기간을 단기로 설정할 필요가 있으며, 일몰여부에 대한 심사도 매우 엄격하게 이루어져야 할 것으로 판단된다.

Ⅲ. 창업지역 기준에 따른 조세특례

1. 문제점

현행 「조세특례제한법」 제6조는 이하의 내용과 같이 「수도권정비계획법」상의 개념인 수도권과밀억제권역을 기준으로 한 창업지역에 따라서 청년창업중소기업과 일반창업중소기업을 구별하여 조세특례의 감면비율을 차별지원하고 있다.

< 「조세특례제한법」 제6조제1항제1호 >

제6조(창업중소기업 등에 대한 세액감면) ① (생략)

1. 창업중소기업의 경우: 다음 각 목의 구분에 따른 비율

가. 수도권과밀억제권역 외의 지역에서 창업한 대통령령으로 정하는 청년창업중소기업 (이하 “청년창업중소기업”이라 한다)의 경우: **100분의 100**

나. 수도권과밀억제권역에서 창업한 청년창업중소기업 및 수도권과밀억제권역 외의 지역에서 창업한 창업중소기업의 경우: **100분의 50**

<이하 생략>

상기의 「조세특례제한법」 제6조제1항제1호의 규정에서 나타나고 있는 차별적 요소와 기준에 대하여 국내 선행연구에서는 “정상적인 사업활동을 수행하기 위하여 수도권과밀억제권역 내에 지점을 설치하였고 전체 법인에서 그 지점이 차지하는 비중이 적은 경우 까지 본점을 포함한 전체 법인소득에 대하여 감면을 배제하는 것은 불합리하기 때문에, 정상적인 사업활동을 수행하기 위하여 수도권과밀억제권역에 지점을 설치한 경우에는 지점소득을 구분경리하여 당해 소득에 한해서만 감면을 배제하는 방법을 고려할 필요가 있다”고 지적하고 있다.⁴¹⁸⁾

2. 검토

「수도권정비계획법」은 기본적인 입법목적이 수도권의 정비 뿐만 아니라, 경제력 집중을 억제하겠다는 취지를 갖고 있는 법률이며,⁴¹⁹⁾ 이를 위해서 많은 입법례에서는 「수도권정비계획법」상 권역구분에 따라 균형발전과 경제력집중 억제를 시도하고 있는 것으로 판단된다. 「조세특례제한법」의 경우에도 기업의 창업이 수도권에 집중되는 것을 막기 위하여 수도권과밀억제권역에서의 창업 또는 기업이전 등에 대해서 조세특례를 엄격하게 하는 것이 기존의 입장이었다. 그럼에도 불구하고, “청년창업중소기업”의 경우 이러한 기준에 대한 특례로서 일반창업기업과 동일한 수준의 조세특례지원을 하고 있는데, 이는 물론 청년실업해소를 위한 강한 정책적 수요와 필요성에서 비롯된 것으로 예측할 수 있다. 그러나 조세특례는 엄격한 조세평등주의에 의한 통제를 받아야 하는 제도이므로, 정책적 필요성에 따른 차별이 합리적인지의 여부와 동시에 합리적 차별로서 얻게 되는 공익이 어느 정도가 되는지에 관한 검토가 필요할 것으로 보인다. 청년실업에 대한 정부시책은 재정지원이나, 창업자금의 보증·융자 등의 방법으로 해소될 수 있는 바, 이에 추가하여 조세특례를 높은 수준으로 지원하는 경우에 대한 문제점은 여전히 남게 된다. 특히

418) 최성근, 창업중소기업 지원세제에 대한 법리적 검토 및 입법론, 영남법학 제48호, 영남대학교 법학연구소 (2019.6), p.205

419) 「수도권정비계획법」 제1조 (목적) : 이 법은 수도권(首都圈) 정비에 관한 종합적인 계획의 수립과 시행에 필요한 사항을 정함으로써 수도권에 과도하게 집중된 인구나 산업을 적정하게 배치하도록 유도하여 수도권을 질서 있게 정비하고 균형 있게 발전시키는 것을 목적으로 한다.

수도권과밀억제권역을 기준으로 조세특례를 달리한 근본적인 입법목적이 있는 바, 이를 형해화시킬 수 있는 특례가 불가피하게 필요한지에 대해서도 부정적인 의견이 가능할 것으로 보인다.

한편, 상기의 국내 선행연구에서 지적한 수도권과밀억제권 내에서 창업을 하고 외부지역으로 지점확대를 한 경우에 지점에서의 소득에 대해서 만큼은 별도의 감면이 필요하다는 지적에 대하여,⁴²⁰⁾ 수도권지역을 기준으로 조세특례를 달리하는 근본적인 목적이 기업의 지방이전을 촉진하기 위함이라는 점을 고려할 필요가 있다. 즉, 본점과 지점이 수도권지역을 기준으로 중심으로 분리된 경우 형식적인 기준에 따라서 이를 지방이전으로 보지 않는 경우가 있는데, 이는 지방이전기업에 대한 지원을 악용할 소지가 크기 때문이다. 지점을 지방이전하여 재정지원이나 세제지원을 받은 이후에, 사업성 등을 이유로 다시 수도권으로 철수하게 되는 경우가 있기 때문에, 조세특례에 의한 지원은 원칙적으로 본점까지 지방이전한 경우에 적용하는 것이 바람직하다는 입장이 타당할 것으로 판단된다.

IV. 위임입법원칙의 위반 검토

1. 문제점

국내 선행연구에서는 창업중소기업 등에 대한 세액감면에 관한 검토에 있어서 다음과 같은 내용의 위임입법원칙의 위반을 지적한다.

< 위임입법원칙의 위반례 >

「조세특례제한법 시행령」

제5조(창업중소기업 등에 대한 세액감면) ① (생략)

② 법 제6조제1항제1호가목을 적용할 때 수도권과밀억제권역 외의 지역에서 창업한 청년창업

420) 최성근, 창업중소기업 지원세제에 대한 법리적 검토 및 입법론, 영남법학 제48호, 영남대학교 법학연구소 (2019.6), p.205

중소기업의 대표자가 **감면기간 중 제1항제2호나목의 요건을 충족하지 못하게 되거나 개인사업자로서 손익분배비율이 가장 큰 사업자가 아니게 된 경우에는** 법 제6조제1항제1호가목에 따른 **감면을 적용하지 아니하고**, 해당 사유가 발생한 날이 속하는 과세연도부터 남은 감면기간 동안 법 제6조제1항제1호나목에 따른 **감면을 적용한다.**

③ 법 제6조제1항제1호나목을 적용할 때 수도권과밀억제권역에서 창업한 청년창업중소기업의 대표자가 **감면기간 중 제1항제2호나목의 요건을 충족하지 못하게 되거나 개인사업자로서 손익분배비율이 가장 큰 사업자가 아니게 된 경우에는** 해당 사유가 발생한 날이 속하는 과세연도부터 남은 감면기간 동안 법 제6조제1항에 따른 감면을 **적용하지 아니한다.**

<이하 생략>

조세특례제한법 시행령은 제5조 제2항에서 수도권과밀억제권역 외에서 창업한 청년창업중소기업의 대표자가 감면기간 중 손익분배비율이 가장 큰 사업자가 아니게 되거나 지배주주인 최대주주 등이 아니게 되는 경우에는 남은 감면기간 동안 100분의 50의 비율에 의한 감면을 적용하고 있다. 또한 동법 시행령은 제5조 제3항에서 수도권과밀억제권역 내에서 창업한 청년창업중소기업의 대표자가 손익분배비율이 가장 큰 사업자가 아니게 되거나 지배주주인 최대주주 등이 아니게 되는 경우에는 남은 감면기간 동안 세액감면을 적용하지 아니한다. 이들 경우는 법률의 근거 없이 시행령에서 직접 세액감면의 비율을 줄이거나 세액감면을 배제하는 것으로 조세법률주의의 과세요건 법정주의에 반한다. 조세특례제한법에서 직접 규정하거나 조세특례제한법에 시행령 위임에 대한 근거규정을 둘 필요가 있다.

※ 출처 : 최성근, 창업중소기업 지원세제에 대한 법리적 검토 및 입법론, 영남법학 제48호, 영남대학교 법학연구소 (2019.6), pp.203~204

2. 검토

상기의 국내 선행연구가 지적한 위임입법원칙에 위반되는 사안은 의견대로 명확하게 위임입법원칙의 위반에 해당되는 것으로 판단된다. 상기의 국내 선행연구의 의견대로 「조세특례제한법」의 “시행령”에서 조세특례규정의 적용 여부와 구체적인 과세요건을 규정한 것으로 보이며, 「조세특례제한법」 제6조제1항제1호의 가목과 나목에서는 창업중소기업에게 적용되는 감면비율에 대하여 수도권과밀억제권역을 기준으로 한 적용차이와

해당 비율만이 규정되어 있는 바, 시행령에서는 「조세특례제한법」 제6조제1항제1호의 가목과 나목을 적용하는 경우에 있어서 새로운 적용요건을 시행령에서 규정하고 그 적용결과의 효과에 대해서 「조세특례제한법」 제6조제1항제1호의 가목과 나목을 동일하게 취급한다는 새로운 내용을 하위법령에서 규정하고 있는 것으로 판단된다. 따라서 이에 관한 명확한 법적 근거가 시행령이 아닌 법률에서 규정되어야 할 것이다.

V. 창업벤처기업의 유효기간 만료

1. 문제점

벤처기업은 「벤처기업육성에 관한 특별조치법」 제25조에 따라서 벤처기업을 확인을 받아야 벤치기업의 적용을 받게 되고, 이에 근거한 지원도 받게 되는데, 「조세특례제한법」은 이하의 내용과 같이 창업벤처기업의 경우 “벤처기업확인”을 기준으로 조세특례지원 여부를 결정하고 있다.

< 「조세특례제한법」 제6조제2항 >

제6조(창업중소기업 등에 대한 세액감면) ① (생략)

② 「벤처기업육성에 관한 특별조치법」 제2조제1항에 따른 벤처기업(이하 “벤처기업”이라 한다) 중 대통령령으로 정하는 기업으로서 창업 후 3년 이내에 같은 법 제25조에 따라 2021년 12월 31일까지 벤처기업으로 확인받은 기업(이하 “창업벤처중소기업”이라 한다)의 경우에는 그 확인받은 날 이후 최초로 소득이 발생한 과세연도(벤처기업으로 확인받은 날부터 5년이 되는 날이 속하는 과세연도까지 해당 사업에서 소득이 발생하지 아니하는 경우에는 5년이 되는 날이 속하는 과세연도)와 그 다음 과세연도의 개시일부터 4년 이내에 끝나는 과세연도까지 해당 사업에서 발생한 소득에 대한 소득세 또는 법인세의 100분의 50에 상당하는 세액을 감면한다. 다만, 제1항을 적용받는 경우는 제외하며, 감면기간 중 다음 각 호의 사유가 있는 경우에는 다음 각 호의 구분에 따른 날이 속하는 과세연도부터 감면을 적용하지 아니한다.

1. 벤처기업의 확인이 취소된 경우: 취소일

2. 「벤처기업육성에 관한 특별조치법」 제25조제2항에 따른 벤처기업확인서의 유효기간이 만료된 경우(해당 과세연도 종료일 현재 벤처기업으로 재확인받은 경우는 제외한다): 유효기간 만료일
 <이하 생략>

이에 대하여 국내 선행연구에서는 “벤처기업이 유효기간 만료한 시점부터 다시 벤처기업으로 재확인을 받게 되는 경우 만료시점과 재확인시점까지의 기간도 감면기간에 포함시켜야 한다”는 점을 지적하고 있다.⁴²¹⁾

2. 검토

상기한 국내 선행연구의 지적은 타당한 것으로 판단된다. 즉, 조세특례행정을 위하여 통일적이고 획일적인 기준마련이 필요한 것은 현실적인 상황이지만, 실질과세와 조세평등의 측면에서 벤처기업으로서의 요건을 적법하게 갖추고, 고의·과실이 아니면서 행정적인 절차로 기업의 성격이 달라지는 것이라고 볼 수 없으므로, 적법하게 재확인을 받게 되면, 유효기간 만료이후 재확인시점까지 실제적 요건상 흠결이 없다는 것을 추정하여 조세특례지원을 적용하는 것이 타당한 것으로 판단된다. 상기의 내용과 관련하여 이하의 내용과 같이 조세심판원의 결정이 있었는 바, 결정내용이 「조세특례제한법」에 반영될 필요가 있는 것으로 판단된다.

< 조세심판원의 결정례 >

처분청은 청구법인에 대한 벤처기업 확인서의 유효기간이 만료되어 창업중소기업 세액감면을 적용할 수 없다는 의견이나, 「조세특례제한법」 제6조제2항에 의하면 「벤처기업육성에 관한 특별조치법」에 따라 벤처기업으로 확인받은 경우 세액을 감면하되, 그 확인이 취소된 경우

421) 최성근, 창업중소기업 지원세제에 대한 법리적 검토 및 입법론, 영남법학 제48호, 영남대학교 법학연구소 (2019.6), p.206

세액을 감면하지 아니한다고 규정되어 있는바, 『벤처기업육성에 관한 특별조치법』상 벤처기업 확인서의 유효기간 만료는 취소사유에 해당하지 아니하는 점, 청구법인은 벤처기업 확인이 취소된 것이 아니라 관리소홀로 그 확인(갱신)을 누락한 것으로 나타나고 다시 벤처기업으로 확인받은 사실로 볼 때 법인 실체가 그 사이에 변경된 것으로는 보이지 아니하는 점 등에 비추어 처분청이 벤처기업 확인서의 유효기간이 만료되었다는 이유만으로 창업중소기업 세액감면을 부인하고 법인세를 과세한 이 건 처분은 잘못이 있는 것으로 판단된다.

※ 출처 : 조세심판원 결정(취소), 조심-2018-서-2607 2018.12.27

제3절 기업의 투자 관련 개선방안

I. 투자 분야의 전환에 따른 조세특례제도 변경

1. 개요

앞에선 제시한 본 연구는 “임시투자세액공제”제도가 “고용투자세액공제”로 전환된 사례에 대해서 검토를 하였다. 국회에서 논의된 사항을 중심으로 제도전환의 취지와 구체적 검토사항을 살펴보았다. 앞에서 살펴본 바와 같이, “임시투자세액공제”제도는 오랜 기간 지속되어온 조세특례지원이었으며, 이에 대한 일몰 여부에 대한 검토는 불가피한 상황으로 확인되었고, “고용투자세액공제”제도는 최근의 경제상황에 닥친 실업문제와 결부되어 “임시투자세액공제”제도를 대체할 수 있는 제도로 파악되어, “임시투자세액공제”제도를 “고용투자세액공제”제도로 전환하였다는 취지 또한 확인하였다. 다만, 검토가 필요한 부분은 “고용투자세액공제”제도가 도입된 정책결정과 수단의 선택에 대해서는 논외로 하고, “고용투자세액공제”제도가 “임시투자세액공제”제도를 대체하는 것에 대한 타당성과 합리성이 있는지에 대한 여부는 여전히 논의의 대상이 될 수 있다고 볼 수 있다.

< 투자세액공제제도의 전환 >

조세특례제한법 [법률 제9921호, 2010. 1. 1, 일부개정]	조세특례제한법 [법률 제10406호, 2010. 12. 27, 일부개정]
<p>제26조(임시투자 세액공제) ① 정부가 경기 조절을 위하여 필요하다고 인정할 때에는 대통령령으로 정하는 투자(중고품에 의한 투자는 제외한다. 이하 이 조에서 같다)를 한 금액의 100분의 10을 초과하지 아니하는 범위에서 대통령령으로 정하는 율을 곱하여 계산한 금액을 대통령령으로 정하는 과세연도의 소득세(사업소득에 대한 소득세에만 해당한다) 또는 법인세에서 공제한다.</p> <p>< 이하 생략 ></p>	<p>제26조(고용창출투자세액공제) ① 내국인이 2011년 12월 31일까지 대통령령으로 정하는 투자(중고품 및 대통령령으로 정하는 리스에 의한 투자는 제외한다. 이하 이 조에서 같다)를 하는 경우에는 그 투자금액의 100분의 1에 상당하는 금액을 대통령령으로 정하는 과세연도의 소득세(사업소득에 대한 소득세만 해당한다) 또는 법인세에서 공제한다. 다만, 그 공제받는 금액(이하 이 조에서 “고용창출투자세액공제액”이라 한다)은 다음의 계산식에 따라 계산한 금액을 한도(이하 이 조에서 “공제한도”라 한다)로 한다.</p> <p>< 이하 생략 ></p>

2. 투자 관련 조세특례제도의 특징

창업 관련 조세특례제도의 특징으로서는 조세특례지원의 범위가 확정되어 있다는 점을 거론할 수 있다. 즉, “창업”이라는 특징적 징표가 법제도적으로 확정될 수 있는 수준으로 명확성을 갖추게 되면, 법제도적인 지원과 조세특례가 가능하다. 그러나 투자 관련 조세특례제도는 창업 관련 조세특례지원과 다르게 매우 광범위한 영역으로 「조세특례제한법」에서도 규정하고 있으며, 현실적으로 기업활동과 투자활동을 확정하여 이를 지원하거나 조세특례지원을 하는 것은 매우 어려운 점이라고 볼 수 있다. 따라서 “창업” 부문과 다르게 “투자” 부문은 지원대상과 지원대상의 활동범위가 매우 광범위하다는 점을 고려

하여 기존의 투자 관련 조세특례의 전환이나 변경에 있어서 매우 세밀한 검토와 적용범위의 확인이 필요할 것으로 판단된다.

3. 투자 관련 조세특례 전환의 유의점

“임시투자세액공제”제도가 “고용투자세액공제”로 전환되는 입법과정에서 문제점으로 지적된 사항이 국회 상임위 논의에서 제시된 내용으로서 “혜택을 받게 될 기업유형이 자본·기술집약적인 기업에서 노동집약적인 기업으로 전환되며 이는 기업경쟁력 약화로 이어질 수 있음. 자동화·정보화시설 등 생산성 향상을 위한 투자는 노동절약적인 성격을 가져 고용창출투자세액공제의 혜택을 받기 어려운 반면, 노동생산성이 낮은 기업은 투자시 고용을 상대적으로 많이 늘려야 하므로 충분한 혜택을 받을 수 있기 때문임”이라는 의견이다.⁴²²⁾ 이러한 국회 상임위 의견은 “투자”에 대한 본질적인 측면에서 고찰한다면, 우선적으로 지원대상으로서의 “투자활동”에 대한 스펙트럼이 매우 광범위하다는 점에 있다. 즉, 과거에 지원을 받게 되는 “투자활동”의 영역이 제도전환으로 인하여 형식적으로는 동일한 “투자활동”으로 볼 수 있지만, 실질에 있어서 기존의 “투자활동”에서 동떨어진 부문에 지원이 이루어지는 결과가 발생하기 때문이다.

상기의 사례는 투자 관련 조세특례의 전환에 있어서 사실상 처음 등장한 사례라고 볼 수 있다. 기본적으로 우리나라의 「조세특례제한법」에 있어서 투자 관련 조세특례제도는 시설투자에 집중되는 경향이 있다. 이러한 경향이 있기 때문에, 과거 기존의 “임시투자세액공제”제도를 폐지하면서 “고용투자세액공제”제도로 전환한 것은 매우 획기적인 전환으로 평가되면, 특히 고용불안에 따른 경제상황을 해소할 수 있는 적기의 방식으로도 평가될 수 있다. 그러나 “고용투자세액공제”제도의 새로운 도입은 충분한 정책적 필요성에 따라 인정된다고 하더라도, “임시투자세액공제”제도를 “고용투자세액공제”제도로 전환하였다는 입법과정상 논의는 적절하지 않은 것으로 판단된다. 이는 기존 투자지원 조세특

422) 조세특례제한법 일부개정법률안(최경환의원 대표발의, 의안번호: 1812932, 발의연월일: 2011.8.22) 검토보고서, 국회 기획재정위원회 (2011.11), p.9

례의 적용범위와 새로운 투자지원 조세특례의 범위가 근본적으로 다르게 확정되는 것이며, 전환이 아니라 어느 한 제도의 폐지와 다른 한 제도의 신설이라는 측면에서 검토하여 “고용투자세액공제”제도의 안정적인 정착과 함께 “임시투자세액공제”제도의 보완적인 대책 또는 입법적 조치가 수반되었어야 할 사안으로 판단된다.

향후에도 이와 유사한 제도 전환이 있는 경우에 “투자” 관련 조세특례에 있어서는 지원대상이 되는 “투자활동”의 적용범위를 명확하게 확정하여, 전환으로 인하여 발생하는 조세특례지원범위의 변화에 대응할 수 있는 대안이 함께 마련되어야 할 것이다.

II. 투자대상 기업 확대

1. 창업투자에 대한 과세특례 변천

앞에서 언급한 바와 같이 현행 「조세특례제한법」 제14조 “창업자 등에의 출자에 대한 과세특례”에서는 각 호의 규정에 따라서 창업자에 대한 투자를 하는 경우에 대하여 개별적으로 규정하고, 이러한 경우에 해당되면 과세특례를 부여하고 있다.

창업투자와 관련하여 창업투자를 한 자에 대한 과세특례를 부여하는 간접지원방식은 오래 전부터 「조세특례제한법」에 도입되었는 바, 처음 도입되었을 때와 비교하여 보았을 때에 현행 「조세특례제한법」의 적용범위는 상당히 확대된 것으로 이하의 내용과 같이 확인할 수 있다.

< 창업자 등에의 출자에 대한 과세특례 변천 >

조세특례제한법 [법률 제5584호, 1998. 12. 28, 전부개정]	조세특례제한법 [법률 제15227호, 2017. 12. 19, 일부개정]
제14조(중소기업창업투자회사등에의 출자에 대한 과세특례) ① 다음 각호의 1에 해당하는 주식 또는 출자지분을 양도하는 경우	제14조(창업자 등에의 출자에 대한 과세특례) ① 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 주식 또는 출자지분(제1호·제2호·제2호

<p style="text-align: center;">조세특례제한법</p> <p>[법률 제5584호, 1998. 12. 28, 전부개정]</p>	<p style="text-align: center;">조세특례제한법</p> <p>[법률 제15227호, 2017. 12. 19, 일부개정]</p>
<p>에는 소득세법 제94조제3호 및 제4호의 규정을 적용하지 아니한다. 다만, 타인의 주식이나 출자지분을 양수하는 방법으로 출자하여 양도하는 경우에는 그러하지 아니하다.</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 중소기업창업투자회사 또는 여신전문금융업법 제3조제1항의 규정에 의하여 신기술사업금융업만을 등록한 여신전문금융회사에 출자함으로써 취득한 주식 또는 출자지분 2. 중소기업창업지원법에 의한 중소기업창업투자조합(이하 “中小企業創業投資組合”이라 한다)이 창업자 또는 벤처기업에 출자함으로써 취득한 주식 또는 출자지분 3. 여신전문금융업법에 의한 신기술사업투자조합(이하 “新技術事業投資組合”이라 한다)이 신기술사업자 또는 벤처기업에 출자함으로써 취득한 주식 또는 출자지분 4. 벤처기업에 출자함으로써 최초로 취득(벤처企業育成에관한特別措置法 第14條의 規定에 의한 組合에 出資하여 벤처企業株式를 취득한 경우를 포함한다)한 대통령령이 정하는 주식 또는 출자지분 <이하 생략 > 	<p>의2·제2호의3 및 제3호부터 제6호까지의 규정에 따른 주식 또는 출자지분은 제13조제2항 각 호의 어느 하나에 해당하는 방법으로 취득하는 경우만 해당한다)의 양도에 대해서는 「소득세법」 제94조제1항제3호를 적용하지 아니한다. 다만, 제1호·제2호·제2호의2·제2호의3 및 제3호부터 제6호까지의 규정의 경우에는 타인 소유의 주식 또는 출자지분을 매입에 의하여 취득하는 경우는 제외한다.</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 중소기업창업투자회사 또는 「여신전문금융업법」에 따른 신기술사업금융전문회사에 출자함으로써 취득한 주식 또는 출자지분 2. 중소기업창업투자조합이 창업자, 벤처기업 또는 신기술창업전문회사에 출자함으로써 취득한 주식 또는 출자지분 2의2. 한국벤처투자조합이 창업자, 벤처기업 또는 신기술창업전문회사에 출자함으로써 취득한 주식 또는 출자지분 2의3. 농식품투자조합이 창업자, 벤처기업 또는 신기술창업전문회사에 출자함으로써 취득한 주식 또는 출자지분 3. 신기술사업투자조합이 신기술사업자, 벤처기업 또는 신기술창업전문회사에 출자함으로써 취득한 주식 또는 출자지분 4. 벤처기업에 출자함으로써 취득(「벤처기업육성에 관한 특별조치법」 제13조에 따른 조합을 통하여 벤처기업에 출자함으로써 취득하는 경우를 포함한다)한 대통령령으로 정하는 주식 또는 출자지분

조세특례제한법 [법률 제5584호, 1998. 12. 28, 전부개정]	조세특례제한법 [법률 제15227호, 2017. 12. 19, 일부개정]
	5. 창업기획자에 출자함으로써 취득한 주식 또는 출자지분 6. 소재·부품전문투자조합이 창업자, 신기술사업자, 벤처기업 또는 신기술창업전문회사에 출자함으로써 취득한 주식 또는 출자지분 7. 「증권거래세법」 제3조제1호나목에서 정하는 방법으로 거래되는 벤처기업의 주식(「소득세법」 제104조제1항제11호가목의 대주주가 아닌 자가 양도하는 것으로 한정한다)

2. 창업투자에 대한 과세특례의 제도적 장점

상기의 입법변천을 보더라도 창업자 등에의 투자에 대하여 과세특례를 도입한 시기는 매우 오래 전이며, 이 제도가 유사한 형태로 아직까지 그 모습을 유지하면서, 적용범위가 매우 확대되었다는 점을 확인할 수 있다. 이는 창업투자에 대한 과세특례가 다양한 환경 변화와 경제상황의 변화에도 불구하고 여전히 그 제도의 유효성이 인정된 것이라고 추론할 수 있다. 여기에 적용범위가 확대되어가는 모습은 제도의 유효성 뿐만 아니라, 경제상황의 변화에 대응하기 위한 적절한 방식으로 「조세특례제한법」에서 제도적 위상을 확보한 것이라는 판단도 가능하다.

이러한 제도적 장점을 갖고 있는 가장 큰 이유는 직접적인 방식에 의한 조세특례지원이 아니라, 투자시장을 통한 창업지원에 대하여 간접적으로 과세특례를 지원한다는 점에서 비롯한 것으로 판단된다. 즉, 단기적인 효과를 보기 위한 일시적인 제도지원이 아니라, 시장을 기반으로 하여 장기적인 효과를 목적으로 일반투자시장에서 창업투자에 대한 일부 지원범위를 확정하여 지원함으로써, 비록 장기간의 시간소요가 필요하지만, 보다 안정

적으로 “시장”이라는 메커니즘을 경유하여 지원시스템을 구축하는 방식을 선택하였다는 점이 장점으로 판단된다. 이러한 시장지향적이며, 장기적·안정적 시스템에 기초한 조세특례제도라는 장점으로 「조세특례제한법」상 해당 규정은 일몰여부와 관계없이 꾸준히 지원대상이 되는 투자활동이 확대되는 경향을 보이게 된다.

3. 창업투자에 대한 과세특례의 활용

상기한 바와 같은 제도적 장점을 갖고 있는 현행 「조세특례제한법」 제14조제1항의 각 호에서 규정하고 있는 조세특례지원범위를 확대하는 것이 가능하다. 물론 특별한 정책목적 없이 확대하는 것이 아니라, 정부가 추진하는 다양한 기업정책에 부합하는 투자활동에 활용하여 이를 「조세특례제한법」 제14조제1항의 각 호에서 추가적으로 규정하는 활용방안이 고려될 수 있다.

예를 들어서, 사회적경제와 사회적가치를 추구할 수 있는 기업형태를 직접적으로 지원하는 방식은 단기적으로 효과를 볼 수 있지만, 이에 대한 장기적인 제도안정성은 예측하기 어렵다. 그러나 사회적경제와 사회적가치를 추구할 수 있는 기업형태에 대하여 자본시장이나 투자시장에서 투자를 하는 경우에 이에 대한 과세특례를 부여하는 방식은 기존의 유효성이 인정받은 제도를 활용하여 새로운 제도의 도입과 동일한 효과를 볼 수 있는 방안으로 검토될 수 있다.

Ⅲ. 기업규모별 투자 관련 조세특례 차등 적용

1. 개요

현행 「조세특례제한법」상 투자 관련 조세특례지원의 핵심적인 내용은 시설투자에 관한 조세특례라고 할 수 있다. 즉, 창업 관련 조세특례제도는 직접적인 지원방식과 간접적인 지원방식이 혼용되어 있다고 볼 수 있는 바, 제도운영방식이 다양화되었다고 하더라도

기본적으로 “창업”이라는 특정된 지원개념이 있기 때문에, “투자”에 비하여 명확하게 조세특례의 지원목표와 대상이 명확하다고 볼 수 있다. 반면에, “투자” 관련 조세특례지원은 “투자활동”이라는 광범위한 스펙트럼을 가진 개념에 대한 지원이기 때문에, 다양하고 넓은 지원영역을 가지는 부문에서 세분화되고 중첩·단절이 반복되는 영역에 대한 조세특례가 이루어질 수밖에 없다. 따라서 현행 「조세특례제한법」에서는 제5조 “중소기업 등 투자세액공제”의 규정에 의한 조세특례제도 이외에 제4절에서 투자촉진을 위한 조세특례의 절을 별도로 마련하여 광범위한 영역을 대상으로 조세특례제도가 시행되고 있다. 따라서 현행 「조세특례제한법」에서는 다양한 투자활동을 포괄적으로 포섭하지 않고, 조세지출의 “특정성”적 성격을 중시하여, 명시적으로 대상확정이 명확한 시설투자에 투자 관련 조세특례제도가 집중되는 것으로 분석된다.

이러한 개념필수적으로 상황으로 인하여 광범위하게 “투자” 관련 조세특례제도는 집중적인 모습을 보이지 못하면서 제도운영이 이루어지고 있는 바, 「조세특례제한법」의 제정 이후로 수많은 개정안과 그 안에서 논의된 수많은 쟁점들 중에서 공통적으로 제시되고 있는 사안은 중소기업·중견기업·대기업에 따른 기업규모별 조세특례적용을 어떻게 할 것인가의 문제라고 할 수 있다.

2. 기업규모별 조세특례의 쟁점

광범위한 영역에서 나타나고 있는 “투자활동”에 대한 조세특례는 일반적으로 인식하고 있는 바와 달리, 국가적 차원에서 지원이 이루어져야 할 사안임에도 불구하고, 중소기업에 대한 지원이 가장 우선되어야 한다는 인식들을 갖게 된다. 이는 창업 등 「조세특례제한법」의 중요한 제도운영이 중소기업을 중심으로 운영되고 있기 때문으로 파악된다.

그러나 기업의 투자활동에 대한 국가적 지원은 국가가 추진해야 할 중소기업지원시책과는 다른 차원의 성격을 갖고 있다. 즉, 중소기업지원은 기업활동의 가장 초기단계에서부터 건전한 기업활동과 성장을 할 수 있도록 지원하는 시혜적 급부의 성격을 갖는 반면

에, 기업규모와 관계없이 기업의 투자활동을 지원하는 국가의 정책은 국민경제적 차원에서 국가경제를 좌우하는 기업활동을 보장하고 이를 육성하기 위한 정책이라고 볼 수 있다. 따라서 투자 관련 조세특례제도 또한 이러한 관점에서 검토가 되어야 하는데, 실질적으로 기업의 투자활동을 기업이 일정 수준 성장한 이후에 이루어지는 기업활동이라는 점에서 이에 대한 지원을 하는 경우, 중소기업에 대한 혜택보다는 중견기업이나 대기업에 대한 혜택이 이루어진다는 점이 쟁점으로 나타나게 된다.

기업규모별 조세특례의 쟁점은 투자활동에 대한 지원을 기업규모에 관계없이 국가경제적 차원에서 접근할 것인지, 아니면 중소기업에 대한 두터운 지원을 기반으로 기업 전체에 대한 지원시책으로 접근해야할지의 문제라고 할 수 있다.

3. 차등적 지원방식의 발전

현행 「조세특례제한법」에서는 투자촉진과 관련된 조세특례를 중소기업지원시책의 하나로 파악하지 않고, 기업 전반에 걸친 국가경제적 경제지원시책으로 파악하는 것으로 분석된다. 즉, 시설 투자 등 투자 관련 조세특례제도는 중소기업의 입장에서 매우 중요한 지원분야인 것은 명확하지만, 중소기업에만 국한하지 않고, 중견기업·대기업에도 적용 범위를 확대하고 있는 모습이 현행 「조세특례제한법」의 입장이라고 할 수 있다. 다만, 「조세특례제한법」의 개정안에서 지속적으로 나타나고 있는 쟁점이 중소기업에 대한 감면범위를 확대하고, 중견기업·대기업에 대한 감면범위를 축소하는 내용인 바, 이는 중소기업지원의 가치를 투자 관련 조세특례제도의 특성보다 우선한 것으로 판단된다. 이에 대하여 개선방안으로서 현재에도 중소기업·중견기업·대기업 간 차별에 의한 조세특례제도가 운영되고 있기는 하지만, 기업규모별 차등적 지원방식의 발전이라고 할 수 있다. 따라서 다음과 같은 방식의 개선점을 고려할 수 있다.

첫째, 시설투자 등 투자활동에 대한 국가적 차원의 지원은 기업전반에 걸쳐서 이루어져야 할 당위성은 분명히 존재한다. 다만, 투자에 유리한 대기업이나 중견기업이 중소기

업에 비하여 많은 혜택을 받는 것은 공평성의 원칙상 문제의 제기가 충분히 될 수 있다. 따라서 현재와 마찬가지로, 감면율의 수준을 중소기업에게 높게 책정하는 것이 타당하고, 대기업이나 중견기업은 규모에 따라서 차등적으로 지원하는 것이 타당하다. 그러나 “2017년 조세특례 심층평가”에서는, 대기업이나 중견기업이 국가경제상 투자활동의 주축이 될 수는 있지만, 중소기업에 비하여 조세특례의 지나친 혜택은 적절하지 않으므로, 이러한 상황을 방지하기 위하여 조세특례지원은 이루어지되, 실질적인 혜택으로 인정되는 감면액의 한도를 별도로 설정하는 방안이 검토가능하다고 할 수 있다는 의견이 제시되었었다.⁴²³⁾

둘째, 간접지원방식의 확대를 검토할 필요가 있다. 현행 「조세특례제한법」에서는 창업 투자와 관련하여 창업기업에 대한 직접적인 지원이 아닌, 투자시장과 자본시장으로 통하여 창업기업이나 창업벤처기업에게 투자 또는 출자하는 자에 대한 조세특례지원을 하고 있다. 이러한 방식은 단기적인 효과 측면에 있어서는 부족한 점이 지적될 수 있으나, 장기적으로 시장메커니즘을 통한 투자확대를 통하여 기업에게 시장에 의한 자본조달을 용이하게 함으로써, 지속가능한 기업활동을 계획을 할 수 있도록 하며, 조세특례지원은 이러한 투자자와 출자자를 대상으로 함으로써, 투자활성화의 선순환을 도모할 수 있다. 이른바, 엔젤투자와 모험자본에 대한 조세특례지원은 장기적으로 확대할 필요가 있다.⁴²⁴⁾

셋째, 조세특례지원을 받는 투자활동의 대상을 다변화할 필요가 있다. 현행 「조세특례제한법」 제25조제2항에서는 특정시설에 대한 세액공제를 위하여 다음과 같이 구체적인 공제율을 규정하고 있다.

423) 한국조세재정연구원, 2017 조세특례 심층평가(V) : 생산성향상시설투자 등에 대한 세액공제, 기획재정부·한국조세재정연구원 (2017.9), p.205

424) 다만, 엔젤투자나 모험자본에 대한 조세특례지원은 시장에서 이루어지는 투자활동에 대한 지원이기 때문에, “도덕적 해이”에 의하여 왜곡된 투자활동이나 사기적 투자활동에 대하여서도까지 조세특례지원이 이루어지는 위험상황이 발생할 수 있다. 이는 자본시장이나 투자시장에서 발생하는 불가피한 사기적 행위의 하나이기 때문에, 이에 대해서는 별도의 감독 및 감시 절차에 의하여 조세특례지원이 왜곡된 투자활동에게까지 이루어지지 않도록 할 제도적 장치의 수반이 불가피하게 필요하다고 할 수 있다.

< 특정시설에 투자세액공제 공제율 (「조세특례제한법」 제25조제2항) >

시 설	공제율		
	중소기업	중견기업	그 밖의 기업
연구시험용 시설 및 직업훈련용 시설, 에너지절약시설, 생산성향상시설	100분의7	100분의3	100분의1
환경보전시설, 근로자복지 증진을 위한 시설 (직장어린이집 제외)	100분의10	100분의5	100분의3
직장어린이집	100분의10	100분의10	100분의10
안전시설	100분의10	100분의5	100분의1

※ 출처 : 「조세특례제한법」상 관련 규정을 발췌하여 필자가 작성

현행 「조세특례제한법」의 규정내용은 1차적으로 중소기업에서 대기업까지 차등적으로 공제율을 규정하고 있으며, 다만 직장어린이집에 대한 투자의 경우 동일하게 감면하고 있다. 기업활동에 있어서 기업의 성장과 발전의 중요한 시설이라고 한다면, 연구관련 시설과 에너지절약시설, 생산성향상시설 등이 고려될 수 있으며, 이외에 환경시설과 안전시설도 기업의 투자활동에 중요한 영역임에는 틀림없다. 다만, 현행 「조세특례제한법」은 이들 투자대상 시설이 동일한 형태로 기업규모에 따라 공제되고 있다는 점을 고려할 필요가 있다. 즉, 연구시설과 생산성향상시설은 법령상의 규정보다 구체적으로 세분화할 수 있으며, 이러한 세분화에 따라서 기업규모에 따라 다르게 공제율을 정하는 방안이 검토될 수 있다. 즉, 대기업이나 중견기업이 보다 더 적절하게 투자할 수 있는 시설과 중소기업이 보다 더 적절하게 투자할 수 있는 시설을 세분화 또는 다변화하여 동일한 생산성향상시설이라고 하더라도 세분화·다변화된 항목에 따라서 기업규모별로 다른 공제율을 적용받도록 함으로써, 대기업·중견기업·중소기업이 각각 적절하게 투자활동을 할 수 있는 영역을 정하고 이를 정책적으로 유도함으로써 이에 상응하는 조세특례지원방식으로 설계하는 방안이 필요할 것으로 검토된다.

Korea
Legislation
Research
Institute

제6장 결론

제6장

결론

조세특례제도는 예산에 근거한 재정지원과 함께 국민경제의 활성화와 안정화를 목적으로 활용하는 중요한 정책수단 중의 하나로서 평가받는다. 재정지원과 조세특례간의 유효성과 활용가능성 등에 대한 많은 논의가 있었지만, 현실적으로 정부는 조세특례제도를 경기부양 및 경제안정을 위한 시책으로 여전히 다양한 부문에서 활용하고 있다. 조세법률주의에 근거하여 과세 뿐만 아니라, 조세특례혜택 또한 법률에 근거를 두고 시행되어야 하기 때문에, 조세특례제도는 불가피한 법제도적 이슈를 안고 운영된다. 물론 정부정책으로 추진되는 경우에도 법제도적 근거와 기반을 반드시 갖고 있어야 한다. 이러한 배경에서 우리나라는 「조세특례제한법」을 시행함으로써 조세특례제도의 기본적 운영틀과 감면 대상 및 감면수준을 정하고 있다. 본 연구는 「조세특례제한법」을 기본적인 연구대상 법률로 하여 기업의 창업과 투자에 대한 부문의 조세특례제도를 연구대상으로 하여 연구를 수행하였다.

조세특례는 조세지출과 유사·동일한 개념으로 사용되고 있는 바, 조세지출의 학제적인 개념은 조세특례의 성격을 이해하는데 도움이 된다. 조세지출이 갖고 있는 특성으로 「“특정성”, “대체가능성”, “폐지가능성”, “측정가능성”, “불상쇄성”」⁴²⁵⁾은 조세특례의 개념적 특성으로 바로 치환될 수 있으며, 이러한 개념적 특성은 조세특례입법에 있어서 중요한 기준 또는 고려사항이 될 수 있음을 연구를 통하여 확인하였다.

우리나라 조세특례제도는 「조세특례제한법」상 명문규정으로 조세특례의 구체적인 내용을 개별 해당 법률에서 정하지 못하도록 하고 있다. 즉, 조세 관련 법률들과 「조세특례

425) 박명호·전병힐, 조세지출과 세출예산의 연계방안 검토, 한국조세재정연구원 (2009.8), p.4

제한법』에 의해서만 조세특례를 규정하도록 하고 있는 바, 이러한 법체계적 특징은 현실적으로 조세특례를 필요로 하는 개별 법제도에서 “조세특례를 할 수 있다”는 근거만을 규정하게 되는 입법현실이 발생하게 된다. 이러한 개별 법률의 조세특례근거와 「조세특례제한법」상 조세특례의 구체적인 내용이 전체 법질서·법제도내에서 부합되어야 함에도 불구하고 그렇지 못함을 우리나라 조세특례법제 현황을 통하여 확인할 수 있다. 이것은 조세 관련 부처와 조세특례를 필요로 하는 정책부처 간의 협의와 절차적 관리 등을 통하여 해결되어야 할 문제라고 볼 수 있는 바, 무엇보다도 법률 간 정합성에서 발생된 오류는 국민이 직접적인 대상이라는 조세특례제도에 있어서는 최소화되어야 할 것이다. 우리나라는 이러한 문제를 최소화하기 위하여 제도적으로 조세지출예산서제도, 조세특례심층평가제도 등 조세특례에 대한 사전·사후 관리제도를 운영하고 있다. 그러나 현행 법률에서 부정합이 발생된 상태에 대해서는 전면적인 정비가 필요할 것으로 보인다.

기업활동에 있어서, 기업의 창업 및 투자활동은 개별 기업 뿐만 아니라, 국가경제적 차원에서 매우 중요한 활동이라고 할 수 있다. 이러한 이유로 국가는 이들 활동에 대한 재정지원 뿐만 아니라, 조세특례지원을 시행하고 있다. 「조세특례제한법」상 창업 관련 조세특례지원은 창업기업에 대한 직접적인 지원 뿐만 아니라, 창업투자과 관련된 활동에 대해서도 조세특례지원을 시행하고 있다.

반면, 기업의 투자에 관련된 조세특례지원은 “투자”가 가지는 다양한 성격과 연계성으로 인하여, 보다 넓은 영역에 대한 조세특례지원이 이루어지고 있는 바, 구체적으로 시설 관련 투자에 집중된 경향을 보이며, 창업투자나 일반 투자활동에 대한 조세특례지원까지 이루어지고 있다. “조세특례 심층평가”와 본 연구에서 수행한 분석에 의하면, 기업의 창업과 투자에 관한 조세특례지원은 세부적인 내용의 변화와 개선점이 발견되고는 있지만, 일몰폐지 없이 지속적으로 조세특례제도의 중요한 기능으로서 시행될 것으로 판단된다.

일반적으로 조세법제에 있어서는 조세법률주의, 조세평등주의 등 헌법상 원리가 직접적으로 통제를 하고 있으며, 이러한 통제는 조세특례제도에도 동일하게 적용된다. 따라서

조세특례입법에 있어서 가장 중요한 기준은 헌법상 원칙으로서 조세법률주의와 조세평등주의라고 할 수 있다. 조세법률주의의 구체적인 내용으로서 과세요건명확주의와 과세요건법정주의) 또한 조세특례입법의 명시적인 기준이며, 이와 함께 위임입법원칙도 다른 법률들과 동일하게 적용된다. 다만, 조세법제의 특수성으로 인하여, 조세평등주의는 수직적 조세평등과 수평적 조세평등으로 크게 구별됨으로써 보다 구체적인 논의의 기준으로 작용을 한다. 이러한 조세평등주의는 재정학·조세학에서 논의하는 “공평성과 효율성의 원칙”에서 공평성의 원칙에 직접적으로 연계되는 기준이라고 할 수 있다.

우리나라의 헌법재판소 판례와 국회 입법심의과정에서도 공평성의 원칙은 가장 우선적으로 확인하는 기준으로 작용하고 있다. 반면, 위임입법의 원칙은 다른 법제와 동일하게 적용되고 있지만, 조세법제의 특수성으로 인하여 제도의 핵심적인 내용이 하위법령으로 위임되는 경우가 다수 발생한다. 이는 조세분야에 대한 특수성으로 입법제량권과 입법형성권이 광범위하다는 특징으로 설명되기도 하며, “복잡다기”한 조세법제의 특수성과 전문성으로 인한 불가피한 현실로서 인식되기도 한다. 그럼에도 불구하고, 가장 기본적인 원칙적인 법체계의 근간인 위임입법의 원칙은 조세분야에 대하여 지나치게 엄격성을 갖고 통제하지 않더라도, 일부 규정에서 발견되는 원칙위반사항에 대해서는 시정되어야 할 것이다.

조세지출의 특성으로 판단되는 5가지 개념상 성격은 조세특례와 조세지출의 개념이 동일하다는 전제에서 치환되어 조세특례의 성격으로 인정될 수 있다. 이 특성은 개념상 특성에 머무르지 않고, 실제 조세특례입법에 있어서 입법고려사항으로 검토될 수 있다. 구체적인 내용은 본문에서 언급하였지만, 개념상 특징은 인식하여 조세특례의 본질적인 성격에 부합하는 입법수단과 정책의 선택이 필요할 것으로 판단된다.

일몰규정은 한시법을 인정하고 있는 우리나라 법제도에 있어서 낯설은 성격의 규정은 아니지만, 「조세특례제한법」의 대부분 규정이 일몰규정으로 구성된다는 점은 매우 특징적인 면이 있다고 할 수 있다. 조세특례의 개념상 특징으로 “폐지가능성”은 일몰규정을

설명하는데, 적절한 기준으로 파악할 수 있다. 본 연구에서는 일몰규정과 관련하여 조세평등주의의 관점, 입법목적달성 여부의 관점, 명백한 존속사유 여부의 관점에서 검토하였다. 조세평등주의는 앞에서 언급한 바와 같이, 조세특례입법에서 가장 우선적으로 검토되어야 할 사항으로서 일몰여부를 결정하는 기준으로서도 가장 중요하게 고려해야 할 기준이다.

이러한 관점에서 조세특례규정의 일몰은 대상자 이외의 자에 대한 역차별 등의 고려와 일몰 이후 감면정도의 변화를 파악해야 할 것이다. 입법목적의 달성과 관련하여 실증적인 평가를 통한 판단이 주를 이루게 되는 바, 이용실적이나 사회·경제적 환경과 여건의 변화를 고려하여, 정량적 판단과 정성적 판단이 동시에 검토되어야 할 것이다. 본 연구에서는 「행정규제기본법」에서 일몰여부를 판단하는 기준이 「조세특례제한법」의 법현실과 차이가 있다고 하더라도, 판단의 기준을 유사하다는 점을 제시하였다. 따라서 「조세특례제한법」상 감면규정 등의 일몰여부를 결정하는데 명백한 존속사유에 대한 입증과 제시가 이루어진다면, 해당 규정에 대한 사회적 합의나 합리적 이유에 근거한 차별이 정당화될 수 있는 것으로 판단할 수 있을 것이다.

본 연구에서는 제18대 국회부터 제20대 국회까지 발의되었던 「조세특례제한법」 개정안 중에서 기업의 창업과 투자에 관한 개정안을 중심으로 국회 입법과정상 논의된 사항을 검토하였다. 결론적으로 입법과정상 논의에 있어서 유의미하고 명확한 입법기준이 부각되지는 않았다. 많은 논의와 고려사항, 기준들에 기초하여 논의가 진행하였지만, 전반적으로 경제상황과 사회환경의 변화에 정책적으로 대응하기 위한 조세특례입법이 중요부분을 차지하고 있기 때문에, 엄격하게 통제된 기준이나 원칙이 조세특례입법을 장악하였다고 볼 수 없는 것으로 평가된다. 다만, 궁극적인 조세특례입법의 결론을 내리는데 있어서는 조세법률주의와 조세평등주의로 대변되는 헌법상 원칙이 결론의 기본적인 기반을 제공하고 있다. 위임입법의 원칙 또한 중시되었지만, 조세법제의 특수성으로 인한 복잡다기한 상황에 대응하고, 전문적이고 기술적인 내용을 포섭하기 위하여 광범위한 입법형성권과 재량권이 인정되는 것으로 분석된다.

구체적으로 기업의 창업과 투자와 관련하여서는 기업의 규모에 따른 대기업·중견기업·중소기업 구별이 조세평등주의와 공평성의 원칙에 최적으로 부합할 수 있는 조세특례입법이 추진될 수 있는 노력이 확인할 수 있다. 즉, 조세특례가 가지는 특수한 상황의 특수한 조치에 대하여 기업 전반에 해당되는 영역인지, 중소기업에 국한되어야 하는 영역인지에 대한 논의가 집중적으로 이루어졌으며, 이와 관련하여 조세지출의 개념상 특징인 “대체가능성”, “특정성” 등의 특징이 연계되어 논의될 수 있다.

현재로서 입법과정에서 나타난 공평성의 원칙에 기반하여 조세특례입법을 하는데 있어서는, 기업규모별로 차등적인 지원이 이루어져야 한다는 점에는 의견이 모아지는 것으로 보이지만, 구체적이고 최적화된 차등적 기준을 마련하는 것은 여전히 과제로 남아 있다. 이와 함께 배분적 정의에 따른 공평성의 원칙을 우선적 기준으로 하여 합리적 이유에 근거한 차별이 “수평적 조세평등”과 “수직적 조세평등”의 쟁점과 연계되는데, 절차적 요건과 정책의 정당성 등을 갖춘 경우 “합리적 이유”의 존재를 인정하지만, 여전히 “합리적 이유의 존재”에 대한 구체적이고 명확한 기준마련은 과제로서 남겨지게 된다.

본문에서도 언급한 바와 같이 「조세특례제한법」에 따라 조세특례의 구체적인 내용이 규정되고, 해당 개별 법률에서는 조세특례의 근거를 재량사항으로 규정하고 있다. 따라서 해당 개별 법률에서 조세특례의 근거를 마련하여도 「조세특례제한법」에서 이에 대한 구체적인 내용을 규정하지 않는 경우에는 법제도간에 모순이 발생하게 된다. 따라서 여러 가지 조세정책의 환경과 법제도를 일치시키기 위해서는 1차적으로 「조세특례제한법」의 내용과 해당 개별법률을 일치시키는 방향으로 입법과정이 진행되어야 할 것이다. 어느 기준으로 일치시킬 것인가의 문제가 있기는 하지만, 최소한 해당 개별 법률에서 정하는 조세특례의 대상과 「조세특례제한법」에서 정하는 조세특례의 범위의 차이가 심각하게 발생하는 경우를 방지 또는 최소화시킴으로써 예측가능성이 제시되는 법제도의 안정적 운영이 가능할 것이다.

일몰여부에 대한 판단은 입법목적의 달성 여부와 일몰 여부의 결정에 대한 합리적인 사유의 제시 등이 제도적으로 필요하며, 특히 해당 조세특례제도의 성과와 목표달성 등에

대한 정기적인 평가를 통하여 일몰여부에 대한 예측가능성과 타당성을 부여할 필요가 있다. 따라서 조세감면 규정에 대한 정기적 재검토기간을 명시적으로 규정하면서 조세감면 예산규모가 큰 규정에 대해서는 보다 짧은 재검토기간을 적용하도록 하는 것이 바람직할 것으로 판단된다.

창업 관련 조세특례제도는 세부적 규정상 창업기업의 특성이 반영된 제도설계가 필요할 것으로 보인다. 예를 들어서 창업기업의 성격이 기업 초기단계에서 유보이익을 발생시키기 어렵고, 지속적인 손실로 이월손실이 발생하는 경우 「조세특례제한법」상 소득이 발생한 때부터 감면을 받게 하면, 현실적으로 창업기업의 조세특례 시기는 명확하게 예측하기 어려운 문제가 발생한다. 창업지역을 기준으로 한 조세특례의 차별, 연령을 기준으로 청년창업기업의 지원 등도 조세평등주의에 입각하여 합리적 대안을 마련하는 것이 필요하며, 창업벤처기업의 경우 벤처기업확인절차상 고의·과실없이 발생하는 절차상의 공백기간을 실질적인 벤처기업 활동을 파악하여 지원할 수 있는 방안의 마련이 필요하다.

투자 관련 조세특례제도는 조세특례의 대상이 되는 “투자” 또는 “투자활동”이 매우 광범위하게 나타나고 있으며, 기본적으로 자본시장 또는 투자시장에서 나타나는 투자활동에 대한 지원이므로, 「조세특례제한법」에서 특정된 투자활동을 개별적으로 포섭하여 조세특례지원을 하는 것이 용이하지 않다. 따라서 「조세특례제한법」에서는 일반적으로 시설투자에 대한 활동을 조세특례의 주요 대상으로 삼아 왔다. 시설 투자 이외의 투자활동에 대한 지원은 여전히 필요한 상황이라고 볼 수 있으며, 특히 조세특례대상을 특정하여 명확한 기준으로 조세특례를 부여하는 방식과 다르게, 투자의 경우에는 시장기반으로 이루어지는 활동을 지원하는 것이어서, 단기적 효과 보다는 장기적인 효과에 주목해야 할 필요성이 있다.

이러한 시장기반형 조세특례의 경우 경기변동에 따라서 조세특례의 지원수준을 달리 함으로써 시장의 안정성을 추구할 수 있으며, 조세특례의 효과가 시장을 매개로 하여 다양하게 나타날 수 있다는 장점이 있으므로, 이에 대한 보다 구체적이고 세부적인 제도설

계가 요청된다. 다만, 현행 「조세특례제한법」에서의 투자 관련 조세특례는 기업규모에 따른 차별적 기준이 적용되고 있는 바, 대기업이나 중견기업에 적합한 투자활동과 중소기업에 적합한 투자활동이 차이가 있으므로 이를 반영한 기준에 의하여 이루어지는 차등적 조세특례지원이 필요하다고 할 것이다.

조세특례제도는 언제든지 재정지원방식으로 전환이 가능한 특수한 형태의 지원수단이며, 특히 모든 국민에게 부과되는 납세의 의무에 대한 예외적인 경우를 법제도의 틀 안에서 운영한 것이기 때문에, 궁극적으로는 법제도의 통제와 감독이 필요하다고 본다. 조세정책이 경기변동과 사회변화, 정부의 대응방식 및 정책목표에 따라서 유동적으로 변화하고 있기 때문에, 이를 법제도로써 뒷받침하는 것은 쉽지 않은 일이다. 그러나 보다 정치하고, 체계적인 모습으로 진일보하여 안정적이고 공평하며, 효율적인 기업의 활동을 지원할 수 있는 조세특례제도의 운영을 위해서는 법체계적·법원리적 기반에 바탕을 둔 법제도 시스템의 구비가 어느 때 보다 요청된다고 할 수 있다.

Korea
Legislation
Research
Institute

참고문헌

참고문헌

※ 국내 문헌

- 김성주, 지방세 비과세 감면의 일몰기준 도입에 관한 연구, 한국지방재정논집 제15권 제2호 (2010.8)
- 김용대 외, 주요국 조세지출 제도 운영 방식의 이해, 한국조세재정연구원 (2018.12)
- 김창범, 조세법률주의와 위임입법의 한계 - 헌법재판소 결정례를 중심으로, 법제, 법제처 (2000.5)
- 김필현, 조세특례제한법상에서의 중소기업 지원제도와 개선방향, 한국경제연구원 (2010.10)
- 김학수, 일본 법인세제 개혁의 시사점, 재정포럼 (2017.4)
- 박명호 · 전병힐, 조세지출과 세출예산의 연계방안 검토, 한국조세재정연구원 (2009.8)
- 박성욱 · 김영훈, 벤처기업 등에 대한 투자 활성화를 위한 조세지원제도 연구 : 개인투자 조합을 중심으로, 회계정보연구 제34권제3호 (2016.9)
- 박승재, 기업조세의 법형식 중립성 원칙, 세무학연구 제27권 제1호, 한국세무학회 (2010.3)
- 박영도, 위임입법에 관한 연구, 『입법이론연구(VII)』, 한국법제연구원 (1999)
- 박재환 · 오광욱 · 정규언, 주요 연구개발 관련 조세지원 제도에 대한 유효성 검토, 회계저널 제22권 제1호, 한국회계학회 (2013.2)

- 박종수, 조세입법체계의 정비를 통한 기본권 실현, 헌법학연구 제15권 제4호, 한국헌법학회 (2009.12)
- 배준식·김범식, 지방세 특례(비과세감면)의 개선방안에 관한 연구, 서울연구원 (2013.5)
- 백옥선, 일몰조항의 기능과 한계, 중앙법학 제20집 제1호 (2018.3)
- 신평우, 조세정책 환경변화에 따른 조세법의 제·개정에 관한 연구, 토지공법연구 제59집, 한국토지공법학회 (2012.11)
- 이동건·박종수, 정책적 조세의 입법목적 달성 여부의 평가 및 관련 규정의 폐지 절차에 관한 연구, 세무학연구 제35권제3호 (2018.9)
- 이선화·신미정, 2016년 지방세 감면제도 정비방안, 한국지방세연구원 (2016)
- 이선화·김필현, 지방세 감면제도의 정비를 통한 세수확충방안, 한국지방세연구원 (2014.3)
- 이전오, 조세법률의 입법절차에 관한 연구, 성균관법학 제22권 제2호, 성균관대학교 법학연구소 (2010.8)
- 이전오, 조세구제제도의 개선방안, 국가재정 관계법제의 현안과 과제(Ⅰ), 한국법제연구원 (2004.6)
- 정동호, 창업중소기업 등에 대한 세액감면, 기획재정부 (2018.9.15.)
- 조태제, 행정법상의 효율성원칙, 토지공법연구 제20집, 한국토지공법학회 (2003.12)
- 채은동·이영숙, 조세지출제도 국내외 동향 및 시사점, 국회예산정책처 (2015.9)

- 최미희 · 최종국, 조세특례제한법상 비과세 및 감면제도에 관한 연구, 세무학연구 제29권 제4호, 한국세무학회 (2012.12)
- 최보광, 투자 · 상생협력 촉진을 위한 과세특례의 개선방안에 관한 연구, 고려법학 제 92호 (2019. 3)
- 최성근, 창업중소기업 지원세제에 대한 법리적 검토 및 입법론, 영남법학 제48호, 영남대학교 법학연구소 (2019.6)
- 최천규, 조세특례제도 현황 및 관리체계, 한국법제연구원 워크숍 자료집 (2019.4.19)
- 한정미 외, 중소기업창업 지원법 개정 방향에 대한 연구, 창업진흥원 (2019.2)
- 허강무, 조세법에 있어서의 실질적 법치주의에 관한 소고, 헌법학연구 제12권 제1호, 한국헌법학회 (2006.3)

※ 국회 · 정부 자료

- 국회예산정책처, 2017 조세의 이해와 쟁점 : 조세지출, 국회예산정책처 (2017.6)
- 국회예산정책처, 2019년도 조세지출예산서 분석, 국회예산정책처 (2018)
- 국회예산정책처, 조세특례평가 방법 연구, 국회예산정책처 (2016.11)
- 국회예산정책처, 2017 조세특례 제도연구와 해설, 국회예산정책처 (2017.6)
- 기획재정부, 조세개요, 기획재정부 (2008)
- 기획재정부, 조세개요, 기획재정부 (2018)
- 기획재정부, 2019년도 조세지출 기본계획, 기획재정부 (2019.3)

※ 조세특례심층평가 자료

한국개발연구원, 2018년 조세특례 심층평가 : 창업중소기업 등에 대한 세액감면, 기획재정부 · 한국개발연구원, (2018.9)

한국조세재정연구원, 2018 조세특례 심층평가(XI) : 중소기업 등 투자세액공제, 기획재정부 · 한국조세재정연구원 (2018.9)

한국조세재정연구원, 2018년 조세특례 심층평가(VII) : 창업중소기업 등에 대한 세액감면, 기획재정부 · 한국조세재정연구원 (2018.9)

한국조세재정연구원, 2016 조세특례 임의심층평가 : 벤처기업에 대한 조세특례제도 연구, 기획재정부 · 한국조세재정연구원 (2017.1)

한국조세재정연구원, 2015년도 조세특례 심층평가(II) : 창업중소기업 등에 대한 세액감면, 기획재정부 · 한국조세재정연구원 (2015.9)

한국조세재정연구원, 2018년 조세특례 심층평가(XI) : 중소기업 등 투자세액공제, 기획재정부 · 한국조세재정연구원 (2018.9)

한국조세재정연구원, 2015년도 조세특례 심층평가(II), 기획재정부 · 한국조세재정연구원 (2015.9)

한국조세재정연구원, 2017 조세특례 심층평가(I) : 중소기업특별세액감면, 기획재정부 · 한국조세재정연구원 (2017.9)

한국조세재정연구원, 2017 조세특례 심층평가(V) : 생산성향상시설투자 등에 대한 세액공제, 기획재정부 · 한국조세재정연구원 (2017.9)

※ 참고 법률

1인 창조기업 육성에 관한 법률 [시행 2017. 7. 26.] [법률 제14839호, 2017. 7. 26., 타법 개정]

개성공업지구 지원에 관한 법률 [시행 2019. 4. 1.] [법률 제16172호, 2018. 12. 31., 타법 개정]

건축서비스산업 진흥법 [시행 2014. 6. 5.] [법률 제11865호, 2013. 6. 4., 제정]

경제자유구역의 지정 및 운영에 관한 특별법 [시행 2019. 11. 1.] [법률 제16407호, 2019. 4. 30., 타법개정]

과학기술기본법 [시행 2019. 8. 27.] [법률 제16526호, 2019. 8. 27., 일부개정]

국제과학비즈니스벨트 조성 및 지원에 관한 특별법 [시행 2019. 4. 30.] [법률 제16413호, 2019. 4. 30., 타법개정]

규제자유특구 및 지역특화발전특구에 관한 규제특례법 [시행 2019. 4. 17.] [법률 제16175호, 2018. 12. 31., 일부개정]

금융산업의 구조개선에 관한 법률 [시행 2017. 10. 31.] [법률 제15018호, 2017. 10. 31., 일부개정]

기업도시개발 특별법 [시행 2019. 4. 30.] [법률 제16413호, 2019. 4. 30., 타법개정]

기업 활력 제고를 위한 특별법 [시행 2019. 8. 13.] [법률 제16435호, 2019. 8. 12., 일부 개정]

농림수산물투자조합 결성 및 운용에 관한 법률 [시행 2018. 8. 22.] [법률 제15383호, 2018. 2. 21., 일부개정]

- 농어촌마을 주거환경 개선 및 리모델링 촉진을 위한 특별법 [시행 2018. 2. 9.] [법률 제14567호, 2017. 2. 8., 타법개정]
- 농촌융복합산업 육성 및 지원에 관한 법률 [시행 2019. 6. 25.] [법률 제16074호, 2018. 12. 24., 일부개정]
- 대·중소기업 상생협력 촉진에 관한 법률 [시행 2019. 7. 16.] [법률 제16290호, 2019. 1. 15., 일부개정]
- 도시재생 활성화 및 지원에 관한 특별법 [시행 2018. 6. 27.] [법률 제15317호, 2017. 12. 26., 일부개정]
- 동·서·남해안 및 내륙권 발전 특별법 [시행 2019. 8. 1.] [법률 제16419호, 2019. 4. 30., 일부개정]
- 문화산업진흥 기본법 [시행 2018. 11. 17.] [법률 제15815호, 2018. 10. 16., 일부개정]
- 물류시설의 개발 및 운영에 관한 법률 [시행 2019. 1. 19.] [법률 제15999호, 2018. 12. 18., 일부개정]
- 민·군기술협력사업 촉진법 [시행 2019. 4. 1.] [법률 제16172호, 2018. 12. 31., 타법개정]
- 발명진흥법 [시행 2019. 10. 24.] [법률 제16361호, 2019. 4. 23., 일부개정]
- 벤처기업육성에 관한 특별조치법 [시행 2019. 10. 24.] [법률 제16397호, 2019. 4. 23., 일부개정]
- 뿌리산업 진흥과 첨단화에 관한 법률 [시행 2018. 4. 17.] [법률 제15344호, 2018. 1. 16., 타법개정]
- 사회기반시설에 대한 민간투자법 [시행 2019. 3. 14.] [법률 제15460호, 2018. 3. 13., 타법개정]

- 사회적기업 육성법 [시행 2012. 8. 2.] [법률 제11275호, 2012. 2. 1., 일부개정]
- 산업기술혁신 촉진법 [시행 2019. 7. 9.] [법률 제16218호, 2019. 1. 8., 타법개정]
- 산업입지 및 개발에 관한 법률 [시행 2019. 4. 1.] [법률 제16172호, 2018. 12. 31., 타법 개정]
- 산업집적활성화 및 공장설립에 관한 법률 [시행 2019. 4. 1.] [법률 제16172호, 2018. 12. 31., 타법개정]
- 새만금사업 추진 및 지원에 관한 특별법 [시행 2019. 4. 30.] [법률 제16413호, 2019. 4. 30., 타법개정]
- 소상공인 보호 및 지원에 관한 법률 [시행 2019. 8. 20.] [법률 제16523호, 2019. 8. 20., 일부개정]
- 소프트웨어산업 진흥법 [시행 2018. 8. 22.] [법률 제15371호, 2018. 2. 21., 일부개정]
- 여성기업지원에 관한 법률 [시행 2019. 10. 24.] [법률 제16398호, 2019. 4. 23., 일부개정]
- 여신전문금융업법 [시행 2019. 6. 12.] [법률 제15934호, 2018. 12. 11., 일부개정]
- 연구개발특구의 육성에 관한 특별법 [시행 2019. 4. 1.] [법률 제16172호, 2018. 12. 31., 타법개정]
- 에너지산업융복합단지의 지정 및 육성에 관한 특별법 [시행 2018. 6. 13.] [법률 제 15180호, 2017. 12. 12., 제정]
- 외국인투자 촉진법 [시행 2019. 8. 20.] [법률 제16479호, 2019. 8. 20., 일부개정]
- 의료 해외진출 및 외국인환자 유치 지원에 관한 법률 [시행 2018. 10. 19.] [법률 제 15777호, 2018. 9. 18., 일부개정]

- 이러닝(전자학습) 산업 발전 및 이러닝 활용 촉진에 관한 법률 [시행 2018. 2. 1.] [법률 제14998호, 2017. 10. 31., 일부개정]
- 자유무역지역의 지정 및 운영에 관한 법률 [시행 2018. 10. 18.] [법률 제15575호, 2018. 4. 17., 일부개정]
- 장애인기업활동 촉진법 [시행 2019. 4. 1.] [법률 제16171호, 2018. 12. 31., 일부개정]
- 전시산업발전법 [시행 2019. 4. 1.] [법률 제16172호, 2018. 12. 31., 타법개정]
- 제약산업 육성 및 지원에 관한 특별법 [시행 2019. 8. 1.] [법률 제16406호, 2019. 4. 30., 일부개정]
- 조세특례제한법 [시행 1999. 1. 1.] [법률 제5584호, 1998. 12. 28., 전부개정]
- 조세특례제한법 [시행 2010. 1. 1.] [법률 제9921호, 2010. 1. 1., 일부개정]
- 조세특례제한법 [시행 2011. 1. 1.] [법률 제10406호, 2010. 12. 27., 일부개정]
- 조세특례제한법 [시행 2018. 1. 1.] [법률 제15227호, 2017. 12. 19., 일부개정]
- 조세특례제한법 [시행 2019. 1. 1.] [법률 제16009호, 2018. 12. 24., 일부개정]
- 조세특례제한법 [시행 2019. 11. 1.] [법률 제16407호, 2019. 4. 30., 타법개정]
- 조세특례제한법 시행령 [시행 2019. 9. 16.] [대통령령 제29892호, 2019. 6. 25., 타법개정]
- 조세감면규제법 [시행 1966. 1. 1.] [법률 제1723호, 1965. 12. 20., 제정]
- 조세감면규제법 [시행 1966. 1. 1.] [법률 제1723호, 1965. 12. 20., 제정]
- 조세감면규제법 [시행 1982. 1. 1.] [법률 제3481호, 1981. 12. 31., 전부개정]

- 중견기업 성장촉진 및 경쟁력 강화에 관한 특별법 [시행 2019. 7. 9.] [법률 제16207호, 2019. 1. 8., 일부개정]
- 중소기업기본법 [시행 2019. 2. 15.] [법률 제15746호, 2018. 8. 14., 일부개정]
- 「중소기업기본법 시행령」 [시행 2019. 2. 15.] [대통령령 제29552호, 2019. 2. 12., 일부개정]
- 중소기업기술 보호 지원에 관한 법률 [시행 2018. 12. 13.] [법률 제15692호, 2018. 6. 12., 일부개정]
- 중소기업 기술혁신 촉진법 [시행 2019. 7. 9.] [법률 제16218호, 2019. 1. 8., 일부개정]
- 중소기업 사업전환 촉진에 관한 특별법 [시행 2019. 4. 1.] [법률 제16172호, 2018. 12. 31., 타법개정]
- 중소기업 인력지원 특별법 [시행 2019. 6. 1.] [법률 제15925호, 2018. 12. 11., 일부개정]
- 중소기업진흥에 관한 법률 [시행 2019. 7. 1.] [법률 제16172호, 2018. 12. 31., 일부개정]
- 중증장애인생산품 우선구매 특별법 [시행 2018. 12. 13.] [법률 제15648호, 2018. 6. 12., 일부개정]
- 지방소도읍 육성 지원법 [시행 2017. 7. 26.] [법률 제14839호, 2017. 7. 26., 타법개정]
- 지속가능 교통물류 발전법 [시행 2019. 2. 15.] [법률 제15739호, 2018. 8. 14., 일부개정]
- 지역 개발 및 지원에 관한 법률 [시행 2019. 4. 18.] [법률 제15607호, 2018. 4. 17., 타법개정]
- 첨단의료복합단지 육성에 관한 특별법 [시행 2019. 11. 1.] [법률 제16407호, 2019. 4. 30., 일부개정]

친수구역 활용에 관한 특별법 [시행 2019. 4. 18.] [법률 제15607호, 2018. 4. 17., 타법개정]

해양산업클러스터의 지정 및 육성 등에 관한 특별법 [시행 2019. 8. 27.] [법률 제16572호, 2019. 8. 27., 일부개정]

해외농업·산림자원 개발협력법 [시행 2017. 12. 29.] [법률 제15077호, 2017. 11. 28., 일부개정]

해외자원개발 사업법 [시행 2015. 10. 25.] [법률 제13448호, 2015. 7. 24., 타법개정]

해외진출기업의 국내복귀 지원에 관한 법률 [시행 2013. 12. 7.] [법률 제12010호, 2013. 8. 6., 제정]

행정규제기본법 [시행 2019. 7. 17.] [법률 제16322호, 2019. 4. 16., 일부개정]

※ 참고 판결·결정

헌법재판소 1989. 5. 24. 89헌가37

헌법재판소 1990. 9. 3. 89헌가95

헌법재판소 1992. 2. 25. 90헌가69, 91헌가5, 90헌바3

헌법재판소 1992. 12. 24. 90헌바21

헌법재판소 1994. 7. 29. 92헌바49

헌법재판소 1995. 2. 23. 93헌바24·42, 94헌바16·30

헌법재판소 1995. 10. 26. 94헌바7,8(병합)

헌법재판소 1995. 11. 30. 93헌바32

- 헌법재판소 1995. 11. 30. 94헌바40, 95헌바13
- 헌법재판소 1996. 6. 26. 93헌바2
- 헌법재판소 1996. 12. 26. 96헌가18
- 헌법재판소 1998. 3. 26. 96헌바57
- 헌법재판소 1998. 12. 24. 97헌바33
- 헌법재판소 1999. 2. 25. 96헌바64
- 헌법재판소 1999. 7. 22. 97헌바55
- 헌법재판소 1999. 7. 22. 97헌바16
- 헌법재판소 2000. 1. 27. 98헌바6
- 헌법재판소 2000. 6. 29. 98헌바35
- 헌법재판소 2000. 6. 29. 98헌바92
- 헌법재판소 2002. 8. 29. 2000헌바50
- 헌법재판소 2002. 5. 30. 2000헌바81
- 조세심판원 결정(취소), 조심-2018-서-2607 2018.12.27.

※ 참고 법률개정안

강은희의원 대표발의, 조세특례제한법 일부개정법률안, 의안번호: 1900454, 발의연월일:
2012.7.3

설훈의원 대표발의, 조세특례제한법 일부개정법률안, 의안번호: 1907725, 발의연월일: 2013.11.13

윤호중의원 대표발의, 조세특례제한법 일부개정법률안, 의안번호: 1801684, 발의연월일: 2012.9.10

이만우의원 대표발의, 조세특례제한법 일부개정법률안, 의안번호: 1905237, 발의연월일: 2013.5.31.

※ 참고 조세특례제한법 개정안 국회 검토보고서

행정입법의 법률화 관련 소득세법 등 일부개정안(이혜훈의원 대표발의, 발의연월일 : 2010.4.29.) 국회 검토보고서, 국회 기획재정위원회 (2010.11)

조세특례제한법 일부개정법률안(윤호중의원 대표발의, 의안번호: 1801684, 발의연월일: 2012.9.10) 검토보고서, 국회 기획재정위원회 (2012.12)

조세특례제한법 일부개정법률안(배은희의원 대표발의, 의안번호: 1806283, 발의연월일: 2009.10.14) 검토보고서, 국회 기획재정위원회 (2009.11)

조세특례제한법 일부개정법률안(정부제출, 의안번호: 1809534, 발의연월일: 2010.10.1) 검토보고서, 국회 기획재정위원회 (2010.11)

조세특례제한법 일부개정법률안(최경환의원 대표발의, 의안번호: 1812932, 발의연월일: 2011.8.22) 검토보고서, 국회 기획재정위원회 (2011.11)

조세특례제한법 일부개정법률안(남경필의원 대표발의, 의안번호: 1812936, 발의연월일: 2011.8.22) 검토보고서, 국회 기획재정위원회 (2011.11)

조세특례제한법 일부개정법률안(강은희의원 대표발의, 의안번호: 1900454, 발의연월일: 2012.7.3) 검토보고서, 국회 기획재정위원회 (2012.9)

- 조세특례제한법 일부개정법률안(권은희의원 대표발의, 의안번호: 1901407, 발의연월일: 2012.8.29) 검토보고서, 국회 기획재정위원회 (2012.12)
- 조세특례제한법 일부개정법률안(김기식의원 대표발의, 의안번호: 1901783, 발의연월일: 2012.9.13) 검토보고서, 국회 기획재정위원회 (2012.12)
- 조세특례제한법 일부개정법률안(이만우의원 대표발의, 의안번호: 1905237, 발의연월일: 2013.5.31) 검토보고서, 국회 기획재정위원회 (2013.6)
- 조세특례제한법 일부개정법률안(나성린의원 대표발의, 의안번호: 1905737, 발의연월일: 2013.6.28) 검토보고서, 국회 기획재정위원회 (2013.11)
- 조세특례제한법 일부개정법률안(설훈의원 대표발의, 의안번호: 1907725, 발의연월일: 2013.11.13) 검토보고서, 국회 기획재정위원회 (2013.12)
- 조세특례제한법 일부개정법률안(윤호중의원 대표발의, 의안번호: 1911370, 발의연월일: 2014.8.11) 검토보고서, 국회 기획재정위원회 (2014.11)
- 조세특례제한법 일부개정법률안(오제세의원 대표발의, 의안번호: 1911396, 발의연월일: 2014.8.14) 검토보고서, 국회 기획재정위원회 (2014.11)
- 조세특례제한법 일부개정법률안(나성린의원 대표발의, 의안번호: 1917179, 발의연월일: 2015.10.14) 검토보고서, 국회 기획재정위원회 (2015.10)
- 조세특례제한법 일부개정법률안(추경호의원 대표발의, 의안번호: 2000259, 발의연월일: 2016.6.15) 검토보고서, 국회 기획재정위원회 (2016.11)
- 조세특례제한법 일부개정법률안(박광온의원 대표발의, 의안번호: 2002100, 발의연월일: 2016.9.2) 검토보고서, 국회 기획재정위원회 (2016.11)
- 조세특례제한법 일부개정법률안(조정식의원 대표발의, 의안번호: 2006141, 발의연월일: 2017.3.14) 검토보고서, 국회 기획재정위원회 (2017.11)

조세특례제한법 일부개정법률안(김수민의원 대표발의, 의안번호: 208651, 발의연월일:
2017.8.23) 검토보고서, 국회 기획재정위원회 (2017.11)

조세특례제한법 일부개정법률안(이연주의원 대표발의, 의안번호: 2009311, 발의연월일:
2017.9.12) 검토보고서, 국회 기획재정위원회 (2017.11)

조세특례제한법 일부개정법률안(박주현의원 대표발의, 의안번호: 2009773, 발의연월일:
2017.9.29) 검토보고서, 국회 기획재정위원회 (2017.11)

조세특례제한법 일부개정법률안(박광온의원 대표발의, 의안번호: 2011799, 발의연월일:
2018.2.6) 검토보고서, 국회 기획재정위원회 (2018.11)

조세특례제한법 일부개정법률안(추경호의원 대표발의, 의안번호: 2013162, 발의연월일:
2018.4.19) 검토보고서, 국회 기획재정위원회 (2018.11)

조세특례제한법 일부개정법률안(추경호의원 대표발의, 의안번호: 2013382, 발의연월일:
2018.5.2) 검토보고서, 국회 기획재정위원회 (2018.11)

※ 참고 외국문헌

Kevin M. Helmich, The Amortization of Intangible Assets: An Analysis of H.R. 3035
Proposed by House Ways and Means Committee Chairman Dan Rostenkowski,
55 Tax Note 987, 993, 1992

J. M. Buchanan · M. R. Flowers, The Public Finances, 6th ed, Home wood, Illinois Irwin,
1987

OECD, Tax Expenditure: Recent Experiences, OECD, 1996

立岡健二郎, 租税特別措置の実態と分析 —法人税関連租特による減収額は国・地方
で最大1.2兆円—, JRIレビュー Vol.4, No.14 (2014)

石弘光, 税制 ウオッチソング, 中央公論新社 (2001)

井藤 哉, 中小企業税制における租税特別措置のあり方, 経済経営論集 第26巻第1号
(2018.10)

金子宏, 租税法(第14版), 弘文堂 (2009)

増井良啓, 租税法における水平的公平の意義, 公法學の法と政策(上), 有斐閣 (1999)

水野忠恒, 租税法, 有斐閣 (2003)

※ 참고 외국 법령

Internal Revenue Code (U.S. Code Title 26)

Tariff of 1909

26 Code of Federal Regulations

租税特別措置法, 租税特別措置法 施行令, 租税特別措置法 施行規則

租税特別措置の適用状況の透明化等に関する法律

閣府本府組織令 第三十一号 [平成十二年 六月七日政令第二百四十五]

中小企業基本法

法人税法, 法人税法 施行令

所得税法, 所得税法 施行令

※ 참고 인터넷 사이트

<https://www.smith-howard.com/2018-tax-cuts-jobs-act-overview/> (2019. 10. 21. 최종접속)

https://www.whitehouse.gov/wp-content/uploads/2018/02/WH_CuttingTaxesForAmericanWorkers_Feb2018.pdf (2019. 10. 21. 최종접속)

<https://www.taxpolicycenter.org/briefing-book/how-did-tax-cuts-and-jobs-act-change-personal-taxes> (2019. 10. 21. 최종접속)

<https://www.irs.gov/tax-reform-small-business-initiative> (2019. 10. 21. 최종접속)

<https://www.irs.gov/businesses> (2019. 10. 21. 최종접속)

<https://www.irs.gov/ko/businesses/small-businesses-self-employed/business-taxes> (2019. 10. 21. 최종접속)

身近な税 Q&A ~身近な税について調べる~ [税制改正のプロセス](일본 재무성 홈페이지) : https://www.mof.go.jp/tax_information/qanda016.html (2019. 10. 14. 최종방문)

https://www.mof.go.jp/tax_policy/reference/stm_report/fy2018/index.htm (2019. 10. 21. 최종접속)

연구보고 19-04

기업의 창업·투자촉진을 위한
조세특례제도 연구

2019년 10월 28일 인쇄
2019년 10월 31일 발행

발행인 | 김계홍

발행처 | 한국법제연구원
세종특별자치시 국책연구원로 15
(반곡동, 한국법제연구원)
전화 : (044)861-0300

등록번호 | 1981.8.11. 제2014-000009호

홈페이지 | <http://www.klri.re.kr>

값 11,000원

1. 본원의 승인없이 전재 또는 역재를 금함. ©
2. 이 보고서의 내용은 본원의 공식적인 견해가 아님.

ISBN : 978-89-6684-970-3 93360

한정미(책임)

학 력

단국대학교 법학박사
한국법제연구원 선임연구위원

연구실적 및 논문

중소기업창업 지원법 개정 방향에 대한 연구
벤처투자제도 개선방안 도출을 위한 연구
디지털사회 법제연구(I) -가상통화 규제 체계에 관한 연구-
미래산업 분야 법제이슈에 관한 연구(VI) -클라우드컴퓨팅 환경의 이용자 보호에 관한 연구-
중소기업 기술혁신촉진법 개정방안 연구

이준호(책임)

학 력

동국대학교 법학박사
한국법제연구원 연구위원

연구실적 및 논문

국가균형발전을 위한 법제 연구
금융서비스의 공정경쟁기반조성을 위한 법제 연구
공동생활주택(Co-housing) 관련 법제개선 방안 연구
사회적금융의 법제화 방안 연구
정책금융 지원 법제 연구

KLRI KOREA LEGISLATION
RESEARCH INSTITUTE



ISBN 978-89-6684-970-3

값 11,000원