

2017 조세의 이해와 쟁점

③ 법인세



2017 조세의 이해와 쟁점

③ 법인세



2017 조세의 이해와 쟁점

3 법인세

총괄 | 정문종 조세분석심의관

기획·조정 | 김경신 세제분석과장

집필 | 채은동 경제분석관

지원·편집 | 이하영 행정실무원

「2017조세의 이해와 쟁점」시리즈는 국가 재정 운용에 대한 국회의원의
의정활동을 지원하는 것을 목적으로 발간되었습니다.

문의: 경제분석실 세제분석과 788-3778 rtsa@assembly.go.kr

이 보고서는 국회예산정책처 홈페이지(www.nabo.go.kr)를 통하여 보실 수 있습니다.

2017 조세의 이해와 쟁점

③ 법인세

이 보고서는 「국회법」 제22조의2 및 「국회예산정책처법」 제3조에 따라 국회의원의 의정활동을 지원하기 위하여, 국회예산정책처 보고서발간심의위원회」의 심의(2017. 5. 26)를 거쳐 발간되었습니다.

발 간 사

조세는 국민으로부터 거둔 세금으로서 재정정책을 통해 공공서비스를 제공하고 경제 역량을 제고하는 역할을 합니다. 특히 저출산·고령화, 통일문제 등 재정지출 확대 필요성이 증가하고 있는 시점에서 조세는 재정건전성을 유지하는데도 중요한 원천이 됩니다. 따라서 조세정책은 공평하고 효율적이어야 하며, 경제의 안정과 성장에 기여하면서, 건실한 재정운용의 든든한 뒷받침이 되어야 합니다.

국회예산정책처는 2014년도부터 조세정책 연구의 기초가 되는 ‘조세의 이해와 쟁점’시리즈를 출간하고 있습니다. 본 보고서는 조세개요, 소득세, 법인세, 부가가치세 등 총 9편으로 구성되어 있으며, 조세의 제도일반, 행정·정책, 통계 그리고 조세현안에 대한 논의를 일목요연하게 정리하고 있습니다.

올해는 최근 지방주민의 공공 서비스 확대 요구 증가로 지방재정 및 지방세가 중요해 지고 있는 현실을 반영하여 ‘지방세편’을 신규 발간하였습니다. 특히 지방세 세수확충논의를 고려하여 해외의 지방세목 사례와 과세체계를 자세히 소개하였습니다. 한편 국제 주요세목 편에서는 2017년도 개정 세법령을 반영하여 주요 지표를 업데이트 하였을 뿐만 아니라 미국의 국경조정세 논의, EU의 부가가치세 실행계획 보고서, OECD 회원국의 BEPS 시행논의 등 해외 동향과 제도변화 추이를 상세히 소개하였으며, 근로·자녀 장려금 제도개선 사항, 법인세 실효세율 개념 및 현황 등 최근 국내에서 논의되고 있는 조세이슈를 추가 하였습니다.

본 보고서가 의원님들의 세제관련 입법 활동에 유용한 자료로 활용되기를 기대합니다. 국회예산정책처는 다양한 조세정책연구를 통해 의원님들의 의정활동을 지원하면서 바람직한 조세정책이 구현되도록 지속적으로 노력하겠습니다.

2017년 6월

국회예산정책처장 김춘순

Contents

I. 개요

1. 법인세의 의의	3
2. 법인세의 과세근거	4
가. 과세근거	4
나. 법인세의 도입	5
3. 우리나라 법인세의 연혁	7
가. 주요내용	7
나. 세율변화	9
4. 법인세의 특성	12
가. 자본소득세	12
나. 부분요소세	12
다. 조세부담의 전가	13
5. 최근의 주요 개정내용	15

II. 과세체계 및 현황

1. 과세체계	19
2. 납세의무자	20
가. 내국법인과 외국법인	21
나. 조직유형별 법인	23
다. 규모별 법인 현황	25

3. 과세소득 및 과세표준의 계산	27
가. 소득산정의 원칙	27
나. 과세소득 범위와 현황	28
다. 과세표준의 계산	32
4. 법인세율	40
5. 세액공제 및 세액감면	48
6. 최저한세제도	57
7. 법인세수 관련 현황	61
가. 법인세수	61
나. 법인세 부담 기업수	64
다. 법인의 세부담	66
라. 경기상황과 법인세액	77
마. 법인세수 관련 요인	78
8. 법인세의 특수 분야	81
가. 배당소득에 대한 이중과세조정	81
나. 부당행위계산의 부인	84
다. 특정외국법인의 유보소득에 대한 합산과세제도	86
라. 과세지국 선정의 문제	87
마. 과소자본제도	88
9. 법인세 세무행정 관련 주요 사항	89
가. 사업연도	89
나. 신고와 결정 및 경정	89
다. 세무조사	90

Ⅲ. 국내외 개편 동향 및 주요 논의 사항

1. 법인세 부담 국제비교	93
2. 외국의 법인세 개편방향	97
가. 개관	97
나. 법인세율 조정	99
다. 미국의 국경조정세 도입 논의	102
3. 국내의 법인세 개편과 주요 논의사항	106
가. 최근 법인세 개편	106
나. 비과세 · 감면 정비	109
다. 최저한세율 조정	111
라. 특정 소득에 대한 과세강화	113
마. 명목세율 조정	116
바. 기타	119

표 목차

[표 1] 우리나라 법인세 개정 추이: 1950~2017년	10
[표 2] 법인세 계산 절차	19
[표 3] 현행 우리나라 법인 구분 및 과세대상 소득	22
[표 4] 세무조정 개요: 기업회계와 세무회계	29
[표 5] 법인세 세무조정 항목	30
[표 6] 적격 합병에 대한 과세특례	38
[표 7] 적격 분할에 대한 과세특례	39
[표 8] OECD 국가의 법인세 과세구간 개수	40
[표 9] OECD 국가의 법인세 명목최고세율(중앙정부 기준)	43
[표 10] OECD 국가의 법인세 명목최고세율(지방세부가세포함)	44
[표 11] 참고: 기타 아시아 주변국들의 법인세 현황(2016년 기준)	47
[표 12] 기업규모별 공제감면액 추이: 2007~2015년	49
[표 13] 법인세 조세감면의 내역: 2014~2015년	50
[표 14] 법인세 부문 주요 10대 조세지출 항목 및 실적: 2014~2015년	51
[표 15] 단계별 중소기업 관련 주요 조세지원제도 및 실적: 2015년	55
[표 16] 최저한세 계산 방법	57
[표 17] 최저한세를 개정 추이(소득발생연도 기준)	59
[표 18] 최저한세 적용 기업 추이: 2007~2015년	60
[표 19] 최저한세를 최고세를 적용기업 추이: 2007~2015년	60
[표 20] 과세표준 구간별 법인세 현황: 2015년	62
[표 21] 법인세 부담 관련 기업수 추이: 2007~2015년	64
[표 22] 주요국의 법인세 미부담기업 비율 비교	65
[표 23] 법인세 증감과 국세 증감 비교(세금징수기준): 1971~2016년 기준	72
[표 24] 법인세의 전년대비 증감분(세금징수기준): 1970~2016년	73
[표 25] 법인세액 증가율의 평균 및 표준편차 비교: 1970~2016년	77
[표 26] 법인세수 관련 변수 추이	80
[표 27] 주요국의 이중과세조정제도 비교	83
[표 28] OECD국가의 명목GDP 대비 법인세(지방세 포함) 비중 추이	94
[표 29] OECD국가의 총조세 대비 법인세(지방세 포함) 비중 추이	95
[표 30] 법인세와 국경조정세 비교	103
[표 31] 최저한세 적용제의 주요 감면항목 현황: 2015년	112
[표 32] 총처분가능소득 연평균 증가율: 1980~2014년	114
[표 33] 기업소득 환류세제 과세기업 실적: 2015년	115
[표 34] 주요 법인세를 인상안의 개정효과	116

그림 목차

[그림 1] 법인세 신고법인수 추이	20
[그림 2] 법인소득의 과세체계: 글로벌 vs 영토주의	23
[그림 3] 기업규모별 신고법인수 추이	25
[그림 4] 과세표준 금액별 법인수 추이: 2008년 vs. 2015년(신고 기준)	26
[그림 5] 이월결손금, 비과세소득, 소득공제 금액 및 비중 추이: 1990~2015년	32
[그림 6] 법인세율 추이(소득귀속연도 기준): 1990~2014년	41
[그림 7] 소득세율 및 법인세율 추이(소득발생연도 기준): 1990~2016년	42
[그림 8] 법인세 조세지출액과 비중 추이	48
[그림 9] 명목GDP와 법인세징수액 비교: 1990~2016년	61
[그림 10] 법인세 과표 200억원 초과구간 세액 추이: 2010~2015년	63
[그림 11] 법인세 평균명목세율과 평균실효세율 추이: 1990~2015년	66
[그림 12] 과표구간별 평균실효세율 및 감면비율: 2015년	67
[그림 13] 법인규모별 실효세율 추이	68
[그림 14] 법인세 비중 추이(세금징수기준): 1970~2016년	71
[그림 15] 국세대비 법인세 및 소득세 비중 추이(세금징수기준): 1990~2016년	75
[그림 16] 국세대비 법인세 및 소득세 비중 추이(소득귀속기준): 1990~2016년	76
[그림 17] 법인세액의 장기추세와 경기변동분 추정치: 1980~2010년	78
[그림 18] 우리나라와 OECD평균 간 GDP대비 법인세 비중 추이: 1972~2015년	96
[그림 19] OECD 국가의 법인세율(중앙정부 기준): 1985년 vs. 2016년	100
[그림 20] OECD 국가의 법인세율(부가세·지방세 포함): 1985년 vs. 2016년	100
[그림 21] OECD 국가의 법인세율(지방세·부가세 포함) 증감분 비교 2007~2016년	101
[그림 22] 글로벌 금융위기 이후 법인세율(지방세·부가세 포함) 변화: 2007~2016년	117

I. 개요

1. 법인세의 의의	3
2. 법인세의 과세근거	4
3. 법인세의 연혁	7
4. 법인세의 특성	12
5. 최근의 주요 개정내용	15

I. 개요

1. 법인세의 의의

- 법인세(corporation tax or corporate income tax)는 법인의 영업활동에서 발생하는 소득에 대해 부과되는 조세
 - 법인은 실제로 존재하는 개인(자연인)과는 달리 법으로 인정되는 주체
 - 다만, 법인은 경제·경영활동을 이끄는 주체로서의 지위를 인정받음과 동시에, 법인이 벌어들인 소득에 대해서는 개인과 마찬가지로 조세의 의무를 지님
- 특징 : 국세, 내국세, 직접세, 보통세, 종가세, 정율세
 - 국세 : 과세 주체가 중앙정부
 - 내국세(內國稅)¹⁾ : 재화의 수입 등에 부과되는 관세 이외의 세금
 - 직접세 : 세액의 전가를 고려하지 않고 납세의무자와 담세자가 일치
 - 보통세 : 법인세는 조세수입의 용도를 특정하지 않음
 - 종가세(從價稅) : 과세물건을 화폐단위로 측정
 - 정율세(定率稅) : 세율이 백분비로 표시
- 법인소득세, 개인소득세, 부가가치세는 3대 기간세목
 - 2016년 법인세 징수액은 총 52조원으로 국세 243조원 중 21.5%를 차지해 소득세(28.2%), 부가가치세(25.5%) 다음으로 비중이 높음
 - 대부분의 국가에서 개인소득세, 법인소득세, 부가가치세가 3대 기간세목
 - 내국세의 일정부분(19.24%)이 지방교부세로 지방정부에 이전되고 법인세액의 약 10%가 지방소득세(2010년 이전의 ‘주민세’)로 징수되는 등 법인세는 지방재정 측면에서도 중요한 재원

1) 내국세(internal tax)는 통관절차를 필요로 하지 않고 부과되는 조세로 국세에서 관세를 제외한 세금을 말함. 한편, ‘지방교부세 보통교부세(내국세의 19.24%) 및 ‘지방교육재정교부금 보통교부금’(내국세의 20.27%)의 기준이 되는 내국세는 법률에 따라 “국세에서 목적세(교육세·교통에너지환경세·농어촌특별세), 종합부동산세, 개별소비세 담배분의 20%(소방안전교부세), 특별회계 재원(주세 등)을 제외한 금액”으로 정의



2. 법인세의 과세근거

가. 과세근거

- 법인소득은 궁극적으로 개인소득에 귀속되어 개인소득세가 부과된다는 점에서 법인세 과세근거에 대한 많은 논쟁이 있음
 - 법인소득에 대해 법인세가 과세된 후에 주주에게 배당되면 다시 일정률의 배당소득세가 과세되는 ‘이중과세’(double taxation)의 문제가 발생²⁾
 - 다만, 법인의 당기순이익 중 일부는 배당으로 개인에게 지급되는 반면, 나머지 금액은 미래투자, 불확실성 등을 이유로 사내에 유보되는 금액이 상당
- 법인의 본질에 대한 법학적 관점은 ‘법인의제설’과 ‘법인실재설’로 구분
 - 법인의제설 : 법인은 법적 주체가 되는 자연인과 다르고 주주들의 영리활동을 위한 일종의 도관(conduit)에 불과하다는 의견
 - 법인실재설 : 법인은 소유와 경영이 분리되어 있어 자연인과 마찬가지로 경제적·사회적 의사결정이나 법률관계의 실체가 된다는 의견
- 법인세의 존립 근거에 대한 견해는 ‘통합주의적’ 관점, ‘절대주의적’ 관점, ‘수익과세론적’ 관점, ‘정책목적론적’ 관점 등으로 구별
 - 통합주의적 관점 : 법인소득세와 개인소득세를 통합하여 단일한 세제 하에 과세하는 것이 바람직
 - 법인세 도입 이전에는 개인소득세와 동일하게 법인소득 과세
 - 절대주의·수익과세론·정책목적론 관점 : 법인세 별도 과세 필요
- 통합주의적 관점 : 법인의제설에 기초하여 법인에 대한 별도과세가 필요하지 않고 장기적으로 법인세와 소득세의 통합을 주장
 - 법인세를 소득세의 선납액으로 인식해 별도의 과세근거를 인정하지 않음
 - 그러나 현실적으로 개인의 자본이득에 대한 완전과세가 불가능하고, 조세회피를 위해 사내유보의 형태로 법인소득을 100% 기업 내에 축적할 수 있다는 점에서 법인세는 개인소득세를 보완하는 측면에서 그 의의가 인정

2) 이러한 이중과세문제를 조정하기 위해 주주가 개인인 경우 ‘배당세액공제’(dividend allowance)를, 주주가 법인인 경우 ‘수입배당금액의 익금불산입’ 제도를 각각 두고 있음. 자세한 내용은 “II장 과세체계 및 현황”의 “8. 법인세 특수분야”를 참고

- **절대주의적 관점** : 법인실재설에 기초하여 법인세를 별도로 부과하여 법인의 의사결정에 영향을 주는 정책이 필요하다고 주장
 - 법인세를 소득세와 별개로 법인의 독자적인 담세력에 근거하는 조세로 인정
 - 과거 Musgrave(1959) 등의 경제학자들은 법인세를 기업의 경제적 이윤에 대한 과세로 보고, 독점이윤에 대한 과세로서 법인세가 자원배분의 왜곡 없이 과세 공정성을 추구한다고 봄
- **수익과세론적 관점** : '편익'의 원칙에 기초하여 법인이 사회로부터 받는 혜택에 대한 '사용료 부과'의 관점에서 법인세의 존재를 인정
 - 법인의 유한책임제도는 최소한의 위험부담 하에서 기업의 대규모 사업추진을 가능케 하여 주주들에게 커다란 이익을 줄 수 있음
 - 다만 현행 법인세 구조가 수익원칙을 따른다고 보기 어렵고, 유한책임제 유지를 위해 사회가 부담하는 비용이 거의 없다는 점에서 수익세의 관점은 타당성이 크지 않음
- **정책목적론적 관점** : 국가의 정책목적 수단 중 하나로 법인세를 인식
 - 법인세는 기업의 독점규제, 기업의 지나친 규모화 방지, 초과이득에 대한 과세, 배당 촉진 등의 정책 목적을 위해 활용 가능
 - 그러나 법인세제가 특정 정책목적 달성에 이용될 수 있다는 점이 직접적인 과세근거가 되기에는 불충분

나. 법인세의 도입

- **법인의 소득에 대해 직접 법인소득세가 부과되기 시작한 역사는 길지 않음**
 - 법인세가 도입되기 전에는 법인소득에 대해 구분하여 과세하지 않고, 개인(자연인)과 마찬가지로 소득세 과세대상에 포함
 - 법인세는 산업의 발달과 법인기업의 성장이 이루어진 18~19세기에 기업의 재산이나 소득·자본·배당·부채 등 다양한 지표를 과세대상으로 하여 부과되기 시작
 - 현재는 기업의 영업활동에 따른 '당기순이익'을 중심으로 과세



- 미국은 1909년 법인소득에 대해 1% 세율이 부과되면서 도입
 - 1894년 재정법에 의해 소득세와 법인세가 입법화되었지만, 1895년 소득세가 위헌판결³⁾로 폐지
 - 다만, 법인세는 직접세로 간주되지 않아 1909년 과도한 관세를 낮추는 대안으로 1% 단일세율로 법인세가 도입⁴⁾
- 미국에 이어 독일(1920년), 영국(1947년), 프랑스(1948년)에서 법인세 도입
 - 독일 : 1920년 자본회사(Kapitalgesellschaft)의 이익에 대해 과세⁵⁾
 - 기본적으로 10% 세율을 적용하였으며, 자본금과 배당이익에 대해서는 추가적으로 2~10%의 누진적인 부가세를 부가하다가 2025년 폐지
 - 영국 : 1947년부터 전쟁비용 충당을 위해 기업은 소득세법 하에서 개인과 같이 납부하는 소득세 외에 추가적으로 이윤세(profits tax)를 납부하였으며, 1965년 세제개혁⁶⁾에서 법인세법이 도입⁷⁾
 - 프랑스 : 2차 세계대전 발발 이후인 1948년 사업세(business tax) 도입⁸⁾
 - 1954년 세계 최초로 부가가치세 도입
- 우리나라 또한 주요국과 마찬가지로 소득세제 하에서 1934년 법인소득이 과세되기 시작하여, 1950년 법인세가 독립된 세목으로 발전
 - 종합소득세 소득세제가 처음으로 시행된 1934년에 법인소득 또한 소득세제의 한 부분으로 과세
 - 1종(법인소득), 2종(이자·배당 등 원천과세소득), 3종(이외의 개인소득)
 - 1950년 법인세가 독립된 세목으로 발전하여 과세

3) 1895년 미국의 연방대법원은 연방 소득세에 대해 미국 헌법 제9장 제1조 “직접세는 인구에 비례해서 부과되거나 …”에 위배된다는 이유로 위헌으로 판결하였고, 이후 1913년 헌법 개정이 이루어진 후에야 비로소 연방소득세가 명문화되었음

4) Corporate Income Tax Act of 1909

5) 김유찬·이유향, 「주요국의 조세제도: 독일편」, 한국조세연구원, 2009.10, p.124

6) Finance Act 1965

7) Kay, J.A. and King, Mervyn A., *The British Tax System*, Oxford University Press, 1990(5rd edition), pp.164-165

8) Webber, Carolyn and Aaron Wildavsky, *A History of Taxation and Expenditure in the Western World*, New York: Simon and Schuster, 1986, p.548



3. 우리나라 법인세의 연혁

가. 주요내용

- 우리나라는 소득세제 하에서 1934년 법인소득이 과세되기 시작하여, 1950년 법인세가 독립된 세목으로 발전
 - 1934년 : 제1종 소득으로 일반소득세에 포함되어 과세
 - 1948년 : 정부 수립 후 소득세법과 법인세법이 분리 · 제정
 - 1950년 : 법인세가 독립된 세목으로 징수 시작
 - 1980년 : 정부부과 과세제도⁹⁾에서 신고납부제도로 전환
(「국세기본법시행령」 제10조의2, 1979.12.31. 개정)
 - 1977년 7월 신고납부방식인 부가가치세 시행의 영향을 받음
- 법인세 도입 이후 과표구간의 수를 줄여 법인세제를 간소화하였고, 1980년대 국제조세의 영향으로 법인세율을 지속적으로 인하
 - 과세표준 : 1950년대 8단계 누진세율이 적용되기도 했으나 1970년대 중반 이후 2단계로 운영되다가 2012년 중간 과표구간이 신설되어 현재 3단계 구조
 - 법인세율 : 1950년대에 70%대로 가장 높았으나, 방위세 등 부가세(surtax)를 고려하면 1970년대 후반에도 최고세율이 40%대로 높은 수준이었으나 1980년 국제적인 조세구조 변화의 영향으로 현재의 22%까지 세율 인하
- 1980년대 이후부터 1997년 외환위기 이전까지, 거의 매년 법인세제 개편이 이루어져 왔고 가장 큰 변화는 지속적인 명목세율 인하 및 조세체계의 정비¹⁰⁾
 - 동 기간 동안 법인세 구간이 3개에서 2개로 축소되었고, 최고세율이 40%에서 28%(1996년)로 인하
 - 「법인세법」에 규정되어 있던 각종 조세지원제도를 「조세감면특례법(현 조세특례제한법)」으로 이관하고, 비영리법인과 공개법인에 적용하던 저율과 세 혜택을 폐지하고 감가상각제도를 개편
 - 세계화에 따라 1995년 「국제조세 조정에 관한 법률」이 제정되어 이전가격과

9) 정부가 국제의 과세표준과 세액을 결정하는 방식. 상속세, 증여세, 종합부동산세, 인지세 등이 해당

10) 한국조세연구원, 「한국세제사 2-1: 조세체계, 소득과세」, 2012.12. 241~247쪽 참조



세제도, 과소자본과세제도 등이 도입되고, 이후에도 조세회피를 방지하기 위해 추가적인 조치 시행

■ 외환위기 이후 위기 극복과 기업의 체질 개선 등을 위한 세제개편이 이루어짐

- 부실기업 정리와 기업의 구조조정을 위해 1998년말에 「법인세법」과 「상법」을 개정하고 ‘분할 · 합병’에 대한 규정을 「법인세법」상 특례규정으로 개편¹¹⁾
- 2001년 세법개정에서 기업의 재무구조개선 및 법인세 과세체계 간소화를 위해 ‘적정유보초과소득에 대한 법인세 과세’¹²⁾를 폐지
- 대규모기업집단에 대한 규제를 완화해 동 기업집단에 속하는 법인이라도 직전사업연도에 자기자본 1천억원 이하인 경우 차입금 이자상당액에 대한 손금 불인정 대상에서 제외(단, 상장 · 협회등록법인은 배제)
- 기업의 투자와 이를 통한 고용창출을 위해 임시투자세액공제를 연장하고 적용 산업범위를 확대

■ 2000년대 들어 조세체계를 국제적 수준에 맞추기 위해 법인세제를 합리화하고 자본유치 등 글로벌 경쟁력 확보를 위해 세율인하 등 세제지원이 이루어짐

- 참여정부에서는 기업의 경쟁력 강화를 위해 해운회사에 대한 톤세제도 및 연결납세제도 도입, 이월결손금 공제기간 연장 등이 도입
- 참여정부의 2004년 세법개정¹³⁾에서 법인세율이 전 과표구간에서 1%p 인하된 데 이어, MB정부에서는 2008년 세법개정을 통해 과표기준을 1억원에서 2억원으로 상향조정하고 과표구간별로 법인세율을 3~5%p 인하하기로 계획
- MB정부 초기에 임시투자세액공제의 공제율이 상향조정(7% → 10%)되었고, R&D비용 세액공제 영구화 등 기업의 연구개발 세제지원을 확대

■ 2010년 이후 재정건전성 안화에 따른 재원마련을 위해 대기업의 세부담을 높이고 고용친화적인 방향의 세제개편이 이루어짐

11) 외환위기 이전에 회사법에 합병과 조직변경에 관한 규정만이 있었으나, 외환위기를 계기로 회사법에 분할 · 주식의 포괄적 교환이전에 관한 규정이 신설되고, 조세법에 조직재편세제가 본격적으로 도입됨

12) 자기자본 100억원 초과 혹은 대규모기업집단에 속하는 비상장 · 비등록 법인의 적정유보 초과소득에 대해 15% 법인세를 추가 과세

13) ‘T년 세법개정’은 ‘T년’ 하반기에 정부가 ‘T년 세법개정안’을 발표하고 국회에서 논의한 후에 ‘T년’에 세법이 개정되며, 보통 ‘T+1년’부터 적용(이러한 표현은 이 책 전체에 해당). 다만, ‘2012년 세법개정’과 ‘2013년 세법개정’은 T년(2012년, 2013년)에 세법개정 관련 논의가 시작되었으나 T+1년(2013.1.1., 2014.1.1.)에 국회 본회의에서 의결되었던 점을 유의

- 대기업의 최저한세율이 2차례에 걸쳐 인상
- 주요 법인세 조세지출항목의 제도가 개선되거나 지원규모가 축소
 - 임시투자세액공제가 고용조건에 따라 공제를 허용하는 고용창출투자세액 공제로 전화되고, 대기업의 공제율이 점차 인하
 - R&D비용세액공제의 공제방식이 개선되고 공제율이 점차 인하
 - 기업소득 환류세제(2015~2017년 적용), 업무용승용차 과세 강화 등 기업에 대한 과세가 강화
- 투자세액공제 중심의 지원에서 고용친화적인 조세지원으로 전환 시도
 - 2017년 지원규모(추정) : R&D분야(2.1조원), 투자(1.5조원), 고용(0.13조원)
 - 임시투자세액공제의 고용창출투자세액공제로의 전환(2012년), 근로소득 증대세제(2015년) 및 청년고용증대세제(2016년) 등 신설

나. 세율변화

■ 법인별 법인세율 주요변화(다음 표1 참조)

- 일반법인 외의 특별법인, 동족회사, 비공개법인, 비영리법인, 공공법인, 조합법인 등에 대해 다른 법인세율을 적용¹⁴⁾
- 특별법인
 - 과거에 있었던 금융조합·산업조합·공업조합·상업조합 등
 - 1950~1957년 : 일반법인보다 낮은 세율 적용
 - 1957년 이후 : 농업은행 등의 설립으로 금융조합 등이 해산
- 동족회사
 - 친족관계자가 지분의 일정비율 이상을 소유하고 있는 회사
 - 1959~1960년 : 일반법인보다 높은 세율 적용
- 비공개법인(비상장법인)
 - 1961~1982년 : 공개법인보다 낮은 세율을 적용하여 기업의 시장공개 장려
 - 1983~1990년 : 비상장대기업에 대해 공개법인보다 높은 세율 적용
 - 1991년 이후 : 공개법인과 동일하게 과세

14) 연도마다 법인세 차등적용 범주가 다른 점 유의



- 비영리법인
 - 1969~1998년 : 일반법인과 차별된 세율 적용
 - 1999년 이후 : 수익사업 소득에 한해 일반법인과 동일한 세율로 과세
- 공공법인
 - 국가와 지방자치단체가 운영하는 법인
 - 1982~1998년 : 일반법인·비영리법인과 비교하여 낮은 세율 적용
 - 1999년 이후 : 비과세 전환하여 과세 단순화하되, 조합법인으로 전환된 경우는 낮은 세율 적용

■ 최근의 법인세율 주요 변화

- 2005년 : 1억원 이하구간 13%, 초과구간 25% 구조
- 2008년 : 2008년 세법개정¹⁵⁾에서 과표기준을 1억원에서 2억원으로 상향조정하고 과표구간별로 단계적으로 3~5%p의 법인세율 인하가 결정되며, 2008년 기업소득에 대해서도 2억원 이하구간 법인세율이 2%p 인하(13%→11%)
- 2009년 : 2억원 초과구간 세율 3%p 인하(25%→22%)
- 2010년 : 2억원 이하구간 세율 1%p 추가인하(11%→10%)
- 2012년 : 법인세 추가감세가 부분철회되어 2~200억원 이하구간에 대해서만 법인세율을 2%p 인하하고, 200억원 초과구간의 세율은 22% 유지

[표 1] 우리나라 법인세 개정 추이: 1950~2017년

	일반법인		특별법인	
1950	35%		20%	
1951	25~45%(5단계)		15~35%(5단계)	
1952	15~75%(8단계)		15~35%(5단계)	
1953	35~70%(8단계)		20~55%(8단계)	
	일반법인	특별법인		비영리법인
1955	35%	30%		30%
1957	32%	27%		27%
	일반법인		동족회사	
1959	30%		32%	
	비공개법인		공개법인	
1961	22%		17%	

15) 보통 금년에 개정된 법인세제는 다음연도 이후부터 적용되나, '2008년 세법개정'의 경우 2008년 기업소득에 대해서도 소급적용

1962	20%		10%		
1963	20~50%(2단계)		비공개법인의 1/2		
1964	25~30%(2단계)		비공개법인의 1/2		
1966	20~35%(3단계)		비공개법인의 1/2		
1968	25~45%(3단계)		20~35%(3단계)		
	비공개법인	공개법인	비영리법인		
1969	25~45%(3단계)	15~25%(3단계)	20~35%(3단계)		
1972	20~40%(3단계)	16~27%(3단계)	20~35%(3단계)		
1975	20~40%(3단계)	20~27%(2단계)	20~27%(2단계)		
	비공개법인	공개법인	비영리법인	학교법인	
1976	20~40%(3단계)	20~27%(2단계)	20~27%(2단계)	15%	
	비공개법인	공개법인 (다주주자본 30%미만)	공개법인 (35%초과)	비영리법인	학교법인
1977	20~40%(2단계)	20~27%(2단계)	25~33%(2단계)	20~27%(2단계)	15%
1979	20~40%(2단계)	20~30%(2단계)	25~35%(2단계)	20~27%(2단계)	15%
	비공개법인	공개법인 (30%미만)	공개법인 (35%초과)	비영리법인	
1981	25~40%(2단계)	25~33%(2단계)	25~40%(2단계)	20~27%(2단계)	
	비공개법인	공개법인 (35%미만)	공개법인 (35%초과)	비영리법인	공공법인
1982	22~38%(2단계)	22~33%(2단계)	22~38%(2단계)	20~27%(2단계)	5%
	일반법인	비상장대기업	비영리법인	공공법인	
1983	20~30%(2단계)	20~33%(2단계)	27%	5%	
1989	20~30%(2단계)	20~33%(2단계)	27%	10~15%(2단계)	
	일반법인			공공법인	
1991	20~34%(2단계)			17~25%(2단계)	
1994	18~32%(2단계)			18~25%(2단계)	
1995	18~30%(2단계)			18~25%(2단계)	
1996	16~28%(2단계)			16~25%(2단계)	
	모든 과세대상 법인			조합법인	
1999	16~28% 2단계			12%	
2002	15~27% 2단계			12%	
2005	1억원 기준 / 13~25%(2단계)			12%	
2008	2억원 기준 / 11~25%(2단계)			12%	
2009	11~22%(2단계)			12%	
2010	10~22%(2단계)			9%	
2012	2억원 이하 10%			9%	
2014 (현재)	2~200억원 20% 200억원 초과 22%(3단계)			9%(당기순이익 20억원이상 12%)	

자료: 법제처, 한국조세연구원 자료를 토대로 국회예산정책처 작성



4. 법인세의 특성

가. 자본소득세

- 경제적 관점에서 법인세는 개인의 저축이나 주식투자와 동일한 ‘자본소득세’(capital income tax)의 성격
 - 자본을 이용한 생산활동을 통해 법인소득이 발생하고, 이에 대한 과세인 법인세는 자본과세 중 가장 중요한 부분
 - 다만 기업에 투자된 자본에 대해 법인세와 소득세의 과세가 이루어지면, 자본의 수요·공급곡선 이동으로 인해 균형자본량은 자본소득세 이전보다 감소
- 다만, 현행 법인세제는 자기자본에 대한 기회비용¹⁶⁾인 기업의 정상이윤도 과세 대상으로 하고 있어 통상적 의미의 ‘이윤세’와는 구별
 - 법인세의 과세대상인 기업의 당기순이익은 법인의 자기자본에 대한 정상적인 보수와 경제적 이윤이 합해진 금액
 - 다만, 법인이 자기자본 없이 100% 차입경영을 하는 경우에는 당기순이익에 대한 법인세 과세가 이윤세의 성격 보유

나. 부분요소세

- 법인세는 기업의 자기자본(equity capital)에서 발생하는 수익에 대해 과세된다는 점에서 ‘부분요소세’(partial factor tax)¹⁷⁾로 볼 수 있음
 - 이러한 관점에서 법인세를 소득세의 한 부분으로 이해
 - 부분요소세로서 법인세는 기업의 생산과 생산요소 결정에 영향을 주어 자원 배분의 왜곡, 효율성 저하 등 경제에 미치는 파급효과 발생
- 기업이 세부담을 상품가격에 전가하는 경우 균형생산량 감소와 균형가격 상승에 따라 경제 전체의 효율성이 저하
 - 법인세 부과에 따라 기업의 생산량이 과세 전 최적 수준에 비해 낮은 수준으로 결정되어 법인부문의 투자와 고용이 감소

16) 자기자본으로 기업을 운용하지 않고, 은행에 예금했을 경우 받을 수 있는 이자소득 등으로 볼 수 있음

17) 특정 부문(법인 부문)에 고용된 특정 유형의 생산요소(자기자본)에 과세되는 세금을 의미

- 효율성 저하의 문제는 하버거(Harberger)의 삼각형으로 일컬어지는 ‘사중 손실’(deadweight loss)로 측정되는데, 생산자와 소비자 잉여는 과세 전에 비해 감소하여 후생감소가 발생
- 특히 자본공급의 탄력성이 크기 때문에 자본소득세 부과에 따른 후생손실이 다른 세목 보다 크게 발생한다는 연구
 - 김승래 · 김우철(2007)¹⁸⁾은 법인세 등 자본소득세의 한계효율비용이 29.8%로 가장 높고 노동소득세 21.2%, 일반소비세 15.5%로 추정
- **생산요소 측면에서 볼 때 법인세 부과는 법인부문의 자본비용을 상승시켜 경제 전체적으로 자본과 노동의 최적배합을 왜곡시키는 효과**
 - 법인부문은 산출량 감소에 따라 생산요소의 이용을 줄이면서 비용이 높아진 자본 대신 노동 사용량을 증가
 - 반면 비법인부문은 법인부문 대비 상대가격 하락에 따른 산출량 증가로 생산요소 이용이 늘면서, 법인부문의 자본수요 감소에 따라 비법인부문의 자본이용이 보다 증가
 - 법인과 비법인부문의 이러한 변화에 따라 경제 전체적으로 생산요소의 이용이 최적결합에서 벗어나게 됨

다. 조세부담의 전가

- **법인세 부담은 명목상으로 법인기업이 납세주체가 되나¹⁹⁾ 실질적으로 주주 및 근로자와 소비자에게 전가**
 - 법인세 부담은 기업에 자본을 투자한 주주들에게 일부 귀착이 발생
 - 기업의 생산량과 가격, 노동수요량 등의 변화를 통해 근로자와 소비자에게 상당부분 전가(shifting)가 이루어 질 수 있음
 - 생산량 감소에 따라 법인기업은 설비투자와 고용을 줄이고 임금을 낮출 수 있고, 소비자는 한 단위 소비에 대해 지불하는 가격이 상승

18) 김승래 · 김우철, “우리나라 조세제도의 효율비용 추정”, 한국조세재정연구원, 2007

19) 이를 ‘법제상 귀착’(statutory incidence)이라고 함



- 소비자가격 상승으로 이 부문 소비자들은 후생손실을 입는 반면 비법인부문 제품의 소비자는 상대적으로 이익을 보게 되어 소비패턴에 따른 소득분배 효과가 존재
- 다만, 독점시장인 경우에는 기업의 당기순이익에 독점이윤(혹은 경제적 이윤)이 포함되고, 이에 대한 세금은 기업의 행태에 주는 영향과 전가효과는 미비
 - 이 경우 독점이윤에 대한 과세는 분배상태 개선의 효과가 있고 자원배분 왜곡이나 효율성 저하 등의 문제가 제기되지 않음
- 법인세는 인세(personal tax)가 아니기 때문에 개인 또는 가구 단위로 이루어지는 소득분배에 대한 직접적인 영향에는 한계
 - 원론적으로 볼 때 법인의 규모가 해당 기업에 투자한 주주들의 소득상태를 반영하는 것이 아님
 - 따라서 법인세의 누진세율구조는 기업의 담세력에 기반한 응능부담의 원칙을 반영할 수는 있으나 이를 통해 소득재분배 효과나 과세의 공정성 달성을 기대하기는 어려움
- 국제간 자본이동이 자유로운 개방경제에서는 법인세 부담이 자본의 해외 유출을 통해 이동성이 작은 다른 생산요소들에 전가될 가능성
 - 국내 생산 및 자본 · 고용의 감소로 세후수익률이 감소하면, 자본은 해외 시장의 자본공급을 통해 소득이 보전될 수 있음
 - 반면에 노동이나 토지와 같이 이동이 자유롭지 못한 생산요소는 생산량 감소에 따른 소득감소 효과가 그대로 반영

5. 최근의 주요 개정내용

- 2011~2013년 세법개정 : 대기업의 조세감면 혜택을 줄이고 세부담을 높임
 - 2011년 세법개정
 - 법인세 최고과표구간(2억원 초과, 22%)에 대한 세율인하(20%)가 계획되었으나, 과표 2~200억원 중간구간에 대해서만 세율인하(20%)
 - 직전연도에 공제율이 하향조정된(7% → 5%) 임시투자세액공제가 고용창출투자세액공제(이하 '고투공제')로 전환
 - 2012년 세법개정
 - 법인세 최저한세율이 과표 100억원 초과구간에서 구간별로 1~2%p(11% → 12%, 14% → 16%) 상향조정
 - 고투공제의 대기업 기본공제율을 1%p(4% → 3%) 낮추는 대신 추가공제율을 1%p(2% → 3%) 인상
 - R&D비용 세액공제의 계산방식을 합리적으로 조정하여 공제혜택을 축소
 - 2013년 세법개정
 - 대기업 최저한세율의 1%p(16% → 17%) 인상
 - 고투공제의 대기업 기본공제율 1%p(3% → 2%) 하향조정
 - R&D비용 세액공제의 대기업 당기분 방식 공제율 인하(3~6% → 3~4%)
- 2014년 세법개정 : 기존 비과세·감면 정비 기조를 이어가되, 기업소득을 개인 소득으로 환류하기 위해 신규제도 도입
 - 비과세·감면 정비 : 고투공제의 경우 대기업(2%→0%)과 중견·중소기업(3~4%→2~3%)의 기본공제율을 모두 인하한 대신 지방·서비스업에 대한 추가공제율 1%p씩 인상하였고, R&D비용 세액공제의 대기업 당기분 방식 공제율을 다시 하향조정(3~4%→2~3%)
 - 기업소득 환류세제 도입 : 2015~2017년 동안 투자와 임금증가, 배당으로 지출되지 않은 일정률의 당기소득에 대해 법인세 외 10%를 추가과세
 - 근로소득 증대세제 도입 : 상시근로자의 직전 3년 평균임금 증가율을 초과하는 임금상승분에 대해 대기업 5%, 중견·중소기업 10%를 각각 세액공제
- 2015년 세법개정 : 경기활성화를 목표로 하여 고용과 소비 등에 대한 세제지원이 확대된 반면 기업과 가계에 대한 조세지출 정비는 최소화



- 고용문제를 개선하기 위해 고용분야 세출예산 1.8조원 증액과 함께 청년고용 증대세제 도입, 중소기업 취업자 소득세 감면을 인상 등 세제지원 확대
- 청년고용 증대세제 도입 : 2015~2017년 동안 정규직 청년고용 증가시 1인당 대기업 200만원, 중견·중소기업 500만원 각각 세액공제 적용
- **2016년 세법개정 : 기업소득 환류세제를 개선하고 대기업 R&D비용 세액공제율을 하향조정하였으며, 영상콘텐츠 제작비 세액공제를 신설**
 - 기업소득 환류세제 : 배당의 가중치(1→0.5)를 줄이고 임금증가의 가중치(1→1.5)를 높여 기업소득이 배당보다는 임금증가로 이어지도록 유도
 - R&D비용 세액공제 : 대기업의 당기분방식(기본공제 2% + 추가공제 1% → 기본 1% + 추가 2%)과 증가분방식(40%→30%) 모두 공제율 인하
 - 영상콘텐츠 제작비 세액공제 : 대기업 3%, 중견기업 7%, 중소기업 10%의 공제율의 제도를 신설하되 한시적(2017~2019년)으로 시행
 - 명목세율 유지 : 명목세율을 인상하는 방안이 야당을 중심으로 제기됐으나 경기하강 등을 이유로 세율유지 결정
- ※ 2017.3.30. 개정사항 : 고용 및 저소득층 세제지원 확대
 - 3개 공제제도 모두 2017년 법인귀속분부터 적용
 - 고용창출투자세액공제 : 중소기업(2%p 인상)과 중견기업(1%p 인상)의 추가공제율 인상(2017년), 대기업은 현행 유지
 - 청년고용증대세제 공제액 확대(만원) : 대기업(청년 정규직 근로자 증가 인원 1인당 200→300), 중견(500→700), 중소(500→1,000)
 - 비정규직 근로자의 정규직 전환시 세액공제 확대(만원) : 대기업(미적용), 중견기업(1인당 0→500), 중소기업(1인당 500→700)

Ⅱ. 과세체계 및 현황

1. 과세체계	19
2. 납세의무자	20
3. 과세소득 및 과세표준의 계산	27
4. 법인세율	40
5. 세액공제 및 세액감면	48
6. 최저한세제도	57
7. 법인세수 관련 현황	61
8. 법인세의 특수 분야	81
9. 법인세 세무행정 관련 주요 사항	89

Ⅱ. 과세체계 및 현황

1. 과세체계

- 계산절차 : 당기순이익 → 법인소득 → 과세표준 → 산출세액 → 결정세액
 - 법인의 당기순이익에 대해 세무조정을 거쳐 계산한 사업연도 법인소득에서 이월결손금 · 비과세소득 · 소득공제를 차감하여 과세표준 산출
 - 과표에 세율을 곱해서 계산된 산출세액에 공제 · 감면액을 차감해 세액 확정

[표 2] 법인세 계산 절차

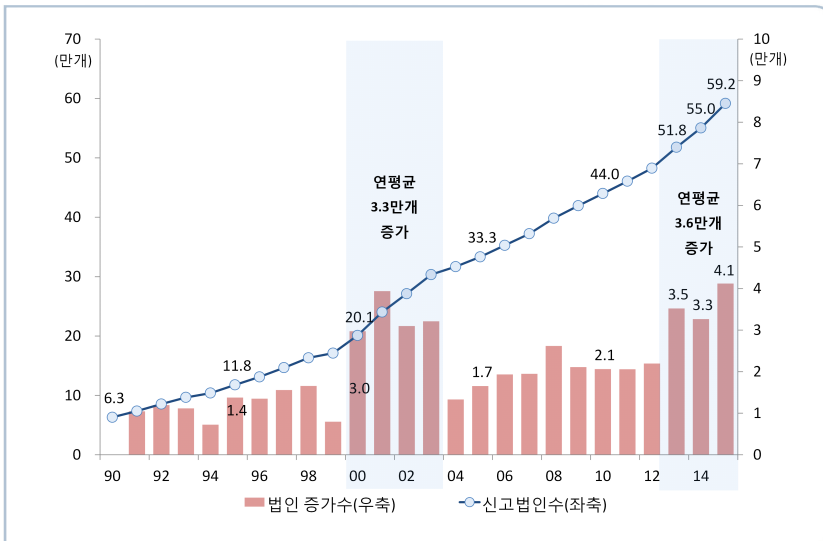
각 사업연도 소득	비 고
총수입 (-) 총비용 (±) 합병에 따른 양도손익, 세무조정 각 사업연도 소득 ① 이월결손금 (10년 이내) (-) ② 비과세소득 (공익신탁재산소득 등) ③ 소득공제 (유동화 전문회사 등에 대한 소득공제 등) 과세표준 (x) 세율 2억원 이하: 10% 2~200억원: 20% 200억원 초과 22% *조합법인: 9% (당기순이익 20억원 초과시 12%) 산출세액 (-) 세액공제 (외국납부세액공제 등) (+) 가산세 (무신고·미납부가산세 등) 결정세액 (-) 기납부세액 ① 원천납부세액 ② 중간예납세액 ③ 수시부과세액 자진납부세액 (고지세액)	• 법인세 결산 및 신고 • 기부금 한도초과 및 이월액 손금 산입 • 일반법인, 외국법인 : 당해연도 소득의 80%까지만 이월결손 허용 (중소법인은 한도 없음) • 임시·고용 투자세액공제 • R&D비용 세액공제 • 중소기업특별세액감면 • 중간예납: 사업연도 개시일~6월 간을 기간으로 2월이내 • 확정신고, 납부기한 : 사업연도 종료일이 속하는 달의 말일부터 3개월 이내
토지 등 양도소득	비고(추가세율)
양도소득=(양도금액-장부가액) × (법인세율 + 추가세율)	• 자가급등지역: 10% • 주택·비사업용토지: 10% (미등기: 40%)



2. 납세의무자

- 법인은 법률에 따라 설립된 인격체로서 개인과 같이 법인세 납세의무를 지님
 - 주식회사, 유한회사, 합명회사, 합자회사(「상법」 제170조)와 법인격이 없는 사단 및 재단(「국세기본법」 제13조 제1항 및 제2항)을 포함
 - 국내원천소득이 있는 외국법인 또한 과세대상에 포함되나, 국가와 지방자치 단체에 대해서는 법인세를 부과하지 않음(「법인세법」 제2조)
- 신고법인수²⁰⁾는 1990년 6.3만개에서 2015년 59.2만개로 지속적으로 증가하였으며, 특히 최근 3년 동안 법인수가 10.9만개(연평균 3.6만개) 증가²¹⁾
 - 최근의 법인수 증가는 외환위기 이후 경제회복에 따른 법인수 증가(2000~2003년 연평균 3.3만개) 이후 최고 수준

[그림 1] 법인세 신고법인수 추이



자료: 국세청 「국세통계연보」를 토대로 국회예산정책처 작성

20) 2015년의 경우 673,374개 가동법인(연말 기준) 중 88%인 591,694개 법인이 법인세 신고

21) 본 보고서에서 국세통계연보상 해당 연도는 법인세 신고 기준이며, 법인소득을 기준으로 하는 경우에는 '소득연도'(신고기준의 전년도)로 언급하고 기술

가. 내국법인과 외국법인

■ 「법인세법」에 따라 법인을 '내국법인'과 '외국법인'으로 구분

- 2015년 가동법인 기준으로 전체 67.3만개 법인 중 내국법인이 총 67.2만개로 99.7%를 차지하고, 외국법인은 총 1,840개로 0.3%를 차지
- 내국법인과 국내원천소득이 있는 외국법인 모두 법인세 납세의무자

■ 내국법인 : 국내에 본점이나 주사무소 또는 사업의 실질적 관리장소를 둔 법인으로 국내외에서 발생하는 모든 소득이 과세대상에 포함

- 내국법인은 '거주지국 과세원칙'(residence principle)에 따라 소득의 발생장소에 관계없이 전세계소득(worldwide income)에 대해 납세의무가 있고, 사업연도를 단위로 하여 모든 소득이 종합과세
 - 해외소득에 대해서도 과세하기 때문에, 외국에서 납부한 법인세액에 대해서는 세액공제(외국납부세액공제)를 적용
 - 영토주의 과세체계(territorial tax system)는 해외소득을 배제하고 국내 소득에 대해서만 과세하여 이러한 외국납부세액에 대한 처리 불필요
- 내국법인은 경제활동의 성격에 따라 영리법인과 비영리법인으로 나뉨
 - 영리법인 : 상법상의 합명 · 합자 · 유한 · 주식회사가 해당되고, 각 사업연도 소득과 토지 등 양도소득, 청산소득이 과세
 - 비영리법인 : 신용협동조합이나 농협협동조합 등 조합법인과 「민법」상 사단 · 재단법인 등이 해당되고, 과세형평성과 조세중립성 차원에서 수익사업에서 발생하는 소득에 한해 과세

■ 외국법인 : 외국에 본점이나 주사무소를 둔 법인으로 국내에서 발생하는 원천소득에 대해서만 법인세 납세의무가 존재

- '원천지국 과세원칙'(source principle)에 따라 10가지 종류의 국내원천소득에 한하여 제한적인 납세의무가 주어지는데, 국내사업장 등의 소재여부에 따라 소득종류별로 과세방법 및 원천징수세율 등이 달라짐
- 외국법인의 국내원천소득은 이자소득, 배당소득, 부동산소득, 사업소득 등 10종류로 구분(「법인세법」 제93조)
- 국내사업장 혹은 부동산소득이 있는 외국법인에 대해서는 국내원천소득을



종합과세하되, 법인의 해산이 거주지 국가에서 이루어지는 점을 고려하여 청산소득에 대해서는 비과세

- 외국법인도 경제활동의 성격에 따라 영리법인과 비영리법인으로 나누어지고, 비영리법인의 경우 국내원천소득 중 수익사업소득에 한해 과세

[표 3] 현행 우리나라 법인 구분 및 과세대상 소득

구 분		각 사업연도 소득	토지 등 ¹⁾ 양도소득	청산소득
내국 법인	영리법인	국내외 모든 소득	과세	과세
	비영리법인	국내외 수익사업소득		비과세
외국 법인	영리법인	국내원천소득		
	비영리법인	국내원천소득 중 수익사업소득		
국가·지방자치단체		비과세		

주: 1) 법인의 토지 및 건물, 주택 및 부속토지에 해당

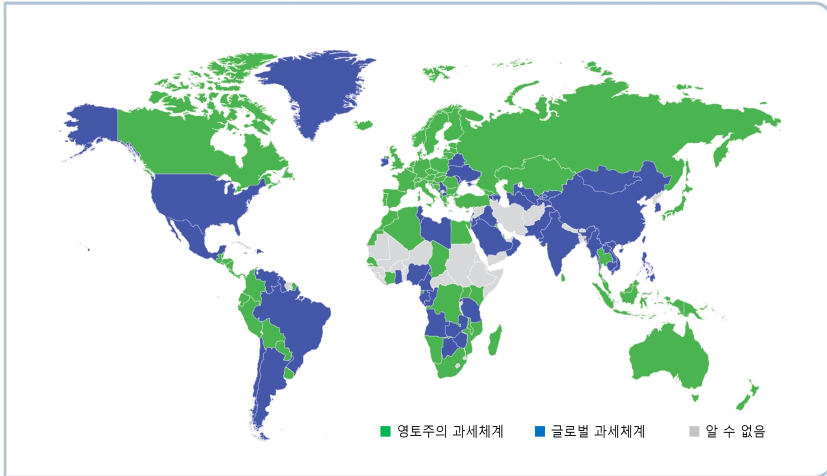
자료: 국세청

■ 법인의 해외소득을 과세대상소득의 포함 여부에 따라 과세체계가 달라짐

- 글로벌 과세체계 : 국내소득과 해외소득 모두 과세, 해외에서 납부한 세금에 대해서는 세액공제 등의 방법으로 공제 허용
 - OECD 35개국 중 우리나라, 미국, 멕시코, 칠레, 아이슬란드, 아일랜드, 이스라엘 등 7개국이 글로벌 과세체계 채택
- 영토주의 과세체계 : 국내소득에 대해서만 과세
 - OECD 28개국이 영토주의 과세체계 채택
- 과거에는 글로벌 과세체계가 주를 이루었으나, 최근 일본·영국 등이 영토주의로 전환하고²²⁾ 미국 또한 영토주의로의 전환을 논의하고 있음

²²⁾ Gavin Ekins, "How Are Multinational corporations' Foreign Profits Treated Around the World?", Tax Foundation, 2016.6.21

[그림 2] 법인소득의 과세체계: 글로벌 vs 영토주의



- 주: 1) PricewaterhouseCoopers의 「Worldwide Tax Summaries: Corporate Taxes 2015/2016」 자료를 참조하여 Tax Foundation에서 재작성
 2) 2016년 과세체계 기준
 3) OECD 35개국 중 우리나라, 미국, 멕시코, 칠레, 아이슬란드, 아일랜드, 이스라엘 등 7개국이 글로벌 과세체계 채택

자료: Tax Foundation(2016,6)

나. 조직유형별 법인

- 기업은 자본형성 및 경영에 1인만이 참여하는 개인기업과 2인 이상이 참여하는 공동기업으로 나누어짐
 - 공동기업에는 사단법인²³⁾, 법인 아닌 사단, 민법상의 조합, 「상법」상의 익명조합 등이 포함
- 회사는 상행위 등 기타 영리를 목적으로 하는 사단법인으로 사원의 개성과 회사와의 관계를 기준으로 인적회사와 물적회사로 구분(「상법」 제169조)
 - 인적회사 : 사원의 개성이 있고 대외관계에서 회사의 인적요소가 중요

23) 일정한 목적을 위하여 결합한 다수인의 단체로서 법인격이 부여된 사단. 민법은 비영리법인을 사단법인과 재단법인으로 구분하는데, 재단법인은 재산을 본체로 하여 구성



- 물적회사 : 사원의 개성이 희박하고 대외관계에서 회사재산이라는 물적요소가 중요
- 인적회사에는 합명회사와 합자회사가 해당되는데, 「상법」과 정관에 규정이 없는 한 「민법」상 조합에 관한 규정을 준용하되, 세법은 인적회사의 법인격을 수용하여 물적회사와 동일하게 과세
 - 합명회사 : 2인 이상의 무한책임사원만으로 구성(「상법」 제178조)
 - 합자회사 : 무한책임사원과 유한책임사원 각 1인씩 구성(「상법」 제268조)
- 물적회사에는 유한책임사원으로 구성되는 주식회사와 유한회사가 해당
 - 주식회사 : 주주(출자자)와 다른 경영자가 있어 소유와 경영의 분리를 전제로 주주보호 차원의 주주총회, 이사회, 감사 등이 강제되고, 회사의 이익분배는 이익처분의 의사결정을 통해 가능
 - 유한회사 : 사원의 유한책임 이익이 인정되면서도 회사에 대한 자본보전책임²⁴⁾이 있고 소수 출자자간에 폐쇄적으로 운영할 수 있어 인적회사로서의 특성이 더해진 회사형태
- 가동법인 기준으로 2015년 전체 법인수 67.3만개 중 주식회사가 61.0만개로 90.6%, 유한회사가 2.8만개로 4.2%, 합자회사가 0.4만개로 0.6%, 합명회사가 898개로 0.1%를 각각 차지
 - 전체 법인은 주식회사를 중심으로 꾸준히 증가추세를 보여 왔는데, 특히 유한회사의 증가세가 2010년 이후 꾸준히 지속
 - 주식회사인 상장법인이 61.0만개로 전체 법인의 90.6%, 유한·합자·합명회사의 비상장·비등록법인이 3.3만개로 전체 법인의 4.9%를 차지
 - 나머지 비영리법인²⁵⁾이 2.8만개로 4.2%, 외국법인이 1,840개로 0.3%

24) 회사 설립시 현물출자가 실가에 현저히 미달하거나 증자시 현물차의 가치가 시가에 미달할 때에 주주와 이사가 차액에 대해 지는 책임

25) 비영리법인(nonprofit making corporation)은 영리 아닌 사업을 목적으로 하는 법인이며, 다만 비영리법인이 병원, 금융소득 등 수익사업에서 발생한 소득에 대해서는 영리법인과 동일하게 법인세 과세

다. 규모별 법인 현황

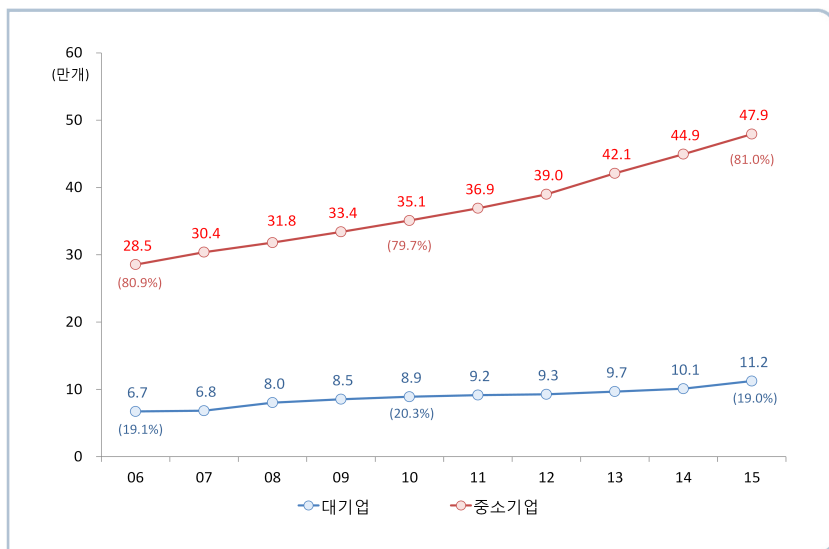
■ 2015년 신고기준 법인수는 총 59.2만개로, 대기업이 11.2만개로 전체 법인의 19.0%를 차지하고, 중소기업이 47.9만개로 81.0%를 차지

- 대기업은 2006년 6.7만개에서 2015년 11.2만개로, 중소기업은 2006년 28.5만개에서 2015년 47.9만개로 10년 동안 모두 1.7배씩 증가
- 중소기업과 대기업의 법인수 비중은 8:2를 지속적으로 유지

※ 세법상 대기업과 중소기업 기준은 「조세특례제한법시행령」 제2조에서 규정하고 있으며, 「중소기업기본법」 상의 중소기업과 일치하지 않음

- 중소기업 요건: ①, ②, ③, ④ 요건 모두 만족하는 기업
 - ① 종업원수 1,000명 미만, ② 자기자본 1,000억원 미만,
 - ③ 매출액 1,000억원 미만, ④ 자산총액 5,000억원 미만

[그림 3] 기업규모별 신고법인수 추이



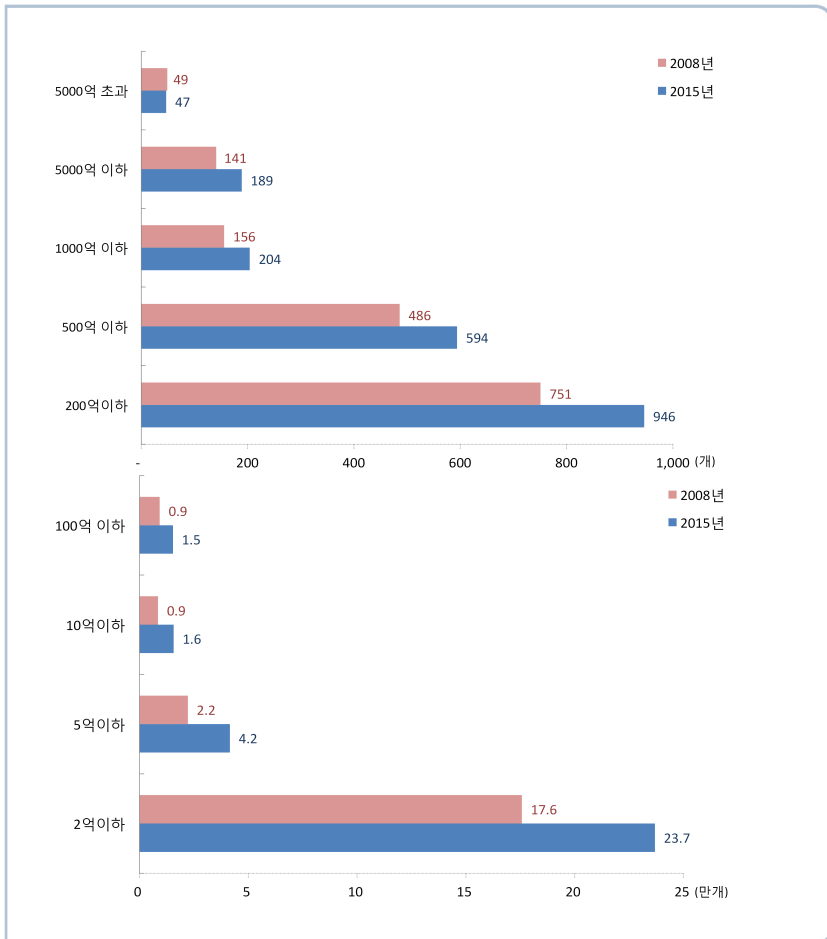
주: 대기업 11.2만개에는 중견기업 3,014개 포함. 국세청은 2014년부터 중견기업 자료 집계

자료: 국세청 「국세통계연보」를 토대로 국회예산정책처 작성



- 2015년 신고기준 과표 2억원 이하구간 법인(결손기업 제외)이 총 23.7만개로 소득법인(31.1만개, 전체 59.2만개에서 결손기업 28.0만개 제외)의 76.0%를 차지하며, 최고세율이 적용되는 200억원 초과 법인은 1,034개
- 2008~2015년 동안 과세표준 2억원 이하 법인은 6.1만개, 2~200억원 이하 법인은 3.3만개, 200억원 초과 법인은 202개 증가

[그림 4] 과세표준 금액별 법인수 추이: 2008년 vs. 2015년(신고 기준)



자료: 국세청 「국세통계연보」를 토대로 국회예산정책처 작성



3. 과세소득 및 과세표준의 계산

가. 소득산정의 원칙

(1) 기간과세의 원칙

- 법인세는 과세의 편의 또는 기술적인 필요에 의하여 인위적으로 나눈 기간인 '사업연도'를 기준으로 과세표준과 세액을 산정
 - 법인의 생존기간 전체에 발생한 소득에 대해 과세할 경우 손실과 이익이 상쇄되지만, 사업연도를 기준으로 함에 따라 주로 이익연도에 대해 과세
 - 이에 따라 발생할 수 있는 불합리한 요소를 시정 또는 완화하기 위해 이전 사업연도의 결손금에 대해 소급공제 또는 이월공제를 허용

(2) 실질과세의 원칙

- 경제구조의 복잡화와 조세회피현상 등으로 인해 경제적 거래의 형식 · 외관이 실질 또는 실체와 일치하지 않는 경우가 발생
 - 이러한 경우에 조세부담의 공평이 이루어지도록 경제적 의의 또는 실질을 기준으로 하여 조세법을 해석하고 과세요건 사실을 인정

(3) 소급과세금지의 원칙

- 법적 안정성과 납세의무자의 신뢰를 위해 조세법령 효력발생 이전에 완결된 사실에 대해서는 제정 혹은 개정된 법령을 소급하여 적용하지 아니함
 - 다만 부칙에 소급적용을 명시하는 경우 소급하여 적용
 - 예) 법인세법 개정 부칙(법률 제9267호, 2018.12.26.) : 2008년 사업연도(통상 2008.1.1.~2008.12.31.)에 해당하는 과세표준 2억원 이하 기업의 법인세율을 기존 13%에서 11%로 소급적용

(4) 기업회계준중의 원칙

- 법인이 자산 · 부채의 취득 및 평가에 관하여 기업회계의 기준을 적용하



거나 관행적으로 계속하여 온 경우에는 기존 회계기준 존중

- 기업의 기존 회계방식이 「법인세법」이나 「조세특례제한법」과 차이가 있을 경우에는 기업의 회계방식 미준중

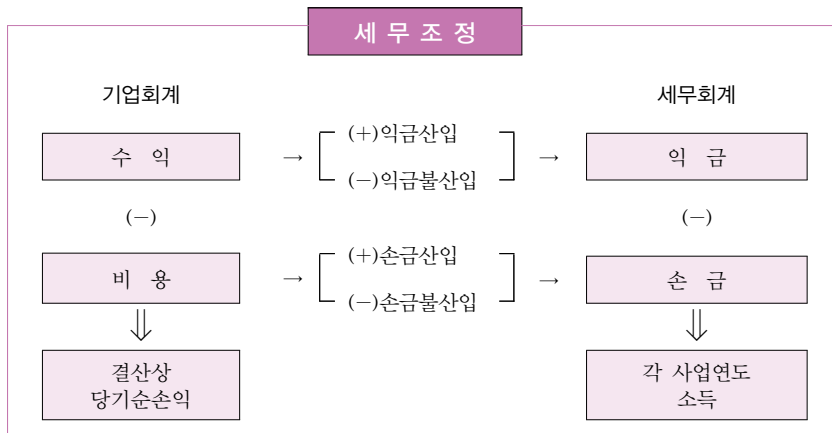
나. 과세소득 범위와 현황

- 법인세의 과세대상인 소득의 개념 및 범위에 대해서는 전통적으로 '소득원천설'과 '순자산증가설'이 대립
 - 소득원천설(혹은 제한적 소득개념) : 부동산이나 대여금 혹은 출자금 등과 같이 특정한 원천으로부터 주기적 혹은 반복적으로 유입되는 경제력으로 법인의 소득을 정의
 - 순자산증가설(혹은 포괄적 소득개념) : 담세력을 측정하기 위해 과세소득을 포괄적으로 파악해, 기말의 재산가액과 기중의 소비액과의 합계액에서 기초의 재산가액을 공제하여 얻은 결과를 법인의 소득으로 정의
- 각 사업연도소득을 순자산증가설에 근거해 '포괄주의' 방식으로 규정
 - 「법인세법」 제3조(과세소득의 범위)에 규정
 - 비영리법인에 한해 소득원천설의 입장에서 '열거주의' 방식으로 일정한 수익 사업에서 발생하는 소득으로 제한
- 법인세의 과세대상은 법인이 수취하는 소득인데, 「법인세법」은 이를 '각 사업연도소득'과 '청산소득'으로 구분
 - 각 사업연도소득 : 계속기업의 활동, 즉 통상적인 소득활동에서 실현되는 소득
 - 청산소득 : 법인의 해산과정에서 실현되는 소득
- 각 사업연도 소득 = 당기순이익(기업회계) ± 세무조정(세무회계)
 - 법인의 영업활동에서 발생하는 기업회계상의 '당기순이익(수입-비용)'을 기준으로 법인세법에서 규정하는 세무조정을 통해 '각 사업연도 소득' 산출
 - 기업회계와 세무회계의 차이는 법인의 결산상 당기순손익과 법인세를 계산하는 각 사업연도소득간의 차이로 나타남

■ 세무조정은 '익금산입/손금불산입'의 가산조정(법인세 증가요인)과 '손금산입/익금불산입'의 감산조정(법인세 감소요인)으로 가능

- 익금산입 : 기업회계상 수익이 아니지만 「법인세법」상 익금으로 인정
- 손금불산입 : 기업회계상 비용이지만 「법인세법」상 손금에 해당하지 않아 당기순이익에 가산되는 항목
- 손금산입 : 기업회계상 비용은 아니지만 「법인세법」상 손금을 구성
- 익금불산입 : 기업회계상 수익이나 「법인세법」상 익금에 해당하지 않아 당기순이익에서 공제되는 항목

[표 4] 세무조정 개요: 기업회계와 세무회계



■ 세무조정은 절차상 특성에 따라 결산조정과 신고조정으로 구분

- 결산조정 : 법인이 스스로 장부상에 계상하고 결산에 반영하여야 손금 또는 익금으로 인정되는 항목
 - 감가상각비(즉시상각액 포함), 고유목적사업준비금, 퇴직급여충당금 등
- 신고조정 : 기업이 결산을 마친 다음, 법인세 신고과정에서 세무조정계산서에 바로 익금과 손금을 가감조정하여 과세표준을 계산할 수 있는 항목
 - 무상으로 받은 자산의 가액과 채무의 면제 · 소멸로 인한 부채 감소액 중 이월결손금 보전에 충당한 금액, 퇴직보험료 · 퇴직연금 분담금 등, 자산의 평가손실의 손금불산입, 감가상각비의 손금불산입 등



[표 5] 법인세 세무조정 항목

구분	내용
익금 산입	■ 기업회계상 수익은 아니지만 자본 · 출자의 납입 외에 법인의 순자산을 증가시키는 거래로 인해 발생하는 수익 항목 • 유가증권 저가매입차액, 외국자회사 수입배당금액에 대응하는 외국법인세액, 동업 기업의 배분소득금액, 주식의 소각 및 법인의 해산 · 합병 · 분할과 잉여금의 자본전입에 따른 의제배당, 보증금 등에 대한 간주익금 • 수입금액, 자산 및 자기주식 양도금액, 자산 임대료, 자산 평가차익(단, 보험업법 · 기타 법률에 의한 고정자산, 은행보유 외화자산 및 부채 · 통화선도 및 스왑, 투자회사 유가증권에 한함), 자산수증이익, 채무면제이익, 손금환입액, 이익처분에 의하지 않은 손금계상액, 특수관계자로부터의 자본거래 이익, 이자 및 배당금 등
손금 불산입	■ 법인의 순자산을 감소시키는 거래이지만, 자의 환급이나 잉여금 처분에 해당 · 사업이나 수익과의 관련성 및 통상성 미비 · 익금 비대응성 · 이익처분적 성질 · 국가정책상 고려 등으로 손금으로 인정되지 않는 항목 • 자본거래 등으로 인한 손비(잉여금 처분, 건설이자 배당금, 주식할인발행차금) • 손금산입요건을 충족하지 않는 대손금 • 제세공과금(법인세 · 가산세와 부가가치세 매입세액, 판매하지 않은 반출필 제품에 대한 개별소비세 등 미납액, 벌금, 공과금, 손해배상금) • 미실현손실에 해당되는 자산의 평가차손 • 손비로 계상하지 않거나 상각범위액에 미달되는 감가상각비 • 기부금 · 접대비의 한도초과액, 과다경비, 업무와 관련이 없는 비용 • 채권자가 불분명한 사채이자, 비실명채권 등의 이자, 건설자금에 충당한 차입금 및 비업무용 자산 등에 대한 지급이자
손금 산입	■ 기업회계상 비용은 아니지만 「법인세법」상 손금을 구성하는 항목 • 동업기업 배분 결손금, 준비금(책임준비금 · 비상위험준비금 · 고유목적사업준비금, 연구인력개발준비금), 충당금(퇴직급여충당금 · 대손충당금 · 구상채권충당금), 국고보조금 · 공사부담금 · 보험차익의 압축기장충당금, 교환으로 인한 자산양도차익, 합병평가차익 • 손금의 구체적인 내역으로, 매출원가 및 판매부대비용, 양도자산 장부가액, 인건비, 고정자산 수선비와 감가상각비, 특수관계자 양수자산의 시가미달액 등에 대한 감가상각비 상당액, 자산 임차료, 차입금 이자, 대손금, 자산의 평가차손(단, 재고자산, 은행 보유 통화선도 및 통화스왑, 투자회사 유가증권에 한함), 제세공과금, 조합비 등을 들 수 있음
익금 불산입	■ 법인의 순자산을 증가시키는 거래이나, 소득의 성질이나 유형이 과세가 부적당하거나, 국가정책의 실현 또는 이중과세 방지를 위해 필요하다고 인정되는 금액 • 자본준비금 중 주식발행액면초과액 · 주식교환차익 · 주식이전차익 · 감가차익 · 합병차익 및 분할차익(실질적인 자본 또는 출자의 납입에 해당됨) • 자산의 평가차익(미실현이익이고 과세소득 조작을 위해 이용될 수 있음) • 이월익금, 환급세액, 수입배당금액 등(기 과세됨)

■ 의제배당은 이익으로 처리

- 회사가 주주 등에게 배당의 형태로 현금이나 주식을 지급하지 않았지만 이와 동일한 경제적 이익을 주는 경우에는 배당 및 분배금 등과의 과세 형평성을 고려하여, 이를 배당으로 의제하여 법인세를 과세
- 회사가 주식을 소각하거나 법인의 해산·합병 또는 분할로 당해 주주 등에게 경제적 이익을 주는 경우와 잉여금의 자본전입²⁶⁾ 시에 해당

■ 차입자본에 대한 지급이자는 비용으로 처리

- 기업이 자기자본에 대해 지급하는 비용은 인정되지 않으나 차입자본에 대한 지급이자에는 비용으로 인정되어 과세베이스에서 공제
- 지급이자와 배당에 대한 세법의 상이한 대우는 기업의 자본구조 왜곡 초래

■ 기업의 실물자본에서 발생하는 감가상각은 비용으로 인정

- 감가상각 : 기계장치·건물 등 유형자산의 시장가치가 시간이 지날수록 마모나 노후화 등으로 하락함을 감안하여 유형자산의 취득원가를 내용연수(tax life)에 따라 배분해 비용으로 인정해 주는 제도(「법인세법」 제23조)
예) 구입비용 100억원, 내용연수 10년 : 매년 10억원씩 10년간 손금처리
- 무형자산 중에도 광업권과 어업권은 감가상각의 대상이 되고, 유형자산 중에서도 영구적으로 이용 가능한 토지와 건설중 자산은 예외적으로 제외됨

■ 「법인세법」상 감가상각 방법은 정액법, 정률법, 생산량비례법이 있음

- 정액법 : 당해 감가상각자산의 취득가액에 당해 자산의 내용연수에 따른 상각률을 곱하여 각 사업연도의 상각범위액이 매년 균등하게 되는 방법
- 정률법 : 당해 감가상각자산의 취득가액에서 이미 감가상각비로 손금에 산입한 금액을 공제한 잔액에 대해 내용연수에 따른 상각률을 곱하여 각 사업연도의 상각범위액이 매년 체감하게 되는 방법
- 생산량비례법 : 당해 감가상각자산의 취득가액을 그 자산이 속하는 광구의 총채굴예정량으로 나누어 계산한 금액에 당해 사업연도 중 해당 광구에서 채굴한 양을 곱하여 계산한 금액을 각 사업연도의 상각범위액으로 하는 방법

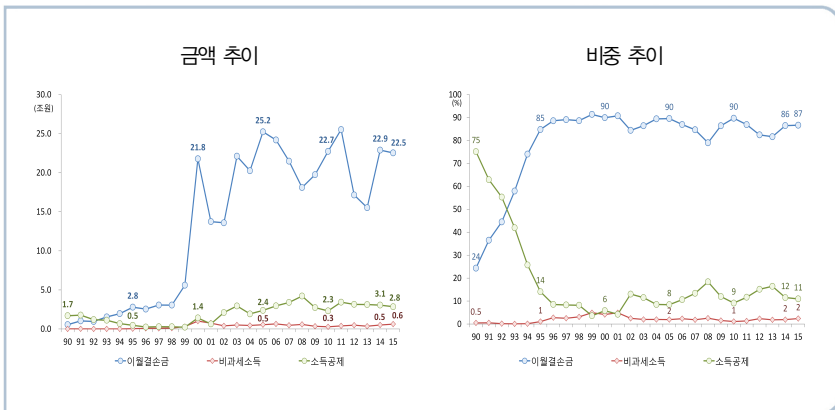
26) 자기주식보유법인의 주식발행초과금 등의 자본전입에 따른 자본비용의 증가를 포함



다. 과세표준의 계산

- 법인세 과세표준 = 사업연도소득 - 이월결손금 - 비과세소득 - 소득공제액
 - 이월결손금, 비과세소득, 소득공제액을 순차적으로 공제 산정
- 2015년 기준 이월결손금 22.5조원, 소득공제 2.8조원, 비과세소득 0.6조원
 - 이월결손금은 1990년대 초반에는 규모가 크지 않았으나 외환위기의 영향으로 급증세를 보였고, 2009년부터 글로벌 금융위기와 이월기간 연장²⁷⁾ 등의 영향으로 증가세
 - 소득공제는 1990년대 후반까지 감소세를 보였으나 이후 증가세로 전환
 - 비과세소득은 외환위기 전후 1999~2002년에 증가했으나 이후 안정
- 1995년 이후 이월결손금 87%, 소득공제 11%, 비과세 소득 2% 수준 유지
 - 이월결손금이 차지하는 비중은 1990년 24%에서 1995년 85%로 크게 증가한 후 동 수준을 유지
 - 비과세소득은 25년 동안 0~2% 수준을 유지하였고, 소득공제는 1990년 75%에서 1995년 14%로 급격하게 감소한 후 10%대 유지

[그림 5] 이월결손금, 비과세소득, 소득공제 금액 및 비중 추이: 1990~2015년



자료: 국세청 「국세통계연보」를 토대로 국회예산정책처 작성

27) 2009년 소득분부터 이월기간이 기존 5년에서 10년으로 연장



(1) 이월결손금

- 법인세는 법인의 탄생부터 청산까지 운영기간 동안의 순소득에 대해 법인세를 과세해야 하나, 인위적으로 1년을 기준으로 과세함에 따라 문제가 발생
 - 예를 든 두 기업 모두 2년 동안 동일한 이익이 발생했으나, 1년 단위로 법인세를 부과하다 보니 세액에 있어서 차이 발생
 - A기업 : 1년차(2억원 이익), 2년차(2억원 이익) → 총 4억원 과세
 - B기업 : 1년차(2억원 손실), 2년차(6억원 이익) → 총 6억원 과세
 - 게다가 우리나라 법인세는 누진세율구조를 채택하고 있어 소득이 안정적으로 발생하는 기업이 변동성이 큰 기업보다 세법상 유리
 - 안정적인 A기업 : 2년 동안 모두 10% 세율이 적용
 - 변동성이 큰 B기업 : 1년차는 비과세, 나머지 2년차는 2억원분 10%, 4억원분 20% 세율이 각각 적용되는 등 세율측면에서도 불리
 - 이러한 문제를 시정 또는 완화하기 위해 결손금 발생 전후 일정기간 내에서 이월공제와 소급공제를 허용
 - ‘결손금’은 각 사업연도에 속하는 손금 총액 중 익금 총액을 초과하는 금액으로, 법인세 과세표준과 신고·결정·경정 등을 통해 확정된 금액
 - 법인세법에 따라 각 사업연도 개시일 기준 10년 이내의 사업연도에서 발생한 결손금을 각 사업연도소득에서 공제하는 이월공제를 허용
 - 단, 2016년부터 대기업은 당해연도 소득의 80%까지만 이월공제 허용
- ※ 중소기업에 대해서는 이월공제 허용 이전에 1년간 소급공제하여 직전사업연도의 납부세액을 환급해주는 결손금 소급공제제도를 운용(38쪽 참조)

(2) 비과세소득

- 비과세소득은 원칙적으로 과세대상소득이지만 공익상 필요에 의해 과세대상에서 제외되는 소득
 - 법인세법상 비과세소득은 학술·종교·제사·자선 등 공익을 목적으로 하는 공익신탁의 신탁재산에서 생기는 소득(51조) 등
 - 조세특례제한법상 비과세소득은 중소기업창업투자회사 등이 창업자 등에게 출자한 주식 등을 양도함으로써 발생하는 소득(13조) 등



(3) 소득공제

- 소득공제는 법인의 각 사업연도소득에서 일정액을 공제하는 우대조치
 - 법인세법상 소득공제 : 현행 세법상 유동화전문회사, 기업구조조정투자회사 등과 같은 도관회사에 대한 소득공제(51조의2)
 - 조세특례제한법상 소득공제 : 고용유지 중소기업소득공제(30조의3), 자기관 리부동산투자회사의 소득공제(55조의2) 등

(4) 성실중소법인의 각 사업연도소득에 대한 법인세(현재 폐지)

- 내국법인 중 거래내역이 투명하고 사업규모가 작은 성실중소법인은 법인세 과세표준 및 세액의 계산방법을 대폭 단순화 · 표준화 가능
 - 성실중소법인에는 수입금액 5억원 이하, 결제대행업체를 통해서만 매출대금 결제가 이루어지는 전자상거래사업 영위 법인 등으로 제한되며, 복식부기에 의해 거래내역을 기장한 법인이 대상
 - 2011년부터 국제회계기준이 의무적으로 적용됨에 따라 동 규정 폐지. 다만, 종전에 승인받은 경우에 한해 2013년 말까지 성실납세방식 신고·납부 허용

(5) 해운기업에 대한 과세표준 계산특례

- 해운산업은 국민경제에 대한 기여도가 크고 국제적 이동성이 높은 산업으로 이들 산업에 대한 지원을 위해 '톤세'(tonnage tax)를 시행
 - 톤세는 해운기업의 소득을 해운소득과 비해운소득으로 구분하여 해운소득에 대하여는 실제 소득금액에 의하지 않고, 선박의 순톤수와 운항일수에 기초한 추정이익을 기준으로 법인세를 부과
 - 「조세특례제한법」 제104조의10
 - 다만, 기업이 톤세제도를 한번 선택하게 되면 의무적으로 5년 동안 적용되어 불황으로 영업손실인 경우 일반적인 법인세제보다 톤세제도가 불리
 - 대규모 손실 해운기업의 구조조정을 지원하기 위해, 2016년 세법개정에 따라 2017.12.31.까지 톤세제도의 의무적 적용을 포기할 수 있도록 함
 - 2015년 24개 해운기업이 적자소득에도 불구하고 선박표준이익 64억원 신고

(6) 동업기업 과세특례(조합과세 또는 파트너십 과세제도)

- 동업기업 과세제도는 기업과세를 선진화하고 조합 및 인적회사 설립을 통한 공동사업 활성화를 지원하기 위해 2009년부터 시행²⁸⁾
 - 동업기업(partnership) : 2인 이상이 금전이나 기타의 재산 또는 노무 등을 출자하여 공동사업을 경영하기 위해 설립한 인적회사 성격의 사업체. 사업을 시작하거나 확장하는 단계이므로 정부에 보고사항을 대부분 면제받음
 - 「조세특례제한법」 제10절의3에 관련 규정을 2007.12.31.에 마련
- 기업 자체에 대한 세금은 없으며, 지분에 따라 동업자별로 과세²⁹⁾
 - 소득의 계산 및 신고에 있어서는 동업기업을 실제로 인정하나 실질적 측면에서는 도관(pass-through)으로 보아 동업자 단계에서 과세
 - 발생소득에 대해 동업기업 단계에서는 과세하지 않고 신고된 ‘손익배분비율’에 따라 동업자에게 귀속시켜 동업자 단계에서 법인세나 소득세를 과세
- 합자 · 합명회사나 일정한 인적용역을 제공하는 유한회사³⁰⁾, 「민법」상 조합, 「상법」상 익명조합, 특별법상 조합 등은 종래의 과세방식과 동업기업과세특례방식 중 선택 가능
 - 단, 최초 과세연도 개시일 이전에 적용 또는 포기신청서를 제출해야 하고, 과세방법의 자의적 변경을 통한 조세회피를 방지하기 위해 동업기업과세특례 적용은 최소 5년간 적용의무가 부여
- 동 제도 하에서는 동업기업과 동업자에 대한 이중적인 소득과세가 배제되기는 하나, 법인과 달리 사내유보를 통한 과세이연은 불가능

(7) 연결납세제도

- 연결납세제도(consolidated tax return)는 모회사와 자회사가 경제적으로 결합되어 있는 경우 경제적 실질에 따라 해당 모회사와 자회사를 하나의 과세단위

28) 미국, 영국, 호주, 캐나다, 독일, 프랑스 등에서 채택되고 있음

29) ‘공동사업 소득금액 계산의 특례’(‘공동사업자 과세제도’, 「소득세법」 제43조)는 2004년 도입된 ‘지식기반산업 영위 인적회사 과세특례’(「조특법」 제104조의11)를 확대·발전

30) 법인세를 과세하고 사원에게 배당금을 지급하는 경우에는 그 사원에게 소득세를 과세



로 보고 소득을 통산하여 법인세를 과세하는 제도

- OECD 회원국 중 미국·영국·독일·프랑스·일본 등 20여개국에서 시행하고 있으며, 우리나라는 2010년부터 도입
- 연결납세제도는 제2장의3에 규정되어 있으며, 의무적으로 시행해야 하는 것은 아니고 연결집단의 선택사항
 - 각 법인의 소득과 결손금을 통산하고 연결법인 간 부동산 양도거래에서 발생한 이익은 바로 과세되지 않고 과세이연되어 세부담을 줄일 수 있음
- 연결납세방식을 적용받을 수 있는 관계회사집단은 모법인(parent company)과 최소한 하나 이상의 자법인(subsidiary)으로 구성되는데, 현행 법인세법상 자법인은 모법인의 완전지배관계에 있는 법인으로 한정

■ 연결집단의 결정세액은 산출세액 도출까지의 합산하여 처리하고, 이후의 세액 공제·감면 등의 결정세액 도출은 연결법인 단위별로 계산

- 연결법인의 합산 소득에서 이월결손금과 각 연결법인의 비과세 및 소득공제의 합계액을 공제해 과세표준을 구한 후, 세율을 곱해 연결산출세액 도출
- 이후 연결법인별로 산출세액을 배분하여, 기업별로 세액공제·감면 및 최저한세제도 등을 적용하여 최종 결정세액 산출

(8) 비영리법인에 대한 과세특례

■ 비영리법인의 수익사업 또는 수입에서 생긴 소득에 대하여 '각 사업연도 소득'에 대한 법인세에 '토지등 양도소득'에 대한 법인세를 추가로 납부하여야 하고, 청산소득에 대해서는 비과세

- 비영리법인은 「민법」 제32조에 따라 설립된 내국법인, 「사립학교법」이나 그 밖의 특별법에 의하여 설립된 법인으로 유사 목적을 가진 내국법인과 「국세기본법」 제13조에 의해 법인으로 인정되는 단체가 해당
 - 시행령 제1조에서 열거하는 조합법인 이외 법인으로 이익을 배당할 수 있는 법인은 비영리법인에서 제외
- 법인세가 과세되는 비영리법인의 수익사업 범위는 법과 시행령에서 열거되며, 학교법인이 운영하는 대학병원에서 발생하는 이익 등이 사업소득에 해당

- 다만, 학교법인·국립대학병원 등 비영리법인의 경우, 발생한 이익을 고유목적사업준비금으로 충당할 경우 손금산입이 가능하여 수익사업에서 이익이 발생하였음에도 불구하고 법인세를 부담하지 않는 사례가 많음

(9) 토지 등 양도소득에 대한 과세특례

- 2002.1.1. 이후 양도분부터 특정지역에 소재하는 토지 및 건물을 양도할 때 생긴 소득에 대하여 법인세 납부와 별도로 ‘토지 등 양도소득에 대한 법인세’를 추가로 납부(「법인세법」제55조의2)
 - 2001년 세법개정에서 법인의 부동산 양도차익에 대해 부과해 온 특별부가세를 폐지하며, 부동산 투기 억제장치의 일환으로 부동산가격이 급등하는 지역에 소재하는 토지·건물·주택·비사업용 토지의 양도차익의 10%~40% 범위에서 법인세를 추가로 과세
 - 다만, 2009.3.16~2012.12.31의 기간 중 부동산 양도분에 대해서는 한시적으로 적용이 유예되어 투기지역 소재에 한해 10% 세율로 과세
 - 2012년 세법개정에서는 일몰도래된 과세유예가 폐지되며 법인의 토지 등 양도소득에 대한 추가과세 제도가 영구화
 - 2013년 세법개정에서 부동산시장 정상화를 위해 추가과세 제도를 완화해 등기된 주택·비사업용 토지 양도 시 기존 30%p 추가 과세분율 10%p로 낮추고, 중소기업은 2014년에 한해 추가 과세를 적용하지 않음
 - 단, 미등기 부동산의 경우는 현행 40%p 추가과세 유지

(10) 농어촌특별세

- 조세특례제한법에 따라 감면을 받은 법인은 당해 감면세액의 20%를 농어촌특별세로 납부
 - 2015년 기준 법인세감면분에 대한 농어촌특별세 징수액은 3천억원
 - 법인의 전체 공제감면액 규모가 9.6조인데, 이 중 상당수의 공제감면액은 농어촌특별세 과세표준에서 제외되어 해당 과표는 1.5조원 규모



- 조세특례제한법에 의한 감면 중 세액공제, 세액면제 또는 감면, 비과세 · 소득공제, 조합법인에 대한 법인세 특례세율 적용이 해당
 - 익금불산입이나 준비금 손금산입, 특별감가상각비 계상, 기부금 손금산입 특례 등은 농어촌특별세 과세대상이 되는 ‘감면’의 범위에 포함되지 않음
 - 단, 국가 · 지방자치단체, 농어민 및 관련단체, 중소기업 감면, 비거주자 · 외국법인 감면, 기술 및 인력개발 · 공익사업 등, 고용증대를 위한 감면, 중소기업 특별세액감면 등의 경우에는 농어촌특별세가 비과세

(11) 합병 및 분할에 관한 특례

- 합병 또는 분할을 통한 기업의 구조조정을 지원하기 위해 사업목적 · 자본 및 사업의 계속성 요건을 갖춘 ‘적격합병’ 및 ‘적격분할’에 한해 특례를 허용
 - 관련 규정 : 「법인세법」 제44조의3 및 제46조의3
 - 사업재편 계획(원샷법)을 위한 조세특례규정이 신설되어 2016년부터 적용

[표 6] 적격 합병에 대한 과세특례

	적격 합병	비적격 합병
피합병법인	양도손익: 과세이연 합병법인이 처분할 때 과세	양도손익: 각 사업연도 소득에 포함하여 과세
합병법인	자산 취득가액: 피합병법인의 장부가액 양도가액과 순자산시가와의 차액: 해당사항 없음	자산 취득가액: 시가 양도가액과 순자산시가와의 차액: 차액을 5년간 균등분할 익금 또는 손금산입
	이월결손금 승계: 허용	이월결손금 승계: 불허용
	자산 · 부채 및 세무조정 사항의 승계: 허용	자산 · 부채 및 세무조정 사항의 승계: 부분허용 *제한적 열거사항만 승계 가능
피합병법인의 주주	합병에 따른 의제배당: 소득없음 (과세 이연)	합병에 따른 의제배당: 의제 배당 과세

자료: 김완석, ‘법인세법론’

[표 7] 적격 분할에 대한 과세특례

	적격 분할	비적격 분할
분할법인·소멸한 분할합병의 상대방인	양도손익: 과세이연 분할신설법인 등이 처분 시 과세	양도손익: 각 사업연도 소득에 포함하여 과세
분할신설법인·분할 합병의 상대방인	자산 취득가액: 분할법인 등의 장부가액 양도가액과 순자산시가와의 차액: 해당사항 없음	자산 취득가액: 시가 양도가액과 순자산시가와의 차액: 차액을 5년간 균등분할 익금 또는 손금산입
	이월결손금 승계: 허용	이월결손금 승계: 불허용
	자산·부채 및 세무조정 승계: 허용	자산·부채 및 세무조정 승계 : 부분허용 *제한적 열거사항만 승계
분할법인·소멸 분할 합병 상대방인 주주	분할에 따른 의제배당: 소득 없음(과세 이연)	분할에 따른 의제배당: 의제 배당 과세

자료: 김완석, '법인세법론'

(12) 결손금 소급공제

■ 중소기업에 대해서는 이월공제 허용 이전에 1년간 소급공제하여 직전사업연도의 납부세액을 환급해주는 결손금 소급공제제도를 운용

- 결손금의 공제방법은 이월공제방법과 소급공제방법이 있으며, 과거에는 이월공제만 허용하였으나 1997년부터 중소기업에 한해 직전사업연도 소득에 대해 과세된 법인세액을 한도로 소급공제에 의한 환급 허용
- 적용요건은 직전 사업연도에 과세된 법인세액이 있어야 하고, 해당 사업연도에 결손금이 발생하되, 직전과 해당연도 모두 법인세를 신고하여야 함
- 결정된 환급세액은 「국세기본법」 제51조 및 제52조에 따라 환급



4. 법인세율

■ 우리나라 법인세율은 과세금액별로 차등화된 세율을 적용하는 누진적 구조

- 1970년대 중반에 이전의 3단계에서 2단계로 축소되어 30년 넘게 지속되다가, 2012년부터 중간 과표구간이 신설되어 3단계 구조
 - 과표구간 기준금액: 5천만원 → 8천만원 → 1억원 → 2억원(2008년)
- 현재 : 과세표준 2억원이하(10%), 2~200억원(20%), 200억원초과(22%)

■ OECD 35개국 중 26개국이 법인세 단일세율체계를 채택

- 호주 · 헝가리 · 네덜란드 · 일본 등이 2개 구간, 우리나라 · 벨기에 · 프랑스(2017년부터)가 3개 구간, 포르투갈과 미국이 각각 4개, 8개 구간
 - 프랑스는 2017년부터 중간과표구간(28%, 중소기업만 적용) 신설
- 나머지 26개국(2016년 라트비아 OECD 가입)은 단일세율 구조
 - 다만, 세부적으로는 국가별로 특정분야에 차등세율을 적용하는 등 복잡

[표 8] OECD 국가의 법인세 과세구간 개수

과세구간 수	해당 국가
1	오스트리아, 캐나다, 칠레, 체코, 덴마크, 핀란드, 독일, 그리스, 아이슬란드, 이탈리아, 아일랜드, 에스토니아, 이스라엘, 룩셈부르크, 라트비아, 멕시코, 뉴질랜드, 폴란드, 노르웨이, 슬로바키아, 슬로베니아, 스페인, 스웨덴, 스위스, 터키, 영국(총 26개국)
2	호주 ²⁾ , 헝가리 ³⁾ , 네덜란드 ⁴⁾ , 일본 ⁵⁾ (총 4개국)
3	한국, 벨기에 ⁶⁾ , 프랑스 ⁷⁾ (총 3개국)
4	포르투갈 ⁸⁾ (총 1개국)
8	미국 (총 1개국)

주: 1) 2017년 기준, 파트너십(아이슬란드), 특수펀드(체코, 슬로베니아), 무역이익(아일랜드) 등 특정소득과 특정 산업(이스라엘, 영국), 특정도시(룩셈부르크), 손실기업(이탈리아) 등에 대해 차등세율을 적용하는 경우는 단일세율로 보았고, 기업규모나 소득규모에 따라 세율이 다른 경우는 차등세율로 보았음

2) 호주의 기본세율은 30%이나, 소기업에 대해 28.5% 세율 적용

3) 헝가리의 경우, 5억포린트 이하 10%, 5억포린트 초과시 19%

4) 네덜란드의 경우, 20만유로 이하 20%, 20만유로 초과시 25%

5) 일본의 기본세율은 23.4%이나, 과세소득이 800만엔인 중소기업은 2017.3.31까지 15% 경감세율

6) 벨기에의 기본세율은 33%(여기에 3%의 부가세인 *austerity surcharge* 추가납부), 다만, 소득이 322,500유로인 기업은 과세소득별로 24.25%, 31%, 34.5%의 3단계 누진세율 적용

7) 프랑스의 기본세율은 33.33%이나, 과세소득 38,120유로까지 15%, 38,120~75,000유로 28% 적용

다만, 과세소득이 76.3만유로를 넘는 기업은 3.3%의 부가세인 사회보험료 과세

8) 포르투갈의 기본세율은 21%, 과세소득 규모에 따라 150만유로 이하 0%, 150~750만유로 3%, 750~3,500만유로 5%, 3,500만유로 초과시 7% 각각 추가

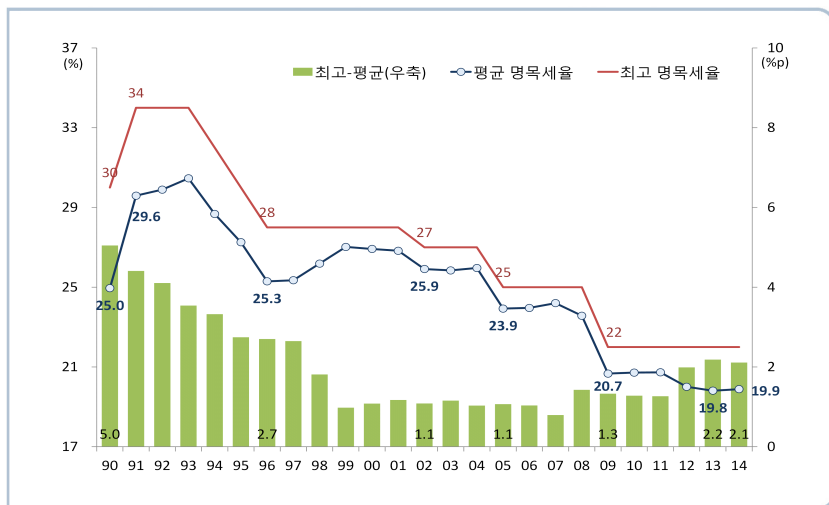
자료: IBFD 자료를 토대로 국회예산정책처 작성

■ 법인세 최고세율과 평균명목세율³¹⁾은 비슷한 흐름을 보였으며 1990년 초반 평균명목세율이 30%를 초과하였으나 최근에는 20% 수준 유지

- 법인세 최고세율은 1990년 30%에서³²⁾ 1991년 34%로 인상되었으나 이후 꾸준히 하락하여 2010년 이후 현재까지 22%를 유지
- 최고세율 적용기업이 전체 법인세에서 차지하는 비중이 높아져, 최고세율 인하에 따라 평균명목세율(average nominal tax rate)³³⁾도 하락추세
 - 법인세 최고세율을 개정하면 명목세율이 민간하게 반응한 후에 세율이 유지되면 법인소득 자연증가 등으로 평균명목세율이 점차 올라감
 - 다만, 2009년 이후의 경우 최저세율 인하 및 2012년 중간 과표구간 신설에 따라 기존 20.7%에서 20.0%로 하락한 후 동 수준 유지

※ 2010년 이후 최고세율 22%, 최저세율 10% 등 최고세율과 최저세율은 12%p 차이를 현재까지 유지

[그림 6] 법인세율 추이(소득귀속연도 기준): 1990~2014년



자료: 국세청, 법제처 자료를 토대로 국회예산정책처에서 작성

31) 전체 법인의 법인세 과세표준 대비 산출세액의 비중(%)

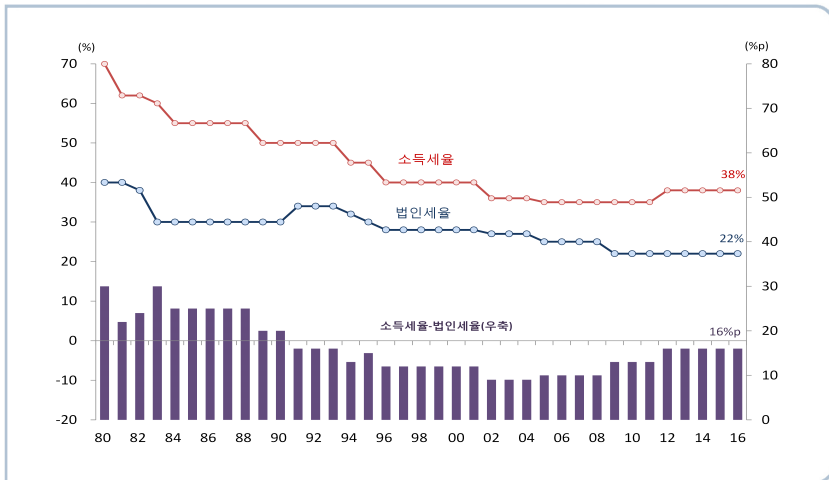
32) 동 기간 중 최고 법인세율이 단기적으로 인상된 적도 있었으나, 1950년대 75%에서 1960년대 45%, 1980년대 40%로 하락해 왔음

33) 산출세액(법인세 세액공제·세액감면 미포함)을 과세표준으로 나눈 값임



- 1980년대 이후 소득세를 인하가 보다 빠르게 진행되면서 1990년대 중반부터 소득세율과 법인세율의 차이가 10%p대로 좁혀졌으나 최근 다시 확대
- 2008년 감세정책 이후 법인세율 인하가 소득세율 인하 보다 큰 폭으로 진행되었고, 2011년 세법개정에서 소득세 최고구간이 신설됨에 따라 최고세율이 35%에서 38%로 높아진 데 따름
- 이러한 세율 차이로 인해 일부 자영업자가 법인으로 전환하여 법인수 증가

[그림 7] 소득세율 및 법인세율 추이(소득발생연도 기준): 1990~2016년



자료: 국세청 「국세통계연보」를 토대로 국회예산정책처 작성

- 우리나라 법인세 최고세율(중앙정부 기준)³⁴⁾ 22%는 2016년 기준 OECD 35개 회원국 중 17위, 지방세를 포함한 최고세율 24.2%³⁵⁾는 상위 19위 수준
- OECD평균 법인세 최고세율은 지속적으로 하락하여 2016년 22.7%
- 중앙정부 기준으로 미국과 프랑스, 벨기에가 각각 35%, 33.33%, 33%로 세율이 30% 이상이고 아일랜드와 스위스가 각각 12.5%, 8.5%로 가장 낮음
- 지방세·부가세를 포함한 법인세율은 OECD 회원국 중 미국·프랑스·벨기에·이탈리아 순으로 높았고 아일랜드(12.5%)·라트비아(15%) 순으로 낮았음

34) 우리나라와 같이 과표구간별로 차등 법인세율이 적용되는 경우에는 최고세율이 해당됨

35) 「지방세법」(제8장)에 근거해 법인세액의 약 10%가 지방소득세로 부과됨

[표 9] OECD 국가의 법인세 명목최고세율(중앙정부 기준)

(단위: %)

	2000	2005	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	
호주	34	30	30	30	30	30	30	30	30	(4)
오스트리아	34	25	25	25	25	25	25	25	25	(10)
벨기에	39	33	33	33	33	33	33	33	33	(3)
캐나다	28	21	18	16.5	15	15	15	15	15	(31)
칠레	15	17	17	20	20	20	21	22.5	24	(15)
체코	31	26	19	19	19	19	19	19	19	(27)
덴마크	32	28	25	25	25	25	24.5	23.5	22	(17)
에스토니아	26	24	21	21	21	21	21	20	20	(22)
핀란드	29	26	26	26	24.5	24.5	20	20	20	(22)
프랑스	33.33	33.33	33.33	33.33	33.33	33.33	33.33	33.33	33.33	(2)
독일	40	25	15	15	15	15	15	15	15	(31)
그리스	40	32	24	20	20	26	26	26	29	(6)
헝가리	18	16	19	19	19	19	19	19	19	(27)
아이슬란드	30	18	18	20	20	20	20	20	20	(22)
아일랜드	24	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	(34)
이스라엘	36	34	25	24	25	25	26.5	26.5	25	(10)
이탈리아	37	33	27.5	27.5	27.5	27.5	27.5	27.5	27.5	(9)
일본	30	30	30	30	30	28.05	28.05	23.9	23.4	(16)
한국	28	25	22	22	22	22	22	22	22	(17)
라트비아	25	15	15	15	15	15	15	15	15	(31)
룩셈부르크	30	22	21	21	21	21	21	21	21	(21)
멕시코	35	30	30	30	30	30	30	30	30	(4)
네덜란드	35	31.5	25.5	25	25	25	25	25	25	(10)
뉴질랜드	33	33	30	28	28	28	28	28	28	(7)
노르웨이	28	23.75	28	28	28	28	27	27	25	(10)
폴란드	30	19	19	19	19	19	19	19	19	(27)
포르투갈	32	25	25	27	30	30	30	28	28	(7)
슬로바키아	29	19	19	19	19	23	22	22	22	(17)
슬로베니아	25	25	20	20	18	17	17	17	17	(30)
스페인	35	35	30	30	30	30	30	28	25	(10)
스웨덴	28	28	26.3	26.3	26.3	22	22	22	22	(17)
스위스	8.5	8.5	8.5	8.5	8.5	8.5	8.5	8.5	8.5	(35)
터키	33	30	20	20	20	20	20	20	20	(22)
영국	30	30	28	26	24	23	21	20	20	(22)
미국	35	35	35	35	35	35	35	35	35	(1)
OECD평균	30.2	25.7	23.4	23.3	23.2	23.3	23.1	22.8	22.7	

주: ()는 높은 순서임

자료: OECD Tax Database 자료를 토대로 국회예산정책처 작성



[표 10] OECD 국가의 법인세 명목최고세율(지방세부가세포함) (단위: %)

	2000	2005	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	
호주	34	30	30	30	30	30	30	30	30	(6)
오스트리아	34	25	25	25	25	25	25	25	25	(14)
벨기에	40,17	33,99	33,99	33,99	33,99	33,99	33,99	33,99	33,99	(3)
캐나다	42,43	34,18	29,4	27,7	26,1	26,3	26,3	26,3	26,8	(13)
칠레	15	17	17	20	20	20	21	22,5	24	(20)
체코	31	26	19	19	19	19	19	19	19	(30)
덴마크	32	28	25	25	25	25	24,5	23,5	22	(21)
에스토니아	26	24	21	21	21	21	21	20	20	(25)
핀란드	29	26	26	26	24,5	24,5	20	20	20	(25)
프랑스	37,76	34,95	34,43	34,43	36,1	36,1	38	38	38	(2)
독일	52,03	38,9	30,175	30,175	30,175	30,175	30,175	30,175	30,175	(5)
그리스	40	32	24	20	20	26	26	26	29	(11)
헝가리	18	16	19	19	19	19	19	19	19	(30)
아이슬랜드	30	18	18	20	20	20	20	20	20	(25)
아일랜드	24	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	(35)
이스라엘	36	34	25	24	25	25	26,5	26,5	25	(14)
이탈리아	37	33	31,4	31,4	31,4	31,4	31,4	31,29	31,293	(4)
일본	40,87	39,54	39,54	39,54	39,54	36,99	36,99	32,11	29,97	(8)
한국	30,8	27,5	24,2	24,2	24,2	24,2	24,2	24,2	24,2	(19)
라트비아	25	15	15	15	15	15	15	15	15	(34)
룩셈부르크	37,45	30,38	28,59	28,8	28,8	29,22	29,22	29,22	29,22	(10)
멕시코	35	30	30	30	30	30	30	30	30	(6)
네덜란드	35	31,5	25,5	25	25	25	25	25	25	(14)
뉴질랜드	33	33	30	28	28	28	28	28	28	(12)
노르웨이	28	28	28	28	28	28	27	27	25	(14)
폴란드	30	19	19	19	19	19	19	19	19	(30)
포르투갈	35,2	27,5	26,5	28,5	31,5	31,5	31,5	29,5	29,5	(9)
슬로바키아	29	19	19	19	19	23	22	22	22	(21)
슬로베니아	25	25	20	20	18	17	17	17	17	(33)
스페인	35	35	30	30	30	30	30	28	25	(14)
스웨덴	28	28	26,3	26,3	26,3	22	22	22	22	(21)
스위스	24,93	21,32	21,17	21,17	21,17	21,15	21,15	21,15	21,149	(24)
터키	33	30	20	20	20	20	20	20	20	(25)
영국	30	30	28	26	24	23	21	20	20	(25)
미국	39,34	39,29	39,21	39,19	39,13	39,05	39,08	39	38,924	(1)
OECD평균	32,4	27,8	25,5	25,3	25,3	25,3	25,2	24,9	24,8	

주: ()는 높은 순서임

자료: OECD Tax Database 자료를 토대로 국회예산정책처에서 재정리

[참조 1] 주요국 법인세율(중앙정부 기준)

■ (미국) 일반 주식회사(C법인)에 대해 15~35%의 8단계 누진법인세율 적용

- 주식회사에 부과되는 연방세금은 법인세 외에 최저한세 · 이윤적립세 · 개인지주회사세가 추가될 수 있고, 주정부도 별도의 법인세(0~9.99%) 부과

[미국의 법인세율 구조 및 추이]

1984~1986		1993~현재	
과세소득(달러)	세율	과세소득(달러)	세율
0~25,000	15.0%	0~50,000	15.0%
25,000~50,000	16.5%	50,000~75,000	25.0%
50,000~75,000	27.5%	75,000~100,000	35.0%
75,000~100,000	37.0%	100,000~335,000	39.0%
100,000~335,000	42.5%	335,000~10,000,000	34.0%
335,000~1,000,000	40.0%	10,000,000~15,000,000	35.0%
1,000,000~1,405,000	42.5%	15,000,000~18,333,333	38.0%
1,405,000~	40.0%	18,333,333~	35.0%

주: 매년 주식회사 및 소득 유형에 따라 추가 과세가 부여되기도 함

자료: IBFD 자료를 토대로 국회예산정책처 작성

■ (일본) 1980년대에 40%대였으나, 기업활동 지원을 위해 1998년에 과세베이스 개편과 세율인하 등의 개혁 이후 인하추세가 지속

- 법인에게 주요 지방세인 법인사업세(7.56%)를 부과하되, 동 세금은 기업의 국세 법인세 산출 시 비용으로 인정
- 2012년 4.1일부터 법인세율을 30%에서 25.5%로 인하하였고, 2015.4.1.부터 23.9%, 2016.4.1.부터 23.4%를 적용. 단, 2014.3월까지의 대지진 복구를 위한 특별법인세(10%) 부과로 28.05%가 적용

[일본의 법인세율 구조 및 추이]

구 분	1998	1999~	2008~	2012.4~	2015.4.1.~	2016.4.1.~
보통법인	34.5%	30.0%	30.0%	25.5%	23.9%	23.4%

주: 연소득 800만엔 이하 중소기업인 법인세율은 19%의 경감세율이 적용되나 경기회복 지원을 위해 2012.4.1.부터 2017년 3.31일까지 한시적으로 15%를 적용. 대지진 복구를 위한 특별법인세(10%) 미포함

자료: IBFD 자료를 토대로 국회예산정책처 작성



- (영국) 1980년대 중반까지 법인세율이 52%에 달했으나 1998년 재정법 (Finance Act) 수립 이후 추세적으로 하락
 - 2013년 재정법에서 최고세율을 2014년 21%, 2015년 20%로 인하하여 2015년부터 단일세율 체계
 - 2015년 세법개정에 따라 2017~2019년 19%, 2020년 18%로 인하예정

[영국의 법인세율 구조 및 추이]

기업규모	1998	1999	2008	2011	2012	2013	2014	2015 ~2016	2017
30만파운드 이하	31%	20%	21%	20%	20%	20%	20%	20%	19%
30만~150만파운드	*특정 계산식을 통해 단계적으로 세율 증가								
150만파운드 초과	31%	30%	28%	26%	24%	23%	21%		

자료: IBFD 자료를 토대로 국회예산정책처 작성

- (프랑스) 1980년대 후반까지 법인세율이 40%대에 있었으나 1993년부터 인하되어 33.33%의 기본세율이 유지
 - 소규모 기업과세의 적용 요건을 충족하는 기업에게는 38,120유로를 한도로 15% 경감세율이, 비영리단체로 산업 · 상업 · 수공업업을 하지 않는 법인의 부동산 및 농업소득 등에는 24%의 경감세율이 적용
 - 법인의 사업소득이 76만 3천유로 초과시 3.3%의 사회부담금이 추가되어 총 34.43%의 세율이 적용
 - 다만, 한시적(2013.12.31.~2016.12.30.)으로 매출액이 2.5억유로를 초과 법인의 경우 10.7%의 부가세(surcharge)를 적용 최고세율은 38%
 - 2011.12.31.~2013.12.30. 5% 부가세를 적용 최고세율 36.1%
- (독일) 단일세율로 1980년대까지 법인세율이 40%대로 유지되었으나 2001년부터 인하되기 시작해 2008년에는 25%에서 15%로 인하
 - 법인세에 대한 부가세(surtax)로 5.5%(세율기준 0.825%p)인 연대세(solidarity surcharge), 지방정부는 법인소득에 대해 3.5%를 기본으로 하되 지역별로 징수율(200~490%)을 차등적용하는 영업세 과세
 - 평균유효세율 30.175% = 15% + 0.825% + 14.35%(징수율 410%)

[표 11] 참고: 기타 아시아 주변국들의 법인세 현황(2016년 기준)

조세유형	중국	말레이시아	싱가포르	홍콩	대만	태국
1. 내국법인						
법인세율 (중영정부)	25% *저이윤기업 20% (과세소득, 종업원수, 자산 기준) **저이윤소기업 10% (매출액 30만위안 미만)	24% *납입자본 MYR2.5백만 이하의 법인은 소득 MYR50만까지 20% 적용	17% *0~1만SGD 75% 비과세, 1만~29만SGD 50% 비과세	16.5%	17% (TWD 12만 초과시) *TWD12만 이하 0% **단, 최저한세 10%	20% *단, 중소기업은 THB300만 이하 소득에 대해 경감세율 적용
과세대상	전세계	원천지	원천지	원천지	전세계	전세계
지분이익 (양도소득)	일부 사업소득	없음 *실물자산 및 관련 기업 주식 양도는 특별과세	없음	없음	일부 사업소득	사업소득으로 과세
이중과세방지	있음	있음	있음	있음	있음	있음
2. 외국법인						
법인세율	25%	24%	17%	16.5%	내국법인과 상동	20%
국내기업 주식 양도차익	있음(특정 인수·합병 제외)	내국법인과 상동	없음	없음	있음	사업소득으로 과세

주: 태국은 2012년까지 법인세율이 30%였으나 경기회복 지원을 위해 2013년부터 20% 세율 적용

자료: IBD 자료를 토대로 국회예산정책처 작성



5. 세액공제 및 세액감면

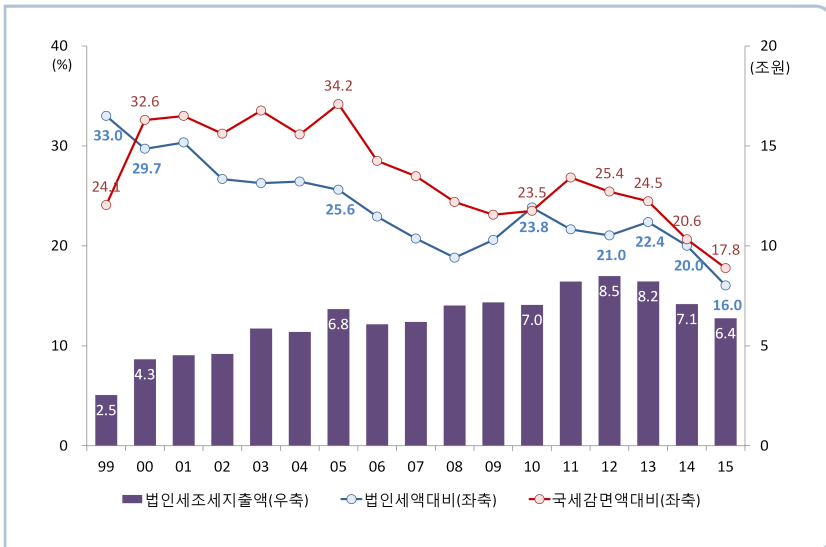
- 우리나라는 1960년대 경제개발계획 시행과 함께 성장을 지속적으로 뒷받침하기 위하여 저축과 투자 촉진 등을 위한 각종 조세지원제도를 확대

- 1965년 「조세감면규제법」 제정, 1999년 「조세특례제한법」으로 전부개정
- 조세지원제도가 우리 경제의 고도성장과정에서 다양한 목적을 위한 유인수단으로 활용되면서 지원의 대상과 방법이 확대되고 지원수준도 상승

- 법인세 조세지출액*은 2012년을 정점으로 감소 추세

- * ‘조세지출’은 특정성 및 폐지가가능성 등을 고려하여 기획재정부에서 관리하는 조세특례제도를 말하며, 외국납부세액공제(2015년 3.9조원) 등은 미포함
- 법인세 조세지출액은 1999년 2.5조원에서 2012년 8.5조원에 달한 후 최근 고용창출투자세액공제, R&D 비용세액공제 등의 공제축소로 인해 2014년 7.1조원, 2015년 6.4조원으로 조세지출액 감소추세
- 전체 국세감면액이 증가추세(1999년 10.5조원 → 2015년 35.9조원)인 점을 감안하면, 법인세 조세지출액 비중은 2015년 17.8%로 최저 수준

[그림 8] 법인세 조세지출액과 비중 추이



자료: 대한민국정부, 「조세지출 보고서 및 예산서」를 토대로 국회예산정책처 작성

■ 전체 공제감면액*은 2011년 이후 비슷한 추세를 보이지만, 급증하는 대기업의
외국납부세액공제금액을 제외한 공제감면액은 2011년 이후 감소추세

* 동 수치는 국세통계연보상의 공제감면액으로, 조세지출예산서 상의 조세지출
항목뿐만 아니라 외국납부세액공제 등 모든 공제감면항목을 포함

- 전체 공제감면액은 2012년 9.5조원에 달한 후 2014년 8.8조원으로 감소 추세를 보이다가, 2015년 9.6조원으로 반등
- 외국납부공제액은 2007년 0.7조원에서 2015년 3.9조원으로 지속증가
 - 우리나라는 국내외 소득을 모두 합산하여 법인세를 과세하고 있는데, 해외 진출기업은 해외에서 납부한 법인세액에 대해 국내에서 세액공제를 적용
 - 특히, 외납세액공제는 해외진출이 활발한 대기업이 대부분을 차지
- 최근 법인세 조세지출은 대기업 중심으로 정비되었는데, 기준조세체계로 조세지출 정비대상에 포함되지 않은 외납세액공제를 제외한 공제감면액은 2011년 7.7조원에서 2015년 5.7조원으로 감소(2011년 대비 26.6% 감소)
 - 대기업 : 2011년 5.5조원 → 2015년 3.4조원(37.4% 감소)
 - 중소기업 : 2011년 2.25조원 → 2015년 2.24조원(0.3% 감소)

[표 12] 기업규모별 공제감면액 추이: 2007~2015년

(단위: 억원)

	전체 기업			대기업			중소기업		
	전체	외국납부 세액공제	외납공제 이외	전체	외국납부 세액공제	외납공제 이외	전체	외국납부 세액공제	외납공제 이외
2007	55,879	6,884	48,995	36,922	6,657	30,265	18,956	227	18,730
2008	66,976	9,455	57,521	44,669	9,011	35,658	22,307	444	21,863
2009	71,483	10,807	60,676	49,679	10,237	39,442	21,804	571	21,234
2010	89,728	14,628	75,100	67,445	13,913	53,532	22,283	715	21,568
2011	93,315	15,960	77,354	69,964	15,118	54,846	23,351	842	22,509
2012	94,918	25,306	69,612	71,063	24,416	46,647	23,855	890	22,965
2013	93,197	26,044	67,153	71,700	25,171	46,529	21,497	873	20,624
2014	87,400	27,856	59,544	65,110	27,104	38,006	22,290	752	21,538
2015	96,219	39,467	56,752	73,149	38,837	34,312	23,070	630	22,440

자료: 국세통계연보 자료를 토대로 국회예산정책처 작성



- 법인세 조세감면은 연구개발, 투자촉진, 중소기업 등을 중심으로 지원되며, 이외에는 조세지출제도는 다수 존재하나 실적이 크지 않음
 - 법인세 관련 조세지출 항목이 80여개 있으나, R&D비용세액공제(2015년 2.8조원), 고용창출투자세액공제(0.9조원), 중소기업 특별세액감면(0.7조원) 등 주요 3개 항목의 감면액이 4.3조원으로, 전체의 68.1% 차지
 - 이들 감면항목이 포함된 연구개발(2.9조원), 투자촉진(1.3조원), 중소기업(0.9조원) 등에 조세지원이 집중되며, 이외에는 실적이 많지 않음
 - 2014년과 비교하여 2015년 법인세 조세감면액은 대부분의 지원분야에서 감소하였으며, 특히 기타(-3,094억원), 투자촉진(-2,187억원) 분야에서 감면액이 상대적으로 크게 감소
 - 고용지원 조세지출 지원이 확대되는데 비해 감면액 규모는 399억원 수준

[표 13] 법인세 조세감면의 내역: 2014~2015년

(단위: 억원)

분야	2014	2015	차이	주요항목
중소기업	8,657	8,600	-57	중소기업 특별세액감면(6,967→7,079), 창업중소기업 세액감면(1,102→1,150)
연구개발	30,152	29,472	-680	R&D비용세액공제(27,456→27,630)
국제자본거래	418	323	-95	
투자촉진	14,859	12,672	-2,187	고용창출투자세액공제(11,089→8,732) 생산성향상시설 투자세액공제(777→1,779)
고용지원	301	399	98	근로소득증대세제(2015년)·청년고용증 대세제(2015년) 신설
기업구조조정	15	1	-15	
금융기관 구조조정	0	0	0	
지역균형	2,228	2,113	-115	법인의 공장 및 본사를 수도권 밖으로 이전 하는 경우 법인세 감면(1,405→1,436)
공익사업	3,263	2,386	-878	조합법인 법인세 과세특례(2,288→1,616)
기타	10,918	7,824	-3,094	법인기부금 손금산입(6,944→4,917) 외국인투자 법인세감면(2,365→1,865)
합계	70,812	63,790	-7,022	

주: 조세특례제한법상 분류기준에 따라 조세지출 분야를 구분. 법인세 조세지출액만 집계

자료: 대한민국정부, 조세지출예산서를 토대로 국회예산정책처 작성

■ 감면규모가 큰 주요 10개 항목의 조세감면액

- 법인세 10개 항목의 감면액 합계는 5.8조원으로 법인세 감면액의 90.5% 차지
- 연구·인력개발비 세액공제, 고용창출투자세액공제, 중소기업 특별세액감면, 법인기부금 손금산입, 외국인투자기업 세액감면이 1~5위 유지
- 생산성향상시설 투자세액공제는 2013~2014년 사업연도 동안 동일한 공제율이 적용되었으나, 공제대상이 되는 첨단·자동화설비 투자금액이 증가하여 공제액이 크게 증가

[표 14] 법인세 부문 주요 10대 조세지출 항목 및 실적: 2014~2015년

구분	법령 (조특법)	내용	감면액	
			2014	2015
1 연구·인력개발비 세액공제	§10	연구 및 인력개발용 당해지출액의 1~3% (중소기업 25%), 직전연도 R&D 전년대비 증가 분의 30%(중소기업 50%) 중 선택 등	27,456	27,630
2 고용창출 투자세액공제	§26	투자금액에 대해 고용유지시 3%(중소기업 4%) 기본공제, 고용창출시 2%(중소기업 3%) 추 가공제	11,089	8,732
3 중소기업 특별세액감면	§7	소득세·법인세의 5~30% 세액감면	6,967	7,079
4 법인기부금 손금산입	§24	법정기부금은 소득금액의 50%내, 지정기부금 은 10%내에서 손금산입	6,944	4,917
5 외국인투자기업 세액감면	§121의2 §121의4	감면대상 사업에서 발생한 소득에 대해 7년간 (5년 100%, 2년 50%) 또는 5년간(3년 100%, 2년 50%) 세액감면	2,365	1,865
6 생산성향상시설 투자세액공제	§24	투자금액의 3%(중견기업 5%, 중소기업 7%) 세액공제	777	1,779
7 조합법인 등에 대한 법인세 과세특례	§72	사업소득에 대한 법인세를 당해 법인의 결산 재무제표상 당기순이익에 기부금·접대비를 합한 금액에 대해 9~12% 저율과세	2,288	1,616
8 연구·인력개발을 위한 설비투자 세액공제	§11	연구시험용 및 직업훈련용 시설, 신기술을 기업화하기 위한 사업용 자산에 대한 투자 금액의 1~6% 세액공제(대 1%, 중견 3%, 중소 6%)	2,005	1,503
9 법인의 공장 및 본사 수도권 밖 이전시 세액감면	§63의2	공장 및 본사를 수도권과밀억제권 밖 이전 시 법인세를 7년간 100%, 3년간 50% 세액감면 등	1,405	1,436
10 에너지절약시설 투자세액공제	§25의2	에너지절약시설 투자금액의 1~6% 세액공제 (대기업 1%, 중견기업 3%, 중소기업 6%)	2,099	1,186

자료: 기획재정부, 「2016년 조세지출예산서」를 이용하여 국회예산정책처 작성



[참조 2] 임시 · 고용창출투자세액공제제도 변천 추이(「조특법」 제26조)

시기구분	적용대상	세액공제율
<1차> : 1년 • 82.1.1~82.12.31 (1년)	• 「조감법」 제72조(임시투자세액공제 등) • 제조업, 광업	• 10%(6%,수입산)
<2차> : 1년6개월 • 85.6.28~86.6.30 (1년) • 86.7.1~86.12.31 (6월)	• 제조업, 광업	• 10%(3%,수입산) • 10%(3%,수입산)
<3차> : 5년6개월 • 89.7.1~90.6.30 (1년) • 90.7.1~90.12.31 (6월) • 91.1.1~91.12.31 (1년) • 92.1.1~92.6.30 (6월) • 92.7.1~92.12.31 (6월) • 93.1.1~93.12.31 (1년) • 94.1.1~94.12.31 (1년)	• 제조업, 광업 • 제조업, 중소기업 *대기업: 자동화설비 *제조업, 중소기업	• 10%(3%,수입산) • 10%(3%,수입산) • 10%(3%,수입산) • 10%(0%,수입산) • 10%(0%,수입산) • 7%, 중소기업(0%,수입산) • 7%, 중소기업(0%,수입산)
<4차> : 3년 • 97.6.3~98.6.30 (1년) • 98.7.1~99.6.30 (1년) *98.8.10 *98.11.16 • 99.7.1~99.12.31 (6월) • 00.1.1~00.6.30 (6월)	• 제조업 -중소기업: 모든 설비 -대기업: 노후시설(내용연수 80% 이상) • 대기업: 생산성 향상 시설, 에너지절약 시설 추가 • 대기업: 모든 사업용 자산으로 확대 • 건설업, 도소매업, 관광숙박업 등 비제조업으로 확대(22개 업종)	• 10% *내외산 차등 폐지 • 10% • 10% • 7%
<5차> : 10년 • 01.1.1~01.6.30 (6월) • 01.7.1~01.12.31 (6월) *01.9.3 • 02.1.1~02.6.30 (6월) • 02.7.1~02.12.31 (6월) • 03.1.1~03.6.30 (6월) • 03.7.1~03.12.31 (6월) • 04.1.1~04.6.30 (6월)	• 과학기술서비스업 등 8개 업종 추가 -25개 업종(산업분류 기준)	• 10% • 10% • 10% • 10% • 10% • 15% • 15%
• 04.7.1~04.12.31 (6월) • 05.1.1~05.12.31 (1년) • 06.1.1~06.12.31 (1년) • 07.1.1~07.12.31 (1년) • 08.1.1~08.12.31 (1년) • 09.1.1~09.12.31 (1년) • 10.1.1~10.12.31 (1년)	• 27개 업종(의료기관, 인복지시설업 추가) • 29개 업종(분뇨처리업, 화관운영업 추가) • 31개업종(전문유향업 및 합류향업 추가)	• 15% • 10% • 7% • 7% • 7% • 10%(3%,수도권 과밀억제권역) • 7%(수도권과밀권역외)
<6차> : 6년 • 11.1.1~11.12.31 (1년) • 12.1.1~12.12.31 (1년) • 13.1.1~13.12.31 (1년) • 14.1.1~14.12.31 (1년) • 15.1.1~16.12.31 (2년) • 17.1.1~17.12.31 (1년)	• 임투공제율 인하, 고투공제 도입 • 임투공제 고투공제로 전환(기본+추가공제) • 대기업 기본·추가공제율 조정, 고용감소 중소기업에 기본공제 허용 • 대기업 기본공제율 하향조정 • 지방·서비스업 추가공제 상향조정, 대기업 기본공제 폐지 • 중소기업 및 중견기업 추가공제율 인상	• 5%(임투)+1%(고투) • 4%+2%(대기업) • 4%+3%(중소기업) • 3%+3%(대기업) • 4%+3%(중소기업) • 2%+3%(대기업) • 3%+3%(중견기업) • 4%+3%(중소기업) • 0%+3~5%(대기업) • 2%+4~6%(중견기업) • 3%+4~6%(중소기업) • 0%+3~5%(대기업) • 2%+5~7%(중견기업) • 3%+6~8%(중소기업)

자료: 국세청, 윤영선 · 윤태화(2011) 자료를 토대로 국회예산정책처 작성

[참조 3] 연구·인력개발비 세액공제제도 변천 추이(「조특법」 제10조)

	대상업종	공제액	기타
1981	제조업, 광업, 건설업, 기술용역사업, 전자계산 조직의 이용기술개발 및 정보처리업, 방위산업	당기분 지출액(이하 '당기분')의 10%	'기술·인력개발비 세액공제' 신설(「조감법」 제17조)
1986		당기분 10%+직전 2년 간 평균지출액 초과분(이하 '증가분')의 10%	조세지원 한도 초과 세액공제액 4년간 이월
1988			법인세액 초과 세액공제액 4년간 이월
1990		사내직업훈련비, 중소기업 경상지출 15%	
1991		대기업: 당기분 10%+증가분 10% 중소기업: 당기분 15%+증가분 10%	
1992		대기업: 당기분 5%+증가분 25% 중소기업: 당기분 10%+증가분 25%	5년으로 연장
1993		당기분 5%(중소기업 15%)와 증가분 50% 중 선택	
1995	방송업, 물류산업 추가	중소기업 지출발비는 당기분 10%	자본재 산업 7년, 외 5년
1996	금융보험업 제외, 공업디자인 서비스업 추가		7년 단일화
1997	폐기물처리업, 폐수처리업, 상품디자인업 추가		
1998		증가분 산정기간 2년 → 4년	
2000	소비성 서비스업, 부동산업 제외 전 업종으로 확대	대기업: 당기분 5% 폐지	'연구·인력개발비 세액공제'로 명칭 변경
2003		대기업: 증가분 50% → 40%로 축소	
2004		최저한세 적용 배제: 중소기업은 전액, 대기업은 석박사급 R&D비용	
2005	소비성 서비스업을 제외한 전 업종으로 확대	기술개발준비금제도 폐지	
2006	도박장, 무도장, 유흥주점 등 소비성 서비스업 범위 축소	대기업: 위탁R&D 증가분 50%+위탁 외 R&D 증가분 40%	
2008	매출액 대비 연구개발비 지출에 따른 공제율 차등	대기업: 증가분(40%, 위탁분50%), 당기분(3%+ α , 6% 한도) 중 선택	
2009		중소기업: 당기분 25%, 증가분 50%	일몰폐지, 영구화
2010	신성장동력산업 분야, 원천기술연구 도입	신성장·원천기술 연구개발비의 20%(중소기업 30%) 중소기업: 지출액의 25% 선택 추가	
2011		중소기업 졸업 유예기간 4년 후 3년간 15%, 이후 2년간 10%	
2012		과거 4년간 발생한 R&D 비용이 없는 경우에는 당기분 방식만 적용	
2013	중견기업 신설	중견기업 당기분 8% 공제 신설, 증가분 산식 단계적 변경 *직전 3년 평균(2013) → 직전 2년 평균(2014) → 전년도 지출액직전 3년 평균(2015~)	
2014	5개 유망 서비스업 및 연구개발업 추가, 인력개발비 조정	대기업 R&D비용 세액공제율 당기분 한도축소(3~6% → 3~4%)	
2015		대기업 R&D비용 세액공제율 당기분 한도축소(3~4% → 2~3%)	
2017	신성장동력분야 재조정	대기업 R&D비용 세액공제율 당기분 한도축소(2~3% → 1~3%) 및 증가분 공제율 인하(40% → 30%)	

자료: 국세청, 과학기술부 자료를 토대로 국회예산정책처 작성



■ 우리나라는 「조세특례제한법」(제2장 제1절)에서 '중소기업에 대한 조세특례'를 규정하여 중소기업에 대해 별도의 조세지원을 단행

- 중소기업 지원정책의 적용대상을 확정하기 위해 개별 정책별로 범위를 정하지 않고 「중소기업기본법」 등의 법령으로 규정
- 세법상 중소기업은 「조세특례제한법」 시행령 제2조에서 규정하고 있어 「중소기업기본법」의 '중소기업'과 불일치하며, 특히 중소기업기본법상 중소기업에는 다수의 소상공인(세법상 종합소득세 과세대상자)가 포함
 - 2014년 중소기업수: 세법상 신고법인(48만개), 중소기업기본법상(354만개)
 - 2014년 대기업수: 세법상 신고법인(11만개), 중소기업기본법상(0.3만개)

세법상 중소기업 요건(조특령 §2①)

- ♦ 「조세특례제한법」 시행령 제2조에 규정된 업종을 주된 사업으로 영위하는 법인으로 상시 사용하는 종업원수·자본금·매출액 중 하나가 업종별로 「중소기업기본법」 시행령 별표 13⁶⁾의 기준 이내이고, 소유와 경영의 실질적인 독립성이 「중소기업기본법」 시행령 제3조제1항제2호의 규정³⁷⁾에 적합한 기업이 해당

작물재배업, 축산업, 어업, 광업, 제조업, 하수·폐기물 처리·원료재생 및 환경복원업, 건설업, 도매 및 소매업, 여객운송업, 음식점업, 출판업, 영상·오디오 기록물 제작 및 배급업, 방송업, 전기통신업, 컴퓨터 프로그래밍·시스템 통합 및 관리업, 정보서비스업, 연구개발업, 광고업, 그 밖의 과학기술서비스업, 포장 및 충전업, 전문디자인업, 전시 및 행사대행업, 창작 및 예술관련 서비스업, 인력공급 및 고용알선업, 콜센터 및 텔레마케팅 서비스업, 직업기술학원, 엔지니어링사업, 물류산업, 수탁생산업, 자동차정비공장 운영업, 선박관리업, 의료기관 운영업, 관광사업, 노인복지시설 운영업, 재가장기요양기관 운영업, 전시산업, 에너지절약전문기업이 하는 사업, 직업능력개발훈련시설 운영업, 건물·산업설비 청소업, 경비·경호 서비스업, 시장조사·여론조사업, 사회복지 서비스업, 일반도시가스사업, 무형재산권 임대업, 연구개발지원업, 개인 간병인 및 유사 서비스업, 사회교육시설, 직원훈련기관, 기타 기술 및 직업훈련 학원, 도서관·사적지 및 유사 여가 관련 서비스업(독서실 운영업 제외)

- ♦ 다만, 졸업기준(종업원수 1천명 이상·자기자본 1천억원 이상·매출액 1천억원 이상·자산총액 5천억원 이상) 중 어느 하나가 적용되는 기업은 제외됨

36) 중소기업 선정 기준이 '평균·연간매출액'으로 2015.2.3. 개정되어 업종별로 1,500억원 이하/1,000억원 이하/800억원 이하/600억원 이하/400억원 이하로 구분됨

37) 「독점규제 및 공정거래에 관한 법률」 제4조제1항에 따른 상호출자제한기업집단이나 채무보증

- 중소기업 관련 조세지원은 창업 · 투자 및 자금조달 · 사업 · 구조조정의 4단계로 구분되어 아래의 표와 같이 이루어지고 있음

[표 15] 단계별 중소기업 관련 주요 조세지원제도 및 실적: 2015년

단계	법령 (조특법)	조세지원제도	금액(억원)
창업단계	§6	· 창업중소기업 등에 대한 세액감면	계 1,670 소득세 520 법인세 1,150
	§64	· 농공단지 입주기업 등 소득세·법인세 5년간 50% 세액감면	계 28 소 4 / 법 24
	§116의1	· 창업중소기업의 용자서류에 대한 인지세 면제	인지세 16
투자 및 자금조달 단계	§5	· 중소기업 투자세액 공제	계 383 소 51 / 법 332
	§13	· 중소기업창업투자회사 등의 주식 양도차익 비과세	법인세 16
	§14	· 창업자 등에의 출자에 대한 과세특례	-
	§16	· 중소기업창업투자조합 출자 등에 대한 소득공제	소득세 66
사업단계	§5의2	· 중소기업정보화 지원사업에 대한 과세특례	법인세 0.01
	§7	· 중소기업에 대한 특별세액감면	계 16,090 소 9,011 / 법 7,079
	§8의3	· 대중소기업 상생협력을 위한 기금출연시 세액공제	법인세 39
	§12	· 기술취득 금액에 대한 과세특례	계 14 소 7 / 법 7
	§13	· 중소기업창업투자회사 등 주식 양도차익 등 비과세	법인세 16
	§30	· 중소기업 취업청년에 대한 소득세 감면	소득세 1,667
	§30의3	· 고용유지 중소기업 등에 대한 과세특례	계 1.45 소 1.42 / 법 0.03
	§30의4	· 중소기업 고용증가 인원 사회보험료 세액공제	계 3426 소 82 / 법 344
	§63	· 수도권 과밀억제권 밖 이전 중소기업 세액감면	계 467 소 158 / 법 309
	§85의8	· 중소기업의 공장이전에 대한 과세특례	계 1 소 0.78 / 법 0.25
	§101	· 중소기업 최대주주 등 주식 할증평가 적용특례	추정공란
	§117	· 중소기업 지원을 위한 증권거래세 면제	증권거래세 43
구조조정 단계	§31,32	· 중소기업간 통합 및 법인전환에 대한 양도세 이월과세 등	계 109 소 109 / 법 0.5
	§121 조의 26~121조 의31	· 사업재편계획(원샷법)을 위한 조세특례(2016년 신설) - 내국법인의 금융채무 상환을 위한 자산매각 특례 - 채무의 인수·변제에 대한 과세특례 - 주주 등의 자산양도에 관한 법인세 등 조세특례 등	-

자료: 대한민국정부, 「2017년도 조세지출예산서」를 토대로 국회예산정책처 작성

제한기업집단에 속하지 않고, 직전사업년도말 자산총액 5천억원 이상 법인이 발행주식 총수의 30% 이상을 직·간접적으로 소유한 최대주주 기업이 아닐 것



[참조 4] 중소기업 현황

- 중소기업기본법상 중소기업은 2014년 354만개로, 3,123개인 대기업과 비교하면 전체 법인의 99.9%를 차지
 - 중소기업 사업체수는 1994년 237만개에서 2014년 354만개로 49.5% 증가하는 동안, 종사자수는 1994년 768만명에서 2014년 1,403만명으로 82.7% 증가
 - 2014년 기준 354만개 중소기업에 종사하는 인원은 1,403만명으로, 기업당 4.0명씩 고용하는 것으로 집계

연도별 사업체수 및 종사자수 추이

(단위: 만개, 만명, %)

년도	전체(A)		중소기업(B)		중소기업 비중(B/A)	
	사업체수	종사자수	사업체수	종사자수	사업체수	종사자수
1994	238	1,022	237	768	99.3	75.1
1995	262	1,110	260	826	99.2	74.5
1996	265	1,127	263	841	99.3	74.6
1997	269	1,080	267	827	99.3	76.6
1998	262	988	261	767	99.3	77.7
1999	276	1,043	274	828	99.3	79.5
2000	273	1,077	271	868	99.2	80.6
2001	266	1,088	265	918	99.7	84.4
2002	286	1,174	286	1,015	99.8	86.5
2003	294	1,187	293	1,031	99.8	86.8
2004	293	1,182	292	1,021	99.8	86.4
2005	287	1,190	286	1,045	99.9	87.8
2006	294	1,223	294	1,068	99.9	87.3
2007	298	1,261	297	1,115	99.9	88.4
2008	305	1,307	304	1,147	99.9	87.7
2009	307	1,340	307	1,175	99.9	87.7
2010	313	1,414	312	1,226	99.9	86.8
2011	323	1,453	323	1,263	99.9	86.9
2012	335	1,489	335	1,306	99.9	87.7
2013	342	1,534	342	1,342	99.9	87.5
2014	355	1,596	354	1,403	99.9	87.9

주: 중소기업의 대상 업종범위가 1995년 이전에는 광업 · 제조업 · 건설업 · 운수업 · 도소매업, 1996~1998년에는 도소매업이 도소매 기타서비스업으로 바뀌며 전기 · 가스 · 수도사업 추가, 1999~2000년에는 중소기업법 및 표준산업분류 개정에 따라 전 업종으로 대상 확대, 2001년 이후에는 개인 및 회사법인 형태의 전 업종으로 상이함

자료: 중소기업중앙회 자료를 토대로 국회예산정책처 작성

6. 최저한세제도

- 1991년부터 시행된 최저한세(alternative minimum tax: AMT)제도는 법인이나 개인사업자가 각종 조세감면을 받더라도 최소한의 세금을 부담토록 함
 - 최저한세제도 도입 이전에는 특별비용한도, 소득공제한도, 세액공제한도를 두어 조세감면 항목별로 감면의 정도를 일정 한도로 제한하는 ‘조세지원 종합한도제’를 운영
 - 최저한세제는 특정 기업에 적용되는 세액공제 및 세액감면 등의 조세감면에 대해 총량 한도를 설정하여 최소한의 조세를 부담하도록 규정함으로써, 소득이 발생한 기업에 대해서는 과세
 - 다만, 특정 정책 목표를 달성하기 위해 시행되는 조세특례제도에 제한을 둬 따라 세제지원의 실효성을 떨어뜨리는 부정적인 효과도 있음
- 각종 세액공제·세액감면을 적용하여 계산된 법인세 유효세율이 최저한세율보다 작은 경우에는, 최저한세액(과세표준×최저한세율)을 법인세액으로 납부
 - 각 사업연도소득에 대한 법인세를 「조세특례제한법」 상의 특별감가상각비 및 준비금의 손금산입, 익금불산입, 비과세, 소득공제, 세액공제 및 감면 등 조세감면을 적용한 후의 세액(감면후세액)과 조세감면을 적용하지 않은 과세표준에 최저한세율을 곱하여 계산한 세액(최저한세액)을 비교

[표 16] 최저한세 계산 방법

1. 법인의 경우 최저한세: $\text{Max}(A, B)$

(A) 조세감면을 적용받은 후의 세액

: (본래의 과세표준 × 세율) · 최저한세 대상의 세액감면 · 세액공제

(B) 조세감면을 적용받기 전 과세표준 × 최저한세율

(본래 과세표준 + 적용대상 특별상각비 · 손금산입 · 익금불산입 · 비과세 · 소득공제) × 최저한세율

2. 개인은 복식부기가 많지 않은 점을 감안해 산출세액의 일정비율로 적용



- **최저한세 적용으로 인해 당해연도에 공제를 받지 못한 세액은 다음 사업연도 개시일로부터 5년 이내에 종료하는 각 과세연도에 이월공제 가능**
 - 당해연도에 감면후세액이 최저한세에 미달하는 경우 「조세특례제한법시행령」 제126조에 따라 최저한세 대상인 조세감면의 일부 또는 전체 금액 배제
- **일부 세액공제 및 세액감면 항목은 최저한세 적용대상에서 제외되어 최저한세 계산 후에 공제를 적용(최저한세 적용제외 항목)**
 - 세액공제 : 외국납부세액공제(2015년 신고기준 39,467억원), 중소기업의 연구·인력개발비 세액공제(9,915억원), 재해손실세액공제(4.6억원) 등
 - 세액감면 : 수도권 외 지역 이전 본사에 대한 감면(1,004억원), 고도기술수반 사업 외국인투자 세액감면(870억원), 외국인투자기업의 증자에 대한 조세감면(604억원) 등
- **국제적으로 미국, 대만, 멕시코, 룩셈부르크, 슬로바키아, 오스트리아 등에서 최저한세 제도를 시행하고, 일본은 전체적인 공제감면액에 대해 한도를 설정**
 - 외국의 최저한세율 : 미국(20%), 대만(12%), 멕시코(16.5%) 등
 - 일본은 최저한세 제도를 운영하고 있지 않으나 감면제도별로 산출세액의 10~20% 선에서 세액공제·감면 한도 설정
- **최저한세율은 적용대상과 과표구간이 세분화되며 법인세율에 연동하여 조정**
 - 1991년 이후 대기업과 중소기업의 구분 없이 최저한세율 12%가 적용되어 오던 중 1997년에 중소기업 최저한세율을 10%로 인하
 - 1998년에 대기업과 중소기업 최저한세율을 각각 15%와 12%로 인상
 - 2004년에 법인세율 인하에 맞추고 경기침체로 어려움에 처한 중소기업의 세부담 경감을 위해 중소기업 최저한세율을 10%로 인하
 - 2005년에는 대기업 중 과표 1,000억원 이하구간 법인에 대해서는 최저한세율을 15%에서 13%로 인하
 - 2007년에 중소기업의 지방이전을 통한 지역간 균형발전을 지원하기 위해 수도권 외 지방으로 이전하는 중소기업의 최저한세 적용을 배제
 - 2009년에 법인세율 인하의 혜택이 실질적으로 돌아갈 수 있도록 최저한세율을 과표 1,000억원 이하구간은 13%에서 11%로, 1,000억원 초과구간은 15%에서 14%로 인하

- 2010년에 대기업 최저한세 과세표준을 2개에서 3개로 세분화하여 최저한세율을 과표 100억원 이하구간은 13%에서 10%, 100~1,000억원 이하구간은 13%에서 11%, 1,000억원 초과구간은 15%에서 14%로 인하
- 2011년 세법개정에서 중소기업 졸업에 따른 최저한세율의 단계적 인상 및 사회적기업에 대한 최저한세율 인하가 이루어짐
- 2011년에 최고구간 법인세율의 추가인하가 부분철회된 이후 2012년 세법 개정에서 대기업 최저한세율을 과표 100~1,000억원 이하구간은 11%에서 12%로, 1,000억원 초과구간은 14%에서 16%로 인상
 - 또한 최저한세 적용배제 대상에서 대기업 R&D 비용세액공제 제외
- 2013년 세법개정에서 최고구간 최저한세율이 16%에서 17%로 다시 인상

[표 17] 최저한세율 개정 추이(소득발생연도 기준)

적용 연도	대기업	중소기업
1991	12%	12%
1997	12%	10%
1998	15%	12%
2004	15%	10%
2005	1,000억원 이하 13% 1,000억원 초과 15%	10%
2008	1,000억원 이하 13% 1,000억원 초과 15%	8%
2009	1,000억원 이하 11% 1,000억원 초과 14%	8%
2010	100억원 이하 10% 100~1,000억원 이하 11% 1,000억원 초과 14%	7%
2011	100억원 이하 10% 100~1,000억원 이하 11% 1,000억원 초과 14%	7% * 중소기업 졸업 후 최저한세율 단계적인상: 졸업 유예기간(4년) 후 1~3년간 8%, 이후 2년간 9% * 업종에 관계없이 사회적기업도 7%
2012	최저한세 적용제외 대상에서 대기업 R&D비용 제외	7%
2013	100억원 이하 10% 100~1,000억원 이하 12% 1,000억원 초과 16%	7%
2014	100억원 이하 10% 100~1,000억원 이하 12% 1,000억원 초과 17%	7% * 중소기업 졸업 유예기간(4년) 후 1~3년간 8%, 이후 2년간 9%

자료: 법제처 자료를 토대로 국회예산정책처 작성



- 최저한세제도는 2010년 세율인하 등으로 인해 2011년 신고분부터 적용법인수와 부담세액이 크게 변화하였으며, 대기업이 대부분의 세액 부담
 - 최저한세 적용기업은 2010년까지 2만개를 초과하였으나, 2009~2010년 법인세율 인하가 적용되면서 실효세율이 낮아짐에 따라 2011년 신고를 기점으로 관련 기업수는 급감한 반면 최저한세율이 유지됨에 따라 부담세액은 급증
 - 일반기업 법인세율 : (2008년) 11 / 25% → (2010년) 10 / 22%
 - 2013~2014년 최저한세율 인상에 따라 부담세액이 기존 대비 1조원 증가
 - 최고세율이 적용되는 1,000억원 초과기업 10여개가 세액의 90% 이상 차지

[표 18] 최저한세 적용 기업 추이: 2007~2015년

[단위: 개, 억원, %]

	신고법인수			부담세액		
	전체	대기업	중소기업	전체	대기업	중소기업
2007	24,753	824	23,929	20,110	17,707	2,403
2008	24,677	695	23,982	17,702	15,400	2,303
2009	23,227	550	22,677	17,512	15,640	1,872
2010	25,716	778	24,938	19,904	17,726	2,178
2011	12,350	837	11,513	35,963	34,618	1,345
2012	9,164	507	8,657	31,433	30,457	976
2013	11,418	745	10,673	36,512	35,426	1,086
2014	11,337	760	10,577	46,799	45,710	1,089
2015	10,664	735	9,929	47,855	46,928	927
평균	17,034	715	16,319	30,421	28,846	1,575
(전체 대비 비중)	(100.0)	(4.2)	(95.8)	(100.0)	(94.8)	(5.2)

자료: 국세청, 「국세통계연보」를 토대로 국회예산정책처 작성

[표 19] 최저한세율 최고세율 적용기업 추이: 2007~2015년

[단위: 개, 억원, %]

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
기업수	13	12	15	21	27	17	13	18	10
부담세액	15,700	13,509	13,853	15,493	31,756	28,477	32,985	42,822	44,520
(전체대비)	(78.1)	(76.3)	(79.1)	(77.8)	(88.3)	(90.6)	(90.3)	(91.5)	(93.0)

주: 괄호() 안은 전체 최저한세 적용기업 대비 최고세율(과표 1,000억원 초과) 적용기업 비중(%)

자료: 국세청, 「국세통계연보」를 토대로 국회예산정책처 작성

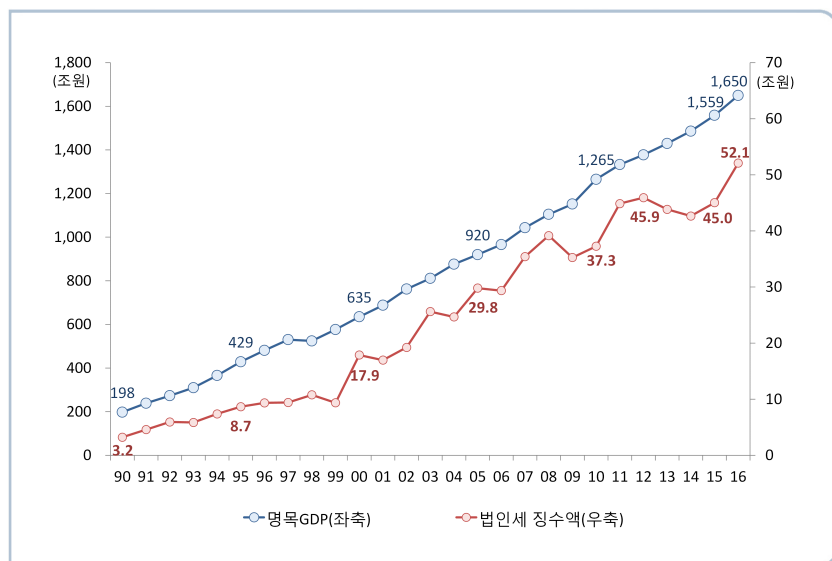
7. 법인세수 관련 현황

가. 법인세수

■ 법인세 징수액 증가속도는 경제규모 성장속도보다 빨랐으며, 2016년 법인세 징수액이 전년대비 7.1조원 증가

- 장기추세를 보면 법인세액은 변동하면서 증가하는 추세가 뚜렷한 가운데 1998년 외환위기와 2008년 글로벌 금융위기 시에는 법인세액이 큰 폭으로 감소하였으나 이후 경기가 회복되며 다시 증가하는 형태
- 1990~2016년 동안 법인세액이 16배 증가하는 동안 명목GDP는 8배 확대되는 등 법인세액의 증가속도가 경제규모 증가속도보다 2배 빠름
- 법인세액은 2012년 45.9조원에 달한 후 감소추세를 보이다가 2015년 45조원으로 소폭 회복된 후, 2016년 52.1조원으로 전년대비 7.1조원(15.7%) 증가
 - 12월말 신고법인 과세표준 : 2015년 237.0조원, 2016년 255.1조원^P
 - 12월말 신고법인 실효세율 : 2015년 16.0%, 2016년 16.6%^P

[그림 9] 명목GDP와 법인세징수액 비교: 1990~2016년



자료: 한국은행, 기획재정부 자료를 토대로 국회예산정책처 작성



■ 2015년 전체 59.2만개 법인 중 흑자법인 38.9만개 기업의 소득금액은 274.6조원이었으며, 이에 대한 법인세액은 39.7조원

- 법인세수는 법인세 신고기업수, 법인세 부담기업수, 법인소득, 평균적인 세 부담 비율 등의 영향을 받음
- 과세표준금액이 증가할수록 총신고법인수는 감소하고, 반대로 총부담세액은 증가하는 형태를 보임
 - 과표 5천억원 초과구간의 법인수는 47개이나 부담세액은 총 14.5조원으로 전체 법인세액의 약 3분의 1을 차지
- 최저세율(10%)이 적용되는 과표 2억원이하 기업은 전체의 약 90% 정도를 차지하나 부담하는 세액은 3%인 반면, 최고세율(22%)이 적용되는 과표 200억원 초과 기업은 1,034개(0.2%)이나 전체 세액의 68.4% 부담

[표 20] 과세표준 구간별 법인세 현황: 2015년

[단위: 개, 억원]

과표구간	총신고 법인수	각사업연도 소득금액	총부담 세액	과표 구간	총신고 법인수	각사업연도 소득금액	총부담 세액
0	280,248	182,371	516	0	236,851 (47.4%)	182,371 (6.6%)	516 (0.1%)
1억 이하	189,735	77,764	5,425	2억 이하	208,024 (40.0%)	150,259 (5.5)	11,065 (2.8%)
2억 이하	47,063	72,495	5,640	200억 이하	61,379 (12.4%)	802,673 (29.2%)	113,955 (28.7%)
5억 이하	41,540	133,393	13,662				
10억 이하	15,706	113,580	14,303				
20억 이하	8,487	123,156	17,448				
50억 이하	5,083	161,831	24,543				
100억 이하	1,852	134,228	21,125				
200억 이하	946	136,485	22,873				
500억 이하	594	187,157	32,698	200억 초과	1,034 (0.2%)	1,610,515 (58.7%)	272,167 (68.4%)
1천억 이하	204	147,918	26,619				
5천억 이하	189	375,087	67,409				
5천억 초과	47	900,353	145,441				
전체	591,694	2,745,817	397,704	전체	591,694	2,745,817	397,704

주: 각사업연도 소득금액은 흑자법인의 소득금액 합계이고, ()는 전체 대비 해당 과표구간별 비중임

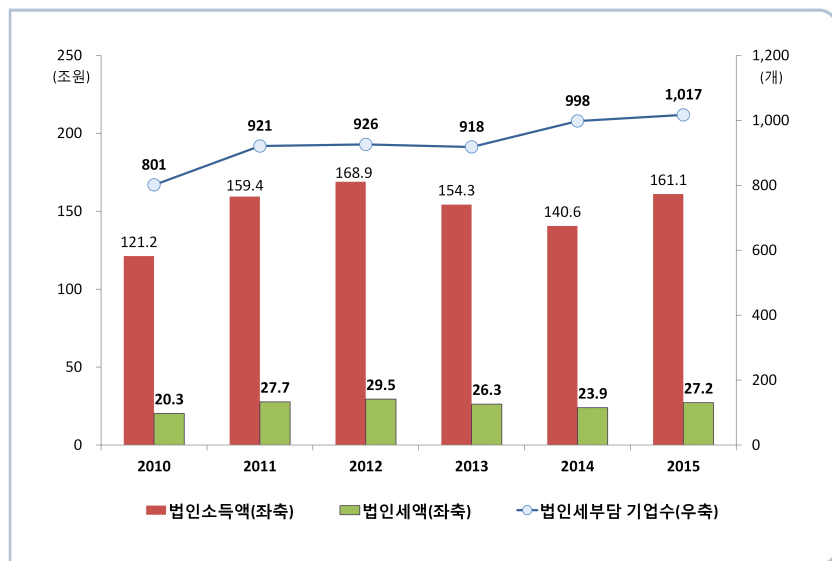
자료: 국세청, 「국세통계연보」를 토대로 국회예산정책처 작성

■ 전체 세액의 3분의 2를 부담하는 최고세율구간(과표 200억원 초과)을 살펴보면, 경기변동에 따라 법인소득이 편차를 보였으며 세부담기업수는 꾸준히 증가

- 2009년부터 지금까지 22% 법인세율이 적용된 과표 200억원 초과구간에 해당하는 과세기업은 2010년 801개에서 2015년 1,017개로 증가추세
 - 흑자기업 1,034개 중 17개는 이월공제 및 공제·감면으로 법인세 미부담
- 동 구간의 법인소득은 2010년 121.2조원에서 2015년 161.1조원으로 변동을 보이면서 소폭 증가하는 형태를 보였으며, 법인세액 또한 법인소득과 유사하게 움직임
 - 동 구간의 상관계수(법인소득, 법인세) : 0.9958
 - 기업의 평균법인세액은 2010년 253억원에서 2012년 318억원에 달한 후 2015년 268억원으로 감소

※ 법인소득 대비 법인세액 비율로 살펴본 실효세율은 2010년 16.7%에서 2012년 17.4%에 달한 후 2015년 16.9%로 감소

[그림 10] 법인세 과표 200억원 초과구간 세액 추이: 2010~2015년



자료: 국세청 「국세통계연보」를 토대로 국회예산정책처 작성



나. 법인세 부담 기업수

- 2015년 신고기준 59.2만개 기업 중 38.9만개 기업이 **흑자(세무회계상)**를 실현하였으며, 이 중 31.3만개 기업이 법인세를 부담
 - 법인세액이 변동성을 보이며 증가하는 형태를 보이는 반면, 법인세 신고기업수의 경우 2007~2015년 동안 전체기업, 흑자기업, 적자기업, 법인세부담기업 모두 안정적으로 증가하는 추세를 보임
 - 법인세 부담 기업수는 2007년 21.2만개에서 2015년 31.3만개로 매년 5% 증가
 - 2007~2015년 동안 평균 47.0만개 기업이 법인세를 신고하는데, 이중 흑자를 달성한 3분의 2 기업 중 일부는 이월결손 및 공제감면 등으로 인해 법인세를 부담하지 않아, 신고기업의 53.9%인 25.4만개 기업이 법인세 부담
 - 법인세 미부담 원인을 살펴보면, 적자로 인해 과세대상소득이 없는 경우가 72.4%, 앞에서 살펴본 법인세 공제감면에 따른 이유가 27.6%

[표 21] 법인세 부담 관련 기업수 추이: 2007~2015년

(단위: 만개)

	전체	흑자 기업	적자 기업	법인세 부담	법인세미부담		
					적자	비과세감면	
2007	37.2	25.2	12.0	21.2	16.0	12.0	4.0
2008	39.8	26.8	13.0	22.4	17.5	13.0	4.5
2009	41.9	27.8	14.2	22.8	19.2	14.2	5.0
2010	44.0	29.7	14.4	23.7	20.3	14.4	6.0
2011	46.1	31.2	14.9	24.8	21.3	14.9	6.4
2012	48.3	32.2	16.1	25.8	22.5	16.1	6.4
2013	51.8	34.2	17.6	27.4	24.4	17.6	6.7
2014	55.0	36.3	18.7	29.0	26.0	18.7	7.3
2015	59.2	38.9	20.2	31.3	27.9	20.2	7.6
평균	47.0	31.3	15.7	25.4	21.7	15.7	6.0
(전체 대비)	(100%)	(66.7%)	(33.3%)	(53.9%)	(46.1%)	(33.3%)	(12.7%)
[미부담 대비]					[100%]	[72.4%]	[27.6%]
연평균 증가율	6.0%	5.6%	6.7%	5.0%	7.2%	6.7%	8.4%

주: 2006년 이전의 경우 전체 신고법인수와 흑자기업수는 집계되나, 법인세부담기업수가 미집계

자료: 국세청, 「국세통계연보」를 토대로 국회예산정책처 작성

■ 우리나라의 법인세 미부담기업 비율은 다른 국가에 비해 낮은 수준

- 주요국의 국세청에서 발표한 법인세 자료를 집계하여 국가간 자료를 비교하였으며, 영국은 2008년 이후 법인세 부담기업수를 집계하지 않아 과거 자료 이용
 - 우리나라는 다른 선진국과 비교하여 상세하고 다양한 법인세 자료를 공개
- 우리나라와 영국은 절반 이하의 법인이 법인세를 부담하지 않은 반면, 캐나다·미국·일본·독일 등은 법인세 미부담 기업비율이 58~72% 수준
 - 다만, 우리나라와 캐나다의 GDP규모(2014년 기준, 캐나다 1.4조달러, 우리나라 1.3조달러)가 비슷함에도 불구하고 법인수는 캐나다가 많은데, 국가마다 개인사업자에 대한 과세방법이 달라 기업수에 있어서 큰 차이 발생
- 법인세 자료가 상세하게 공개되는 우리나라, 미국, 독일의 법인세 미부담 원인을 살펴보면, 절반 이상(우리나라 72.4%, 미국 73.3%, 독일 58.1%)의 경우가 영업적자로 인해 법인세를 부담하지 않는 것으로 보임

[표 22] 주요국의 법인세 미부담기업 비율 비교

(단위: 만개)

	우리나라	영국	캐나다	미국	일본	독일
분석기간	'07~'15년	'01~'07년	'01~'13년	'01~'13년	'07~'14년	'05~'12년
신고기업수	47,0	127,3	191,9	185,8	272,6	98,5
미부담기업수	21,7	60,0	117,0	127,8	195,4	57,3
적자법인	15,7 (72,4%)			93,6 (73,3%)		33,3 (58,1%)
비과세·감면	6,0 (27,6%)			34,1 (26,7%)		24,0 (41,9%)
미부담기업 비율	46,1%	47,1%	60,9%	68,8%	71,7%	58,2%

주: 1) 영국, 캐나다, 일본의 회계연도는 금년 4월 1일부터 차년 3월 31일까지이며, 여기에서 2013년이란 2013.4.1.~2014.3.31. 회계연도 기간을 뜻함

2) 괄호 () 안은 미부담기업수 대비 미부담 원인별 비중

자료: 우리나라(국세청), 영국 국세청(HMRC, "analyses of corporation tax receipts and liabilities" 의 Table 11.5), 캐나다 국세청(CRA, www.cra.gc.ca/cra/gov/sts/2/returneng.htm), 미국 국세청(www.irs.gov/irs/soi-tax-stats/table-22-returns-of-active-corporations-other-than-forms-1120s-1120-reit-and-1120-ric), 일본 국세청(国税庁, www.nta.go.jp/kchyo/tokei/kokuseichyo/tokei.htm), 독일연방통계청(Statistisches Bundesamt)의 「재정 및 세입 기업통계」(Finanzen und Steuern: Jährliche Körperschaftsteuerstatistik) 자료를 토대로 국회예산정책처 작성

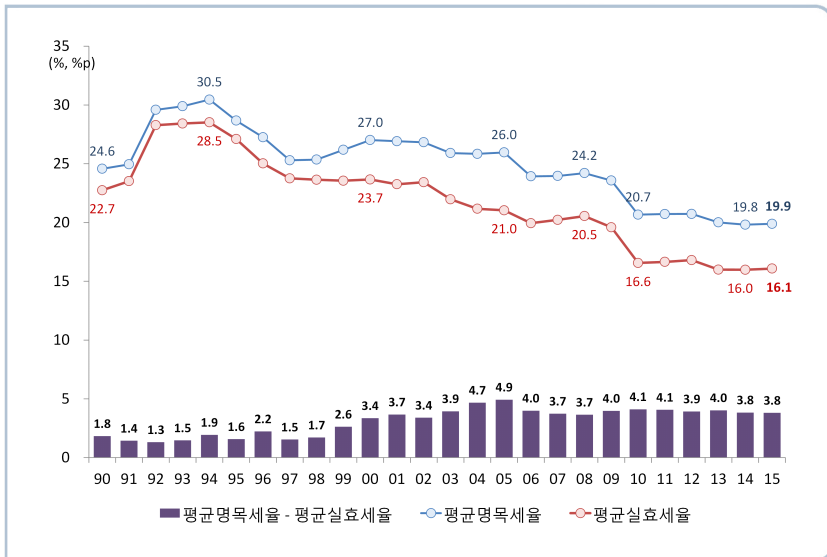


다. 법인의 세부담

(1) 평균실효세율

- 평균실효세율(average effective tax rate)은 법인의 총부담세액(국세청 기준)을 과세표준으로 나눈 값으로 개별 기업의 실질적인 세부담 지표가 될 수 있음
 - 결손기업을 제외하고 실제로 법인세를 신고한 기업만을 대상으로 하여 실효세율을 산출 ※ 평균실효세율(%) = 총부담세액(국내)/과세표준*100
 - 과세표준에 명목 법인세율을 적용해 계산한 산출세액에서 세액공제 및 감면부분을 포함한 결과로 명목세율보다 실제적인 세부담 지표가 될 수 있음
- 평균실효세율은 평균명목세율과 비슷하게 변동하며 1994년 28.5%에서 2015년 16.1%로 지속적인 하락추세
 - 1990~2012년 동안 평균실효세율은 1994년에 28.5%로 가장 높았고, 최근 2013~2015년에 16%로 가장 낮은 수준
 - 평균명목세율과 평균실효세율의 차이는 세액공제 및 세액감면 효과로 볼 수 있으며, 1998년 이전에는 2%p 이하였으나 최근에는 4% 내외 수준

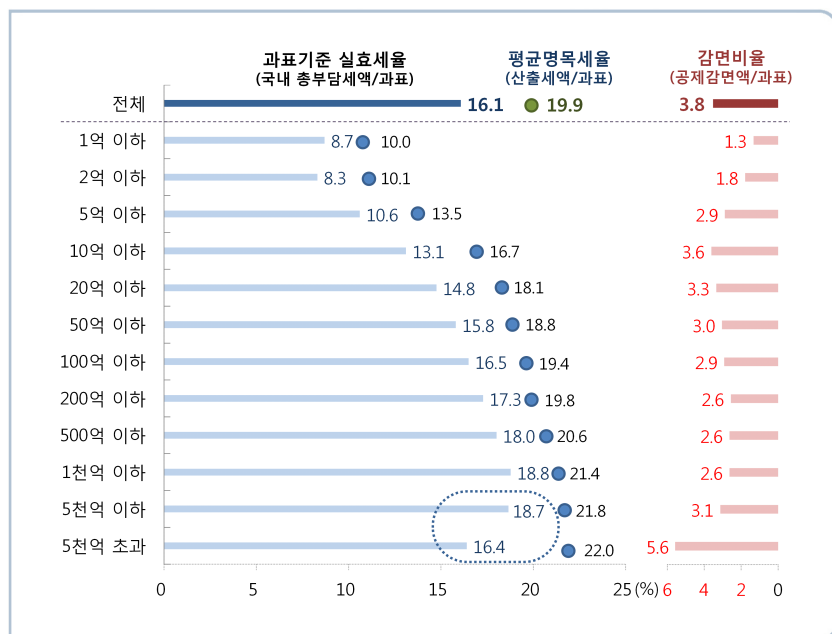
[그림 11] 법인세 평균명목세율과 평균실효세율 추이: 1990~2015년



자료: 국세청 「국세통계연보」를 토대로 국회예산정책처 작성

- 과표구간별 평균실효세율 현황을 살펴보면, 과표금액이 증가함에 따라 실효세율이 함께 증가하다가 과표 1,000억원 초과구간에서 실효세율이 오히려 감소
 - 전체 평균실효세율은 평균명목세율(=산출세액 / 과세표준) 19.9%에서 감면비율(= 공제감면액 / 과세표준) 3.8%를 차감한 16.1% 수준
 - 법인세가 누진세율로 과세됨에 따라 평균명목세율은 과세표준금액 증가와 함께 증가하는 형태를 보이지만 감면비율 또한 증가
 - 특히, 과표 1천억원을 초과하면서 감면비율이 크게 증가하여, 동 과표구간의 실효세율이 하위 구간의 실효세율보다 낮아지는 세율역전현상이 발생
 - 과표 5,000억원 초과구간에 속하는 47개 법인은 높은 평균명목세율(22%)에도 불구하고 외국납부세액공제, R&D비용 세액공제 등에서 높은 공제감면(5.6%)을 적용받아 실효세율(16.4%)이 낮아짐
 - 외국납부세액공제를 반영한 과표기준(외납세액 포함) 실효세율을 살펴보면 더라도 실효세율 역전현상은 지속 발생

[그림 12] 과표구간별 평균실효세율 및 감면비율: 2015년



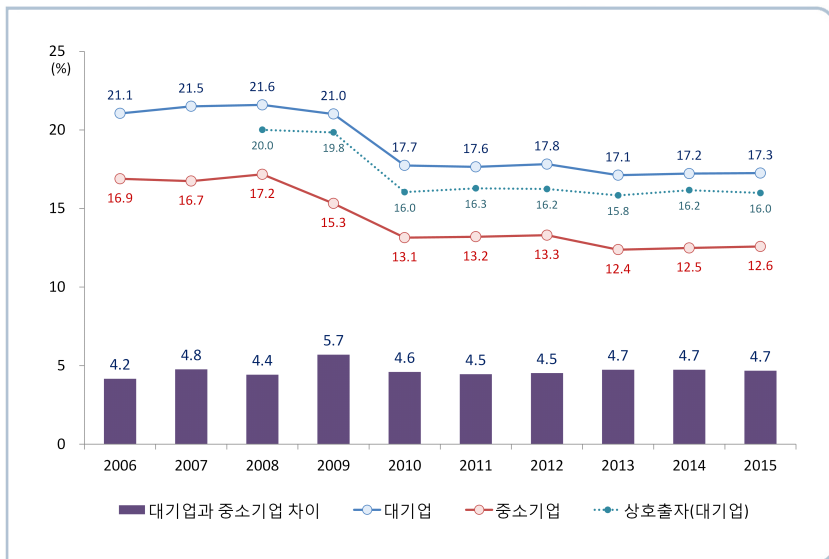
자료: 국세청 「국세통계연보」를 토대로 국회예산정책처 작성



■ 기업규모별 실효세율은 대기업은 2009년을 기점으로, 중소기업은 2010년을 기점으로 감소하였으며, 2010년 이후에는 둘 다 안정적 수준 유지

- 대기업의 실효세율은 2009년 이전 21%대를 유지하였으나, 2009년 법인세율 인하(25% → 22%)의 영향으로 감소하여 현재까지 17%대 유지를 유지
 - 정부는 2011년 세법개정부터 고용창출투자세액공제, R&D비용세액공제 등의 조세감면제도를 정비하고 최저한세율을 2회에 걸쳐 인상하였으나 대기업의 실효세율이 크게 증가하지는 않았음
 - 특히 상환기업집단기업의 경우 R&D비용세액공제(2015년 1.5조원), 고용창출투자세액공제(0.6조원), 외국납부세액공제(3.2조원) 등의 비과세·감면 적용금액이 커서 실효세율이 다른 대기업에 비해 낮았음
- 중소기업의 실효세율은 2008년까지 17% 내외를 보였으나, 2008~2009년 세율인하(13/25% → 11/25% → 11/22%)로 인해 2009~2010년 신고기준 실효세율이 13%로 떨어진 후 비슷한 수준을 유지하여 2015년 12.6%

[그림 13] 법인규모별 실효세율 추이



주: 상호출자제한기업이란 「독점규제 및 공정거래에 관한 법률」에 따른 기업집단에 속하는 법인을 말하며, 2015년 말 기준(자산총액 5조원 이상) 61개 기업집단에 1,696개 기업이 소속되었고, 2016년의 경우 자산총액 기준이 10조원으로 상향조정되고 공기업이 제외되어 28개 기업집단에 1,118개 기업이 소속

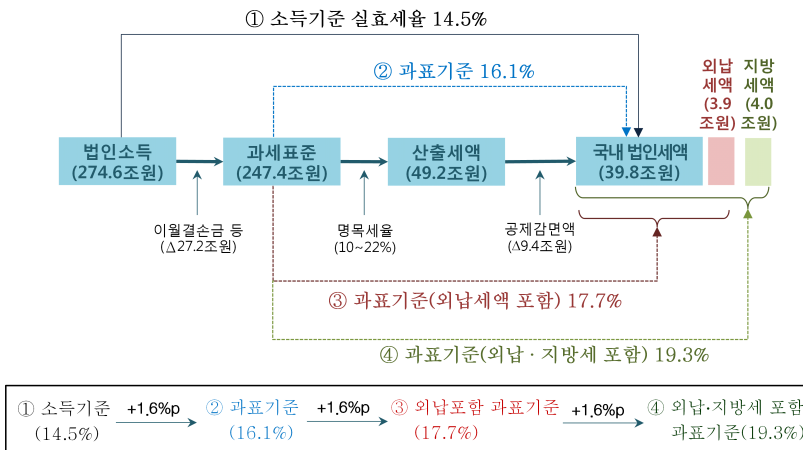
자료: 국세청 「국세통계연보」를 토대로 국회예산정책처 작성

[참조 5] 측정방식별 법인세 실효세율

■ (측정방식 및 현황) 기업의 실질적인 세부담 정도를 나타내는 지표인 법인세 실효세율은 다양한 방식으로 측정가능

- 세법에 의해 정해진 법인세 법정세율과 각종 공제·감면제도로 인한 세부담률 간 차이가 발생하므로, 기업의 실제 법인세 부담 정도를 나타내는 실효세율을 이용
- **소득기준** : 비과세·소득공제 등 제도적용 이전의 소득을 기준으로 하므로 국가 입장에서 ‘소득이 있는 곳에 과세한다’는 세수측면 강조
- **과표기준** : 법인세가 과표기준으로 적용되므로 정책효과 분석 시 사용
- **과표기준(외납세액 포함)** : 국내 과세기관 입장에서는 국세수입이 중요하므로 외국납부세액을 고려하지 않고 실효세율을 계산
- **과표기준(외납세액·지방세 포함)** : 중앙정부의 국세수입 변동을 분석하는 경우에는 지방세를 제외하고 법인세를 분석하는 것이 합리적
 - 지방법인소득세(법인세 과세표준에 법인세율의 10%인 1.0~2.2% 적용)의 경우 계산편의를 위해 법인세액의 10%로 계산

법인세 실효세율 및 계산절차: 2015년



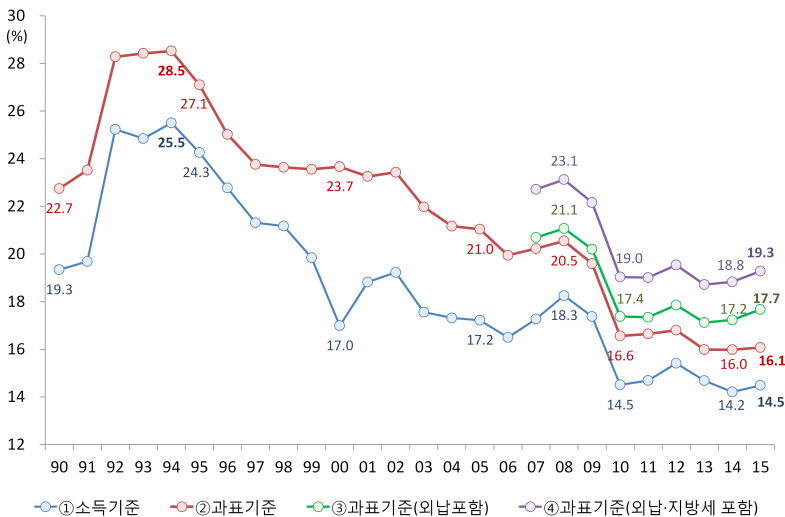
자료: 국세통계연보 자료를 토대로 국회예산정책처 작성



■ **(실효세율 추이)** 4가지 기준 법인세 실효세율 모두 비슷한 추이를 보였으며, 최근 들어 외국납부세액 비중이 증가하는 형태

- 분석기간 동안 소득기준 실효세율(2015년 14.5%)이 가장 낮았고 과표기준(외납·지방세 포함) 실효세율(19.3%)이 가장 높았음
- 다만, 소득기준 실효세율은 과표기준 실효세율에 비해 변동성이 큰 것으로 나타나는데, 특히 경기불황 이후에 실효세율 하락 폭이 큼
 - 흑자전환기업의 법인소득은 기존에 발생한 손실을 당해연도 소득에서 공제해주는 이월결손금제도를 적용받아 소득기준 실효세율이 낮아짐
- 과세표준 대비 외국납부세액 비중은 기업의 해외진출 증가 등으로 2007년 0.5%에서 2015년 1.6%로 지속증가하는 추세
 - 외국납부세액공제액 : 2007년 0.7조원 → 2015 3.9조원

법인세 실효세율 추이: 1990~2015년



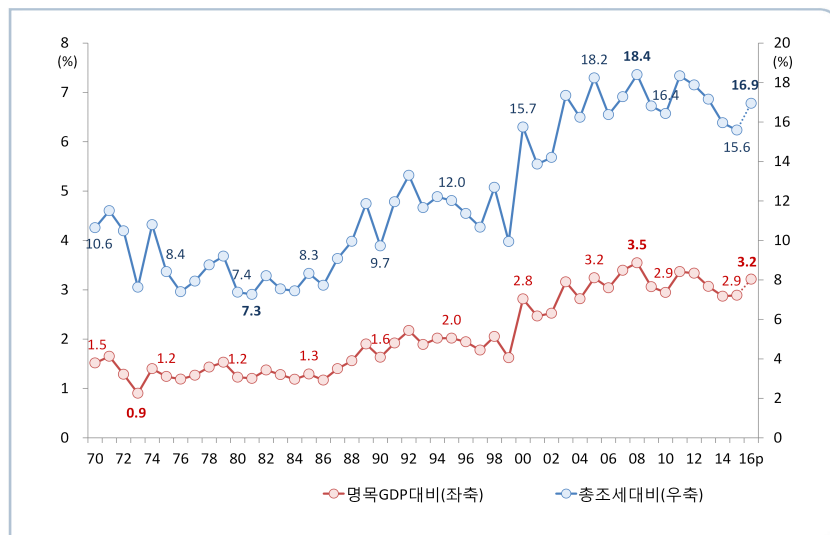
주: 외국납부세액공제는 2007년부터 자료 집계

자료: 국세통계연보 자료를 토대로 국회예산정책처 작성

(2) 법인세 비중

- 법인세 비중은 GDP대비, 총조세대비 비슷하게 움직였으며, 양 기준 모두 2008년에 최고점에 달한 후 감소하는 추세 보이다 2016년 반등
 - 명목GDP 대비 법인세 징수액 비중은 1970년 1.5%에서 2008년 3.5%에 달한 후 2015년 2.9%로 하락하는 추세였으나, 2016년 3.2%로 반등
 - 2016년 법인세 징수액이 전년대비 7.1조원(15.7%) 증가한 52.1조원
 - 총조세(지방세 포함) 대비 법인세 비중은 1970년 10.6%에서 2008년 18.4%에 달한 후 감소추세를 보이다가 2016년 16.9%로 반등

[그림 14] 법인세 비중 추이(세금징수기준): 1970~2016년



주: 2016년의 경우, 법인세와 국세는 실적을 사용했으나 GDP(NABO)와 지방세(예산)는 추정치 사용

자료: 국세청 「국세통계연보」, 한국은행, 국회예산정책처 자료를 토대로 예산정책처 작성

※ 2014년 우리나라의 명목GDP 대비 법인세(지방세포함) 비중은 3.2%로 OECD 국가 중 상위 13위, 총조세 대비 법인세 비중은 17.5%로 상위 7위 수준

- OECD 평균 GDP 대비 법인세 비중은 2012~2014년 동안 2.8%
- OECD 평균 총조세 대비 법인세 비중은 2012년 이후 감소 추세
- 자세한 내용은 “Ⅲ-1장. 법인세 부담 현황” 참조 바람



■ 거시경제 영향을 받는 법인세는 국세에 비해 세수가 감소하는 연도가 다수 발생

- 분석기간 1970~2016년 동안, 전년대비 국세수입이 증가한 연도(43회)가 감소연도(3회)보다 절대적으로 많은 반면, 법인세는 증가연도 35번, 감소연도 11번 등 세수가 감소하는 연도가 많았음
- 특히 국세수입이 감소하는 연도는 3회(1998년, 2009년, 2013년) 발생하였으며, 법인세 감소(2009년, 2013년)가 국세감소에 절대적인 영향을 미침

[표 23] 법인세 증감과 국세 증감 비교(세금징수기준): 1971~2016년 기준

(단위: 억원)

		연도빈도	연평균 국세증감분	연평균 국세증감분	연평균 국세증감분 대비 법인세증감분 비중
국세 증가	법인세 증가	34	63,230	18,146	21.8%
	법인세 감소	9	36,950	-5,566	-14.8%
국세 감소	법인세 증가	1	-21,300	13,511	-63.4%
	법인세 감소	2	-19,369	-29,900	164.3%
전체		46	52,660	11,317	19.0%

주: 1) 연평균 국세증감분 대비 법인세증감분 비중은 연도별 국세증감분 대비 법인세증감분 비중을 구한 다음, 해당조건(국세증감, 법인세증감)에 따른 평균비중을 계산. 연평균 국세증감분 대비 연평균 국세증감분의 경우, 절대량이 작은 연도의 비중이 작아지는 왜곡이 발생하기 때문에 미사용

자료: 기획재정부 자료를 토대로 국회예산정책처 작성

■ 1980년대 후반 이후 국세에서 법인세가 차지하는 비중이 커졌으며, 국세 증감분에서 법인세 증감분에 미치는 영향 또한 증가

- 1980년대 후반 법인세 증가속도가 국세 증가속도를 추월하면서 국세에서 법인세가 차지하는 비중이 증가
 - 법인세비중: ('80년) 8.4% ('90년) 12.0% ('00년) 19.2% ('10년) 21.0%
- 법인세 비중 증가와 더불어, 국세증감분에서 법인세증감분이 미치는 영향 또한 1990년대 2.8%에서 2000년 35.4%, 2010년 39.9%로 증가하는 등, 법인세 수 변동이 국세 변동에 미치는 중요도도 높아졌음을 의미
 - 정부는 법인세액 변동성을 줄이기 위해, 기존에는 전년도 손실액을 당해연도 소득에서 100% 이월공제 하였으나 2016년부터 대기업은 소득의 80%까지만 이월공제 허용(중소기업 100% 허용 유지)

[표 24] 법인세의 전년대비 증감분(세금징수기준): 1970~2016년

(단위: 억원)

	국세			법인세			국세대비 법인세 비중	국세증가분 대비 법인세 증가분 비중
	수입	증가분	증가율	수입	증가분	증가율		
1970	3,648	—	—	424	—	—	11.6%	—
1971	4,531	882	24.2%	567	143	33.9%	12.5%	16.3%
1972	4,763	233	5.1%	548	-19	-3.3%	11.5%	-8.1%
1973	5,785	1,021	21.4%	498	-50	-9.2%	8.6%	-4.9%
1974	9,137	3,352	57.9%	1,103	605	121.6%	12.1%	18.1%
1975	13,910	4,773	52.2%	1,305	202	18.3%	9.4%	4.2%
1976	20,927	7,018	50.5%	1,712	407	31.2%	8.2%	5.8%
1977	26,227	5,299	25.3%	2,350	638	37.3%	9.0%	12.0%
1978	36,523	10,296	39.3%	3,587	1,238	52.7%	9.8%	12.0%
1979	47,617	11,094	30.4%	4,932	1,345	37.5%	10.4%	12.1%
1980	58,077	10,460	22.0%	4,852	-80	-1.6%	8.4%	-0.8%
1981	72,579	14,502	25.0%	5,941	1,089	22.4%	8.2%	7.5%
1982	83,964	11,385	15.7%	7,813	1,872	31.5%	9.3%	16.4%
1983	100,507	16,543	19.7%	8,637	824	10.5%	8.6%	5.0%
1984	108,997	8,490	8.4%	9,235	598	6.9%	8.5%	7.0%
1985	118,764	9,767	9.0%	11,267	2,032	22.0%	9.5%	20.8%
1986	136,063	17,299	14.6%	11,914	647	5.7%	8.8%	3.7%
1987	163,437	27,374	20.1%	16,824	4,910	41.2%	10.3%	17.9%
1988	194,842	31,405	19.2%	22,474	5,650	33.6%	11.5%	18.0%
1989	212,341	17,499	9.0%	31,079	8,605	38.3%	14.6%	49.2%
1990	268,474	56,133	26.4%	32,261	1,182	3.8%	12.0%	2.1%
1991	303,198	34,724	12.9%	45,855	13,594	42.1%	15.1%	39.1%
1992	352,184	48,986	16.2%	59,411	13,555	29.6%	16.9%	27.7%
1993	392,606	40,422	11.5%	58,623	-787	-1.3%	14.9%	-1.9%
1994	472,617	80,011	20.4%	73,876	15,252	26.0%	15.6%	19.1%
1995	567,745	95,128	20.1%	86,626	12,751	17.3%	15.3%	13.4%
1996	649,602	81,857	14.4%	93,561	6,935	8.0%	14.4%	8.5%
1997	699,277	49,675	7.6%	94,247	686	0.7%	13.5%	1.4%
1998	677,977	-21,300	-3.0%	107,758	13,511	14.3%	15.9%	-63.4%
1999	756,580	78,603	11.6%	93,654	-14,104	-13.1%	12.4%	-17.9%



	국세			법인세			국세대비 법인세 비중	국세증가분 대비 법인세 증가분 비중
	수입	증가분	증가율	수입	증가분	증가율		
2000	929,347	172,767	22.8%	178,784	85,130	90.9%	19.2%	49.3%
2001	957,928	28,581	3.1%	169,751	-9,033	-5.1%	17.7%	-31.6%
2002	1,039,678	81,750	8.5%	192,431	22,680	13.4%	18.5%	27.7%
2003	1,146,642	106,964	10.3%	256,327	63,895	33.2%	22.4%	59.7%
2004	1,177,957	31,315	2.7%	246,783	-9,543	-3.7%	21.0%	-30.5%
2005	1,274,657	96,700	8.2%	298,055	51,272	20.8%	23.4%	53.0%
2006	1,380,443	105,786	8.3%	293,622	-4,433	-1.5%	21.3%	-4.2%
2007	1,614,591	234,148	17.0%	354,173	60,551	20.6%	21.9%	25.9%
2008	1,673,060	58,469	3.6%	391,545	37,371	10.6%	23.4%	63.9%
2009	1,645,407	-27,653	-1.7%	352,514	-39,031	-10.0%	21.4%	141.1%
2010	1,777,184	131,777	8.0%	372,682	20,168	5.7%	21.0%	15.3%
2011	1,923,812	146,628	8.3%	448,728	76,046	20.4%	23.3%	51.9%
2012	2,030,149	106,337	5.5%	459,318	10,589	2.4%	22.6%	10.0%
2013	2,019,065	-11,084	-0.5%	438,548	-20,770	-4.5%	21.7%	187.4%
2014	2,055,198	36,133	1.8%	426,503	-12,045	-2.7%	20.8%	-33.3%
2015	2,178,851	123,653	6.0%	450,295	23,792	5.6%	20.7%	19.2%
2016	2,426,000	247,149	11.3%	521,000	70,705	15.7%	21.5%	28.6%
70년대	18,824	4,885	34.0%	1,845	501	35.5%	10.2%	7.5%
80년대	124,957	16,472	16.3%	13,004	2,615	21.1%	9.8%	14.5%
90년대	514,026	54,424	13.8%	74,587	6,257	12.7%	14.6%	2.8%
00년대	1,283,971	88,883	8.3%	273,399	25,886	16.9%	21.0%	35.4%
10년대	2,058,608	111,513	5.8%	445,296	24,069	6.1%	21.6%	39.9%

자료: 기획재정부 자료를 토대로 국회예산정책처 작성

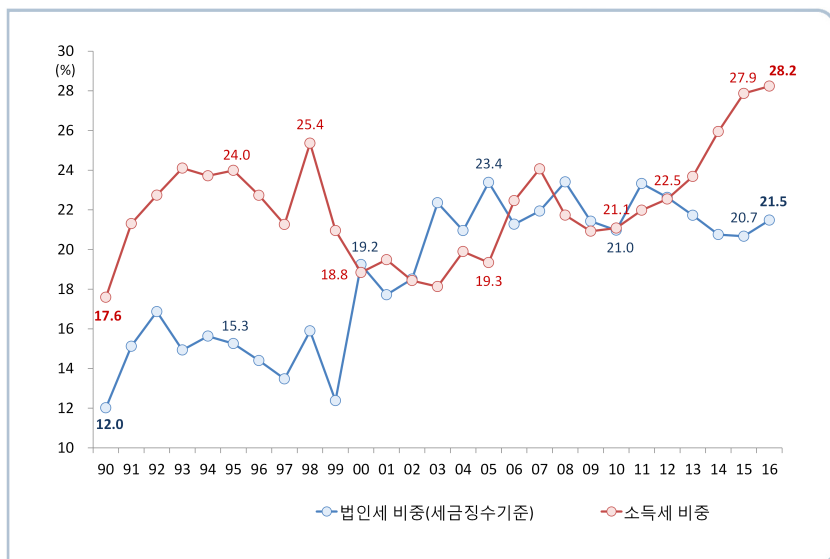
■ 국세 대비 법인세 비중을 소득세와 비교하면, 법인세 비중은 1990년대 소득세 비중을 크게 하회하였으나, 2000년대 들어 법인세 비중이 커지면서 양 비중이 유사하였으나 2013년을 기점으로 소득세 비중이 크게 증가

- 1997년 외환위기의 영향으로 1998년부터 개인소득과 법인소득이 모두 감소하면서 양 세제 비중이 모두 줄었으나, 법인소득이 상대적으로 빨리 회복되면서 2000년을 기점으로 법인세가 크게 증가하여 소득세 비중과 유사
 - 외환위기 이후 기업의 사내유보금이 크게 증가한 반면 개인의 실질소득

증가가 정체됨에 따라 소득세 비중이 감소한 것으로 보임

- 2012년 이후 세율인하 및 법인소득 정체 등으로 인해 법인세와 소득세 비중 차이가 증가하여 2016년에는 소득세 비중이 법인세 비중보다 6.8%p 큼

[그림 15] 국세대비 법인세 및 소득세 비중 추이(세금징수기준): 1990~2016년



주: 소득세액은 소득세 전체 징수액에서 근로장려금 및 자녀장려금을 제외한 금액

자료: 국세청 자료를 토대로 국회예산정책처 작성

법인세액의 시차(time lag) 조정

- ♦ 대부분의 법인이 12월말 결산 법인³⁸⁾이고, 당해 발생한 소득분에 대해 중간예납³⁹⁾과 수시부과, 원천징수 등 당해연도 납부액이 전체 세액 대비 평균 50% 가량이고, 나머지는 12월 결산 후 다음연도에 신고·납부
- ♦ 따라서 t기에 징수한 법인세액은 t-1기에 발생한 소득에 대한 법인세액과 t기 발생소득에 대한 법인세 중간예납액의 합계로 볼 수 있음

38) 2015년 신고기준 12월말 결산법인은 전체 59,2만개 중 56.9만개로 96.2%

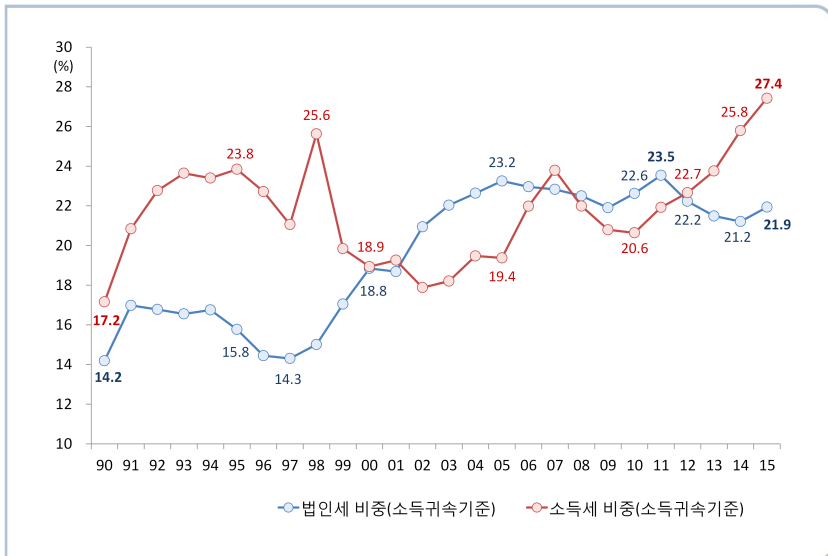
39) 조세부담 분담과 균형적인 재정수입 확보를 위해 법인세의 일부를 미리 납부하는 제도로 직전 사업



■ (소득귀속기준) 법인세의 귀속소득과 세금징수 시차를 조정하여 살펴보면, 법인세 비중은 외환위기 이후 2005년까지 큰 폭으로 상승하였고 이후 글로벌 금융위기 이후 다시 높아진 후 감소하다가 2015년 소폭 반등

- 법인세는 당해 발생한 귀속소득에 대해 해당 연도에 일부를 중간예납분⁴⁰⁾으로 납부하고 회계결산(보통 12월말) 이후 다음해 5월에 나머지 미납분을 완납하는 방식으로 납부(국세도 함께 조정)
- 이를 반영하여 징수기준의 국세와 법인세액에 대해 당해연도와 다음해 법인세액 각각의 일부를 반영하는 것으로 수정하여 귀속기준으로 환산
- 법인세 비중은 2011년 23.5%에 달한 후 2014년 21.2%까지 하락하였다가, 법인소득 증가 및 비과세·감면 정비 등으로 인해 2015년 법인세가 증가하여 21.9%로 소폭 반등

[그림 16] 국세대비 법인세 및 소득세 비중 추이(소득귀속기준): 1990~2016년



주: 소득세 또한 징수시차(종합소득세 1년, 양도소득세 2개월 등)가 있으나 여기에서는 제외하고 분석

자료: 국세청 자료를 토대로 국회예산정책처 작성

연도 법인세액의 1/2을 납부하는 것을 원칙으로 하나, 결손기업 등의 경우는 상반기 영업실적 결산 등을 통해 이루어짐

40) 매해 중간예납 등 당해 납부세액비율이 다소간 차이가 있으나 본 분석에서는 50%로 가정

라. 경기상황과 법인세액

- 1970~2016년 동안 법인세는 변동성(volatility)을 보이며 증가하여 왔는데, 변동성이 2000년대 크게 증가한 후 2010년대 들어 감소한 것으로 추정
 - 1970년 : 명목GDP와 법인세 모두 빠른 속도로 증가하였으나, 법인세의 변동성은 명목GDP보다 6배 이상 큰 것으로 나타남
 - 1980년 : 법인세 증가속도는 1970년대와 비교하여 감소하였으나 명목GDP에 비해서는 빠르게 증가하였고 변동성은 1970년대에 비해 크게 감소
 - 1990년대 : 1980년대보다 국가경제와 법인세액 모두 증가속도가 감소한 반면 변동성이 커졌음
 - 2000년대 : 국가경제는 변동성이 크게 감소(2.2)하여 안정적인 형태를 보였으나, 법인세는 글로벌 금융위기 및 잦은 세율변화 등으로 인해 변동성(29.4)이 1990년대(16.5)에 비해 크게 증가
 - 정부는 매년 8~9월에 세법개정안을 발표하는데, 법인세율 인하 가능성이 큰 경우 기업은 법인소득 이전을 통해 경감된 세율을 적용받고자 함
 - 2010년대 : 법인세(6.1%)는 예년과 같이 명목GDP(5.0%)보다 빠르게 증가하였지만, 변동성(9.1)이 전기간 변동성(25.1)보다 크게 감소

[표 25] 법인세액 증가율의 평균 및 표준편차 비교: 1970~2016년

(단위: %)

	명목GDP(A)		법인세징수액(B)		차이(B-A)	
	증가율 평균	증가율 표준편차	증가율 평균	증가율 표준편차	증가율 평균	증가율 표준편차
70년대	31.4	6.4	35.5	38.0	4.2	31.5
80년대	17.7	4.0	21.1	15.0	3.4	11.0
90년대	13.6	6.5	12.7	16.5	-0.9	10.0
00년대	7.2	2.2	16.9	29.4	9.7	27.2
10년대	5.0	2.2	6.1	9.1	1.0	6.9
1970~2016	15.3	10.3	18.9	25.1	3.6	14.9

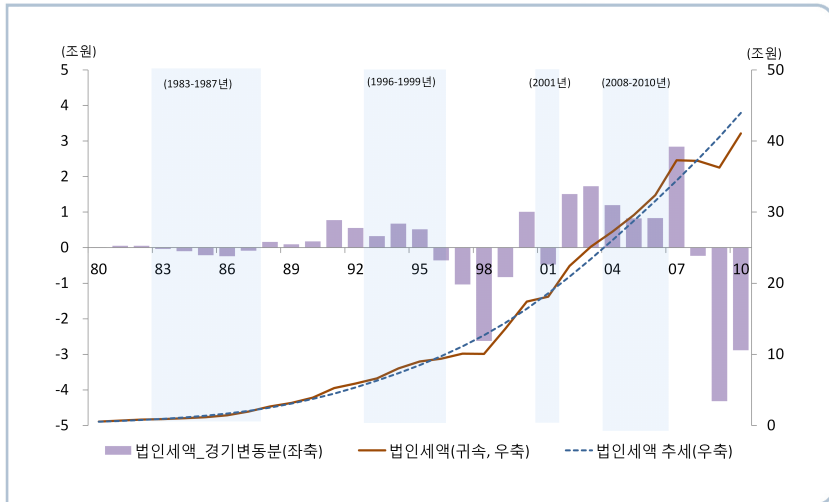
주: 증가율 평균은 각 연도의 전년대비 증가율의 평균값을 말하며, 연평균증가율과 차이가 있음

자료: 기획재정부, 한국은행 자료를 토대로 국회예산정책처 작성



- 특히 경기침체에 법인세액이 장기추세치를 하회하는 움직임이 뚜렷⁴¹⁾
 - 외환위기(최대 2.6조원)와 글로벌 금융위기(최대 4.3조원) 시에 법인세액이 장기 추세선보다 줄어든 것으로 추정

[그림 17] 법인세액의 장기추세와 경기변동분 추정치: 1980~2010년



주: 법인세액의 장기추세선과 단기 경기변동분은 Hodrick-Prescott Filter를 이용해 추정

자료: 국세청 자료를 토대로 국회예산정책처 작성

마. 법인세수 관련 요인

- 경제상황에 따른 법인소득, 법인수, 명목세율 및 비과세·감면 등의 정부정책 등이 법인세수에 영향을 미침
 - 법인세 증가요인 : 법인수 확대, 흑자법인비율 증가, 법인소득 증가, 과세대상소득 확대, 비과세·감면 정비 등
 - 법인세 감소요인 : 법인소득 감소 및 전년도 손실분 이월공제, 명목세율 인하, 세액공제 및 감면 확대 등

41) HP(Hodrick-Prescott) 필터를 이용해 법인세액의 장기추세를 추정하고 이와 법인세액과의 차이를 통해 경기상황의 영향을 받는 단기적인 변동분을 추정

■ 법인수

- 종합소득세 과세대상자의 경우, 소득세 최고세율(38%)보다 낮은 법인세 최고세율(22%) 적용을 위해 법인으로 전환
- 신고법인수는 1990년 6.3만개에서 2015년 59.2만개로 꾸준히 증가하였고, 실질적인 법인세 과세표준에 포함되는 흑자법인수 또한 증가 추세
 - 흑자법인 비중은 1990년 72.7%에서 2015년 65.8%로 감소추세
 - 우리나라의 평균 법인세부담 기업비율(53.9%)은 미국(31.2%), 영국(52.9%), 독일(41.8%), 일본(28.3%) 등에 비해 높은 것으로 집계
- 법인수와 법인세액 모두 시간추세(time-trend)로 인해 높은 상관관계 보이며, 흑자법인수가 높은 상관계수를 보임
 - 법인세액과의 단순상관계수 : 신고법인수(0.9818), 흑자법인수(0.9859)

■ 법인소득

- 법인소득은 1990년 15.0조원에서 2015년 274.6조원으로 매년 12.3% 증가하는 등 법인수 증가율(9.4%)를 초과
- 과세대상소득이 되는 세원이 증가함에 따라 법인세액도 함께 증가하며, 법인세액과의 상관계수(0.9951)가 가장 높음
 - 2013~2014년 법인소득이 감소함에 따라 세액이 연속으로 감소하였으며, 2015년의 경우 실효세율 감소에도 불구하고 법인소득이 증가하여 세액 증가
- 흑자법인의 평균소득금액의 경우 변동성을 보이면서 증가하는 형태를 보였는데, 흑자법인수가 증가하는 점을 감안하면 법인소득의 상당 부분을 차지하는 일부 대기업의 법인소득의 변화에 따라 평균소득이 크게 변동

■ 정부 조세정책

- 개별 법인에 있어서 법인세는 각 사업연도소득과 이월결손금, 비과세소득, 소득공제, 명목세율, 세액공제 및 감면 등에 의해 결정⁴²⁾

$$\begin{aligned} * \text{법인세액} &= \{(\text{각 사업연도소득} - \text{이월결손금} - \text{비과세소득} - \text{소득공제}) \\ &\quad \times \text{명목세율}(10\sim 22\%) \} - \text{세액공제} - \text{감면세액} \end{aligned}$$

42) 이외에도 감가상각의 방법이나 타인자본 비율 등과 법인의 납세준응도, 세무정수도 등이 중요한 요인이 될 수 있으나 이는 기업의 재무적 의사결정이나 징수 관점에서의 세무행정, 과세당국의 정책과 관련된 부분이라는 점에서 본 내용에서는 제외



- 과거의 손실금액을 법인소득에서 공제해주는 이월결손금제도는 외환위기와 글로벌 금융위기 직후 법인세수 감소 요인으로 작용
- 명목세율 인하는 단기적으로 법인세 감소요인으로 작용되며, 중장기적으로 기업의 투자 증가 등에 따른 경기부양효과 고려시 법인세 감소 정도가 감소
- 최근 대기업 중심으로 공제감면 정비가 이루어져 법인세감면액이 정제
 - 중장기적으로는 법인세액 증가로 인해 공제감면액 또한 자연 증가

[표 26] 법인세수 관련 변수 추이

(단위: 억원)

	신고 법인수	흑자 법인수	전체 법인소득	흑자법인 평균소득	이월결손 금액	공제 감면액	법인세 징수액	소득기준 실효세율
1990	6.3	4.6	15.0	3.3	0.5	0.5	3.2	21.5%
1991	7.4	5.2	17.3	3.3	1.0	0.7	4.6	26.6%
1992	8.5	5.7	20.0	3.5	1.0	1.0	5.9	29.7%
1993	9.7	6.2	21.1	3.4	1.5	0.9	5.9	27.8%
1994	10.4	6.9	25.0	3.6	2.0	1.3	7.4	29.6%
1995	11.8	7.7	31.3	4.1	2.8	1.4	8.7	27.6%
1996	13.1	8.3	33.0	4.0	2.5	1.7	9.4	28.3%
1997	14.7	9.4	33.3	3.5	3.1	1.2	9.4	28.3%
1998	16.3	9.7	33.0	3.4	3.1	1.2	10.8	32.7%
1999	17.1	10.3	38.8	3.8	5.6	1.5	9.4	24.2%
2000	20.1	13.3	85.8	6.4	21.8	2.7	17.9	20.8%
2001	24.0	15.5	79.3	5.1	13.7	2.9	17.0	21.4%
2002	27.1	17.7	89.6	5.1	13.6	3.0	19.2	21.5%
2003	30.3	20.1	127.3	6.3	22.1	4.1	25.6	20.1%
2004	31.7	21.0	124.4	5.9	20.3	4.8	24.7	19.8%
2005	33.3	22.3	155.1	6.9	25.2	6.3	29.8	19.2%
2006	35.3	23.7	160.9	6.8	24.2	5.4	29.4	18.3%
2007	37.2	25.2	173.0	6.9	21.5	5.6	35.4	20.5%
2008	39.8	26.8	204.4	7.6	18.1	6.7	39.2	19.2%
2009	41.9	27.8	200.6	7.2	19.7	7.1	35.3	17.6%
2010	44.0	29.7	203.9	6.9	22.7	9.0	37.3	18.3%
2011	46.1	31.2	258.4	8.3	25.5	9.3	44.9	17.4%
2012	48.3	32.2	261.7	8.1	17.1	9.5	45.9	17.5%
2013	51.8	34.2	250.3	7.3	15.5	9.3	43.9	17.5%
2014	55.0	36.3	249.5	6.9	22.9	8.7	42.7	17.1%
2015	59.2	38.9	274.6	7.1	22.5	9.6	45.0	16.4%
연증가율	9.4%	8.9%	12.3%	3.1%	16.0%	12.2%	11.1%	-1.1%
법인세액과 단순상환계수	0.9818	0.9859	0.9951	0.9562	0.8517	0.9831	1.0000	-0.8509

자료: 국세청, 국세통계연보 자료를 토대로 국회예산정책처 작성

8. 법인세의 특수 분야

가. 배당소득에 대한 이중과세조정

- 이자와 배당은 기업의 현금흐름상 현금이 유출된다는 점에서 동일하나 법인세 처리문제에 있어서 달리 적용되며, 특히 배당소득에 대해서는 이중과세문제 발생
 - 차입금에 대한 반대급부로 법인이 지급하는 이자는 비용(손금)으로 인정(산입)되어 법인세가 부과되지 않고 개인단계에서만 이자소득세가 부과
 - 법인이 당기순이익 100을 모두 이자로 지급하는 경우, 법인단계에서 법인세를 부담하지 않고 개인단계에서 이자소득세 14 부담
 - 세후이익을 개인에게 지급하는 배당은 법인단계에서 법인세, 개인단계에서 배당소득세가 모두 부과되는 '이중과세'(double taxation) 문제가 발생
 - 법인이 배당 100을 지급하는 경우, 법인단계에서 법인세를 이미 부담 ($11=100 \div (1-10\%)$)한 후에 개인단계에서 배당소득세 14를 다시 부담
- 이중과세에 대한 조정은 필요성이 인정되며, 주주가 개인인 경우와 법인인 경우로 나누어서 이중과세 문제를 조정
 - 이중과세는 기업의 조직형태나 재무구조 등에 미치는 영향이 크므로, 조세 불공평성 해소와 경제적 왜곡현상 방지를 위한 조정장치 인정 필요
 - 주주가 개인인 경우 '배당세액공제'를, 주주가 법인인 경우 '수입배당금액의 익금불산입'를 통해 각각 이중과세 문제를 조정 가능

(1) 주주가 개인인 경우

- 기본적으로 개인주주의 배당소득에 대해 '배당세액공제제도'를 운영
 - 배당세액공제제도는 법인단계에서 부담한 법인세를 주주단계의 종합소득산출세액에서 세액공제를 하여 이중과세를 조정하는 방법
 - 개인이 내국법인으로부터 받는 배당소득금액에 그 배당금에 대한 귀속법인세를 더하여(gross-up) 종합소득산출세액을 계산하고, 이 값에서 다시 귀속법인세를 세액공제하여 소득세의 결정세액을 산정



■ 배당소득의 총수입금액 = 배당금 + 귀속법인세
 종합소득결정세액 = 종합소득산출세액 - 귀속법인세(배당세액공제)

- 이러한 조정방법은 종래의 법인세 과세방식을 그대로 유지하되 개인소득세 단계에서 이중과세를 조정하는 주주단계 조정방법⁴³⁾
- 단, 우리나라의 배당세액공제제도는 귀속법인세를 「소득세법」상 최저 법인세율(현행 10%)로 의제하고 있어 법인세주주귀속법과 수입배당세액공제법이 혼합된 불완전한 이중과세조정 장치로 기능
 - 「소득세법」 제17조제3항에 따라 배당세액공제율(배당가산율)은 11%이며, 이는 ‘법인세율 / (1-법인세율)=10% / 90%’ 수식에 의해 도출

■ 예외적으로 지급배당금손금산입제도와 동업기업과세특례제도가 운영

- 유동화전문회사 · 투자목적회사 등⁴⁴⁾의 도관회사가 배당가능이익의 90% 이상을 배당하는 경우에는 ‘지급배당금 손금산입법’(dividend-paid-deduction method)에 따라 배당금액의 전액을 해당 사업연도 소득금액에서 공제하여 사원에게만 소득세를 부과
- 2009년 사업연도부터는 합자 · 합명 회사 및 일정한 인적용역을 제공하는 유한회사나 「민법」상의 조합, 특별법상의 조합 등에 대해서는 현행 과세방식과 동업기업과세특례제도에 따른 과세방식 중에서 선택 가능

(2) 주주가 법인인 경우

■ 법인이 다른 기업의 주식을 보유한 경우, 타기업으로부터 받은 배당소득에 대해 ‘수입배당금액의 익금불산입제도’를 적용

- 수입배당금액은 금전배당과 주식배당은 물론 의제배당 및 중간배당도 포함
- 익금불산입 금액은 ‘익금불산입비율’에 의해 결정되는데, 지주회사⁴⁵⁾와 기타

43) 주주단계의 이중과세 조정방법은 법인세주주귀속법과 함께 카터법, 수입배당금불산입법, 수입배당금세액공제법, 포괄사업소득세법이 있고, 법인단계 조정방법으로는 법인세 단순폐지법, 조합과세법, 지급배당금손금산입법, 이중세율법이 있음

44) 법령에서 정하는 특정한 투자나 이익분배를 목적으로 설립된 회사(special purpose company)

45) 「독점규제 및 공정거래에 관한 법률」 · 「금융지주회사법」 · 「산업교육진흥 및 산학협력 촉진에 관한 법률」에 따른 지주회사로, 배당기준일 현재 자회사의 발행주식총수 또는 출자총액의 40%(주권상장법인 · 벤처기업은 20%) 이상을 3개월 이상 계속 보유하고 있어야 함

법인으로 나누어 출자비율을 차등 적용

- 지주회사의 경우는 자회사의 출자비율이 발행주식총수 또는 출자총액의 80%(주권상장법인 40%)를 초과하는 경우는 100%, 그 이하는 80%
- 이외 기타 법인은 배당지급법인 출자비율이 발행주식총수 또는 출자총액의 100%인 경우 100%, 50%(상장법인 30%) 초과시 50%, 그 이하는 30%
- 다만, 자회사 출자와 관련된 차입금의 이자에 상당하는 수입배당금액에 대해서는 익금불산입을 미적용

■ **익금불산입액**= 수입배당금액×익금불산입비율 - 차입금의 이자상당액

(i) 지주회사: 출자비율 80%(40%) 초과 100%, 이하 80%

(ii) 기타법인: 출자비율 100%는 100%, 50%(30%) 초과 50%, 그 이하 30%

* 단, ()는 주권상장법인의 경우에 해당

■ 법인의 배당에 대한 이중과세 조정제도는 국가별로 상이

[표 27] 주요국의 이중과세조정제도 비교

주주가 개인인 경우	
영국	1999년 4.6일부터 완전한 법인세 주주귀속법을 폐지하며, 배당세액공제율을 배당금의 1/9로 인하하고 배당소득에 대한 세율(Schedule F. Rates)을 소득세를 보다 낮게 인하
독일	1920년 이래 법인세 독립과세론의 입장에서 완전한 이중과세를 견지하는 가운데 1977년 완전한 법인세 주주귀속법을 도입해 이중과세를 전액 조정해 옴 2001년부터 법인세율을 인하하면서 완전한 법인세 주주귀속법을 폐지하고 반액법으로 전환해 배당수입금액의 50%를 과세소득금액에 산입 2009년부터는 배당수입금액의 60%를 소득세 과세소득금액에 산입
미국	- 변형된 지급배당금경과법으로 특정법인의 미배분이익에 대하여 법인세 이외에 ‘유보이익세⁴⁶⁾’와 ‘인적지주회사세⁴⁷⁾’를 추가로 과징해 배당한 이윤과의 세부담의 균형 또는 이중과세의 조정을 기함 - 단, 소규모사업법인의 경우는 주주 전원이 동의하는 경우에 한하여 법인세를 과세하지 않고 주주에 대한 소득세만을 과세하는 조합과세법 선택이 가능
일본	- 초과유보소득에 대한 추가과세제도와 배당세액공제제도를 채택 - 동족회사는 주주 3명 이하와 그들의 동족관계에 있는 개인 및 법인이 소유한 주식 등의 합계액이 회사 발행주식총수의 50%이상인 경우로, 법인세 외에 과세유보금액에 대해 특별세율을 적용하여 추가 과세 - 배당세액공제제도는 부분적인 이중과세 조정장치로, 주주 배당소득에 일정한 공제율을 곱하여 계산된 금액을 세액공제



주주가 법인인 경우	
영국	• 면제투자소득(Franked Investment Income: FII)으로 간주되어 전액 익금 불산입
독일	• 물적회사가 받는 배당소득에 대해 전액 익금불산입
미국	• ‘수취배당금공제’(Dividend-Received Deduction) 방식으로, 법인이 배당법인의 총 발행주식 20% 미만 소유 시 배당금의 70%, 20%~80% 미만 소유 시 80%, 80% 이상 소유 시 전액을 공제
일본	• 법인이 받는 배당소득의 50%를 익금불산입하는 것이 원칙이나, 연결법인 및 관계 법인주식 ⁴⁸⁾ 등에 관련된 배당소득은 전액 익금불산입

자료: 김완석, 「법인세법론」 토대로 국회예산정책처 재작성

나. 부당행위계산의 부인

- 법인의 행위 또는 회계처리가 법률상·회계원칙상 타당하다고 해도 세무계산상 조세회피 목적이 있다고 인정되는 경우에는 기존 계산 부인(否認) 가능
 - 관련 규정 : 「법인세법」 제52조
 - 부당행위계산 : 법률상으로 적법 · 유효한 행위, 기업회계기준이나 회계관행에 적합한 소득금액의 계산이기는 하나 그 행위나 계산이 법인세를 부당하게 감소시키는 경우에 해당
 - 부당행위계산의 부인 : 부당행위계산에 대해서 납세지 관할 과세관청이 해당 법인의 각사업연도 소득금액을 다시 계산하는 행위
- 모든 법인에게 적용되며, 부당함의 여부는 특수관계자가 아닌 대상 간의 정상적인 거래에서 적용되거나 적용될 것으로 판단되는 시가를 기준으로 함
 - 구체적인 유형은 ① 자산의 고가매입, ② 자산의 무상 혹은 저가양도 등, ③ 금전 등의 무상 혹은 저율대부 등, ④ 자산 혹은 용역의 고율이용 등, ⑤

46) 유보이익세(AET: accumulated earnings tax)는 특수관계주주법인 등이 주주의 배당소득세 부담을 회피하기 위하여 법인의 이윤을 전혀 배당하지 않거나 과소하게 배당하는 경우에 적정수준을 초과해 유보하는 소득에 대해 법인세 외에 개인소득세의 최고세율을 추가과세하는 특수한 징벌적 조세

47) 인적지주회사세(personal holding company tax)는 배당금, 이자, 로열티 등 수동적인 소득에 대한 조세를 회피하기 위한 수단이자 설립된 법인의 유보소득에 대해 부과되는 징벌적 조세로, 법인세 외에 미분배 인적주식회사소득에 개인소득세의 최고세율을 부과

48) 내국법인이 다른 내국법인의 발행주식 총수 혹은 출자금액의 25% 이상을 소유하는 경우

기타의 부당행위계산은 시가와 거래가액의 차액이 3억원 이상이거나 시가의 5%에 상당하는 금액 이상인 경우로 한정(법인령88③)

- 국제거래⁴⁹⁾에 대해서는 「법인세법」 규정을 적용하지 않고 국제거래에 대한 특례로서 「국제조세조정에 관한 법률」(이하 「국조법」) 제4조의 '이전가격과세 제도'에 의해 소득금액을 조정

- 다만 자산의 증여, 채무면제, 업무와 관련이 없는 비용의 지출 등과 같이 이전가격과세제도를 적용하기 어려운 국제거래에 대해서는 「법인세법」 상의 조세회피행위의 부인규정을 적용

이전가격세제

- ♦ 국외특수관계자와의 거래에서 정상가격보다 높거나 낮은 가격을 적용해 기업의 과세소득이 감소되는 경우, 과세당국이 그 거래에 대해 정상가격을 기준으로 과세소득금액을 다시 계산해 과세하는 제도
(「국조법」 제1조~제13조 등)
- ♦ 국외특수관계자는 당해 내국법인 또는 국내사업장을 가진 외국법인의 의결권 있는 주식(출자지분 포함)의 50% 이상을 직·간접적으로 소유하는 경우로 외국에 거주·소재하는 자 혹은 외국법인 등임
- ♦ 내국법인 또는 외국법인 국내사업장과 이들의 국외 특수관계자간의 거래와 동일·유사한 거래로서 특수관계가 없는 자(독립기업)간의 거래에서 적용되었거나 적용될 것으로 기대되는 가격
- ♦ 과세당국과 납세의무자는 이전가격거래에 대해 법령상의 방법에 근거해 정상가격을 적용해야 하고, 납세의무자는 과세표준 신고 시에 이와 관련된 기본자료를 신고첨부자료로 제출하여야 함
 - ※ 정상가격산출방법 사전승인제도: OECD의 이전가격 가이드라인(통칭 APA: Advance Pricing Arrangement)로, 납세의무자가 향후 국외 특수관계자와의 거래에 적용하고자 하는 정상가격 산출 방법에 관해 국세청장의 사전승인을 얻는 제도

49) 거래당사자의 일방 혹은 쌍방이 비거주자이거나 외국법인인 거래로서 유·무형자산의 매매·임대차, 용역의 제공, 금전의 대부·차용, 기타 거래자의 손익 및 자산에 관련된 모든 거래



다. 특정외국법인의 유보소득에 대한 합산과세제도

- 내국법인 또는 내국인이 해외 경과세국(조세피난처)에 자회사를 설립해 소득을 유보하는 경우 이러한 유보소득을 '배당'으로 간주하여 과세
 - 종전의 '조세피난처의 법인소득에 관한 과세조정'(「국조법」 제4장)을 '특정의 국법인의 유보소득에 대한 합산과세'(이하 '경과세국 합산과세')로 개정(2010.1.1.)하여 시행하고 있는 제도
 - 경과세국에 본점 또는 주사무소를 둔 외국법인에 내국인이 출자하는 특수관계에 있는 외국법인(이하 '특정외국법인')의 경우에는 각 사업연도말 현재 배당가능 유보소득 중 내국인에게 귀속될 금액은 배당받은 것으로 간주
 - '내국인'은 특정외국법인의 각 사업연도말 발행주식 총수 또는 출자금액의 10% 이상을⁵⁰⁾ 직·간접적으로 보유하는 자, '경과세국'은 법인의 부담세액이 당해 소득(법인세차감전당기순이익)의 15% 이하인 국가 또는 지역
 - 법인세차감전 당기순이익 : 외국법인의 거주지국 세법에 의해 산출된 법인 소득에 대한 조세 및 관련 부담금액을 차감하기 전의 순이익
- 단, 특정외국법인이 사무소, 점포, 공장 등을 경과세국에 두고 직접 관리·자배·운영할 때에는 실질적 사업영위가 이루어지는 것으로 간주하여 동 제도 미적용
 - 「국제조세조정에 관한 법률」과 국조령 상에 특정업종에 대한 적용 제외 배제와 특정업종 중 일부 업종에 대한 특정외국법인의 유보소득 합산과세제도 적용 제외 배제의 예외 조항이 존재

- 배당간주금액 = $\frac{\text{특정외국법인의 배당가능유보소득}}{\text{배당가능유보소득}} \times \frac{\text{내국인의 보유주식수}}{\text{총발행주식수}}$
 - 내국인의 특정외국법인에 대한 주식보유비율
 - (i) 하나 이상의 법인이 직렬출자관계로 연결: 각 단계 지분비율의 곱
 - (ii) 둘 이상의 직렬출자관계: 각 직렬출자관계의 주식보유비율의 합
 - 배당가능유보소득 = 조정이익(이익잉여금 + 당기순이익 - 배당금 또는 분배금 - 상여 - 퇴직급여 및 기타 사외유출 - 의무적립금 - 기과세 간주배당잔여액 ± 주식 및 출자증권 평가 손익 조정액 - 최소금액(2억원 이하))

50) 2011년 세법개정 시 종전의 20%에서 10% 이상으로 개정되었고, 「민법」 제779조에 따른 가족의 범위에 속하는 자가 직접 보유하고 있는 지분을 포함

■ 간주배당금액의 간접외국납부세액공제

- 특정외국법인이 기납부한 법인세는 국외 원천소득으로 보아 간접외국납부세액으로 공제가능한데, 이 때 공제액 상당액을 익금에 산입

■ 실제배당금액의 직접외국납부세액공제

- 특정외국법인이 내국인에게 배당을 지급할 때 외국에 납부세액이 있는 경우 간주배당금의 범위내 금액에서 외국 납부세액으로 보아 각각 공제가 가능

라. 과세지국 선정의 문제

■ 우리나라를 비롯한 대부분의 국가들은 내국법인에 대해 ‘거주지국 과세원칙’(residence principle)을, 외국법인에 대해 ‘원천지국 과세원칙’(source principle)을 각각 채택

- 거주지국 과세원칙 : 소득의 발생장소에 관계없이 전세계소득에 대해 무제한의 납세의무를 지우는 것으로 사업연도 단위로 모든 소득을 종합과세
- 원천지국 과세원칙 : 국내원천소득에 한하여 제한적으로 납세의무를 지우고 국내사업장 등의 유무에 따라 종합과세하거나 분리과세하는 원칙

■ 이에 따라 내국법인이 다른 국가에서 발생시킨 소득은 거주지국 과세소득이면서 동시에 원천지국 과세소득도 되므로, 동일 소득에 대해 국가 간의 과세권 경합에 따른 ‘국제적 이중과세’ 문제가 발생

- 국가 간에 내국법인과 외국법인의 정의가 다른 경우 거주지국 과세경합이, 소득원천에 대한 정의가 다른 경우 원천지국 과세경합이 각각 발생
- 따라서 국제적 이중과세 방지를 위해 각국은 국내법에서 관련된 법적장치를 마련하고, 당사국간에 조세조약을 체결하여 이중과세를 배제
- 국제적 이중과세 방지를 위한 국내법 규정으로는 외국세액소득공제방법(tax deduction method), 외국세액공제방법(tax credit method), 외국소득면제방법(tax exemption method) 등이 존재
- 조세조약의 내용이 국내세법과 충돌하는 경우에는 조세조약이 국내세법의 특별법으로 해석되어 특별법우선 및 신법우선의 원칙이 적용



마. 과소자본제도

- 다국적 기업 간 과도한 차입금 이자지급(비용으로 인정)을 배당(비용으로 간주하지 않아 법인세 과세)으로 간주하여 기업의 조세회피를 규제하는 제도
 - 다국적 기업은 외국에 자회사를 설립할 때 조세회피를 위해 자본금을 적게 하고 차입금을 늘려, 진출국에서의 과세소득을 최소화하는 경향
 - 배당은 손금(비용)으로 처리되지 않지만, 이자는 손금산입이 허용
 - 과소자본제도에 따라 과도한 차입금 이자를 배당으로 간주할 경우, 동 금액만큼 손금산입이 인정되지 않아 과세소득이 증가하여 법인세 납부액이 증가
 - 내국법인(외국법인의 국내사업장 포함)의 차입금 중 국외지배주주로부터 직접 또는 지급보증으로 차입한 금액이 국외지배주주가 주식 등으로 출자한 지분의 3배(금융업 6배)를 초과하는 경우, 초과분에 대한 지급이자 및 할인료는 배당 또는 기타 사외유출로 처분된 것으로 보고 내국법인의 손금에 불산입(「국조법」 제14조)
- ‘국외지배주주’는 내국법인 또는 외국법인의 국내사업장을 실질적으로 지배하는 자에 해당
 - 내국법인은 외국의 주주·출자자(이하 ‘외국주주’) 및 당해 외국주주가 출자한 외국법인
 - 외국법인의 국내사업장은 외국법인의 국외 소재 본점·지점, 당해 외국법인의 외국주주 혹은 이들의 외국법인
- 차입금은 이자 및 할인료를 발생시키는 부채로 정의되는데, 외국은행 국내지점이 정부(「한국은행법」)의 요청으로 차입한 외화금액 등은 제외

9. 법인세 세무행정 관련 주요 사항

가. 사업연도

- 법인세는 과세기간의 경과가 과세요건이 되어 사업연도 사이에 발생하는 모든 소득의 합계금액이 과세대상이 되는 기간과세
 - 사업연도는 법령 또는 법인의 정관에서 정하는 1년 이내의 회계기간
- 법인의 이익과 손실에 대한 귀속시기는 권리의무 확정주의와 수익비용대응의 원칙이 적용
 - 권리의무 확정주의 : 법령상 “내국법인의 각 사업연도 익금과 손금의 귀속사업연도는 그 익금과 손금이 확정된 날이 속하는 사업연도로 한다”(「법인세법」 제40조 제1항)의 규정에 근거해 손익의 귀속시기 채택
 - 권리의 확정은 권리의 내용이 법이 보장하는 바에 의하여 그 실현가능성이 객관적으로 인식되는 상태
 - 수익-비용 대응의 원칙 : 실현된 이익과 이에 관련된 원가 비용 및 손실을 기간적 또는 대상적으로 대조하여 계산을 표시

나. 신고와 결정 및 경정

- 법인세는 과세관청이 결정하는 것이 아니라 법인 스스로 과세표준과 세액을 신고 납부하는 ‘신고납부제도’를 채택하고 있어, 법인이 결산일로부터 3개월 이내에 법인세를 자진신고하여 확정
 - 법인이 신고해야 할 세액을 탈루하거나 과소신고한 경우에는 과세관청에서 이를 바로잡아 경정처분
 - 12월말 법인인 경우 3월 31일까지 신고 · 납부하여야 하고, 법정기간 내 이루어지지 않는 경우는 가산세가 부과
 - 가산세의 종류 : 무신고가산세, 과소신고가산세, 초과환급신고가산세, 납부 · 환급불성실가산세, 무기장가산세, 원천징수납부불성실가산세, 증명불비가산세, 주식변동상황명세 제출불성실가산세 등
 - 2017년부터 본세와 직접 관련성이 적은 납세협력의무 위반에 대한 가산세에 대해서는 세율을 절반으로 인하



- 납세지 관할세무서장은 법인세의 전부 또는 일부가 납부되지 않을 시 미납된 법인세액을 납부기한이 경과한 날부터 2개월 이내에 징수
 - 단, 징수세액은 각 사업연도의 법인세 산출세액에 가산세를 더하고 감면 세액 및 기납부세액을 공제하여 계산

다. 세무조사

- 조세회피를 방지하고 공평과세를 실현하기 위해 정부가 필요할 때에 한해 법률이 정한 방법에 의해 납세의무자의 소득 기타의 과세요건 조사 가능⁵¹⁾
 - 신고납세제도에 있어 조세의 확정은 납세자 스스로 하는 신고납세에 의해 1차적으로 결정되나, 그것이 적법하게 결정하지 아니하였을 때는 정부가 결정하게 됨
 - 세무공무원에게는 법률에 따라 세무조사권한이 부여되어 2차적으로 납세의무를 결정하는 경정·결정단계를 거치며, 납세의무자는 국세청의 조사권행사에 대한 수용의무가 있음
 - 2015년 기준 결정·경정에 따른 고지건수는 8.6만건 4.5조원이며, 환급건수는 14.7만건 7.9조원 규모
- 세무조사는 근거법령에 따라 일반조사와 범칙조사로 구분
 - 일반조사 : 일반적으로 행해지는 순수한 행정절차로서의 세무조사이며, 국세기본법, 법인세법 등 각 세법에 따라 질문조사권 행사
 - 범칙조사 : 계획적이고 악질적인 탈세범에 대해서는 납세자의 승낙 유무에 관계없이 실력으로서 강제적으로 집행되는 조세범처벌법에 근거를 둔 사법적 성격의 세무조사
 - 조사대상 : 조세포탈범, 면세유 부정유통, 유사석유제품의 제조, 무면허 주류의 제조 및 판매, 장부의 소각·파기, 명의대여 등

51) 삼일회계법인, 「법인세 조사와 대책」, 삼일인포마인, 2016 참고하여 재작성

Ⅲ. 국내외 개편 동향 및 주요 논의 사항

- 1. 법인세 부담 국제비교 93
- 2. 외국의 법인세 개편방향 97
- 3. 국내의 법인세 개편과 주요 논의사항 106

Ⅲ. 국내외 개편 동향 및 주요 논의 사항

1. 법인세 부담 국제비교

- 우리나라의 법인세 부담은 OECD국가 중에서 높은 편에 속함
 - 2014년 기준으로 우리나라의 법인세(지방세 포함) 부담은 GDP의 3.2%로 상위 13위, 총조세의 17.5%로 상위 7위 수준
 - 과거에는 우리나라 법인세 부담이 OECD에서 가장 높은 국가군에 속했으나, 2011년 이후 GDP대비 및 총조세대비 법인세 부담이 모두 하락추세
 - GDP 대비 상위 순위 : 2011년 6위, 2013년 9위, 2014년 13위
 - 총조세 대비 상위 순위 : 2011년 3위, 2013년 5위, 2014년 7위
- 과거에는 법인세율 인하에도 불구하고 법인세 비중이 증가하는 추세였으나, 2008년 금융위기 이후에는 세율인하와 함께 법인세 비중 또한 감소
 - OECD 회원국의 명목GDP 대비 법인세 평균 비중은 1990년 2.5%에서 2005년 3.4%로 상승했으나, 글로벌 금융위기 이후 2009년까지 2.7%로 하락한 후 최근까지 3% 수준을 하회
 - 총조세 대비 법인세 평균 비중 또한 2008년 이전 13~14% 수준에 달한 후 2014년 11.2%로 감소
 - 2014년을 기준으로, 글로벌 금융위기 이후 아이슬란드(1.0%p), 멕시코(0.7%p), 슬로바키아(0.4%p), 터기(0.2%p), 에스토니아(0.1%p) 등 5개 국가만 GDP대비 법인세 비중이 상승하고, 나머지 30개국은 감소
 - 주요 감소국 : 노르웨이(-4.2%p), 스페인(-2.6%p), 칠레(-2.5%p) 등
- 법인세 비중은 기업소득비중과 법인세율의 영향을 받지만, 뚜렷한 상관관계 미발견
 - 기업소득 비중이 높은 노르웨이(25.4%), 우리나라(25.2%), 일본(24.0%) 등은 GDP대비 법인세 비중이 높은 반면, 아일랜드(30.1%), 라트비아(25.1%) 등은 기업소득이 높음에도 불구하고 법인세 비중이 낮음
 - 법인세 최고세율(지방세·부가세 포함)이 30%가 넘는 미국(39.08%), 프랑스(38%), 포르투갈(31.5%), 독일(30.175%) 등은 GDP 대비 법인세 비중이 2.2%(24위), 2.3%(22위), 2.8%(14위), 1.7%(31위) 등에 그침



[표 28] OECD국가의 명목GDP 대비 법인세(지방세 포함) 비중 추이 (단위: %)

	1965	1980	1990	2000	2005	2010	2013	2014	2015	순위
호주	3.4	3.2	4.0	6.2	5.8	4.7	4.9	4.7	n/a	2
오스트리아	1.8	1.4	1.4	2.0	2.2	1.9	2.2	2.1	2.3	25
벨기에	1.9	1.9	2.0	3.1	3.2	2.5	3.1	3.2	3.4	11
캐나다	3.7	3.5	2.5	4.2	3.3	3.2	3.3	3.3	3.1	10
칠레	n/a	n/a	2.1	2.1	4.6	4.0	4.4	4.2	4.9	5
체코	n/a	n/a	n/a	3.2	4.2	3.2	3.4	3.5	3.6	7
덴마크	1.3	1.4	1.7	3.2	3.4	2.3	2.8	2.6	2.6	17
에스토니아	n/a	n/a	n/a	0.9	1.4	1.3	1.7	1.7	2.1	32
핀란드	2.4	1.2	1.9	5.7	3.2	2.4	2.4	1.9	2.2	27
프랑스	1.8	2.0	2.2	3.0	2.4	2.3	2.6	2.3	2.1	22
독일	2.5	2.0	1.7	1.8	1.7	1.5	1.8	1.7	1.7	31
그리스	0.3	0.8	1.4	4.0	3.2	2.5	1.1	1.9	n/a	28
헝가리	n/a	n/a	n/a	2.2	2.1	1.2	1.4	1.5	1.9	34
아이슬랜드	0.5	0.7	0.8	1.2	1.9	0.9	2.2	3.4	2.9	8
아일랜드	2.2	1.4	1.6	3.6	3.2	2.4	2.4	2.4	2.7	21
이스라엘	n/a	n/a	n/a	3.3	3.4	2.6	3.5	3.2	3.0	12
이탈리아	1.7	2.2	3.7	2.8	2.2	2.3	2.6	2.2	2.1	23
일본	3.9	5.4	6.4	3.7	4.2	3.2	4.0	4.1	4.3	6
한국	n/a	1.9	2.4	3.0	3.6	3.2	3.4	3.2	3.2	13
라트비아	n/a	n/a	n/a	1.5	1.9	1.0	1.6	1.5	1.6	33
룩셈부르크	2.9	5.6	5.4	6.7	5.9	5.8	4.8	4.4	4.4	3
멕시코	n/a	n/a	n/a	n/a	1.4	1.9	2.4	2.6	3.3	19
네덜란드	2.5	2.7	3.0	4.0	3.4	2.3	2.2	2.6	2.7	18
뉴질랜드	4.8	2.3	2.3	4.0	6.0	3.7	4.4	4.3	4.4	4
노르웨이	1.1	5.6	3.6	8.8	11.5	9.9	8.3	6.6	4.5	1
폴란드	n/a	n/a	n/a	2.4	2.1	1.9	1.8	1.7	n/a	30
포르투갈	n/a	n/a	2.1	3.7	2.6	2.7	3.3	2.8	3.2	14
슬로바키아	n/a	n/a	n/a	2.6	2.7	2.5	2.9	3.3	3.5	9
슬로베니아	n/a	n/a	n/a	1.1	2.7	1.8	1.2	1.4	1.5	35
스페인	1.3	1.1	2.8	3.0	3.9	1.9	2.1	2.1	2.4	26
스웨덴	1.9	1.1	1.5	3.7	3.5	3.3	2.7	2.7	3.0	16
스위스	1.3	1.5	2.9	3.8	3.0	2.7	2.8	2.8	3.0	15
터키	0.5	0.6	1.0	1.8	1.7	1.9	1.9	1.8	1.7	29
영국	1.3	2.8	3.3	3.2	3.0	2.8	2.5	2.4	2.5	20
미국	3.9	2.7	2.0	2.2	2.9	1.8	2.1	2.2	2.2	24
OECD평균	2.1	2.3	2.5	3.3	3.4	2.7	2.9	2.8	n/a	

주: 순위는 2014년 기준으로 높은 순서 기준임

자료: OECD, Revenue statistics를 토대로 국회예산정책처 작성

[표 29] OECD국가의 총조세 대비 법인세(지방세 포함) 비중 추이 (단위: %)

	1965	1980	1990	2000	2005	2010	2013	2014	2015	순위
호주	16.3	12.2	14.1	20.2	19.2	18.3	17.9	16.8	n/a	8
오스트리아	7.2	5.1	5.3	7.0	8.0	7.0	7.7	7.5	7.9	28
벨기에	9.0	6.5	7.2	10.4	10.5	8.8	10.1	10.5	11.1	17
캐나다	15.7	13.0	8.0	14.1	12.2	12.3	12.5	12.4	11.6	12
칠레	n/a	n/a	13.6	12.1	23.7	21.9	23.8	22.9	25.5	2
체코	n/a	n/a	n/a	17.7	21.1	18.0	17.7	18.9	18.7	5
덴마크	4.7	3.3	3.8	6.9	7.2	5.1	5.9	5.3	5.7	35
에스토니아	n/a	n/a	n/a	4.4	7.2	6.4	8.4	8.0	9.3	26
핀란드	8.7	4.4	6.1	16.7	10.4	8.5	7.6	6.2	7.0	33
프랑스	8.0	9.0	9.5	10.8	8.7	9.0	9.3	8.1	7.4	25
독일	10.7	8.3	7.7	7.9	8.5	7.0	7.9	7.7	7.6	27
그리스	2.6	5.6	7.9	17.2	15.9	12.0	4.6	7.4	n/a	30
헝가리	n/a	n/a	n/a	8.1	8.4	4.7	5.4	5.7	7.1	34
아이슬랜드	2.0	2.6	2.9	3.6	5.3	3.1	6.7	9.5	8.7	19
아일랜드	9.7	5.3	5.7	13.3	12.7	10.7	10.2	10.1	13.7	18
이스라엘	n/a	n/a	n/a	11.2	12.1	10.4	13.5	12.2	11.5	13
이탈리아	10.5	12.6	15.0	9.7	8.3	7.9	8.3	7.1	6.8	31
일본	28.4	30.8	30.4	21.2	24.6	19.7	22.4	21.4	n/a	3
한국	n/a	11.2	14.2	17.0	20.2	18.0	19.0	17.5	17.5	7
라트비아	n/a	n/a	n/a	7.9	9.5	5.0	8.1	7.5	7.7	29
룩셈부르크	16.3	22.7	22.3	24.3	21.4	21.6	17.6	16.0	16.7	9
멕시코	n/a	n/a	n/a	n/a	14.6	16.5	21.1	21.3	n/a	4
네덜란드	11.7	10.6	12.1	17.7	14.8	10.0	10.1	11.4	11.6	14
뉴질랜드	20.7	7.8	6.5	12.4	16.8	12.2	14.1	13.2	13.5	11
노르웨이	4.3	16.9	12.2	26.5	34.0	30.4	27.2	23.0	16.4	1
폴란드	n/a	n/a	n/a	11.9	10.2	9.6	9.0	8.8	n/a	23
포르투갈	n/a	n/a	10.9	16.0	11.5	12.5	12.9	11.3	12.4	15
슬로바키아	n/a	n/a	n/a	13.1	14.2	15.3	16.8	18.5	19.2	6
슬로베니아	n/a	n/a	n/a	5.0	11.3	8.4	5.5	6.4	6.7	32
스페인	12.8	9.9	13.7	13.9	16.4	9.8	9.9	9.3	10.8	20
스웨덴	7.0	3.4	4.3	10.2	10.3	10.2	8.1	8.2	8.9	24
스위스	9.1	8.3	16.0	18.3	15.0	13.4	13.9	13.9	14.5	10
터키	5.1	4.8	8.3	9.0	9.2	9.7	8.7	9.0	8.0	22
영국	5.2	10.0	12.0	11.7	11.5	10.8	9.5	9.2	9.3	21
미국	18.9	13.8	10.1	10.3	14.6	10.3	10.9	11.1	10.9	16
OECD평균	10.5	9.8	10.3	12.9	13.4	11.5	11.5	11.2	n/a	

주: 순위는 2014년 기준으로 높은 순서 기준. 총조세에는 사회보험료 제외

자료: OECD, Revenue statistics를 토대로 국회예산정책처 작성



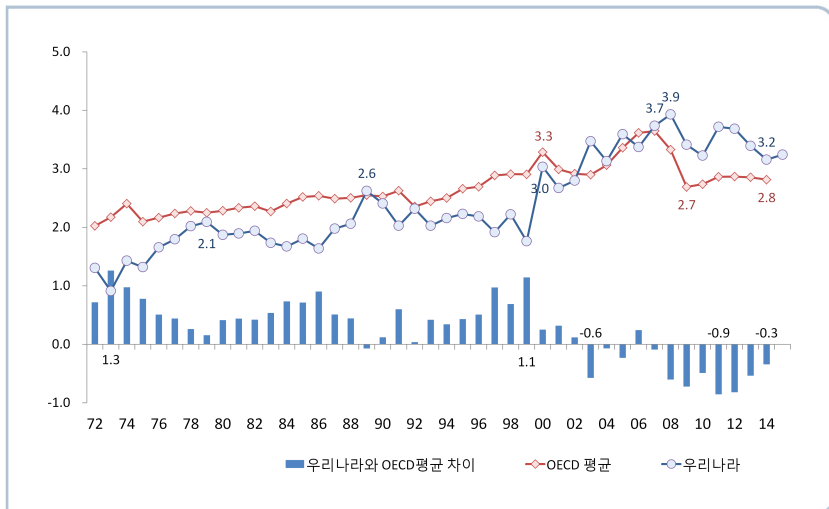
2014년 새로운 GDP 기준(2008 SNA) 적용

- ◆ 한국은행이 2014년부터 국제기준인 2008 SNA(국민계정체계)로 GDP 기준을 변경함에 따라, 우리나라의 GDP 대비 법인세 비중은 0.3%p 감소한 반면 다른 나라는 그 비중이 유지되거나 소폭 감소
- ◆ 게다가 OECD에서 기존에 자료가 미집계 되던 칠레(2014년 5위) 등의 국가자료가 추가로 집계
- ◆ 과거 우리나라의 GDP대비 법인세 비중은 OECD 중에서 최고수준이었으나, 2014년 이후 법인세 비중 순위가 하락하여 상위 13위 수준

- 우리나라 법인세 비중과 OECD평균 비중을 비교하면, 2000년까지는 우리나라 법인세 비중이 OECD 평균보다 작았으나, 2007년 이후 법인세 비중이 OECD보다 큼
 - OECD평균과 우리나라의 GDP 대비 법인세 비중은 꾸준히 증가하는 추세를 보이다가 2008년 글로벌 금융위기를 기점으로 모두 감소
 - 다만 우리나라 법인세 비중은 OECD평균과 달리 2011~2012년 반등 후 감소

[그림 18] 우리나라와 OECD평균 간 GDP대비 법인세 비중 추이: 1972~2015년

(단위: %, %p)



자료: OECD Tax Database 토대로 국회예산정책처 작성

2. 외국의 법인세 개편방향

가. 개관

- 1980~1990년대 진행된 법인세를 인하는 '낮은 세율 - 넓은 세원'의 세제 개편 기조 하에 이루어짐
 - 1980년대 미국 레이건 대통령은 래퍼곡선(세율-조세수입)을 근거로 법인세율이 인하되어도 조세수입이 증가할 수 있음을 피력
 - 또한 불필요한 조세감면을 축소하여 과세베이스를 넓히되 세율은 인하하여, 자원배분의 왜곡과 비효율을 최소화하는 취지에 기반
 - 실제로 미국은 1986~1988년 동안 법인세 최고세율을 50%에서 28%로 낮추되, GDP 대비 조세지출액 규모는 1985년 8.7%에서 1993년 5.9%로 크게 감소
- 이러한 미국의 조세기조를 다른 국가들이 수용하였고, 세계화에 따른 국가간 자본유치 경쟁으로 인해 법인세를 인하 경쟁이 지속
 - 1980년대 중·후반부터 법인세를 인하 경쟁이 'race to the bottom'으로 가속된 후 최근에는 세율인하 경쟁에 따른 법인세수 감소 우려와 대체 세목에 대한 정치적 부담 등으로 인해 세율인하 압력이 작아진 상황
 - 1984년 영국과 1986년 미국의 세제개혁을 시작으로 하여 하락추세
 - 최근에는 국가군별로 법인세율이 일정 수준으로 수렴⁵²⁾
 - 현행 법인세율은 미국, 프랑스, 벨기에, 일본이 32% 이상을 상회
 - 독일·포르투갈·호주·멕시코·룩셈부르크·스페인·캐나다·이탈리아·노르웨이 등의 법인세율은 20%대 후반과 30%대 초반
 - 이스라엘·그리스·오스트리아·네덜란드·한국의 법인세율은 20%대 중반
 - 덴마크·찰레·스웨덴·스위스·핀란드·영국·폴란드·체코 등은 20% 내외 수준
- 특히 2008년 글로벌 금융위기 이후 많은 나라에서 자국 경제 및 재정건전성의 빠른 회복을 지원하기 위해 법인세율(부가세·지방세 포함)을 조정
 - 2007~2016년 동안 총 7개국의 법인세율은 변화가 없었으나, 총 21개국에서 법인세율이 인하되었고, 총 7개국에서는 법인세율을 인상

52) 안종석·김성태, "법인세 과세체계의 근본적 개혁에 관한 연구", 한국조세연구원, 2012.12



- 프랑스는 재정건전성 회복을 위해 2012~2013년 세액의 5%, 2014~2016년 10.6%의 법인세 부가세(surcharge)⁵³⁾를 적용
- 국가의 재정상황에 따라 법인세 정책이 다르게 시행되었는데, 우리나라와 독일·체코·네덜란드·뉴질랜드 등의 국가는 금융위기 초기에 세율을 인하한 후 세율을 유지
 - 영국(30% → 28% → 20%), 스페인(32.5% → 30% → 25%), 슬로베니아(23% → 20% → 17%), 스웨덴(28% → 26.3% → 22%) 등의 국가는 금융위기 직후와 이후에도 지속적으로 세율을 인하
 - 칠레·멕시코·포르투갈·슬로바키아 4개국은 글로벌 금융위기 이후 기존의 법인세율이 유지되었으나 2010년 이후 인상
- 최근 미국에서 법인세를 폐지하고 국경조정세⁵⁴⁾ 도입에 대한 논의가 진행중
 - 2016년 6월, 공화당 하원대표는 법인세 폐지 및 국경조정세 전환 제시⁵⁵⁾
 - 법인세(8단계 누진세율, 15~35%) → 국경조정세(단일세율, 20%)
 - 트럼프 대통령은 미국 우선주의 보호무역 기조 하에 국경세를 주장하였으나, 국제적인 통상문제 등을 고려하여 국경조정세를 대안으로 논의
 - 관세를 인상하는 국경세는 상대국의 보복조치 등 통상문제 발생
 - 국경조정세는 우회적이고 간접적인 방법으로 수출기업을 지원하는 것으로 국경세에 비해 통상문제 발생 가능성이 감소
 - 법인세는 수출(익금)에 대해 과세하고 수입을 비용으로 처리하고 있는데, 국경조정세는 수출을 비과세하고 수입의 공제를 적용하지 않아 조세 측면에서 수출기업에게 유리하고 수입기업(특히 글로벌 공급체인 기업)은 불리
 - 2017년 4월 27일, 트럼프행정부가 발표한 세계개편안에는 법인세율 인하(35% → 15%)하되 국경조정세 내용은 제외

53) 2012~2016년 동안 시행된 부가세를 '특별사회보장세'(contribution exceptionnelle de solidarité)라고 하며, 법인세에 3.3%가 부과되는 '사회보장세'(contribution sociale de solidarité)는 현재까지도 시행되고 있음

54) 국경조정세(border adjustment tax)는 대중적인 명칭이며, 공식적으로 '목적지기반—현금흐름세'(destination-based cash-flow tax, DBCFT)로 불림. U.C., Berkeley의 Alan J. Auerbach 등 학계에서 논의된 DCT는 2016년 하반기 미국 하원을 중심으로 논의되기 시작하였고, 2017년 현재 트럼프행정부에서 조세개혁의 한 방안으로 논의가 진행중

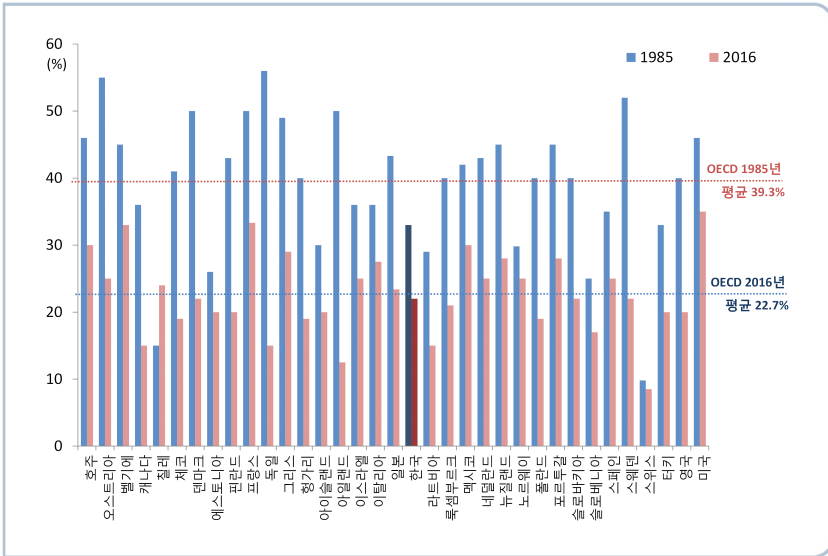
55) 공화당 하원 세입위원회, 「A Better Way : Our Vision for a Confident America - Tax」, 2016.6.24

나. 법인세율 조정

- 중앙정부 법인세율을 살펴보면, 1980년대 영국(1984년)과 미국(1986년)의 세제개편을 시작으로 OECD 회원국의 법인세율이 크게 하락
 - 1985~2016년 동안 칠레(15→24%)를 제외한 34개국의 법인세율이 하락해, OECD 평균 법인세율은 39.3%에서 22.7%로 16.6%p 감소
 - 칠레의 법인세율은 2001년까지 15%를 유지하다가 점진적으로 17%로 인상하였으며, 최근 전반적인 세제개편으로 24%까지 인상
 - 영국·프랑스·독일 등 인접한 유럽 국가들의 조세경쟁이 치열하여 세율인하폭이 특히 컸으며, 유럽국가 26개국 중 10개국(아일랜드·독일·덴마크·영국·스웨덴·폴란드 등)이 법인세율을 절반 이하로 축소
 - 유럽(26개국) : 18.1%p 감소(1985년 39.7%→2016년 21.6%)
 - 비유럽(11개국) : 12.2%p 감소(1985년 38.0%→2016년 25.8%)
 - 우리나라는 동 기간 동안 세율이 33%에서 22%로 11%p 감소했는데, 다른 국가와 비교하면 세율감소 정도가 상대적으로 작은 편
 - 세율감소국가 : 0~10%p(5개국), 10~20%p(17개국), 20~30%p(8개국), 30~40%p(3개국), 40%p이상 감소(1개국; 독일)
 - 2016년 기준 우리나라 법인세 최고세율 22%는 OECD 35개국 평균인 22.7%에 근접한 수준
- 중앙정부 법인세율에 부가세(surtax)와 지방세를 감안하면, OECD평균 법인세율은 1985년 42.7%에서 2016년 24.8%로 감소폭(-18.0%p)이 중앙정부 법인세율 감소폭(-16.6%p)보다 증가
 - 우리나라 법인세(지방세 포함) 최고세율은 1985년 35.5%(지방세 2.5% 포함)에서 2016년 24.2%(지방세 2.2%)로 11.3%p 감소하여, 우리나라 법인세 최고세율은 OECD평균 24.8%에 근접
 - 지방세와 부가세를 포함하더라도 칠레를 제외한 34개국의 법인세율은 감소하였고, 세율 감소폭이 10~20%인 국가가 16개국으로 가장 많았음
 - 세율감소국가 : 0~10%p(3개국), 10~20%p(16개국), 20~30%p(11개국), 30~40%p(3개국), 40%p이상 감소(1개국; 핀란드)

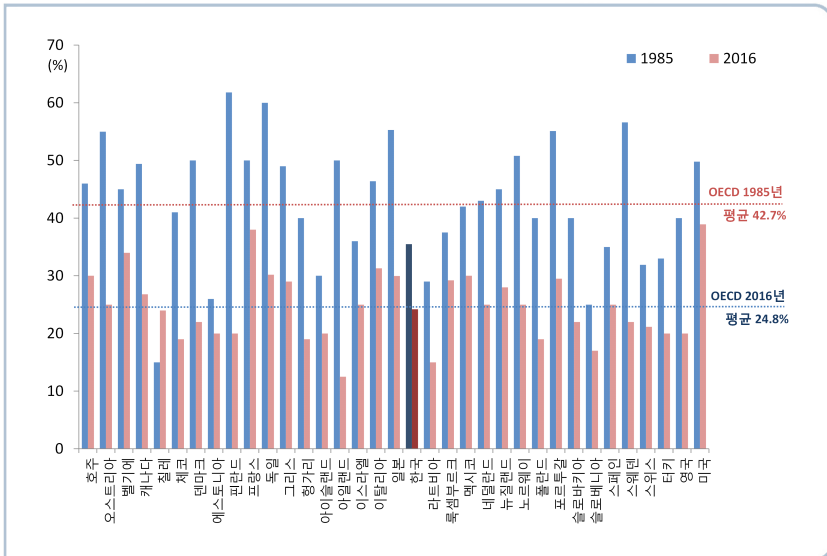


[그림 19] OECD 국가의 법인세율(중앙정부 기준): 1985년 vs. 2016년



자료: OECD, IBFD 자료를 토대로 국회예산정책처 작성

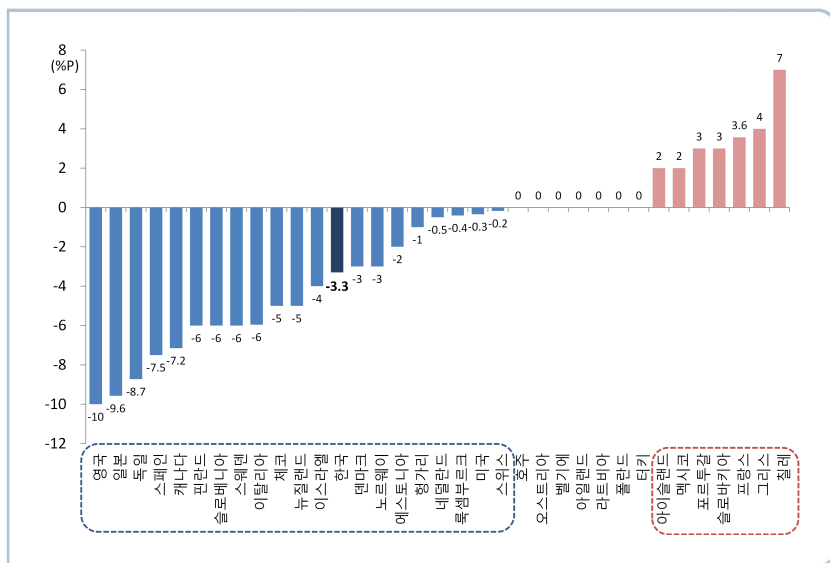
[그림 20] OECD 국가의 법인세율(부가세·지방세 포함): 1985년 vs. 2016년



자료: OECD, IBFD 자료를 토대로 국회예산정책처 작성

- 2008년 글로벌 금융위기에 따른 2007~2016년 동안의 법인세율 변화를 분석한 결과, 1980~2000년대와 같이 일괄적으로 세율인하 기조가 유지되지 않고 국가별 재정상황에 따라 세율을 조정한 것으로 보임
- 다만, 세율을 인하하는 방향으로 세제개편을 한 국가가 상대적으로 많았으며, 우리나라는 동 기간 동안 최고세율을 3.3%p 인하하였는데 이는 법인세율을 인하한 21개국의 평균 세율감소분 4.5%p보다 작은 편
 - 인상(7개) : 칠레(7%p), 그리스(4%p), 프랑스(3.6%p), 슬로바키아(3%p), 포르투갈(3%p), 멕시코(2%p), 아이슬란드(2%p)
 - 유지(7개) : 호주, 오스트리아, 벨기에, 아일랜드, 라트비아, 폴란드, 터키
 - 인하(21개) : 영국(-10%p), 일본(-9.6%p), 독일(-8.7%p), 스페인(-7.5%p), 캐나다(-7.2%p), 핀란드·슬로베니아·스웨덴·이탈리아(-6%p), 체코·뉴질랜드(-5%p), 이스라엘(-4%p), 한국(-3.3%p) 등

[그림 21] OECD 국가의 법인세율(지방세·부가세 포함) 증감분 비교: 2007~2016년



자료: OECD Tax Database, IBFD 자료를 토대로 국회예산정책처 작성



다. 미국의 국경조정세 도입 논의

- 최근 미국에서 법인세를 폐지하고 국경조정세⁵⁶⁾ 도입에 대한 논의가 진행중
 - 미국 기업은 높은 법인세율(35%, OECD평균 22.7%)을 피해 본사를 저세율국으로 이전하거나, 해외소득의 국내과세를 피하기 위해 해외 사내유보금 증가하는 실정
 - GDP대비 법인세 비중 : 미국(2014년 2.2%, OECD 24위), OECD평균(2.8%)
 - 2016년 6월, 공화당 하원대표는 법인세 폐지 및 국경조정세 전환 제시⁵⁷⁾
 - 법인세(8단계 누진세율, 15~35%) → 국경조정세(단일세율, 20%)
 - 법인세는 수출(익금)에 대해 과세하고 수입을 비용으로 처리하고 있는데, 국경조정세는 수출을 비과세하고 수입의 공제를 적용하지 않아 조세 측면에서 수출기업에게 유리하고 수입기업(특히 글로벌 공급체인 기업)은 불리
 - 다만, 2017년 4월 27일 발표된 트럼프행정부 세계개편안에는 법인세율 인하(35% → 15%)만 포함되고 국경조정세 내용은 포함되지 않음
- 트럼프 대통령은 미국 우선주의 보호무역 기조 하에 국경세를 주장하였으나, 국제적인 통상문제 등을 고려하여 국경조정세를 대안으로 논의
 - 부가가치세를 운용하는 국가는 수출기업에 대해 부가가치세를 환급하는데, 부가가치세가 없는 미국은 타국의 부가가치세 환급을 보조금으로 인식
 - 국내소비에 대해 과세하는 부가가치세는 수출품(해외소비)에 대해 영세율을 적용하고 매입세액을 공제함에 따라, 대부분의 수출기업은 부가세 환급
 - 트럼프 행정부는 중국·멕시코·독일 등 대미무역 흑자국에 대해 높은 관세를 부과하는 국경세(border tax) 도입을 주장하였는데, 독일이 미국기업에 대한 고율의 관세부과 등의 보복조치를 예고하는 등 통상문제 대두
- 국경조정세는 ① 소비지(목적지) 기반, ② 영토주의 조세체계, ③ 현금주의 회계방식으로 전환을 의미

56) 국경조정세(border adjustment tax)는 대중적인 명칭이며, 공식적으로 '목적지기반—현금흐름세(destination-based cash-flow tax, DBCFT)로 불림. U.C., Berkeley의 Alan J. Auerbach 등 학계에서 논의된 DCT는 2016년 하반기 미국 하원을 중심으로 논의되기 시작하였고, 2017년 현재 트럼프행정부에서 조세개혁의 한 방안으로 논의가 진행중

57) 공화당 하원 세입위원회, 「A Better Way : Our Vision for a Confident America - Tax」, 2016.6.24

- 소비지 기반 : 법인의 과세소득을 산정할 때 수출(익금)과 수입(손금)을 모두 제외하여, 조세측면에서 수출기업이 유리하고 수입기업은 불리⁵⁸⁾
⇒ 수출장려, 수입규제
- 영토주의 조세체계⁵⁹⁾ : 해외소득까지 과세하는 글로벌 과세체계에서 해외소득을 비과세하면, 다국적기업의 해외진출과 해외소득의 국내송금 장려
⇒ 해외소득의 국내송금 장려
- 현금주의 회계방식 : 고정자산 투자시, 감가상각에 대해서만 비용을 공제하는 발생주의에서 현금흐름이 발생한 시점의 투자금 전액을 비용처리하는 현금주의로 전환하면, 기업의 투자가 장려되고 조세제도가 간소화
 - 발생주의 : 자본재 구입(100)시 다년도(5년)에 걸쳐 비용처리(1년: 20)
 - 국경조정세 : 해당연도에 투자금액 100을 모두 비용처리하여, 누적적 법인세를 구조에서는 비용처리 금액이 클수록 조세경감분이 큼
 ⇒ 투자장려 유인, 세제간소화

[표 30] 법인세와 국경조정세 비교

	미국 법인세	국경조정세
① 과세중심	생산지 중심 (수출 과세, 수입 비용처리)	소비지(목적지) 중심 (수출 비과세, 수입 비공제) ⇒ 수출장려, 수입규제
② 해외소득 과세	과세하되 외국세액공제 허용 (글로벌 과세체계)	과세대상 미포함 (영토주의 과세체계) ⇒ 해외소득의 국내송금 장려
③ 회계방식	발생주의 (경영성과 파악 용이, 절차 복잡)	현금주의 (경영성과 파악 불리, 절차 간소) ⇒ 투자장려 유인, 세제 간소화

자료: 국회예산정책처

58) 수출품에 대해 영세율을 적용하는 부가가치세의 특징을 지님

59) 2016년 기준 OECD국가 중 우리나라, 미국, 멕시코, 칠레, 아일랜드 등 7개국이 글로벌 과세체계를 채택한 반면, 나머지 독일, 영국, 일본 등 28개국은 영토주의 과세체계를 채택



[참조 6] 국경조정세 특징

- 국경조정세의 경우, 국외판매이익이 과세항목에서 제외됨에 따라 수출기업은 과세대상소득이 감소하여 국경조정세가 법인세보다 세부담이 감소
 - 법인세 : 국내판매이익(국내수입-국내비용)과 국외판매이익(수출수입-수입비용)의 합계를 기준으로 과세
 - 국경조정세 : 국내판매이익(국내수입-국내비용)에 대해서만 과세

법인세와 국경조정세 비교

(단위: 억원)

	A기업 재무회계	세무회계		
		현행 법인세제	개정안 국경조정세	비교
판매수입 Sales Revenues	1,800			
국내 Domestic	1,500	1,500	1500	0
수출 Export	300	300		-300
비용 Expenses	1,500			
노동비용 Labor Costs	750	-750	-750	0
제품원가 Costs of goods sold	250			
국내 Domestic	100	-100	-100	0
수입 Imported	150	-150		150
이자 Interest	250	-250	-250	0
감가상각 Depreciation	250	-250		250
자본금구매(투자) Capital purchases	350			
국내 Domestic	150		-150	-150
수입 Imported	150			
재고투자 Inventory investment	50		-50	-50
대출 Borrowing	200		200	200
원금상환 Principal repayment	100		-100	-100
과세표준 Tax Base		300	300	0
세액(20% 세율 가정) Tax		60	60	0

주: 가상의 기업을 사례로 든 것임을 유의

자료: Auerbach(2010, 12) 자료를 토대로 국회예산정책처 작성

■ 시나리오별 세부담 비교

- 국경조정세 도입시 미국달러가치의 상승으로 인해 수출이 감소하고 수입이 증가할 가능성이 있으나 여기에서는 동 효과 제외
- 국내판매수익 증가 : 차이 없음
 - 과세표준 : 법인세(+100), 국경조정세(+100)
 - 결정세액 : 법인세(+20) = 국경조정세(+20)
- 해외판매수익 증가 : 국경조정세 유리
 - 과세표준 : 법인세(+100), 국경조정세(0)
- 국내투자(고정자산 구입) 증가 : 국경조정세 유리
 - 과세표준 : 법인세(-20*), 국경조정세(-100)
 - * 내용연수 5년으로 가정하여 감가상각비용 20만 비용처리
- 해외투자(특허권 구입) 증가 : 법인세 다소 유리
 - 과세표준 : 법인세(-20*), 국경조정세(0)
 - * 내용연수 5년으로 가정하여 감가상각비용 20만 비용처리
- 대출 증가 : 법인세 유리
 - 과세표준 : 법인세(-5*), 국경조정세(+100)
 - * 대출에 따른 이자비용 발생 가정
- 원금상환 증가 : 국경조정세 유리
 - 과세표준 : 법인세(+5*), 국경조정세(-100)
 - * 원금상환에 따른 이자비용 감소 가정

■ 국경조정세로 전환하면 수출·국내투자·원금상환 기업이 조세측면에서 유리

- 국경조정세제 유리 : 수출기업, 국내투자, 원금상환, 일시적 투자증가
- 차이 없음 : 내수기업
- 법인세제 유리 : 수입기업, 해외투자, 대출증가, 일시적 투자감소

■ 다만 국경조정세 도입으로 인해 미국달러가치가 상승할 경우, 수출이 감소하고 수입이 증가하여 기업별 세후이익은 변화할 수 있음

- 수출기업은 달러강세로 수출이 감소하여 세부담 감소효과 상쇄
- 수입기업은 달러강세로 수입가격이 감소하여 세부담 증가효과 상쇄



3. 국내의 법인세 개편과 주요 논의사항

가. 최근 법인세 개편

■ 재정수입 확충을 위한 방법 중의 하나로 법인세 확대방안이 추진

- 기업의 영업이익률 하락세가 지속되는 가운데 법인세수(징수 기준)가 2012년 45.9조원에서 2013년 43.9조원, 2014년 42.7조원으로 2년 연속 감소
 - 매출액기준 영업이익률(%): '10년(5.30) → '12년(4.11) → '14년(3.96)
- 최근 법인소득 증가 및 비과세·감면 정비 등으로 인해 2015년 45.0조원으로 법인세액이 반등한 이후, 2016년 52.1조원으로 전년대비 15.7% 증가
- 법정 최고세율이 1990년대 초 30%대에서 2011년 22%로 인하되었고, 평균 실효세율이 2008년 감세정책 이전 20.5%에서 2015년 16.1%로 하락

■ 법인세수 확대를 위해 조세행정에서부터 세제개편까지 다양한 방법이 동원

- (조세행정) 법인의 조세징수와 관련한 사전안내부터 징수, 사후 세무조사, 행정소송 등의 조세행정은 법인세에 영향을 미침
 - 예산상 세수목표 대비 세입여건이 나쁠수록 세무조사의 강도가 높아지고, 반대로 세입여건이 좋을수록 세무조사의 강도가 낮아지는 경향⁶⁰⁾
- (세제개편) 법인소득부터 세무조정을 통한 과세표준 산정, 명목세율, 세액공제, 세액감면 등 다양한 세법개정을 통해 세수확대가 가능
 - 세무조정 : 익금산입, 익금불산입, 손금산입, 손금불산입 등
 - 과표산정 : 비과세, 소득공제, 이월공제, 결손금 소급
 - 명목세율 조정
 - 공제감면 : 세액공제·세액감면(공제감면율, 공제대상, 한도), 최저한세율
 - 기타 : 조세회피 소득에 대한 과세강화, 미환류 소득에 대한 과세강화
- 2012년 법인세 중간과표 신설 이후 명목세율을 올리는 방법보다는 세정을 강화하거나 실효세율을 높이는 방법으로 법인세수 확대를 추진
 - 투자세액공제는 대기업을 중심으로 정비되는 경향이 보인 반면, 고용 관련 세액공제는 신설되거나 공제율이 확대되는 방향
 - 실효세율을 높이기 위해 최저한세율을 인상하거나 개별 비과세·감면제도를 정비하였으나 두드러진 효과는 없었음(13년 16.0% → 15년 16.1%)

60) 국회예산정책처, “세입여건과 조세행정의 관계”, NABO 경제동향 & 이슈 2016.5월호(통권 제43호), 2016.5, pp.29-35

■ 조세행정(세정) 관련 주요 개정내용

- 국세청은 2015년 국세행정시스템(NIIS) 도입을 통해 개별 기업의 과거 신고자료를 분석하여, 2016년부터 법인세 안내문 외에 사전 성실신고 안내자료(신용카드 사적사용액, 상품권구입액 등)를 발송
 - 2016년 : 11만개 법인에 20개 항목의 사전자료 제공
 - 2017년 : 사전 성실신고 안내가 강압적이라는 지적에 따라 맞춤형 도움자료로 명칭 변경, 15만개 법인에 25개 항목의 도움자료 제공
- 과세당국인 국세청은 재량적인 징세행정이 가능하며, 세무조사를 받는 기업 범위와 강도, 법인세 환급시점, 납세유예 수준 등을 통해 일정 부분 법인세 조정이 가능
 - 2015년 법인세 조사실적 : 법인수 5,577개(전체 신고법인의 0.9%)
- 예산 대비 세수결손이 발생했던 시기(2013~2014년)에는 세무조사를 통한 법인세 부과세액이 상대적으로 큰 것으로 집계
 - 부과세액 : (12년)4.9조원 (13년)6.6조원 (14년)6.4조원 (15년) 5.5조원
- 외부세무조정의 법적 근거 마련(2016년부터 적용)
 - 시행규칙을 시행령으로 상향입법하고 외부세무조정 대상을 명확하게 함

■ 조세제도 관련 주요 개정내용

- 세무조정
 - 업무용승용차에 대한 손금산입 한도를 적용하고, 적합하게 사용하는지에 대한 증명 의무화(제27조의2 신설, 2016년)
 - 고유목적사업준비금의 손금산입 범위 조정(2016년)
- 과표산정
 - 민간임대주택업, 공공주택업의 배당금액에 대한 소득공제 2015년부터 허용
 - 주무관청별로 나누어져 있는 공익신탁에 대한 관리를 법무부장관으로 일원화하여 관리를 강화하면서, 공익신탁에 대한 규정 명확화(2015년)
 - 이월결손금 공제한도가 없었으나, 대기업에 대해서는 소득의 80%까지만 공제를 허용하고(2016년) 외국법인에 대해서도 80%까지 허용(2017년)
- 명목세율
 - 세율인상안이 다수 제안되었으나 명목세율은 2012년 이후 동일
(더민주당 500억원 25% 세율구간 신설, 국민의당 최고세율 24% 인상)



- 세액공제
 - 대기업의 고용창출투자공제 기본공제를 인하(13년 3%→14년 2%→15년 폐지)
 - 대기업의 R&D비용세액공제 공제를 축소
 - : 당기분방식(08년 3~6%→14년 3~4%→15년 2~3%→17년 1~3%)
 - : 증가분방식(1993년 50%→2003년 40%→2017년 30%)
 - 에너지절약시설 투자세액공제를 인하
 - (12년 10%→14년 대3% / 중견5% / 중소10%→16년 1/3/6%)
 - 경력단절여성 재고용 중소기업에 대한 세액공제 한시적 도입(2015~2017년)
 - 근로소득 증대세제 한시적 도입(2015~2017년)
 - 청년고용증대세제 한시적 도입(2016~2017년)
 - 영상콘텐츠 제작비용 세액공제(3/7/10%) 한시적 도입(2017~2019년)
 - 신성장기술 사업화시설 투자세액공제(5/7/10%) 한시적 도입(2017~2018년)
- 세액감면
 - 종합소득이 1억원 이하인 의원·치과의원·한의원에 한해 중소기업 특별세액감면 허용하고 장수 성실중소기업의 감면을 10% 인상(2017년)
 - 외국인투자에 대한 감면 대상이 되는 사업을 신성장동력 및 원천기술 수반 사업으로 조정하는 등 감면제도 개선(2017년)
- 최저한세율
 - 대기업의 R&D비용세액공제 최저한세 적용제외 대상에서 배제(2012년)
 - 대기업의 최저한세율 인상(100억원 이하, 100~1,000억원, 1,000억원 초과)
 - (2010년 10/11/14%→2013년 10/12/16%→2014년10/12/17%)
- 기타
 - 투자 및 임금증가, 배당 등의 요건을 만족시키지 못하는 법인에 한해 법인세액의 10%를 가산하여 부과하는 '기업소득 환류세제' 한시적 시행(2015~2017년)
 - 부동산을 과다 보유한 외국법인이 자회사 부동산 보유 등의 방법으로 부동산 과다보유 법인에서 제외되어 조세를 회피하는 사례가 있어, 외국법인의 국내원천소득으로 인정되는 주식 등의 산정기준 강화(2016년)
 - 가족회사 등 특정법인*에 대한 접대비와 업무용승용차에 대한 손금산입 한도 50% 축소(2017년)
 - * 높은 소득세율(6~38%)을 회피할 목적으로 주로 부동산임대기업을 설립하여 가족회사로 운영하는 경우

나. 비과세·감면 정비

■ 2012년 이후 대기업을 중심으로 조세지출* 정비가 진행

- * ‘조세지출’은 특정성 및 폐지가가능성 등을 고려하여 기획재정부에서 관리하는 조세특례제도를 말하며, 외국납부세액공제(2015년 3.9조원) 등은 미포함
- 법인세 관련 조세지출 항목은 80여개 있으나, R&D비용세액공제(2015년 2.8조원), 고용창출투자세액공제(0.9조원), 중소기업 특별세액감면(0.7조원) 등 주요 3개 항목의 감면액이 4.3조원으로, 전체 조세지출액의 68%
- 규모가 큰 R&D비용세액공제와 고용창출투자세액공제 대해 대기업을 중심으로 세액공제율이 지속적으로 인하
 - 대기업을 증가분 방식 R&D비용세액공제 공제율 축소(1993년 50% → 2003년 40% → 2017년 30%)
 - 대기업을 고용창출투자공제 기본공제율 인하(13년 3% → 14년 2% → 15년 폐지)

■ 꾸준히 증가하던 법인세 조세지출액은 2012년을 정점으로 감소 추세

- 법인세 조세지출액은 1999년 2.5조원에서 2012년 8.5조원에 달한 후 최근 고용창출투자세액공제, R&D 비용세액공제 등의 정비로 인해 2014년 7.1조원, 2015년 6.4조원으로 조세지출액 감소추세
- 전체 국세감면액이 증가(1999년 10.5조원 → 2015년 35.9조원)한 점을 감안하면, 법인세 조세지출액 비중은 24.1%에서 17.8%로 감소

■ 다만, 법인세 전체 감면공제액은 2011년 이후 비슷한 추세를 보이는데, 이는 조세지출항목으로 관리되지 않지만 법인세 감소요인으로 작용하는 외국납부세액공제의 규모 증가 때문

- 법인세 전체 공제감면액은 2012년(9.5조원)과 2015년(9.6조원) 유사 수준
- 법인이 외국에서 납부한 법인세액에 대해 국내 법인세 신고시 세액공제하는 외국납부세액공제는 대부분의 국가에서 운용하는 기준조세체계의 하나로 인식되어 조세지출 관리항목에 포함되지 않음
- 대기업을 활발한 해외진출로 인해 외국납부세액공제액은 2011년 1.6조원에서 2015년 3.9조원으로 급증(대기업이 전체 외납공제액의 98% 차지)
- 외납세액공제액을 제외한 법인세 공제감면액은 2015년 5.7조원
 - 대기업 : 2011년 5.5조원 → 2015년 3.4조원(37.4% 감소)
 - 중소기업 : 2011년 2.25조원 → 2015년 2.24조원(0.3% 감소)



- 법인세 조세감면은 연구개발, 투자촉진, 중소기업 등을 중심으로 지원
 - 연구개발(2.9조원, 46%), 투자촉진(1.3조원, 20%), 중소기업(0.9조원, 13%) 등에 조세지원이 집중되는데, 미래성장동력과 관련이 있거나 정부의 지원대상인 점을 감안하면 일괄적으로 제도를 축소하기는 어려움
 - 정부는 고용지원(조세지출항목 10개, 399억원) 등의 조세지출제도를 신설하고 제도를 확대하고 있는데, 감면액 규모가 크지 않은 등 실효성이 작음
 - 실적이 없거나 규모가 30억원 이하인 항목이 40여개인데, 이중 효과성이 떨어지거나 정책목표에 미흡한 항목 다수 발견

R&D비용 세액공제

- ◆ 정부가 조세지출로 관리하고 있는 230여개 항목 중 감면액 규모가 가장 큼
- ◆ R&D투자액에 대해 다른 투자세액공제 항목과 마찬가지로 비용(손금)으로 처리하고 추가로 세액공제를 적용하며, 중소기업 R&D비용세액공제에 한해 최저한세제도를 미적용하는 등 세제상 우대
- ◆ 공제대상, 공제기업, 공제방식에 따라 세액공제율이 다름
 - (공제대상) 신성장동력산업 및 원천기술분야 R&D비용과 이외의 일반 R&D비용으로 구분하여 세액공제율을 차등적용
 - (공제기업) 대기업, 중견기업, 중소기업에 따라 차등적용
 - (적용방식) 당기분방식과 증가분방식이 있는데, 신성장동력R&D는 의무적으로 당기분방식을, 일반R&D는 양 방식 중 선택가능
- ◆ 신성장동력·원천기술 R&D공제의 경우, 높은 공제율에도 불구하고 관련 회계를 구분하여 작성해야 하는 등의 납세협력비용으로 인해 기업들이 높은 공제율을 포기하고 일반 R&D 공제율을 적용받는 사례 발생
 - 2015년 기준 신성장동력등 R&D 공제액은 954억원으로 전체대비 3.1%
- ◆ 전체 공제액의 96.9%를 차지하는 일반R&D의 경우, 제도 설계상 대기업은 증가분방식을, 중소기업은 당기분방식을 각각 선호
 - 대기업 : 증가분방식(73.9%, 10,668억원) > 당기분(26.1%)
 - 중소기업 : 당기분방식(92.8%, 14,021억원) > 증가분(7.2%)



다. 최저한세율 조정

■ 최저한세제도는 개별 법인이 세금공제나 감면을 받더라도 최소한의 세금은 내도록 정한 제도

- 법인의 세액감면금액의 상한을 설정함으로써 개별 법인이 받는 조세특례 총액이 과도해 지는 것을 방지
- 1991년부터 대기업·중소기업 구분 없이 12% 최저한세율을 적용하였으며, 2004년 이후 세율이 인하되다가 2013~2014년 2회에 걸쳐 세율 인상
 - 2013년 : 10 / 11 / 14% → 10 / 12 / 16%
 - 2014년 : 10 / 12 / 16% → 10 / 12 / 17%(연평균 세수효과 3천억원)
- 외국납부세액공제, 중소기업특별세액감면, 중소기업 R&D비용세액공제 등은 최저한세제도 적용제외항목

■ 최저한세율 인상과 최저한세 적용배제 항목에 논의가 진행된 바 있음

- 대기업의 최저한세율 인상방안
 - 정성호의원안(2016.7.4.), 이언주의원안(2016.10.19.), 노회찬의원안(2016.10.30.)
- 모든 법인세 조세특례제도에 최저한세 적용하는 방안
 - 홍종학의원안(2012.9.11.), 박원석의원안(2012.9.12.)

■ 세율인상 찬성의견

- 최저한세율 2회 인상에도 불구하고 2015년 법인세 실효세율이 16.1%에 그치는 등 기업의 실질적인 조세부담이 높지 않음
- 법인세 최고세율과 실효세율 간 차이는 2008년 4.5%p(명목 25%, 실효 20.5%)에서 2015년 5.9%(명목 22%, 실효 16.1%) 증가
- 개별 비과세 · 감면제도의 정비가 어려운 경우 기업별로 비과세 · 감면 총량을 제한하는 최저한세율 상향조정을 정책대안으로 검토해 볼 수 있음

■ 세율인상 반대의견

- 최고 과표구간에 대한 최저한세율 인상이 2회 이루어졌고, 최근의 국내 경기 부진과 기업실적 악화 등을 감안할 때 추가적인 최저한세율 인상은 기업의 경제활동을 위축시킬 우려



- 우리나라의 최고구간 최저한세율(17%)은 법인세 최고세율(22%)의 77.3% 수준으로, 50% 내외인 외국보다 높은 수준
 - 미국(51.3%), 캐나다(51.7%), 대만(58.8%), 멕시코(58.9%)
- 2015년 신고기준으로 과표 1,000억원 초과구간에 포함되는 법인은 10개로 한정되며, 정부가 장려하는 R&D 및 기업투자가 많은 기업이 주로 최저한세율 적용 대상일 가능성이 큼

■ 최저한세 적용 배제 항목 조정

- 과표 5,000억원 초과기업 47개(최저한세 적용기업 4개 포함)의 경우, 최저한세가 적용되지 않는 외국납부세액공제 규모(2.8조원)가 커서 과세표준 대비 실효세율이 16.4%에 불과(1,000~5,000억원 구간 실효세율 18.7%)
 - 외국납부세액 포함 실효세율 : 5,000억원 초과 19.6%(외납분 3.2%p), 1,000~5,000억원 구간 20.6%(외납분 1.9%p)
- 최저한세 적용 배제 항목은 특별한 원칙이 제시되지 않은 채 그때마다 사안별로 처리된 결과가 법령(「조특법」 제132조)에 열거되는 실정
- 따라서 다른 비과세 · 감면제도와와의 형평성 및 제도 효과성, 세수확보의 필요성 등의 측면에서 적용 배제 항목 선정의 타당성을 검토해 볼 수 있음
 - 다만, 감면액 규모가 3.9조원으로 가장 큰 외국납부세액공제의 경우, 국제적인 이중과세를 방지하기 위한 제도로 그 목적이 인정

[표 31] 최저한세 적용제외 주요 감면항목 현황: 2015년

(단위: 억원)

감면항목	중소기업	대기업
외국납부세액공제	630	38,837
R&D비용 세액공제	9,844	71
지방이전 중소기업 세액감면	149	-
수도권밖 이전 공장·본사 기업 세액감면	238	766
영농·영여조합법인 세액감면	201	12
외국인투자 법인세 세액감면	153	1,320

자료: 국세청 「국세통계연보」를 토대로 국회예산정책처 작성

라. 특정 소득에 대한 과세강화

(1) 조세회피목적 법인

■ 조세회피를 목적으로 법인을 설립한 사례 발생

- 부동산 임대소득자가 높은 소득세율(6~38%)을 피하기 위해 법인을 설립하여 낮은 법인세율(10~22%)을 적용받고, 접대비·업무용승용차 등을 비용처리함으로써 조세를 회피하는 사례 발생
- 대주주 및 특수관계인의 생활비 목적을 위해 설립된 법인에 대해 법인세율을 15% 추가 과세하는 법안 발의(윤호중의원안, 2016.9.21.)
 - 조세소위 논의과정에서 법인세 과세체계를 유지하면서 개정안의 취지를 반영하는 방안 검토

■ 특정요건을 만족하는 가족회사에 대해 비용 측면에서 규제 강화

- 요건 : 부동산임대업이 주된 사업, 부동산임대소득·이자·배당수익 등의 비중이 높음, 상시근로자수가 일정 수 미만
- 규제 : 일반적인 접대비 손금산입한도*의 50%만 동 기업 적용
업무용승용차 관련 비용 손금산입한도**의 50%만 동 기업 적용
* 기본(1,200~2,400만원) + 추가(매출액의 0.03~0.2%)
** 감가상각비 및 처분손실 손금산입 800만원

■ 세법개정 효과

- 과세표준이 1억원인 중소기업을 예로 들면, 기존 세법의 경우 종합소득세 산출세액(2,010만원)보다 법인세(1,000만원) 부담이 작은 조세유인 때문에 법인형태로 운용
- 개정된 세법을 적용하면, 과세회피기업의 법인세 과세표준은 최대 1,600만원 정도 증가하여 기업당 산출세액은 약 160만원 증가
 - 15% 추가 과세하는 방안의 경우 기업당 산출세액이 1,500만원 증가
- 세법개정으로 인해 조세회피목적 가족회사에 대한 조세부담이 다소 증가하는 것으로 예상되나, 가족회사가 법인형태를 포기할 정도의 세부담 증가는 아닌 것으로 보임



(2) 기업소득 환류세제

■ 기업소득을 가계소득으로 환류시키기 위해 기업소득 환류세제를 2015년에 도입

- 2000년 이전까지 개인과 법인 모두 비슷한 속도로 소득이 증가하여 왔으나, 2000년 이후에는 법인의 소득증가율이 개인의 소득증가율을 상회
 - 기업소득이 크게 증가한 결과, 기업의 사내유보금⁶¹⁾은 2000년 73조원에 서 2015년 941조원으로 연평균 18.6%씩 증가
- 기업소득 환류세제는 투자 및 임금증가, 배당 등의 요건을 만족시키지 못하는 법인에 대해 추가과세함으로써 빠르게 증가하는 기업소득을 가계소득으로 환류시키기 위해 2015년에 도입
- 미환류소득의 10%(법인세율로 환산시 최대 3%)를 과세하는 것으로 2015~2017년 사업소득에 한해 적용

[표 32] 총처분가능소득 연평균 증가율: 1980~2014년

[단위: %]

	1980~1989	1990~1999	2000~2009	2010~2014
개인	16.8	12.9	5.7	4.9
법인	19.8	12.7	25.2	14.6
전체	17.2	12.8	7.0	5.4

자료: 한국은행

■ 기업소득 환류세제의 제도개요

- 과세대상 : ① 자기자본 500억원 초과 법인(단, 중소기업 제외)과
② 상호출자제한 기업집단에 속하는 기업
- 과세표준 : 당기소득의 일정액(30~80%)에서 투자·임금증가·배당액(가중치 적용)을 제한 금액('기준미달액')
 - 기준율 : 투자 포함시 80%, 투자 제외시 30%
 - 가중치 : 2015~2016년(1 : 1 : 1), 2017년(1 : 1.5 : 0.5)
- 세율 : 10%

61) 이익잉여금 기준사내유보금은 기업의 세금을 제한 세후이익에서 배당 등을 지불하고 남은 회계 상의 계년. 계산방법은 연구기관 및 연구자마다 다른데, 여기에서는 이익잉여금(영여금 중 기업의 손익거래로부터 발생한 잉여금)을 기준으로 집계

■ 2016년 세법개정 과정에서 관련 법안이 다수 발의

- 정부안 : 임금증가 가중치 확대(1 → 1.5), 배당 가중치 축소(1 → 0.8)
- 추경호의원안 : 배당 가중치 축소(1 → 0.5), 일몰연장(2017년 → 2020년)
- 김영진의원안 : 기준을 범위 인상(10%p), 대기업 세율인상(10% → 20%), 적용기한 폐지(상시화)
- 박주현의원안 : 배당액 인정비율 삭제, 적용기한 폐지(상시화)
- 채이배의원안 : 배당액 인정비율 삭제하고 '수탁기업과의 소득분배금액' 신설

■ 2015년 소득분에 대한 미환류소득 현황

- 국세청에 2016년 3월까지 법인세를 신고한 기업을 기준으로 자료 집계
 - 사업연도 12월말 종료기업(3월 신고) 비중이 전체의 96.2%
- 과세대상법인 3,029개 중 1,007개(33.2%) 기업이 과세기준을 달성하지 못하였고(미환류소득 발생), 동 기업의 법인세 추가 산출세액은 5,755억원
- 이중 147개 기업이 469억원의 세금을 납부하였고, 나머지 860개 기업은 5,286억원의 법인세 부담액을 다음연도로 이월
 - 다음 연도에 환류세제 기준을 초과하게 되면 기존 과세유예액과 공제가 가능하여, 추후 납부세액은 현재 미환류소득 산출세액보다 작아질 수 있음

※ 2015년 상장주식 재무재표에 따르면, 배당, 임금증가, 투자 모두 전년대비 4.5조원, 2.6조원, 5.8조원(현대자동차의 한전부지 투자분 제외시 0.8조원) 증가하였으나, 특히 배당 증가효과(32.1%)가 두드러짐

[표 33] 기업소득 환류세제 과세기업 실적: 2015년

[단위: 개, 억원]

	과세대상 기업 (A)	기준달성 (초과환류, B)	과세기업(미환류소득 발생, C)		
				납입 (C1)	과세유예 (C2)
기업수	3,029	2,027	1,002	147	860
과세대상기업 대비	100.0%	66.8%	33.2%	4.0%	27.2%
미환류소득 산출세액			5,755	469	5,286
과세기업 대비			100.0%	8.1%	91.9%

주: 2015년 기업소득분에 대해 2016년 3월까지 신고한 기업의 기업소득 환류세제 실적

자료: 국세청 자료를 토대로 국회예산정책처 작성



마. 명목세율 조정

- 2008년 감세정책으로 인해 법인세율이 과표구간별로 3~5%p 인하
 - 이전의 과표 1억원 기준 13 / 25% 세율구조를 2억원 기준으로 상향조정하고, 2012년부터 2~200억원 중간과표구간(22% → 20%)을 신설
 - 법인세율은 2억원 이하 10%, 2~200억원 20%, 200억원 초과 22%
 - 2008년 세법개정 당시에는 200억원 초과구간 법인세율도 기존 25%에서 20%로 5%p 인하할 계획이었으나, 글로벌 금융위기 심화와 국내 경기둔화, 장기 재정기반 확보의 필요성 등에 따라 인하폭을 축소(5%p → 3%p)
- 2012년 이후 국가재정건전성 확보를 위해 법인세 최고세율 인상안이 야당을 중심으로 다수 발의되었으나 세법개정에는 미반영
 - 19대 국회 주요법안
 - 박원석의원안(2012.7.2.) : 1,000억원 초과구간 신설(30%)
 - 이낙연의원안(2012.9.10.) : 2~500억원 22%, 500억원 초과 25%
 - 김영록의원안(2014.11.6.) : 200억원 초과구간 인상(25%)
 - 20대 국회 주요법안
 - 윤호중의원안(2016.9.19.) : 500억원 초과구간 신설(25%)
 - 박영선의원안(2016.9.26.) : 500억원 초과구간 단계적 세율인상(25%)
 - 김성식의원안(2016.9.27.) : 200억원 초과구간 인상(24%)
 - 2012년 이후 발의된 법인세율 인상안은 세법개정에 반영되지는 않았음

[표 34] 주요 법인세율 인상안의 개정효과

(단위: 개, 조원)

발의안	19대 국회			20대 국회		
	1,000억원 초과 30%	2억원 초과 22 / 25%	200억원 초과 25%	500억원 초과 25%	500억원 초과 23-24-25%	200억원 초과 24%
해당 기업수(개)	236	74,648	1,034	440	440	1,034
연간 세수효과(조원)	7.95	5.22	4.10	3.46	2.82	2.72

주: 연간 세수효과는 국세통계연보(2016)를 이용하여 계산한 2017~2021년 세수효과(소득귀속기준)의 5년 평균치

자료: 국회예산정책처

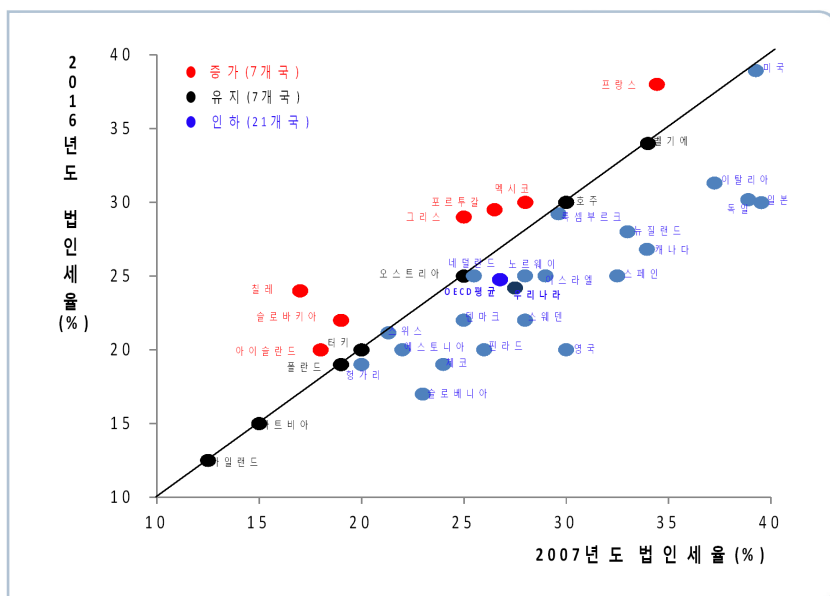
■ 법인세율 인상에 대한 입장

- 2016년 말 기획재정부위원회 조세소위 회의록에 따르면, 야당(더불어민주당, 국민의당)은 세율인상에 찬성한 반면, 행정부(기획재정부)와 여당(당시 새누리당)은 세율인상 반대
 - 2016년 세법개정 결과, 세율은 유지하되 일부 법인세 조세감면제도 정비
- 학계는 찬성과 반대 의견이 모두 공존

■ 글로벌 금융위기 이후 14개국은 법인세율(지방세·부가세 포함)을 유지하거나 인상한 반면, 나머지 21개국은 세율을 인하

- 라트비아(15%)가 2016년부터 OECD에 포함되어 OECD평균(25.1%→24.8%) 이 하락함에 따라, 우리나라 법인세율(24.2%)은 평균에 더욱 근접

[그림 22] 글로벌 금융위기 이후 법인세율(지방세·부가세 포함) 변화: 2007~2016년



주: 대각선(45도)은 2007년과 2016년 세율이 같으며, 대각선 위(아래)는 세율이 인상(인하)된 국가

자료: OECD Tax Database, IBFD 자료를 토대로 국회예산정책처 작성



■ 세율인상 찬성의견

- 빠르게 증가하는 복지재원의 확보 및 재정건전성의 회복수단의 하나
 - 2008~2016년 연평균증가율 : 법인세액(3.6%), 명목GDP(5.1%)
- 최고세율 22%는 OECD국가의 평균 22.7%(2016년)에 비하여 낮은 수준
 - 경제규모가 비슷한 멕시코(30%), 호주(30%), 네덜란드(25%), 이탈리아(27.5%)와 비교해도 우리나라 법인세 최고세율이 낮은 편
- 법인세 실효세율⁶²⁾이 2008년 20.5%에서 2015년 16.1%로 지속적으로 하락하는 등 기업의 실질적인 조세부담이 낮음
 - 실효세율(외국납부세액 포함) : 2008년(21.1%) → 2015년(17.7%)
- 세율인상을 통한 고용증가와 투자확대와 같은 경제적 파급효과는 적었으며, 대기업 위주의 정책으로 양극화 초래 가능성
- 우리나라의 법인세 비중은 OECD평균보다 높지만, 이는 법인세 과세대상자가 꾸준히 증가하고 법인세를 부담하는 기업비율이 상대적으로 높은데 기인
 - 2014년 GDP대비 법인세(지방세등 포함) 비중 : 한국(3.2%), OECD평균(2.8%)

■ 세율인상 반대의견

- 최근 어려운 경제현황을 고려하면 법인세율 인상은 경기활성화에 부정적
- 지속적으로 법인세율 낮추고 있는 글로벌 조세경쟁 고려 필요
 - 글로벌 금융위기 이후 재정위기를 겪고 있는 일부 국가에서만 법인세율(지방세·부가세 포함)을 인상하였고, 나머지 국가들은 세율을 낮추거나 유지
- 법인세 실효세율이 2015년 16.1%로 낮으나, 2015년 이후에도 실효세율을 높이기 위한 다양한 정책이 시행되었고 2016년 법인세수(징수액)가 증가한 점 등을 감안하면 향후 실효세율이 증가할 가능성이 큼
 - 2016년 실효세율(2015년 12월말 결산기업 기준) : 16.6%(추정)
- 복지재원을 마련하기 위해서는 법인세율 인상보다는 각종 비과세·감면 제도를 정비하여 실효세율을 높이고, 탈세행위를 근절하는 지하경제 양성화 방안을 통해 우선적으로 세원확대가 추진되는 것이 바람직
- 2014년 기준 우리나라의 GDP대비 법인세(지방세·부가세 포함) 비중(3.2%)은 OECD 평균(2.8%)보다 높은 것으로 나타나, 법인세율 인상 없이도 높은 법인세 비중을 유지할 가능성

62) 법인세 실효세율 = 총부담세액(국세청 징수) ÷ 법인세 과세표준

■ 일부 국가에서는 특정한 정책목적을 달성하기 위해 한시적으로 부가세(surtax)를 부과하는 사례도 있음

- 프랑스(2012~2016년 시행), 포르투갈, 벨기에 등은 법인세에 부가세 형태로 재정 건전성 회복을 위한 목적세*를 부과
 - * 목적세(earmarked tax)는 특정한 재원 마련을 목적으로 하여 일반적으로 기준조세체계를 구성하지 않고 다른 세목의 세액을 과세베이스로 하여 부과하는 부가세로, 우리나라의 교육세와 농어촌특별세가 해당
- 독일은 통일재원과 관련하여 법인세와 소득세의 부가세로서 ‘연대세’를(현행 5.5% 세율) 부과하고 있고⁶³⁾, 일본은 2011년 대지진 복구를 위해 2012~2014년까지 10%의 ‘특별부흥세’를 부과한 바 있음
- 20대국회에서는 법인세 관련 지표에 부가하여 과세하는 청년세, 아동수당세 등의 목적세 신설방안이 발의
 - 청년세 : (법인세 과세표준 - 1억원) × 1%
 - 아동수당세 : 법인세액(과세표준 200억원 초과법인)의 10%, 개별소비세액의 10%, 상속세·증여세액의 30%, 금융소득종합과세액의 10% 등

마. 기타

■ 법인세와 소득세의 배당금에 대한 이중과세 조정이 개인주주는 ‘배당세액공제’로, 법인주주는 ‘수입배당금의 익금불산입제도’로 각각 이루어지고 있으나 불완전한 조정의 문제 발생

- 개인주주의 ‘배당세액공제’에서 최저 법인세율(10%)이 기준이 되고, 법인주주는 지주회사 법인의 출자율이 100%가 되지 않는 경우 익금불산입을 30~50%를 적용
- 이러한 불완전한 이중과세 조정은 법인세율 보다 높은 종합소득세율(현행 최고세율 기준 법인세율 22%, 종합소득세율 38%)을 회피하기 위해 기업의 배당을 줄이고 사내유보를 크게 하는 유인이 될 가능성
 - 법인의 사내유보금이 미래성장동력 투자로 이어지지 않을 경우, 자본공급자 입장에서 법인에 대한 투자유인이 감소할 수 있음

63) 한시적으로 시행할 예정이었으나 현재까지 시행되고 있음



- **법인세의 투자 왜곡효과를 줄이기 위해 보다 근본적인 법인세제 개편방안으로 미국에서는 현금주의 과세제도 도입이 검토되고 있음**
 - 법인세 과세체계는 발생주의 회계를 기반으로 하고 있어 과세체계가 복잡하고 자본이용에 왜곡이 발생하는 문제 내포
 - 이자비용(차입에 따른 기회비용)은 비용으로 처리되어 법인세를 경감시키지만, 배당비용(자기자본에 따른 기회비용)은 비용으로 처리되지 않음
 - 법인세제 하에서는 자기자본 증가(증자)보다 차입이 유리
 - 이에 대한 대안으로 투자시점에 발생하는 금액을 모두 비용으로 공제하고, 차입자금과 자기자본에 대한 자본비용 부담을 동일하게 하는 현금주의 과세제도가 제시
- **2000년대 들어 세계화로 자본의 이동성이 높아져 법인세제의 경우 주요국들의 세제동향을 지속적으로 살펴볼 필요**
 - 우리나라 경제는 소규모 개방경제로 성장동력 확보를 위해 향후 글로벌 조세경쟁 추이에 대한 지속적인 모니터링이 필요
 - 외환위기 이후 경제개방도가 높아지고 WTO체제 전환 등으로 해외 동향이 우리나라 조세제도에 미치는 직접적인 영향이 증가
 - 국제조세와 관련하여 세원잠식 및 소득이전(BEPS, Base Erosion and Profit Shifting)에 대응하기 위한 OECD의 BEPS 프로젝트를 주목할 필요



참고문헌



- 곽태원, “법인소득과세의 이론과 현실”, 한국조세연구원, 2005.8.
- _____, “법인세 개혁논의의 최근 동향과 우리나라 법인세 정책에 대한 시사점”, 「예산정책연구」 제1권제1호, 2012.5, pp.1-33.
- 곽태원·현진권, 「조세론」, 법문사, 2007.
- 국회예산정책처, 「조세의 이해와 쟁점: 법인세편」, 2016
- 김승래, “이명박 정부의 조세정책 평가와 차기 정부의 조세개혁 과제”, 한국재정학회 학술대회 논문집, 2012.
- 김우철, “외환위기 이후 법인세수 변동요인 분석: 기업의 세부담과 소득을 중심으로”, 「재정포럼」 제13권제2호(통권 제140호), 2008.2, pp.6-27.
- 김유찬·이유향, 「주요국의 조세제도: 독일편」, 한국조세연구원, 2009.10.
- 김완석, 「법인세법론」, 광교, 2010.
- 김진수·김재진, 손원익, “기업과세제도 선진화를 통한 기업하기 좋은 조세환경 조성”, 「재정학연구」 제9권제8호(통권 제98호), 한국조세연구원, 2004.8, pp.71-103.
- 김학수, “법인세 부담 국제비교를 위한 법인세 감면을 추정 및 시사점”, 「재정학연구」 제3권제3호(통권 제66호), 2010.8, pp.177-203.
- 박기백·김진, 「법인세부담 연구: 미시자료를 중심으로」, 한국조세연구원, 2004.
- 박승재, 「기업조세론」, 뿌브아르경제연구소, 2011.
- 삼일회계법인, 「법인세 조사와 대책」, 삼일인포마인, 2016
- _____, 「2017년 신고대비 법인세 조정과 신고 실무」, 삼일인포마인, 2016.10
- 손원익, 「주요국의 기업과세제도」, 한국조세연구원, 1999.
- 안종석, 「파트너십 과세제도 도입방안」, 한국조세연구원, 2007.6.
- _____, 「법인세 과세체계의 근본적 개혁에 관한 연구」, 한국조세연구원, 2012.
- 안종석·김성태, “법인세 과세체계의 근본적 개혁에 관한 연구”, 「재정포럼」 제202호, 한국조세연구원, 2013.4, pp.87-90.
- 안종석·전병목, “자본소득 분리과세에 대한 연구: DIT를 중심으로”, 「재정포럼」 제13권제6호(통권144호), 한국조세연구원, 2008.6, pp.54-56.
- 안종석·전영준, 「미래 환경 변화에 대비한 조세체계 개편방안 연구」, 한국조세



- 연구원, 2011.
- 위평량·김우찬, 「실효법인세율, 기업의 투자, 그리고 고용에 관한 실증분석」, ERRI 경제 개혁연구소, 2011.5.
- 이영숙, 「글로벌 금융위기 이후 OECD 국가들의 세계개편 동향 연구」, 경제현안 분석 제88호, 국회예산정책처, 2015.2.
- 전병목·구자은·정희선, 「주요국의 합병 및 분할세제」, 한국조세연구원, 2008.
- 황남석, “최근 한국 법인세제의 동향: 조직재편세제를 중심으로”, 「경희법학」 제 47권제1호, 경희법학연구소, 2012.3, pp.263-284.

Auerbach, Alan J., *A Modern Corporate Tax*, The Center for American Progress and The Hamilton Project, 2010.12.

IBFD Tax Research Platform.

Kay, J.A. and King, Mervyn A., *The British Tax System*, Oxford University Press, 1990(5rd edition), pp.164-165.

OECD Revenue Statistics.

OECD Tax Policy Studies, *Fundamental Reform of Corporate Income Tax*, No. 16, 2007.

Webber, Carolyn and Aaron Wildavsky, *A History of Taxation and Expenditure in the Western World*, New York: Simon and Schuster, 1986, p.548.

Zodrow and Mieszkowski, “Introduction: The Fundamental Question in Fundamental Tax Reform,” *United States Tax Reform in the 21st Century*, Cambridge University Press, 2002.

2017 조 세 의 이 해 와 쟁 점

③ 법인세

발간일	2017년 6월 1일
발행인	김춘순 국회예산정책처장
편 집	경제분석실 세제분석과
발행처	국회예산정책처 서울특별시 영등포구 의사당대로 1 (tel 02 · 2070 · 3114)
인쇄처	원양산업(주) (tel 02 · 2263 · 9262)

내용에 관한 문의는 국회예산정책처 세제분석과로
연락해주시기 바랍니다. (tel 02 · 788 · 3778)

ISBN 978-89-6073-995-6 93350

© 국회예산정책처, 2017