2026년도 연구용역보고서

조세지출 분류체계 개선방안 연구:
효과적인 조세지출 평가 및 관리를 위한 제도개선 검토

- 2026. 9. -

이 연구는 국회예산정책처의 연구용역사업으로 수행된 것으로서, 보고서의 내용은 연구용역사업을 수행한 연구자의 개인 의견이며, 국회예산정책처의 공식 견해가 아님을 알려드립니다.

연구책임자

경상국립대학교 경제학부 교수 이 상 엽

조세지출 분류체계 개선방안 연구:
효과적인 조세지출 평가 및 관리를 위한 제도개선 검토

2026. 9월

책임연구원 이상엽
공동연구원 김애진

목 차

요약

제Ⅰ장. 서론 ····· 1

1. 연구 배경 및 필요성 ····· 1
2. 연구 범위 및 내용 ····· 2

제Ⅱ장. 조세지출 현황과 관리체계의 문제점 ····· 4

1. 조세지출 현황 ····· 4
   가. 조세지출의 개념 및 유형 ····· 4
   나. 국세 감면 규모 및 추이 ····· 5
   다. 유형별 국세 감면현황 ····· 7
   라. 관리유형별 현황 ····· 8
   마. 조세지출 성과관리 제도 및 운영 현황 ····· 9
2. 관리체계의 문제점 ····· 10
   가. 조세지출 총량 확대와 국세감면율 관리의 한계 ····· 10
   나. 현행 분류체계의 문제점 ····· 11
   다. 성과평가 결과의 활용 한계 ····· 12
   라. 일몰제도와 정비 연계의 실효성 부족 ····· 13
   마. 정보공개 체계의 한계 ····· 14
3. 소결 ····· 15

제Ⅲ장. 기준조세체계 수립 및 적용 ····· 16

1. 기준조세체계의 개념 및 접근법 ····· 16
   가. 조세지출과 기준조세체계의 개념 ····· 16
   나. 기준조세체계 설정 접근법 ····· 19
   다. 기준조세체계의 구성요소와 설계원칙 ····· 23
   라. 구조적 감면의 개념과 국제기준상 유형 ····· 24
2. 해외 주요국 사례 ····· 26
   가. 검토의 목적과 범위 ····· 26

나. 캐나다 ····· 27
다. 호주 ····· 28
라. 콜롬비아·칠레 ····· 30
마. 미국 ····· 33
바. 영국 ····· 34
사. 벨기에·독일 ····· 35
3. 우리나라 기준조세체계 수립 방향 및 원칙 ····· 36
가. 선행연구의 검토 ····· 37
나. 접근법의 선택: 혼합(Hybrid) 접근법 ····· 38
다. 4대 기본원칙 ····· 40
라. 구조적 감면의 기능 중심 분류체계 ····· 41
마. 조세지출 분류기준 ····· 47
바. 기준조세체계 운영을 위한 거버넌스 ····· 53
4. 세목별 기준조세체계(안) ····· 55
가. 소득세 기준조세체계(안) ····· 55
나. 법인세 기준조세체계(안) ····· 74
다. 부가가치세 기준조세체계(안) ····· 87
5. 주요 항목의 조세지출 재검토 ····· 97
가. 선행연구의 검토 결과와 재검토의 필요성 ····· 98
나. 소득세 관련 재검토 ····· 99
다. 법인세 관련 재검토 ····· 113
라. 부가가치세 관련 재검토 ····· 120
마. 종합 재분류 결과 ····· 129
바. 「2026년도 조세지출예산서」와의 비교 ····· 132

제Ⅳ장. 해외사례 ····· 142

1. 국제기구의 조세지출 평가체계 ····· 142
가. IMF ····· 142
나. OECD ····· 147
다. World Bank ····· 150

2. 해외 주요국 사례 ····· 155
가. 네덜란드 ····· 155
나. 캐나다 ····· 170
다. 아일랜드 ····· 187
라. 독일 ····· 206
3. 소결 및 시사점 ····· 218
가. 국제기구 및 주요국 사례의 요약 ····· 218
나. 국내 제도와의 비교 ····· 221
다. 시사점 ····· 221

제Ⅴ장. 조세지출 관리체계 제도개선 방안 ····· 226

1. 조세지출 관리범위와 정비 대상 우선순위의 명확화 ····· 226
가. 분류체계 개편 ····· 226
나. 구조적 감면과 실질적 관리대상의 구분 ····· 227
다. 정비 대상의 우선순위 설정 ····· 228
라. 분류 변경에 따른 총량지표의 비교 가능성 확보 ····· 229
마. 기준조세체계 운영을 위한 거버넌스 ····· 231
2. 조세지출과 직접지출의 연계 강화 ····· 232
가. 유사 조세지출 및 관련 재정사업 정보의 연계 공개 ····· 232
나. 조세지원 방식 선택의 적절성 검토 ····· 234
다. 부처별 예산자료를 통한 조세지출·직접지출 연계 정보 제공 ····· 236
3. 조세지출 평가의 실효성과 신뢰성 제고 ····· 239
가. 평가대상의 선정기준과 심층평가 수준의 차등화 ····· 239
나. 조세특례의 도입단계와 존치단계 평가기준의 연계 강화 ····· 242
다. 분석방법의 표준화와 평가품질 관리 강화 ····· 244
라. 예비타당성평가 면제항목의 사후검증 강화 ····· 246
4. 평가결과의 표준화와 환류 강화 ····· 250
가. 평가결론 및 등급별 후속조치의 표준화 ····· 250
나. 평가결과의 반영과 국회에 대한 설명책임 강화 ····· 253
다. 평가결과와 후속조치의 통합 공개 ····· 255

라. 적용기한 관리의 실효성 제고와 장기 운영 항목의 주기적 재평가 ····· 256
마. 총량관리와 개별 조세지출 평가·정비의 연계 ····· 258
5. 조세지출결산의 국가결산 연계와 외부 점검체계 강화 ····· 263
가. 조세지출결산서와 국가결산 절차의 연계 ····· 263
나. 감사원의 외부 점검과 독립재정분석 강화 ····· 266

제Ⅵ장. 결론 및 정책제언 ····· 270

1. 연구결과의 종합 ····· 270
2. 정책제언 ····· 271
가. 조세지출 관리범위와 정비 우선순위의 명확화 ····· 271
나. 조세지출과 직접지출의 연계 강화 ····· 272
다. 평가의 실효성과 신뢰성 제고 ····· 272
라. 평가결과의 표준화와 정비·환류 강화 ····· 273
마. 조세지출결산과 외부 점검체계 강화 ····· 273
3. 단계별 추진방향 ····· 274

참고문헌 ····· 278

표 목 차

<표 Ⅱ-1> 조세지출 유형 ····· 4
<표 Ⅱ-2> 조세지출 성과관리 운영 현황 ····· 9

<표 Ⅲ-1> 기준조세체계 설정 접근과 국가별 채택 현황 ····· 21
<표 Ⅲ-2> 3단계 분류 절차 ····· 48
<표 Ⅲ-3> 양도소득세 세율 구조 및 기준조세체계 여부 ····· 72
<표 Ⅲ-4> 소득세 재분류 대상 항목 ····· 102
<표 Ⅲ-5> 소득세 향후 추가 논의 대상 항목 ····· 111
<표 Ⅲ-6> 법인세 향후 추가 논의 대상 항목 ····· 119
<표 Ⅲ-7> 부가가치세 재분류 대상 항목 ····· 125
<표 Ⅲ-8> 부가가치세 향후 추가 논의 대상 항목 ····· 127

<표 Ⅳ-1> 네덜란드 조세지출 평가·관리의 제도체계 ····· 155
<표 Ⅳ-2> 네덜란드의 조세지출 모니터링 대상 판단기준 ····· 157
<표 Ⅳ-3> 네덜란드 TFR의 주요 검토사항 ····· 159
<표 Ⅳ-4> 네덜란드 조세지출의 주요 평가항목 ····· 161
<표 Ⅳ-5> 네덜란드 조세지출 평가결과의 공개 예시 ····· 162
<표 Ⅳ-6> 네덜란드 조세지출 평가의 후속조치 유형 ····· 163
<표 Ⅳ-7> 네덜란드 조세지출의 일몰 및 정비 사례 ····· 166
<표 Ⅳ-8> 네덜란드 조세지출 평가·관리제도의 주요 특징 ····· 169
<표 Ⅳ-9> 캐나다 조세지출 평가·관리의 제도체계 ····· 171
<표 Ⅳ-10> 캐나다 조세지출 항목별 공시정보 ····· 173
<표 Ⅳ-11> 캐나다 조세지출의 추계방법 ····· 175
<표 Ⅳ-12> 캐나다 조세지출의 주요 공시정보 ····· 176
<표 Ⅳ-13> 캐나다 조세지출의 주요 평가항목 ····· 179
<표 Ⅳ-14> 캐나다 조세지출 평가결과의 공개체계 ····· 181
<표 Ⅳ-15> 캐나다 조세지출의 정비 현황 공시 예시(화석연료 부문 지원) ····· 184

<표 Ⅳ-16> 캐나다 조세지출 평가·관리제도의 주요 특징 ····· 186
<표 Ⅳ-17> 아일랜드 조세지출 평가·관리의 제도체계 ····· 188
<표 Ⅳ-18> 아일랜드 조세지출의 정의·분류와 보고 대상 ····· 192
<표 Ⅳ-19> 아일랜드의 조세지출 정비 우선대상 기준 ····· 194
<표 Ⅳ-20> 아일랜드의 신규 조세지출 사전심사 기준 ····· 195
<표 Ⅳ-21> 아일랜드 조세지출의 주요 사후평가 항목 ····· 196
<표 Ⅳ-22> 아일랜드 조세지출 평가결과의 공개체계 ····· 198
<표 Ⅳ-23> 아일랜드 조세지출 평가결과의 정책적 활용과 구속력 ····· 199
<표 Ⅳ-24> 아일랜드 조세지출의 일몰조항 운영 ····· 200
<표 Ⅳ-25> 아일랜드 조세지출의 재정통제 장치 ····· 202
<표 Ⅳ-26> 아일랜드 조세지출 평가·관리제도의 주요 특징 ····· 205
<표 Ⅳ-27> 독일 조세지출 평가·관리의 제도체계 ····· 207
<표 Ⅳ-28> 독일 조세혜택의 정비 검토 관련 정보 ····· 209
<표 Ⅳ-29> 독일 위탁평가의 평가차원과 등급체계 ····· 211
<표 Ⅳ-30> 조세혜택의 재정통제 원칙과 제30차 보조금보고서상 운영 현황 ····· 214
<표 Ⅳ-31> 독일 조세지출 평가·관리제도의 주요 특징 ····· 217
<표 Ⅳ-32> 국제기구 권고의 비교 ····· 218
<표 Ⅳ-33> 주요국의 국제기구 원칙 적용 ····· 219
<표 Ⅳ-34> 국내 검토 방향 ····· 222

<표 Ⅴ-1> 조세지출 분류체계 개편(안) ····· 226
<표 Ⅴ-2> 정비대상 우선순위 설정 기준(안) ····· 228
<표 Ⅴ-3> 「2026년 조세지출 기본계획」의 방향과 향후 과제 ····· 229
<표 Ⅴ-4> 조세지출과 직접지출의 연계 강화를 위한 법령·지침 정비방안 ····· 237
<표 Ⅴ-5> 재정규모에 따른 평가방식과 심층평가 수준 차등화 방안 ····· 241
<표 Ⅴ-6> 조세지출 평가의 실효성과 신뢰성 제고를 위한 법령·지침 정비사항 ····· 247
<표 Ⅴ-7> 평가등급별 판단기준과 기본 후속조치 ····· 251
<표 Ⅴ-8> 평가결과의 표준화와 환류 강화를 위한 법령·지침 정비사항 ····· 259
<표 Ⅴ-9> 조세지출결산의 국가결산 연계와 외부 점검체계 강화를 위한 법령 정비사항 ····· 268

그 림 목 차

<그림 Ⅱ-1> 국세감면액 및 국세감면율 추이 ····· 5
<그림 Ⅱ-2> 유형별 국세 감면액 현황 ····· 6
<그림 Ⅱ-3> 관리유형별 국세감면액 현황 ····· 8

<그림 Ⅳ-1> 아일랜드 조세지출의 세수감소액 규모별 평가주기와 분석수준 ····· 201

<그림 Ⅵ-1> 조세지출 관리체계 개선과제의 단계별 추진방향 ····· 275

요 약

Ⅰ. 서 론

❑ 조세지출(tax expenditure)은 비과세·감면·소득공제·세액공제 등을 통해 납세자의 세부담을 경감하는 간접적 재정지원 수단임

- ㅇ 세입을 포기하는 방식으로 운영되므로 규모와 효과를 예산지출에 비해 사전에 명확히 파악하기 어렵고, 재정의 투명성·효율성·책임성 측면에서 지속적인 평가와 관리가 요구됨

❑ 「2026년도 조세지출예산서」에 따르면 2026년 국세감면액은 80조 5,277억 원으로 전년 대비 4조 558억 원(5.3%) 증가하여 처음으로 80조 원을 상회할 전망임

- ㅇ 국세감면율은 16.1%로 법정한도 16.5%를 하회할 전망이나, 국세감면액 자체는 계속 증가하고 있어 법정한도 준수 여부만으로 총량관리의 성과를 판단하기 어려움

❑ 보다 중요한 문제는 조세지출의 타당성과 효과성을 점검하고 불필요한 항목을 정비해야 할 평가·환류 장치가 충분히 작동하지 못하고 있다는 점임

- ㅇ 조세특례 성과평가 결과가 세법개정과 실제 정비로 충분히 이어지지 못하고, 일몰제도도 반복적인 연장으로 종료·재설계 기능이 약화되는 측면이 있음
- ㅇ 심층평가 운용지침은 분석항목 중심으로 구성되어 있어 세부 분석기준과 방법을 충분히 제시하지 못하므로 평가항목·활용자료·분석방법 및 정비방향 제시방식을 표준화할 필요가 있음

❑ 본 연구는 조세지출 총량 확대 자체보다 관리대상 범위, 평가체계, 정비·환류체계, 정보공개 및 사후관리 체계를 상호 연계된 제도개선 과제로 검토함

- ㅇ 어떤 항목을 실질적 관리대상으로 볼 것인지, 어떤 기준으로 평가할 것인지, 평가결과를 어떻게 정비조치와 연계할 것인지, 그 과정과 결과를 어떻게 공개·점검할 것인지를 순차적으로 검토함

Ⅱ. 조세지출 현황과 관리체계의 문제점

❑ 2026년 국세감면액은 80조 5,277억 원으로 전년 대비 5.3% 증가할 전망이며, 국세감면율은 16.1%로 법정한도 16.5%를 0.4%p 하회할 것으로 예상됨

- ㅇ (근거법률별) 「조세특례제한법」상 조세지출 42.2조 원(52.4%), 개별세법상 조세지출

38.1조 원(47.3%), 경과조치에 따른 조세지출 0.2조 원(0.3%)으로 구성됨

○ (세목별) 소득세 49.5조 원(61.5%), 부가가치세 13.5조 원(16.8%), 법인세 12.8조 원(15.8%)으로 3대 세목이 전체의 94.1%를 차지함

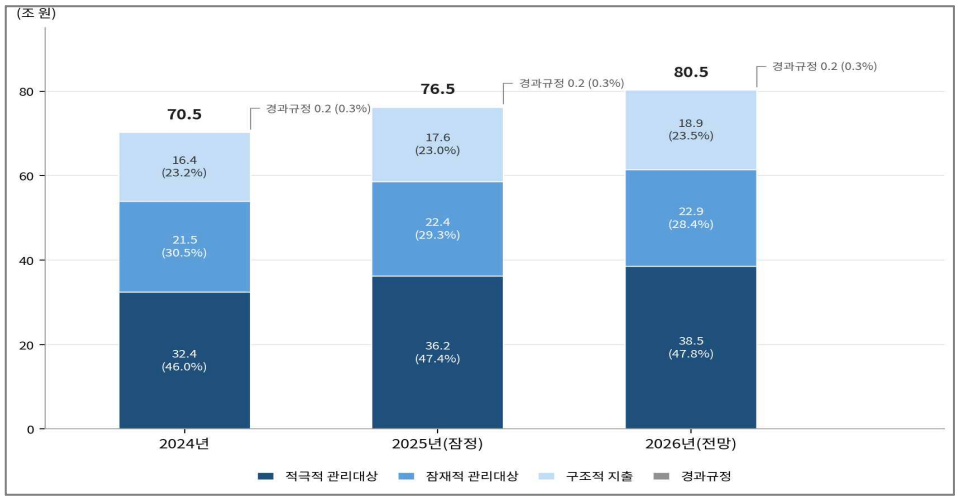
○ (분야별) 사회복지 28.5조 원(35.4%), 산업·중소기업 및 에너지 17.9조 원(22.3%), 보건 12.7조 원(15.8%), 농림수산 6.0조 원(7.5%) 등 4대 분야가 전체의 81.0%를 차지함

– 2026년 조세지출과 재정지출을 합한 정부지출은 808.5조 원이며, 이 가운데 조세지출의 비중은 10.0%임

❑ 「2026년도 조세지출예산서」 상 전체 항목은 경과규정 36개를 포함하여 278개이며, 운영 중인 242개는 적극적 관리대상 191개, 잠재적 관리대상 43개 및 구조적 지출 8개로 구분됨

○ 적극적 관리대상과 잠재적 관리대상을 합한 관리대상 조세지출은 61조 3,652억 원으로 전체 국세감면액의 76.2%에 해당함

[관리유형별 조세지출 현황]



❑ 우리나라의 조세지출 성과관리체계는 조세지출 기본계획, 부처 자율평가, 조세특례 예비타당성평가, 의무·임의심층평가, 일몰제도 및 국세감면한도로 구성됨

○ 2025년에는 예비타당성평가 1건과 심층평가 27건(의무 23건, 임의 4건)이 실시되었으며, 2026년에는 예비타당성평가 1건과 심층평가 31건(의무 14건, 임의 17건)을 실시할 계획임

❑ (조세지출 총량 확대와 국세감면율 관리의 한계) 국세감면액과 적극적 관리대상의 규모가 함께 증가하고 있어 평가·정비가 필요한 조세지출의 규모도 확대되고 있음

○ 적극적 관리대상은 2024년 32.4조 원에서 2026년 38.5조 원으로 증가할 전망이어서, 국세감면액의 증가가 구조적 지출에 한정된 현상이 아님을 보여줌

○ 국세감면율은 국세감면액과 국세수입총액을 함께 반영하므로 국세감면액이 증가하더라도 국세수입이 더 빠르게 증가하면 하락할 수 있어 실질적인 정비성과를 충분히 나타내지 못함

○ 국세감면한도는 직전 3개 연도 평균 국세감면율에 0.5%p를 더하여 산정하므로 과거의 높은 감면율이 이후 관리기준을 높이는 구조이며, 한도 초과 시 자동적인 교정조치도 없음

❑ (현행 분류체계의 문제점) 세목별 기준조세체계를 명문화하지 않은 상태에서 구조적 지출, 잠재적 관리대상 및 적극적 관리대상을 구분하고 있어 분류의 일관성과 설명력이 충분하지 않음

○ 특정성·대체가능성·폐지가능성만으로는 항목별 정책적 성격과 정비 필요성을 충분히 구분하기 어려우므로 정책목표의 현재성, 운영기간, 감면 규모와 증가율, 수혜자 귀착, 유사 재정사업과의 중복, 직접지출 대체 가능성 및 일몰연장 이력을 함께 고려할 필요가 있음

❑ (성과평가 결과의 활용 한계) 조세특례 심층평가는 일몰 도래 항목의 존치 여부를 판단하는 핵심 장치이나, 평가결론이 구체적인 정비방향으로 이어지지 못하는 경우가 있음

○ 2025년 심층평가 27건의 최종 의견은 재설계 8건, 일몰종료 1건, 유지 18건으로 26건이 제도의 전부 또는 일부 유지를 전제로 함

○ 2015~2025년 의무심층평가 132건 가운데 폐지 또는 장기적인 축소·폐지가 제안된 사례는 26건이었으나 실제 폐지된 항목은 6건에 그침

○ 평가보고서가 타당성·효과성의 문제를 지적하면서 유지와 제도개선을 함께 제시할 경우, 세법개정 과정에서 개선사항이 반영되지 않은 채 일몰만 연장될 가능성이 있음

❑ (일몰제도와 정비 연계의 실효성 부족) 일몰제도는 감면의 기득권화를 방지하기 위해 도입되었으나 반복적인 연장으로 본래의 종료·재설계 기능이 약화되었음

○ 2025년 일몰 도래 72개 항목 중 7개가 폐지되고 65개가 연장되었으며, 연장된 65개 중 45개는 단순 연장, 20개는 제도개선을 병행한 연장임

○ 적극적 관리대상 191개 중 일몰기한이 없는 항목은 63개(33.0%), 4회 이상 연장된 항목은 71개(37.2%)이며, 일몰기한이 없는 적극적 관리대상의 2026년 감면액은 약 10조 원임

❑ (정보공개 체계의 한계) 항목별 추계모형, 활용자료 및 주요 전제가 충분히 공개되지 않아 추계의 적정성과 전망오차의 원인을 외부에서 검증하기 어려움

○ 국회예산정책처는 2026년 국세감면액을 81.5조 원으로 전망하여 정부 전망 80.5조 원과 1조 원의 차이를 보였으며, 2024년 조세지출 전망오차도 최근 10년 중 가장 큰 수준으로 분석됨

○ 정비성과도 항목 수가 아니라 신설·확대·축소·폐지·단순 연장 및 제도개선 연장 등 정비

유형별 세수효과를 중심으로 제시할 필요가 있음

❑ (소결) 조세지출 관리체계 개선은 ① 기준조세체계와 관리대상 범위의 명확화, ② 평가항목과 평가결론의 표준화, ③ 평가결과와 일몰·세법개정의 연계, ④ 항목별 추계방법과 정비효과의 공개, ⑤ 조세지출결산을 통한 사후검증 강화의 방향으로 추진할 필요가 있음

Ⅲ. 기준조세체계 수립 및 적용

❑ (기준조세체계 설정의 필요성) 조세지출은 기준조세체계에서 벗어나 특정한 정책목적을 달성하기 위해 납세자의 세부담을 경감하는 제도이므로, 기준조세체계가 명시되지 않을 경우 조세지출의 범위를 일관되게 확정하기 어려움

- ㅇ 기준조세체계는 세목의 골격을 이루는 과세기본구조와, 비과세·감면의 형태를 취하더라도 조세제도의 기능 수행에 필요한 구조적 감면을 함께 포괄하는 개념임
  - – 조세지출은 과세기본구조로부터의 이탈이 아니라 구조적 감면을 포함한 기준조세체계 전체로부터의 이탈로 파악함
  - – 기준조세체계는 학술적 개념에 그치지 않고 국세감면율의 산정범위, 성과평가의 대상범위 및 일몰제도의 적용범위를 실질적으로 결정하는 제도적 기준임
- ㅇ 따라서 기준조세체계를 넓게 설정할수록 조세지출로 식별되는 항목과 국세감면율이 축소되고, 좁게 설정할수록 공시범위와 관리부담이 확대되므로 판단기준과 근거를 투명하게 공개할 필요가 있음

❑ (주요국의 기준조세체계 설정 사례) 주요국과 국제기구는 기준조세체계를 명시적으로 설정하고 구조적 감면으로 인정하는 요소와 판단근거를 공개하며, 판단이 어려운 항목을 별도로 식별할 것을 공통적으로 제시함

- ㅇ 캐나다·호주·콜롬비아는 세목별 기준조세체계를 과세단위·과세기간·과세기반·세율 등 구성요소 단위로 명시하고, 미국·영국·벨기에·칠레는 기준조세체계의 정의 또는 판단원칙을 제시하며, 독일은 기준조세체계 대신 보조금 개념을 통해 관리범위를 설정함
- ㅇ 캐나다는 판단이 어려운 항목을 참고항목(memorandum items)으로 별도 공시하고, 미국은 규범적 기준과 준거법률 기준의 추계를 함께 제시하며, 영국은 모든 감면을 목록화한 뒤 구조적·비구조적으로 구분하고 지속적으로 재검토함
- ㅇ 칠레와 콜롬비아는 국제기구의 기술지원을 계기로 기준조세체계의 정의와 판단기준을 구체화한 사례로서, 외부의 전문적 검토가 기준조세체계의 정립과 보고체계의 개선을 촉진

할 수 있음을 보여줌

- 두 국가에 대한 IMF/OECD의 권고는 서로 다른 접근에서 출발하였음에도 의무적 사회보험료 관련 공제를 기준조세체계에 포함하는 방향으로 일치하며, 이는 우리나라에서 의무적 사회보험료 관련 공제를 구조적 감면으로 재분류하는 것이 국제기준에 부합함을 시사함

❑ (기준조세체계 수립 방향과 기본원칙) 우리나라는 기준조세체계의 구성요소를 법령이나 공식 지침에서 명시적으로 제시하지 않은 채 조세지출예산서를 작성하고 있어 경제적 실질이 유사한 특례가 서로 다르게 분류될 수 있음

○ 본 연구는 현행 세법의 과세구조를 출발점으로 하되 개별 규정의 조세제도상 기능과 정책목적을 함께 고려하는 혼합(Hybrid) 접근법을 적용함

○ 이는 규범적 접근이 현실적으로 과세하기 어려운 항목까지 조세지출로 식별할 수 있고, 준거법률 접근은 정책목적으로 도입된 특례까지 기준조세체계에 포함할 수 있다는 각각의 한계를 보완하기 위한 것임

○ 기준조세체계 수립의 기본원칙으로 ① 명확성·투명성, ② 체계적 일관성, ③ 구조적 요소의 명시적 분리, ④ 정책적 유용성의 4대 원칙을 적용함

○ 다만 본 연구의 기준조세체계(안)는 현행 분류와의 연속성을 유지하면서 국제기준을 반영한 하나의 설정방안으로서 유일하거나 확정적인 기준을 제시하려는 것이 아니며, 판단이 달라질 수 있는 항목은 현행 조세지출예산서의 분류를 원칙적으로 유지함

❑ (구조적 감면의 기능 중심 분류체계) 구조적 감면은 조세제도의 본질적 기능을 수행하기 위해 필요한 범위에서 기준조세체계에 포함되는 규정으로 보고, 국제기구의 유형과 국내 선행연구를 토대로 7개 기능유형과 10개 세부범주를 제시함

○ 7개 기능유형은 ① 과세표준 정의, ② 담세력 조정(과세단위·귀속시기·필수소비), ③ 이중과세 조정, ④ 행정효율성(개산공제형·행정문턱값형), ⑤ 조세조약 이행, ⑥ 공적기능 대행, ⑦ 의무·비재량 지출로 구성됨

○ 국내 선행연구의 판단기준을 기능별로 구체화하되 ⑤·⑦은 국제기준에서 새로 추가하였으며, ⑥을 제외한 여섯 유형은 IMF/OECD·World Bank가 제시한 구조적 감면의 유형에 대응함

- 국제기준에 직접 대응하지 않는 ⑥ 공적기능 대행요소는 적용요건을 엄격하게 해석하여 그 범위를 제한함

- 과세단위, 과세대상, 세율구조 및 과세기간 등 세목의 골격을 이루는 과세기본구조는 기능유형에 따른 판단 없이 기준조세체계를 구성하는 요소로 인정함
- 기능유형에 해당하더라도 해당 기능을 수행하기 위해 필요한 범위를 초과하는 부분은 정책목적의 조세지출로 분류함

❑ (조세지출 분류기준과 3단계 분류절차) 개별 규정은 기준조세체계(●), 정책목적의 조세지출(◯) 및 환급형 세액공제(◎)로 구분하고, 판단에 잠정성이 있는 경우 추가 검토 표시(▲)를 함께 부여함

- 분류는 기준조세체계 대조(1단계) → 이탈방향 심사(2단계) → 기능유형 심사(3단계)의 순으로 실시하며, 세부담을 증가시키는 규정(가산세, 부당행위계산부인, 중과세율 등)은 기준조세체계에 포함하여 음(-)의 조세지출이 발생하지 않도록 함
- 폐지가능성은 조세제도상 기능이 아니라 정책결정의 실현가능성에 관한 요소이므로 분류기준에서 제외하며, 정책목적의 조세지출이라도 폐지가 어렵다는 이유만으로 기준조세체계에 포함하지 않음으로써 분류결과에 대한 외부 검증이 가능하도록 함
- 특정성과 대체가능성은 구조적 감면의 기능유형에 해당하지 않는 규정의 성격을 확인하기 위한 보조적 판단요소로만 활용함
- 분류는 조문 단위가 아니라 항목 단위로 실시하여 하나의 조항에 구조적 요소와 정책적 요소가 함께 있는 경우 이를 구분함(예: 장기보유특별공제의 기본공제율과 1세대1주택 확대분)
- 추가 검토 항목(▲)은 재검토가 완료될 때까지 현행 계상 여부를 잠정적으로 유지하여 계상된 항목은 ◯▲, 미계상 항목은 ●▲로 표시하고, 각각의 세수효과를 별도의 소계로 제시하며, 재검토 시한은 지정일부터 일정 기간(예: 3년) 이내로 설정함
- 환급형 세액공제는 산출세액을 초과하는 부분이 현금급여에 해당하므로 세출예산과 연계하여 관리하고 조세감면 상당액과 현금급여 상당액을 구분하여 제시할 필요가 있음

❑ (세목별 기준조세체계(안)의 적용 결과) 기준과 분류절차를 소득세·법인세·부가가치세에 적용하여 세목별 기준조세체계(안)를 과세단위, 과세대상 및 세율구조의 순으로 구체화함

- 현행 조세지출 분류와 본 연구의 분류 사이에는 양방향의 불일치가 존재함
- 의무적 사회보험료 관련 공제와 같이 현재 조세지출로 관리되고 있으나 기준조세체계에 포함하는 것이 타당한 항목이 있는 반면, 근로소득세액공제·표준세액공제·전자계산서 발급 세액공제처럼 현재 조세지출예산서에 계상되지 않았으나 정책목적의 조세지출로 볼 항

목도 존재함

- ㅇ 이러한 불일치는 관리대상의 범위가 기준조세체계에 따른 판단이 아니라 기존의 분류 관행에 따라 형성되어 왔음을 보여줌
- ㅇ 주요 항목을 재검토한 결과 재분류 대상은 소득세 9개와 부가가치세 5개이며, 법인세에서는 별도의 재분류 대상이 확인되지 않았음
- ㅇ 추가 검토 항목은 소득세 12개, 법인세 5개 및 부가가치세 5개로 총 22개임
- ㅇ 현행 계상을 유지하되 추가 검토가 필요한 항목(◯▲) 가운데 금액이 확인되는 항목의 소계는 약 3.0조 원이며, 현행 미계상을 유지하되 추가 검토가 필요한 항목(●▲)인 1세대1주택 양도소득 비과세, 상장주식 소액주주 양도소득 비과세, 의료·교육용역 면세 등은 감면 규모를 우선적으로 추계할 필요가 있음

❑ (재분류에 따른 총량지표의 변화와 단계적 적용) 본 연구의 재분류를 「2026년도 조세지출예산서」 전망치에 적용하면 국세감면액과 국세감면율이 크게 달라지므로 분류 변경의 효과와 실제 조세지원 규모의 변화를 구분하여 제시할 필요가 있음

- ㅇ 국세감면액의 감소요인은 환급형 세액공제인 근로장려금·자녀장려금 약 5.4조 원의 제외와 의무적 사회보험료 관련 공제의 구조적 감면 재분류이며, 증가요인은 미계상 항목의 신규 편입이나 대부분 추계되지 않아 규모를 확정하기 어려움
- ㅇ 분류 변경에 따른 시계열 단절은 법정한도 산정에도 영향을 미치므로 최소 5개 연도에 대해 동일한 기준을 소급 적용하여 재산정하거나 별도의 경과규정을 마련할 필요가 있음
- ㅇ 재분류는 ① 부록 공시, ② 세수효과 추계기준이 마련된 항목부터 본표 반영, ③ 추가 검토 항목 정리 후 전면 적용의 단계로 추진하는 방안을 검토할 수 있음

❑ (정부 분류 개선방안과의 비교) 「2026년도 조세지출예산서」의 분류 개선방안(이하 '정부안')이 기준조세체계·구조적 감면·조세지출의 3단계 분류를 제시한 것은 진전된 조치로 볼 수 있으며, 정부안의 구조적 감면 3개 항목(사용자부담 사회보험료 비과세, 연금보험료공제, 보험료 특별소득·세액공제, 16.1조 원)을 적용하면 국세감면율은 16.1%에서 13.3%로 2.8%p 하락함

- ㅇ 그러나 정부안은 기준조세체계의 명확한 정의와 분류원칙이 마련되지 않은 상태에서 도입된 것이므로, 다음과 같은 점에서 본 연구의 기준조세체계(안)와 차이가 있음
  - 첫째, 세목별 기준조세체계의 구성요소와 판단절차를 명시하지 않아 구조적 감면 3개 항목의 선정 근거와 그 밖의 항목을 제외한 근거를 외부에서 검증하기 어려움

- 둘째, 특정성·대체가능성·폐지가능성 기준은 조세제도의 기능보다 폐지의 행정적·정치적 실현가능성에 관한 요건이어서 정책목적의 조세지출이 구조적 지출로 분류될 수 있음
- 셋째, 관리유형별 구조적 지출 8개 항목(18.9조 원)과 정부안의 구조적 감면 3개 항목(16.1조 원)이 병존하나 경로우대자·장애인·부녀자·한부모 추가공제 및 자녀세액공제 5개 항목(2.8조 원)이 달리 분류된 판단근거가 제시되지 않음
- 넷째, 구조적 감면이 기준조세체계에 속한다는 위계는 제시하고 있으나, 기준조세체계 안에서 과세기본구조와 구조적 감면을 어떻게 구분하고 어떤 기능을 근거로 구조적 감면을 인정하는지에 관한 기준이 없어, 구조적 감면을 국세감면액에서 제외하는 논리적 근거가 명확하지 않음
- 마지막으로 복합적 성격의 특례를 어느 하나의 범주로 분류하도록 하면서도 그 분류가 잠정적 판단임을 표시하는 수단이 없어, 추가 검토가 필요한 항목이 확정된 항목과 동일하게 공시될 수 있음

○ 이러한 차이는 대부분 기준조세체계가 명시적으로 마련되어 있지 않은 데서 비롯되므로, 특정 항목을 구조적 감면으로 지정하는 방식보다 과세기본구조와 구조적 감면을 포함하는 세목별 기준조세체계를 먼저 수립하고 그에 따라 개별 항목을 분류하는 방식으로 전환할 필요가 있음

○ 보험료 특별소득공제와 보장성보험료 특별세액공제를 하나로 묶은 정부안과 달리, 본 연구는 의무적 건강보험료 등의 공제(●)와 임의가입 보장성보험료의 세액공제(◯)를 구분하여 후자(약 1.5조 원)는 조세지출로 유지함

❑ (기준조세체계의 제도화와 운영체계) 기준조세체계의 구성요소와 분류기준을 「조세특례제한법 시행령」 또는 재정경제부 고시에 규정하여 조세지출예산서 작성의 공식적인 기준으로 활용하고, 「국가재정법」 제88조의 국세감면액 집계가 이 기준에 따라 이루어지도록 연계하여 조세지출의 식별기준과 총량관리 지표의 산정범위를 일치시킬 필요가 있음

○ 가칭 '조세지출분석위원회'를 설치하여 기준의 설정·변경, 신설 특례의 분류 및 추가 검토 항목의 재심의를 담당하도록 하고, 기준조세체계는 일정 주기(예: 3년)로 전면 재검토하며 추가 검토 항목은 지정일부터 일정 기간(예: 3년) 이내에 최종 분류를 확정할 필요가 있음

○ 아울러 국회예산정책처가 기준조세체계의 적용결과와 분류의 적정성을 독립적으로 검토·보고하는 외부 검증체계를 마련할 필요가 있음

Ⅳ. 해외사례

❑ (국제기구) IMF, OECD 및 세계은행은 조세지출을 직접지출과 유사한 재정수단으로 보고 도입심사·사후평가·정보공개·제도정비를 예산과정 안에서 연계할 것을 공통적으로 제시함

- ㅇ (IMF) 구조화된 질문지를 평가의 최소요건으로 하고, 변화이론과 자료 여건에 따라 분석방법을 차등화하며 다년도 평가주기와 사후평가 절차를 제시함
- ㅇ (OECD) 정책목표의 달성 여부와 대안수단 대비 효율성을 핵심 평가기준으로 제시하고, 조세지출 정보를 유사한 직접지출 사업과 연계하여 예산문서에 제시할 것을 권고함
- ㅇ (세계은행) 선별(triage)을 통해 평가 우선순위를 정하고 관련성·효과성·효율성·형평성·재정지속가능성·대안의 6개 평가기준과 평가서식을 제시함

❑ (네덜란드) 법률, 정기평가 연구규정(RPE), 내각의 예산규칙 및 실무서식(TFR)이 단계적으로 연결된 구조로 운영됨

- ㅇ 모니터링 대상 조세지출은 원칙적으로 4~7년마다 평가하고, 도입심사와 사후평가에 공통질문을 적용하여 두 단계의 판단기준을 연계함
- ㅇ 평가결과와 정부의 후속조치를 동일한 표에 항목별로 공개하고, 부정적인 평가결과와 다른 결정을 하는 경우 그 사유를 의회에 설명하도록 하여 정책결정의 설명책임을 강화함

❑ (캐나다) 항목별 추계방법과 한계, 분배영향 및 관련 직접지출 정보를 표준화하여 공개하고, 환급형 세액공제 중 직접지출 성격의 항목은 일반 조세지출과 구분하여 제시함

- ㅇ 기준조세체계를 보고서 본문에 명시하고 판단이 어려운 항목을 참고항목으로 별도 공시하여 조세지출 식별의 투명성을 높이고 있음

❑ (아일랜드) 조세지출의 연간 비용에 따라 평가주기와 분석수준을 세 단계로 차등화하고, 공공지출 평가기준을 조세지출 평가에 준용함

- ㅇ 도입단계에서 사후평가에 필요한 자료와 평가방법을 정하도록 하고 신규 대규모 조세지출에는 중간점검과 사전추계의 사후검증을 적용함

❑ (독일) 재정지원(Finanzhilfen)과 조세혜택(Steuervergünstigungen)을 「보조금보고서」에서 통합적으로 제시하고, 신규 지원은 직접지출 방식을 우선 검토하도록 하는 원칙을 운용함

- ㅇ 외부 위탁평가에 관련성·효과성·지속가능성·정책수단의 적절성·투명성 및 점검체계의 공통기준과 종합등급을 적용하고, 연방감사원이 관리지침 이행 여부와 정부 후속조치를 점검함

❑ (국내 제도와의 비교) 우리나라는 일몰, 국세감면율 한도, 사전·사후평가, 조세지출예산서 및 조세지출결산서 등 기본적인 관리제도를 갖추고 있으므로 개선의 초점은 새로운 제도 도입보다 기존 제도 간 연계와 이행력 확보에 둘 필요가 있음

○ 평가과정에서 생산되는 정보가 조세지출예산서·결산서 및 후속 세법개정에 충분히 연계되지 않고, 항목별 평가결론과 정부의 후속조치 및 미반영 사유를 함께 공개하는 절차와 평가의 품질·활용을 외부에서 정기적으로 점검하는 체계가 제도화되어 있지 않음

○ 이에 따라 국내 개선과제는 ① 조세지출과 직접지출의 연계, ② 조세지출 평가에 대한 메타평가, ③ 평가·성과관리의 총괄체계로 구분할 수 있음

Ⅴ. 조세지출 관리체계 제도개선 방안

❑ (조세지출 관리범위의 명확화) 기준조세체계를 상위 범주로 설정하고 그 하위에 과세기본구조와 구조적 감면을 두며, 정책목적의 조세지출만을 조세지출예산서에 계상·공개하는 방향으로 분류체계를 개편할 필요가 있음

○ 세목별 과세기본구조, 구조적 감면의 기능유형별 범위, 개별 규정의 분류절차·표시방식 및 추가 검토 항목의 재검토 시한을 시행령 또는 고시에 명문화할 필요가 있음

○ 구조적 감면은 정책목적의 조세지출과 동일한 수준의 평가·정비 대상에서 제외하고, 개별 세수효과를 일률적으로 추계하기보다 기준조세체계의 구성요소로서 범위와 판단근거를 명확히 제시하는 방식으로 관리할 필요가 있음

[조세지출 분류체계 개편(안)]

분류	분류체계상 위치	정의	조세지출예산서 계상
기준조세체계	상위 범주(과세기본구조와 구조적 감면을 포괄)	해당 세목의 기본적인 과세구조와 조세제도의 정상적인 작동을 위해 필요한 구조적 기능을 포함하는 기준체계	계상하지 않음
과세기본구조	기준조세체계의 하위 범주	과세단위, 과세대상, 세율구조 및 과세기간 등 세목의 골격을 이루는 구조	계상하지 않음
구조적 감면	기준조세체계의 하위 범주	기준조세체계에 포함되지만 감면·비과세 등의 형태를 가지므로 정책목적의 조세지출과 구분하기 위해 기준조세체계의 구성요소로 식별하는 항목	계상하지 않음(범위·판단기준만 명시)
정책 목적의 조세지출	기준조세체계 밖	기준조세체계에서 벗어나 특정한 정책목적을 달성하기 위해 납세자의 세부담을 경감하는 항목	계상·공개

❑ (정비 대상의 우선순위 설정) 제한된 평가역량을 정비 필요성이 높은 항목에 우선 배분할 수 있도록 세수감소액 규모·증가율, 정책목표의 현재성, 반복 연장 여부, 미평가 기간, 조세

혜택의 귀착, 직접지출 대체 가능성 및 전망오차를 종합적으로 고려할 필요가 있음

[정비 대상 우선순위 설정 기준(안)]

정비 우선순위	대상 항목	주요 판단 기준	평가·관리 방향
1순위	세수감소액 규모가 크고 적용기한이 반복적으로 연장된 항목	세수감소액 규모, 연장 이력, 정책목표의 현재성, 조세혜택의 귀착	심층평가를 우선 실시하고 평가결과를 후속조치와 연계
2순위	적용기한이 없거나 장기간 평가되지 않은 항목	미평가 기간, 유사·중복 가능성, 정책환경의 변화	다년도 평가계획에 포함하고 주기적인 심층평가 실시
3순위	최근 세수감소액 증가율이나 전망오차가 큰 항목	세수감소액 증가율, 전망오차, 이용행태의 변화	전망오차의 원인을 분석하고 추계방법과 효과성을 재점검

❑ (분류 변경에 따른 총량지표의 비교 가능성 확보) 분류체계 변경 시 기존 기준과 변경된 기준에 따른 국세감면액·국세감면율·법정한도를 일정 기간 함께 제시하고, 분류 변경효과와 실제 규모 변동을 구분하여 공개할 필요가 있음

❑ (조세지출과 직접지출의 연계 강화) 동일하거나 유사한 정책목표를 가진 조세지출과 직접지출의 정보를 항목 단위로 연계하고, 조세지원 방식을 선택하거나 유지하는 근거를 대안 수단과 비교하여 제시하도록 할 필요가 있음

○ 조세지출예산서의 항목별 정보에 관련 조세지출과 재정사업의 명칭, 소관 부처, 정책목표, 수혜대상, 지원내용 및 지원규모를 표준 정보항목으로 제시할 필요가 있음

– 이를 위해 「조세특례제한법」 제142조의2에 관련 재정사업 정보를 조세지출예산서에 포함할 수 있는 근거를 두고, 구체적인 수록대상과 제시방법은 같은 법 시행령 제135조의3에서 정하는 방안을 검토할 필요가 있음

○ 소관 부처가 존치의견에서 작성하는 유사 조세지출·세출예산 분석결과를 활용하여 추가 자료작성 부담을 줄이고, 각 부처 예산안 설명자료에도 소관 조세지출과 관련 재정사업을 함께 제시할 필요가 있음

– 존치의견의 유사 조세지출·세출예산 분석은 「조세특례제한법 시행령」 제135조제5항제3호에 근거하므로, 소관 부처의 자료 제출항목과 재정당국의 취합·검증 절차를 구체화할 필요가 있음

- 고용·중소기업·농림수산·문화관광 등 조세지출과 직접지출이 함께 활용되는 분야부터 단계적으로 적용하고 운영결과에 따라 확대할 필요가 있음

❑ (조세지원 방식 선택의 적절성 검토) 신규 조세특례의 도입과 기존 조세특례의 존치를 검토할 때 직접지출·규제 등 대안수단과 비교하고 조세지원 방식을 선택한 근거를 제시하도록 할 필요가 있음

○ 예비타당성평가와 심층평가에서는 일정 규모 이상, 반복 연장 또는 수단선택의 적절성이 쟁점이 된 항목에 대해 대안수단 비교를 필수 분석사항으로 규정할 필요가 있음

- 「조세특례 예비타당성평가 운용지침」 제12조와 별지 제1호서식에 대안수단 비교결과와 조세지원 방식의 선택 근거를 기재하도록 하고, 「조세특례 심층평가 운용지침」 제17조제2항을 보완하여 일정 요건에 해당하는 항목은 재정지출 등 대안수단을 필수 분석대상에 포함하도록 할 필요가 있음

○ 비교항목은 지원대상, 지원내용, 전달체계, 지원규모, 성과 단위당 비용, 집행비용, 납세협력비용, 기대효과 및 조세혜택의 귀착을 중심으로 구성할 필요가 있음

○ 대안수단과의 비교는 직접지출을 일률적으로 우선하는 기준이 아니라 정책목표와 집행여건에 적합한 수단을 선택하기 위한 판단절차로 운영할 필요가 있음

❑ (평가대상의 선정기준과 심층평가 수준의 차등화) 의무심층평가 대상 선정기준은 현행과 같이 재정규모(300억 원)를 중심으로 유지하되, 선정된 항목에는 재정규모와 위험요인에 따라 분석범위, 평가방법 및 품질관리 절차를 차등 적용할 필요가 있음

○ 300억 원 이상인 항목은 94개로 국세감면액의 약 99%를 차지하며, 항목 간 규모의 편차가 크므로 동일한 수준의 분석을 적용하기보다 평가수준을 차등화할 필요가 있음

○ 반복 연장, 장기 미평가, 높은 전망오차, 정책목표의 변화, 수혜자 편중 및 직접지출 대체가능성 등의 위험요인이 확인되는 경우에는 금액구간과 관계없이 상위 평가수준을 적용할 필요가 있음

[재정규모에 따른 심층평가 수준 차등화 방안]

평가구분	연간 조세특례금액	적용기한 종료 시 평가방식	적용기간 중 관리
기초점검	300억 원 미만	소관 부처 존치의견의 표준 점검항목에 따라 정책목표의 현재성, 지원실적, 세수감소액 추이 및 존치 필요성을 확인	세수감소액과 성과지표를 매년 점검하고 위험요인 확인 시 임의심층평가 대상으로 선정
제1수준: 기본 심층평가	300억 원 이상 1천억 원 미만	의무심층평가 실시, 정책목표의 현재성·효과성·효율성·수혜자 귀착·추가성·유사 조세지출 및 직접지출과의 관계 분석	세수감소액 증가율과 전망오차를 매년 점검
제2수준: 강화 심층평가	1천억 원 이상 1조 원 미만	정량분석 범위 확대, 대안수단 비교를 필수 분석사항으로 포함, 조세지출평가단의 품질검토를 선택적으로 실시	세수감소액 증가율, 전망오차 및 평가결과 이행 여부를 매년 점검
제3수준: 집중 심층평가	1조 원 이상	종합적인 정량분석 또는 비용편익분석, 대안수단 비교 심화, 조세지출평가단의 품질검토 의무화	도입·연장 후 2년차에 중간점검, 세수감소액 급증 시 조기 평가

❑ (조세특례의 도입단계와 존치단계 평가기준의 연계 강화) 신규 조세특례 도입 당시의 판단과 시행 이후 성과를 비교할 수 있도록 예비타당성평가와 심층평가의 평가기준을 연계할 필요가 있음

○ 도입단계에서 정책목표, 성과지표와 연도별 목표치, 예상 세수감소액, 평가자료의 생산·관리계획, 중간점검 및 사후평가 시점, 일몰 설정 여부 및 대안수단 비교 등을 설정하고 존치단계에서 실제 실적과 비교하도록 할 필요가 있음

❑ (분석방법의 표준화와 평가품질 관리 강화) 심층평가의 분석방법과 보고내용에 관한 최소기준을 마련하고, 조세특례 성과평가 자문위원회 내에 가칭 '조세지출평가단'을 비상설 소위원회 형태로 운영하여 주요 평가에 대한 독립적 품질검토를 실시할 필요가 있음

○ 조세지출평가단은 해당 조세특례의 설계·집행 및 평가 수행에 관여하지 않은 전문가로 구성하고, 검토의견과 반영 여부를 최종 평가보고서 또는 별도의 검토서에 수록하여 공개할 필요가 있음

❑ (예비타당성평가 면제항목의 사후검증 강화) 면제요건과 판단기준을 구체화하고, 면제항목은 도입 후 일정 기간 내에 실제 세수감소액, 수혜자 귀착, 초기 성과 및 직접지출 대체 가능성을 사후 검토하도록 할 필요가 있음

○ 재해·경제위기 대응처럼 사전평가가 곤란한 경우와 단순히 정책 추진의 시급성이 제기되

는 경우를 구분하고, 한시적 정책수요에 대응한 면제 항목에는 원칙적으로 적용기한을 설정할 필요가 있음

❑ (평가결론 및 등급별 후속조치의 표준화) 심층평가의 결론을 일관된 형식으로 제시할 수 있도록 평가항목별 판정결과와 종합등급의 제시형식을 규정할 필요가 있음

○ 판정항목은 타당성, 효과성, 효율성, 형평성 및 지속가능성으로 구성하되 종합등급은 타당성·효과성·효율성을 기본 축으로 부여하고, 타당성 또는 효과성이 인정되지 않는 경우 다른 항목의 양호한 결과로 상쇄하지 않는 비상쇄 원칙을 적용할 필요가 있음

– 이를 위해 「조세특례 심층평가 운용지침」 제21조에 평가항목별 판정결과와 종합등급의 제시형식을 규정할 필요가 있음

[평가등급별 판단기준과 기본 후속조치(안)]

등급	주요 판단기준	기본 후속조치	후속관리 및 예외 적용 시 제시사항
A등급	타당성·효과성·효율성이 모두 인정되는 경우	현행 유지 또는 연장	차기 평가에서 확인할 성과지표와 점검시기
B등급	타당성은 인정되나 효과성 또는 효율성의 일부 개선이 필요한 경우	조건부 연장	개선조건, 이행기한 및 조건 미이행 시 처리방향
C등급	타당성은 인정되나 효과성과 효율성이 모두 미흡하거나 제도설계의 변경이 필요한 경우	재설계, 단계적 축소 또는 직접지출로의 전환	재설계 내용, 축소 일정, 감면율·지원한도 조정안 또는 대체수단
D등급	정책목표의 타당성 또는 정부개입의 필요성이 인정되기 어려운 경우	폐지 원칙	불가피한 유지 사유, 한시적 경과조치 및 재평가 시점
판정유보	자료의 제약으로 효과성 또는 효율성을 판단하기 어려운 경우	자료 확보 후 재평가	자료 확보계획과 재평가 시점

❑ (평가결과의 반영과 국회에 대한 설명책임 강화) 정부가 평가결과에 따른 기본 후속조치와 다른 결정을 하는 경우 그 사유, 대체조치, 이행계획 및 재평가 시한을 세법개정안 또는 조세지출예산서와 연계하여 국회에 제출하도록 할 필요가 있음

○ 평가결과와 정부의 후속조치를 조세지출예산서의 동일한 항목별 정보에서 확인할 수 있도록 최근 평가연도, 주요 판정결과, 종합등급, 정부 조치, 이행기한 및 재평가 시점을 표준 요약표로 제시할 필요가 있음

○ 「조세특례제한법」 제142조에 기본 후속조치와 다른 결정을 한 경우의 제출절차를 마련하고 「조세특례 심층평가 운용지침」 제25조에 구체적인 확인절차를 규정하되, 원칙적 반영의무의 적용범위는 종합등급 자체보다 타당성·효과성 및 효율성 등 개별 평가항목의 판정내용을 기준으로 설정할 필요가 있음

❑ (적용기한 관리의 실효성 제고와 장기 운영 항목의 주기적 재평가) 적용기한을 한 차례 연장한 조세특례가 다시 적용기한에 도달하는 경우에는 폐지 또는 재설계를 원칙으로 하고, 추가 연장은 최근 평가결과와 성과기준의 충족 여부를 토대로 판단할 필요가 있음

○ 두 차례 이상 연장된 항목은 최근 심층평가에서 유지 또는 제한적인 연장이 타당하다는 결론이 제시된 경우에 한하여 추가 연장을 허용하고, 재설계·축소·폐지가 제안된 항목을 예외적으로 연장하는 경우에는 연장 사유와 후속 정비방안을 국회에 제출할 필요가 있음

○ 적용기한이 없는 항목은 원칙적으로 5년 주기의 심층평가 대상으로 관리하고 심층평가계획에 평가대상과 평가시기를 사전에 제시할 필요가 있음

❑ (총량관리와 개별 조세지출 평가·정비의 연계) 국세감면율이 법정한도를 초과하거나 GDP 대비 조세지출 비율 등 보완지표가 일정 기준을 초과하는 경우에는 주요 원인 항목의 최근 평가결과와 정비계획을 국회에 제출하도록 할 필요가 있음

○ 2026년 전망액 기준 세수감소액 상위 20개 항목이 전체 국세감면액의 약 77%를 차지하므로, 상위 항목을 중심으로 평가결과와 정비계획을 제출하는 방안을 검토할 수 있음

– 「국가재정법」 제88조제3항은 국세감면율이 국세감면한도를 초과하는 경우 그 내역과 사유를 국회에 제출하도록 하고 있으나, 제출사항에 주요 항목의 최근 평가결과와 정비계획은 포함되어 있지 않음

○ 재정위험이 큰 일부 조세지출에는 평가결과를 토대로 감면율·공제한도·적용기한 또는 신청기간 등의 항목별 관리장치를 적용하는 방안을 검토할 필요가 있음

❑ (조세지출결산서와 국가결산 절차의 연계) 조세지출결산서를 국가결산보고서의 구성서류 또는 첨부서류로 편입하고 감사원의 결산검사 절차와 연계하여 국회의 결산심사에서 조세지출의 실적과 관리현황을 세출예산의 결산·성과정보와 함께 검토할 수 있도록 할 필요가 있음

○ 조세지출결산서는 「조세특례제한법」 제142조의3에 따라 매년 8월 16일까지 국회에 제출되나, 「국가회계법」 제14조의 결산보고서 구성서류에 포함되어 있지 않고 「국가재정법」 제59조부터 제61조까지의 작성·검사·제출 절차와도 연결되어 있지 않음

○ 결산서에는 항목별 전망치와 실적치, 전망오차의 원인, 도입·확대 당시의 추계와 실제 세

수감소액의 비교, 평가결과의 반영 여부와 정비조치 이행상황, 정비 유형별 세수효과 및 추계방법 개선계획을 포함할 필요가 있음

❑ (감사원의 외부 점검과 독립재정분석 강화) 감사원의 정기 점검과 국회예산정책처의 메타분석을 제도화하고, 중장기적으로 독립적인 재정분석 기능을 강화할 필요가 있음

- ㅇ 감사원은 국세감면한도의 산정·제출 절차, 반복 연장 항목과 적용기한이 없는 항목의 관리 실태, 확정된 정비조치의 진행상황 및 정부 보고자료의 정확성·완전성을 정기적으로 점검할 필요가 있음
- ㅇ 국회예산정책처는 조세지출결산서, 심층평가 결과, 정부의 후속조치 및 세법개정 반영 여부를 종합적으로 분석하는 메타분석을 정례화하고, 중기적으로 「국회예산정책처법」 제3조에 조세지출의 규모·성과·재정영향, 조세특례 평가결과 및 정부의 후속조치에 대한 분석·평가 업무를 법정 직무로 명시하는 방안을 검토할 필요가 있음
- ㅇ 중장기적으로는 정부 재정전망의 검증, 재정준칙 이행 점검, 조세지출 총량관리의 적정성 및 주요 항목의 중기 재정영향을 분석하는 독립재정기구의 설치를 검토하고, 이를 위해 「(가칭) 독립재정기구의 설치·운영에 관한 법률」의 제정과 조세지출예산서·결산서 기초자료에 대한 접근권의 법제화를 검토할 필요가 있음
- ㅇ 조세지출평가단은 개별 평가의 품질을, 감사원은 관리절차와 정부 보고자료를, 국회예산정책처는 평가결과와 정부 조치의 연계를, 독립재정기구는 총량관리의 적정성과 중기 재정영향을 각각 담당하도록 기능을 구분할 필요가 있음

Ⅵ. 결론 및 정책제언

❑ 본 연구는 조세지출 관리대상의 범위, 정책수단 간 연계, 평가의 실효성, 평가결과의 환류 및 결산·외부점검을 하나의 관리주기로 연계하는 제도개선 방안을 제시하였음

- ㅇ 현행 제도는 조세지출예산서, 국세감면한도, 예비타당성평가, 심층평가 및 적용기한 제도 등 기본적인 관리수단을 갖추고 있으나 각 제도가 분절적으로 운영되어 평가결과가 정비조치와 결산검증으로 이어지는 구조는 충분히 형성되어 있지 않음
- ㅇ 국제기구와 주요국 사례를 종합하면 단일한 평가모형을 도입하기보다 분류–사전심사–사후평가–정책결정–정보공개–외부점검을 서로 연계하는 것이 중요함

❑ (조세지출 관리범위와 정비 우선순위의 명확화) 기준조세체계와 정책목적의 조세지출을 구분하고, 기준조세체계에 포함되는 구조적 감면은 조세지출 관리대상에서 제외하여 관리 필

요성이 높은 항목에 평가·정비 역량을 우선 배분할 필요가 있음

❑ (조세지출과 직접지출의 연계 강화) 동일하거나 유사한 정책목표를 가진 조세지출과 직접지출의 정보를 연계하고, 조세지원 방식을 선택하거나 유지할 필요성을 대안수단과 비교할 필요가 있음

❑ (평가의 실효성과 신뢰성 제고) 의무심층평가의 현행 재정규모 기준은 유지하되, 재정규모와 관리상 위험도에 따라 평가수준을 차등화하고 주요 평가에 대한 독립적 품질검토를 제도화할 필요가 있음

❑ (평가결과의 표준화와 정비·환류 강화) 심층평가의 판정항목, 종합결론 및 후속조치를 공통된 형식으로 제시하고, 정부가 평가결과와 다른 결정을 하는 경우 설명책임을 부과할 필요가 있음

❑ (조세지출결산과 외부 점검체계 강화) 조세지출결산서를 국가결산 절차와 연계하고, 감사원·국회예산정책처 및 독립재정기구의 기능을 구분하여 사후검증과 의회통제를 강화할 필요가 있음

❑ 제도개선의 실현 가능성을 높이기 위해 현행 법령에 따른 시행 가능성, 법령 개정의 필요성 및 관계기관 간 협의 수준을 기준으로 단기·중기·장기로 구분하여 단계적으로 추진할 필요가 있음

[제도개선 과제의 단계별 추진방향]

구분	단기(지침·서식 정비)	중기(시행령·법률 개정)	장기(법률 제정·편입)
관리범위·우선순위	조세지출 기본계획에 기준조세체계와 분류기준 반영, 조세지출예산서에 분류결과·판단근거와 추가 검토 항목 표시(시범 적용)	「조세특례제한법 시행령」 또는 고시에 기준조세체계의 구성요소와 분류기준 규정, 조세지출분석위원회 설치	「조세특례제한법」에 기준조세체계·구조적 감면·조세지출의 개념 규정
직접지출 연계	예산안 편성지침·부처별 예산자료 서식에 연계정보 반영, 평가요구서에 정책수단 비교 기재	「조세특례제한법」 및 시행령에 관련 재정사업 정보의 수록 근거 마련	법정 예산첨부자료 포함 여부 검토
평가 실효성	운용지침 정비, 조세지출평가단 비상설 소위원회 시범운영	평가수준의 차등화, 예비타당성평가 면제항목의 사후검증 제도화	–
표준화·환류	평가등급, 표준 요약표, 직전 평가와의 연계를 지침·서식에 반영	예산서·결산서 작성항목 확대, 반복 연장 요건 규정	평가결과와 다른 정부 결정에 대한 법률상 설명책임
결산·외부 점검	국회예산정책처 메타분석을 현행 기능으로 추진	감사원 점검결과의 국회 제출절차 제도화, 「국회예산정책처법」 개정	조세지출결산서의 국가결산 편입, 독립재정기구 설립과 자료접근권 법제화

제 Ⅰ 장. 서론

1. 연구 배경 및 필요성

❑ 조세지출(tax expenditure)은 비과세·감면·공제·세액공제 등을 통해 납세자의 세부담을 경감하는 간접적 재정지원 수단임

- ㅇ 이는 일반 재정지출과 달리 세입을 포기하는 방식으로 운영되기 때문에 그 규모와 효과가 예산지출에 비해 사전에 명확히 파악하기 어려움
- ㅇ 이러한 특성으로 인해 조세지출은 재정의 투명성, 효율성, 책임성 측면에서 지속적인 평가와 관리가 요구됨

❑ 정부가 제출한 「2026년도 조세지출예산서」에 따르면 2026년 국세감면액은 80.5조원으로, 전년 76.5조원 대비 4.1조원 증가할 전망임

- ㅇ 국세감면율은 법정한도를 하회할 것으로 전망되나, 이는 조세지출의 실질적 축소라기보다 국세수입 증가와 법정한도 산식의 영향이 반영된 결과로 볼 수 있음
- ㅇ 따라서 국세감면율의 형식적 준수 여부만으로 조세지출 총량관리의 성과를 판단하기 어려움

❑ 보다 중요한 문제는 조세지출의 타당성과 효과성을 점검하고 불필요한 항목을 정비해야 할 평가·환류 장치가 충분히 작동하지 못하고 있다는 점임

- ㅇ 조세특례 성과평가 제도는 세법개정안과 국회 심의 과정에 일정 정도 활용되고 있지만, 정비 필요 의견이 제시된 경우에도 그 결과가 충분히 반영되지 못하는 한계가 있음(국회입법조사처, 2018)
- ㅇ 또한 조세특례 일몰제도는 본래 취지와 달리 관행적 연장 절차로 운영되는 측면이 있음(국회입법조사처, 2023)

❑ 조세특례 심층평가의 방법론 측면에서도 개선 필요성이 제기되고 있음

- ㅇ 조세특례 심층평가가 지난 10년간 다수 실시되어 관련 보고서가 축적되었으나, 현행 운용지침은 분석항목 중심으로 구성되어 있어 세부 분석기준과 방법을 충분히 제시하지 못하는 한계가 있음(한국개발연구원, 2026)

○ 따라서 평가결과의 객관성과 일관성을 높이기 위해 평가항목, 활용자료, 분석방법 및 정비 방향 제시 방식을 표준화할 필요가 있음

2. 연구 범위 및 내용

❑ 본 연구는 조세지출 평가 및 관리 제도의 개선 방향을 관리대상 범위, 평가체계, 정비·환류체계, 정보공개 및 사후관리 체계의 네 측면에서 검토함

○ 조세지출 총량 확대라는 현상 자체에 초점을 두기보다, 어떤 항목을 실질적 관리대상으로 볼 것인지, 어떤 기준으로 평가할 것인지, 평가결과를 어떻게 정비조치와 연계할 것인지, 그 과정과 결과를 국회와 국민에게 어떻게 공개하고 사후적으로 점검할 것인지를 순차적으로 검토함

○ 이에 조세지출의 규모 관리뿐 아니라 분류체계, 평가체계, 정비·환류체계, 정보공개 및 사후관리 체계를 상호 연계된 제도개선 과제로 종합적으로 검토함

❑ 보고서의 구성은 다음과 같음

○ 제Ⅱ장에서는 조세지출의 규모와 유형, 관리유형별 현황 및 성과관리 제도의 운영 현황을 살펴보고, 조세지출 총량관리, 관리대상 범위, 성과평가 결과의 활용, 일몰제도와 정비의 연계 및 정보공개 체계의 측면에서 현행 관리체계의 문제점을 검토함

○ 제Ⅲ장에서는 기준조세체계의 개념과 주요 접근법을 검토하고, 해외 주요국의 기준조세체계 설정 사례를 바탕으로 우리나라의 기준조세체계 수립 방향과 원칙, 구조적 감면의 기능 중심 분류체계 및 조세지출 분류기준을 제시함. 이를 토대로 소득세, 법인세 및 부가가치세의 기준조세체계(안)을 마련하고, 주요 항목의 조세지출 해당 여부와 「2026년도 조세지출예산서」 상 분류의 적정성을 재검토함

○ 제Ⅳ장에서는 IMF, OECD 및 세계은행이 제시한 조세지출 평가·관리 원칙과 네덜란드, 캐나다, 아일랜드 및 독일의 제도 운영 사례를 검토함. 이를 바탕으로 조세지출과 직접지출의 연계, 조세지출 평가에 대한 메타평가 및 평가·성과관리의 총괄체계를 중심으로 국내 제도개선에 대한 시사점을 도출함

○ 제Ⅴ장에서는 앞선 현황 분석과 해외사례 검토를 바탕으로 조세지출 관리체계의 제도개선 방안을 제시함. 구체적으로 조세지출 관리범위와 정비 대상 우선순위의 명확화, 조세지출과 직접지출의 연계 강화, 조세지출 평가의 실효성과 신뢰성 제고, 평가결과의 표준화와 환류 강화 및 조세지출결산의 국가결산 연계와 외부 점검체계 강화 방안을 검토함

○ 제Ⅵ장에서는 이상의 논의를 종합하여 조세지출 관리체계의 개선 방향과 주요 정책과제를 제시하고, 현행 지침과 서식의 정비, 관련 법령의 개정 및 독립적인 재정점검체계의 구축 등 제도개선 과제의 단계별 추진방향을 검토함

제Ⅱ장. 조세지출 현황과 관리체계의 문제점

1. 조세지출 현황

가. 조세지출의 개념 및 유형

❑ 조세지출은 경제·사회적 정책목표를 달성하기 위해 일정한 요건을 충족하는 개인이나 기업에 조세상 우대를 제공함으로써 세부담을 경감하는 정책수단임(Surrey, 1973; Surrey and McDaniel, 1985)

- ㅇ 「조세특례제한법」은 조세지출을 조세감면·비과세·소득공제·세액공제·우대세율 또는 과세이연 등 조세특례에 따른 재정지원으로 정의하고 있음
  - 조세지출은 세입의 감소를 통해 지원이 이루어진다는 점에서 직접적인 재정지출에 대응하는 간접지원으로 볼 수 있음
- ㅇ OECD(2010b)는 조세지출을 기준조세체계(benchmark tax system)에서 벗어난 조세상 우대로 파악함
  - 다만 국가별 조세체계가 서로 다르고 조세지출 범위에 관한 공통 기준이 확립되어 있지 않아, 조세지출의 범위와 규모는 국가별 기준조세체계에 따라 달라질 수 있음(이상엽·김애진, 2025)

❑ 조세지출은 기존 조세행정체계를 활용하므로 수혜대상 선정과 지급에 필요한 행정비용을 줄일 수 있으나, 예산상 지출로 직접 나타나지 않아 재정지출보다 관리와 통제가 상대적으로 약해질 가능성이 있음

- ㅇ 조세특례의 수혜자가 제도의 지속을 요구하는 경우 지원이 장기화될 수 있으며, 특정 산업이나 계층에 대한 감면은 조세의 형평성과 중립성을 저해할 가능성이 있음(정성호, 2021)
- ㅇ 소득공제와 같이 한계세율에 따라 혜택이 달라지는 제도는 소득재분배 효과에도 영향을 미칠 수 있음(김성화, 2022)

❑ 조세지출은 세부담을 영구적으로 경감하는 직접감면과 일정 기간 과세를 연기하는 간접감면으로 구분됨(대한민국정부, 2025)

〈표 Ⅱ-1〉 조세지출 유형

구분	유형	내용
직접감면	비과세	특정 소득이나 거래를 과세대상에서 제외
	저율과세	일반세율보다 낮은 세율을 적용
	소득공제	과세대상 소득에서 일정 금액을 차감
	세액공제	산출세액에서 일정 금액 또는 비율을 공제
	세액감면	산출세액의 일정 비율을 감면
	기타감면	근로·자녀장려금, 부가가치세 영세율·면제 등
간접감면	준비금	준비금의 손금산입을 통해 사용 시점까지 과세를 연기
	과세이연	대체 취득한 자산의 처분 시점까지 과세를 연기
	이월과세	개인 단계의 과세를 법인 단계의 자산 처분 시점까지 이월

자료: 대한민국정부(2025), 「2026년도 조세지출예산서」, p.3.

나. 국세 감면 규모 및 추이

❑ 2024년 국세감면액은 70조 5,171억 원이며, 2025년과 2026년에는 각각 76조 4,719억 원과 80조 5,277억 원으로 증가할 전망임(재정경제부, 2026)

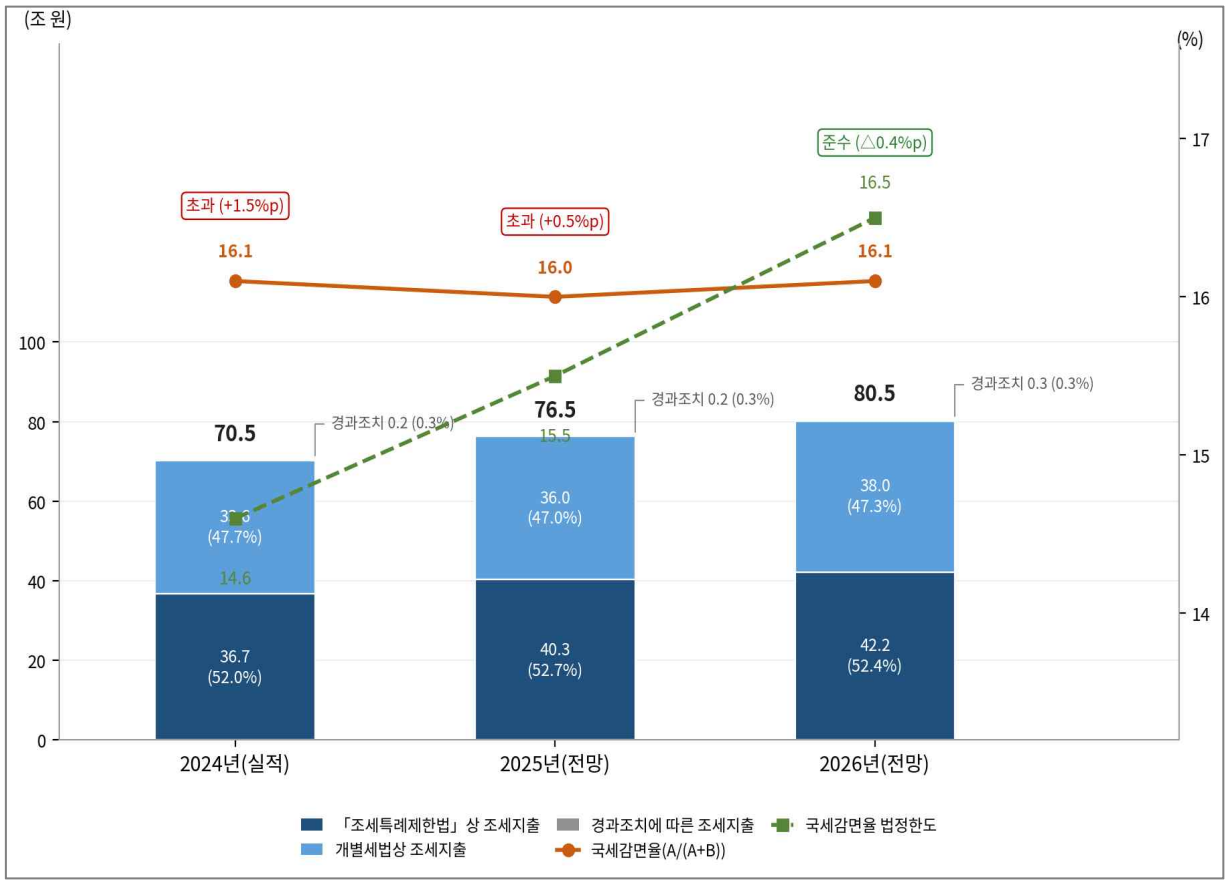
○ 2026년 국세감면액은 전년보다 4조 558억 원(5.3%) 증가하여 처음으로 80조 원을 상회할 전망임

- 같은 해 「조세특례제한법」상 조세지출은 42조 1,999억 원(52.4%), 개별세법상 조세지출은 38조 934억 원(47.3%), 경과조치에 따른 조세지출은 2,344억 원(0.3%)으로 구성됨

○ 국세감면율은 2024년 16.1%, 2025년 16.0%, 2026년 16.1%로 전망됨

- 국세감면율 법정한도는 같은 기간 14.6%, 15.5%, 16.5%로 높아져, 2025년에는 국세감면율이 법정한도를 0.5%p 초과하였으나 2026년에는 법정한도를 0.4%p 하회할 것으로 예상됨(재정경제부, 2026)

〈그림 Ⅱ-1〉 국세감면액 및 국세감면율 추이



주 : 1) 국세수입액에 지방소비세액을 포함한 금액으로(「국가재정법 시행령」 제41조), 2024년은 결산, 2025년은 제2회 추경, 2026년은 정부예산안 기준임
2) 국세감면율 법정한도 = 직전 3년 국세감면율 평균 + 0.5%p
3) 2026년 정부예산안 기준 2024년은 실적치, 2025년 및 2026년은 전망치

자료 : 재정경제부(2026), 「2026년 조세지출 기본계획」, p.4, 국회예산정책처(2026), 「2026 대한민국 조세」, p.595를 바탕으로 저자 작성

❑ 최근 10년간 국세감면액은 2017년 39.7조 원에서 2024년 70.5조원으로 증가하였고, 2026년에는 80.5조 원에 이를 것으로 전망됨

○ 2019년에는 근로·자녀장려금의 지급요건 완화와 지급액 인상, 고용지원세제 강화 등의 영향으로 국세감면액이 49.6조원으로 증가하였으며, 2020~2022년에는 코로나19 대응을 위한 조세지원 확대가 증가세에 영향을 미침

○ 최근에는 자녀세액공제 확대, 통합투자세액공제 증가분 공제율 상향, 명목임금 상승과 공제대상 근로자 증가에 따른 보험료 관련 공제 확대 등이 국세감면액 증가의 주요 요인으로 제시됨

다. 유형별 국세 감면현황

❑ 예산분류체계에 따르면, 2026년 사회복지, 산업·중소기업 및 에너지, 보건, 농림수산 등 4대 분야의 국세감면액은 65.1조 원으로 전체 국세감면액의 81.0%를 차지할 전망임

○ 사회복지 분야는 28.5조 원(35.4%)으로 가장 큰 비중을 차지하며, 산업·중소기업 및 에너지 17.9조 원(22.3%), 보건 12.7조 원(15.8%), 농림수산 6.0조 원(7.5%) 순임

○ 정부는 조세지출과 재정지출의 연계를 강화하기 위해 2025년도 조세지출예산서부터 국가재정운용계획의 12대 분야 분류를 함께 제공하고 있음

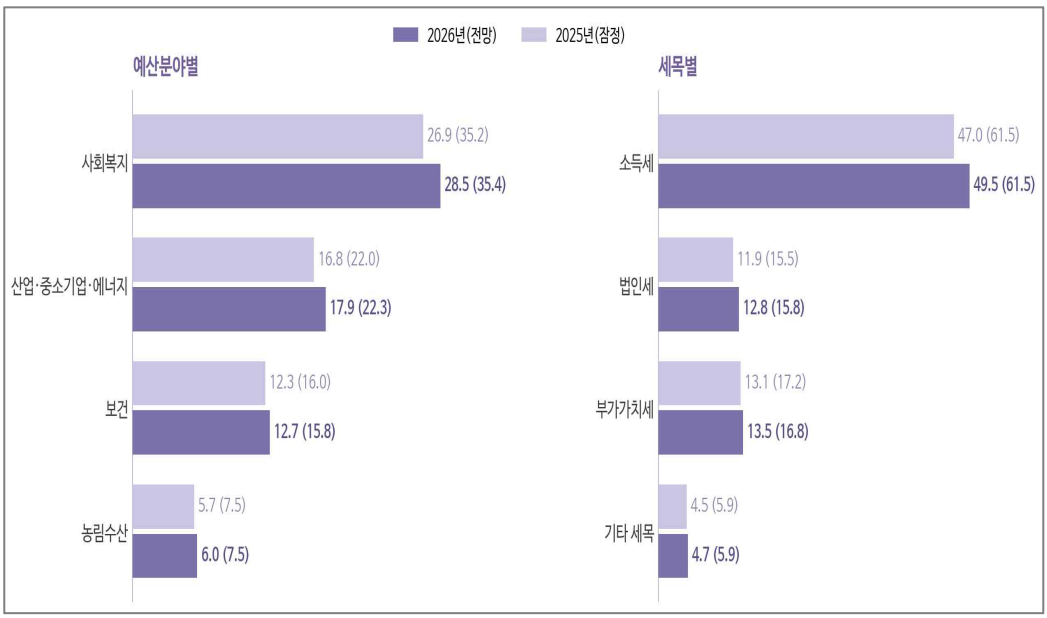
– 2026년 조세지출과 재정지출을 합한 정부지출은 808.5조 원이며, 조세지출은 이 중 10.0%를 차지함

❑ 세목별로는 소득세, 법인세 및 부가가치세 감면액이 2026년 75.8조 원으로 전체 국세감면액의 94.1%를 차지할 전망임

○ 소득세 감면액은 49.5조 원(61.5%), 법인세 감면액은 12.8조 원(15.8%), 부가가치세 감면액은 13.5조 원(16.8%)으로 전망됨

<그림 Ⅱ-2> 유형별 국세 감면액 현황

(단위: 조 원, %)



주 : ( )안의 값은 조세지출 총액 대비 비중

자료 : 대한민국정부, 각 연도 조세지출예산서를 바탕으로 저자 작성

라. 관리유형별 현황

(1) 조세지출 분류

❑ 현행 조세지출예산서는 특정성(specificity), 대체가능성(substitutability), 폐지가능성(repealability)을 기준으로 조세지출 항목을 분류하고 있으나, 이러한 분류의 출발점이 되는 기준조세체계는 명문화되어 있지 않음

❑ 기준조세체계가 명시적으로 설정되지 않을 경우, 조세체계의 일반적·중립적 요소와 특정 정책목적을 위한 조세지출의 경계를 일관되게 구분하기 어려움(이상엽·김애진, 2025)

(2) 적극적 관리, 잠재적 관리, 구조적 지출

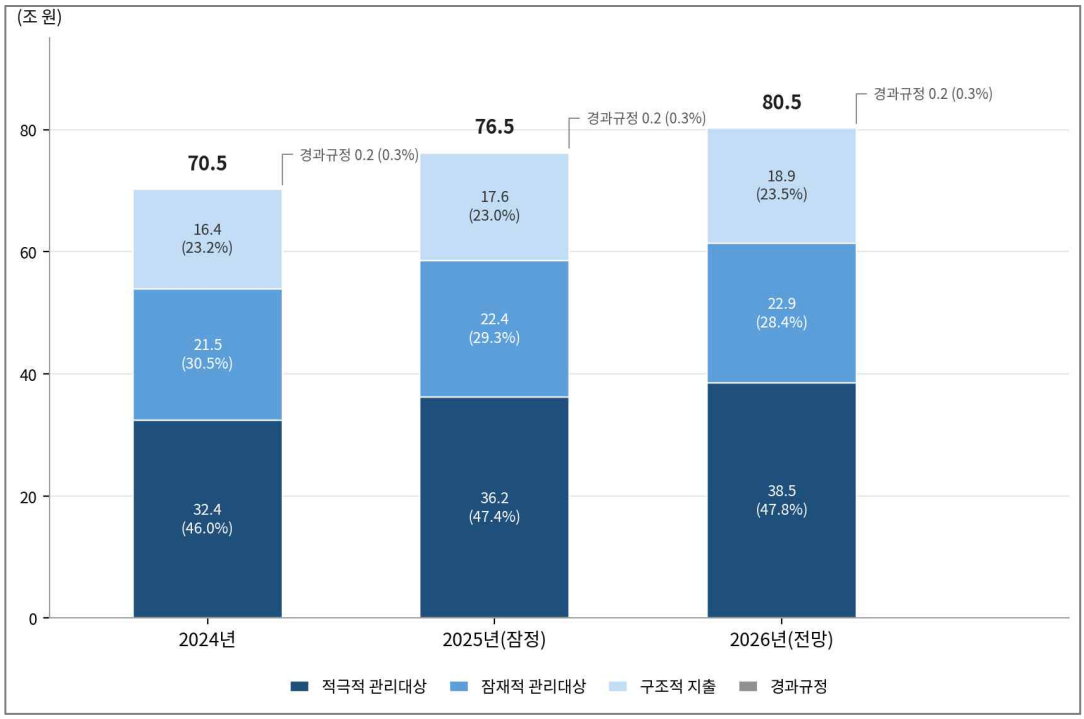
❑ 정부는 조세지출 항목의 특정성, 대체가능성 및 폐지가능성을 기준으로 적극적 관리대상, 잠재적 관리대상 및 구조적 지출을 구분하고 있음(재정경제부, 2026)

- 적극적 관리대상은 세 가지 특성을 모두 충족하여 평가와 정비가 가능한 항목임
- 잠재적 관리대상은 폐지가능성이 낮거나 특정성·대체가능성 중 일부가 충족되지 않아 적극적인 정비가 어려운 항목임
- 구조적 지출은 이러한 특성이 없어 사실상 정비가 곤란한 항목으로 분류됨

❑ 2026년도 조세지출예산서 기준 전체 항목은 경과규정 36개를 포함하여 278개이며, 운영 중인 항목 242개 가운데 적극적 관리대상은 191개, 잠재적 관리대상은 43개, 구조적 지출은 8개임

- 2026년 감면액은 적극적 관리대상 38조 4,894억 원(47.8%), 잠재적 관리대상 22조 8,758억 원(28.4%), 구조적 지출 18조 9,281억 원(23.5%), 경과규정 2,344억 원(0.3%)으로 전망됨
- 적극적 관리대상과 잠재적 관리대상을 합한 관리대상 조세지출은 2026년 61조 3,652억 원으로 전체 국세감면액의 76.2%를 차지할 전망임

〈그림 Ⅱ-3〉 관리유형별 국세감면액 현황



자료: 재정경제부(2026), 「2026년 조세지출 기본계획」, p.4를 바탕으로 저자 작성

마. 조세지출 성과관리 제도 및 운영 현황

❑ 우리나라의 조세지출 성과관리체계는 조세지출 기본계획, 부처 자율평가, 조세특례 예비타당성평가, 의무·임의심층평가, 일몰제도 및 국세감면한도로 구성됨

- 재정경제부는 매년 3월말까지 조세지출 기본계획을 각 부처에 통보하고, 각 부처는 4월말까지 신규·확대 건의서와 일몰 도래 항목 등에 대한 평가서를 제출함
- 연간 감면액이 300억 원 이상인 신규·변경 조세특례는 예비타당성평가 대상이며, 연간 감면액이 300억 원 이상인 일몰 도래 조세특례는 의무심층평가 대상임
- 유사 조세특례를 일괄적으로 검토할 필요가 있는 경우, 감면액이 지속적으로 증가하는 경우 또는 장기간 운영되었으나 객관적 평가가 부족한 경우에는 임의심층평가를 실시할 수 있음

❑ 2025년에는 예비타당성평가 1건과 심층평가 27건이 실시되었으며, 2026년에는 예비타당성평가 1건과 심층평가 31건을 실시할 계획임(재정경제부, 2026)

- 2025년 예비타당성평가 1건은 타당성이 부족한 것으로 평가되어 제도가 도입되지 않았으며, 심층평가는 의무심층평가 23건과 임의심층평가 4건으로 구성됨

- 2025년 평가결과가 세법개정안에 반영된 사례는 확인되지만, 장기간의 실적을 보면 폐지·축소 권고가 실제 정비로 이어진 비율은 낮은 것으로 나타남

○ 2026년 심층평가 31건은 의무심층평가 14건과 임의심층평가 17건으로 구성되며, 임의심층평가에는 장기 운영, 감면액 증가 및 유사·중복 가능성이 고려된 것으로 분석됨

〈표 Ⅱ-2〉 조세지출 성과관리 운영 현황

구분	2025년 (실적)	2026년 (계획)	주요 내용
예비타당성평가	1건	1건	신규·변경 조세특례의 필요성, 적시성 및 기대효과 평가
의무심층평가	23건	14건	연간 감면액 300억 원 이상인 일몰 도래 조세특례 평가
임의심층평가	4건	17건	장기 운영, 감면액 증가, 유사·중복 및 장기 미평가 항목 평가
심층평가 합계	27건	31건	성과분석을 바탕으로 유지, 재설계 또는 일몰종료 의견 제시

자료: 재정경제부(2026), 「2026년 조세지출 기본계획」을 바탕으로 저자 작성

2. 관리체계의 문제점

가. 조세지출 총량 확대와 국세감면율 관리의 한계

❑ 국세감면액과 적극적 관리대상의 규모가 모두 증가하고 있어, 평가와 정비가 필요한 조세지출의 규모도 함께 확대되고 있음

○ 2026년 국세감면액은 전년 대비 5.3% 증가한 80.5조 원으로 전망되며, 적극적 관리대상은 2024년 32.4조 원에서 2026년 38.5조 원으로 증가할 전망임

○ 이는 국세감면액의 증가가 구조적 지출뿐 아니라 평가와 정비가 가능한 조세지출에서도 나타나고 있음을 의미함

❑ 다만 국세감면율은 조세지출 총량관리의 대표 지표이나, 이 지표만으로 실질적인 정비성과를 판단하기는 어려움

○ 국세감면율은 국세감면액과 국세수입총액을 함께 반영하므로, 국세감면액이 증가하더라도 국세수입이 더 빠르게 증가하면 감면율은 하락할 수 있음(국회예산정책처, 2025b)

○ 따라서 2026년 국세감면율이 법정한도를 하회하더라도 국세감면액 자체가 증가하는 만큼, 이를 조세지출 정비의 성과로 평가하기 어려움

❑ 특히, 현행 국세감면한도는 직전 3개 연도의 평균 국세감면율에 0.5%p를 더하여 산정하므로, 과거의 높은 감면율이 이후 법정한도에 반영되는 구조임

○ 국세감면한도는 2024년 14.6%에서 2025년 15.5%, 2026년 16.5%로 상승하였으며, 이에 과거의 감면 확대가 이후 관리기준을 높이는 결과로 이어질 수 있음

○ 또한 현행 국세감면한도는 노력의무로 규정되어, 한도를 초과하더라도 신규 감면 제한이나 기존 항목 정비와 같은 교정조치가 자동적으로 이루어지지 않음(한국개발연구원, 2025)

❑ 국세감면율의 한계를 보완하기 위해 관리대상 조세지출액, GDP 대비 조세지출 비율, 국세수입 대비 감면 규모, 정비 유형별 세수효과 및 중기 전망 등을 함께 제시할 필요가 있음

나. 현행 분류체계의 문제점

❑ 우리나라는 세목별 기준조세체계를 명문화하지 않은 상태에서 구조적 지출, 잠재적 관리대상 및 적극적 관리대상을 구분하고 있어 분류의 일관성과 설명력이 충분하지 않다는 지적이 있음(이상엽·김애진, 2025)

○ 2026년 구조적 지출은 18.9조 원으로 전체 국세감면액의 23.5%를 차지하며, 사회보험료 관련 공제와 인적공제 등 조세의 기본구조 또는 부담능력 조정과 관련된 항목이 포함되어 있음

○ 구조적 요소를 국세감면액에 포함하면 세입지원의 전체 규모를 파악할 수 있으나, 실제 평가와 정비의 대상이 되는 조세지출의 범위가 불명확해질 수 있음(이상엽·김애진, 2025)

❑ 특정성·대체가능성·폐지가능성만으로는 항목별 정책적 성격과 정비 필요성을 충분히 구분하기 어려움(김성화, 2022; 한국개발연구원, 2025)

○ 조세지출 여부를 판단하기 위해서는 기준조세체계와 정책목적뿐 아니라 형평성, 효과성 및 대체 정책수단 등을 함께 검토할 필요가 있음(김성화, 2022)

○ 이에 정책목표의 현재성, 제도 운영기간, 감면 규모와 증가율, 수혜자 귀착, 유사 재정사업과의 중복, 직접지출 대체 가능성 및 일몰연장 이력을 관리유형과 정비 우선순위의 판단기준에 포함할 필요가 있음

❑ 다만 관리유형 분류의 적절성과 평가결과가 실제 정비로 이어지지 않는 문제는 구분하여

검토할 필요가 있음

- ㅇ 적극적 관리대상이라도 정책적 지원 필요성, 수혜집단의 이해관계 및 세부담 증가 우려 등으로 폐지·축소가 어려울 수 있으므로, 반복 연장만으로 분류기준의 적절성을 판단하기는 어려움
- ㅇ 따라서 분류체계의 개선과 함께 평가결론의 명확화, 단계적 축소, 대체 정책수단 마련 및 세법개정과의 연계를 강화할 필요가 있음(이상엽·김애진, 2025)

다. 성과평가 결과의 활용 한계

❑ 조세특례 심층평가는 일몰 도래 항목의 존치 여부와 제도개선 방향을 판단하는 핵심 장치이나, 평가결론이 구체적인 정비방향으로 이어지지 못하는 경우가 있음(국회예산정책처, 2025a)

- ㅇ 2025년 심층평가 27건의 최종 의견은 재설계 8건, 일몰종료 1건, 유지 18건으로 구분되며, 26건은 제도의 전부 또는 일부 유지를 전제로 함(재정경제부, 2026)
- ㅇ 평가보고서에서 타당성이나 효과성의 문제를 지적하면서도 유지와 제도개선을 함께 제시할 경우, 세법개정 과정에서 개선사항이 반영되지 않은 채 일몰만 연장될 가능성이 있음

❑ 또한 조세지출 평가의 실효성을 높이기 위해서는 증거에 기반한 정책결정 체계를 강화하고, 평가항목과 결과 제시방식을 일정한 기준에 따라 운영할 필요가 있음(김성화, 2022; 국회예산정책처, 2025a)

- ㅇ 조세특례의 특성과 자료 여건이 서로 달라 모든 항목에 동일한 계량모형을 적용하기는 어려움
  - − 다만 정부개입의 필요성, 정책목표와 대상의 적절성, 정책수단의 적합성, 효과성, 비용효율성, 형평성, 유사·중복 및 집행비용 등 공통 평가항목은 일관되게 적용할 필요가 있음
- ㅇ 자료가 확보되는 경우에는 정책 미시행 시의 상황과 비교하여 순효과를 분석하고, 수혜자 귀착과 직접지출 등 대체 정책수단의 비용·편익도 함께 검토할 필요가 있음(정성호, 2021)

❑ 특히, 평가결과가 실제 제도정비로 이어진 실적도 제한적인 것으로 나타남

- ㅇ 2015~2025년 의무심층평가 132건 중 폐지 또는 장기적인 축소·폐지가 제안된 사례는 26건이었으나, 실제 폐지된 항목은 6건에 그침(국회예산정책처, 2025a)

○ 2025년에는 재설계와 일몰종료 의견이 정부 세법개정안에 반영되었으나, 누적 실적을 고려하면 평가결과와 법률개정 간 연계를 보다 강화할 필요가 있음

○ 평가보고서의 최종 의견은 유지, 조건부 연장, 재설계, 단계적 축소 또는 폐지 중 하나로 명확히 제시하고, 정부가 평가결과와 다른 결정을 하는 경우에는 그 사유와 재정효과를 공개하는 방안을 검토할 필요가 있음

라. 일몰제도와 정비 연계의 실효성 부족

❑ 조세특례 일몰제도는 감면의 기득권화를 방지하고 제도의 계속 필요성을 주기적으로 검토하기 위해 도입되었으나, 반복적인 연장으로 본래의 기능이 약화되었다는 지적이 있음(국회입법조사처, 2023)

○ 2025년 일몰 도래 항목 72개 중 7개는 폐지되고 65개는 연장됨

- 연장된 65개 중 45개는 단순 연장이고, 20개는 제도개선과 연장이 병행된 항목임

○ 일몰연장 자체가 부적절하다고 보기는 어려움. 다만 정책목표와 효과성에 대한 충분한 검토 없이 연장이 반복되면 일몰제도가 제도의 종료 여부를 판단하는 장치로 기능하기 어려움

❑ 또한 일몰기한이 없는 항목과 반복 연장된 항목이 상당한 비중을 차지하고 있어 현행 일몰제도의 관리 범위에도 한계가 있음

○ 적극적 관리대상 191개 중 일몰기한이 없는 항목은 63개(33.0%)이며, 4회 이상 연장된 항목은 71개(37.2%)임

○ 잠재적 관리대상 43개 중 일몰기한이 없는 항목은 19개(44.2%)이며, 4회 이상 연장된 항목은 12개(27.9%)임

○ 일몰기한이 없는 적극적 관리대상의 2026년 감면액은 약 10조 원으로, 적극적 관리대상 감면액의 약 26.0%에 해당함

❑ 한편 일몰기한이 없거나 장기간 운영된 항목, 감면 규모가 크거나 규모 추정이 어려운 항목은 폐지 가능성이 상대적으로 낮은 것으로 분석됨(이순향, 2024)

○ 이에 일몰기한이 없는 적극적 관리대상에 일몰을 설정하고, 일몰이 없거나 규모 추정이 어려운 항목도 일정 요건을 충족하면 의무심층평가 대상에 포함하는 방안을 검토할 필요가 있음(국회입법조사처, 2023)

○ 반복 연장 항목에 대해서는 존치 여부뿐 아니라 지원대상, 공제율, 감면방식 및 직접지출 전환 가능성을 함께 검토하는 별도의 재설계 평가를 실시할 필요가 있음

마. 정보공개 체계의 한계

❑ 조세지출예산서가 실질적인 관리자료로 활용되기 위해서는 재정지출의 예산·결산·성과관리와 연계하고, 기초자료의 정확성을 검증할 수 있는 체계를 마련할 필요가 있음(정성호, 2021)

- ㅇ 현행 조세지출예산서는 전반적인 추계방법을 제시하고 있으나, 개별 항목의 추계모형, 활용자료 및 주요 전제는 충분히 공개하지 않고 있음
- ㅇ 국회예산정책처는 2026년 국세감면액을 81.5조 원으로 전망하여 정부 전망 80.5조 원과 1조원의 차이를 보였으며, 주요 소득세·법인세 항목의 추계 차이를 그 원인으로 제시함

❑ 특히, 2024년 조세지출 전망오차는 최근 10년 중 가장 큰 수준이며, 통합투자세액공제와 연구·인력개발비 세액공제 등 규모가 큰 법인세 항목이 오차 확대에 영향을 미친 것으로 분석됨

- ㅇ 개별 항목의 추계방법과 세법개정 또는 경제여건 변화의 영향이 공개되지 않으면 전망오차의 원인을 분석하고 추계의 적정성을 검증하기 어려움
- ㅇ 주요 항목별 추계방법, 활용 변수, 전망치와 실적치의 차이, 세법개정 효과 및 오차 발생 원인 등을 조세지출예산서 또는 조세지출결산서에 제시할 필요가 있음

❑ 또한 조세지출 정비성과는 정비 항목 수뿐 아니라 실제 세수효과를 중심으로 제시할 필요가 있음

- ㅇ 신설, 확대, 축소, 폐지, 단순 연장 및 제도개선 연장 등 정비 유형별로 연도별·중기 세수효과를 구분하여 제시해야 조세지출 총량의 순변화를 파악할 수 있음
- ㅇ 2025년 일몰 도래 항목 중 45개가 단순 연장되었으나, 단순 연장에 따른 세수효과는 현행 공개자료만으로 확인하기 어려움

❑ 한편 조세지출의 형평성과 지원대상의 적절성을 평가하기 위해서는 개인과 기업의 큰 범주를 넘어 소득구간, 기업규모, 업종 및 지역별로 수혜자 정보를 세분화할 필요가 있음

- ㅇ 특히, 개인사업자와 농어민의 경제적 귀착이 현행 수혜자 분류에 충분히 반영되지 않는다는 지적이 있음(국회예산정책처, 2025b)

❑ 따라서 재정경제부가 추진하는 조세지출결산서는 실적 집계에 그치지 않고 전망오차와 평가결과의 반영 여부를 점검할 수 있도록 설계할 필요가 있음

- ㅇ 조세지출결산서에는 항목별 전망치와 실적치, 오차율과 오차 발생 원인, 전년도 평가결과

의 세법개정 반영 여부, 일몰연장 사유, 정비 유형별 세수효과 및 평가결과 미반영 사유 등을 포함할 필요가 있음

- ㅇ 조세지출결산 정보를 국회의 결산심사와 성과검증에 연계함으로써 조세지출을 직접지출에 준하는 수준으로 관리할 필요가 있음

3. 소결

❑ 이상의 논의를 종합하면, 우리나라의 조세지출 관리체계는 조세지출예산서, 국세감면한도, 성과평가 및 일몰제도 등 주요 제도를 갖추고 있으나, 총량관리, 분류, 평가·환류, 일몰 및 정보공개 측면에서 개선이 필요함

- ㅇ 첫째, 국세감면액은 2026년 80.5조 원으로 증가할 전망이나, 국세감면율은 국세수입과 과거 감면율의 영향을 받으므로 실질적인 정비성과를 충분히 나타내지 못함
- ㅇ 둘째, 구조적 지출과 정책적 조세지출의 경계가 명확하지 않아 평가·정비 대상과 우선순위를 설정하는 데 한계가 있음
- ㅇ 셋째, 조세지출 성과평가가 확대되고 있으나 공통 평가기준, 최종 의견의 표준화 및 세법개정과의 연계는 충분하지 않음
- ㅇ 넷째, 일몰기한 없이 장기간 운영되거나 반복적으로 연장되는 항목이 많아 일몰제도의 종료·재설계 기능이 제약되고 있음
- ㅇ 다섯째, 항목별 추계방법, 전망오차, 수혜자 귀착 및 정비 유형별 세수효과에 관한 정보가 충분히 공개되지 않아 외부 검증에 한계가 있음

❑ 따라서 조세지출 관리체계 개선은 ① 기준조세체계와 관리대상 범위의 명확화, ② 평가항목과 평가결론의 표준화, ③ 평가결과와 일몰·세법개정의 연계, ④ 항목별 추계방법과 정비효과의 공개, ⑤ 조세지출결산을 통한 사후검증 강화의 방향으로 추진할 필요가 있음

제Ⅲ장. 기준조세체계 수립 및 적용

1. 기준조세체계의 개념 및 접근법

❑ 본 절에서는 기준조세체계의 개념과 설정 접근법, 구성요소 및 설계원칙에 관한 국제기준을 검토함

- ㅇ 이를 토대로 구조적 감면의 기능적 유형을 정리하는 한편 제3절에서 제시하는 우리나라 기준조세체계의 수립 방향과 원칙을 설정하기 위한 이론적 토대를 마련함

가. 조세지출과 기준조세체계의 개념

❑ 조세지출 개념은 1960년대 초 독일과 미국에서 거의 동시에 등장함(World Bank, 2024)

- ㅇ 그 이전에는 조세유인을 포괄적으로 목록화하거나 표준화된 방법으로 분석하는 체계가 마련되어 있지 않았음
- ㅇ ‘조세지출’이라는 용어는 미국 재무부 조세정책 차관보인 Stanley Surrey가 제시함(Surrey, 1973)
  - Surrey는 세법상 특례가 정부지출과 동일한 경제적 효과를 가지면서도 일반 재정지출과 동일한 수준의 심사 대상에서는 제외되고 있다는 점에 주목함
  - 1967년 연방소득세를 전혀 부담하지 않은 고액소득자의 존재가 의회에 보고되면서 조세지출에 대한 관심이 확대되었으며, 1968년 미국 예산서에 조세지출에 관한 장이 최초로 수록됨
  - 1974년 「의회예산법」이 제정되면서 조세지출의 연례 보고와 법안별 조세지출 추계가 의무화됨(Bartlett, 2001)

❑ Surrey and McDaniel(1985)은 소득세를 구조적 규정(structural provisions)과 특별 우대(special preferences)의 두 요소로 구성된 체계로 설명함

- ㅇ 이러한 구분은 본 연구에서 기준조세체계를 과세기본구조와 구조적 감면으로 구분하여 파악하는 접근과 기본적인 문제의식이 부합함
- ㅇ 구조적 규정은 정상적인 소득세 운영에 필요한 규정으로서 순소득의 정의, 회계원칙의 설정, 납세의무자의 결정, 세율구조와 면세수준의 결정 및 국제거래에 대한 과세원칙 등이 해당함

○ 특별 우대는 정상적인 조세구조에서 이탈하여 특정 산업·활동·계층을 지원하기 위해 설계된 조세유인 또는 조세보조금을 의미함

- 그 형태는 소득의 영구적 제외, 소득공제, 조세채무의 이연, 세액공제 및 특별세율 등으로 다양함

- 구체적인 형태와 관계없이 규범적 조세구조로부터의 이탈은 직접적인 보조금이나 융자가 아닌 조세제도를 통한 정부지출에 해당함(Surrey and McDaniel, 1985; World Bank, 2024에서 재인용)

- 특히 세율구조와 면세수준의 결정을 구조적 규정에 포함한 것은 누진세율과 기초공제를 기준조세체계의 일부로 보는 본 연구의 판단과 부합함

❑ 조세지출의 정의는 국가와 학계에 따라 다양한 형태로 발전해 왔음(World Bank, 2024)

○ 다만 일반적으로 인정되는 조세원칙에 기초하여 설정된 기준조세체계로부터의 이탈이라는 점에 대해서는 대체로 견해가 일치함

○ 조세지출은 단일세율의 포괄적 소득과세체계에 대한 예외(Sammartino and Toder, 2020), 기준조세 대비 조세채무의 경감을 통한 공적 자원의 이전(Kraan, 2004; OECD, 2010b) 등으로 정의됨

○ 어느 정의를 적용하더라도 조세지출은 예산상 공공지출을 통한 지원과 경제적으로 동등한 성격을 가짐(Longinotti, 2021)

○ 또한 세수손실의 발생, 정책목적의 추구 및 경제주체의 행태 변화 유도라는 공통적인 특징을 가짐(CREDAF, 2015)

○ 조세지출의 식별은 기준조세체계의 설정을 전제로 하므로, 기준조세체계가 명시되지 않을 경우 조세지출의 범위를 일관되게 확정하기 어려움

❑ 기준조세체계(Benchmark Tax System, BTS)는 조세지출을 식별·측정하기 위한 준거점으로서 모든 납세자에게 일반적으로 적용되는 표준적·중립적 조세구조를 의미함

○ World Bank(2024)가 제시한 포괄적 과세표준과 표준세율을 갖춘 '이상적인(ideal)' 조세체계는 현행 세법 자체가 아니라 조세지출을 식별하기 위해 이론적으로 설정한 규범적 준거에 해당함

○ 구조적 감면은 이러한 규범적 준거에서 형식적으로 이탈하더라도 조세지출에는 해당하지 않으므로(World Bank, 2024), 본 연구에서는 기준조세체계를 세목의 골격을 이루는 과세기본구조와 구조적 감면을 함께 포괄하는 조세지출 식별의 실효적 기준선으로 파악함

- 즉, ‘이탈 여부를 판단하기 위한 규범적 준거’와 ‘조세지출 여부를 식별하기 위한 기준’은 서로 다른 층위의 개념이며, 양자를 구분하지 않을 경우 구조적 감면이 정의상 모두 조세지출로 분류되는 문제가 발생할 수 있음

○ 국제적으로 통일된 기준조세체계는 존재하지 않으며, 각국이 자국의 조세제도와 정책여건을 고려하여 설정하는 분석상의 기준으로 볼 수 있음

- 기준조세체계가 명확하지 않을 경우 동일하거나 유사한 특례에 대해서도 조세지출 여부에 대한 판단이 달라질 수 있으며, 이에 따라 국가 간·시계열 비교가능성과 재정투명성이 저하될 수 있음(World Bank, 2024)

❑ 기준조세체계는 세목의 골격을 이루는 과세기본구조와, 이러한 기본구조에서 형식적으로 이탈하더라도 조세제도의 기능 수행에 필요한 구조적 감면을 함께 포괄하는 개념임

○ 과세기본구조는 과세단위·과세대상·세율구조·과세기간 등 해당 세목의 성립과 운영에 필수적인 요소를 의미함

○ 구조적 감면은 필요경비, 이중과세 조정, 담세력 조정 및 행정효율성 확보 등 조세제도의 원활한 기능 수행을 위해 필요한 규정을 의미함

○ 따라서 조세지출은 과세기본구조에서의 이탈이 아니라 구조적 감면을 포함한 기준조세체계 전체로부터의 이탈로 파악할 필요가 있음

- 「2026년도 조세지출예산서」의 분류 개선방안에서도 구조적 감면을 ‘기준조세체계에 해당하나 예산서에 포함하는 항목’으로 규정하고 있어, 구조적 감면은 기준조세체계와 대등한 별도의 범주가 아니라 그 하위에 포함되는 구성요소로 파악하는 것이 타당함 (대한민국정부, 2025)

❑ 기준조세체계를 명문화하는 목적은 구조적 감면을 포함한 기준선을 명확히 설정하고, 해당 기준선에서 이탈한 항목을 조세지출로 일관되게 식별하는 데 있음

○ 조세지출의 식별은 기준조세체계의 정의에 따라 달라지므로, 기준조세체계의 설정은 조세지출 분석과 보고의 출발점이 됨(OECD, 2022)

○ 나아가 조세지출을 세수비용, 효율성, 효과성, 형평성, 투명성 및 재정책임성의 측면에서 일반 재정지출과 동일한 기준으로 평가하기 위해서는 기준조세체계의 설정 역시 이러한 상위 목적에 부합할 필요가 있음(World Bank, 2024)

○ 기준조세체계의 범위에 대해 서로 다른 견해를 가진 이용자도 조세지출 목록을 재구성할 수 있도록 판단기준과 관련 정보를 충분히 제공할 필요가 있음

- 이를 통해 조세지출을 일관되게 식별·목록화·측정하고 시계열 및 국가 간 비교 가능성을 확보할 필요가 있음

○ 과세기본구조만을 기준조세체계로 설정할 경우 필요경비, 이중과세 조정 등 구조적 감면까지 모두 조세지출로 집계되어 국세감면액이 과대 추계될 가능성이 있음

○ 반대로 기준조세체계의 범위를 명시하지 않은 채 개별 항목만을 열거하는 방식은 조세지출 여부를 판단하는 과정에서 자의성이 개입될 가능성이 있음

- 현행 조세지출예산서에서 경제적 실질이 유사한 특례가 서로 다르게 분류되는 현상도 이러한 기준의 불명확성과 관련된 것으로 볼 수 있음(감사원, 2020)

❑ 우리나라는 매년 조세지출예산서를 작성하고 있으나, 기준조세체계의 구성요소를 법령이나 공식 지침에서 명시적으로 제시하고 있지 않아 조세제도의 구조적 요소와 정책목적의 조세지출을 구분하기 위한 기준을 정립할 필요가 있음

❑ 기준조세체계는 학술적 개념에 그치지 않고 국세감면율의 산정범위, 성과평가의 대상범위 및 일몰제도의 적용범위를 실질적으로 결정하는 제도적 기준임

○ 기준조세체계를 넓게 설정할수록 조세지출로 식별되는 항목이 축소되고 이에 따라 국세감면율도 낮아질 수 있음

○ 반대로 기준조세체계를 좁게 설정할수록 조세지출의 공시범위가 확대되어 재정투명성은 높아질 수 있으나, 평가·관리 대상의 확대로 관리부담이 증가할 수 있음

○ 따라서 기준조세체계의 설정은 재정투명성과 관리가능성 간의 균형을 고려한 정책적 선택이며, 그 판단기준과 근거를 투명하게 공개할 필요가 있음

나. 기준조세체계 설정 접근법

❑ 세계은행 (World Bank, 2024)은 OECD(2021)를 인용하여 기준조세체계의 설정방식을 실정법·준거법 접근, 규범적·개념적 접근, 지출보조금 접근 및 조세제도 근본구조 접근의 네 가지로 구분하고 있으며, 국가별 조세제도와 정책여건에 따라 이를 단독 또는 절충하여 적용할 수 있음을 제시함

○ 첫째, 실정법·준거법 접근법은 현행 세법상 일반적으로 적용되는 과세구조를 기준으로 명시적인 특례를 조세지출로 식별하는 방식임

- 규범적 접근과의 핵심적인 차이는 일부 특례 규정을 기준조세체계의 일부로 인정

한다는 점이며, 이에 따라 기준선이 확대되고 조세지출의 범위는 상대적으로 축소되는 반면 범위 설정에 대한 재량은 확대될 수 있음(World Bank, 2024)

- 현행 조세제도를 준거로 하므로 사회적으로 수용된 과세체계를 반영할 수 있으며, 해당 규정을 폐지할 경우 발생하는 세수효과를 정책결정자가 보다 현실적으로 파악할 수 있다는 장점이 있음(IMF/OECD, 2020; World Bank, 2024)

○ 둘째, 규범적·개념적 접근법은 경제활동과 납세자가 어떻게 과세되어야 하는지에 관한 이론적 개념을 토대로 이상적인 조세체계를 설정하는 방식임

- 바람직한 조세제도에 대한 사회적 합의가 존재하는 경우 이를 규범적 기준으로 활용할 수 있음
- 현행 조세제도가 규범적 기준에 비해 어느 정도 세수를 감소시키는지를 보다 투명하게 논의할 수 있다는 장점이 있음(IMF/OECD, 2020)
- 과세기반은 SHS의 포괄적 소득뿐 아니라 광범위한 소비를 기준으로 설정할 수도 있음(World Bank, 2024)
- 대표적 준거인 Schanz-Haig-Simons(SHS)의 포괄적 소득 개념은 일정 기간의 소비와 순자산 증가의 합을 소득으로 정의하며, 여기에서 소비는 소득의 획득·창출에 소요된 지출을 제외한 모든 소비지출을 의미함(Schanz, 1896; Haig, 1921; Simons, 1938)
- 이론적 정합성과 기준의 명확성이 높다는 장점이 있으나, 자가주택 귀속임대료와 미실현 자본이득 등 현실적으로 과세하기 어려운 항목까지 조세지출로 식별될 수 있어 실제 조세제도와 괴리가 발생할 수 있음
- 이에 따라 정책적으로 활용 가능한 조세지출 목록을 산출하는 데에는 일정한 한계가 있음(IMF/OECD, 2020; World Bank, 2024)

○ 셋째, 지출보조금 접근법은 직접보조금과 명확하게 대응되는 조세감면만을 조세지출로 식별하는 방식임

- 관리대상이 명확하다는 장점이 있으나, 조세지출의 범위가 지나치게 협소하여 조세지원을 통한 전체 재정지원 규모를 파악하기 어렵고 실제 적용 사례도 제한적임(World Bank, 2024)

○ 넷째, 조세제도 근본구조 접근법은 조세제도를 구성하는 가장 기본적인 요소만을 기준선으로 설정하는 방식으로, 규범적 접근보다 단순하고 해석의 여지가 상대적으로 작음

(World Bank, 2024)

- 이에 따라 직접지출로 대체하기 어렵거나 일반적인 조세특례로 보기 어려운 조치까지 공시범위에 포함될 수 있음

○ 마지막으로, 실제 기준조세체계의 설정에서는 개념적 기준을 출발점으로 하되 자국 조세제도의 구조적 특성을 반영하여 수정하는 혼합(Hybrid) 접근이 활용되고 있음(IMF/OECD, 2020)

- 혼합(Hybrid) 접근은 이론적으로 구현하기 어려운 조세요소를 기준조세체계에 포함함으로써 개념적 접근에 비해 현실 적용가능성을 높일 수 있음
- 이론적 정합성과 현실 적용가능성 간의 균형을 확보할 수 있다는 점에서 본 연구도 이러한 혼합(Hybrid) 접근을 적용함(IMF/OECD, 2020; World Bank, 2024)

❑ 기준조세체계 설정방식의 차이는 특히 과세이연의 조세지출 해당 여부에서 뚜렷하게 나타나며, 이는 국가 간 조세지출 목록이 달라지는 주요 원인 가운데 하나임(IMF/OECD, 2020)

○ 가속·확대상각은 검토대상 국가 모두 조세지출로 분류하는 반면, 준거법률 접근을 채택한 프랑스와 이탈리아는 이익의 과세이연을 조세지출로 보지 않고 호주·캐나다·미국은 조세지출로 분류함

○ 개념적 접근을 수정하여 적용하는 국가들도 SHS 정의에서 어느 정도의 이탈을 허용하는지에 따라 조세지출의 범위를 달리 설정하고 있음

- 미국과 호주는 실현주의를 기준으로 하므로 미실현 자본이득의 과세이연을 조세지출로 보지 않으나, 캐나다는 이를 조세지출로 분류함
- 과세이연의 세수효과 측정방식도 국가별로 차이가 있으며, 호주와 캐나다는 명목현금흐름을 기준으로 추계하는 반면 미국은 명목 현금흐름과 순현재가치에 따른 추계를 함께 제시함

❑ 국가별로는 실정법·준거법 접근을 채택한 국가가 가장 많으며, 일부 국가는 조세제도의 근본적 요소만을 기준조세체계에 포함하고 있음(World Bank, 2024)

○ 아프리카 국가는 대부분 준거법률 접근을 채택하고 있으며, OECD 회원국 다수는 규범적 접근을 채택하고 있음(CREDAF, 2015; World Bank, 2024에서 재인용)[1)]

---

1) CREDAF(2015)의 서술을 World Bank(2024)가 인용한 것임. 같은 보고서가 OECD(2021)와 Vázquez(2022)를 토대로 정리한 국가별 현황(Table 8)에서는 개념적 접근을 채택한 국가가 미국·도미니카공화국·파라과이에 그치고, 호주·캐나다·칠레·멕시코·노르웨이는 혼합(Hybrid) 접근, 그 밖의 OECD 회원국은 준거법률 접근으로 분류되어 있어 출처 간 차이가 있음. <표 Ⅲ-1>은 Table 8을 기준으로 작성함.

○ 순수한 개념적 접근을 사용하는 국가는 미국이 유일하며, 미국도 준거법률 기준에 따른 추계치를 함께 제시하고 있음(OECD, 2022; World Bank, 2024에서 재인용)

○ World Bank(2024)는 호주·캐나다·칠레·멕시코·노르웨이를 혼합(Hybrid) 접근을 채택한 국가로 제시함

- 혼합(Hybrid) 접근을 채택한 국가들은 기준조세체계를 경제활동이나 납세자가 '어떻게 과세되어야 하는가'를 제시하는 규범적 이상으로 해석해서는 안 된다는 점을 명시하고 있음
- World Bank(2024)는 호주와 캐나다를 기준조세체계를 가장 구체적이고 명확하게 정의한 국가로 평가함

○ OECD(2022)는 콜롬비아에 권고한 소득세 기준조세체계(안)를 이론적 소득개념을 출발점으로 하되 자국 세제의 근본적 특성을 반영한 혼합(Hybrid) 접근으로 평가함

〈표 Ⅲ-1〉 기준조세체계 설정 접근과 국가별 채택 현황

접근	기준	특징	국가
① 실정법·준거법 접근	현행 세법상 일반적으로 적용되는 규정	적용 용이. 기준선이 넓어 조세지출 범위는 상대적으로 협소. 정책적 특례가 기준에 포함될 가능성	벨기에, 프랑스, 스페인, 이탈리아, 오스트리아, 체코, 콜롬비아, 영국, 아르헨티나, 페루 등
② 규범적·개념적 접근	포괄적 소득(SHS) 또는 광범위한 소비 과세기반	이론적 정합성과 조세중립성 우수. 실제 조세제도와 괴리 가능	미국(순수 개념적 접근), 도미니카공화국, 파라과이
③ 지출보조금 접근	직접보조금과 명확하게 대응되는 조세감면	관리대상 명확. 조세지출 범위가 가장 협소하며 실제 적용 사례 제한적	독일, 오스트리아
④ 조세제도 근본구조 접근	조세제도의 가장 기본적인 요소만을 기준선으로 설정	공시범위 확대. 규범적 접근보다 단순하며 해석의 여지 축소	호주, 캐나다, 칠레
혼합(Hybrid) 접근	규범적 기준을 출발점으로 하되 자국 세제의 구조적 특성 반영	이론적 정합성과 현실 적용가능성의 균형. 기준조세체계를 규범적 이상으로 해석하지 않음	호주, 캐나다, 칠레, 멕시코, 노르웨이(World Bank, 2024), 콜롬비아(OECD, 2022) 권고안

주: 1. ①~④는 World Bank(2024, §3.4)가 OECD(2021)를 인용하여 제시한 기준조세체계의 기본 접근 유형임. Table 8에서는 미국·칠레·오스트리아를 두 가지 접근을 병행하는 국가로 분류함.

2. 혼합(Hybrid) 접근은 World Bank(2024)의 기본 분류에는 포함되지 않으나, 같은 보고서(§3.4.2)는 호주·캐나다·칠레·멕시코·노르웨이를 혼합(Hybrid) 접근 채택 국가로 제시함. 따라서 혼합(Hybrid) 접근은 독립적인 기본 유형이라기보다 규범적 접근과 준

거법 접근을 절충한 실무 적용 방식으로 이해하는 것이 타당함.
3. 미국은 순수한 개념적 접근을 사용하는 유일한 국가이나, 준거법률 기준에 따른 추계도 함께 제시함(OECD, 2022; World Bank, 2024).
4. 콜롬비아는 World Bank(2024) Table 8에서는 실정법·준거법 접근으로 분류되나, OECD(2022)가 권고한 소득세 기준조세체계(안)는 혼합(Hybrid) 접근으로 제시하고 있어 양자를 함께 표시함.
자료: World Bank(2024), Tax Expenditure Manual (Table 8); OECD(2022); 한국개발연구원(2025)를 토대로 저자 작성.

다. 기준조세체계의 구성요소와 설계원칙

❑ World Bank(2024)는 세목별 기준조세체계를 과세단위·과세대상·세율구조를 중심으로 설정하되, 필요에 따라 과세권 배분 원칙과 과세기간 등을 함께 고려할 것을 제시함

- 개인소득세는 개인을 과세단위로 하되 국가에 따라 부부를 과세단위로 적용할 수 있으며, 포괄적 소득(SHS 개념)에 누진세율을 적용하는 구조임
- 법인세는 법인을 과세단위로 하여 순이익(익금−손금)에 일반 법인세율을 적용하는 구조임
- 부가가치세는 등록사업자를 과세단위로 하되 경제적 귀착은 최종소비자를 전제로 하며, 국내 소비 또는 부가가치에 소비지국 원칙에 따른 표준세율을 적용하는 구조임
- 이와 함께 거주지주의·원천지주의 등 과세권 배분 원칙과 역년·사업연도 등 과세기간도 기준조세체계의 구성요소로 고려할 수 있음

❑ World Bank(2024)는 기준조세체계의 설정방식과 관계없이 공통적으로 고려할 필요가 있는 일곱 가지 설계원칙을 제시함

- 명확성·투명성: 정책결정자와 일반 국민이 기준 설정의 전제와 가정을 이해하고 산출결과를 검증할 수 있도록 기준조세체계를 명확하고 투명하게 설정할 필요가 있음
- 무차별성: 유사한 납세자 또는 활동유형에 적용되는 표준적인 과세방식을 기준으로 하며, 수평적 형평성에 부합하지 않는 세법상 차별적 요소는 조세지출로 분류할 필요가 있음
- 구조적 감면의 명시: 조세제도의 구성요소 가운데 어떠한 항목을 구조적 감면으로 인정하는지를 기준조세체계에 명시할 필요가 있음
  - 개인소득세의 누진세율 구조와 기초공제(과세최저한)가 구조적 감면의 대표적인 사례에 해당함
- 일관성: 세목 간에 동일한 원칙을 적용하고 이중과세 조정의 처리방식을 명시하며, 법인세와 소득세의 통합과세를 채택한 경우에는 두 세목에 동일한 판단기준을 적용할 필요가 있음
- 실행가능성: 기준조세체계를 통해 도출된 조세지출 목록이 정책결정자에게 제도개편에 필요한 정보를 제공하고 조세특례 평가의 출발점으로 활용될 수 있도록 설정할 필요가 있음
- 국제 비교가능성: 다른 국가의 기준조세체계 설정방식을 참고하되, 자국의 기준과 차이가

있는 경우에는 그 차이를 명시하고 조세지출예산서에 관련 정보를 함께 제시할 필요가 있음

- ㅇ 협소성: 조세지출에 해당할 수 있는 이탈 규정을 최대한 식별·공시할 수 있도록 기준조세체계를 가능한 한 협소하게 설정할 필요가 있음
  - 이는 재정운용의 투명성 제고라는 조세지출 보고의 목적에 부합하며, 기준조세체계를 과도하게 넓게 설정할 경우 조세지출 규모가 과소 추계될 수 있음

❑ (IMF/OECD 및 OECD 기준과의 차이) IMF/OECD(2020)와 OECD(2022)도 World Bank(2024)와 대체로 유사한 설계원칙을 제시하고 있음

- ㅇ 다만 구조적 감면의 명시와 협소성 원칙을 별도의 원칙으로 제시하지 않는 대신, 음(-)의 조세지출 회피와 국제적 의무와의 정합이라는 두 가지 원칙을 추가적으로 제시함
- ㅇ 음(-)의 조세지출 회피: 세부담을 증가시키는 규정은 조세감면에 해당하지 않으므로 이를 기준조세체계에 포함하여 음(-)의 조세지출이 발생하지 않도록 할 필요가 있음
  - 다만 기준조세체계에서 통상적으로 인정되는 공제를 정부가 부인하는 경우와 같이 음(-)의 조세지출 자체가 정책적 정보를 제공할 수 있는 사례도 존재함
- ㅇ 국제적 의무와의 정합: 국제조세 규범과 조세조약 등 국가 간 약속에 부합하도록 기준조세체계를 설정할 필요가 있음
  - 조세조약에 따라 과세권이 제한되는 경우에는 해당 내용을 기준조세체계에 포함할 필요가 있음(IMF/OECD, 2020; OECD, 2022)
  - 또한 개인소득세의 누진세율 구조는 무차별성 원칙의 예외로 보아 기준조세체계에 포함하고 있음

라. 구조적 감면의 개념과 국제기준상 유형

❑ 구조적 감면은 형식적으로는 규범적 준거에서 이탈하지만, 조세제도의 본질적 기능을 수행하기 위해 필요한 범위 내에서 기준조세체계에 포함되는 규정을 의미함

- ㅇ 구조적 감면은 세목의 골격을 이루는 과세기본구조와 함께 기준조세체계를 구성함
- ㅇ 필요경비 인정, 이중과세 조정, 담세력 조정 및 행정효율성 확보를 위한 규정 등이 대표적인 사례에 해당함
- ㅇ 기준조세체계의 투명성을 확보하기 위해서는 어떠한 요소를 구조적 감면으로 인정하는지 기준조세체계에 명시할 필요가 있음

- 추계가 가능한 항목은 세수효과를 참고정보로 공시하고, 추계가 곤란한 항목은 해당 항목의 목록과 그 사유를 함께 공시할 필요가 있음(World Bank, 2024)

❑ 순수한 규범적 기준을 적용할 경우 기초공제와 누진세율 구조까지 대규모 조세지출로 분류될 수 있어 정치적 수용성과 정책분석의 실효성이 저하될 우려가 있음

○ 이에 따라 World Bank(2024)는 규범적 기준에서 형식적으로 이탈하더라도 조세제도의 본질적 기능 수행에 필요한 규정을 기준조세체계에 포함하는 구조적 감면의 개념을 제시함(이상엽·김애진, 2025)

❑ World Bank(2024)는 구조적 감면의 주요 식별기준으로 ① 행정효율성 및 징수편의성, ② 담세력 원칙과 수직적 형평성의 구현, ③ 이중과세 방지 및 국제규범 준수를 제시함

○ IMF/OECD(2020)와 OECD(2022)는 이와 함께 법률상 납부가 의무화된 사회보험료와 관련된 공제도 기준조세체계에 포함할 수 있는 요소로 제시함

❑ (기능적 유형) World Bank(2024)와 IMF/OECD(2020)의 논의를 종합하면 구조적 감면은 조세제도상 기능에 따라 여섯 가지 유형으로 구분할 수 있으며, 본 연구에서는 제3절에서 이를 우리나라 세법에 적용할 수 있도록 7개 기능유형과 10개 세부범주로 재구성함

○ 행정효율성형은 납세협력비용과 과세행정비용을 절감하거나 과세표준 측정의 어려움을 완화하기 위한 규정을 의미함

- 기본공제 한도, 부가가치세 등록의무 면제기준, 간이과세, 세무상 감가상각률 및 상속·증여세의 소액 면제 등이 이에 해당함

○ 이중과세 방지형은 동일한 소득이나 이익에 대한 중복과세를 방지하기 위한 규정을 의미함

- 개인주주의 배당소득 과세체계, 연금의 EET·TEE 과세체계, 법인 간 수입배당금 익금불산입 및 외국납부세액공제 등이 이에 해당함

○ 국제협약 준수형은 국제협약 및 조세조약상 의무를 이행하기 위한 규정을 의미함

- 조세조약에 따른 비거주자 소득 과세, FTA에 따른 관세 인하 및 외교공관·국제기구 수입품에 대한 관세 면제 등이 이에 해당함

○ 재분배·형평성형은 납세자의 담세능력을 고려하여 수직적 형평성을 구현하기 위한 규정을 의미함

- 개인소득세의 누진세율 구조와 기본공제 등이 대표적인 사례에 해당함
- World Bank(2024)는 기본공제(Basic Exemption Limit)를 행정효율성 요소의 사례로도 제시하고 있음

- 다만 기본공제에 대한 취급은 국가별로 차이가 있으며, 체코는 이를 조세지출로 분류하는 반면 캐나다는 기준조세체계에 포함하되 그 규모를 지속적으로 측정하고 있음(World Bank, 2024)
- 또한 일반적인 누진세율 구조를 넘어 특정 계층에 추가적인 우대를 부여하는 경우에는 구조적 감면이 아니라 정책목적의 조세지출에 해당할 수 있음

○ 규범적 조세설계 원칙형은 해당 세목의 이론적 설계원칙에서 도출되는 규정을 의미함
- 수출에 대한 부가가치세 영세율, 재수출 목적 수입품에 대한 면세 및 양도소득세의 실현주의 과세원칙 등이 이에 해당함

○ 의무·비재량 지출형은 법률에 따라 부담이 의무화되어 납세자의 선택이 제한되는 항목과 관련된 규정을 의미함
- 의무적 사회보험료의 과세소득 제외 또는 소득공제 등이 이에 해당함

❑ 다음 절에서는 이상의 개념적 논의를 바탕으로 주요국의 기준조세체계 설정방식과 구조적 감면의 처리방식을 비교·검토함

2. 해외 주요국 사례

가. 검토의 목적과 범위

❑ 본 절에서는 제1절에서 검토한 기준조세체계의 개념과 설계원칙이 주요국의 조세지출 보고제도에서 어떻게 구현되고 있는지를 살펴보고, 이를 바탕으로 우리나라의 기준조세체계 수립을 위한 시사점을 도출함

❑ 캐나다, 호주, 콜롬비아, 칠레, 미국, 영국, 벨기에 및 독일의 8개국을 대상으로 ① 조세지출 보고제도의 근거, ② 기준조세체계의 설정방식, ③ 구조적 감면의 처리방식, ④ 우리나라에 대한 시사점을 중심으로 검토함

○ 아울러 기준조세체계의 명시방식은 국가별 특징을 비교할 수 있도록 명시 수준에 따라 유형화하여 정리함

○ 검토대상 국가는 World Bank(2024)가 제시한 네 가지 기준조세체계 설정 접근을 모두 포함할 수 있도록 선정하였으며, 국제기구의 기술지원을 통해 기준조세체계를 정비한 칠레와 콜롬비아도 포함함

❑ 검토대상 국가는 기준조세체계를 문서화한 수준에 따라 세 가지 유형으로 구분할 수 있으며, 이 가운데 구성요소 단위로 기준조세체계를 명시한 국가는 본 연구의 기준조세체계(안)를 마련하는 데 직접적으로 참고할 수 있음

- 구성요소 단위 명시: 캐나다·호주·콜롬비아는 세목별 기준조세체계를 과세단위·과세기간·과세기반·세율 등 구성요소 단위로 명시하고, 각 요소별로 조세지출 해당 여부를 제시함
- 정의·원칙 수준 제시: 미국·영국·벨기에·칠레는 기준조세체계의 정의 또는 판단원칙을 제시하고 있으나, 세목별 구성요소를 개별 항목 단위까지 구체적으로 특정하지는 않음
- 명시적 기준 부재: 독일은 기준조세체계를 명시적으로 정의하지 않고, 보조금 개념 또는 관련 법률체계를 통해 관리대상의 범위를 설정하고 있음
- 이하에서는 구성요소 단위의 기준조세체계를 제시하고 있는 캐나다·호주·콜롬비아를 우선 검토한 후 나머지 국가의 사례를 살펴봄

❑ 조세지출 보고제도는 1967년 독일의 제1차 보조금보고서와 1968년 미국 예산서를 출발점으로 하여 주요국으로 점차 확산되어 왔음

❑ 각국 재무당국이 공표한 조세지출 보고서와 관련 법령 및 국제기구의 평가보고서를 주요 자료로 활용함

- 다만 칠레와 콜롬비아는 자국의 원문자료를 직접 확인하지 못하여 IMF/OECD(2020)와 OECD(2022)에 제시된 내용을 중심으로 검토함

❑ 국가별 사례는 우리나라 조세지출 관리체계의 주요 쟁점인 구조적 감면과 정책목적의 조세지출 간 구분, 판단이 곤란한 항목의 처리방식 및 음(-)의 조세지출에 대한 인식을 중심으로 비교·검토함

나. 캐나다

❑ 캐나다는 재무부가 1979년부터 조세지출 보고를 시작하였으며, 1994년 이후에는 개인소득세·법인세 및 재화용역세(GST)를 포괄하는 연례 조세지출보고서를 공표하고 있음(Department of Finance Canada, 2026)

- 특히 보고서 본문에서 기준조세체계의 개념과 주요 구성요소를 별도의 장으로 구분하여 상세하게 설명하고 있다는 점에서 우리나라와 차이가 있음

❑ 캐나다는 기준조세체계를 ‘조세제도의 가장 근본적인 측면만으로 특징지어지는 조세구조’

로 정의하여 비교적 협소한 기준을 설정하고 있으며(Department of Finance Canada, 2026), 이를 벗어나는 광범위한 조세조치를 조세지출로 분류하는 조세제도 근본구조 접근법을 채택하고 있음

- ㅇ 기준조세체계의 범위를 협소하게 설정함에 따라 기본 식료품에 대한 영세율, 의료비 세액공제, 소규모 기업에 대한 우대세율 등 사회적으로 수용도가 높은 항목도 조세지출로 식별됨
- ㅇ 이는 해당 항목의 정책적 필요성을 부정하는 것이 아니라, 그에 따른 세수비용도 공공재원으로 충당되는 재정지원이라는 점을 명확히 하고 직접지출과 유사한 관점에서 평가할 수 있도록 하기 위한 것임(이상엽·김애진, 2025)
- ㅇ 기준조세체계는 광범위하게 정의된 과세표준, 일반세율, 과세단위, 과세기간, 물가상승 조정 및 이중과세 방지장치 등을 주요 구성요소로 함

❑ 캐나다는 별도의 구조적 감면 범주를 설정하지 않고, 기준조세체계의 정의와 구성요소를 통해 조세제도의 구조적 요소를 반영하고 있음

- ㅇ 다만 기준조세체계에 해당하거나 성격이 복합적이어서 조세지출 여부를 명확하게 판단하기 어려운 항목은 참고항목(memorandum items)으로 별도 구분하여 그 추계치와 함께 공시하고 있음(Department of Finance Canada, 2026)
- ㅇ 이는 해당 항목을 기준조세체계에서 제외하거나 임의로 조세지출에 포함하는 대신, 판단을 유보한 상태에서 관련 정보를 별도로 공개하는 방식으로 볼 수 있음
  - 이러한 방식은 조세지출 여부를 즉시 확정하기 어려운 항목을 별도로 관리한다는 점에서 본 연구에서 제시하는 추가 검토 항목(▲)과 기능적으로 유사함

❑ 캐나다가 기준조세체계를 보고서 본문에서 명시적으로 제시하고 복합적 성격의 항목을 참고항목으로 별도 공시하는 방식은 기준조세체계와 조세지출 간의 경계를 명확히 하면서도 판단이 어려운 항목에 대한 정보의 투명성을 확보할 수 있다는 점에서 참고할 필요가 있음

다. 호주

❑ 호주는 「Charter of Budget Honesty Act 1998」에 따라 재무부가 조세지출 관련 보고서를 매년 공표하고 있음

- ㅇ 2018년 통계분부터 종전의 조세지출보고서를 조세기준·편차보고서(Tax Benchmarks and

Variations Statement)로 명칭을 변경하였으며, 2023년부터는 조세지출·분석보고서(Tax Expenditures and Insights Statement, TEIS)로 개편함(Australian Treasury, 2025)

❑ 호주는 '조세지출'이라는 용어가 특정 조항에 부정적인 의미를 부여할 수 있다는 점을 고려하여 기준으로부터의 편차(deviation from benchmark)라는 가치중립적인 용어를 함께 사용하고 있음

○ 이는 기준조세체계로부터의 모든 편차를 축소 또는 폐지의 대상으로 보지 않는 실용주의적 관점을 반영한 것으로 볼 수 있음

○ 또한 기준조세체계의 설정 과정에는 일정한 정책적 판단이 개입될 수 있음을 명시적으로 인정하고 있음

- 이러한 판단은 장기간 유지되어 온 세제의 특성, 외국의 조세지출 보고 실무 및 이해관계자와의 협의 등을 근거로 이루어진다고 설명하고 있음(Australian Treasury, 2021)
- 예를 들어 자가주택의 귀속임대료를 과세기반에서 제외하는 근거로 측정의 어려움과 납세자의 수용가능성 등을 구체적으로 제시하고 있음

❑ 호주는 조세제도 근본구조 접근을 채택하여 SHS 포괄적 소득 개념을 이론적 출발점으로 하되, 행정적 집행가능성과 사회적으로 정착된 조세관행을 고려하여 기준조세체계를 조정하고 있음(World Bank, 2024)

○ 세목별 기준조세체계를 부록에서 구성요소별로 명시하고, 개별 조세지출이 어떠한 기준으로부터 이탈한 것인지를 항목별로 제시하고 있음(Australian Treasury, 2025)

- 소득세는 세계주의 과세, 순소득 과세 및 경제적 내용연수에 따른 감가상각을 기준으로 설정하고, 이를 초과하는 가속상각은 조세지출로, 비용인정을 이연하는 조치는 음(-)의 조세지출로 각각 식별함

❑ 호주가 세목별 기준조세체계를 구성요소 단위로 명시하고 개별 조세지출과 해당 기준 간의 관계를 제시하는 방식은 본 연구의 기준조세체계(안)를 구성하는 데 직접적으로 참고할 수 있음

○ 음(-)의 조세지출에는 공제의 부인, 기준보다 높은 세율의 적용, 비용인정의 이연뿐 아니라 사치세와 의료보험 부가세처럼 기준을 초과하여 과세하는 조치도 포함함

○ 다만 음(-)의 조세지출을 별도로 식별·공시하는 방식은 음(-)의 조세지출 발생을 최소화하도록 권고한 IMF/OECD(2020)의 기준과는 차이가 있음

○ 이에 본 연구에서는 세부담을 증가시키는 규정은 기준조세체계에 포함하여 음(-)의 조세지출이 발생하지 않도록 하는 방식을 적용함

라. 콜롬비아·칠레

(1) 콜롬비아

❑ 콜롬비아는 국세관세청(DIAN)이 조세지출 보고서를 작성하고 있으며, OECD는 2021~2022년 조세정책 검토를 통해 기준조세체계와 조세지출 보고체계의 개선방안을 권고함(OECD, 2021; OECD, 2022)

○ 콜롬비아는 현행 세법의 일반적인 규정을 기준으로 하되 OECD의 권고를 반영하여 기준조세체계의 정의와 세목별 구성요소를 명시하고, 조세지출에서 제외되는 항목과 그 사유를 함께 제시하고 있음

- OECD(2022)는 콜롬비아에 권고한 소득세 기준조세체계(안)에 대해 자의적 판단을 최소화하기 위해 이론적 소득개념을 출발점으로 하되 자국 세제의 근본적 특성을 반영하여 수정한 혼합(Hybrid) 접근임을 명시함
- 이는 World Bank(2024)가 콜롬비아를 실정법·준거법 접근 국가로 분류한 것과 차이가 있으나, OECD(2022)는 제도개선을 위한 권고안을 기준으로 한 반면 World Bank(2024)는 당시의 실제 보고방식을 기준으로 분류하였다는 차이가 있음

○ OECD가 권고한 기준조세체계는 전반적으로 SHS의 포괄적 소득 개념을 따르되 일부 항목에서 현실의 조세제도를 반영하여 수정한 형태임

○ OECD(2022)는 법률상 납부가 의무화된 사회보험료 관련 공제를 조세지출에서 제외하고 기준조세체계의 일부로 분류하도록 권고함

- 또한 현행 신고서식에서 조세지출에 해당하는 임의적 연금납입액과 의무적 사회보험료를 구분하지 않고 기재하도록 되어 있는 점을 개선과제로 지적함

○ OECD(2022)는 소득세와 법인세의 기준조세체계를 과세단위, 과세기간, 과세기반 및 세율의 순으로 구분하여 구성요소별 기준을 명시함

- 이와 함께 물가상승의 반영, 과세기반 보호조치, 이중과세 조정 및 원천징수세율 등 주요 쟁점에 대해서도 별도의 판단기준을 제시함

○ 부가가치세는 캐나다 보고서의 체계를 참고하여 과세기반, 과세단위 및 세율의 순으로 기

준을 제시하고, 각 구성요소별로 조세지출에 해당하는 사례와 해당하지 않는 사례를 함께 제시함

- ㅇ 조약상 의무에 해당하지만 조세유인으로 볼 여지가 있는 안데스공동체(CAN) 협약 관련 규정은 기준조세체계에 포함하되, 세수효과는 부속서에서 별도로 측정·공시하도록 권고함
  - 이는 조세지출 해당 여부를 즉시 확정하기 어려운 항목을 별도로 표시하고 그 규모를 구분하여 공개한다는 점에서 본 연구에서 제시하는 추가 검토항목(▲) 및 별도 소계 공시와 유사한 취지로 볼 수 있음
- ㅇ 또한 개인단위 과세를 원칙으로 하면서도 부양가족공제와 같이 가족단위 과세의 성격을 갖는 규정은 형평성 확보를 위해 기준조세체계에 포함하되, 이에 따른 세수효과는 부속서에서 별도로 보고함(OECD, 2022)

(2) 칠레

❑ 칠레는 국세청(SII)이 매년 조세지출 보고서를 작성하여 예산안과 함께 의회에 제출하고 있음

- ㅇ 2019년 이후 재정투명성을 강화하는 제도개혁 과정에서 IMF와 OECD의 기술지원을 받았음(IMF/OECD, 2020)
- ㅇ 칠레는 실정법·준거법 접근과 조세제도 근본구조 접근을 함께 활용하고 있으며, IMF/OECD(2020)의 권고에 따라 기준조세체계의 정의와 주요 구성요소를 보고서에 제시하고 개별 항목의 판단근거를 함께 설명하는 방식으로 보고체계를 개선함

❑ IMF/OECD(2020)는 순수한 개념적 접근의 경우 기준의 정의는 명확하지만 실제 조세제도와 괴리가 커 정책적 활용가능성이 낮은 조세지출 항목을 다수 산출할 수 있다는 한계를 지적함

- ㅇ 이에 포괄적 소득 과세기반에 최대한 근접하되 칠레 세제의 구조적 특성을 반영하여 일부 규정을 기준조세체계에 포함하는 혼합(Hybrid) 접근을 권고함
- ㅇ 또한 포괄적 소득 과세기반에서 이탈하는 항목을 기준조세체계에 포함하는 경우에는 그에 대한 정책적 근거를 조세지출 보고서에 함께 제시하도록 권고함
- ㅇ 특히 IMF/OECD(2020)는 법률에 따라 부담이 의무화되고 보편적으로 적용되는 사회보험료 관련 공제를 기준조세체계의 일부로 포함하도록 명시적으로 권고함

- 이는 해당 지출이 정책적 인센티브가 아니라 납세자의 선택이 제한된 비재량적 지출이며 보편적으로 적용되는 부담이라는 점에 근거함

❑ 의무적인 연금·건강·실업 기여금의 공제와 운용수익에 대한 비과세는 납세자의 재량적 지출이 아니고 보편적으로 적용되므로 조세지출이 아니라 기준조세체계의 일부로 분류함

○ 이에 대응하여 향후 수령하는 연금은 기준조세체계상 과세대상으로 설정함

○ 반면 사적 연금저축은 포괄적 소득 과세기반에 따라 TTE(납입 과세－운용 과세－수령 비과세)를 기준으로 설정하고, EET 방식에 따른 우대는 대부분의 OECD 회원국과 마찬가지로 조세지출로 분류함

❑ 음(-)의 조세지출을 발생시키지 않는다는 설계원칙은 칠레의 개별 항목 분류뿐 아니라 기준조세체계 자체의 설정에도 영향을 미침

○ 배당 귀속제도의 경우 완전 귀속제도를 기준조세체계로 설정하면 높은 법인세율과 부분 귀속공제로 인한 추가적인 세부담이 음(-)의 조세지출로 나타날 수 있으므로, 이를 방지하기 위해 부분 귀속제도를 기준조세체계로 설정함

- 이는 '음(-)의 조세지출 회피'라는 설계원칙이 개별 항목의 분류를 넘어 기준조세체계의 선택 자체에 영향을 미친 대표적인 사례임

○ 또한 조세지출과 교정과세를 동일한 보고서에서 함께 평가하고 있는데, 이는 기준조세체계보다 낮은 세부담과 높은 세부담을 동일한 준거를 통해 파악한다는 점에서 음(-)의 조세지출에 대한 접근과 유사한 문제의식을 가짐

○ IMF/OECD(2020)는 기준조세체계보다 불리하게 취급되는 항목을 음(-)의 조세지출로 정의하고, 개별 항목 목록에서도 이를 일반 조세지출과 구분하여 표시하도록 제시함

❑ 칠레와 콜롬비아는 국제기구의 기술지원을 계기로 기준조세체계의 정의와 판단기준을 구체화한 사례로서, 외부의 전문적인 검토가 기준조세체계의 정립과 조세지출 보고체계의 개선을 촉진할 수 있음을 보여줌

○ 특히 두 국가는 서로 다른 접근에서 출발하였음에도 불구하고 의무적 사회보험료 관련 공제를 기준조세체계에 포함한다는 공통된 결론에 도달하고 있음

○ 이러한 점에서 의무적 사회보험료 관련 공제를 기준조세체계에 포함하는 방식은 특정한 기준조세체계 접근법에만 한정된 처리방식이라기보다 국제기준에 부합하는 방향으로 볼 수 있음

○ 따라서 우리나라에서도 의무적 사회보험료 관련 공제를 구조적 감면으로 재분류하는 것은

국제기준에 부합하는 조정으로 평가됨(이상엽·김애진, 2025; 한국개발연구원, 2025)

마. 미국

❑ 미국은 1974년 「의회예산법(Congressional Budget Act of 1974)」에서 조세지출을 법률상 개념으로 정의하고 있음

- ㅇ 재무부와 의회 합동조세위원회(Joint Committee on Taxation, JCT)는 각각 독립적으로 조세지출을 추계하여 공표하고 있음
- ㅇ 두 기관은 동일한 세법을 대상으로 조세지출을 추계하지만 기준조세체계의 설정방식과 추계 전제가 달라 조세지출로 식별되는 항목과 그 규모에 차이가 발생함
  - 이는 동일한 조세제도라 하더라도 기준조세체계의 설정에 따라 조세지출의 범위와 규모가 달라질 수 있음을 보여주는 대표적인 사례임

❑ 재무부는 규범적 접근에 기초한 정상조세기준(normal tax baseline)과 현행 세법에 기초한 준거법률기준(reference tax law baseline)을 함께 적용하고 있음(World Bank, 2024)

- ㅇ 정상조세기준은 개인공제, 표준공제 및 누진세율 등 기본적인 과세구조를 기준조세체계에 포함하고, 그 밖의 특례는 폭넓게 조세지출로 식별함
- ㅇ 반면 준거법률기준은 현행 세법의 일반규정에서 명백히 이탈한 특례만을 조세지출로 인식하므로 조세지출의 범위가 상대적으로 협소함
- ㅇ 두 기준에 따른 추계결과를 함께 제시함으로써 기준조세체계의 선택이 조세지출의 범위와 규모에 미치는 영향을 이용자가 직접 비교할 수 있도록 하고 있음

❑ 미국은 별도의 구조적 감면 범주를 설정하지 않고 기준조세체계의 정의와 구성요소를 통해 조세제도의 구조적 요소를 반영하고 있음

- ㅇ 조세지출 여부를 판단하기 어려운 항목에 대해서는 각주와 방법론에 대한 설명을 통해 해당 판단의 근거를 제시하고 있음(World Bank, 2024)

❑ 미국이 서로 다른 두 기준에 따른 추계결과를 함께 제시하는 방식은 기준조세체계의 선택에 따라 조세지출의 범위와 규모가 달라질 수 있음을 투명하게 보여준다는 점에서 참고할 필요가 있음

- ㅇ 특히 새로운 기준조세체계를 도입하는 과정에서 기존 통계와의 단절이나 분류 변경에 대

한 논란이 발생할 수 있다는 점을 고려하면, 일정 기간 기존 기준과 새로운 기준에 따른 결과를 함께 제시하는 방식은 제도 전환 과정의 투명성을 높이는 데 활용할 수 있음

바. 영국

❑ 영국은 국세청(HMRC)이 조세감면 관련 통계를 국가공식통계(National Statistics)로 공표하고 있음

- ㅇ 2026년부터는 종전에 별도로 발간하던 구조적 감면과 비구조적 감면 관련 통계를 하나의 보고서로 통합하여 제시하고 있음(HMRC, 2026)

❑ 영국은 World Bank(2024)의 분류에 따르면 실정법·준거법 접근을 채택하고 있음

- ㅇ 별도의 규범적 기준조세체계를 설정하기보다 개별 조세감면을 구조적 감면과 비구조적 감면으로 구분하는 실용적인 방식을 적용하고 있음
- ㅇ 구조적 감면(structural relief)은 과세범위를 획정하거나 소득·이윤을 적정하게 계산하기 위해 필요한 조세체계의 본질적인 구성요소를 의미함
  - 조세의 누진성을 확보하거나 조세제도를 단순화하기 위한 규정도 구조적 감면에 포함됨
- ㅇ 비구조적 감면(non-structural relief)은 특정 개인·활동·상품 등을 지원하거나 장려하기 위해 설계된 조치를 의미함
  - 이러한 비구조적 감면은 국제기준상 조세지출에 해당하며, 비용추계와 성과평가의 주요 대상이 됨(HMRC, 2026)

❑ HMRC는 구조적 감면과 비구조적 감면의 경계가 항상 명확한 것은 아니며, 기존의 분류도 지속적으로 재검토할 필요가 있음을 명시하고 있음

- ㅇ 대표적으로 자본공제의 경우 통상적인 감가상각에 해당하는 부분은 구조적 감면으로, 이를 초과하는 가속상각 부분은 비구조적 감면으로 구분함
- ㅇ 구조적 요소와 정책적 요소가 혼재되어 있는 경우에는 정책목적, 제도의 기능 및 경제적 효과를 종합적으로 고려하여 지배적 성격(dominant purpose)에 따라 분류함
- ㅇ 이에 따라 복합적 성격을 이유로 분류 자체를 유보하기보다 우선 하나의 유형으로 분류한 후 지속적으로 재검토하는 방식을 적용하고 있음
  - 이러한 방식은 통계의 연속성을 유지하는 데에는 장점이 있으나, 하나의 항목에 구

조적 요소와 정책적 요소가 혼재되어 있다는 사실이 통계상 별도로 드러나지 않는 한계가 있음

❑ 영국은 모든 조세감면을 우선 목록화한 후 비용추계 가능 여부를 구분하고, 추계가 곤란한 경우에는 그 사유를 함께 공시하고 있음

○ 이에 따라 비용추계가 불가능한 조세감면도 목록에서 제외하지 않고 관리함으로써 조세감면 정보의 포괄성을 확보하고 있음(HMRC, 2026; UK Treasury Committee, 2023)

❑ 영국과 같이 모든 조세감면을 우선 목록화한 후 구조적 감면과 비구조적 감면으로 구분하는 방식은 개별 세법상 감면 가운데 상당수가 조세지출예산서에 포함되지 않고 있는 우리나라의 관리체계를 개선하는 데 참고할 수 있음

○ 특히 조세지출 해당 여부와 관계없이 전체 감면항목을 우선 파악하고 그 성격에 따라 관리유형을 구분한다는 점에서 조세지원 정보의 누락을 방지하는 데 유용함

○ 다만 지배적 성격에 따른 판단기준이 구체적으로 제시되지 않을 경우 분류의 투명성이 저하될 수 있으므로, 판단이 어려운 항목에 대해서는 캐나다의 참고항목과 같이 별도로 식별하여 관련 정보를 공개하는 방식을 함께 검토할 필요가 있음

사. 벨기에·독일

(1) 벨기에

❑ 벨기에는 「연방 예산 및 회계의 조직에 관한 2003년 5월 22일 법률」 제47조에 따라 조세지출 목록을 세입예산서에 첨부하여 의회에 제출하고 있음(Federal Public Service Finance, 2024)

❑ 벨기에는 World Bank(2024)의 분류에 따르면 실정법·준거법 접근을 채택하고 있음

○ 경제적 중립성을 기본원칙으로 하여 조세제도가 민간의 경제적 의사결정을 왜곡하지 않는 상태를 기준으로 설정하고, 각 세목의 일반과세체계(système général)에서 벗어난 예외규정을 조세지출로 식별함

○ 별도의 규범적 기준조세체계를 설정하기보다 현행 세법상 일반과세체계를 기준으로 개별 조세감면의 조세지출 해당 여부를 판단하고 있음

❑ 벨기에는 구조적 감면을 별도의 범주로 구분하지 않고 일반과세체계의 정의와 범위에 포함하여 처리하고 있음

○ 소득재분배를 위한 누진세율 구조와 최저생계비 보장을 위한 기초공제는 수직적 형평성을 구현하기 위한 일반과세체계의 일부로 보고 있음

❑ 벨기에가 경제적 중립성을 기준으로 일반과세체계와 정책적 특례를 구분하는 방식은 산업지원이나 투자촉진 등을 목적으로 하는 조세특례가 많은 우리나라에서도 개별 조세지출의 성격을 판단하는 기준으로 참고할 수 있음

(2) 독일

❑ 독일은 「경제안정 및 성장촉진법」 제12조에 따라 연방정부가 2년마다 보조금보고서(Subventionsbericht)를 연방의회와 연방참사원에 제출하고 있음(Bundesministerium der Finanzen, 2025)

❑ 독일은 기준조세체계를 별도로 정의하기보다 보조금의 개념을 중심으로 조세지출의 관리대상을 설정하고 있음

○ 재정보조금(Finanzhilfen)과 조세감면(Steuervergünstigungen)을 동일한 보고체계에서 관리하며, 특정 지역·경제부문·기업유형에 대한 선별적 지원 여부를 주요 판단기준으로 활용함

❑ 구조적 감면은 별도의 범주로 구분하지 않으며, 정책적 지원 성격을 갖는 조세감면을 중심으로 관리하고 있음

○ 가계를 대상으로 하는 일반적·사회정책적 감면은 선별성 요건을 충족하지 않는 것으로 보아 원칙적으로 보고대상에서 제외함

❑ 독일은 명시적인 기준조세체계 대신 정책적 보조금의 개념을 활용하여 관리범위를 설정한다는 점에서 조세지출의 정책목적과 직접적인 재정지원 간의 연계 관리방식을 보여주는 사례임

○ 다만 가계를 대상으로 하는 일반적·사회정책적 감면의 상당 부분을 보고대상에서 제외하는 방식은 조세지출의 전체 규모와 재정영향을 포괄적으로 파악하는 데 한계가 있으므로 우리나라의 조세지출 관리체계에 그대로 적용하기는 어려움

3. 우리나라 기준조세체계 수립 방향 및 원칙

❑ 본 절에서는 제1절에서 검토한 국제기준과 제2절의 해외사례를 토대로 우리나라 기준조세

체계의 수립 방향과 4대 기본원칙을 제시하고, 기능 중심의 분류체계와 3단계 분류절차 및 이를 운영하기 위한 거버넌스를 검토함

가. 선행연구의 검토

❑ 우리나라의 조세지출 관리체계에 관한 연구는 2010년 조세지출예산서 제도의 본격적인 도입을 전후하여 조세지출 개념의 정립, 관리 효율화, 분류기준의 체계화 및 운영체계 개선을 중심으로 발전해 왔음(이상엽·김애진, 2025)

- 박기백 외(2007)는 기준조세체계의 정의가 명확하지 않을 경우 조세지출을 식별하는 과정에 주관적 판단이 개입될 수 있음을 지적함
  - 캐나다 사례를 참고하여 기준조세체계, 협의의 조세지출 및 비망항목(memorandum items)으로 구성된 3분류체계를 제안함
  - 비망항목은 조세지출 여부를 명확하게 판단하기 어려운 항목을 별도로 구분한다는 점에서 본 연구의 추가 검토 항목(▲)과 직접적으로 연결되는 선행연구로 볼 수 있음
- 김학수 외(2017)는 조세지출 항목을 관리배제 항목, 잠재적 관리대상 및 적극적 관리대상으로 재분류하는 관리체계를 제안함
  - 재산정 결과 적극적 관리대상의 국세감면율은 2017년 기준 7.6%로 공식 국세감면율 13.3%보다 크게 낮게 나타났으며, 이는 비과세·감면의 정비만을 통해 추가적인 재정여력을 확보하는 데에는 일정한 한계가 있음을 시사함
- 김용대 외(2020)는 1단계에서 과세기본구조, 과세형평성 보정 및 공적지출 여부를 판단하여 기준조세체계에 해당하는 항목을 제외하고, 2단계에서 특정성·대체가능성·폐지가능성을 검토하는 2단계 분석체계를 제안함

❑ 최근의 연구는 기준조세체계를 명시적으로 설정하고 이를 세목별 분류와 조세지출 관리에 적용하는 방향으로 발전하고 있음

- 한국개발연구원(2025)은 기능적 정의가 부재한 상태에서 조세지출이 분류되고 있다는 점을 현행 관리체계의 근본적인 문제로 지적하고, 우리나라의 기준조세체계(안)를 마련할 것을 제안함
  - 전 국민에게 적용되는 사회보험료 관련 조세특례는 기준조세체계에 포함하고, 근로장려세제와 자녀장려세제는 실질적인 재정지출로 보아 일반 재정지출과 통합하여

관리할 것을 제안함

- ㅇ 이상엽·김애진(2025)은 국제기구의 방법론을 토대로 명확성·투명성, 체계적 일관성, 구조적 요소의 명시적 분리 및 정책 유용성의 4대 기본원칙을 제시하고, 소득세·법인세·부가가치세의 세목별 기준조세체계(안)를 마련함
  - 동 연구는 한국개발연구원(2025)의 연구성과를 토대로 기존 논의를 심화·발전시킨 것으로, 두 연구는 기준조세체계의 명문화와 구조적 요소의 구분이라는 측면에서 상당 부분 공통된 문제의식과 분석체계를 공유함

❑ 본 연구는 한국개발연구원(2025)과 이상엽·김애진(2025)의 연구성과를 토대로 기준조세체계의 적용범위와 분류체계를 확장하고, 세목별 적용기준과 구체적인 운영방안을 제시함

- ㅇ 구체적으로 구조적 감면을 7개 기능유형과 10개 세부범주로 구분하고, 이를 실제 조세항목에 적용하기 위한 3단계 분류절차를 마련함
- ㅇ 또한 환급형 세액공제를 독립된 범주로 구분하고, 조세지출 여부에 대한 판단이 어려운 항목은 추가 검토 항목(▲)으로 표시하여 잠정적으로 분류하는 방식을 제시함
- ㅇ 아울러 개별 항목의 분류근거를 지속적으로 확인·검토할 수 있도록 판단근거를 기록·관리하는 체계를 제시함

나. 접근법의 선택: 혼합(Hybrid) 접근법

❑ 규범적 접근법과 준거법률 접근법을 각각 독립적으로 적용할 경우 서로 다른 한계가 존재함

- ㅇ 규범적 접근법은 이론적 정합성이 높다는 장점이 있으나, 자가주택 귀속임대료와 미실현 자본이득 등 현실적으로 과세하기 어려운 항목까지 조세지출로 식별될 수 있어 정책적 활용성과 국민적 수용성이 저하될 우려가 있음
- ㅇ 반면 준거법률 접근법은 현행 세법을 기준으로 하므로 실무적 적용이 용이하지만, 이미 특정한 정책목적으로 도입된 특례까지 기준조세체계에 포함될 수 있어 조세제도의 구조적 요소와 정책목적의 조세지출을 명확하게 구분하기 어려운 한계가 있음

❑ 이에 본 연구에서는 현행 세법의 기본적인 과세구조를 출발점으로 하되, 개별 규정의 조세제도상 기능과 정책목적을 함께 고려하여 기준조세체계와 정책목적의 조세지출을 구분하는 혼합(Hybrid) 접근법을 적용함

- ㅇ 규범적 기준과 준거법률의 요소를 결합하는 혼합(Hybrid) 접근은 국제적으로 널리 활용되

는 방식으로, 일관된 식별과 측정을 통해 국가 간 및 시계열 비교 가능성을 높이는 데 유리함(World Bank, 2024)

- ㅇ 순수한 개념적 접근은 기준의 정의가 명확하다는 장점이 있으나 실제 조세제도와 괴리가 커 정책적으로 활용하기 어려운 조세지출 항목을 다수 산출할 수 있으므로, 포괄적 소득과세기반을 출발점으로 하되 자국 세제의 구조적 특성을 반영하는 방식이 보다 실용적임(IMF/OECD, 2020)
- ㅇ 이러한 접근은 국제기구의 권고와 국내 선행연구에서 제시된 방향에도 부합함(IMF/OECD, 2020; 이상엽·김애진, 2025; 한국개발연구원, 2025)

❑ 다만 혼합(Hybrid) 접근은 조세지출을 식별하기 위한 분석적 기준으로서, 바람직한 조세제도의 규범적 모형이나 납세자가 어떻게 과세되어야 하는지를 제시하는 기준으로 해석할 필요는 없음

- ㅇ 호주와 캐나다를 비롯한 혼합(Hybrid) 접근 채택 국가도 기준조세체계를 규범적 조세모형으로 해석해서는 안 된다는 점을 명시하고 있음(World Bank, 2024; IMF/OECD, 2020)
- ㅇ 따라서 본 연구도 현행 세법의 취급을 그대로 기준으로 삼지 않고 개별 규정의 기능과 정책목적을 함께 고려하여 기준조세체계를 설정하되, 그 범위는 조세제도의 기능 수행에 필요한 요소로 한정함
- ㅇ 이러한 혼합(Hybrid) 접근을 실제 세법에 적용하기 위해서는 구조적 감면의 기능별 유형화와 표준화된 분류절차가 필요하며, 이에 따라 이하에서는 7개 기능유형과 3단계 분류절차를 제시함

❑ 본 연구에서 제시하는 기준조세체계(안)는 현행 조세지출 분류체계와의 연속성을 유지하면서 국제기준을 반영하여 마련한 하나의 설정방안으로서, 유일하거나 확정적인 기준조세체계를 제시하려는 것은 아님

- ㅇ 기능유형은 김용대 외(2020)가 제시한 1차 판단기준을 계승하고, 조세지출 해당 여부에 대한 판단이 달라질 수 있는 항목은 현행 조세지출예산서의 분류를 원칙적으로 유지함
- ㅇ 이를 통해 분류기준의 변경만으로 조세지출 규모나 국세감면율이 급격하게 변동하지 않도록 기존 분류체계와의 연속성을 고려함

❑ 다만 국제기준상 판단이 상당 부분 수렴되어 있거나 경제적 실질이 유사한 항목 간의 취급이 일관되지 않는 등 현행 분류기준의 불일치가 명확한 사항은 기준조세체계의 도입 단계에서 우선적으로 정비할 필요가 있음

○ 의무적 사회보험료 관련 공제의 구조적 감면 재분류, 보험료 특별소득공제와 보장성보험료 특별세액공제의 구분 및 환급형 세액공제의 세출예산 이관 등이 이에 해당함

❑ 기준조세체계의 설정은 각국의 조세제도와 재정운용 방식 및 사회적 합의를 반영하는 정책적 선택임

○ 따라서 본 연구의 기준조세체계(안)는 향후 제도개선을 위한 논의의 출발점으로 제시하는 하나의 설정방안이며, 향후 정책결정 과정에서 수정·보완될 수 있음

○ World Bank(2024)와 Australian Treasury(2021)도 기준조세체계의 설정에는 일정한 정책적 판단이 수반되며, 각국의 제도 변화와 사회적 합의에 따라 그 범위와 내용이 달라질 수 있음을 제시하고 있음

다. 4대 기본원칙

❑ 본 연구에서는 기준조세체계 수립의 기본원칙으로 이상엽·김애진(2025)이 국제기구의 방법론을 토대로 제시한 명확성·투명성, 체계적 일관성, 구조적 요소의 명시적 분리 및 정책적 유용성의 4대 기본원칙을 채택하고, 각 원칙의 내용을 본 연구의 분류체계와 운영방안에 맞게 다음과 같이 구체화함

❑ 첫째, 명확성과 투명성을 확보할 필요가 있음. 기준조세체계는 추상적인 개념에 그치지 않고 명시적인 기준으로 정의하고, 그 판단근거와 전제를 이용자가 검증할 수 있도록 투명하게 공개할 필요가 있음

○ 기준조세체계의 구성요소와 구조적 감면의 범위, 조세지출의 식별기준 및 분류결과를 일관된 형식으로 제시할 필요가 있음

❑ 둘째, 체계적 일관성을 확보할 필요가 있음. 기준조세체계는 특정 세목에 한정된 기준이 아니라 전체 조세체계에 동일한 판단원칙을 적용할 수 있도록 설정하고, 세목 간 및 시계열상 일관성을 유지할 필요가 있음

○ 동일하거나 유사한 경제활동과 납세자에 대해서는 동일한 과세원칙을 적용할 필요가 있음

- 법인세와 소득세의 이중과세 조정, 부가가치세의 매입세액공제 등 세목 간에 연계되는 과세원칙도 일관되게 적용할 필요가 있음
- 기준조세체계를 변경하는 경우에는 변경사유와 함께 종전 기준에 따른 조세지출 규모를 일정 기간 함께 제시하여 시계열 비교 가능성을 확보할 필요가 있음

❑ 셋째, 조세제도의 구조적 요소와 정책목적의 조세지출을 명확하게 구분할 필요가 있음. 이를 위해 개별 규정의 법적 형식보다는 조세제도상 기능과 제도목적을 중심으로 판단하는 기능 중심의 분류기준을 적용할 필요가 있음

- ㅇ 개별 규정이 조세제도의 본질적인 기능을 수행하기 위한 것인지 또는 특정한 정책목적을 달성하기 위한 조세유인인지를 해당 규정의 기능과 제도목적을 중심으로 판단할 필요가 있음
- ㅇ 구조적 요소와 정책적 요소가 함께 존재하는 경우에는 주된 기능을 기준으로 우선 분류하되, 판단이 어려운 경우에는 추가 검토 항목으로 표시하고 그 판단근거와 재검토 시기를 함께 공개할 필요가 있음

❑ 넷째, 정책적 유용성을 확보할 필요가 있음. 기준조세체계는 조세지출의 식별을 위한 분석기준에 그치지 않고 정책평가와 제도개선에 활용할 수 있는 실용적인 관리체계로 기능할 필요가 있음

- ㅇ 조세지출은 정책효과와 세수효과를 함께 평가하여 존치 여부와 지원수준의 적정성을 지속적으로 검토하고, 직접지출 등 다른 정책수단과의 비용 대비 효과도 비교·평가할 필요가 있음
- ㅇ 기준조세체계는 조세지출예산서 작성과 정책평가에 공통적으로 적용되는 기준으로 활용하되, 사회적 합의와 조세제도의 변화에 따라 주기적으로 재검토하고 보완할 수 있는 운영체계와 연계할 필요가 있음

라. 구조적 감면의 기능 중심 분류체계

❑ 앞서 제시한 4대 기본원칙을 개별 세법 규정에 적용하기 위해 국제기구가 제시한 구조적 감면의 유형과 국내 선행연구를 토대로 우리나라 세법에 적용할 수 있는 7개의 기능 중심 분류체계를 제시함

- ㅇ 7개 기능유형은 모두 구조적 감면을 식별하기 위한 범주이며, 세목의 골격을 이루는 과세기본구조는 기능유형에 따른 분류대상에 포함하지 않음
  - – 따라서 과세기본구조에 해당하는 요소는 별도의 기능유형에 따른 판단 없이 기준조세체계를 구성하는 요소로 인정함

❑ 과세단위, 과세대상, 세율구조 및 과세기간 등 세목의 골격은 과세기본구조에 해당하며, 이

러한 기본구조에서 형식적으로 이탈하더라도 조세제도의 기능 수행에 필요한 규정은 구조적 감면으로 분류함

- 총수입금액에서 업무 관련 필요경비를 차감하는 규정이나 부가가치세에서 금융·보험용역을 면세하는 규정 등은 과세표준을 적정하게 산정하기 위한 구조적 감면의 사례에 해당함
- 구조적 감면의 기능유형은 과세표준의 정의, 담세력의 반영, 이중과세 조정, 행정효율성 확보, 조세조약의 이행, 공적기능의 수행 및 의무·비재량 지출의 처리를 기준으로 구분함
- 이 가운데 담세력 조정요소는 과세단위 조정·귀속시기 조정·필수소비 조정의 세 가지로, 행정효율성 요소는 개산공제형·행정문턱값형의 두 가지로 세분하여 전체적으로 7개 기능유형과 10개 세부범주로 구성함

❑ 본 연구의 기능 중심 분류체계는 김용대 외(2020)의 1차 판단기준을 활용하되 국제기준을 반영하여 이를 구체화한 것임

- 7개 기능유형 가운데 ①부터 ④까지와 ⑥은 김용대 외(2020)가 제시한 1차 판단기준을 기능별로 구체화한 것이며, ⑤와 ⑦은 World Bank(2024)와 IMF/OECD(2020)의 국제기준을 반영하여 추가함
- 각 세법의 과세기본구조는 기능유형의 적용대상이 아니라 기준조세체계의 과세기본구조 자체에 해당함
- 김용대 외(2020)의 과세기본구조 보정항목은 ① 과세표준 정의요소, ② 담세력 조정요소, ③ 이중과세 조정요소 및 ④ 행정효율성 요소로 세분함
- 공적지출은 ⑥ 공적기능 대행요소로 재구성하고, 국제기준에서 제시한 국제협약 준수형과 의무·비재량 지출형은 각각 ⑤ 조세조약 이행요소와 ⑦ 의무·비재량 지출요소로 반영함
- 이러한 기능유형의 세분은 기준조세체계의 범위를 확대하기 위한 것이 아니라, 종전부터 구조적 요소로 인정되어 온 규정의 판단근거를 기능별로 보다 명확하게 제시하기 위한 것임

❑ 7개 기능유형은 국내 선행연구에서 제시된 분류기준과 국제기구의 구조적 감면 유형을 우리나라 조세제도의 특성에 맞게 재구성한 것임

- 이중과세 조정요소, 행정효율성 요소 및 조세조약 이행요소는 국제기구가 제시한 구조적 감면 유형과 직접적으로 대응함
- 과세표준 정의요소는 규범적 조세설계 원칙을 구체화한 범주이며, 담세력 조정요소는 국제기준의 재분배·형평성형에 대응하되 우리나라 소득세제와 소비세제의 특성을 반영하여 별도의 유형으로 세분함

○ 공적기능 대행요소는 김용대 외(2020)의 공적지출 개념을 기능 중심으로 재구성한 범주이며, 의무·비재량 지출요소는 IMF/OECD(2020)의 국제기준을 독립적인 기능유형으로 반영한 것임

❑ 과세표준 정의요소는 과세소득 또는 과세표준을 합리적으로 산정하기 위해 필요한 구조적 요소를 의미함

○ 과세대상에서 특정 항목을 제외하거나 필요경비를 인정하는 등 순소득 또는 실질적인 과세기반을 측정하기 위한 규정을 포함함

– 「소득세법」 제27조제1항의 업무 관련 필요경비가 이에 해당함

– 「법인세법」 제30조제1항 및 제31조제1항의 책임준비금·비상위험준비금, 「부가가치세법」 제26조제1항의 금융·보험용역 및 토지 관련 규정 등이 이에 해당함

❑ 담세력 조정요소는 납세자의 실질적인 담세능력을 반영하기 위한 구조적 요소로서 과세단위 조정요소, 귀속시기 조정요소 및 필수소비 조정요소로 구분함

○ 과세단위 조정요소는 배우자·부양가족의 유무 등 가구구성에 따른 담세능력의 차이를 반영하기 위한 규정을 의미함

– 「소득세법」 제50조의 기본공제·배우자공제·부양가족공제와 「상속세 및 증여세법」 제18조의 기초공제, 제19조의 배우자 상속공제, 제20조의 그 밖의 인적공제 및 제21조의 일괄공제 등이 이에 해당함

○ 귀속시기 조정요소는 장기간에 걸쳐 형성된 소득이 특정 과세기간에 집중됨으로써 발생하는 세부담의 왜곡을 완화하기 위한 규정을 의미함

– 「소득세법」 제48조 및 제55조제2항의 퇴직소득공제·환산급여, 제95조의 장기보유특별공제 등이 이에 해당함

– 「법인세법」 제13조의 이월결손금 공제와 제23조의 감가상각 등도 이에 해당함

○ 필수소비 조정요소는 소비과세에서 생활에 필수적인 재화·용역에 대한 세부담이 저소득층에 상대적으로 무겁게 귀착되는 역진성을 완화하기 위한 규정을 의미함

– 「부가가치세법」 제26조제1항제1호부터 제4호까지의 미가공식료품·수돗물·연탄·여성용 위생용품 면세, 같은 항 제7호의 여객운송용역 면세 및 같은 항 제12호의 주택임대용역 면세가 이에 해당하며, 필수소비의 범위를 넘어 특정 재화나 산업을 지원하는 면세는 정책목적의 조세지출로 분류함

❑ 이중과세 조정요소는 동일한 경제적 소득 또는 이익에 대한 중복과세를 방지하여 조세중

립성과 과세형평을 확보하기 위한 구조적 요소를 의미함

○ 「소득세법」 제56조의 배당세액공제와 제57조의 외국납부세액공제가 이에 해당함

○ 「법인세법」 제18조의2의 내국법인 수입배당금액 익금불산입, 제18조의4의 외국자회사 수입배당금액 익금불산입, 제57조의 외국납부세액공제 및 제57조의2의 간접투자회사 외국납부세액공제 특례 등이 이에 해당함

○ 「법인세법」 제51조의2의 유동화전문회사 등에 대한 소득공제도 동일한 경제적 소득에 대한 중복과세를 조정한다는 점에서 이 유형에 포함함

❑ 행정효율성 요소는 납세협력비용과 과세행정비용을 절감하기 위한 구조적 요소로서 개산공제형과 행정문턱값형으로 구분함

○ 개산공제형은 실제 비용을 개별적으로 확인하기 어렵거나 그에 따른 행정비용이 과도한 경우 일정한 기준에 따라 표준적인 비용을 인정하는 방식임

- 「소득세법」 제47조의 근로소득공제와 제12조의 실비변상적 급여 비과세 등이 이에 해당함

○ 행정문턱값형은 소규모 거래 또는 일정 규모 이하의 납세자에 대해 일반적인 과세절차를 적용하지 않거나 이를 간소화하는 방식임

- 「부가가치세법」 제61조의 간이과세, 「법인세법」 제23조 및 같은 법 시행령 제31조의 소액자산 즉시상각 등이 이에 해당함
- 각 세법에서 정하고 있는 소액 기준금액과 신고의무 면제 기준도 행정문턱값형에 포함할 수 있음

○ 소득세의 과세최저한과 부가가치세 등록기준은 정책적 지원보다는 행정효율성 확보를 위한 대표적인 행정문턱값형에 해당함(World Bank, 2024)

○ 다만 기준금액이 행정효율성을 확보하기 위해 필요한 범위를 넘어 실질적인 경제적 지원으로 기능하는 경우에는 그 초과부분을 정책목적의 조세지출로 분류할 필요가 있음

- OECD(2022)는 납세협력비용을 절감하기 위한 단순화 조치는 기준조세체계에 포함하되, 실제 비용을 초과하는 추계공제는 조세지출로 분류함
- IMF/OECD(2020)는 조세단순화 조치의 취급방식이 국가별로 차이가 있으며, 자료의 한계로 세수효과를 측정하기 어려운 경우에는 해당 항목을 목록으로만 공시하는 사례도 일반적임을 설명함

❑ 조세조약 이행요소는 조세조약 및 국제협약에 따른 의무를 이행하기 위한 구조적 요소를

의미함

○ 조세조약이나 국제협약에 따른 과세상 우대는 특정 정책대상을 지원하기 위한 것이 아니라 국제적 이중과세를 방지하거나 국제협약상 의무를 이행하기 위한 규정이라는 점에서 구조적 감면으로 분류함

- Surrey and McDaniel(1985)과 World Bank(2024)는 자유무역 촉진 등을 위한 국제협약상 우대도 같은 맥락에서 설명하고 있음

○ 국내 과세와 국제협약의 적용범위를 비교할 때에는 협약의 문언을 기준으로 판단하고, 해석이나 유추를 통해 구조적 감면의 적용범위를 확대하지 않을 필요가 있음(World Bank, 2024)

- 시카고협약이 적용되는 국제선 항공유 면세는 구조적 감면으로 분류하되, 협약이 적용되지 않는 국내선 항공유 면세는 정책목적의 조세지출로 분류함
- 「관세법」 및 「부가가치세법」상의 조약 관련 면세도 국제협약이 요구하는 범위까지만 구조적 감면으로 분류하고, 이를 초과하는 부분은 정책목적의 조세지출로 분류함

○ 주요국은 조세조약에 따른 우대 원천징수세율을 일반적으로 조세지출로 보지 않으며, 호주와 캐나다는 조약이 없는 경우 국내법상 세율을, 조약이 있는 경우에는 조약상 최고세율을 기준으로 하여 그 차이를 측정함(IMF/OECD, 2020)

○ 「소득세법」 및 「법인세법」상의 조세조약에 따른 비거주자·외국법인 과세특례, 「부가가치세법」 제24조·제25조의 외교공관·국제기구 등에 대한 영세율 및 상호주의, 「관세법」 제73조·제74조의 국제협력관세·편익관세 등이 이에 해당함

❑ 공적기능 대행요소는 법령에 근거한 국가 또는 지방자치단체의 공적 기능을 국가 등이 직접 수행하거나 민간이 대신 수행하는 경우, 또는 그 기능의 수행·기여에 대한 반대급부나 손실보상이 지급되는 경우에 적용되는 구조적 요소를 의미함

○ 이 유형은 다음 세 가지 요건을 모두 충족하는 경우에 한하여 적용함

- 첫째, 법령에 근거한 국가 또는 지방자치단체의 공적 기능에 해당하여야 함
- 둘째, 국가 등이 해당 기능을 직접 수행하거나 민간이 이를 대신 수행하는 경우 또는 그 수행·기여에 대한 반대급부나 손실보상으로 지급되는 경우에 해당하여야 함
- 셋째, 공급 대가 또는 지급액이 시장원리에 따라 결정되지 않아야 하며, 무상·실비 수준이거나 법령에 따른 가격통제 또는 비영리 요건이 적용되는 경우를 포함함

○ 단순한 비영리성이나 공익성만으로는 이 유형에 해당하는 것으로 보지 않고, 법령상 공적 기능과 직접적인 관련성이 인정되는 경우로 적용범위를 한정하되, 시장에서의 유상거래를 과세의 전제로 하는 부가가치세에서는 법령이 비영리성 또는 무상성을 면세의 요건으로 명시한 거래는 시장거래 원칙의 예외로서 이 유형에 준하여 기준조세체계에 포함함

- 반면 시장거래 원칙을 전제로 하지 않는 소득세·법인세·상속세 및 증여세에서 공익법인 출연재산에 대한 과세가액 불산입과 같이 비영리성 자체를 근거로 한 감면은 정책목적의 조세지출로 분류함
- 이는 비영리법인에 대한 소득 면제를 조세지출로 판정한 World Bank(2024)의 사례와도 일치함

○ 국가의 공적 기능과 성질이 유사한 용역을 민간이 유상으로 공급하는 경우의 면세에 대해서는 OECD(2022)가 조세지출로 보는 견해를 제시하고 있으므로, 본 연구에서는 이 유형에 잠정적으로 포함하되 추가 검토 항목(●▲)으로 표시하여 수혜자 귀착 등을 분석한 후 재검토함

○ 공적기능 대행요소는 김용대 외(2020)의 1차 판단기준 가운데 공적지출 범주를 기능 중심으로 구체화한 것으로서 국제기준에 직접 대응하는 유형은 아니므로, 적용요건을 엄격하게 해석하여 그 범위를 제한할 필요가 있음

- 「소득세법」 제12조제1호의 공익신탁의 이익, 같은 조 제3호가목의 현역병 급여, 같은 조 제4호라목의 국군포로 연금, 같은 조 제5호가목·마목의 보훈급여금·북한이탈주민 정착금·보로금·국군포로 위로지원금 등과 「법인세법」 제51조의 공익신탁 관련 규정이 이에 해당함
- 「부가가치세법」 제26조제1항제5호·제6호의 의료보건·교육용역(●▲), 같은 항 제17호부터 제20호까지의 도서관 등 입장, 공익목적 단체의 공급, 국가 등이 공급하는 재화·용역 및 국가 등에 대한 무상공급, 같은 항 제8호 중 관보 관련 규정도 이에 포함함
- 반면 「상속세 및 증여세법」상 공익법인 출연재산에 대한 과세가액 불산입과 종교·자선단체 관련 감면 등은 이 유형에 포함하지 않음

❑ 의무·비재량 지출요소는 법률에 따라 부담이 의무화되어 납세자의 선택이 제한되고, 사회보장제도의 운영을 위해 보편적으로 적용되는 부담과 관련된 구조적 요소를 의미함

○ 사용자가 법률상 의무적으로 부담하는 국민건강보험료·고용보험료·노인장기요양보험료를

근로자의 과세소득에 산입하지 않는 원칙이 대표적인 사례에 해당함(「소득세법」 제12조 제3호너목)

- ㅇ 다만 법률에 따른 의무적 부담이라는 형식만으로 이 유형에 포함하는 것은 아니며, 공적 사회보장제도의 운영을 위해 보편적으로 적용되는 부담으로 적용범위를 한정할 필요가 있음
- ㅇ IMF/OECD(2020)는 의무적 사회보험료 관련 공제를 기준조세체계의 구성요소로 제시하고 있음
- ㅇ 반면 호주는 퇴직연금의 기준조세체계를 TTE 방식으로 설정하여 의무적 사용자기여금에 대한 우대도 조세지출로 분류하고 있으므로, 의무성만을 판단기준으로 적용할 경우 사적 저축의 성격을 갖는 기여금까지 구조적 감면에 포함될 가능성이 있음

❑ 하나의 규정이 둘 이상의 기능을 동시에 수행하는 경우에는 주된 기능을 기준으로 해당 유형을 분류하되, 부수적으로 수행하는 기능도 함께 기록하여 분류근거를 명확하게 관리할 필요가 있음

- ㅇ 예를 들어 의무적 사회보험료 관련 규정은 의무·비재량 지출요소인 동시에 이중과세를 조정하는 기능도 수행할 수 있으므로, 주된 기능에 따라 분류하되 부수적 기능을 함께 기록하는 방식을 적용함

마. 조세지출 분류기준

(1) 분류기준의 구성

❑ 앞서 제시한 기능 중심 분류체계는 구조적 감면의 유형을 제시하는 것이므로, 개별 규정을 일관되게 분류하기 위해서는 판단절차와 판단요소, 분류결과 및 관리방식을 표준화한 분류기준을 마련할 필요가 있음

- ㅇ 현행 조세지출예산서는 개별 항목의 판단기준과 판단근거를 명시적으로 제시하고 있지 않아 경제적 실질이 유사한 규정이 서로 다르게 분류되는 사례가 존재함
- ㅇ 이에 본 연구에서는 개별 규정을 기준조세체계(●), 정책목적의 조세지출(○), 환급형 세액공제(◎)로 구분하고, 판단이 어려운 경우에는 추가 검토 표시(▲)를 함께 부여하는 방식을 제안함
- ㅇ 기준조세체계보다 세부담을 증가시키는 규정은 조세감면에 해당하지 않으므로 별도의 분류범주를 설정하지 않고 기준조세체계에 포함함

- 이는 음(-)의 조세지출이 발생하지 않도록 기준조세체계를 설정할 것을 제시한 IMF/OECD(2020)의 설계원칙을 반영한 것임

❑ 본 연구의 분류기준은 김용대 외(2020)의 2차 판단기준을 활용하되, 앞서 제시한 기능 중심 분류체계에 맞추어 판단체계를 재구성함

○ 특정성과 직접지출로의 대체가능성은 구조적 감면의 기능유형에 해당하지 않는 규정의 성격을 확인하기 위한 보조적 판단요소로 활용함

○ 반면 폐지가능성은 해당 규정의 조세제도상 기능이나 성격보다 정책결정의 실현가능성에 관한 요소이므로 조세지출 여부를 판단하기 위한 분류기준에서는 제외함

- 정책목적의 조세지출이라 하더라도 폐지가 어렵다는 이유만으로 기준조세체계에 포함할 수 없으며, 개별 규정의 조세제도상 기능을 중심으로 판단함으로써 분류결과에 대한 외부 검증이 가능하도록 할 필요가 있음

❑ 구조적 요소와 정책적 요소가 혼재되어 조세지출 해당 여부를 명확하게 판단하기 어려운 규정은 별도의 분류 유보 범주를 설정하지 않고, 우선 분류한 후 추가 검토 표시(▲)를 함께 부여하는 방식으로 관리함

○ World Bank(2024), 캐나다 및 영국 HMRC 등은 판단이 어려운 항목을 참고항목 또는 별도의 범주로 구분하는 방식을 활용하고 있으나, 분류가 유보된 상태가 장기간 지속될 경우 관리의 사각지대가 발생할 가능성이 있음

○ 이에 본 연구에서는 모든 항목의 분류를 우선 확정하되, 판단에 잠정성이 있는 경우에는 추가 검토 표시(▲)를 부여하고 그 판단근거와 재검토 시기를 함께 공개하도록 함

❑ 환급형 세액공제는 산출세액을 초과하는 부분이 조세채무의 감소가 아니라 현금급여에 해당하므로 기준조세체계의 적용범위와 구분하여 관리할 필요가 있음

○ 근로장려세제와 자녀장려세제는 납부할 세액이 없거나 산출세액이 지급액보다 적은 경우에도 현금이 지급된다는 점에서 직접적인 재정지출의 성격을 가짐

○ 따라서 환급형 세액공제는 세출예산에 계상하고, 산출세액 범위 내에서 발생하는 조세감면 상당액과 이를 초과하여 지급되는 현금급여 상당액을 구분하여 조세지출예산서에 참고자료로 함께 제시하는 방안을 검토할 필요가 있음

○ 이는 기준조세체계에서 조세지출과 직접적인 재정지출에 이르는 연속적인 관리체계를 구축함으로써 조세지원과 직접지출을 동일한 정책목표 아래에서 통합적으로 관리하기 위한 것임(한국개발연구원, 2025)

(2) 3단계 분류절차

❑ 조세지출의 분류는 조문 단위가 아니라 항목 단위로 실시하고, 하나의 조항에 기준조세체계에 해당하는 부분과 정책목적의 조세지출에 해당하는 부분이 함께 존재하는 경우에는 이를 구분하여 각각 분류할 필요가 있음

- 예를 들어「소득세법」 제95조의 장기보유특별공제는 일반적인 장기보유에 대한 공제와 1세대 1주택에 대한 추가 공제를 구분하여 각각의 성격에 따라 분류함
- 「법인세법」 제18조의2의 수입배당금 익금불산입도 일반 법인에 적용되는 익금불산입률과 지분율 구간별 익금불산입률(100%·80%·30%) 가운데 완전 이중과세 조정에 미달하는 부분을 구분하여 분류함
- 이와 같이 조문 단위로 일괄 분류할 경우 하나의 규정 안에 구조적 감면과 정책목적의 조세지출이 혼재되어 있음에도 이를 동일하게 취급하게 되어 분류결과가 왜곡될 가능성이 있음

❑ 기준조세체계를 명시적으로 설정하더라도 모든 세법 규정을 사전에 열거하기는 어렵고 새로운 조세특례가 지속적으로 도입되므로, 개별 항목을 일관되게 분류하기 위한 표준화된 판단절차를 마련할 필요가 있음

- 또한 기준조세체계로부터의 이탈은 기준보다 세부담을 감소시키는 경우뿐 아니라 증가시키는 경우에도 발생할 수 있으므로, 이탈 여부와 방향 및 해당 규정의 기능을 단계적으로 판단할 필요가 있음
- 이에 본 연구에서는 기준조세체계 대조 → 이탈방향 심사 → 기능유형 심사의 3단계 분류절차를 적용함

〈표 Ⅲ-2〉 3단계 분류 절차

단계	판단 기준	분류 결과
1단계	① 해당 조항이 기준조세체계에 해당되는지 여부	① Yes→ 기준조세체계(●), No→ 2단계
	② 환급형 세액 공제인지 여부	② Yes→ 환급형(◎), No→ 2단계
2단계	기준조세체계로부터 이탈이 세부담을 감소시키는지 또는 증가시키는지 여부	증가→ 기준조세체계(●), 감소→ 3단계

단계	판단 기준	분류 결과
3단계	세부담을 감소시키는 이탈이 구조적 감면 7개 유형에 포함이 되는지, 포함이 된다면 그 기능에 필요한 범위 내에 있는지 여부	기능유형에 비해당→ 조세지출(○) 필요한 범위 내→ 기준조세체계(●) 필요한 범위 밖 또는 복합적 성격→ 추가 검토 표시(▲) 병기

자료: 저자 작성

❑ 제1단계에서는 해당 규정이 세목별 기준조세체계와 일치하는지를 우선 확인함

- ○ 해당 규정이 세목별 기준조세체계에 명시된 취급과 일치하는 경우에는 기준조세체계(●)로 분류함
- ○ 산출세액을 초과하여 현금이 지급되는 환급형 세액공제는 기준조세체계의 적용범위 밖에 있는 항목으로 보아 환급형(◎)으로 분류함
- ○ 이에 해당하지 않는 규정은 제2단계 심사 대상으로 이행함

❑ 제2단계에서는 기준조세체계로부터의 이탈이 세부담을 감소시키는지 또는 증가시키는지를 판단함

- ○ 기준조세체계보다 세부담을 증가시키는 규정은 조세감면에 해당하지 않으므로 기준조세체계(●)로 분류함
  - – 가산세, 부당행위계산부인, 이전가격세제 및 과소자본세제 등 과세기반을 보호하기 위한 규정은 기준조세체계를 실현하기 위한 장치이므로 원칙적으로 기준조세체계로부터의 이탈에 해당하지 않음
  - – 부동산에 대한 중과세율이나 업무무관 지출의 손금불산입 등 기준보다 높은 세부담을 부과하는 규정도 동일한 취지에서 기준조세체계에 포함함
- ○ 다만 기준조세체계에서 통상적으로 인정되는 공제를 제한하는 규정에 대해서는 이를 음(-)의 조세지출로 별도 식별하는 방안도 검토할 수 있음(IMF/OECD, 2020)

❑ 제3단계에서는 세부담을 감소시키는 규정이 앞서 제시한 7개 기능유형 가운데 하나에 해당하는지와 해당 기능을 수행하기 위해 필요한 범위 내에 있는지를 함께 판단함

- ○ 7개 기능유형 가운데 어느 하나에도 해당하지 않는 경우에는 정책목적의 조세지출(○)로 분류함
- ○ 기능유형에 해당하면서 해당 기능을 수행하기 위해 필요한 범위 내에 있는 경우에는 구조적 감면으로 보아 기준조세체계(●)로 분류함

○ 반면 해당 기능을 수행하기 위해 필요한 범위를 일부 초과하거나 구조적 요소와 정책적 요소가 혼재하는 등 복합적인 성격을 갖는 경우에는 추가 검토 표시(▲)를 함께 부여하여 ●▲ 또는 ○▲로 분류함

❑ 기준조세체계(●)는 제1단계와 제3단계의 두 가지 경로를 통해 확정될 수 있음

○ 제1단계에서 기준조세체계(●)로 분류되는 항목은 세목별 기준조세체계에 명시적으로 열거된 규정임

○ 제3단계에서 기준조세체계(●)로 분류되는 항목은 세목별 기준조세체계에 명시적으로 열거되어 있지는 않지만, 기능유형 심사를 통해 구조적 감면으로 판단된 규정임

○ 두 유형은 모두 기준조세체계에 포함된다는 점에서는 동일하며, 세목별 기준조세체계에 명시되어 있는지 여부에 차이가 있을 뿐 개념적인 차이는 없음

❑ 3단계 분류절차를 주요 항목에 적용하면 다음과 같이 분류할 수 있음

○ 연금보험료공제와 근로자 부담 사회보험료공제는 세목별 기준조세체계에 명시되어 있으므로 제1단계에서 기준조세체계(●)로 분류함

○ 근로장려금은 산출세액을 초과하여 현금이 지급되는 환급형 세액공제이므로 제1단계에서 환급형(◎)으로 분류함

○ 부동산 단기양도에 대한 중과세율은 제2단계에서 기준조세체계보다 세부담을 증가시키는 규정으로 판단하여 기준조세체계(●)로 분류함

○ 연구·인력개발비 세액공제는 제3단계에서 7개 기능유형에 해당하지 않는 것으로 판단하여 정책목적의 조세지출(○)로 분류함

○ 반면 세목별 기준조세체계에 명시적으로 열거되어 있지 않더라도 제3단계의 기능유형 심사를 통해 구조적 감면에 해당하는 것으로 판단되는 규정은 기준조세체계(●)로 분류함

(3) 추가 검토 항목의 처리와 분류결과의 기록

❑ 3단계 심사에서 추가 검토 항목(▲)으로 표시된 규정은 재검토가 완료될 때까지 현행 조세지출예산서상의 분류를 잠정적으로 유지함

○ 현행 조세지출예산서에 계상된 항목은 정책목적의 조세지출(○▲)로, 계상되지 않은 항목은 구조적 감면(●▲)으로 잠정 분류함

○ 이는 분류기준의 변경만으로 조세지출 규모와 국세감면율이 급격하게 변동하는 것을 방지

하고, 재검토가 완료되기 이전에 재정통계의 단절이 발생하는 것을 최소화하기 위한 전환기적 조치임(한국개발연구원, 2025)

- ㅇ 다만, 이러한 잠정 분류 원칙은 제3단계의 기능유형 심사에서 추가 검토 표시(▲)가 부여된 항목에 한하여 적용하며, 제1단계에서 세목별 기준조세체계에 따라 분류가 확정되는 항목에는 적용하지 않음

❑ 잠정 분류는 제도 전환기의 관리방식일 뿐 조세지출 여부를 판단하기 위한 실질적인 기준은 아니므로, 경제적 실질이 유사한 항목이 현행 분류에 따라 서로 다르게 취급될 가능성이 있음

- ㅇ 따라서 구조적 감면은 조세지출예산서에 계상하지 않는 것을 원칙으로 하되, 잠정 분류 상태에 있는 항목에 한하여 구조적 감면으로 잠정 분류된 항목(●▲)과 정책목적의 조세지출로 잠정 분류된 항목(○▲)의 세수효과를 각각 별도의 소계로 제시하여, 향후 재검토 결과에 따라 국세감면액이 어느 정도 변동할 수 있는지를 이용자가 확인할 수 있도록 할 필요가 있음

❑ 기준조세체계의 도입 초기에는 현행 분류를 유지하면서 추가 검토 항목으로 관리하고, 재검토가 완료되면 해당 규정의 지배적인 기능을 기준으로 구조적 감면 또는 정책목적의 조세지출로 최종 분류함

- ㅇ 전환기에는 추가 검토 항목의 세수효과와 잠정 분류의 판단근거를 별도로 공개하고, 재검토 시한은 추가 검토 항목으로 지정된 날부터 일정 기간(예: 3년) 이내로 설정할 필요가 있음
- ㅇ 이는 복합적 성격을 가진 규정을 우선 분류한 후 지속적으로 재검토하는 영국 HMRC의 운영방식과도 유사함(HMRC, 2026)

❑ 분류의 일관성을 확보하고 사후 검증이 가능하도록 개별 항목의 분류근거를 표준화하여 기록·관리할 필요가 있음

- ㅇ 분류기록에는 ① 근거 법령, ② 적용된 기능유형, ③ 기능유형 해당 여부 및 해당 기능의 수행에 필요한 범위에 관한 판단, ④ 최종 분류기호와 추가 검토 표시 여부, ⑤ 판단사유 및 주요 검토의견을 포함함
- ㅇ 분류근거의 주요 내용은 조세지출예산서에 함께 공개하여 개별 항목에 적용된 분류기준과 판단과정을 확인할 수 있도록 할 필요가 있음

❑ 개별 항목의 분류결과와 추가 검토 항목의 재검토 결과는 세목별 기준조세체계를 지속적

으로 보완하는 데 활용함

- 새로운 조세특례의 도입이나 기존 특례의 개정으로 기능유형별 판단사례가 축적되는 경우에는 이를 세목별 기준조세체계에 반영하여 명시적인 판단기준의 범위를 단계적으로 확대할 필요가 있음
- 추가 검토 항목에 대한 재검토 결과가 확정되면 해당 판단근거를 세목별 기준조세체계와 분류기준에 반영하고, 동일하거나 유사한 기능을 수행하는 특례에 동일한 기준을 적용함으로써 분류의 일관성과 예측가능성을 높일 필요가 있음
- 기준조세체계를 변경하는 경우에는 변경사유와 함께 종전 기준에 따른 분류결과와 국세감면액을 일정 기간 함께 제시하여 시계열 비교가능성을 확보할 필요가 있음
- 이러한 환류체계가 정착되면 3단계 분류절차는 세목별 기준조세체계에 명시되지 않은 규정을 보완하기 위한 절차로 점차 그 적용범위가 축소되고, 세목별 기준조세체계는 조세지출의 식별·분류·평가를 위한 실질적인 기준으로 기능할 수 있음

바. 기준조세체계 운영을 위한 거버넌스

❑ 기준조세체계는 경제환경과 조세제도의 변화에 따라 지속적으로 보완할 필요가 있으므로, 기준의 일관성과 운영의 안정성을 확보하기 위한 제도적 거버넌스를 구축할 필요가 있음

❑ 기준조세체계의 구성요소와 조세지출 분류기준을 「조세특례제한법 시행령」 또는 재정경제부 고시 등에 규정하여 조세지출예산서 작성의 공식적인 기준으로 활용하는 방안을 검토할 필요가 있음

- 다만, 국세감면율 법정한도의 산정근거인 「국가재정법」 제88조 및 같은 법 시행령 제41조의 국세감면액은 「조세특례제한법 시행령」에 규정한 기준조세체계와 분류기준에 따라 집계하도록 연계하여, 조세지출의 식별기준과 총량관리 지표의 산정범위가 일치하도록 할 필요가 있음
- 한국개발연구원(2025)은 「국가재정법」과 「조세특례제한법」을 개정하여 기준조세체계, 구조적 감면 및 조세지출의 개념을 법제화하고, 구조적 감면은 참고항목으로 공개하되 국세감면율 산정에서는 제외하는 방안을 제안함
- 기준조세체계의 변경은 조세지출 통계와 국세감면율에 직접적인 영향을 미칠 수 있으므로, 기준의 설정·변경 절차와 변경에 따른 정보공개 방식도 함께 규정할 필요가 있음

❑ 기준조세체계와 분류기준의 설정·변경 및 주요 분류사항을 심의하기 위해 가칭 ‘조세지출 분석위원회’를 설치하는 방안을 검토할 수 있음(이상엽·김애진, 2025; 한국개발연구원, 2025)

- 위원회는 재정경제부·국세청 등 관계기관과 조세·재정 분야의 민간전문가로 구성하되, 판단의 독립성과 객관성을 확보하기 위해 민간위원이 과반을 차지하도록 구성하는 방안을 고려할 수 있음
- 주요 기능은 ① 기준조세체계의 설정 및 변경, ② 신설 조세특례의 분류, ③ 추가 검토 항목의 재심의, ④ 분류근거 기록의 검토 및 공개범위의 심의 등으로 설정할 수 있음

❑ 기준조세체계는 일정한 주기에 따라 전면적으로 재검토하고, 신설·개정된 조세특례는 매년 분류하여 조세지출예산서에 반영할 필요가 있음

- 전면 재검토의 주기는 일정 주기(예: 3년)로 하고, 추가 검토 항목은 해당 표시가 부여된 날부터 일정 기간(예: 3년) 이내에 그 성격을 재검토하여 최종 분류를 확정하는 방안을 고려할 수 있음
- 추가 검토 항목을 정책목적의 조세지출로 최종 재분류하는 경우에는 그 판단사유와 이에 따른 세수효과를 함께 공개할 필요가 있음

❑ 분류결과와 판단근거를 조세지출예산서에 함께 공개하고, 이해관계자와 관련 전문가가 이에 대한 의견을 제시할 수 있는 절차를 마련할 필요가 있음

❑ 기준조세체계의 적용결과와 조세지출 분류의 적정성에 대해서는 외부의 독립적인 검증체계를 마련할 필요가 있음

- 국회예산정책처가 기준조세체계의 적용결과와 조세지출 분류의 적정성을 독립적으로 검토하고 그 결과를 국회에 보고하도록 하는 방안을 검토할 수 있음
- 미국에서 재무부와 의회 합동조세위원회(JCT)가 각각 독립적으로 조세지출을 추계하는 이원적 보고체계는 조세지출의 식별과 기준조세체계 적용에 대해 외부 검증이 이루어질 수 있는 사례로 참고할 수 있음

❑ 기준조세체계는 일회적으로 설정되는 고정된 기준이라기보다 조세제도와 정책환경의 변화에 따라 지속적으로 보완되는 관리체계로 운영할 필요가 있음

- 이를 위해 기준의 설정·적용·검증·재검토가 상호 연계되어 순환적으로 이루어지는 운영체계를 구축할 필요가 있음
- 분류결과와 재검토 결과는 세목별 기준조세체계를 지속적으로 보완하는 데 활용하고, 새

로운 판단사례는 기준조세체계와 분류기준에 반영하여 분류의 일관성과 예측가능성을 높일 필요가 있음

- ㅇ 이를 통해 기준조세체계가 조세지출의 식별·분류·평가에 공통적으로 적용되는 기준으로 기능하고, 조세지출예산서의 투명성과 정책적 활용도를 함께 높이는 제도적 기반으로 정착하도록 할 필요가 있음

4. 세목별 기준조세체계(안)

❑ 본 절에서는 제3절에서 제시한 기준조세체계의 수립방향, 기본원칙 및 분류기준을 소득세·법인세·부가가치세에 적용하여 세목별 기준조세체계(안)를 구체화함

- ㅇ 각 세목은 과세단위(납세의무자) → 과세대상(세원) → 세율구조의 순으로 검토함
- ㅇ 세목의 배열은 조세지출의 규모와 비중 등을 고려하여 소득세 → 법인세 → 부가가치세의 순으로 구성함

❑ 본 절은 각 세목의 과세기본구조와 구조적 감면을 중심으로 기준조세체계의 범위를 구체화하는 데 목적이 있음

- ㅇ 기준조세체계의 범위를 초과하거나 구조적 요소와 정책적 요소가 혼재되어 추가적인 판단이 필요한 특례에 대해서는 제5절에서 별도로 검토함

❑ 본 절에서 제시하는 세목별 기준조세체계(안)는 이상엽·김애진(2025)이 제시한 기준을 바탕으로 이를 보다 구체화한 것으로, 제3절에서 제시한 바와 같이 현행 조세지출 분류체계와의 연속성을 고려하여 구성함

가. 소득세 기준조세체계(안)

(1) 과세단위와 과세기간

(가) 과세단위

❑ 소득세는 거주자와 비거주자인 개인을 납세의무자로 하며, 부부합산과세는 채택하지 않음(「소득세법」 제2조)

- ㅇ 거주자에게는 국내외 모든 소득에 대해 과세하고, 비거주자에게는 국내원천소득에 대해서

만 과세하는 방식은 거주성에 따라 납세의무의 범위를 설정하는 기준조세체계의 구성요소임(「소득세법」 제3조)

- 이러한 구분은 「법인세법」 제3조·제4조에서 내국법인과 외국법인의 과세범위를 구분하는 것과 동일한 원리에 기초함

○ 배우자·부양가족에 대한 각종 공제는 납세단위 자체를 변경하는 제도가 아니라, 가구구성에 따른 담세능력의 차이를 반영하기 위한 과세단위 조정요소로 볼 수 있음

○ 따라서 개인단위 과세와 담세능력을 반영하기 위한 과세단위 조정은 모두 소득세 기준조세체계를 구성하는 요소에 해당함

- 개인단위 과세는 부부자산소득 합산과세에 대한 헌법재판소의 위헌결정(헌재 2002. 8. 29. 2001헌바82)을 계기로 확립된 과세원칙임

❑ 특수관계인을 통한 소득분산이나 공동사업 합산과세 특례(「소득세법」 제43조제3항)는 과세기반 보호요소로서 기준조세체계를 구성하는 요소임

○ 신탁재산에 귀속되는 소득을 수익자에게 귀속되는 것으로 보아 과세하는 규정(「소득세법」 제2조의3제1항)은 신탁을 도관으로 보아 실질귀속자인 수익자를 납세의무자로 하는 기준조세체계의 요소임

○ 위탁자가 신탁재산을 실질적으로 통제하는 경우 해당 소득을 위탁자에게 귀속시키는 규정(같은 조 제2항)은 명의신탁 등을 이용한 조세회피를 방지하기 위한 과세기반 보호요소에 해당함

(나) 과세기간과 귀속시기

❑ 소득세의 과세기간은 매년 1월 1일부터 12월 31일까지의 역년을 기준으로 하며, 사망 또는 출국에 따라 과세기간을 단축하는 규정은 해당 시점까지의 과세관계를 종료하기 위한 기준조세체계의 구성요소임(「소득세법」 제5조)

○ 소득은 소득유형별로 법률에서 정한 귀속시기에 따라 계산하며, 이는 각 과세기간에 귀속되는 소득을 합리적으로 배분하기 위한 기준조세체계의 요소임

○ 소득별 수입시기와 필요경비의 귀속시기를 정하는 규정도 동일한 경제적 소득이 중복 또는 누락되어 과세되는 것을 방지하기 위한 기준조세체계의 구성요소임(「소득세법」 제39조)

(다) 결손금의 이월과 소급

❑ 결손금 이월공제(「소득세법」 제45조)는 사업활동과 투자의 경기순환적 성격을 반영하여

과세기간별 소득을 합리적으로 배분하기 위한 기준조세체계의 구성요소임

○ 결손금 소급공제에 따른 환급(「소득세법」 제85조의2)은 이미 기준조세체계로 분류한 결손금 이월공제와 적용방향만 다를 뿐 동일한 기간 간 소득조정 논리에 기초하므로 기준조세체계에 포함함

(2) 세원(과세대상)

(가) 과세대상의 범위

❑ 소득세는 이자·배당·사업·근로·연금·기타·퇴직·양도소득의 8개 소득을 과세대상으로 하며, 법률에 열거되지 않은 소득은 과세하지 않음(「소득세법」 제4조)

○ 법률에 열거되지 않은 소득을 과세대상에서 제외하는 것은 특정한 정책목적에 따른 비과세가 아니라 소득세의 과세범위를 설정하는 것으로서 기준조세체계의 구성요소에 해당함

- 포괄주의를 채택한 국가에서도 증여·상속·부양료 등 납세자 간 비시장 이전, 가사노동 등 비시장 가계서비스의 편익 및 자가주택 귀속임대료는 일반적으로 과세대상에서 제외하고 있어 우리나라의 열거주의와 실질적으로 유사한 결과가 나타남(Department of Finance Canada, 2026)

○ 규범적 접근에서는 이러한 과세 제외를 조세지출로 볼 수 있으나, 본 연구에서는 혼합(Hybrid) 접근에 따라 우리나라 소득세제의 구조적 특성을 반영하여 기준조세체계에 포함함

○ 다만 과세대상에서 제외되는 소득의 창출에 소요된 비용을 추가적으로 공제하는 경우에는 기준조세체계의 범위를 벗어난 정책목적의 조세지출에 해당할 수 있음(World Bank, 2024)

(나) 소득구분 및 소득금액의 계산

❑ 종합과세와 분류과세의 구분은 소득의 발생 특성과 담세능력을 반영하기 위한 소득세 기준조세체계의 구성요소임

○ 이자·배당·사업·근로·연금·기타소득은 동일한 과세기간에 발생한 소득을 합산하여 종합과세함(「소득세법」 제14조제2항)

- 각 소득의 정의는 이자소득(제16조), 배당소득(제17조), 사업소득(제19조), 근로소득(제20조), 연금소득(제20조의3) 및 기타소득(제21조)에 각각 규정되어 있음

○ 반면 퇴직소득과 양도소득은 장기간에 걸쳐 형성된 소득이 특정 과세기간에 집중되는 특성을 고려하여 분류과세함(「소득세법」 제4조)

❑ 소득유형별 수입금액·필요경비 및 소득금액의 계산방식은 각 소득의 순소득을 적정하게 측정하기 위한 기준조세체계의 구성요소임(「소득세법」 제24조부터 제39조까지)

○ 주택 등을 임대하고 받은 보증금에 대한 간주임대료를 총수입금액에 산입하는 특례(「소득세법」 제25조)는 임대료를 보증금 형태로 전환하여 과세소득을 축소하는 것을 방지하기 위한 과세기반 보호요소로서 기준조세체계에 포함함

○ 소득세 환급금, 이월결손금의 보전에 충당된 채무면제이익·자산수증이익 및 전기 이월소득금액을 총수입금액에 산입하지 않는 규정(「소득세법」 제26조)은 「법인세법」 제17조 및 제18조제6호와 동일한 논리에 기초하여 자본거래 등의 이중계상을 방지하기 위한 기준조세체계의 구성요소임

○ 사업소득의 단순경비율·기준경비율과 기타소득의 필요경비율은 실제 경비를 개별적으로 확인하는 데 따른 납세협력비용과 과세행정비용을 절감하기 위한 개산공제형 구조적 감면에 해당함

– 다만 적용되는 경비율이 실제 경비율을 일반적으로 초과하는 업종의 경우에는 그 차이에 정책적 지원의 성격이 포함될 수 있으므로, 업종별 경비율과 실제 경비율을 비교하여 재검토할 필요가 있음

(다) 필요경비 계산의 일반원칙

❑ 사업소득의 필요경비를 총수입금액에 대응하는 비용으로서 일반적으로 용인되는 통상적인 것으로 한정하는 규정(「소득세법」 제27조)은 「법인세법」 제19조와 동일한 순자산감소설·수익비용대응원칙에 기초한 기준조세체계요소이며, 기타소득의 필요경비 계산(제37조)도 같은 원칙을 따름

○ 대손충당금의 필요경비 계산(「소득세법」 제28조)과 퇴직급여충당금의 필요경비 계산(제29조)은 각각 「법인세법」 제34조 및 제33조에 대응하는 소득세 규정으로서, 확정되었거나 합리적으로 추정할 수 있는 손실 또는 채무에 대응하는 범위에서 기준조세체계에 포함함

(라) 제재적 지출의 필요경비 불산입

❑ 사업소득의 필요경비를 계산할 때 소득세·벌금·과료·과태료 및 각종 가산금·강제징수비를 필요경비에서 제외하는 규정(「소득세법」 제33조)은 조세 및 법질서 위반에 대한 제재적

지출을 사업상 비용으로 인정하지 않는 원칙을 반영한 기준조세체계의 구성요소임

- ㅇ 이는 「법인세법」 제21조의 세금과 공과금의 손금불산입 및 제21조의2의 징벌적 손해배상금의 손금불산입과 동일한 성격의 규정으로 볼 수 있음
- ㅇ 벌금·과태료 등 제재적 지출에 대한 비용 인정을 제한하는 것은 제재의 실효성이 세제상 비용공제를 통해 감소하는 것을 방지한다는 점에서 기준조세체계에 포함할 수 있음

(마) 과세기반 보호요소

❑ 사업소득의 기부금 필요경비 불산입(제34조)과 기업업무추진비 필요경비 불산입(제35조)은 각각 「법인세법」 제24조(기부금)·제25조(기업업무추진비)의 소득세 측 대응 규정으로서, 일정 한도를 초과하는 지출의 필요경비 산입을 제한하여 과세기반을 보호하기 위한 기준조세체계의 구성요소임

- ㅇ 업무용승용차 관련 비용의 필요경비 불산입 특례(「소득세법」 제33조의2)도 「법인세법」 제27조의2와 동일한 유형으로, 사업 관련성이 낮은 비용의 과도한 공제를 제한한다는 점에서 과세기반 보호를 위한 기준조세체계의 구성요소에 해당함

❑ 특수관계인과의 거래를 통해 조세부담을 부당하게 감소시킨 경우 해당 행위 또는 계산과 관계없이 소득금액을 재계산하는 부당행위계산 규정(「소득세법」 제41조의 배당·사업·기타소득, 제101조의 양도소득)은 특수관계인 간 거래를 이용한 세부담 회피를 방지하기 위한 기준조세체계의 구성요소임

- ㅇ 이는 「법인세법」 제52조의 부당행위계산 부인과 동일한 기능을 수행하는 소득세 측 대응 규정으로서, 법인세 기준조세체계(안)에서 과세기반 보호요소로 분류한 것과 일관되게 소득세에서도 같은 유형으로 분류할 필요가 있음
  - 특히 「소득세법」 제101조제2항의 증여 후 우회양도에 대한 이월과세는 특수관계인 간 자산의 증여를 이용한 양도소득세 회피를 방지하기 위한 장치이므로, 일반적인 부당행위계산 규정과 구분하여 과세기반 보호요소로 명시할 필요가 있음

(바) 분리과세

❑ 분리과세는 해당 소득을 종합소득에 합산하는 경우 적용되는 누진세율과 차이가 발생할 수 있으므로, 퇴직소득·양도소득의 분류과세와 달리 그 자체를 기준조세체계의 구성요소로 보기는 어려움

- ㅇ 따라서 분리과세는 그 형식 자체가 아니라 도입 근거와 기능을 기준으로, 원천징수를 통

해 과세를 종결하는 행정효율성 요소인지 또는 특정 소득에 대한 정책적 우대인지를 구분하여 판단할 필요가 있음

- ㅇ 퇴직소득과 양도소득의 분류과세는 결집효과 완화라는 구조적 근거를 가지는 반면, 분리과세는 원천징수로 납세의무를 종결하는 행정편의 또는 특정 소득에 대한 세제상 우대라는 서로 다른 근거에 기초함
- ㅇ 원천징수를 통해 과세를 종결함으로써 납세협력비용과 과세행정비용을 절감하기 위한 분리과세는 행정효율성 요소로서 기준조세체계에 포함할 수 있음(「소득세법」 제14조제3항)
  - 일용근로자의 근로소득에 대한 분리과세(「소득세법」 제14조제3항제2호·제134조)가 이에 해당함
  - 기타소득금액 300만 원 이하에 대한 분리과세 선택(「소득세법」 제14조제3항제8호가목)도 납세협력비용을 줄이기 위한 행정효율성 요소로 볼 수 있음
  - 기타소득의 과세최저한(「소득세법」 제84조)은 복권 당첨금 등 건별 200만 원 이하의 경우(제2호)와 그 밖의 기타소득금액이 건별 5만 원 이하인 경우(제3호)로 구분되며, 모두 소액의 소득에 대한 과세행정비용을 고려한 행정문턱값형 요소에 해당함

❑ 반면 원천징수 종결이라는 행정적 필요성보다 특정 대상의 세부담을 경감하려는 정책목적이 뚜렷한 분리과세는 정책목적의 조세지출로 분류함

- ㅇ 직장공제회 초과반환금에 대한 분리과세(「소득세법」 제14조제3항제3호·제63조)는 직장공제회 가입 근로자가 받는 초과반환금(이자소득성격)에 대하여 낮은 세율로 분리과세하는 것으로, 특정 공제회 가입자에게 세제상 우대를 제공한다는 점에서 정책목적의 조세지출로 분류함
- ㅇ 비영리단체의 이자·배당소득에 대한 종합소득 합산배제(「소득세법」 제14조제3항제4호)는 법인으로 보지 않는 단체 가운데 일정 요건을 충족하는 비영리단체가 받는 이자·배당소득에 대해 원천징수로 과세를 종결하는 것으로, 비영리단체의 세부담 경감이라는 정책목적을 가지므로 정책목적의 조세지출로 분류함

❑ 일부 분리과세는 원천징수를 통한 납세절차 간소화라는 행정효율성 요소를 가지는 동시에 특정 소득에 대한 우대의 성격도 함께 존재하므로, 기준조세체계로 잠정 분류하되 추가 검토 항목(●▲)으로 표시하여 제5절에서 재검토함

- ㅇ 금융소득 2,000만 원 이하의 분리과세(「소득세법」 제14조제3항제6호)가 이에 해당함

○ 주택임대소득 2,000만 원 이하의 분리과세(「소득세법」 제14조제3항제7호·제64조의2)도 이에 해당함

○ 복권 당첨금에 대한 분리과세(「소득세법」 제14조제3항제8호라목·제129조제1항)와 사적연금의 저율 분리과세(「소득세법」 제14조제3항제9호)도 동일하게 추가 검토 항목으로 분류함

○ 분리과세로 인한 세수효과는 해당 소득을 종합소득에 합산하는 경우의 세액과 실제 분리과세액의 차이로 산정하고, 소득분위별 세수효과의 귀착도 함께 제시할 필요가 있음

(사) 현물급여

❑ 현물로 제공되는 경제적 이익도 근로소득의 과세대상에 포함하는 것이 기준조세체계의 구성요소임

○ 평가액은 시가에서 근로자가 세후소득으로 부담한 금액을 차감한 금액으로 산정함(World Bank, 2024; Australian Treasury, 2021)

○ 현물급여를 비과세하거나 시가보다 낮게 평가하는 경우에는 정책목적의 조세지출에 해당할 수 있으므로, 사택 제공이나 업무용 차량의 사적 사용 등에 대한 평가방법을 별도로 검토할 필요가 있음

○ 우리나라는 호주와 달리 별도의 부가급여세(Fringe Benefits Tax)를 두고 있지 않으므로, 현물급여에 대한 과세기반의 파악과 평가체계를 정비하는 것이 관련 조세지출의 정확한 측정을 위한 선결과제임

(아) 비과세소득

❑ 「소득세법」 제12조는 소득유형별 비과세소득을 열거하고 있으므로, 각 항목을 조세제도의 구조적 요소인지 특정한 정책목적을 위한 지원인지에 따라 구분하여 검토할 필요가 있음

○ 공익신탁의 이익에 대한 비과세(「소득세법」 제12조제1호)는 공익신탁이 국가의 공익적 기능을 신탁이라는 사적 수단을 통해 수행한다는 점에서 공적기능 대행요소로 보아 기준조세체계에 포함함

❑ 「소득세법」 제12조제2호가 열거하는 비과세 사업소득 항목은 다음과 같음

○ 논밭을 작물 생산에 이용하게 함으로써 발생하는 소득(가목)과 대통령령으로 정하는 작물재배업·어로어업·양식어업에서 발생하는 소득(바목·사목)은 소규모 자가경작·영세1차산업에 대한 지원 성격이 강하므로 조세지출로 분류함

○ 다만 이러한 소규모 영세 1차 산업 종사자는 신고능력이 제한적이어서 사실상 정확한 소득 파악이 어려운 경우가 많아, 정책적 지원 성격과 함께 행정효율성 요소도 병존할 수 있으므로 추가 검토 항목(◯▲)으로 표시함

○ 1개의 주택을 소유하는 자의 주택임대소득 비과세(나목, 기준시가 12억원 초과주택·국외주택 제외)는 자가주택 귀속임대료를 과세대상에서 제외하는 기준조세체계 원칙(과세의 실행 가능성 고려)의 연장선에서 기준조세체계로 분류함

- 다만 실제로 임대료를 수취하는 실현된 소득이라는 점에서 순수한 귀속임대료 비과세와는 차이가 있으므로 추가 검토 항목(●▲)으로 표시함

○ 대통령령으로 정하는 농어가부업소득(다목)과 전통주 제조에서 발생하는 소득(라목)은 각각 농가소득 보전과 전통산업 보호라는 특정 산업지원 목적의 정책목적의 조세지출로 분류함

- 조림기간 5년 이상인 임지의 임목 벌채·양도소득 중 연 3천만원 이하 비과세(마목)는 임업 소득에 대한 지원 목적이 강하므로 정책목적의 조세지출로 분류하되, 귀속시기 조정의 성격도 일부 존재하므로 추가 검토 항목(◯▲)으로 표시함

❑ 근로의 대가는 그 지급형태와 무관하게 기준조세체계상 과세대상에 해당하므로, 「소득세법」 제12조제3호의 비과세 근로소득은 원칙적으로 정책목적의 조세지출에 해당함

○ 업무수행과 직접 관련된 실비를 보전하는 급여는 업무수행비용의 보전에 해당하므로 과세대상 소득에서 제외할 수 있음

- 실비변상적 성질의 급여(「소득세법」 제12조제3호자목, 같은 법 시행령 제12조)가 이에 해당하며, 자가운전보조금이 대표적임
- 식사대(같은 호 러목, 같은 법 시행령 제17조의2, 월 20만원 이하)는 근로자 개인의 소비 선택이 아니라 근무일의 정상적인 업무를 수행하기 위하여 소요되는 비용의 보전에 해당하고, 정액소액이라는 점에서 실비변상적 급여와 유사한 성격을 가지므로 기준조세체계에 포함함
- 산업재해보상보험 급여(같은 호 다목) 중 요양급여·장해급여 등 실손보전적 성격의 급여도 순자산의 증가를 가져오지 않으므로 과세대상 소득에 해당하지 않음

❑ 출산·보육수당(「소득세법」 제12조제3호 머목), 생산직 근로자의 연장·야간·휴일근로수당(같은 호 더목), 국외근로소득(같은 호 거목), 직무발명보상금(같은 호 어목) 및 복리후생적 성질의 급여(같은 호 저목)는 특정 정책목적에 따라 근로소득의 일부를 과세대상에서 제외하는 것으로서 정책목적의 조세지출로 분류함

❑ 실업급여·육아휴직급여·출산전후휴가급여(「소득세법」 제12조제3호마목)와 산업재해보상보험 급여 중 휴업급여·상병보상연금은 근로소득을 대체하는 성격을 가지므로, 이하 재해손실 및 사회보험급여의 처리와 함께 검토함

(자) 담세력 조정요소

❑ 기본인적공제는 납세자의 인적·가족적 상황에 따른 담세능력의 차이를 반영하기 위한 기준조세체계의 구성요소임

○ 「소득세법」 제50조의 기본인적공제는 일정 수준의 소득을 과세대상에서 제외하여 과세최저한을 설정하고 수직적 형평성을 구현하기 위한 담세력 조정요소에 해당함

- 이는 World Bank(2024)의 Personal Allowance에 대응하며, 캐나다 등 주요국도 이를 기준조세체계에 포함하되 그 세수효과는 별도로 측정하고 있음(IMF/OECD, 2020)

○ 배우자공제·부양가족공제(같은 법 제50조제1항제2호·제3호)는 가구구성에 따른 담세능력의 차이를 반영하기 위한 과세단위 조정요소로서 기준조세체계에 포함함

- 한편 캐나다는 본인에 대한 기본공제에 해당하는 항목(「소득세법」 제50조제1항제1호에 대응)은 보편적으로 적용되어 일정 소득수준까지 사실상 영(0)의 세율을 적용하는 효과를 가진다는 점에서 세율구조의 일부로 보는 반면, 배우자공제·부양가족공제에 해당하는 항목은 과세단위 조정요소로 구분하고 있음
- 따라서 향후 재검토 과정에서는 본인에 대한 기본공제와 배우자·부양가족공제의 기능적 성격이 서로 다를 수 있다는 점을 함께 고려할 필요가 있음

○ 경로우대자·장애인·부녀자·한부모 추가공제(「소득세법」 제51조)는 일반적인 담세력 조정을 넘어 특정 집단에 추가적인 혜택을 제공한다는 점에서 기능유형에 따른 별도의 판단이 필요함

- 본 연구는 담세력 조정요소로 볼 여지가 있으나 정책목적의 요소도 함께 존재하는 것으로 보아 추가 검토 항목(◯▲)으로 표시하고 제5절에서 재검토함

(차) 특별소득공제와 특별세액공제

❑ 담세능력의 조정이나 이중과세의 방지 등 구조적 기능으로 설명하기 어려운 특별소득공제와 특별세액공제는 원칙적으로 정책목적의 조세지출로 분류함

○ 주택임차차입금 원리금상환액 공제와 장기주택저당차입금 이자상환액 공제(「소득세법」 제52조제4항·제5항), 주택담보노후연금 이자비용공제(같은 법 제51조의4)가 이에 해당함

○ 보험료·의료비·교육비·기부금 세액공제와 표준세액공제(「소득세법」 제59조의4제1항부터 제4항까지·제9항)도 정책목적의 조세지출로 분류함

- 다만 의료비 세액공제는 의료비 지출에 따른 담세능력의 감소를 반영하는 성격도 함께 존재하므로 추가 검토 항목(◯▲)으로 표시함
- 표준세액공제(같은 법 제59조의4제9항)는 특별소득공제·특별세액공제를 신청하지 않은 거주자에게 정액(근로소득자 연 13만원 등)을 공제해주는 제도로서, 신청하지 않은 선택에 대한 대체적인 지원이라는 정책적 성격을 가지므로 정책목적의 조세지출로 분류함

○ 자녀세액공제(「소득세법」 제59조의2)는 기본공제 체계와 별도로 자녀가 있는 납세자에게 추가적인 세제상 혜택을 제공한다는 점에서 정책목적의 조세지출로 분류함

○ 신용카드 등 사용금액에 대한 소득공제(「조세특례제한법」 제126조의2), 월세액에 대한 세액공제(같은 법 제95조의2) 및 성실신고 확인비용에 대한 세액공제(같은 법 제126조의6)도 특정한 정책목적을 위한 조세지출에 해당함

(카) 의무 · 비재량 지출 및 이중과세 조정요소

❑ 의무적 사회보험료 공제와 배당·국제적 이중과세 조정은 모두 기준조세체계를 구성하는 요소로서 기준조세체계에 포함함

○ 연금보험료공제(「소득세법」 제51조의3)와 근로자가 부담하는 국민연금보험료·건강보험료·고용보험료 등의 공제 및 사용자 부담분 비과세는 의무·비재량 지출요소로서 기준조세체계에 포함함

○ 배당세액공제(「소득세법」 제56조)는 경제적 이중과세를 조정하기 위한 요소로서 기준조세체계에 포함함

- 다만 현행 귀속법인세율(100분의 10)이 실제 법인세 부담률에 미달하여 이중과세가 완전히 제거되지 않는 부분이 존재하나, 본 연구에서는 음(-)의 조세지출 개념을 별도로 적용하지 않으므로 배당세액공제 자체는 구조적 감면으로 분류함

○ 외국납부세액공제(「소득세법」 제57조)는 국제적 이중과세를 방지하기 위한 이중과세 조정요소로서 기준조세체계에 포함함

- 간접투자회사등을 통하여 지급받는 소득에 대한 외국납부세액공제 특례(「소득세법」 제57조의2)는 「법인세법」 제57조의2와 같은 취지로, 집합투자기구를 통한 간접투자와 직접투자 간의 과세형평을 확보하기 위한 이중과세 조정요소에 해당함

- 거주자의 국외자산 양도소득에 대해서는 「소득세법」 제118조의6이 별도의 외국납부세액공제를 규정하고 있으므로 적용대상을 구분하여 제시할 필요가 있음

❑ 조세조약에 따른 과세권 배분과 제한세율의 적용(「소득세법」 제156조의2부터 제156조의6까지의 절차규정을 포함)도 조세조약 이행요소에 해당하나, 조약이 정한 기본세율보다 낮은 세율을 적용하는 면제·경감은 정책목적의 조세지출에 해당함

○ 비거주자가 국채·통화안정증권 등에서 얻는 이자·양도소득을 비과세하는 특례(「소득세법」 제119조의3)는 조세조약상 제한세율보다 낮은 완전 비과세를 적용한다는 점에서 외국인의 국채투자를 유인하기 위한 정책목적의 조세지출로 분류함

(타) 장기저축 관련 조세특례

❑ 10년 이상 유지하고 납입한도 등 일정 요건을 충족하는 저축성보험의 보험차익에 대한 이자소득 비과세(「소득세법」 제16조제1항제9호 및 같은 법 시행령 제25조)는 장기저축을 유인하기 위한 세제상 우대로서 정책목적의 조세지출로 분류하며, 이는 현행 조세지출예산서의 분류와 일치함

(파) 행정효율성 요소

❑ 근로소득공제와 실비변상적 급여 비과세는 납세협력비용과 과세행정비용을 절감하기 위한 행정효율성 요소로서 기준조세체계를 구성함

○ 근로소득공제(「소득세법」 제47조)는 근로자가 실제로 지출한 필요경비를 개별적으로 입증하는 대신 표준화된 산식에 따라 일정 금액을 공제하는 개산공제형 행정효율성 요소에 해당함

- 다만 World Bank(2024)는 이를 조세지출로 분류하고 있어 취급방식에 차이가 있으나, 본 연구에서는 개산공제형 행정효율성 요소로 보아 구조적 감면으로 분류함

○ 반면 근로소득세액공제(「소득세법」 제59조)는 근로소득에만 적용되는 선별적인 세제상 우대로서 개산경비공제라는 구조적 기능으로 설명하기 어려우므로, 근로소득공제와 구분하여 정책목적의 조세지출로 분류함

○ 기장세액공제(「소득세법」 제56조의2)는 간편장부대상자가 복식부기에 따라 장부를 작성하는 경우 산출세액의 일정 비율을 공제하는 제도로서, 성실한 기장을 유도하기 위한 정책목적의 조세지출로 분류함

- 전자계산서 발급·전송에 대한 세액공제(「소득세법」 제56조의3)는 전자계산서라는

특정한 행정절차의 이용을 유도하기 위해 한시적으로 제공되는 세제상 지원이므로 정책목적의 조세지출로 분류함

(하) 재해손실 및 사회보험급여

❑ 업무상 재해·실직·사망 등 비자발적 사유에 따른 사회보험급여와 재해손실공제는 담세능력의 감소를 반영한다는 점에서 기준조세체계에 포함함

- ㅇ 사회보험급여는 실손보전적 성격으로 순자산의 증가를 가져오지 않으므로 과세대상 소득에 해당하지 않음(Haig, 1921)
- ㅇ 재해손실세액공제(「소득세법」 제58조)는 재해로 자산총액의 100분의 20 이상을 상실하여 납세가 곤란한 경우에 적용되는 것으로, 재해에 따른 담세능력의 감소를 반영하기 위한 담세력 조정요소에 해당함
- ㅇ 다만 근로소득을 대체하는 성격의 급여는 순자산의 증가에 해당하므로 기준조세체계상 과세대상으로 볼 수 있다는 견해도 있음(OECD, 2022)
  - 이러한 견해에 따르면 실업급여·육아휴직급여·출산전후휴가급여의 비과세(「소득세법」 제12조제3호마목)와 산업재해보상보험 급여 중 휴업급여·상병보상연금의 비과세는 정책목적의 조세지출에 해당함
  - 따라서 사회보험급여의 조세지출 해당 여부를 일관되게 판단하기 위해서는 실제 손실을 보전하는 급여와 임금 또는 소득을 대체하는 급여를 구분하는 기준을 마련할 필요가 있음

(거) 공적기능 대행요소

❑ 국가가 수행하는 국방·보훈·문화보존 등 공적 기능을 개인 또는 민간이 수행하거나, 그 수행에 대한 반대급부 또는 손실보상으로 지급되는 소득은 일반적인 경제적 소득과 구분할 수 있으며, 공적기능 대행요소로서 기준조세체계에 포함함

- ㅇ 국가유공자·보훈보상대상자가 받는 보훈급여금·학습보조비 및 북한이탈주민이 받는 정착금·보로금(「소득세법」 제12조제5호가목), 국군포로가 받는 위로지원금(마목)은 국가안보·보훈이라는 공적 기능의 수행 또는 기여와 관련하여 지급되는 급여로서 공적기능 대행요소에 해당함
- ㅇ 반면 「국가보안법」에 따라 지급되는 상금과 보로금(나목), 「상훈법」에 따른 훈장 관련 부상(다목)은 공적 기능을 대행한 데 대한 직접적인 반대급부라기보다 신고·제보 또는 서

훈 등 특정 행위에 대한 포상의 성격이 강하므로 정책목적의 조세지출로 분류함

- ㅇ 국가지정문화유산인 서화·골동품의 양도로 발생하는 소득(바목)과 서화·골동품을 박물관·미술관에 양도함으로써 발생하는 소득(사목)에 대한 비과세는 문화유산 보존이라는 정책목적의 성격이 강하므로 정책목적의 조세지출로 분류함
  - 다만 국가 또는 이에 준하는 공익기관으로 문화유산이 귀속된다는 점에서 공익적 기능의 성격도 일부 존재하므로 추가 검토가 필요함
- ㅇ 종교인소득 가운데 학자금·식사 또는 식사대·실비변상적 지급액·6세 이하 자녀 보육지원금·사택제공이익(아목)은 근로소득에서 동일한 성격의 항목을 각각 기준조세체계 또는 정책목적의 조세지출로 분류한 기준을 동일하게 적용하여 일관되게 분류할 필요가 있음
- ㅇ 법령·조례에 따른 위원회 등의 무보수 위원이 받는 수당(자목)은 소액·비상업적 명예직 활동에 대한 수당으로서 과세에 따른 행정비용에 비해 과세실익이 낮다는 점에서 행정문턱값형 요소에 해당함
- ㅇ 퇴직 후 종업원 등이 받는 직무발명보상금(라목)은 재직 중 받는 직무발명보상금(「소득세법」 제12조제3호어목)이 근로소득으로 구분되는 것과 달리 기타소득으로 분류되지만, 발명을 장려한다는 동일한 정책목적을 가지므로 정책목적의 조세지출로 일관되게 분류함

(너) 퇴직소득의 과세체계

❑ 퇴직소득을 종합소득과 구분하여 과세하는 것은 장기간에 걸쳐 형성된 소득이 특정 과세기간에 집중됨으로써 발생하는 세부담의 왜곡을 완화하기 위한 것으로서 기준조세체계의 구성요소임(「소득세법」 제4조)

- ㅇ 퇴직소득공제와 환산급여를 적용하여 산출세액을 계산하는 방식(「소득세법」 제48조 및 제55조제2항)은 근속기간을 반영하여 퇴직소득의 결집에 따른 세부담을 조정하기 위한 담세력 조정요소에 해당함
- ㅇ 연분연승 방식은 복수 연도에 걸쳐 형성된 소득에 특정 연도의 누진세율이 일시에 적용됨으로써 발생하는 세부담의 왜곡을 완화하기 위한 소득평균화의 논리(Vickrey, 1939)에 기초함
- ㅇ 다만 퇴직소득에 대한 세부담 완화의 정도가 소득의 결집효과를 조정하는 데 필요한 수준을 초과하는 경우에는 정책적 지원의 성격이 포함될 수 있으므로 추가적인 검토가 필요함

(더) 양도소득의 과세체계

❑ 양도소득은 자산의 양도로 실현된 소득을 과세대상으로 하며, 미실현 자본이득은 과세대상

에 포함하지 않음(「소득세법」 제88조부터 제94조까지)

- ㅇ 개념적 접근에서는 자본이득에 대한 발생주의 과세를 원칙으로 볼 수 있으나, 납세협력비용과 납세자금 조달의 어려움 등을 고려하여 실현주의 과세가 국제적으로 일반적인 기준조세체계로 활용되고 있음(World Bank, 2024)
- ㅇ 5년 이상 국내에 거주한 거주자의 국외자산 양도소득을 국내자산과 마찬가지로 과세대상으로 하는 규정(「소득세법」 제118조의2부터 제118조의5까지)은 거주자의 국내외 모든 소득에 과세한다는 원칙(제3조)을 양도소득에 적용한 것으로서 기준조세체계의 구성요소임
  - 국외자산 양도소득 기본공제(제118조의7)는 국내자산에 대한 기본공제(제103조)와 동일하게 연 250만 원을 공제하는 것으로, 소액 양도차익에 대한 신고·과세비용을 절감하기 위한 행정문턱값형 요소로서 국내자산과 동일한 유형으로 분류함

❑ 양도소득은 부동산, 부동산에 관한 권리, 주식 등, 기타자산 및 파생상품 등 법률에 열거된 자산의 양도로 발생한 소득을 과세대상으로 하며, 열거되지 않은 자산의 양도를 과세대상에서 제외하는 것은 양도소득의 과세범위를 설정하는 기준조세체계의 구성요소임(「소득세법」 제94조)

❑ 양도차익은 실지거래가액에 따라 계산하는 것을 원칙으로 하며, 실지거래가액을 확인할 수 없는 경우 기준시가 등을 적용하는 것은 과세표준을 산정하기 위한 보완적인 평가방법으로서 기준조세체계에 포함함(「소득세법」 제96조·제97조)

❑ 연 250만 원의 양도소득 기본공제(「소득세법」 제103조제1항)는 소액 양도차익에 대한 신고·과세비용을 절감하기 위한 행정문턱값형 요소로서 기준조세체계에 포함함

❑ 명목소득을 기준으로 과세하는 경우 물가상승에 따른 명목상의 자본이득도 과세대상에 포함되므로 물가상승분을 과세대상에서 제외하는 조치는 원칙적으로 조세지출에 해당함(OECD, 2022)

- ㅇ 다만 과세구간이나 기초공제 등 문턱값을 물가에 연동하는 것은 기준조세체계를 구성하는 요소임(Department of Finance Canada, 2026)
- ㅇ 우리나라는 과세구간을 물가에 자동 연동하는 규정을 두고 있지 않으므로, 과세구간의 고정에 따라 물가상승으로 세부담이 자동적으로 증가하는 효과는 별도의 조세지출 항목으로 계상하지 않음

❑ 장기보유특별공제 가운데 보유기간에 따른 기본공제율은 장기간에 걸쳐 형성된 양도차익이 특정 과세기간에 집중됨으로써 발생하는 결집효과를 완화하기 위한 담세력 조정요소로

서 기준조세체계에 포함함

- ㅇ 장기보유특별공제에는 장기 보유기간 중 발생한 물가상승분을 일정 부분 조정하는 기능도 존재하는 것으로 볼 수 있음
- ㅇ 1세대 1주택에 대해 거주기간을 반영하여 적용하는 추가 공제율은 장기보유특별공제의 일부로서 기준조세체계로 분류하되, 보유기간뿐 아니라 거주기간에 따라 추가적인 공제를 부여한다는 점에서 실거주자에 대한 정책적 우대의 성격도 존재하므로 추가 검토 항목(●▲)으로 표시함
- ㅇ 「소득세법」 제95조제2항은 본문에서 표 1의 보유기간별 공제율을 적용하고, 단서에서 1세대 1주택에 대해 표 2의 공제율을 적용하도록 규정하고 있으며, 표 2는 보유기간별 공제율과 거주기간별 공제율을 구분하고 있음
- ㅇ 따라서 보유기간에 따른 구조적 조정과 거주기간에 따른 추가적인 우대의 세수효과를 구분하여 측정하는 것이 법률상 가능함

❑ 1세대 1주택에 대한 양도소득세 비과세(「소득세법」 제89조제1항제3호)는 자가주택의 귀속임대료를 과세대상에서 제외하는 기준조세체계의 원칙과 실거주 목적의 1주택 보유에 대한 과세취급의 연장선에서 기준조세체계에 포함할 수 있음

- ㅇ 다만 자가주택의 귀속임대료는 미실현·비시장 소득인 반면 주택의 양도차익은 실현된 자본이득이라는 점에서 양자의 과세 제외 근거가 동일하다고 보기 어려우므로, 추가 검토 항목(●▲)으로 표시함
- ㅇ 주택 및 이에 부수되는 토지의 양도 당시 실지거래가액 합계액이 12억 원을 초과하는 고가주택은 「소득세법」 제89조제1항제3호에서 비과세대상에서 제외하고, 그 초과분에 대해서는 「소득세법 시행령」에서 정하는 방식에 따라 양도차익을 안분하여 과세하므로 해당 범위는 이미 기준조세체계상 과세대상으로 취급되고 있음
- ㅇ 파산선고에 따른 처분으로 발생하는 소득의 비과세(「소득세법」 제89조제1항제1호)는 납세자의 경제적 상황과 과세의 실행가능성을 고려한 기준조세체계의 구성요소에 해당함

❑ 다음의 양도소득 관련 항목은 현행 세법과 기준조세체계의 원칙을 고려하여 우선 기준조세체계로 분류하되, 구조적 요소와 정책목적의 요소가 함께 존재하므로 추가 검토 항목(●▲)으로 표시하고 제5절에서 재검토함

- ㅇ 상장주식 소액주주의 양도소득 비과세는 과세행정의 효율성과 자본시장의 안정적 운영 등을 고려하여 장기간 유지되어 온 제도이나, SHS 소득 개념에 따르면 실현된 자본이득에

해당하므로 국제적으로는 조세지출로 보는 견해도 존재함(World Bank, 2024)

- 그 근거는 「소득세법」 제94조제1항제3호가목 및 같은 법 시행령 제157조이며, 금융투자소득세가 2024년 12월 폐지됨에 따라 현행 소득세 체계에서 해당 비과세가 계속 적용되는 구조가 되었으므로 제5절의 추가 논의 항목에 포함함

○ 세수효과를 측정할 때에는 과세대상 확대에 따른 양도시점 조정 등 납세자의 행태변화와 결손금 통산 등을 함께 고려할 필요가 있으며, 이를 고려하지 않은 단순한 세수결손 추계는 세수효과를 과대추정할 가능성이 있음

○ 따라서 세수효과의 추계방법과 주요 가정은 부록 등에 명시하여 추계결과의 투명성을 확보할 필요가 있음

○ 코넥스 상장주식의 양도소득 비과세도 상장주식 소액주주 비과세와 동일한 논점을 가지는 동시에 중소·벤처기업에 대한 투자 활성화라는 별도의 정책목적도 존재하므로 추가 검토 항목(●▲)으로 분류함

(러) 연금의 과세체계

❑ 공적연금은 납입단계에서 소득공제하고 운용단계에서 비과세한 후 수령단계에서 과세하는 EET 방식을 채택하고 있음

○ 이는 동일한 연금소득에 대한 이중과세를 방지하고 과세시기를 수령단계로 조정하기 위한 것으로서 기준조세체계의 구성요소임(「소득세법」 제20조의3·제51조의3)

○ 연금소득공제(「소득세법」 제47조의2)는 장기간에 걸쳐 형성된 연금소득의 특성을 반영하여 세부담을 조정하기 위한 담세력 조정요소로서 기준조세체계에 포함함

❑ 공적연금 및 사회보험과 관련된 급여 가운데 실제 손실이나 위험을 보전하는 성격의 급여는 앞서 검토한 재해손실 및 사회보험급여와 동일한 기준에 따라 판단함

○ 공적연금 관련 법률에 따라 지급되는 유족연금·장해연금·상이연금 등(「소득세법」 제12조제4호가목)과 「산업재해보상보험법」에 따라 지급되는 각종 연금(같은 호 다목)은 사회보험에 따른 손실보전적 급여로서 순자산의 실질적인 증가를 가져오지 않는 범위에서 과세대상에 포함하지 않는 기준조세체계의 요소로 봄

○ 국군포로가 받는 연금(같은 호 라목)은 국가안보·보훈과 관련된 공적 기능의 수행 또는 기여에 대한 급여라는 점에서 공적기능 대행요소로서 기준조세체계에 포함함

❑ 연금저축과 개인형퇴직연금(IRP) 등 사적연금은 공적연금과 달리 가입과 납입에 임의성이 있으므로, 공적연금과 동일한 기준을 일률적으로 적용하기보다 납입·운용·수령단계의 세제

상 취급을 종합적으로 검토할 필요가 있음

○ 연금저축과 개인형퇴직연금(IRP)에 대한 납입단계의 세액공제(「소득세법」 제59조의3)는 노후저축을 유도하기 위한 정책적 지원으로서 제5절에서 별도로 검토함

○ 55세 이후 연금수령 단계에서 적용되는 저율 분리과세(「소득세법」 제14조제3항제9호)는 납입·운용단계의 과세취급과 연계하여 이중과세를 조정하는 성격을 가지는 것으로 볼 수 있음

- 다만 수령 형태와 시기에 따라 세율을 차등 적용하는 정책적 요소도 함께 존재하므로 추가 검토 항목(●▲)으로 표시하고 제5절에서 재검토함

○ OECD(2022)는 저축·연금의 강제성 여부에 따라 기준을 달리하여 의무적 사회보험에는 EET 방식을, 임의적 저축·연금에는 TTE 방식, 즉 납입단계에서 공제하지 않고 운용단계에서 과세한 후 수령단계에서 비과세하는 방식을 적용하고 있으므로 사적연금의 취급을 판단할 때 이를 함께 고려할 필요가 있음

- 이러한 기준에 따르면 사적연금의 납입단계 세액공제, 운용단계 과세이연 및 수령단계 저율 분리과세는 노후저축을 지원한다는 하나의 정책목적을 위해 상호 연계되어 설계된 제도이므로, 각 단계를 개별적으로 측정하기보다 전체 과세과정을 통합하여 하나의 조세지출로 측정하는 것이 타당함

❑ 개인종합자산관리계좌(「조세특례제한법」 제91조의18), 장기집합투자증권저축(같은 법 제91조의16), 청년형 장기집합투자증권저축(같은 법 제91조의20) 및 주택청약종합저축에 대한 소득공제(같은 법 제87조) 등 저축을 지원하기 위한 조세특례도 사적연금과 동일하게 납입·운용·인출단계의 과세취급과 정책목적을 종합적으로 고려하여 판단할 필요가 있음

(3) 세율과 세액의 계산

(가) 종합소득세율

❑ 종합소득에 대해서는 과세표준 구간에 따라 6~45%의 8단계 누진세율을 적용함(「소득세법」 제55조제1항)

○ 규범적 준거에서는 단일세율을 기준세율로 설정하는 경우 누진세율 구조가 형식적으로 기준에서 이탈하는 것으로 볼 수 있음

- 다만 누진세율은 납세자의 담세능력에 따른 수직적 형평성을 구현하기 위한 소득

세제의 기본적인 세율구조이므로 기준조세체계에 포함함(World Bank, 2024)

- 영국도 조세의 누진성을 확보하기 위한 구조를 구조적 요소의 대표적인 기능으로 제시하고 있음(HMRC, 2026)

○ 법정 일반세율보다 낮은 세율을 적용하여 특정 소득이나 납세자의 세부담을 경감하는 특례는 정책목적의 조세지출로 분류함

○ 반면 법정 일반세율보다 높은 세율을 적용하여 세부담을 증가시키는 규정은 본 연구에서 음(-)의 조세지출을 별도로 구분하지 않으므로 기준조세체계에 포함함

(나) 금융소득 과세체계

❑ 금융소득은 이자·배당소득의 합계액이 2,000만 원 이하인 경우 원천징수세율에 따라 분리과세하고, 이를 초과하는 경우에는 종합소득에 합산하여 누진세율을 적용함(「소득세법」 제14조제3항제6호)

○ 금융소득 종합과세의 기준금액은 소액 금융소득에 대한 납세협력비용과 과세행정비용을 줄이는 행정효율성과 종합과세를 통한 과세형평을 함께 고려한 요소로 볼 수 있음

○ 다만 기준금액을 어느 수준으로 설정할 것인지에는 정책적 판단도 반영될 수 있으므로, 앞서 추가 검토 항목(●▲)으로 표시한 바와 같이 제5절에서 재검토함

○ 금융소득 분리과세는 세수효과가 크고 소득수준에 따라 혜택의 귀착이 달라질 수 있으므로, 세수효과와 함께 소득분위별 귀착정보를 제시할 필요가 있음

(다) 양도소득세율

❑ 양도소득세의 세율은 자산의 유형과 보유기간 등에 따라 적용되는 일반세율과 중과세율로 구성되며, 본 연구에서는 이를 모두 기준조세체계에 포함함

○ 단기보유 자산, 비사업용 토지 및 다주택자 등에 적용되는 중과세율은 투기 억제와 시장 안정이라는 정책목적을 가지고 있더라도 기준세율보다 높은 세부담을 부과하는 규정이므로 기준조세체계에 포함함

○ 따라서 중과세율의 적용을 한시적으로 배제하거나 세율을 경감하는 조치는 기준조세체계에서 정한 세부담을 감소시키는 것으로서 정책목적의 조세지출로 분류함

○ 다만 기준조세체계보다 높은 세부담을 음(-)의 조세지출로 별도 식별하는 접근을 적용하는 경우에는 분류결과가 달라질 수 있음

- 호주는 기준조세체계보다 높은 세부담을 부과하는 규정을 음(-)의 조세지출로 별도

측정하고 있으며, IMF/OECD(2020)의 칠레 평가에서도 음(-)의 조세지출을 명시적으로 식별하고 있음

– 이러한 접근에 따르면 중과세율 자체는 음(-)의 조세지출에 해당하고, 중과세율을 한시적으로 배제하는 조치는 기존 음(-)의 조세지출이 축소되는 것으로 처리됨

〈표 Ⅲ-3〉 양도소득세 세율 구조 및 기준조세체계 여부

자산 유형	보유 기간	세율	분류
토지, 건물 등 일반부동산(일반)	2년 이상	6~45%	기준조세체계
토지, 건물 등 일반부동산(단기)	1년 이상 2년 미만 1년 미만	40% 50%	기준조세체계
비상장주식(일반)		20% (중소기업 10%)	기준조세체계(단, 중소기업 우대는 추가 검토 필요)
비상장주식(대주주)	1년 이상 1년 미만	20%(과표 3억원 초과분 25%) 30%(중소기업 제외)	기준조세체계
주택·조합입주권	2년 이상 1년 이상 2년 미만 1년 미만	6~45% 60% 70%	기준조세체계
분양권	1년 이상 1년 미만	60% 70%	기준조세체계
상장주식(소액주주)	무관	비과세	기준조세체계(추가 검토 필요)
파생상품	무관	10%(법정세율 20%, 탄력세율 적용)	기준조세체계(단, 탄력세율 10% 추가검토 필요)
비사업용 토지	2년 이상	16~55%(기본세율+10%p)	기준조세체계

자료: 「소득세법」 제104조를 바탕으로 저자 작성

(라) 세액공제의 한도와 환급형의 지위

❑ 소득세 기준조세체계는 세액공제가 산출세액의 범위 내에서 적용되는 것을 전제로 하며, 산출세액에서 세액공제를 차감하여 결정세액을 산정하는 구조를 기준조세체계에 포함함

○ 반면 산출세액을 초과하여 현금이 지급되는 환급형 세액공제는 조세채무의 감소를 넘어 국가가 현금을 지급하는 제도이므로 기준조세체계의 적용범위에서 제외하고 환급형(◎)으로 별도 분류함

– 이는 조세지출의 범위를 축소하려는 것이 아니라 조세채무의 감소에 해당하는 조

세지출과 직접적인 현금지출을 구분하기 위한 개념적 기준에 따른 것임(한국개발연구원, 2025)

❑ 현행 제도 가운데 산출세액을 초과하여 현금이 지급되는 대표적인 제도는 근로장려세제(「조세특례제한법」 제100조의2부터 제100조의13까지)와 자녀장려세제(같은 법 제100조의27부터 제100조의31까지)임

○ 법인세와 부가가치세에는 현행 제도상 이러한 의미의 환급형 세액공제에 해당하는 제도가 없으므로, 환급형(◎)의 분류기준은 소득세에 한하여 적용함

- 다만 부가가치세에서 매입세액이 매출세액을 초과하여 발생하는 환급은 다단계 거래과정에서 납부할 세액을 정산하기 위한 부가가치세제의 기본적인 작동방식이므로 환급형 세액공제와 구분함(「부가가치세법」 제37조)

❑ 현행 조세지출예산서는 근로장려금과 자녀장려금의 지급액 전액을 조세지출로 계상하고 있으므로, 본 연구의 분류기준을 적용하여 환급형(◎)으로 별도 분류할 경우 기존 조세지출 통계와의 시계열 단절이 발생할 수 있음

○ 따라서 새로운 분류기준을 도입하는 경우에는 과거 최소 5개년의 근로장려금과 자녀장려금에 대해서도 동일한 기준을 적용하여 소급 재작성하고, 기존 기준과 새로운 기준에 따른 조세지출 규모를 일정 기간 함께 제시할 필요가 있음

나. 법인세 기준조세체계(안)

(1) 과세단위와 과세기간

(가) 과세단위와 과세기간

❑ 내국법인은 국내외 모든 소득에, 외국법인은 국내원천소득에 대하여 납세의무를 부담함

○ 이는 거주성과 소득원천에 따라 법인세 납세의무의 범위를 설정하는 것으로서 기준조세체계의 구성요소임(「법인세법」 제3조·제4조)

○ 정관에 따라 정한 사업연도(최장 1년)를 과세기간으로 하는 것은 법인의 회계기간을 기준으로 사업연도별 소득을 합리적으로 측정하기 위한 기준조세체계의 구성요소임(「법인세법」 제6조)

❑ 국가와 지방자치단체(지방자치단체조합을 포함)는 법인세 납세의무를 부담하지 않으며

(「법인세법」 제3조제2항), 이는 법인세의 납세의무자 범위를 설정하는 기준조세체계의 구성요소임

○ 반면 공공기관과 공기업은 원칙적으로 다른 법인과 동일하게 법인세 납세의무를 부담하므로, 개별 공공기관이나 공기업에 대해 별도로 적용되는 세제상 감면은 정책목적의 조세지출로 분류함

❑ 비영리내국법인은 법률에 열거된 수익사업에서 발생하는 소득에 대해서만 법인세 납세의무를 부담하며, 이는 비영리법인의 과세범위를 설정하는 기준조세체계의 구성요소임(「법인세법」 제4조제1항 단서·제3항 및 같은 법 시행령 제3조)

❑ 연결납세방식(「법인세법」 제76조의8부터 제76조의22까지)은 경제적으로 결합된 법인집단을 하나의 과세단위로 취급하여 소득과 결손을 통산하는 제도로서 기준조세체계의 구성요소에 해당함

❑ 신탁재산에 귀속되는 소득을 수익자가 해당 신탁재산을 보유한 것으로 보아 과세하는 규정(「법인세법」 제5조제1항)은 「소득세법」 제2조의3과 동일하게 신탁을 도관으로 보아 실질귀속자인 수익자에게 과세하는 원리에 기초한 기준조세체계의 구성요소임

○ 목적신탁·수익증권발행신탁 등 일정한 신탁에 대해서는 예외적으로 수탁자를 납세의무자로 하는 규정(같은 조 제2항)을 두고 있으며, 이는 신탁의 유형과 경제적 실질에 따라 과세단위를 설정하기 위한 기준조세체계의 구성요소임

(나) 공익신탁

❑ 공익신탁의 신탁재산에서 발생하는 소득에 대한 비과세(「법인세법」 제51조)는 「소득세법」 제12조제1호와 동일하게 공익신탁이 공익적 기능을 신탁이라는 사적 수단을 통해 수행한다는 점에서 공적기능 대행요소로 보아 기준조세체계에 포함함

(2) 과세소득의 계산

(가) 기업회계와 세무조정

❑ 기업회계에 따라 산정한 당기순이익을 기초로 세법상 익금과 손금을 조정하여 각 사업연도의 과세소득을 계산하는 구조는 법인세 기준조세체계의 구성요소임(「법인세법」 제14조)

○ 익금을 자본거래를 제외한 순자산 증가 거래로 정의하는 규정(「법인세법」 제15조)과 실

질적으로 배당 또는 잉여금의 분배와 동일한 경제적 효과를 가지는 거래를 배당으로 의제하는 규정(제16조)은 순자산증가설에 기초하여 과세소득을 포괄적으로 파악하기 위한 기준조세체계의 구성요소임

- ㅇ 익금과 손금은 원칙적으로 권리와 의무가 확정된 사업연도에 귀속시키며, 이러한 권리의무확정주의는 소득과 비용을 각 사업연도에 합리적으로 배분하기 위한 기준조세체계의 구성요소임

(나) 순소득 과세원칙

❑ 법인세는 총수익이 아니라 사업과 관련된 비용을 차감한 순소득에 과세하는 것을 기준으로 하며, 익금과 손금의 대응을 통해 실질적인 경제적 이익을 측정하는 구조는 기준조세체계의 구성요소임

- ㅇ 손금은 자본 또는 출자의 환급, 잉여금의 처분 및 「법인세법」에서 별도로 규정하는 것을 제외하고 순자산을 감소시키는 거래로 인해 발생한 손실 또는 비용으로 하되, 법인의 사업과 관련하여 발생하거나 지출된 것으로서 일반적으로 인정되는 통상적인 것이거나 수익과 직접 관련된 것으로 한정함(「법인세법」 제19조)
- ㅇ 이는 순자산감소설과 수익·비용 대응원칙에 기초하여 손금의 범위를 설정하는 것으로서 기준조세체계의 구성요소임

❑ 자본거래는 손익거래와 구분하여 과세소득을 계산하는 것이 기준조세체계의 기본적인 원칙임

- ㅇ 자본거래로 인한 수익을 익금에 산입하지 않는 규정(「법인세법」 제17조)은 해당 거래가 동일한 금액의 부채 또는 자본 증가와 대응하여 법인의 실질적인 소득 증가를 가져오지 않는다는 점에서 기준조세체계의 구성요소임
- ㅇ 이와 대칭적으로 잉여금의 처분을 손비로 계상한 금액 및 주식할인발행차금 등 자본거래로 인한 손비를 손금에 산입하지 않는 규정(「법인세법」 제20조)도 자본거래를 손익거래와 구분한다는 동일한 원리에 기초한 기준조세체계의 구성요소임
- ㅇ 결손금 보전에 충당한 자산수증이익과 채무면제이익의 익금불산입(「법인세법」 제18조제6호 및 같은 법 시행령 제16조)은 해당 이익을 과세소득에서 영구적으로 제외하는 것이 아니라 이월결손금(제13조제1항제1호)과 상계하는 방식으로 처리하는 것임
  - 이는 채무면제이익을 과세하면서 동일한 금액의 이월결손금을 그대로 유지하는 경우와 세수효과 측면에서 실질적인 차이가 없으므로, 결손금 이월공제제도를 정합적

으로 운영하기 위한 기준조세체계의 구성요소로 봄

❑ 미실현 자산가치의 변동은 원칙적으로 익금이나 손금에 반영하지 않는 실현주의를 기준조세체계에 포함함

○ 자산의 평가이익을 익금에 산입하지 않는 규정(「법인세법」 제18조)과 대칭적으로 보유자산의 평가손실도 원칙적으로 손금에 산입하지 않는 규정(제22조)은 미실현 손익을 과세소득에서 제외하는 실현주의 원칙에 기초한 기준조세체계의 구성요소임

○ 재고자산·유가증권 등에 대해 예외적으로 평가손실을 인정하는 규정(「법인세법」 제42조 제2항·제3항)도 일정한 요건 아래 자산가치의 하락을 반영하는 것으로서 실현주의 원칙의 적용범위 내에 있는 기준조세체계의 구성요소로 봄

❑ 인건비와 사용자 부담 사회보험료의 손금산입(「법인세법」 제19조)은 임금비용의 일부로서 그 귀착이 주로 근로자에게 미치므로 기준조세체계의 구성요소임

○ 사용자 부담 사회보험료도 근로 제공과 관련하여 발생하는 인건비의 일부라는 점에서 일반적인 사업비용과 동일하게 손금에 산입하는 것이 기준조세체계에 부합함

❑ 「법인세법」 제24조는 기부금의 손금불산입을 원칙으로 하면서 일정한 요건과 한도 내에서 예외적으로 손금산입을 허용하는 구조를 취하고 있음

○ 기부금은 사업소득 창출을 위해 지출된 비용이라기보다 이미 실현된 이익의 처분에 해당하므로, 일정 한도 내에서 손금산입을 허용하는 부분은 순자산감소설과 수익·비용 대응원칙에 기초한 일반적인 손금의 범위를 벗어나는 정책목적의 조세지출로 분류함

○ 다만 국가·지방자치단체에 무상으로 기증하는 금품, 국방헌금과 국군장병 위문금품, 천재지변에 따른 이재민 구호금품 등 특례기부금(같은 조 제2항)은 국가의 재정·안보·재난대응 기능에 직접 기여하는 지출이라는 점에서 공적기능 대행요소에 준하는 것으로 볼 여지가 있음

– 이에 본 연구에서는 정책목적의 조세지출로 우선 분류하되, 공적기능 대행요소에 준하는 성격도 존재하는 것으로 보아 추가 검토 항목(◯▲)으로 표시함

❑ 대손충당금의 손금산입(「법인세법」 제34조)은 채권잔액의 1%와 채권잔액에 대손실적률을 곱한 금액 중 큰 금액을 한도로 인정함(「법인세법 시행령」 제61조제2항)

○ 대손실적률이 1%에 미달하는 법인의 경우 실제 대손 경험에 따른 금액보다 큰 1% 기준에 따라 대손충당금의 손금산입이 가능하므로, 그 차액은 실제 손실 가능성을 초과하여 공제되는 성격을 가질 수 있음

○ 다만 대손실적률의 연도별 변동성이나 신설법인 등 과거 실적이 충분하지 않은 경우를 보

완하기 위한 안전판의 성격도 존재하므로, 기준조세체계로 우선 분류하되 추가 검토 항목(●▲)으로 표시함

❑ 채무자의 파산 등 대통령령으로 정하는 사유로 회수불능이 확정된 채권에 한하여 대손금의 손금산입을 인정하는 규정(「법인세법」 제19조의2)은 실제로 발생한 손실을 비용으로 인정하기 위한 기준조세체계의 구성요소임

○ 반면 특수관계인에게 업무와 관련 없이 지급한 가지급금 등은 대손금의 손금산입 대상에서 제외함(같은 조 제2항)

○ 이는 사업과 직접 관련되지 않은 채권을 이용한 손금의 과도한 인식을 방지하여 과세기반을 보호하기 위한 기준조세체계의 구성요소임

❑ 법인세 외의 조세를 손금에 산입할 것인지 여부도 해당 조세의 경제적 성격과 법인소득 계산과의 관계를 기준으로 판단할 필요가 있음

○ 법인세와 법인지방소득세를 손금에 산입하지 않는 규정(「법인세법」 제21조제1호)은 법인의 과세소득에 부과되는 조세를 다시 과세소득 계산상 비용으로 인정하지 않는다는 점에서 기준조세체계의 구성요소임

○ 반면 교통·에너지·환경세, 개별소비세, 교육세 및 농어촌특별세의 손금산입에 대해서는 OECD(2022)가 조세지출로 분류하고 있으므로, 우리나라 기준조세체계에서의 취급은 해당 조세의 성격과 부담의 귀착 등을 고려하여 별도로 검토할 필요가 있음

(다) 과세기반 보호요소

❑ 법인의 업무와 직접 관련이 없는 자산의 취득·관리비용(「법인세법」 제27조제1호)과 그 밖의 업무무관 지출금액(같은 조 제2호)을 손금에서 제외하는 규정은 사업소득의 창출과 관련되지 않은 지출을 과세소득 계산에서 배제함으로써 과세기반을 보호하기 위한 기준조세체계의 구성요소임

○ 업무무관자산 특수관계인에 대한 업무무관 가지급금에 대응하는 차입금의 지급이자를 손금에 산입하지 않는 규정(「법인세법」 제28조제1항제4호)도 동일한 취지에서 기준조세체계에 포함함

○ 이는 「소득세법」 제41조·제101조의 부당행위계산 규정 및 「법인세법」 제52조의 부당행위계산 부인과 함께 업무무관 거래나 특수관계인을 이용한 과세기반의 잠식을 방지하기 위한 일련의 장치로 볼 수 있음

○ 채권자가 불분명한 사채의 이자와 지급받은 자가 불분명한 채권·증권의 이자를 손금에 산

입하지 않는 규정(「법인세법」 제28조제1항제1호·제2호)도 과세기반 보호를 위한 기준조세체계의 구성요소에 해당함

- ㅇ 반면 건설자금이자의 손금불산입(같은 항 제3호)은 해당 이자를 자산의 취득원가에 포함하여 향후 감가상각 등을 통해 비용으로 인식하도록 하는 것으로, 수익·비용 대응원칙에 따라 비용의 귀속시기를 조정하기 위한 기준조세체계의 구성요소임
- ㅇ 인건비·복리후생비·여비 등이 사회통념상 과다하거나 부당한 경우 그 초과분을 손금에 산입하지 않는 규정(「법인세법」 제26조)도 사업과 관련된 통상적인 비용의 범위를 벗어나는 지출을 제한하여 과세기반을 보호하기 위한 기준조세체계의 구성요소임
- ㅇ 업무용승용차 관련 비용 가운데 업무사용금액에 해당하지 않는 부분을 손금에 산입하지 않는 규정(「법인세법」 제27조의2)은 업무 관련성이 낮은 소비성 지출의 과도한 비용공제를 제한하기 위한 것으로서 기준조세체계에 포함함
  - 이는 「소득세법」 제33조의2의 업무용승용차 관련 비용 제한 및 「부가가치세법」상 비영업용 소형승용차 관련 매입세액 불공제와 유사하게 업무 관련성이 낮은 비용에 대한 세제상 공제를 제한하는 원리에 기초함

❑ 「국제조세조정에 관한 법률」상 이전가격세제, 과소자본세제(제22조), 소득 대비 과다 지급이자 손금불산입(제24조), 특정외국법인 유보소득 배당간주(제27조부터 제33조까지) 및 글로벌최저한세(제5장), 「법인세법」 제52조의 부당행위계산 부인은 모두 과세기반 보호 요소로서 기준조세체계에 포함함

(라) 세부담을 증가시키는 규정

❑ 기업업무추진비 가운데 신용카드 등 적격증빙을 갖추지 못한 지출이나 법정 한도를 초과하는 지출을 손금에 산입하지 않는 규정(「법인세법」 제25조)은 소비성·접대성 지출을 제한하려는 정책적 목적을 반영하고 있음

- ㅇ 다만 이는 세부담을 경감하는 조세감면이 아니라 손금으로 인정되는 범위를 제한하여 세부담을 증가시키는 규정이므로, 본 연구의 분류기준에 따라 기준조세체계에 포함함
- ㅇ 「부가가치세법」상 기업업무추진비 관련 매입세액 불공제(제39조제1항제6호)도 동일한 관점에서 판단할 수 있음

(마) 이월결손금과 감가상각

❑ 결손금을 발생연도 이후의 사업연도로 이월하여 공제하는 제도는 과세기간 간 소득과 손

실을 조정하여 장기간의 순소득에 과세하기 위한 기준조세체계의 구성요소임(「법인세법」 제13조제1항제1호)

- 다만 이월결손금 공제를 각 사업연도 과세표준의 80%로 제한하고 중소기업 및 회생계획을 이행 중인 법인 등에 대해서만 100% 공제를 허용하는 규정은 기준조세체계에서 인정되는 공제를 제한하여 세부담을 증가시키는 규정이므로 본 연구의 분류기준에 따라 기준조세체계에 포함함
- 결손금의 소급공제(「법인세법」 제72조)는 이미 기준조세체계로 분류한 이월결손금 공제(제13조제1항제1호)와 적용방향만 다를 뿐 동일한 기간 간 소득조정 논리에 기초하므로 기준조세체계에 포함함
- 소득세에도 동일한 취지의 결손금 소급공제 제도(「소득세법」 제85조의2)가 있으므로 세목 간 일관된 기준을 적용할 필요가 있음

❑ 감가상각은 취득한 자산의 원가를 사용기간에 걸쳐 비용으로 배분하는 제도로서, 규범적으로는 자산의 경제적 내용연수와 가치감소에 상응하여 비용을 인식하는 것이 기준이 됨

- 경제적 감가상각을 초과하여 비용을 조기에 인식하는 가속상각은 과세시기를 이연하는 효과를 가지므로 정책목적의 조세지출로 볼 수 있음(OECD, 2022; World Bank, 2024)
- 다만 World Bank(2024)는 세무상 감가상각과 경제적 감가상각이 정확하게 일치하지 않는 것 자체는 행정효율성을 고려한 기준조세체계의 요소로 인정하고 있음
- 이에 본 연구에서는 캐나다의 방식을 참고하여 「법인세법」 제23조에 따른 법정 내용연수를 기준으로 하는 감가상각은 기준조세체계에 포함하고, 「조세특례제한법」에 따라 법정 기준보다 조기에 비용을 인식하도록 허용하는 가속상각 특례는 정책목적의 조세지출로 분류함
- 다만 법정 내용연수가 자산의 실제 경제적 내용연수와 현저하게 괴리되는 자산군에 대해서는 별도의 재검토가 필요함
- 소액자산의 즉시상각(「법인세법 시행령」 제31조)은 소액자산에 대해 개별적인 감가상각 관리를 요구할 경우 발생하는 납세협력비용과 과세행정비용을 줄이기 위한 행정효율성 요소로서 기준조세체계에 포함함

❑ 감가상각의 기준선을 경제적 감가상각으로 설정하는 경우에는 본 연구의 분류와 다른 결과가 나타날 수 있음

- OECD(2022)는 경제적 감가상각을 기준선으로 하여 이를 초과하는 상각은 조세지출로, 이

에 미달하는 상각은 음(-)의 조세지출로 분류하고 있음

- 이러한 접근에 따르면 「조세특례제한법」상 가속상각뿐 아니라 「법인세법」에서 납세자에게 허용하는 내용연수와 상각방법의 선택에 따라 기준보다 상각시기가 앞당겨지는 부분도 조세지출로 볼 여지가 있음

○ 「법인세법 시행령」 제28조제1항제2호는 기준내용연수의 상하 25% 범위에서 신고내용연수를 선택할 수 있도록 하고 있으며, 같은 영 제26조제1항은 일정한 자산에 대해 정률법 등 상각방법의 선택을 허용하고 있어 납세자의 선택에 따라 비용 인식시기가 달라질 수 있음

○ World Bank(2024)가 세무상 감가상각과 경제적 감가상각의 불일치 자체를 행정효율성 측면에서 인정한다고 하더라도, 납세자에게 부여된 내용연수와 상각방법의 선택에 따라 발생하는 조기 상각까지 모두 기준조세체계로 볼 수 있는지에 대해서는 별도의 검토가 필요함

○ 이에 대한 절충안으로 기준내용연수에 따른 정액법 상각을 기준선으로 설정하고, 신고내용연수의 단축이나 정률법 선택으로 인해 기준보다 조기에 비용으로 인식되는 부분만 별도로 측정하여 부록 등에 제시하는 방안을 검토할 수 있음

○ 다만 어떠한 방식을 적용하더라도 기준이 되는 자산군별 경제적 감가상각률에 대한 실증적 추정이 선행될 필요가 있으므로, 이에 관한 충분한 자료가 확보되기 전까지 감가상각 관련 조세지출의 측정은 잠정적인 것으로 제시할 필요가 있음

(바) 준비금의 처리

❑ 준비금은 장래 발생이 예상되는 비용을 미리 손금에 산입하는 제도로서, 적립 목적에 따라 기준조세체계 해당 여부를 판단할 필요가 있음

○ 고유목적사업준비금(「법인세법」 제29조)은 비영리법인이 수익사업에서 발생한 소득을 법령상 고유목적사업인 교육·의료·종교·자선 등에 사용하도록 하고, 일정 기간 내 사용하지 않은 금액은 다시 익금에 산입하는 구조를 취하고 있음

○ 이는 비영리법인의 수익사업 소득이 고유목적사업 수행을 위해 사용되는 제도적 특성을 반영하는 것으로서 기준조세체계의 구성요소로 봄

- 다만 「조세특례제한법」상 각종 준비금은 장래 발생할 비용이나 손실에 대응하기 위한 것이라기보다 특정 목적의 지출을 지원하기 위해 설정된 경우가 많으므로 정책목적의 조세지출로 분류함

❑ 보험업의 책임준비금(「법인세법」 제30조제1항)은 장래의 보험금 지급의무에 대비하여

적립하는 것으로서 수익·비용 대응원칙에 따라 비용을 인식하기 위한 기준조세체계의 구성요소임

- ㅇ 비상위험준비금(「법인세법」 제31조제1항)은 재해 등 예측하기 어려운 위험에 대비하여 적립하는 것으로서 기본적으로 기준조세체계에 포함함
  - – 통상적인 예상손실의 범위를 초과하는 적립부분도 재해 발생의 불확실성을 고려할 때 합리적 범위내에 있는 것으로 보아 기준조세체계에 포함함
- ㅇ 보험계약의 해약 등에 대비하여 적립하는 해약환급금준비금(「법인세법」 제32조)도 책임준비금·비상위험준비금과 같은 유형으로, 장래 지급의무에 대비한 손금산입이므로 기준조세체계에 포함함
- ㅇ 퇴직급여충당금(「법인세법」 제33조)과 확정기여형 퇴직연금 부담금은 확정된 채무에 대응하는 범위에서 기준조세체계의 구성요소로 봄
- ㅇ 신용보증사업을 수행하는 법인의 구상채권상각충당금(「법인세법」 제35조)은 형식적으로 대손충당금과 유사하며, 신용보증기금·기술보증기금 등 개별 법률에 따라 설립되어 정책금융 기능을 수행하는 기관이 대위변제 후 회수하지 못한 구상채권의 손실을 반영하기 위한 제도임
  - – 이는 해당 기관의 사업 수행 과정에서 통상적으로 발생하는 손실을 인식하기 위한 규정이라는 점에서 기준조세체계에 포함함

(사) 이중과세 조정

❑ 수입배당금 익금불산입(「법인세법」 제18조의2)은 동일한 소득이 법인단계에서 반복하여 과세되는 경제적 이중과세를 조정하기 위한 기준조세체계의 구성요소임

- ㅇ 종전의 지주회사 수입배당금액 익금불산입 특례는 2022년 개정을 통해 같은 조에 통합되었으며, 현행 제도는 지주회사 여부가 아니라 지분율에 따라 익금불산입률을 차등 적용하는 구조임

❑ 외국자회사로부터 받은 배당금에 대한 익금불산입(「법인세법」 제18조의4)과 외국납부세액공제(같은 법 제57조)는 국제적 이중과세를 조정하기 위한 기준조세체계의 구성요소임

- ㅇ 외국자회사 소득에 대해서는 ① 소득 발생 시 과세하고 외국납부세액을 공제하는 방식, ② 배당 시 과세하면서 이중과세를 조정하는 방식, ③ 소득 발생단계와 배당단계에서 모두 과세하지 않는 방식 등으로 기준선을 설정할 수 있으며, 어느 기준선을 채택하는지에 따라 95% 익금불산입의 조세지출 해당 여부가 달라질 수 있음(Department of Finance

Canada, 2021)

- ㅇ 우리나라는 2023년 외국자회사 배당금 익금불산입 제도 도입 이전까지 배당 시점에 과세하면서 간접외국납부세액공제를 적용하였으며, 현행 제도는 국제적 이중과세의 조정방식을 변경한 것으로 볼 수 있음
  - 이에 본 연구에서는 배당 시점에 과세하면서 이중과세를 조정하는 방식을 기준선으로 설정하는 것이 기존 과세체계와의 연속성 측면에서 보다 적절한 것으로 보되, 기준선의 설정에 따라 판단이 달라질 수 있으므로 관련 세수효과를 부록 등에 별도로 제시할 필요가 있음
- ㅇ 95% 익금불산입에 따라 과세대상에 남는 5%는 배당소득과 관련된 관리비용 상당액을 손금에 산입하지 않는 것으로 간주하는 구조이므로 기준조세체계의 구성요소로 볼 수 있으며, 지분율과 보유기간 요건도 제도의 남용을 방지하기 위한 과세기반 보호요소에 해당함

❑ 유동화전문회사·투자회사 등이 배당가능이익의 90% 이상을 배당하는 경우 그 배당금액을 소득공제하는 제도(「법인세법」 제51조의2)는 도관으로 기능하는 특수목적법인 단계의 과세를 제거하여 투자자 단계에서만 과세되도록 하는 이중과세 조정요소로 볼 수 있음

- ㅇ 배당가능이익의 90% 이상을 배당하도록 하는 요건과 대상 법인의 범위를 제한하는 규정은 해당 법인이 실질적으로 도관의 기능을 수행하는지를 확인하기 위한 요건이므로 기준조세체계에 포함함

❑ 간접투자회사 등을 통해 지급받는 소득에 대한 외국납부세액공제 특례(「법인세법」 제57조의2)는 「소득세법」 제57조의2와 동일한 취지로, 집합투자기구를 통한 간접투자와 직접투자 간 국제적 이중과세 조정의 형평을 확보하기 위한 기준조세체계의 구성요소임

(아) 외국법인 국채이자 비과세

❑ 외국법인이 국채·통화안정증권 등에서 얻는 이자소득과 양도소득을 비과세하는 특례(「법인세법」 제93조의3)는 「소득세법」 제119조의3에 대응하는 규정으로서, 외국인의 국채투자를 유치하기 위한 정책목적의 조세지출로 분류함

(자) 행정효율성 요소

❑ 비영리내국법인이 원천징수된 이자소득(「법인세법」 제62조)이나 주식·부동산 양도소득(제62조의2)에 대해 과세표준 신고를 생략할 수 있도록 하는 신고특례는 이미 원천징수를 통해 세액이 징수된 소득에 대해 별도의 신고의무를 면제함으로써 비영리법인의 납세협력

비용과 과세행정비용을 절감하기 위한 행정효율성 요소로서 기준조세체계에 포함함

(차) 적격합병 · 분할 과세특례

❑ 적격요건을 충족하는 합병·분할에 대해 피합병법인 등의 자산을 장부가액으로 승계한 것으로 보아 과세를 이연하는 특례(「법인세법」 제44조의3·제46조의3)는 사업의 계속성과 경제적 동일성을 전제로 하는 조직재편에 대한 과세이연으로서 기준조세체계에 포함함

- ㅇ 이는 합병·분할로 해산하는 법인의 자산을 원칙적으로 시가로 양도한 것으로 보아 양도손익을 인식하는 일반 과세규정(「법인세법」 제44조·제44조의2, 제46조·제46조의2)에 대한 예외에 해당하므로, 기준조세체계를 제시할 때에는 일반 과세규정과 적격합병·분할에 대한 과세특례를 구분하여 제시할 필요가 있음
- ㅇ 다만 적격요건의 구체적인 범위에는 기업구조조정을 지원하기 위한 정책적 요소도 함께 반영되어 있으므로 추가적인 검토가 필요함

❑ 적격합병·분할 시 합병법인 등이 승계받은 사업에서 발생한 소득의 범위에서만 승계결손금을 공제하도록 제한하는 규정(「법인세법」 제45조·제46조의4)은 조직재편을 이용하여 서로 다른 사업부문의 이월결손금을 통산하는 것을 방지하기 위한 과세기반 보호요소로서 기준조세체계에 포함함

- ㅇ 사업양수의 경우에도 양수한 사업부문에서 발생한 소득의 범위에서만 이월결손금 공제를 허용하는 규정(제50조의2)은 결손금의 이전을 통해 과세소득을 축소하는 것을 방지하기 위한 동일한 유형의 과세기반 보호요소로서 기준조세체계에 포함함
- ㅇ 물적분할 시 분할법인에 대한 자산양도차익의 손금산입(「법인세법」 제47조), 현물출자 시 출자법인에 대한 과세특례(제47조의2) 및 동종 사업용자산의 교환에 따른 양도차익의 손금산입(제50조)도 사업의 계속성을 전제로 한 조직재편 또는 자산 재배치에 대해 과세를 이연하는 제도로서, 적격합병·분할과 동일한 논리에 따라 기준조세체계에 포함함
  - 분할 후 분할법인이 존속하는 경우에 적용되는 과세특례(「법인세법」 제46조의5)도 제46조부터 제46조의4까지의 규정을 준용하므로 동일한 기준에 따라 기준조세체계에 포함함

(카) 대체취득자산 등의 압축기장

❑ 유형자산의 멸실·손괴로 보험금을 지급받아 동종자산을 대체취득하는 경우 보험차익 상당액을 손금에 산입하는 규정(「법인세법」 제38조)은 재해 등 비자발적 사유로 소멸한 자산

을 동일한 용도의 자산으로 대체하는 경우 과세를 이연하는 것으로서, 자산교환 특례(제50조)와 동일한 논리에 따라 기준조세체계에 포함함

- ㅇ 국고보조금 등으로 취득한 사업용자산가액의 손금산입(제36조)과 공사부담금으로 취득한 사업용자산가액의 손금산입(제37조)도 취득가액을 압축하여 손금에 산입하는 동일한 계산방식을 적용하며, 보조금이나 공사부담금으로 충당된 부분을 제외한 자기부담분을 중심으로 자산의 세무상 취득가액을 조정한다는 점에서 기준조세체계의 구성요소로 볼 수 있음
- ㅇ 다만 국고보조금(제36조)은 법인이 국가로부터 무상으로 경제적 이익을 수령한다는 점에서 보험차익이나 공사부담금과 성격이 다르므로, 정책목적의 조세지출에 해당할 가능성도 있어 추가적인 검토가 필요함
- ㅇ 「소득세법」에도 보험차익의 필요경비 계산(제31조)과 국고보조금의 필요경비 계산(제32조) 등 동일한 구조의 규정이 있으므로 세목 간 일관된 기준을 적용할 필요가 있음

(3) 세율과 세액의 계산

(가) 법인세율

❑ 법인세는 과세표준 구간별로 10%(2억 원 이하), 20%(2억 원 초과 200억 원 이하), 22%(200억 원 초과 3,000억 원 이하), 25%(3,000억 원 초과)의 세율을 적용함(「법인세법」 제55조제1항)

- ㅇ 위 세율은 2025년 12월 23일 개정에 따라 2026년 1월 1일 이후 개시하는 사업연도부터 적용되며, 같은 항은 제1호의 일반 내국법인과 제2호의 성실신고확인서 제출 대상 내국법인(같은 법 제60조의2제1항제1호)으로 구분하여 세율을 규정하고 있음
- ㅇ 따라서 기준조세체계를 설정할 때에는 어느 유형의 내국법인에 적용되는 세율체계를 기준으로 하는지 명확히 할 필요가 있음

❑ 법인세의 누진세율 구조 자체를 기준조세체계로 볼 것인지, 최고세율을 기준세율로 설정하고 그보다 낮은 세율을 조세지출로 볼 것인지에 대해서는 추가적인 검토가 필요함

- ㅇ World Bank(2024) Table 9는 누진세율을 적용하는 경우 최고세율을 기준세율로 설정하고, 그보다 낮은 세율의 적용에 따른 세수효과를 조세지출로 판정하고 있음
  - − 이러한 기준을 적용하면 최저 과세표준 구간에 적용되는 10% 세율을 포함하여 최고세율보다 낮은 하위 구간의 세율 적용에 따른 세수효과가 조세지출로 식별될 수

있음

- ㅇ 개인소득세의 누진세율은 수직적 형평성을 구현하기 위한 기준조세체계의 구성요소로 국제적으로 폭넓게 인정되는 반면, 법인세의 누진세율은 중소기업 등에 대한 지원정책의 성격을 가지는 것으로 볼 여지가 있어 그 성격에 대한 별도의 판단이 필요함
- ㅇ 캐나다·호주·콜롬비아는 모두 단일 표준세율을 기준세율로 채택하고 있으며, 이러한 접근에 따르면 최고세율만 기준세율에 해당하고 그보다 낮은 세율의 적용에 따른 세수효과는 조세지출로 측정됨
  - 이는 법인이 담세력의 주체가 아니므로 개인소득세와 달리 누진세율 구조를 정당화할 구조적 근거를 가지지 않는다는 논리에 기초함

❑ 다만 최고세율만을 기준세율로 설정하는 경우 기존에 조세지출로 인식하지 않았던 하위 과세표준 구간의 저율 적용까지 조세지출에 포함되어 조세지출 총규모가 크게 확대되고, 현행 조세지출예산서와의 시계열 연속성도 저하될 수 있음

- ㅇ 이에 본 연구에서는 현행 과세표준 구간별 세율체계를 기준조세체계로 우선 적용하되, 최고세율을 기준세율로 설정하는 경우의 대안적 세수효과를 부록 등에 별도로 제시하는 방안을 검토할 수 있음
- ㅇ 성실신고확인 대상 소규모법인에 대해 최저 과세표준 구간의 적용을 배제하여 상대적으로 높은 세율을 적용하는 규정은 세부담을 기준세율에 근접시키는 조치이므로, 최고세율을 기준세율로 설정하는 대안적 접근을 적용하는 경우에는 조세지출 규모를 축소하는 요소로 볼 수 있음
- ㅇ 「조세특례제한법」 등에서 「법인세법」상 세율보다 낮은 세율을 적용하거나 특별세액감면을 인정하는 특례는 일반적인 세율체계에 대한 예외에 해당하므로 정책목적의 조세지출로 분류함

(나) 재해손실세액공제

❑ 천재지변이나 그 밖의 재해로 자산총액의 100분의 20 이상을 상실하여 납세가 곤란한 경우에 적용되는 재해손실세액공제(「법인세법」 제58조)는 「소득세법」 제58조와 동일한 취지로, 재해에 따른 담세능력의 감소를 반영하기 위한 담세력 조정요소로서 기준조세체계에 포함함

(다) 최저한세의 지위

❑ 최저한세(「조세특례제한법」 제132조)는 그 자체가 기준조세체계 또는 정책목적의 조세지출에 해당하기보다, 조세지출의 실제 적용규모를 조정하는 측정상의 항목으로 봄

- ㅇ 조세지출액을 최저한세 적용 전의 감면액을 기준으로 계상할 경우 최저한세에 의해 실제 적용이 배제된 감면액까지 포함되어 조세지출 규모가 과대추정될 수 있으므로, 최저한세 적용 후 실제로 실현된 감면액을 기준으로 측정함
- ㅇ 최저한세 적용으로 해당 사업연도에 공제되지 않았으나 이후 사업연도로 이월공제되는 금액(같은 법 제144조)은 실제 공제가 이루어진 사업연도의 조세지출로 계상함
- ㅇ 최저한세 적용에 따라 당해 사업연도에 배제된 감면액의 총액은 부록 등에 별도로 제시할 필요가 있음
  - 이는 최저한세가 개별 조세지출의 실제 적용규모를 어느 정도 제한하고 있는지를 보여주는 지표로서 조세지출 총량 관리의 실효성을 판단하는 데 활용할 수 있음

다. 부가가치세 기준조세체계(안)

(1) 과세단위와 과세대상

(가) 과세단위

❑ 등록사업자(간이과세자 포함)를 법적 납세의무자로 하되, 다단계 매입세액공제를 통해 세부담이 거래단계를 거쳐 최종소비자에게 귀착되도록 하는 구조는 부가가치세 기준조세체계의 구성요소임(「부가가치세법」 제3조·제8조)

- ㅇ 등록기준에 미달하거나 면세사업만 영위하는 자는 일반적인 과세체계의 적용대상에서 제외되며, 등록기준은 영세사업자의 납세협력비용과 과세행정비용을 고려한 행정문턱값으로서 기준조세체계의 구성요소로 볼 수 있음
- ㅇ 과세기간을 일반과세자는 6개월, 간이과세자는 1년 단위로 구분하는 규정(「부가가치세법」 제5조)은 다단계 소비과세에서 세액을 정산하는 기간을 설정하기 위한 기준조세체계의 구성요소임

(나) 과세대상 거래의 정의

❑ 계약상·법률상의 모든 원인에 따라 재화를 인도하거나 양도하는 것을 재화의 공급으로 정의하는 규정(「부가가치세법」 제9조)은 부가가치세 과세대상 거래의 범위를 설정하는 기

준조세체계의 구성요소임

- 매입세액을 공제받은 재화를 면세사업 등 비과세 용도로 사용·소비하거나 개인적 목적으로 사용·소비하는 경우 및 폐업 시 잔존재화 등을 재화의 공급으로 의제하는 규정(제10조)은 매입세액을 공제받은 재화가 과세되지 않는 최종소비로 전환되는 경우 기존의 매입세액공제를 사후적으로 조정하기 위한 것임
- 이는 다단계 소비과세의 정합성을 유지하고 과세기반의 누락을 방지하기 위한 과세기반 보호요소로서 기준조세체계에 포함함

(다) 과세기반의 구성요소

❑ 부가가치세 기준조세체계는 소비지국 원칙, 조약이행·상호주의에 따른 영세율, 소비형 부가가치세, 매입세액공제, 대손세액공제 및 매출세액에서 매입세액을 차감하여 납부세액을 산정하는 계산구조 등으로 구성됨

❑ 부가가치세의 과세기반은 국내에서 이루어지는 최종소비와 가계·정부·비영리단체의 총고정자본형성으로 구성됨

- 정부와 비영리단체가 부담한 매입세액을 공제받지 못하는 것은 최종소비 단계의 세부담을 유지하기 위한 기준조세체계의 구성요소로 봄(OECD, 2022)

① 소비지국 원칙

❑ 부가가치세는 재화와 용역이 소비되는 국가에서 과세하는 소비지국 원칙을 기본으로 하며, 수출에 대한 영세율과 재화의 수입에 대한 과세는 이를 구현하기 위한 기준조세체계의 구성요소임(「부가가치세법」 제21조부터 제23조까지)

② 조약이행 및 상호주의에 따른 영세율

❑ 우리나라에 상주하는 외교공관·영사기관·국제연합 등 국제기구 및 그 소속 직원 등에 대한 재화·용역의 공급과 그 밖의 외화 획득 거래에 적용되는 영세율(「부가가치세법」 제24조)은 재화·용역의 소비가 국내에서 이루어지는 경우에도 영세율이 적용된다는 점에서 앞서 살펴본 수출·국외공급에 대한 영세율과 구분됨

- 외교공관 등에 대한 영세율은 소비지국 과세원칙보다는 외교관계에 관한 비엔나협약 등 우리나라가 당사국인 조약에 따른 과세면제 의무와 상호주의(「부가가치세법」 제25조)에 기초하므로, 조약이행요소로서 기준조세체계에 포함함

○ 따라서 소비지국 원칙에 따른 영세율과 조약이행 및 상호주의에 따른 영세율은 그 적용근거가 서로 다르므로 구분하여 제시할 필요가 있음

○ 다만 제24조제1항제3호에 따라 대통령령으로 정하는 그 밖의 외화 획득 거래는 조약상 외교면제 의무를 넘어 수출 및 외화획득을 지원하기 위한 정책적 성격을 가질 수 있으므로, 제1호·제2호의 외교공관 등에 대한 공급과 구분하여 추가 검토 항목(●▲)으로 표시함

③ 소비형 부가가치세

❑ 소비형 부가가치세는 자본재를 포함한 사업 관련 매입세액을 원칙적으로 공제함으로써 기업의 중간투입이나 투자 자체가 아니라 최종소비에 과세하는 구조임

○ 따라서 자본재 매입세액을 취득단계에서 공제하는 것은 최종소비만을 과세하기 위한 기준조세체계의 구성요소임

④ 시장거래 원칙

❑ 부가가치세의 과세대상은 시장에서 이루어지는 유상거래를 중심으로 설정하며, 이는 과세의 실행 가능성을 고려한 기준조세체계의 전제에 해당함(OECD, 2022)

○ 자가주택의 귀속임대료, 가계의 자가소비용 생산물, 과세행정상 파악이 곤란한 소비 및 정부가 무상으로 제공하는 용역 등을 과세대상에서 제외하는 것은 실행 가능성을 고려한 기준조세체계의 구성요소로 보며, 이를 별도의 조세지출로 보지 않음

○ 시민에게 무상으로 제공되는 공공서비스 가운데 정부가 민간사업자로부터 구매하여 제공하는 경우에도 그 최종적인 무상 제공 자체를 별도의 조세지출로 보지 않음(OECD, 2022)

○ 같은 취지에서 법령이 비영리성 또는 무상성을 면세의 요건으로 명시한 거래도 시장거래 원칙의 예외로서 기준조세체계에 포함하며, 구체적인 항목은 (2)에서 검토함

⑤ 납부세액 계산구조

❑ 국내에서 공급하는 재화·용역과 재화의 수입을 과세대상으로 하고, 매출세액에서 매입세액을 공제하여 납부세액을 산정하는 구조는 다단계 부가가치세의 기본적인 계산방식으로서 기준조세체계의 구성요소임(「부가가치세법」 제4조·제37조·제38조)

(라) 대손세액공제

❑ 사업자가 재화 또는 용역을 공급한 후 그 공급대가의 전부 또는 일부를 대손으로 회수할 수 없게 된 경우, 대손금액에 포함된 부가가치세액을 대손이 확정된 과세기간의 매출세액

에서 공제하는 대손세액공제(「부가가치세법」 제45조)는 실제로 회수되지 않은 공급대가에 포함된 부가가치세 부담을 조정하기 위한 기준조세체계의 구성요소임

- ㅇ 이는 실현되지 않은 거래대가에 대한 세부담을 제거함으로써 실제 거래에 기초하여 부가가치세를 정산하기 위한 구조적 장치에 해당함
- ㅇ 또한 공급받은 자가 관련 매입세액을 이미 공제받은 경우 동일한 사유로 대손이 확정되면 해당 매입세액을 다시 조정하도록 하는 규정(같은 조 제3항·제4항)과 연계되어 있음
- ㅇ 따라서 대손세액공제는 특정한 정책목적에 따른 감면이라기보다 거래 당사자의 매출세액과 매입세액을 대칭적으로 조정하여 납부세액을 정확하게 산정하고 국고손실을 방지하기 위한 기준조세체계의 구성요소로 봄

(2) 면세·영세율과 매입세액

(가) 면세 항목의 분류기준

❑ 부가가치세 면세는 원칙적으로 일반적인 과세체계의 예외에 해당하나, 다음과 같이 부가가치세의 구조적 특성이나 행정효율성, 역진성 완화 및 공적기능 수행과 관련된 경우에는 기준조세체계의 구성요소로 볼 수 있음(「부가가치세법」 제26조제1항)

- ㅇ 첫째, 과세표준을 합리적으로 측정하기 어렵거나 부가가치세가 정상적으로 작동하기 어려운 경우로서 금융·보험용역과 토지가 이에 해당함
- ㅇ 둘째, 필수생활재에 대한 과세로 발생할 수 있는 소비세의 역진성을 완화하기 위해 예외적인 취급을 인정하는 경우로서 미가공식료품, 수돗물, 연탄, 여성용 위생용품 및 여객운송용역 등이 이에 해당하며, 제3절의 담세력 조정요소 가운데 필수소비 조정요소에 해당함
- ㅇ 셋째, 국가 또는 지방자치단체가 제공하는 공공서비스와 유사한 기능을 수행하여 일반적인 시장거래와 동일하게 취급하기 어려운 경우로서 의료·교육용역 및 국가 등의 공급 등이 이에 해당함

❑ 다만 OECD(2022)는 정부가 무상으로 제공하는 교육·보건용역을 과세대상에서 제외하는 것은 조세지출로 보지 않는 반면, 이와 유사한 용역을 민간이 유상으로 공급하는 경우의 면세는 조세지출에 해당하는 것으로 보고 있음

- ㅇ OECD(2022)는 그 근거 가운데 하나로 민간 교육·보건용역에 대한 면세 혜택의 귀착이 상대적으로 고소득계층에 집중될 수 있다는 점을 제시함

○ 이에 의료·교육용역의 면세를 우선 기준조세체계에 포함하되, 추가 검토 항목(●▲)으로 표시하고 수혜자 귀착 분석 등을 통해 그 성격을 재검토할 필요가 있음

❑ 반면 도서·신문·잡지 및 예술·문화 관련 재화·용역에 대한 면세는 특정 산업이나 문화활동을 지원하기 위한 정책적 성격이 강하므로 정책목적의 조세지출로 분류함

○ 다만 같은 규정에 포함된 관보(「관보규정」의 적용을 받는 것, 「부가가치세법 시행령」 제38조제3항)는 일반적인 도서·신문·잡지와 성격이 다름

○ 관보는 국가가 법령의 공포·고시 등 법정 공고의무를 이행하기 위해 직접 발행하는 정부간행물이므로, 출판산업을 지원하기 위한 면세라기보다 국가의 법정 기능 수행과 관련된 것으로 볼 수 있음

– 따라서 관보에 대한 면세는 국가·지방자치단체가 공급하는 재화·용역의 면세(「부가가치세법」 제26조제1항제19호)와 동일한 논리에 따라 기준조세체계에 포함함

(나) 인적 용역

❑ 저술가·작곡가 등이 직업상 제공하는 인적 용역의 면세(「부가가치세법」 제26조제1항제15호)는 예술창작품 면세(같은 항 제16호)와 마찬가지로 창작활동을 지원하기 위한 성격이 강하므로, 기준조세체계의 구성요소가 아니라 예술창작품과 동일한 유형의 정책목적 조세지출로 재분류할 필요가 있음

(다) 예술창작품 · 예술행사 · 문화행사 · 아마추어 운동경기

❑ 「부가가치세법」 제26조제1항제16호 및 같은 법 시행령 제43조에서 면세하는 예술창작품·예술행사·문화행사·아마추어 운동경기는 각각의 성격과 면세 근거가 동일하지 않으므로 구분하여 분류할 필요가 있음

○ 미술·음악·사진·연극·무용에 속하는 예술창작품(같은 조 제1호)은 영리 목적 여부와 관계없이 원본 창작품의 거래 자체를 면세하는 것으로서, 순수예술 및 창작활동을 지원하기 위한 정책목적의 조세지출로 분류함

○ 반면 예술행사(같은 조 제2호)와 문화행사(같은 조 제3호)는 영리를 목적으로 하지 않는 발표회·연구회·경연대회·전시회·박람회·공공행사 등을 대상으로 하므로 일반적인 영리 목적의 시장거래와는 구분되는 성격을 가짐

– 이에 본 연구에서는 비영리성을 법정 요건으로 하여 시장거래 원칙의 예외에 해당하는 해당 행사에 대한 면세를 공적기능 대행요소에 준하는 것으로 보아 기준조세

체계에 포함함

○ 아마추어 운동경기(같은 조 제4호)는 대한체육회 및 그 산하 단체 또는 국기원이 주최·주관·후원하는 비영리 운동경기 및 승단심사 등으로 그 범위가 제한되어 있음

– 이는 「국민체육진흥법」 등에 따른 체육진흥 기능과 밀접하게 관련된 비영리 활동이라는 점에서 공적기능 대행요소로 보아 기준조세체계에 포함함

(라) 주택임대 용역

❑ 주택과 이에 부수되는 토지의 임대용역에 대한 면세(「부가가치세법」 제26조제1항제12호 및 같은 법 시행령 제41조)는 임대료가 시장에서 형성되고 거래금액도 관찰할 수 있다는 점에서 부가가치의 측정이 어려운 금융·보험용역과는 성격이 다름

○ 자가주택의 귀속임대료를 과세대상에서 제외하는 것은 과세의 실행 가능성을 고려한 기준조세체계의 구성요소이나, 시장거래에 해당하는 주택임대는 최종소비에 해당하므로 ② 유형으로 분류함

(마) 국가 등의 공급

❑ 국가·지방자치단체·지방자치단체조합이 공급하는 재화·용역(「부가가치세법」 제26조제1항제19호), 도서관 등에 대한 입장(같은 항 제17호) 및 공익목적 단체가 공급하는 재화·용역(같은 항 제18호)은 국가의 공적 기능을 대행하거나 이에 준하는 공익적 성격을 가지므로 기준조세체계의 구성요소로 봄

○ 다만 도서관·박물관 등과 달리 동물원·식물원 등 상업적으로 운영될 수 있는 시설까지 동일한 기준을 적용하여 면세할 것인지에 대해서는 추가적인 검토가 필요함

(바) 국가 등에 대한 무상공급

❑ 국가·지방자치단체·지방자치단체조합 또는 대통령령으로 정하는 공익단체에 무상으로 공급하는 재화·용역의 면세(「부가가치세법」 제26조제1항제20호)는 무상공급을 사업상 증여로 보아 과세하는 재화 공급의 특례(제10조)의 적용을 국가·공익단체에 대한 기부에 한하여 배제하는 것임

○ 이는 국가 등의 공적 기능 수행을 지원하기 위한 것으로서 제19호의 국가 등이 공급하는 재화·용역과 동일한 공적기능 대행요소로 보아 기준조세체계에 포함함

(사) 담배에 대한 면세

❑ 판매가격이 대통령령으로 정하는 금액 이하인 담배(같은 항 제10호가목)와 군용·선원용·수출용 등 특수용담배(같은 호 나목)의 면세는 그 성격이 서로 다르므로 구분하여 판단할 필요가 있음

○ 특수용담배는 군인·선원 등에 대한 공급이나 수출용 공급으로서 국내 최종소비에 해당하지 않거나 국가의 특정 정책적 기능과 관련된 공급이라는 점에서 공적기능 대행요소 또는 소비지국 원칙의 연장으로 기준조세체계에 포함될 여지가 있음

– 다만 그 성격이 일률적으로 동일하다고 보기 어려우므로 현행 분류를 유지하되 추가 검토 항목(◯▲)으로 표시함

○ 반면 저가담배에 대한 면세는 특정 가격대의 담배에 대해 세부담을 경감하는 정책적 성격이 강하므로 특수용담배와 구분하여 정책목적의 조세지출로 분류할 필요가 있음

(아) 공동주택 어린이집 임대용역

❑ 공동주택 관리주체·입주자대표회의가 제공하는 복리시설인 공동주택 어린이집의 임대용역에 대한 면세(같은 조 제1항제13호)는 시장거래를 주된 목적으로 하지 않는 비영리 관리주체가 관리규약 등에 따라 실비 수준으로 공급하는 것으로서 기준조세체계에 포함함

○ 또한 일정 규모 이상의 공동주택은 「주택건설기준 등에 관한 규정」에 따라 어린이집 설치가 의무화되어 있으므로, 해당 공간의 임대가 자율적인 정책적 선택이라기보다 법정 의무의 이행에 부수하는 거래라는 점도 기준조세체계에 포함하는 근거가 됨

(자) 재화의 수입에 대한 면세

❑ 재화 수입에 대한 면세(「부가가치세법」 제27조)도 국내에서 공급되는 재화·용역의 면세와 동일하게 면세의 목적과 기능에 따라 기준조세체계 해당 여부를 판단함

○ 미가공식료품의 수입(제1호)은 필수생활재에 대한 소비세 부담과 역진성을 완화하기 위한 ② 유형으로서 기준조세체계에 포함함

○ 도서·신문·잡지의 수입(제2호)과 학술연구·교육·문화 목적의 수입재화(제3호)는 문화·교육 활동을 지원하기 위한 정책적 성격이 강하므로 정책목적의 조세지출로 분류함

○ 국가 등에 기증되는 재화(제5호)는 공익목적의 ③ 유형에 해당하고, 종교·자선단체에 기증되는 재화(제4호)는 무상 기증을 요건으로 하여 시장거래 원칙의 예외에 해당하므로 모두 기준조세체계에 포함함

○ 소액물품, 여행자 휴대품, 이사·이민·상속에 따른 수입재화, 상품견본 및 박람회 출품물 등

(제6호부터 제10호까지)에 대한 면세는 관세 면제와 연계하여 소액·비상업적 거래에 대한 납세협력비용과 과세행정비용을 고려한 행정문턱값 요소로서 기준조세체계에 포함함

- ㅇ 조약·국제법규 또는 국제관습에 따라 관세가 면제되는 재화(제11호)는 조약이행요소로서 기준조세체계에 포함함
- ㅇ 수출 후 재수입되는 재화와 일시수입 후 재수출되는 조건부 재화(제12호·제13호)는 국내 최종소비에 해당하지 않는다는 점에서 소비지국 원칙의 연장으로 보아 기준조세체계에 포함함

(차) 영세율

❑ 수출재화·국외제공용역·국제운송용역 등에 대한 영세율(「부가가치세법」 제21조부터 제23조까지)은 소비지국 과세원칙을 구현하기 위한 기준조세체계의 구성요소이며, 외교공관·국제기구 등에 대한 영세율(같은 법 제24조)은 앞서 별도로 서술한 바와 같이 조약이행 및 상호주의를 근거로 하는 기준조세체계의 구성요소임

- ㅇ 다만 「조세특례제한법」에 따른 특정 국내공급에 대한 영세율 특례는 소비지국 과세원칙의 일반적인 적용범위를 넘어서는 제도이므로 제5절에서 별도로 검토함

(카) 외국인 관광객 관련 특례

- ㅇ 「조세특례제한법」 제107조의2는 특례적용관광숙박시설에서 공급받은 30일 이하의 숙박용역에 대한 부가가치세 환급을, 같은 법 제107조의3은 미용성형 의료용역에 대한 부가가치세 환급을 각각 규정하고 있음
- ㅇ 두 제도는 모두 국내에서 소비되는 용역에 대해 부가가치세를 환급하는 것이므로 소비지국 원칙으로 설명하기 어려우며, 관광 및 관련 산업을 지원하기 위한 정책목적의 조세지출로 검토함
- ㅇ 반면 외국인 관광객이 국내에서 구매한 후 국외로 반출하여 소비하는 물품에 대한 부가가치세 환급은 소비지국 원칙에 부합하므로 기준조세체계의 구성요소로 봄
  - 이 제도의 근거는 「조세특례제한법」이 아니라 별도의 대통령령에 두고 있으므로 관련 규정을 구분하여 제시할 필요가 있음
- ㅇ 「조세특례제한법」 제107조는 제명이 「외국사업자 등에 대한 간접세의 특례」로서 위의 외국인 관광객 관련 환급제도와는 별개의 규정이므로 인용 시 유의할 필요가 있음

(타) 의제매입세액공제

❑ 면세 농·축·수산물 등을 매입하여 과세재화를 생산·공급하는 사업자에게 일정률의 의제매

입세액공제를 허용하는 제도(「부가가치세법」 제42조)는 면세단계에서 공제되지 못한 세부담이 이후 과세단계에 누적되는 것을 완화하는 기능을 수행함

- ㅇ 다만 이러한 왜곡은 면세제도 자체에서 비롯되는 것이고, 의제매입세액공제액이 실제로 내재된 세부담과 일치하지 않는다는 점에서 이를 기준조세체계의 구성요소로 보기 어려움
- ㅇ 따라서 의제매입세액공제는 매입세액공제 체계를 보완하는 구조적 장치라기보다 특정 산업에 대한 우대의 성격을 가지므로 정책목적의 조세지출로 검토함
  - 왜곡의 발생 원인, 실제 세부담과 의제매입세액공제액 간의 괴리, 적용범위의 선별성 및 분류논리의 일관성에 관한 상세한 논거는 제5절 라항에서 검토함

(파) 신용카드 등 사용에 따른 세액공제

❑ 개인사업자가 신용카드 매출전표·현금영수증 등을 발급하는 경우 그 공급가액의 일정률을 납부세액에서 공제하는 제도(「부가가치세법」 제46조)는 다단계 세액정산이라는 부가가치세의 기본적인 계산구조에서 직접 도출되는 요소로 보기 어려움

- ㅇ 이는 신용카드·현금영수증 등의 사용을 유도하여 거래의 노출과 과세표준의 양성화를 촉진하고 거래의 노출도를 높이기 위한 유인책이라는 점에서, 의제매입세액공제와 마찬가지로 정책목적의 조세지출에 해당함

(하) 매입세액 불공제 항목의 분류

❑ 사업과 관련하여 부담한 매입세액을 원칙적으로 공제하는 것이 부가가치세 기준조세체계에 포함되므로, 매입세액 불공제 항목은 그 구조적 기능과 정책적 기능을 구분하여 판단할 필요가 있음

① 기준조세체계를 구성하는 요소

❑ 토지 관련 매입세액 불공제 및 면세사업 관련 매입세액 불공제(「부가가치세법」 제39조 제1항제7호)는 각각 토지에 대한 면세와 면세사업의 과세구조에서 논리적으로 도출되는 것으로서 기준조세체계의 구성요소임

- ㅇ 사업과 직접 관련이 없는 지출에 대한 매입세액 불공제(같은 항 제4호)도 사업 관련성이 없는 소비에 대한 매입세액공제를 제한하여 최종소비에 대한 세부담을 유지하기 위한 것으로서 기준조세체계에 포함함
- ㅇ 운수업·자동차판매업 등 직접 영업에 사용되는 경우를 제외한 비영업용 소형승용차의 구

입·임차·유지 관련 매입세액 불공제(같은 항 제5호)도 업무 관련성이 낮거나 사적 소비의 성격을 가지는 지출에 대한 공제를 제한한다는 점에서 동일한 유형에 해당함

– 이는 「법인세법」 제27조의2와 「소득세법」 제33조의2의 업무용승용차 관련 비용 제한과 함께 세목을 달리하면서도 업무 관련성이 낮은 소비성 지출에 대한 세제상 공제를 제한한다는 동일한 원리에 기초함

② 세부담을 증가시키는 규정

❑ 기업업무추진비 및 이와 유사한 비용에 관련된 매입세액 불공제(「부가가치세법」 제39조제1항제6호)는 소비성·접대성 지출을 억제하려는 정책적 목적을 반영하여 추가적인 세부담을 부과하는 규정임

○ 이는 세부담을 경감하는 감면이 아니라 매입세액공제를 제한함으로써 세부담을 증가시키는 규정이므로, 본 연구의 분류기준에 따라 기준조세체계에 포함함

○ 다만 매입세액 불공제의 적용범위가 과세기반 보호에 필요한 수준을 초과하는지 여부에 대해서는 향후 재검토할 필요가 있음

(3) 세율과 간이과세

❑ 재화·용역의 공급가액에 10%의 단일세율을 적용하는 방식(「부가가치세법」 제29조·제30조)은 소비에 대한 조세중립성과 과세의 단순성을 구현하기 위한 기준조세체계의 구성요소임

❑ 일정 규모 이하의 사업자에 대한 간이과세와 일정 매출액 이하의 사업자에 대한 납부의무 면제(「부가가치세법」 제61조부터 제69조까지)는 납세협력비용과 과세행정비용이 징수세액에 비해 과도하게 발생하는 것을 방지하기 위한 행정문턱값으로서 기준조세체계의 구성요소로 볼 수 있음

○ 공급대가를 기준으로 간이과세와 일반과세의 적용 여부를 재판정하는 구조(제62조), 공급대가에 업종별 부가가치율을 곱하여 납부세액을 산정하는 간이과세자 과세표준 계산방식(제63조) 및 일반과세자로 전환 시 재고품 등에 대한 매입세액 가산(제64조)은 모두 간이과세 제도의 정상적인 운영을 위한 기준조세체계의 구성요소임

❑ 다만 간이과세 적용 기준금액이 지속적으로 상향되어 행정효율성을 확보하기 위해 필요한 범위를 초과하는 경우에는 그 초과부분에 정책적 지원의 성격이 포함될 수 있으므로 정책목적의 조세지출 해당 여부를 별도로 검토할 필요가 있음

○ 「부가가치세법」 제61조제1항은 기준금액을 8천만 원부터 그 100분의 130에 해당하는 금액까지의 범위에서 대통령령으로 정하도록 위임하고 있으므로, 현행 기준금액의 구체적인 수준은 시행령에 따라 정해진다는 점을 명시할 필요가 있음

- 현행 간이과세 적용 기준금액은 1억 400만 원임

❑ 간이과세자에 대한 납부의무 면제(「부가가치세법」 제69조제1항)는 소액 사업자에 대한 납세협력비용과 과세행정비용을 고려한 행정문턱값이라는 점에서 기준조세체계의 구성요소로 볼 수 있음

○ 다만 납부의무 면제는 세율을 경감하는 방식이 아니라 일정 요건을 충족하는 사업자의 납부의무 자체를 면제하여 세부담 경감효과가 전면적으로 발생한다는 점에서 일반적인 간이과세와 구분하여 정책목적의 조세지출로 볼 수 있다는 견해도 있음

○ 따라서 납부의무 면제가 행정문턱값으로서의 성격과 정책적 세부담 경감의 성격 중 어느 것이 지배적인지에 대한 판단이 필요하므로 추가 검토 항목(●▲)으로 표시함

5. 주요 항목의 조세지출 재검토

❑ 본 절에서는 제4절에서 제시한 세목별 기준조세체계(안)와 제3절의 분류기준·3단계 분류절차를 현행 비과세·감면 항목에 적용하여 소득세, 법인세, 부가가치세의 순으로 재검토하고, 그 결과를 「2026년도 조세지출예산서」의 현행 분류와 비교함

○ 가항에서는 개별세법상 비과세·감면의 분류에 관한 선행연구의 검토 결과를 바탕으로 재검토의 필요성을 확인하고, 나항부터 라항까지는 세목별로 재검토하되 각 항을 ① 재분류 대상 항목과 ② 추가 논의가 필요한 항목으로 구분하여 정리함

○ 마항에서는 종합적인 재분류 결과와 재정적 효과를 제시하고, 바항에서는 이를 「2026년도 조세지출예산서」의 현행 분류와 비교함

❑ 재검토 대상은 개별세법상 주요 비과세·감면 가운데 분류상 쟁점이 있는 항목으로 한정하며, 이를 기준조세체계에 포함되는 구조적 감면과 정책목적의 조세지출로 구분하여 재분류함

○ 제4절이 기준조세체계의 범위를 조문 단위로 구체화하는 데 목적이 있었다면, 본 절은 현행 조세지출 분류 가운데 재분류가 필요한 항목과 잠정적으로 분류하였으나 추가적인 논의가 필요한 항목을 구분하여 제시하는 데 목적이 있음

○ 「조세특례제한법」상 특례는 대부분 이미 조세지출로 관리되고 있으므로, 본 절에서는

개별세법상 비과세·감면 규정과 현행 분류상 쟁점이 있는 조세특례를 중심으로 검토함

❑ 재분류 결과에는 제3절에서 제시한 분류기호를 적용함. 기준조세체계에 포함되는 구조적 감면은 ●, 정책목적의 조세지출은 ○, 기준조세체계의 적용범위 밖에 있는 환급형은 ◎로 표시하고, 선행연구 간 견해가 일치하지 않거나 기준조세체계의 기능과 정책적 목적이 함께 존재하여 추가적인 검토가 필요한 항목에는 ▲를 함께 표시함

- ㅇ 추가 검토 항목의 잠정 분류는 현행 분류와의 연속성을 유지하기 위해 현행 조세지출예산서에 계상된 항목은 ○▲, 계상되지 않은 항목은 ●▲로 표시함(제3절 마항)
- ㅇ 따라서 ▲가 표시된 항목은 본 연구에서 해당 항목의 성격을 최종적으로 확정한 것이 아니라 재검토가 완료될 때까지 현행 계상 여부를 잠정적으로 유지한 것이며, ●▲와 ○▲에 해당하는 항목의 세수효과는 각각 별도의 소계로 구분하여 제시함

❑ 선행연구 간 견해가 일치하지 않거나 기준조세체계의 구조적 기능과 정책적 목적이 함께 존재하는 항목은 그 성격을 일률적으로 확정하기 어려우므로, 잠정적인 분류결과와 함께 추가 검토 항목(▲)으로 표시함

❑ 현행 조세지출 분류와 본 연구의 기준조세체계에 따른 분류 사이에는 양방향의 불일치가 존재할 수 있음

- ㅇ 근로자 부담 사회보험료 관련 공제처럼 현재 조세지출로 관리되고 있으나 기준조세체계에 포함하는 것이 타당한 항목이 있는 반면, 전자계산서 발급 세액공제와 표준세액공제처럼 현재 조세지출예산서에 계상되지 않았으나 국제기준상 정책목적의 조세지출로 볼 여지가 있는 항목도 존재함

가. 선행연구의 검토 결과와 재검토의 필요성

❑ 개별세법상 비과세·감면의 조세지출 분류가 일관된 기준 없이 이루어지고 있다는 점은 선행연구에서 확인된 바 있으나, 이후에도 기준조세체계가 마련되지 않아 현 시점에서 다시 검토할 필요가 있음

- ㅇ 7개 개별세법의 비과세·감면 규정을 전수조사한 결과, 총 356개 항목 가운데 조세지출예산서에 포함된 항목은 39개로 전체의 11%에 불과함(정창수·이상민, 2019)
- ㅇ 세목별로는 「소득세법」이 131개 중 21개(16%), 「법인세법」이 13개 중 1개(8%)에 그쳐, 세목 간 반영 비율에도 상당한 차이가 있음(정창수·이상민, 2019)
- ㅇ 경제적 실질이나 기능이 유사함에도 조세지출 해당 여부가 다르게 적용되는 사례도 제시

됨(정창수·이상민, 2019)

- 「소득세법」 제12조제3호자목의 실비변상적 급여에 함께 근거하는 연구보조비 비과세는 계상되는 반면, 취재수당과 승선수당 비과세는 계상되지 않음
- 납세협력을 유도하는 기장세액공제는 계상되는 반면, 같은 성격의 전자계산서 발급·전송 세액공제는 계상되지 않음

○ 이는 조세지출 관리대상의 범위가 기준조세체계에 따른 판단이 아니라 기존의 분류 관행에 따라 형성되어 왔음을 보여줌

○ 명시적인 판단기준이 없는 상태에서는 개별 항목의 계상 여부를 조정하더라도 같은 문제가 반복될 수밖에 없음

○ 그러나 해당 연구 이후에도 기준조세체계는 마련되지 않았으며, 「2026년도 조세지출예산서」가 도입한 구조적 감면 범주도 바항에서 살펴보는 바와 같이 명시적인 판단기준 없이 특정 항목을 지정하는 방식에 머물러 있음

○ 이에 본 절에서는 제3절과 제4절에서 제시한 기준조세체계에 따라 개별세법상 비과세·감면을 다시 검토하며, 동일한 조문에 근거하거나 동일한 기능을 수행함에도 현행 계상 여부가 서로 다른 항목을 우선적인 검토 대상으로 삼음

○ 위 사례에 해당하는 실비변상적 급여와 행정협력 유인형 세액공제에 대한 본 연구의 분류는 나항에서 검토함

나. 소득세 관련 재검토

(1) 재분류 대상 항목

❑ 아래에서는 현행 「2026년도 조세지출예산서」의 분류와 본 연구의 분류가 달라 재분류가 필요한 항목을 검토하고, 필요한 경우 판단기준의 차이를 명확히 하기 위해 현행 분류를 유지하는 관련 항목도 함께 살펴봄

(가) 비과세 근로소득 전반

❑ 「소득세법」 제12조제3호의 비과세 근로소득은 제4절에서 현물급여를 원칙적으로 근로소득에 포함하도록 설정한 기준과의 정합성을 고려하여 항목별로 그 성격을 판정할 필요가

있음

○ 실비변상적 성질의 급여(같은 호 자목 및 같은 법 시행령 제12조)와 산업재해보상보험 급여 중 요양급여·장해급여 등 실손보전적 급여(같은 호 다목)는 각각 업무수행 과정에서 발생한 비용을 보전하거나 순자산의 증가가 없는 급여에 해당하므로 기준조세체계에 포함되는 구조적 감면(●)으로 분류함

○ 반면 출산·보육수당(같은 호 머목), 국외근로소득(같은 호 거목), 생산직 근로자의 연장·야간·휴일근로수당(같은 호 더목), 직무발명보상금(같은 호 어목) 및 복리후생적 성질의 급여(같은 호 저목)는 근로의 대가에 대해 특정 대상이나 소득을 선별적으로 비과세하는 제도이므로 정책목적의 조세지출(◯)로 분류함

○ 식사대 비과세(같은 호 러목, 월 20만 원 이하)는 정액·소액의 실비를 보전하는 성격으로서 실비변상적 급여와 동일한 유형으로 볼 수 있으므로 기준조세체계에 포함되는 구조적 감면(●)으로 분류함

○ 실업급여·육아휴직급여·출산전후휴가급여(같은 호 마목)와 산업재해보상보험 급여 중 휴업급여·상병보상연금은 근로소득을 대체하는 성격을 가지므로, 실손보전적 급여와 임금대체적 급여를 구분할 수 있는 기준을 마련한 후 최종적으로 판정할 필요가 있음

  - OECD(2022)는 임금대체적 급여에 대한 비과세를 정책목적의 조세지출로 보고 있으므로, 명확한 판단기준이 마련될 때까지는 현행 분류를 잠정적으로 유지함

○ 이 가운데 현행 조세지출예산서에 계상되지 않은 항목은 세수효과의 추계기준을 마련한 후 조세지출 관리대상에 포함할 것인지 최종적으로 확정할 필요가 있음

(나) 행정협력 유인형 세액공제

❑ 전자계산서 발급·전송에 대한 세액공제(「소득세법」 제56조의3)와 표준세액공제(같은 법 제59조의4제9항)는 현재 조세지출예산서에 포함되어 있지 않으나, 정책목적의 조세지출에 해당하는지 재검토할 필요가 있음

○ 전자계산서 발급·전송에 대한 세액공제는 특정 행정절차의 채택을 유도하기 위한 한시적 지원제도(2027년 12월 31일까지)로서, 이미 조세지출로 관리되고 있는 기장세액공제(같은 법 제56조의2)와 동일한 유형의 정책수단으로 볼 수 있음

○ 표준세액공제는 특별소득공제·특별세액공제를 적용받지 않는 거주자에게 정액(근로소득자 연 13만원 등)으로 적용되는 제도로서, 조세지출 해당 여부에 대해서는 국제적으로 견해가 일치하지 않으나 World Bank(2024)는 정책적 성격을 가진 표준공제를 조세지출의 검

토대상으로 제시하고 있음

○ 이에 두 제도는 모두 정책목적의 조세지출(◯)로 분류하고, 세수효과의 추계기준을 마련하여 조세지출예산서의 관리대상에 포함할 필요가 있음

(다) 근로소득 관련 공제의 구분

❑ 근로소득공제와 근로소득세액공제는 모두 근로소득자에게 적용되지만 그 기능과 성격이 서로 다르므로 구분하여 판단할 필요가 있음

○ 근로소득공제(「소득세법」 제47조)는 실제 필요경비를 개별적으로 증명하지 않고 표준화된 산식에 따라 공제하는 개산공제형 행정효율성 요소이므로 기준조세체계에 포함되는 구조적 감면(●)으로 분류함

○ 반면 근로소득세액공제(같은 법 제59조)는 근로소득에 대해서만 적용되는 선별적인 세부담 경감제도이므로 정책목적의 조세지출(◯)로 분류함

(라) 우대형 분리과세

❑ 직장공제회 초과반환금에 대한 저율 분리과세(「소득세법」 제14조제3항제3호·제63조)와 법인으로 보지 않는 비영리단체의 이자·배당소득에 대한 종합소득 합산배제(같은 항 제4호)는 원천징수로 납세의무를 종결하여 납세협력비용을 줄이는 일반적인 분리과세와는 성격이 다름

○ 이들 제도는 특정 대상의 소득에 대해 세부담을 경감하는 정책적 성격이 뚜렷하므로 정책목적의 조세지출(◯)로 분류하고, 원천징수 종결형 분리과세와 구분하여 공시할 필요가 있음

(마) 보험료 관련 공제의 분리

❑ 「2026년도 조세지출예산서」는 보장성보험료 특별세액공제(「소득세법」 제59조의4제1항)와 건강보험료 등 특별소득공제(같은 법 제52조제1항)를 하나의 항목으로 관리하고 있으나, 두 제도는 부담의 성격과 공제의 목적이 서로 다르므로 구분하여 분류할 필요가 있음

○ 국민건강보험료·고용보험료·국민연금보험료 등 법률에 따라 의무적으로 부담하는 사회보험료에 대한 공제(「소득세법」 제51조의3·제52조제1항)는 공적 사회보장제도의 보편적인 의무부담을 반영하는 것으로서 기준조세체계를 구성하는 의무·비재량 지출요소에 해당함

- 이는 IMF/OECD(2020)가 구조적 감면의 사례로 제시한 의무적인 연금·건강·실업보험 기여금과 직접 대응하며, 사용자 부담 사회보험료에 대한 비과세(「소득세법」 제12조제3호너목)도 근로자에게 귀속되는 처분가능소득으로 보기 어렵다는 점에서

동일한 유형에 해당함

- 다만 법률상 의무부담이라는 형식만으로 기준조세체계 해당 여부를 판단하는 것은 아니며, 공적 사회보장제도에 따른 보편적인 의무부담이라는 점을 기준으로 그 적용범위를 한정할 필요가 있음

○ 반면 보장성보험료 특별세액공제(「소득세법」 제59조의4제1항)는 민간보험 가입을 전제로 하고 납세자의 선택에 따라 적용되는 제도이므로 정책목적의 조세지출에 해당함

○ 이에 사용자 부담 사회보험료 비과세, 연금보험료공제 및 근로자 부담 사회보험료 공제는 기준조세체계에 포함되는 구조적 감면(●)으로 분류하고, 보장성보험료 특별세액공제는 정책목적의 조세지출(◯)로 분류함

- 관련 근거는 「소득세법」 제12조제3호너목, 제51조의3, 제52조제1항 및 제59조의4제1항으로 이미 조문이 구분되어 있으므로, 항목을 분리하여 공시하기 위해 구조적 감면에 해당하는 사회보험료 공제는 조세지출예산서에서 제외하고 보장성보험료 특별세액공제만 정책목적의 조세지출로 계상하는 것으로 가능함

- 정부의 분류 개선방안이 위 네 조문에 해당하는 제도를 3개 항목으로 구분하면서 모두 구조적 감면으로 처리한 것에 대한 평가는 바항에서 별도로 검토함

(바) 근로장려금 및 자녀장려금

❑ 근로장려금과 자녀장려금(「조세특례제한법」 제100조의2부터 제100조의13까지 및 제100조의27부터 제100조의31까지)은 현행 조세지출예산서에서 잠재적 관리대상으로 분류되어 있으나, 경제적 실질은 일반적인 조세감면보다 현금급여에 가까움

○ 두 제도는 환급형 세액공제로서 납부할 세액이 없거나 세액이 공제액에 미달하는 경우에도 그 차액이 현금으로 지급됨

○ 우리나라는 면세점이 낮아 수혜자와 지급액의 대부분이 현금급여 형태로 지출되는 것으로 나타남(한국개발연구원, 2025)

○ 2026년 전망 기준 근로장려금은 4.6조원, 자녀장려금은 7,987억원으로 합계 약 5.4조원임

❑ 이에 근로장려금과 자녀장려금은 기준조세체계의 적용범위 밖에 있는 환급형(◎)으로 분류하고 세출예산에 계상하되, 산출세액 범위 내의 조세감면 상당액은 조세지출예산서에 참고자료로 함께 제시할 것을 제안함

○ 산출세액 범위 내의 감면 상당액과 초과 지급분을 구분하여 각각 계상하는 것은 행정적으로 복잡하고, 제도의 경제적 실질도 현금급여에 가깝다는 점에서 전액을 세출로 이관하되

감면 상당액을 참고자료로 함께 제시하는 방식이 실무적으로 더 정합적임

- ㅇ 현행 조세지출예산서는 두 제도의 전액을 국세감면액에 계상하고 있으므로, 이를 세출로 재분류할 경우 국세감면액이 약 5.4조 원 감소하여 기존 시계열과의 단절이 발생함
- ㅇ 따라서 최소 5년간의 과거 자료를 동일한 기준으로 소급하여 재작성하고, 「국가재정법」 제88조 및 같은 법 시행령 제41조에 따른 국세감면율 법정한도와의 관계도 함께 정리할 필요가 있음

(사) 배당세액공제

❑ 배당세액공제(「소득세법」 제56조)는 법인단계에서 과세된 소득이 개인주주 단계에서 다시 과세되는 경제적 이중과세를 조정하기 위한 제도로서, 이중과세 조정요소에 해당하는 기준조세체계의 구조적 감면(●)으로 분류함

- ㅇ 귀속법인세율(100분의 10)이 실제 법인세 부담률에 미달하여 경제적 이중과세가 완전히 제거되지 않는 부분이 존재하더라도, 본 연구는 음(-)의 조세지출 개념을 채택하지 않으므로 그 차이는 측정대상에서 제외함
- ㅇ 현행 조세지출예산서는 배당세액공제를 조세지출로 계상하지 않고 있어 결과적으로 본 연구의 분류와 일치하나, 그 판단근거가 명시되어 있지 않으므로 향후 분류기록에 기준조세체계에 포함하는 근거를 명확히 제시할 필요가 있음

〈표 Ⅲ-4〉 소득세 재분류 대상 항목

근거 조문	항목 내용	현행 분류	재분류	재분류 근거
제12조제3호머목	출산·보육수당 비과세	미계상	○	저출산 대응이라는 사회정책 목적으로 근로의 대가 일부를 비과세
제56조의3	전자계산서 발급·전송 세액공제(2027.12.31.까지)	미계상	○	특정 행정절차의 채택을 유인하는 한시적 지원으로, 이미 계상된 기장세액공제(제56조의2)와 동일 유형
제59조	근로소득세액공제	미계상	○	근로소득공제와 별도로 근로소득에만 부여되는 선별적 우대로 개산경비공제로 설명되지 않음
제59조의4제9항	표준세액공제	미계상	○	특별소득공제·특별세액공제를 신청하지 않은 자에 대한 정액 대체지원

근거 조문	항목 내용	현행 분류	재분류	재분류 근거
제12조제3호너목	사용자부담 사회보험료 비과세	구조적 지출[구조적 감면]	●	법령상 의무부담으로 근로자에게 귀속되는 처분가능소득이 아님
제51조의3	연금보험료공제	구조적 지출[구조적 감면]	●	공적연금의 EET는 국제적으로 보편화된 연금과세 표준구조
제52조제1항	건강보험료 등 근로자 부담 사회보험료 공제	구조적 지출[구조적 감면]	●	의무·비재량 지출요소로서 IMF/OECD(2020)의 구조적 감면 예시와 직접 대응
제59조의4제1항	보장성보험료 특별세액공제	구조적 지출[구조적 감면]	○	임의가입 민간 보장성보험에 대한 지원으로 의무 사회보험료와 성격이 다름(제52조제1항과 분리 공시 필요)
「조특법」 제100조의2~제100조의13, 제100조의27~제100조의31	근로장려금·자녀장려금	조세지출(잠재적 관리대상)	◎	산출세액을 초과하는 지급분은 조세채무의 감소가 아닌 현금급여로 기준조세체계의 적용범위 밖

자료: 저자 작성

(2) 추가 논의가 필요한 항목

❑ 아래 항목은 기준조세체계의 구조적 기능과 정책적 목적이 함께 존재하거나, 분류·적용범위·세수효과의 측정 등에 추가적인 논의가 필요한 항목임

- ㅇ 이 가운데 구조적 기능과 정책적 목적이 함께 존재하여 그 성격을 일률적으로 확정하기 어려운 항목은 추가 검토 항목(▲)으로 표시함
- ㅇ ▲가 표시된 항목의 잠정 분류는 제3절 마항의 원칙에 따라 현행 조세지출예산서의 계상 여부에 따른 것으로, 본 연구의 최종적인 판단을 의미하지 않음

(가) 1차 산업 소득 비과세

❑ 작물재배업 및 어로·어업소득 비과세는 행정효율성과 농어업 지원이라는 정책적 요소가 함께 존재하는 복합적인 성격의 특례임

- ㅇ 작물재배업 소득 비과세(「소득세법」 제12조제2호바목)는 영세 농가의 납세협력비용을 절감하기 위한 행정효율성 요소로 볼 수 있으나, 현행 수입금액 기준인 10억 원 이하는 행

정효율성을 위해 필요한 범위를 넘어 비교적 규모가 큰 영농까지 포괄하고 있음

- ㅇ 반면 어로·어업소득 비과세(같은 호 사목)는 상대적으로 낮은 비과세 기준금액을 적용하고 있어 행정효율성의 취지에 보다 부합하는 것으로 볼 수 있음
- ㅇ 이에 작물재배업 및 어로·어업소득 비과세는 현행 계상 여부를 유지하여 정책목적의 조세지출(◯▲)로 잠정 분류하되, 향후 재검토 과정에서 행정효율성을 위해 필요한 소액소득의 범위와 이를 초과하는 정책적 지원 부분을 구분하여 관리할 필요가 있음
- ㅇ 같은 호 라목의 전통주 제조소득 비과세와 다목의 농어가부업소득 비과세도 행정효율성과 특정 산업 지원의 성격이 함께 존재할 수 있다는 점에서 함께 재검토할 필요가 있음

(나) 기타 양도소득 관련 복합적 성격의 특례

❑ 임목 벌채·양도소득 비과세는 소득의 귀속시기를 조정하는 기준조세체계의 기능과 임업을 지원하려는 정책적 목적이 함께 존재하는 복합적인 성격의 특례임

- ㅇ 임목 벌채·양도소득 비과세(「소득세법」 제12조제2호마목)는 장기간에 걸쳐 형성된 소득의 귀속시기를 조정하는 기능과 임업 지원의 목적이 함께 존재하며, 조림기간이 5년 이상인 임지의 임목에 대해 연 3,000만 원 이하의 소득을 비과세함
- ㅇ 이에 임목 벌채·양도소득 비과세는 임업 지원이라는 정책적 목적을 중심으로 정책목적의 조세지출로 보되, 귀속시기 조정의 성격도 함께 존재하므로 추가 검토 항목(◯▲)으로 분류함
- ㅇ 향후 재검토 과정에서는 비과세 기준금액과 적용범위가 소득의 귀속시기 조정에 필요한 범위를 초과하는지 여부를 함께 검토할 필요가 있음

(다) 금융소득 종합과세 기준금액

❑ 금융소득 2,000만 원의 종합과세 기준금액(「소득세법」 제14조제3항제6호)은 원천징수로 과세를 종결함으로써 납세협력비용과 과세행정비용을 줄이는 행정효율성 요소와 금융소득에 대한 세부담 경감의 성격이 함께 존재함

- ㅇ 현행 기준금액이 장기간 조정되지 않아 실질가치가 변동하였다는 점과 세수효과가 크고 그 혜택이 고소득 분위에 집중될 수 있다는 점을 함께 고려하여 판단할 필요가 있음
- ㅇ 이에 현행 미계상 상태를 잠정적으로 유지하여 구조적 감면(●▲)으로 분류하되, 소득분위별 귀착정보와 세수효과를 우선 추계한 후 기준금액의 적정성과 정책목적의 조세지출 해당 여부를 재검토할 필요가 있음

(라) 주택임대소득 비과세 및 분리과세

❑ 1주택자 주택임대소득 비과세(「소득세법」 제12조제2호나목, 기준시가 12억 원 초과 주택 및 국외 소재 주택 제외)는 자가주택의 귀속임대료를 과세대상에서 제외하는 원칙의 연장으로 볼 여지가 있으므로 제4절과 동일하게 구조적 감면(●▲)으로 잠정 분류함

❑ 총수입금액 2,000만원 이하 주택임대소득에 대한 분리과세(「소득세법」 제14조제3항제7호·제64조의2)는 소액 임대소득에 대한 납세협력 및 과세행정상의 편의를 제공하는 한편, 종합과세를 적용하는 경우와 비교하여 세부담 차이가 발생할 수 있음

- 이에 현행 미계상 상태를 잠정적으로 유지하여 구조적 감면(●▲)으로 분류하되, 소액 임대소득에 대해 행정효율성 측면에서 분리과세가 필요한 범위를 설정한 후 정책적 세부담 경감에 해당하는 부분이 있는지를 재검토할 필요가 있음
- 금융소득 종합과세 기준금액과 주택임대소득 분리과세는 모두 일정 금액 이하의 소득에 대해 종합과세를 적용하지 않는다는 공통점이 있으므로, 향후 분리과세 항목 전반에 대한 판단기준을 마련하여 일관되게 적용할 필요가 있음

(마) 연금 관련 공제 및 과세

❑ 공적연금과 사적연금은 가입의무, 제도목적 및 과세체계가 서로 다르므로 기준조세체계 해당 여부를 구분하여 판단할 필요가 있음

- 국민연금 등 공적연금은 법률상 의무가입을 전제로 하는 공적 사회보장제도로서, EET 과세체계(「소득세법」 제20조의3·제51조의3)는 납입단계와 수령단계 간 이중과세를 조정하고 소비시점 과세를 구현하기 위한 기준조세체계의 구성요소로 볼 수 있음
- 반면 개인형퇴직연금(IRP)·연금저축 등에 대한 세액공제(「소득세법」 제59조의3)는 자발적인 노후저축을 지원하기 위한 제도로서 납세자의 선택에 따라 적용됨
- 감사원(2020)은 배당세액공제는 조세지출에서 제외하면서 연금보험료공제는 포함하는 등 조세지출 분류기준이 일관되지 않다는 점을 지적한 바 있으며(이상엽·김애진, 2025에서 재인용), 이러한 차이는 사적연금의 기준조세체계를 TTE로 볼 것인지 EET 체계의 일부로 볼 것인지에 대한 이론적 차이와 관련됨
- 이에 본 연구에서는 공적연금의 EET 과세체계는 기준조세체계에 포함되는 구조적 감면(●)으로 분류하는 반면, 사적연금 납입단계의 세액공제는 법률상 의무가입이 아닌 자발적 저축에 대한 지원이라는 점을 고려하여 정책목적의 조세지출(◯)로 분류함

○ World Bank(2024)는 의무가입 여부를 구분하지 않고 연금기여금에 대한 EET·TEE 과세를 구조적 감면으로 보고 있으므로, 본 연구가 칠레와 콜롬비아에 대한 국제기구의 기준조세체계 관련 권고를 참고하여 공적 사회보장제도와 자발적 저축을 구분하였다는 점을 명확히 제시할 필요가 있음

❑ 사적연금 수령단계의 저율 분리과세(「소득세법」 제14조제3항제9호)는 이중과세 조정의 기능과 사적연금 가입을 유도하기 위한 정책적 기능이 함께 존재하므로 추가적인 검토가 필요함

○ 이에 현행 미계상 상태를 잠정적으로 유지하여 구조적 감면(●▲)으로 표시함

○ 다만 사적연금의 기준조세체계를 TTE로 본다면 납입단계 세액공제, 운용단계 과세이연 및 수령단계 저율 분리과세는 하나의 정책목적을 위해 연계하여 설계된 제도이므로 세 단계를 통합하여 하나의 조세지출로 측정하는 것이 정합적임

○ 납입단계와 수령단계를 서로 다른 범주로 분류할 경우 동일한 제도의 각 단계가 서로 다른 범주에 속하게 되어 세수효과를 일관되게 측정하기 어려우므로, 운용단계의 과세이연을 포함하여 납입·운용·수령의 세 단계에 대한 분류기준을 함께 설정할 필요가 있음

○ 개인종합자산관리계좌(「조세특례제한법」 제91조의18), 장기집합투자증권저축(같은 법 제91조의16), 청년형 장기집합투자증권저축(같은 법 제91조의20) 및 주택청약종합저축 소득공제(같은 법 제87조)도 자발적 저축을 지원하기 위한 제도라는 점에서 사적연금과 동일한 기준에 따라 판단할 필요가 있음

(바) 경로우대자 · 장애인 · 부녀자 · 한부모 추가공제

❑ 경로우대자·장애인·부녀자·한부모 추가공제(「소득세법」 제51조)는 기본인적공제를 초과하여 특정 인구집단에 추가로 적용되는 공제로서, 이를 기준조세체계의 구성요소로 볼 것인지 정책목적의 조세지출로 볼 것인지에 대해서는 견해가 나뉨

○ 이상엽·김애진(2025)은 해당 공제를 특정 연령이나 가구형태 등에 대한 선별적 지원으로 보아 정책목적의 조세지출로 분류함

○ 반면 고령, 장애 및 가구구성은 납세자의 선택과 무관하게 담세력의 차이를 발생시키는 요인이므로, 이를 반영하기 위한 공제를 기준조세체계의 구성요소로 볼 수 있다는 견해도 존재함

○ 이에 현행 조세지출예산서의 계상 상태를 유지하여 정책목적의 조세지출(○▲)로 잠정 분류하되, 향후 담세력 조정기능과 정책적 재분배기능을 종합적으로 고려하여 재검토할 필

요가 있음

(사) 의료비 · 교육비 특별세액공제

❑ 의료비·교육비 특별세액공제(「소득세법」 제59조의4제2항·제3항)는 현행 조세지출예산서에서 잠재적 관리대상으로 분류되어 있으나, 담세력 조정기능의 정도와 정책적 지원의 성격이 서로 다르므로 구분하여 판단할 필요가 있음

○ 질병으로 인한 의료비 지출은 납세자의 선택과 무관하게 발생하는 비자발적 지출로서 담세력을 감소시키는 요인이므로, 의료비 특별세액공제는 담세력을 조정하는 기준조세체계의 구성요소로 볼 여지가 있음

– 실제 일부 국가에서는 의료비 관련 공제를 담세력 조정에 필요한 구조적 감면으로 분류하고 있어, 정책목적의 조세지출로만 일률적으로 보기 어려운 측면이 있음

○ 반면 교육비 특별세액공제에는 법정 의무교육의 범위를 넘어서는 고등교육비 등이 포함되어 있어 담세력 조정에 필요한 범위를 초과하는 정책적 지원의 성격이 상대적으로 강함

○ 의료비 특별세액공제 역시 선택적인 의료서비스 이용에 따른 지출이 일부 포함될 수 있다는 점에서 전체 공제액을 곧바로 기준조세체계의 구성요소로 보기에는 한계가 있음

○ 이에 의료비 특별세액공제는 현행 계상 상태를 유지하되 담세력 조정기능이 함께 존재한다는 점을 고려하여 추가 검토 항목(◯▲)으로 표시하고, 교육비 특별세액공제는 정책목적의 조세지출(◯)로 분류함

○ 이러한 분류는 아래 라항에서 부가가치세상 의료·교육용역 면세를 구조적 감면(●▲)으로 잠정 분류하는 것과 판단근거가 다름. 소득세에서는 의료비·교육비 지출이 개인의 담세력 조정에 필요한 범위를 초과하는지 여부를 중심으로 판단하는 반면, 부가가치세에서는 의료·교육용역이 공적 기능을 대행하는 성격을 가지는지를 중심으로 판단하므로, 세목별 분류 차이와 그 근거를 함께 제시할 필요가 있음

(아) 복권 당첨금 분리과세

❑ 복권 당첨금에 대한 분리과세(「소득세법」 제14조제3항제8호라목·제129조제1항)는 원천징수로 과세를 종결함으로써 납세협력비용과 과세행정비용을 줄이는 행정효율성 요소로서의 성격을 가지는 한편, 종합과세를 적용하는 경우와 비교하여 세부담을 경감하는 우대의 성격도 함께 존재함

○ 이에 제4절의 분류에 따라 현행 미계상 상태를 유지하여 구조적 감면(●▲)으로 잠정 분

류하고, 향후 행정효율성에 필요한 범위와 정책적 세부담 경감의 성격을 구분하여 재검토할 필요가 있음

(자) 1세대1주택 양도소득 비과세

❑ 1세대1주택 양도소득 비과세(「소득세법」 제89조제1항제3호)는 자가주택에 대한 과세체계의 구조적 요소로 볼 것인지, 주거안정을 지원하기 위한 정책목적의 조세지출로 볼 것인지가 쟁점임

- ㅇ 자가주택의 귀속임대료를 과세대상에서 제외하는 것은 과세표준의 범위와 과세의 실행 가능성을 고려한 기준조세체계의 구성요소로 볼 수 있으나, 실제로 실현된 주택의 양도차익을 비과세하는 것은 실현된 자본이득에 대한 과세를 배제한다는 점에서 성격이 다름
- ㅇ 이에 1세대1주택 양도소득 비과세, 조합원입주권에 대한 1세대 양도소득 비과세(같은 항 제4호) 및 1세대1주택에 대한 장기보유특별공제 확대분(같은 법 제95조제2항 단서의 표 2)은 자가주택 귀속임대료 비과세와 동일한 주거 관련 과세체계의 연장선에서 기준조세체계의 요소로 볼 여지가 있으나, 실현된 자본이득에 대한 비과세 또는 추가공제라는 점에서 그 근거가 동일하지 않으므로 추가 검토 항목(●▲)으로 표시함
- ㅇ 같은 법 제95조제2항 단서의 표 2는 보유기간별 공제율과 거주기간별 공제율을 구분하여 규정하고 있으므로, 1세대1주택에 적용되는 장기보유특별공제 확대분을 기본공제율과 구분하여 개별적으로 측정할 수 있음
- ㅇ 또한 주택 및 이에 부수되는 토지의 실지거래가액 합계액이 12억 원을 초과하는 고가주택은 「소득세법」 제89조제1항제3호의 비과세대상에서 제외되고 그 초과분에 대해 양도소득세가 과세되므로, 세수효과의 측정범위도 해당 비과세가 실제 적용되는 부분을 기준으로 설정할 필요가 있음

(차) 장기보유특별공제 기본공제율

❑ 보유기간에 따른 장기보유특별공제의 기본공제율(「소득세법」 제95조제2항 본문의 표 1)은 장기간에 걸쳐 형성된 양도차익이 실현시점에 일시에 과세되는 결집효과를 완화하고 물가상승으로 발생한 명목이득을 일정 부분 조정하는 기능을 가짐

- ㅇ 이에 장기보유특별공제의 기본공제율은 결집효과 완화와 물가상승분 조정이라는 담세력 조정기능을 수행하는 기준조세체계의 구성요소로서 구조적 감면(●)으로 분류함
- ㅇ 이는 이상엽·김애진(2025)이 「소득세법」 제95조에 따른 장기보유특별공제 전체를 자본

이득 과세의 구조적 요소로 보아 기준조세체계에 포함한 것과 달리, 본 연구에서는 보유기간에 따른 기본공제율(●)과 1세대1주택에 대한 확대공제분(●▲)을 구분하여 분류하는 것임

(카) 상장주식 소액주주 양도소득 비과세

❑ 상장주식 소액주주의 양도소득 비과세(「소득세법」 제94조제1항제3호가목 및 같은 법 시행령 제157조)는 규범적 기준과 현행 세제 운영 사이의 차이가 크게 나타나는 복합적인 성격의 특례임

- SHS 포괄적 소득개념에서는 실현된 주식 양도차익을 과세대상에 포함하며, World Bank(2024)도 자본이득 비과세를 조세지출의 사례로 제시하고 있음
- 반면 우리나라는 상장주식 소액주주의 양도소득 비과세를 장기간 유지하여 왔으며, 과세행정의 효율성과 자본시장 안정이라는 정책적 고려도 함께 존재하므로 단일한 기준만으로 그 성격을 판단하기 어려움
- 이에 현행 미계상 상태를 잠정적으로 유지하여 구조적 감면(●▲)으로 분류하되, 2024년 대주주 기준 완화로 비과세 범위가 확대된 점을 고려하여 세수효과를 추계·공시할 필요가 있음
  - 코넥스 상장주식 소액주주에 대한 비과세도 같은 목의 주권상장법인 주식 등에 포함되어 법적 근거는 동일하나, 중소·벤처기업 지원이라는 정책적 목적이 추가로 존재한다는 점에서 일반 상장주식에 대한 비과세보다 우선적으로 재검토할 필요가 있음
  - 1세대1주택 양도소득 비과세(●▲)와 마찬가지로 실현된 자본이득에 대한 비과세라는 점에서, 향후 재검토 시에는 과세행정의 효율성을 위해 필요한 범위인지 여부를 공통의 판단기준으로 적용하여 함께 검토할 필요가 있음
  - 제4절에서 언급한 바와 같이 금융투자소득세가 2024년 12월 폐지되어 상장주식 소액주주의 양도소득 비과세가 계속 유지되는 구조가 되었으므로, 과세행정의 효율성을 근거로 이를 기준조세체계에 포함할 수 있는지에 대해서도 재검토할 필요가 있음
  - 세수효과의 측정방법과 유의사항은 마항의 재정적 효과 분석에서 별도로 검토함

(타) 사업소득 경비율

❑ 사업소득의 단순경비율·기준경비율(「소득세법」 제80조제3항 및 같은 법 시행령 제143조)

과 기타소득의 필요경비율(같은 법 시행령 제87조)은 실제 경비를 개별적으로 확인하기 어려운 경우 표준화된 비율을 적용하여 필요경비를 산정하는 제도로서, 행정효율성을 위한 개산공제형 구조적 감면(●)에 해당함

- ㅇ 다만 업종별 경비율이 실제 발생하는 경비수준을 일반적으로 초과하는 경우에는 그 초과부분에 정책적 지원의 성격이 포함될 수 있으므로, 경비율 제도 자체는 구조적 감면으로 분류하되 초과부분의 조세지출 해당 여부는 추가적으로 검토할 필요가 있음

(파) 투기억제 목적의 중과세

❑ 단기양도, 비사업용 토지 및 다주택자에 대한 중과세율(「소득세법」 제104조제1항·제7항)은 특정 거래에 대해 세부담을 증가시키는 규정으로서 조세감면에 해당하지 않으므로 본 연구의 분류기준에 따라 기준조세체계에 포함함

- ㅇ 중과세에 따른 추가 세부담은 국세감면액에 산입하지 않으나, 중과세율의 적용을 한시적으로 배제하는 조치는 기준조세체계에서 정한 세부담을 경감하는 것이므로 그 세수효과를 정책목적의 조세지출로 식별하여 공시할 필요가 있음
- ㅇ 다만 이러한 방식은 음(-)의 조세지출을 측정하지 않으면서 중과세율의 한시적 배제로 인한 세부담 감소만을 조세지출로 측정하는 것이므로, 기준선보다 높은 세부담은 측정하지 않고 기준선으로의 복귀에 따른 세부담 감소만을 측정하는 비대칭이 발생함
- ㅇ 따라서 음(-)의 조세지출 개념을 채택하지 않는 경우에도 이러한 비대칭적 측정방식을 적용하는 근거를 명확히 제시할 필요가 있으며, 대안적으로 중과세율의 한시적 배제에 따른 세수효과를 조세지출이 아닌 참고항목으로 구분하여 공시하는 방안도 검토할 수 있음
- ㅇ 「소득세법」 제104조제7항은 제55조제1항의 세율에 100분의 20을 가산하고 일부 경우에는 100분의 30을 가산하도록 하는 한편, 보유기간이 2년 미만인 경우에는 가산세율을 적용하여 계산한 세액과 같은 법 제104조제1항제2호·제3호에 따른 세액 중 큰 금액을 적용하도록 규정하고 있음
  - 따라서 중과세율의 적용 또는 배제에 따른 세수효과를 측정할 때에는 단순히 기본세율에 대한 가산분만을 계산할 것이 아니라 보유기간별 세율과 중과세율의 비교·적용 구조를 함께 반영할 필요가 있음

〈표 Ⅲ-5〉 소득세 향후 추가 논의 대상 항목

근거 조문	항목 내용	잠정 분류	현행 계상	추가 검토 필요성
제12조제2호 가목·바목·사목	전답 임대소득 비과세·작물재배업 및 어로·어업소득 비과세	○▲	계상	농어업 지원이라는 정책적 요소와 영세 농어가의 납세협력비용 절감이라는 행정효율성이 병존. 수입금액 기준(10억원)이 행정효율성에 필요한 범위를 넘는지 검토
제12조제2호마목	임목 벌채·양도소득 비과세(조림기간 5년 이상, 연 3천만원 이하)	○▲	계상	임업 지원 목적이 중심이나 장기 형성소득의 귀속시기 조정 성격이 병존(제4절). 비과세 기준금액의 적정성 검토 필요
제12조제2호나목	1주택자 주택임대소득 비과세 (기준시가 12억원 초과·국외주택 제외)	●▲	미계상	자가주택 귀속임대료 비과세의 연장선이나, 실현된 임대소득이라는 점에서 순수한 귀속임대료 비과세와 차이가 있어 재검토 필요
제14조제3항제6호	금융소득 종합과세 기준금액(2천만원)	●▲	미계상	원천징수 종결형 행정효율성 요소이나 기준금액 수준에 정책적 판단이 반영. 세수효과가 크고 고소득 분위 귀착이 뚜렷하므로 우선 추계
제14조제3항제7호·제64조의2	주택임대소득 분리과세(2천만원 이하)	●▲	미계상	소액 임대소득에 대한 행정효율성의 범위를 정한 후 재검토. 분리과세 항목 전반의 취급을 일관되게 정할 필요
제14조제3항제9호	사적연금 수령단계 저율 분리과세	●▲	미계상	이중과세 조정과 정책적 유인이 병존. 납입·운용·수령 3단계를 통합하여 하나의 조세지출로 측정할지와 함께 결정
제51조	경로우대자·장애인·부녀자·한부모 추가공제	○▲	계상(구조적 지출)	고령·장애·가구구성이라는 담세력 조정기능과 선별적 재분배 기능을 종합적으로 고려할 필요
제59조의4제2항	의료비 특별세액공제	○▲	계상(잠재적 관리대상)	질병에 따른 비자발적 지출에 대한 담세력 조정기능이 있으나, 선택적 의료서비스 이용분이 포함
제14조제3항제8호라목·제129조제1항	복권 당첨금 분리과세	●▲	미계상	원천징수 종결형 행정효율성 요소이나 종합과세 대비 우대의 성격이 병존

근거 조문	항목 내용	잠정 분류	현행 계상	추가 검토 필요성
제89조제1항제3호·제4호	1세대1주택 및 조합원입주권 양도소득 비과세	●▲	미계상	자가주택 귀속임대료 비과세의 연장선이나 실현된 자본이득에 대한 비과세라는 점에서 근거가 다름(제4절). 규모가 상당하므로 우선 추계 필요
제95조제2항 단서(표2)	1세대1주택 장기보유특별공제 확대분	●▲	미계상	장기보유특별공제의 일부이나 거주요건을 요구하는 실거주자 우대 성격이 병존(같은 조 제2항 단서 표2의 공제율 구분에 따라 개별 측정 가능)
제94조제1항제3호가목(시행령 제157조)	상장주식·코넥스 소액주주 양도소득 비과세	●▲	미계상	과세행정 효율성과 자본시장 지원이 병존. 금융투자소득세 폐지로 항구화되어 효율성 논거의 재검토 필요. 1세대1주택 양도소득 비과세(●▲)와의 정합성 확보 필요

자료: 저자 작성

다. 법인세 관련 재검토

(1) 재분류 대상 항목

❑ 법인세는 개별세법상 감면 가운데 현행 조세지출예산서에 계상된 항목이 법인기부금 손금산입에 한정되어 있어, 현행 계상 여부와 본 연구의 분류가 직접적으로 상충하여 재분류가 필요한 항목은 확인되지 않음

- ㅇ 다만 기준조세체계와 정책목적의 성격이 함께 존재하는 항목은 아래 (2) 추가 논의가 필요한 항목에서 별도로 검토하고, 현행 분류를 유지하는 것이 타당하다고 판단되는 주요 항목은 아래에서 그 판단근거를 함께 제시함
- ㅇ 따라서 법인세에서는 별도의 재분류 결과표를 제시하지 않고, 현행 분류의 타당성을 확인할 필요가 있는 주요 항목과 (2)의 추가 논의가 필요한 항목을 중심으로 검토함

(가) 투자유인 목적 조세지출

❑ 설비투자자산의 감가상각비 손금산입 특례(「조세특례제한법」 제28조의3), 연구·인력개발비에 대한 세액공제(같은 법 제10조), 중소기업에 대한 특별세액감면(같은 법 제7조)은 투자·연구개발 및 중소기업 지원을 목적으로 기준조세체계를 벗어나 추가적인 세제상 혜택을 부여하는 제도임

○ 이에 이들 제도는 모두 기준조세체계에 포함되지 않는 정책목적의 조세지출(◯)로 분류하며, 세수효과와 정책효과를 함께 평가하여 존치 필요성을 주기적으로 검토할 필요가 있음

○ 특히 연구·인력개발비 세액공제는 일반 연구·인력개발비, 신성장·원천기술 연구개발비 및 국가전략기술 연구개발비에 적용되는 공제율과 지원수준의 차이가 크므로 세수효과를 구분하여 측정할 필요가 있음

○ 통합투자세액공제(「조세특례제한법」 제24조)와 통합고용세액공제(같은 법 제29조의8)도 각각 투자와 고용을 유도하기 위한 제도로서 동일한 유형의 정책목적 조세지출(◯)로 분류함

(나) 수입배당금 익금불산입

❑ 수입배당금 익금불산입(「법인세법」 제18조의2)은 법인단계에서 이미 과세된 소득이 다시 법인주주에게 배당되는 과정에서 발생하는 경제적 이중과세를 조정하기 위한 제도로서, 기준조세체계에 포함되는 구조적 감면(●)에 해당함

○ 지주회사 특례가 2022년 개정으로 같은 조에 통합된 경위(제4절)를 고려하면, 현행 제도에서는 지주회사 자체에 대한 우대보다는 지분율에 따라 익금불산입률이 달라지는 구조가 주요 검토대상임

– 지분율이 낮아질수록 익금불산입률이 낮아져 100분의 100에 미달하는 부분에는 경제적 이중과세가 일부 잔존하므로, 이는 완전한 이중과세 조정을 기준으로 할 경우 기준조세체계보다 세부담이 증가하는 방향의 이탈에 해당함

– 따라서 이 부분의 세수효과를 별도로 측정할 것인지는 음(-)의 조세지출 개념을 채택하는지 여부에 따라 달라지며, 본 연구와 같이 음(-)의 조세지출을 채택하지 않는 경우에는 측정대상에서 제외함

○ 해외자회사 배당에 대한 익금불산입(같은 법 제18조의4)은 어떠한 과세방식을 기준선으로 설정하는지에 따라 100분의 95 익금불산입의 성격에 대한 판단이 달라질 수 있음

– 본 연구에서는 배당시점에 과세하되 외국에서 부담한 법인세와의 이중과세를 조정하는 방식을 기준선으로 설정한다는 전제를 명확히 하고, 다른 기준선을 적용할 경우의 세수효과는 부록에서 별도로 제시하는 방안을 검토할 필요가 있음

(다) 이월결손금 공제한도와 소급공제

❑ 「법인세법」 제13조제1항 각 호 외의 부분 단서는 일반법인의 이월결손금 공제한도를 각 사업연도 소득의 100분의 80으로 제한하고 있으며, 중소기업과 회생계획을 이행 중인 법인

등에 대해서는 100분의 100까지 공제를 허용하고 있음

○ 결손금의 기간 간 공제를 기준조세체계의 구성요소로 본다면 일반법인에 대한 100분의 80 공제한도는 기준조세체계에서 통상 인정되는 공제를 제한하여 세부담을 증가시키는 규정에 해당함

○ 따라서 해당 공제한도는 조세감면으로 보지 않고 기준조세체계에 포함하되, 기준조세체계에서 인정되는 결손금 공제를 제한하는 규정이라는 점을 참고항목으로 별도 식별하는 방안을 검토할 필요가 있음

❑ 결손금 소급공제에 따른 환급(같은 법 제72조)은 이미 기준조세체계로 분류한 이월결손금 공제와 적용방향만 다를 뿐 기간 간 소득을 조정한다는 동일한 논리에 기초하므로 기준조세체계에 포함되는 구조적 감면(●)으로 분류함

○ 「소득세법」 제85조의2에도 동일한 취지의 결손금 소급공제 제도가 있으므로, 두 세목의 판단근거를 함께 제시하고 세목 간 일관된 기준을 적용할 필요가 있음

(2) 추가 논의가 필요한 항목

❑ 아래에서는 기준조세체계의 구조적 기능과 정책적 목적이 함께 존재하여 추가적인 논의가 필요한 항목을 중심으로 검토하고, 판단의 일관성을 위해 관련 항목과 최저한세의 측정 기준도 함께 살펴봄

(가) 법인기부금 손금산입

❑ 법인기부금 손금산입(「법인세법」 제24조)은 실제 지출한 기부금을 일정한 범위에서 손금으로 인정하는 제도로서, 순소득 과세원칙에 따른 비용 인정과 공익활동 지원이라는 정책목적이 함께 존재함에도, 현행 조세지출예산서에서는 이를 대표적인 법인세 조세지출로 관리하고 있음(정창수·이상민, 2019)

○ 「법인세법」 제24조는 조문명이 '기부금의 손금불산입'으로 규정되어 있고, 기부금의 손금산입을 일정한 한도 내에서만 허용하는 구조를 취하고 있음

– 이는 기부금을 소득 창출을 위한 통상적인 비용이라기보다 이미 실현된 소득의 처분으로 보는 관점이 현행 법인세제의 구조에 반영된 것으로 볼 수 있음

○ 반면 적격합병·분할에 대한 과세특례는 기업의 경제적 동일성과 과세이연이라는 기준조세체계의 기능과 기업구조조정 지원이라는 정책적 목적이 함께 존재함에도 현행 조세지출예

산서에서는 조세지출 항목으로 관리되지 않고 있음

❑ 이에 법인기부금 손금산입은 기부의 대상과 기능에 따라 구분하여 분류할 필요가 있음

○ 일반기부금(같은 조 제3항)은 공익법인 등에 대한 민간의 기부활동을 지원하기 위한 정책적 성격이 강하므로 정책목적의 조세지출(◯)로 분류함

○ 다만 국가·지방자치단체에 무상으로 기증하는 금품, 국방헌금과 국군장병 위문금품, 천재지변에 따른 이재민 구호금품 등 특례기부금(같은 조 제2항)은 국가의 재정·안보·재난대응 기능에 직접 기여하는 지출이라는 점에서 공적기능 대행요소에 준하는 것으로 볼 여지가 있음

– 특례기부금은 국가의 공적 기능을 민간이 직접 보완하거나 대행하는 성격을 가진 것으로 볼 여지가 있으므로 공적기능 대행요소에 준하여 추가적으로 검토할 필요가 있음

○ 따라서 일반기부금은 정책목적의 조세지출(◯)로 분류하고, 특례기부금은 현행 계상 상태를 유지하되 추가 검토 항목(◯▲)으로 표시함

❑ 이러한 분류는 기부금을 소득 창출을 위한 지출이 아니라 소득의 처분으로 보는 견해(OECD, 2022)에 기초함

○ 이 관점에 따르면 기부금의 조세지출 해당 여부는 단순히 손금산입 한도의 초과 여부에 따라 결정되는 것이 아니라, 해당 기부금의 성격과 기능을 기준으로 판단할 수 있음

(나) 충당금과 준비금의 구분

❑ 충당금과 준비금은 모두 일정한 요건 아래 손금으로 인정되지만 경제적 실질과 회계적 성격이 서로 다르므로 구분하여 판단할 필요가 있음

○ 대손충당금 등 충당금은 장래 발생이 예상되는 비용을 발생주의에 따라 인식하는 제도로서, 순소득 과세원칙을 구현하기 위한 기준조세체계의 구성요소로 볼 수 있음

○ 다만 대손충당금의 손금산입 한도(「법인세법」 제34조 및 같은 법 시행령 제61조제2항)는 채권잔액의 1%와 채권잔액에 대손실적률을 곱한 금액 중 큰 금액을 기준으로 산정되므로, 대손실적률이 1%에 미달하는 법인의 경우 실제 대손 경험을 기준으로 산정한 금액보다 더 많은 금액이 손금으로 인정될 수 있음

○ 따라서 준비금에 적용한 판단기준, 즉 적립사유가 확정된 채무 또는 합리적으로 추정할 수 있는 비용에 대응하는지를 충당금에도 적용할 경우, 대손실적률을 초과하여 인정되는 부분은 별도로 판단할 필요가 있음

○ 이에 대손충당금 전체를 일률적으로 구조적 감면으로 보기보다 손금산입 한도의 적정성을

함께 검토할 필요가 있음

❑ 책임준비금·비상위험준비금 등 준비금은 발생주의에 따른 비용 인식의 성격과 해당 업종의 특성 또는 정책적 목적이 함께 존재할 수 있으므로 적립사유에 따라 구분하여 판단할 필요가 있음

- ㅇ 캐나다는 우발채무에 대한 회계상 준비금을 기준조세체계에 포함하지 않고 있으므로, 이러한 기준을 엄격하게 적용할 경우 장래의 불확실한 손실에 대비하기 위한 준비금은 기준조세체계의 구성요소로 보기 어려울 수 있음
- ㅇ 따라서 준비금은 적립사유가 확정되었거나 합리적으로 추정할 수 있는 채무·비용에 대응하는지, 아니면 발생 여부와 규모가 불확실한 장래 손실에 대비하기 위한 것인지를 중심으로 판단할 필요가 있음

❑ 책임준비금(「법인세법」 제30조제1항)은 장래 보험금 지급의무 등에 대응하여 수익·비용 대응원칙을 구현하기 위한 것으로서 기준조세체계에 포함되는 구조적 감면(●)으로 분류함

- ㅇ 비상위험준비금(같은 법 제31조제1항)은 재해 등 대규모 위험의 발생 가능성을 고려하여 합리적인 범위에서 적립하는 준비금이라는 점에서 구조적 감면(●)으로 분류함

❑ 대손충당금은 원칙적으로 실제 대손 경험을 반영하는 대손실적률에 대응하는 부분은 구조적 감면(●)으로 보고, 채권잔액 비율에 따라 인정되는 한도 중 대손실적률을 초과하는 부분은 정책목적의 조세지출 해당 여부를 별도로 판단할 필요가 있음

- ㅇ 다만 현재로서는 법인별 대손실적률과 실제 공제액을 구분하여 측정할 수 있는 자료의 확보 가능성을 고려하여 대손충당금 전체를 추가 검토 항목(●▲)으로 잠정 분류하고, 향후 손금산입 한도의 적정성을 재검토함

❑ 기업업무추진비의 손금산입은 일정한 한도 내에서 사업 관련 비용을 인정하는 기능을 수행하므로 기준조세체계에 포함하되, 손금산입 한도의 설정에는 정책적 판단이 반영될 수 있으므로 한도의 적정성은 지속적으로 재검토할 필요가 있음

❑ 고유목적사업준비금(「법인세법」 제29조)은 비영리법인의 소득이 고유목적사업에 사용되는 구조와 처분 가능한 이익의 성격이 영리법인과 다르다는 점을 반영한 것이므로 기준조세체계에 포함되는 구조적 감면(●)으로 분류함

- ㅇ 반면 「조세특례제한법」에 따른 각종 준비금은 장래 발생할 비용을 수익과 대응시키기 위한 것이라기보다 특정한 목적의 지출이나 투자를 지원하기 위한 성격이 강하므로 정책목적의 조세지출(○)로 구분함

(다) 적격합병 · 분할 과세특례

❑ 적격요건을 충족하는 합병·분할에 대한 과세이연(「법인세법」 제44조의3·제46조의3)은 경제적 동일성과 사업의 계속성을 전제로 자산 이전에 따른 과세를 이연하는 제도로서 기준조세체계의 구성요소로 볼 수 있음

- ㅇ 다만 적격요건의 구체적인 범위와 적용기준에는 기업구조조정을 지원하려는 정책적 목적과 조세회피를 방지하려는 과세기반 보호의 목적이 함께 반영되어 있음
- ㅇ 이에 현행 미계상 상태를 유지하여 구조적 감면(●▲)으로 잠정 분류하되, 적격요건의 범위와 적용기준이 경제적 동일성과 사업의 계속성을 인정하기 위해 필요한 범위를 넘어서는지 여부를 중심으로 기업구조조정 효과와 세수효과를 함께 고려하여 지속적으로 재검토할 필요가 있음

❑ 물적분할에 따른 자산양도차익의 손금산입(같은 법 제47조), 현물출자에 대한 과세특례(제47조의2) 및 동종 사업용자산의 교환에 따른 양도차익의 손금산입(제50조)도 사업의 계속성을 전제로 자산 이전에 따른 과세를 이연하는 제도라는 점에서 적격합병·분할과 동일한 유형으로 분류함

❑ 한편 국고보조금으로 취득한 사업용자산 가액의 손금산입(같은 법 제36조)은 자산 취득에 소요된 금액 가운데 실질적인 자기부담분을 중심으로 과세소득을 계산한다는 점에서 보험차익으로 취득한 자산(제38조) 및 공사부담금으로 취득한 자산(제37조)에 대한 과세이연과 유사한 성격을 가짐

- ㅇ 다만 국고보조금은 국가로부터 무상으로 수령한 경제적 이익이라는 점에서 보험차익이나 공사부담금과는 성격이 다르고, 보조금 자체에 특정 투자나 사업을 지원하려는 정책적 목적이 포함될 수 있음
- ㅇ 따라서 국고보조금으로 취득한 사업용자산에 대한 손금산입은 현행 미계상 상태를 유지하여 구조적 감면(●▲)으로 잠정 분류하되, 해당 제도가 단순한 취득원가 조정에 해당하는지 또는 투자 유인을 위한 추가적인 세제지원의 성격을 가지는지 재검토할 필요가 있음

(라) 감가상각 기준선의 확인

❑ 본 연구에서는 「조세특례제한법」에 따른 감가상각 특례를 정책목적의 조세지출로 분류하고 있으므로, 제4절에서 판단을 유보한 「법인세법」상 감가상각방법과 내용연수의 선택범위를 기준조세체계에 어떻게 반영할 것인지 추가적으로 검토할 필요가 있음

○ 「법인세법 시행령」 제28조제1항제2호는 기준내용연수의 상하 25% 범위에서 신고내용연수를 선택할 수 있도록 하고 있으며, 같은 영 제26조제1항은 자산의 종류에 따라 정률법 등을 선택할 수 있도록 규정하고 있어 납세자의 선택에 따라 감가상각 시기가 앞당겨질 수 있음

○ 경제적 감가상각을 기준선으로 설정하는 견해(OECD, 2022)에 따르면 이러한 선택으로 경제적 감가상각보다 조기에 비용으로 인정되는 부분도 조세지출에 해당할 수 있으므로, 법정 내용연수와 상각방법을 기준선으로 보는 제4절의 판단을 유지할 것인지 추가적인 검토가 필요함

○ 이에 감가상각 기준선에 관한 판단이 확정될 때까지 현행 미계상 상태를 유지하여 구조적 감면(●▲)으로 잠정 분류하되, 기준내용연수에 따른 정액법 상각을 기준선으로 설정할 경우 발생하는 조기상각분을 별도로 산정하여 부록에 제시하는 방안을 검토할 필요가 있음

(마) 최저한세의 측정 기준

❑ 최저한세(「조세특례제한법」 제132조)는 그 자체를 기준조세체계 또는 정책목적의 조세지출로 분류하기보다, 개별 조세감면의 실제 적용규모를 결정하는 조세지출액 산정상의 조정항목으로 보는 것이 타당함

○ 조세지출액을 최저한세 적용 전 감면 가능액을 기준으로 계상할 경우 실제로 적용되지 못한 감면액까지 조세지출에 포함되어 그 규모가 과대계상될 수 있으므로, 최저한세 적용 후 실제로 실현된 감면액을 기준으로 측정할 필요가 있음

○ 최저한세의 적용으로 해당 사업연도에 공제되지 못하고 이후 사업연도로 이월되는 세액공제(같은 법 제144조)는 실제 공제가 적용되는 사업연도의 조세지출로 계상함

○ 또한 최저한세에 따라 제한된 감면액의 규모와 추이를 별도로 파악할 수 있도록 관련 자료를 부록에 시계열로 제시하면 조세지출 총량 관리와 제도 평가를 위한 참고자료로 활용할 수 있음

〈표 Ⅲ-6〉 법인세 향후 추가 논의 대상 항목

근거 조문	항목 내용	잠정 분류	현행 계상	추가 검토 필요성
제24조제2항	특례기부금 손금산입(국가·지자체 기증금품, 국방헌금, 이재민 구호금품 등)	○▲	계상	국가의 재정·안보·재난대응 기능에 직접 기여하는 지출로서 공적기능 대행요소에 준하는 것으로 볼 여지. 일반기부금(제3항)과 분리하여 판단 필요
제34조·시행령 제61조제2항	대손충당금 한도 중 대손실적률 초과분(1% 대안기준)	●▲	미계상	실적률 변동성과 신생법인의 실적 부재를 보완하는 안전판이나 실제 손실 경험을 초과하는 공제에 해당. 실적률 자료 확보 후 구분 측정
제44조의3·제46조의3 등	적격합병·분할 과세특례	●▲	미계상	사업 계속성에 따른 과세이연과 기업구조조정 지원 목적이 병존. 적격요건의 범위가 구조적 기능에 필요한 범위를 넘는지 검토
제36조	국고보조금으로 취득한 사업용자산가액 손금산입	●▲	미계상	취득원가 반영이라는 계산기법이나 보조금은 국가로부터의 무상 수령 이익이라는 점에서 보험차익(제38조)·공사부담금(제37조)과 성격이 다름
시행령 제26조제1항·제28조제1항제2호	신고내용연수 선택 및 정률법 선택에 따른 조기상각분	●▲	미계상	제4절은 법정 내용연수를 기준선으로 하였으나 경제적 감가상각 기준(OECD, 2022)에서는 조세지출. 감가상각 기준선이라는 선결 쟁점과 연계

자료: 저자 작성

라. 부가가치세 관련 재검토

(1) 재분류 대상 항목

❑ 아래에서는 현행 조세지출예산서의 분류와 본 연구의 분류가 달라 재분류가 필요한 면세·영세율·환급 특례를 검토하고, 판단기준의 일관성을 확인하기 위해 현행 분류를 유지하는 관련 항목도 함께 살펴봄

(가) 정책목적의 면세

❑ 부가가치세 면세 항목 가운데 일부는 부가가치세의 구조적 특성이나 행정효율성 등에서 도출되는 기준조세체계의 구성요소와 구별되는 정책목적의 조세지출에 해당함

○ 도서·신문·잡지에 대한 면세(「부가가치세법」 제26조제1항제8호)는 문화·출판산업을 지원하기 위한 정책적 성격이 강하므로 미가공식료품 등 필수생활재에 대한 면세와 성격이 구별됨

- 같은 호에서 광고용역을 면세대상에서 제외하고 있다는 점도 해당 면세가 모든 관련 거래를 포괄하기보다 도서·신문·잡지 등 특정 재화의 공급을 지원하는 방식으로 설계되어 있음을 보여줌
- 다만 같은 호에서 함께 규정하고 있는 관보(같은 법 시행령 제38조제3항)는 국가가 법령의 공포·고시 등 법정 공고의무를 이행하기 위해 발행하는 정부 간행물이므로 일반적인 도서·신문·잡지와 성격이 다름
- 따라서 관보에 대한 면세는 국가 등이 공급하는 재화·용역의 면세(같은 항 제19호)와 동일한 논리에 따라 기준조세체계에 포함되는 구조적 감면(●)으로 구분하여 표시할 필요가 있음

○ 예술창작품에 대한 면세(같은 항 제16호 및 같은 법 시행령 제43조제1호)는 영리 목적 여부와 관계없이 원본 창작품의 거래 자체를 면세하는 것으로서 순수예술 및 창작활동을 지원하기 위한 정책목적의 조세지출에 해당함

- 반면 예술행사와 문화행사(같은 조 제2호·제3호)는 법정 요건상 비영리성을 전제로 하여 시장거래 원칙의 예외에 해당하므로, 제3절의 공적기능 대행요소에 준하여 기준조세체계에 포함함
- 아마추어 운동경기(같은 조 제4호)는 대한체육회 등 법정기관이 수행하는 생활체육 진흥 기능과 밀접하게 관련된 비영리 활동으로서 공적기능 대행요소에 해당하므로 기준조세체계에 포함함
- 따라서 제26조제1항제16호에 포함된 항목을 하나의 면세항목으로 일괄 분류하기보다 시행령 제43조의 각 호별로 그 기능과 목적을 구분하여 분류할 필요가 있음

○ 저술가·작곡가 등이 직업상 제공하는 인적 용역에 대한 면세(같은 항 제15호)는 창작활동을 지원하기 위한 성격이 강하므로 예술창작품 면세와 동일한 유형의 정책목적 조세지출(◯)로 재분류할 필요가 있음

❑ 재화의 수입에 대한 면세(「부가가치세법」 제27조)는 국내에서 공급되는 재화·용역의 면세와 동일하게 면세의 목적과 기능에 따라 기준조세체계 해당 여부를 판단할 필요가 있음

○ 학술연구·교육·문화 목적의 수입재화(제3호)는 문화·교육활동을 지원하기 위한 정책적 성

격이 강하므로 정책목적의 조세지출에 해당하며, 현행 조세지출예산서에도 계상되어 있음. 2026년 전망 기준 조세지출 규모는 559억 원으로, 현행 분류를 유지함

- ㅇ 현재 조세지출예산서에 계상되지 않은 도서·신문·잡지의 수입(제2호)도 국내공급에 대한 면세와 동일하게 문화·출판산업을 지원하기 위한 정책적 성격이 강하므로 정책목적의 조세지출(◯)로 재분류함
- ㅇ 반면 국가 등에 기증되는 재화(제5호)는 공적기능 대행요소로서, 종교·자선단체에 기증되는 재화(제4호)는 무상 기증을 요건으로 하는 시장거래 원칙의 예외로서 각각 기준조세체계에 포함함
- ㅇ 소액물품, 여행자 휴대품 등(제6호부터 제10호까지)은 납세협력비용과 과세행정비용을 고려한 행정문턱값 요소, 조약·국제법규 등에 따라 관세가 면제되는 재화(제11호)는 조약이행요소, 재수입·재수출 조건부 재화(제12호·제13호)는 소비지국 원칙의 연장에 해당하므로 각각 기준조세체계에 포함함

❑ 담배에 대한 면세(「부가가치세법」 제26조제1항제10호)는 저가담배와 특수용담배의 면세 근거가 서로 다르므로 구분하여 판단할 필요가 있음

- ㅇ 저가담배에 대한 면세(가목)는 특정 가격대의 담배에 대한 세부담을 경감하는 정책적 성격이 강하므로, 특수용담배(나목)와 구분하여 분류할 필요가 있음
- ㅇ 반면 군용·선원용·수출용 등 특수용담배에 대한 면세(나목)는 공적기능 대행요소 또는 소비지국 원칙과 관련된 성격이 함께 존재하므로 제4절의 판단과 동일하게 추가 검토 항목(◯▲)으로 표시함

❑ 이상의 검토에 따라 도서·신문·잡지, 예술창작품, 저술가·작곡가 등의 인적 용역, 도서·신문·잡지의 수입 및 저가담배 면세는 정책목적의 조세지출(◯)로 분류함

- ㅇ 반면 관보, 비영리 예술·문화행사, 아마추어 운동경기 및 공익목적·행정효율성·조약이행·소비지국 원칙에 해당하는 수입면세 항목은 기준조세체계에 포함되는 구조적 감면(●)으로 분류함
- ㅇ 특수용담배 면세는 현행 계상 상태를 유지하여 추가 검토 항목(◯▲)으로 표시함
- ㅇ 아울러 같은 항 제17호의 도서관 등에 대한 입장과 제18호의 공익목적 단체가 공급하는 재화·용역도 국가의 공적 기능을 대행하거나 이에 준하는 공익적 기능을 수행하는지 여부를 기준으로 분류근거를 보완할 필요가 있음

(나) 영세율 및 매입세액공제

❑ 「조세특례제한법」 제105조에 따른 국내공급에 대한 영세율은 수출 등에 적용되는 일반

적인 영세율과 달리 특정 국내거래에 대해 영세율을 적용하는 특례임

- ㅇ 이는 소비지국 원칙에서 직접 도출되는 영세율이 아니라 특정 거래나 산업을 지원하기 위한 제도이므로 정책목적의 조세지출(◯)로 분류함
- ㅇ 반면 조약이행 및 상호주의에 따른 영세율(「부가가치세법」 제24조) 가운데 외교공관·국제기구 등에 대한 공급(제1항제1호·제2호)은 조약상 과세면제 의무와 상호주의를 이행하기 위한 것으로서 기준조세체계에 포함되는 구조적 감면(●)에 해당함
- ㅇ 다만 대통령령으로 정하는 그 밖의 외화 획득 거래(같은 항 제3호)는 조약이행의 범위를 넘어 정책적 지원의 성격을 가질 수 있으므로 아래에서 별도로 검토함

❑ 기업업무추진비 및 이와 유사한 비용에 관련된 매입세액 불공제(「부가가치세법」 제39조제1항제6호)는 사업 관련 지출에 대한 매입세액공제를 제한하는 규정이지만, 세부담을 경감하는 조세감면이 아니라 세부담을 증가시키는 규정이므로 본 연구의 분류기준에 따라 기준조세체계에 포함함

- ㅇ 다만 기준조세체계에서 일반적으로 인정되는 매입세액공제를 제한하는 유형이라는 점에서, 별도의 참고항목으로 식별하는 방안도 검토할 수 있음(IMF/OECD, 2020)
- ㅇ 이는 토지 또는 면세사업 관련 매입세액 불공제(같은 항 제7호)와 같이 부가가치세의 기본적인 과세구조에서 직접 도출되는 제한과는 성격이 다름

❑ 비영업용 소형승용자동차의 구입·임차·유지와 관련된 매입세액 불공제(같은 항 제5호)는 업무 관련성이 낮거나 사적 소비의 성격을 가지는 지출에 대한 매입세액공제를 제한하는 것으로서 기준조세체계의 구성요소(●)로 분류함

- ㅇ 이는 「법인세법」 제27조의2 및 「소득세법」제33조의2의 업무용승용차 관련 비용 제한과 마찬가지로 업무 관련성이 낮은 소비성 지출에 대한 세제상 공제를 제한한다는 공통된 원리에 기초하므로 세목 간 일관되게 처리할 필요가 있음

❑ 외국인 관광객의 국내 소비에 대한 부가가치세 환급은 소비지국 원칙에 따른 환급과 정책목적의 환급을 구분하여 판단할 필요가 있음

- ㅇ 「조세특례제한법」 제107조의2에 따른 외국인 관광객의 관광숙박용역에 대한 부가가치세 환급 특례와 같은 법 제107조의3에 따른 미용성형 의료용역에 대한 부가가치세 환급 특례는 모두 국내에서 소비되는 용역에 대한 세액을 환급하는 제도이므로 소비지국 원칙으로 설명하기 어려움
- ㅇ 따라서 이들 제도는 관광 및 관련 산업을 지원하기 위한 정책목적의 조세지출(◯)로 분류함

○ 반면 외국인 관광객이 국내에서 구매한 후 국외로 반출하여 소비하는 물품에 대한 부가가치세 환급은 최종소비가 국외에서 이루어진다는 점에서 소비지국 원칙에 부합하므로 기준조세체계의 구성요소로 봄

(다) 여객운송용역 면세의 취급

❑ 여객운송용역 면세(「부가가치세법」 제26조제1항제7호)는 제4절에서 소비세의 역진성을 완화하기 위한 유형으로 분류하였으나, 대중교통 이용을 지원하기 위한 정책목적의 조세지출로 볼 여지도 있음

○ 다만 항공기, 우등고속버스, 전세버스, 택시 등 상대적으로 고가이거나 선택성이 높은 여객운송수단은 면세대상에서 제외되어 있어, 실제 면세의 적용범위가 대중교통 중심으로 제한된다는 점은 역진성 완화 기능에 부합함

○ 또한 교통보조금 등 직접재정지출로 대체할 수 있다는 점을 근거로 조세지출로 보는 견해도 있으나, 대체가능성은 정부의 정책판단에 관한 요건이고 본 연구는 기능유형 해당 여부와 그 기능 수행에 필요한 범위를 기준으로 하므로 이를 단독 근거로 삼기는 어려움

○ 본 연구는 해당 제도가 기준조세체계의 기능유형에 해당하는지와 그 적용범위가 해당 기능을 수행하는 데 필요한 수준인지 여부를 중심으로 판단하므로, 여객운송용역 면세는 소비세의 역진성을 완화하기 위한 담세력 조정요소(필수소비 조정요소)로서 기준조세체계에 포함되는 구조적 감면(●)으로 분류함

(라) 의제매입세액공제

❑ 면세 농·축·수산물 등에 대한 의제매입세액공제(「부가가치세법」 제42조)는 면세 투입물에 내재된 세부담이 이후 과세단계에 누적되는 것을 완화하는 기능과 특정 산업을 지원하는 기능이 함께 존재함

○ 의제매입세액공제를 구조적 보정장치로 보는 견해는 해당 공제가 없을 경우 면세 투입물에 내재된 세부담이 이후 과세단계에 누적되어 최종 소비자가격에 전가되고, 그 결과 다단계 부가가치세의 과세구조가 왜곡될 수 있다는 점을 근거로 함

○ 그러나 다음과 같은 점을 고려하면 의제매입세액공제를 기준조세체계의 구성요소로 보기는 어려움

– 첫째, 면세 투입물에 따른 세부담의 누적은 면세제도 자체에서 발생하는 것이며, 의제매입세액공제는 이러한 왜곡을 사후적으로 완화하기 위해 별도로 도입된 정책

적 장치에 해당함. 면세제도가 초래한 왜곡을 보완한다는 이유만으로 해당 공제를 기준조세체계의 구성요소로 볼 경우, 정책목적의 면세에서 파생된 추가적인 지원까지 구조적 감면으로 분류하는 결과가 발생할 수 있음

- 둘째, 의제매입세액공제는 실제로 부담한 매입세액을 확인하여 공제하는 것이 아니라 면세 농·축·수산물 등의 매입가액에 법정 공제율을 적용하여 일정 금액을 매입세액으로 의제하는 방식임. 면세 투입물에 실제로 내재된 세부담은 통상 의제 공제율에 미달하므로, 세부담의 누적효과를 제거하는 수준을 넘어서는 보전이 발생함
- 셋째, 공제율이 업종과 사업규모 등에 따라 차등적으로 적용되고 공제대상도 농·축·수산물 등 특정 품목으로 한정되어 있어, 세부담의 누적효과를 제거한다는 구조적 기능만으로 설명하기 어려운 선별성이 존재함
- 넷째, 면세 투입물에 따른 세부담의 누적효과를 제거하는 것이 기준조세체계의 구성요소라면 원칙적으로 유사한 누적효과가 발생하는 다른 면세 투입물에도 동일한 보정장치가 적용되어야 하나, 현행 제도는 특정 품목과 업종에 한정하여 의제매입세액공제를 허용하고 있음

❑ 이러한 점을 종합하면 의제매입세액공제는 부가가치세 과세구조에서 필연적으로 도출되는 구조적 보정장치라기보다 특정 품목과 업종의 세부담을 경감하기 위한 정책적 성격이 강하므로 정책목적의 조세지출(◯)로 분류함

○ 이는 이상엽·김애진(2025)의 분류와 동일하며, 현행 조세지출예산서의 분류를 유지하는 것이므로 재분류에 따른 국세감면액의 변동은 발생하지 않음

❑ 신용카드 등의 사용에 따른 세액공제(「부가가치세법」 제46조)도 다단계 세액정산이라는 부가가치세의 기본적인 계산구조에서 직접 도출되는 제도가 아니라, 신용카드·현금영수증 등의 사용을 유도하여 과세자료를 확보하고 과세표준의 양성화를 촉진하기 위한 정책적 유인책임

○ 따라서 신용카드 등의 사용에 따른 세액공제도 동일한 기준에 따라 정책목적의 조세지출(◯)로 분류하며, 이는 현행 조세지출예산서의 분류와 일치함

〈표 Ⅲ-7〉 부가가치세 재분류 대상 항목

근거 조문	항목 내용	현행 분류	재분류	재분류 근거
제26조제1항제8호	도서·신문·잡지 면세	미계상	○	출판·언론산업 지원 성격(광고용역을 면세에서 제외하는 점도 산업지원 설계를 시사)
제26조제1항제8호(시행령 제38조제3항)	관보 면세	미계상	● (현행 유지)	국가의 법정 공고의무 이행에 해당하여 제19호(국가 등이 공급하는 재화·용역)와 동일 논리
제26조제1항제15호	저술가·작곡가 등 인적용역 면세	미계상	○	창작활동 지원을 목적으로 하여 예술창작품 면세와 동일 유형
제26조제1항제16호(시행령 제43조제1호)	예술창작품 면세	미계상	○	비영리 요건 없이 상업적 거래를 포함하여 예술행사·문화행사(제2호·제3호)와 성격이 다른 순수 산업지원
제27조제2호	도서·신문·잡지 등 수입재화 면세	미계상	○	국내공급 면세(제26조제1항제8호)와 동일한 논리로 문화·출판 지원 목적

주: 관보 면세는 현행 조세지출예산서에 계상되어 있지 않고 본 연구에서도 기준조세체계(●)로 분류하므로 계상 여부의 변동은 없으나, 같은 호(제8호)에 규정된 도서·신문·잡지 면세를 정책목적의 조세지출(○)로 재분류함에 따라 같은 조문 안에서 분류가 달라지는 부분을 명시하기 위하여 표에 함께 제시함
자료: 저자 작성

(2) 추가 논의가 필요한 항목

❑ 아래에서는 구조적 기능과 정책적 목적이 함께 존재하여 추가 검토 항목(▲)으로 잠정 분류한 항목을 검토하고, 수혜자 귀착 분석 등 향후 재검토에 필요한 과제를 함께 제시함

(가) 필수생활재 면세와의 구분

❑ 이상엽·김애진(2025)은 미가공식료품, 국민주택 규모 이하의 주택공급, 의료·보건용역 및 교육용역에 대한 면세를 소비 장려 또는 소비세의 역진성 완화를 위한 정책목적의 조세지출로 분류함

○ 그러나 본 연구에서는 이들 항목을 특정 산업이나 계층에 대한 선별적 지원이라기보다, 소비세의 기본구조상 인정되는 예외이거나 공적 기능을 수행하기 위한 기준조세체계의 구성요소로 봄

○ 이에 미가공식료품 등 필수생활재에 대한 면세(「부가가치세법」 제26조제1항제1호부터 제4호까지)는 필수소비에 대한 세부담과 소비세의 역진성을 완화하기 위한 담세력 조정요

소(필수소비 조정요소)로 보아 구조적 감면(●)으로 분류함

❑ 의료·보건용역과 교육용역에 대한 면세(같은 항 제5호·제6호)는 공적 기능을 수행한다는 점에서 기준조세체계의 구성요소로 볼 수 있으나, 그 성격에 대해서는 추가적인 검토가 필요함

○ OECD(2022)는 정부가 무상으로 제공하는 교육·보건용역을 과세대상에서 제외하는 것은 조세지출로 보지 않는 반면, 이와 성질이 유사한 용역을 민간이 유상으로 공급하는 경우의 면세는 조세지출에 해당하는 것으로 보고 있음

○ 이에 본 연구에서는 의료·교육용역 면세를 구조적 감면으로 보되, 수혜자 귀착 분석 등을 거쳐 재검토할 필요가 있다는 점에서 추가 검토 항목(●▲)으로 잠정 분류함

○ World Bank(2024)도 구조적 감면과 정책목적의 조세지출을 구분하는 과정에서 국가별 정책판단이 반영될 수 있음을 인정하고 있으므로, 판단근거와 세수효과를 함께 제시할 필요가 있음

❑ 국민주택 규모 이하의 주택 및 그 건설용역에 대한 면세는 「부가가치세법」이 아니라 「조세특례제한법」 제106조제1항에 근거하는 조세특례이므로, 본법상 면세인 미가공식료품 등과 구분하여 관리할 실익이 있는지 검토할 필요가 있음

○ 본 연구는 제도의 법적 형식보다 기능을 중심으로 조세지출 여부를 판단하므로 근거 법률이 다르다는 사실만으로 분류결과가 달라지는 것은 아님

○ 다만 「조세특례제한법」상 특례는 일몰관리의 대상이라는 점에서 본법상 구조적 면세와 구분하여 관리할 실익이 있으므로, 현행 계상 상태를 유지하여 추가 검토 항목(○▲)으로 잠정 분류함

❑ 주택임대용역에 대한 면세(「부가가치세법」 제26조제1항제12호)는 마진의 거래별 측정이 곤란한 금융·보험용역과는 면세의 근거가 다르며, 주거라는 필수소비에 대한 세부담과 소비세의 역진성을 완화하기 위한 담세력 조정요소(필수소비 조정요소)로 보아 구조적 감면(●)으로 분류함

(나) 특수용담배 면세

❑ 특수용담배에 대한 면세(「부가가치세법」 제26조제1항제10호나목)는 국내에서 최종소비되지 않거나 국가의 공적 기능과 관련하여 공급되는 담배를 대상으로 한다는 점에서 공적 기능 대행요소 또는 소비지국 원칙의 연장으로 볼 여지가 있음

○ 이에 제4절의 분류와 동일하게 현행 조세지출예산서의 계상 상태를 유지하여 추가 검토

항목(○▲)으로 잠정 분류하고, 각 면세대상의 공급 목적과 최종소비지를 기준으로 기준조세체계 해당 여부를 재검토할 필요가 있음

(다) 그 밖의 외화 획득 거래에 대한 영세율

❑ 「부가가치세법」 제24조제1항제3호에 따라 대통령령으로 정하는 그 밖의 외화 획득 거래에 대한 영세율은 조약이행을 직접적인 근거로 하는 영세율과는 성격이 다름

- 외교공관 등에 대한 공급(같은 항 제1호·제2호)이 조약상 과세면제 의무 또는 상호주의에 따른 것인 데 반해, 그 밖의 외화 획득 거래에 대한 영세율은 이러한 의무의 범위를 넘어 수출 및 외화 획득을 지원하기 위한 성격을 가짐
- 따라서 현행 미계상 상태를 유지하여 구조적 감면(●▲)으로 잠정 분류하되, 조약이행요소와 구분하여 기준조세체계에 포함할 수 있는 범위인지 재검토할 필요가 있음

(라) 간이과세 적용범위와 납부의무 면제

❑ 간이과세와 납부의무 면제(「부가가치세법」 제61조·제69조)는 행정문턱값 요소에 해당함

- 다만 시행령상 간이과세 기준금액의 상향이 행정효율성 확보에 필요한 범위를 초과하는지와 납부의무 면제가 세부담을 전면적으로 경감하는지는 추가 검토가 필요함
- 이에 제4절의 분류와 동일하게 구조적 감면(●▲)으로 잠정 분류함

〈표 Ⅲ-8〉 부가가치세 향후 추가 논의 대상 항목

근거 조문	항목 내용	잠정 분류	현행 계상	추가 검토 필요성
제26조제1항제5호·제6호	의료보건용역·교육용역 면세	●▲	미계상	공적기능 대행요소이나 OECD(2022)는 민간의 유상공급분을 조세지출로 분류. 수혜자 귀착 분석 필요, 규모가 상당하므로 우선 추계
제26조제1항제10호나목	특수용담배(군용·선원용·수출용 등) 면세	○▲	계상 (저가 담배와 합산)	국내 최종소비가 아니거나 국가의 정책기능에 부수하는 공급으로서 공적기능 대행요소 또는 소비지국 원칙의 연장으로 볼 여지
제24조제1항제3호	그 밖의 외화 획득 거래에 대한 영세율	●▲	미계상	외교면제 의무(제1호·제2호)를 넘어서는 수출·외화획득 지원 성격. 조약이행요소와 구분하여 표기 필요

근거 조문	항목 내용	잠정 분류	현행 계상	추가 검토 필요성
제61조·제69조	간이과세 적용범위 및 납부의무 면제	●▲	미계상	행정문턱값이나 기준금액이 시행령으로 상향(1억 400만원)되어 필요 범위를 넘는지 검토. 납부의무 면제는 경감효과가 전면적이어서 간이과세와 구분할 필요
「조특법」 제106조제1항	국민주택 규모 이하 주택공급·건설용역 면세	○▲	계상	역진성 완화 기능과 주택공급 지원 목적이 병존. 조특법상 특례로 일몰관리 대상인 점에서 본법상 면세와 취급을 달리할 실익

자료: 저자 작성

마. 종합 재분류 결과

(1) 적용 결과의 개요

❑ 현행 조세지출예산서의 구조적 지출 항목은 본 연구의 기준에 따라 기준조세체계를 구성하는 구조적 감면과 정책목적의 조세지출로 구분할 수 있음

- ㅇ 일부 특례는 구조적 요소와 정책적 요소가 함께 존재하는 복합적 성격을 가지므로, 현행 계상 여부에 따라 우선 분류하되 추가 검토 항목(▲)으로 관리할 필요가 있음
- ㅇ 재분류 대상 항목은 소득세 9개, 부가가치세 5개이며, 법인세에서는 별도의 재분류 대상 항목이 확인되지 않았고 검토한 항목은 모두 추가 검토 항목에 해당함
- ㅇ 추가 검토 항목은 소득세 12개, 법인세 5개, 부가가치세 5개로 총 22개임

(2) 선행연구와의 분류 차이

❑ 본 연구의 분류는 직접적인 선행연구인 이상엽·김애진(2025)과 대체로 같은 방향을 보이지만, 일부 항목에서는 분류기준과 판단에 차이가 있음

- ㅇ 의무적 사회보험료 관련 공제(●), 보장성보험료 특별세액공제(○), 자녀세액공제(○) 및 의제매입세액공제(○)는 선행연구와 본 연구의 분류가 일치함
- ㅇ 장기보유특별공제의 경우 이상엽·김애진(2025)은 「소득세법」 제95조 전체를 자본이득과세의 구조적 요소로 보아 기준조세체계에 포함한 반면, 본 연구는 보유기간에 따른 기본공제율(●)과 1세대1주택에 대한 확대분(●▲)을 구분하여 분류함
- ㅇ 미가공식료품 등 필수생활재 면세와 의료·교육용역 면세는 본 연구가 각각 구조적 감면

(●)과 추가 검토가 필요한 구조적 감면(●▲)으로 분류하여 선행연구와 차이가 발생함

- ㅇ 상장주식 소액주주의 양도소득 비과세는 이상엽·김애진(2025)이 정책목적의 조세지출(○)로 분류한 반면, 본 연구는 규범적 과세원칙에서는 과세대상에 포함되지만 행정효율성 측면에서는 비과세를 인정할 여지가 있다고 보아, 현행 미계상 상태를 잠정 유지하고 구조적 감면(●▲)으로 분류함
- ㅇ 경로우대자·장애인 추가공제는 선행연구와 분류결과가 일치하지만, 담세력 조정요소로 볼 여지도 있으므로 추가 검토 항목(○▲)으로 표시함

❑ 선행연구와 분류에 차이가 있는 항목은 대체로 구조적 요소와 정책적 요소를 함께 가지는 항목에 해당함

- ㅇ 이는 분류의 정확성을 높이는 것뿐만 아니라, 판단이 어려운 항목을 수용할 수 있는 분류범주를 마련하고 그 판단근거를 공개하는 절차를 제도화하는 것이 보다 근본적인 과제임을 시사함

(3) 추가 검토항목의 잠정 분류 결과

(가) 추가 검토항목의 잠정 분류 결과

❑ 추가 검토항목은 현행 조세지출예산서의 계상 여부에 따라 다음과 같이 구분함

❑ 구조적 감면(●▲)으로 잠정 분류한 다음 항목은 현행 조세지출예산서의 관리대상에 포함되어 있지 않아 감면액이 추계·공시되지 않고 있음

- ㅇ 소득세: 1세대1주택 장기보유특별공제 확대분, 1세대1주택·조합원입주권 양도소득 비과세, 1주택자 주택임대소득 비과세, 상장주식·코넥스 양도소득 비과세, 금융소득 종합과세 기준금액, 주택임대소득 분리과세, 복권 당첨금 분리과세, 사적연금 수령단계의 저율 분리과세
- ㅇ 법인세: 대손충당금 중 대손실적률을 초과하여 인정되는 부분, 적격합병·분할 과세특례, 국고보조금 손금산입, 감가상각 선택권 행사분
- ㅇ 부가가치세: 의료·교육용역 면세, 그 밖의 외화 획득 거래에 대한 영세율, 간이과세 적용범위 및 납부의무 면제
- ㅇ 이 가운데 1세대1주택 양도소득 비과세, 상장주식 소액주주 양도소득 비과세 및 의료·교육용역 면세는 감면 규모가 상당할 것으로 예상되므로 재검토에 앞서 세수효과를 우선적으로 추계할 필요가 있음

❑ 정책목적의 조세지출(◯▲)로 잠정 분류한 항목 가운데 현행 조세지출예산서에서 감면액이 확인되는 항목은 다음과 같음

○ 경로우대자 추가공제 6,951억 원, 장애인 추가공제 5,006억 원, 부녀자 추가공제 1,006억 원, 한부모 추가공제 140억 원(이상 구조적 지출), 의료비 특별세액공제 1조 6,762억 원(잠재적 관리대상) 및 특수용담배 면세 13억 원(저가담배 면세와 합산 계상된 금액)임

○ 특례기부금 손금산입은 법인기부금 항목에서 분리하여 추계할 필요가 있으며, 작물재배업·어로소득 비과세, 임목 벌채 양도소득 비과세 및 국민주택 규모 이하 주택공급·건설용역 면세는 감면액의 추계가 곤란함

○ 이에 따라 감면액이 확인되는 항목을 기준으로 한 소계는 약 3.0조 원임

(나) 정합성 과제

❑ 경제적 실질이나 기능이 유사한 항목이 현행 조세지출예산서의 계상 여부에 따라 서로 다르게 분류·관리되는 경우가 있으므로, 재검토 과정에서 유사한 기능을 가진 항목 간 분류의 정합성을 우선적으로 확보할 필요가 있음

○ 1세대1주택 양도소득 비과세와 상장주식 소액주주 양도소득 비과세는 모두 실현된 자본이득에 대한 비과세로서 추가 검토 항목(●▲)에 해당하므로, 과세행정의 효율성을 이유로 비과세를 인정하는 범위가 기준조세체계에서 인정할 수 있는 수준인지 동일한 기준에 따라 재검토할 필요가 있음

○ 소득세의 의료비 특별세액공제(◯▲)와 부가가치세의 의료·교육용역 면세(●▲)는 대상 영역이 유사하지만 분류가 다르므로, 각각 담세력 조정의 범위를 초과하는지 여부와 공적기능 수행이라는 서로 다른 판단근거를 명확히 제시할 필요가 있음

(4) 분류 변경의 재정적 효과

❑ 본 절의 재분류를 적용할 경우 국세감면액의 규모와 구성이 달라지므로, 조세지출예산서에 반영하기에 앞서 재정적 효과와 제도적 영향을 함께 정리할 필요가 있음

○ 국세감면액의 감소요인으로는 환급형 조세지출(◎)로 분류한 근로장려금과 자녀장려금 약 5.4조 원이 국세감면액에서 제외되며, 의무적 사회보험료 관련 공제도 구조적 감면으로 재분류됨

○ 국세감면액의 증가요인으로는 현행 조세지출예산서에 계상되지 않은 항목 가운데 정책목

적의 조세지출로 재분류되는 항목이 새로 포함됨

- 다만 대부분의 항목은 감면액이 추계되지 않아 증가 규모를 현재로서는 확정하기 어려움

○ 「국가재정법」 제88조 및 같은 법 시행령 제41조에 따른 국세감면율 법정한도는 직전 3년간 국세감면율의 평균에 1천분의 5를 더한 비율로 산정되므로, 분류 변경에 따른 시계열의 단절은 법정한도 산정에도 영향을 미침

○ 따라서 분류 변경을 조세지출예산서에 반영할 경우 최소 5개 연도에 대해 동일한 분류기준을 소급 적용하여 국세감면액과 국세감면율을 재산정하거나, 별도의 경과규정을 마련하는 방안을 검토할 필요가 있음

(5) 단계적 적용방안

❑ 재분류의 범위가 넓은 만큼 일시에 적용하기보다 단계적으로 반영하는 방안을 검토할 수 있음

○ 1단계에서는 재분류 결과를 현행 조세지출예산서의 부록에 별도로 제시하여 현행 분류와 비교할 수 있도록 공시함

○ 2단계에서는 관련 조문과의 대조가 완료되고 세수효과의 추계기준이 마련된 항목부터 조세지출예산서 본표에 반영함

○ 3단계에서는 추가 검토 항목(▲)에 대한 판단이 정리되고 음(-)의 조세지출 등 선결과제에 대한 기준이 확정된 이후 재분류 결과를 전면적으로 적용함

바. 「2026년도 조세지출예산서」와의 비교

(1) 현행 분류체계와 정부의 개선방안

(가) 조세지출의 정의와 범위

❑ 「2026년도 조세지출예산서」는 조세지출을 「조세특례제한법」 제142조의2에 따른 조세특례에 따른 재정지원으로 정의하고 있음

○ 또한 OECD(1996)를 인용하여 기준조세체계에서 벗어난 조세특례를 조세지출로 설명하고 있음

○ 기준조세체계의 예시로 ① 개별세법상 과세기본구조, ② 과세기본구조의 보정항목, ③ 공적지출의 세 가지를 제시하고 있으나, 예시적인 설명에 그치고 있으며 세목별 기준조세체계의 구성요소와 구체적인 판단절차는 제시하지 않고 있음

❑ 조세지출 보고제도와 관련된 근거 규정은 여러 법률에 나누어 규정되어 있으므로 각각의 근거를 구분하여 볼 필요가 있음

○ 조세지출예산서의 작성 근거는 「조세특례제한법」 제142조의2이며, 2025년 10월 1일 개정에 따라 작성 주체가 재정경제부장관으로 변경됨

○ 조세지출예산서를 예산안의 첨부서류로 국회에 제출하는 근거는 「국가재정법」 제34조임

○ 국세감면율의 법정한도는 「국가재정법」 제88조에 규정되어 있으며, 그 산정방식인 직전 3년간 국세감면율 평균에 1천분의 5를 더한 비율은 같은 법 시행령 제41조에서 정하고 있음

○ 조세특례 및 그 제한에 관한 기본계획은 「조세특례제한법」 제142조제1항에 근거하며, 실무상 「조세지출 기본계획」으로 지칭되고 있음

❑ 「2018년도 조세지출예산서」부터 조세지출의 특성 보유 정도에 따라 적극적 관리대상, 잠재적 관리대상 및 구조적 지출의 세 유형으로 구분하여 관리하고 있음

○ 2026년 전망 기준 구조적 지출은 18.9조 원으로 전체의 23.5%, 잠재적 관리대상은 22.9조 원으로 28.4%, 적극적 관리대상은 38.5조 원으로 47.8%를 차지함

○ 이와 별도로 경과규정에 따른 감면액 0.2조 원이 전체의 0.3%로 구분하여 계상되어 있음

(나) 정부의 분류 개선방안

❑ 「2026년도 조세지출예산서」는 <참고> 「조세지출 분류 개선 방안」에서 조세지출을 ① 기준조세체계, ② 구조적 감면, ③ 조세지출의 3단계로 구분하는 방안을 제시함

○ 기준조세체계는 조세지출예산서에 포함하지 않고, 구조적 감면은 세부내역을 공개하되 국세감면액에서는 제외하며, 조세지출은 국세감면액에 포함하는 방식임

○ 구조적 감면으로 제시된 항목은 사용자부담 사회보험료 비과세(「소득세법」 제12조제3호너목), 연금보험료공제(같은 법 제51조의3), 보험료 특별소득공제 및 특별세액공제(같은 법 제52조제1항·제59조의4제1항)의 3개 항목이며, 2026년 전망 기준 감면액은 16.1조 원임

○ 이러한 분류를 적용할 경우 2026년 조세지출은 현행 80.5조 원에서 64.4조 원으로 감소하고, 국세감면율은 16.1%에서 13.3%로 2.8%p 하락함

○ 국세감면율은 다음과 같이 산정함

- 국세감면율 = 국세감면액 ÷ (국세수입총액 + 국세감면액) × 100

(2) 분류체계상의 구조적 차이

(가) 기준조세체계의 명시 여부

❑ 정부는 기준조세체계의 개념과 예시를 제시하는 데 그친 반면, 본 연구는 제4절에서 세목별 기준조세체계를 조문 단위로 구체화하고 제3절에서 3단계 분류절차를 제시함

○ 정부안에서는 구조적 감면으로 분류한 3개 항목의 선정 근거와 그 밖의 항목을 제외한 근거가 제시되지 않아, 분류기준이 일관되게 적용되었는지를 외부에서 검증하기 어려움

(나) 판단기준의 차이

❑ 정부는 특정성·대체가능성·폐지가능성의 3개 요건을 적용하는 반면, 본 연구는 7개 기능유형에 해당하는지와 해당 기능을 수행하는 데 필요한 범위인지를 기준으로 판단함

○ 정부 기준의 폐지가능성은 제도의 기능 자체보다 폐지의 행정적·정치적 실현가능성에 관한 요건임

- 이에 따라 정책목적의 조세지출이라도 폐지가 어렵다는 이유로 구조적 지출로 분류될 가능성이 있음

○ 대체가능성 역시 직접재정지출로 대체할 수 있는지를 판단하는 요건이므로, 라항의 여객운송용역 면세와 같이 본 연구의 기능유형에는 해당하지만 직접재정지출로 대체할 수 있는 항목에서는 두 기준에 따른 분류결과가 달라질 수 있음

○ 반면 본 연구의 기능유형 기준은 조세제도가 수행하여야 할 기능을 판단의 출발점으로 삼으므로, 의무적 부담을 반영하는 규정과 자발적 선택에 따른 지원을 구분하는 데 보다 적합함

(다) 「구조적」 범주의 이원화

❑ 「2026년도 조세지출예산서」에는 관리대상 유형별 분류에 따른 구조적 지출 8개 항목(18.9조 원)과 분류 개선방안에 따른 구조적 감면 3개 항목(16.1조 원)이 각각 제시되어 있음

○ 두 범주의 차이는 경로우대자·장애인·부녀자·한부모 추가공제 및 자녀세액공제의 5개 항목(2.8조 원)에서 발생하나, 이러한 차이가 발생하는 판단근거는 제시되어 있지 않음

○ 두 분류의 관계와 각 범주의 적용기준이 명확하지 않을 경우 이용자의 혼란을 초래할 수 있으므로, 두 범주의 관계와 적용기준을 체계적으로 정리할 필요가 있음

(라) 기준조세체계 하위 범주의 미구분

❑ 정부의 개선방안은 구조적 감면을 기준조세체계에 해당하나 조세지출예산서에 포함하는 항목으로 규정하여 구조적 감면이 기준조세체계에 속한다는 위계는 제시하고 있음(대한민국정부, 2025)

- ㅇ 그러나 기준조세체계 안에서 과세기본구조와 구조적 감면을 어떻게 구분하는지, 어떠한 기능을 근거로 특정 항목을 구조적 감면으로 인정하는지에 관한 기준은 제시하지 않고 있음
- ㅇ 따라서 기준조세체계를 상위 범주로 설정하고, 그 하위에 과세기본구조와 구조적 감면을 두되 구조적 감면의 인정 기준을 기능유형에 따라 명시하는 방식으로 분류체계를 정비할 필요가 있음
- ㅇ 이는 단순한 표기상의 문제가 아니라, 구조적 감면이 기준조세체계에 포함된다는 점이 명확해야 이를 국세감면액에서 제외하는 논리적 근거도 확보할 수 있기 때문임

(마) 추가 검토 표시 수단의 부재

❑ 정부의 개선방안은 복합적 성격을 가진 특례를 어느 하나의 범주로 분류하도록 하고 있으나, 해당 분류가 추가적인 검토를 필요로 하는 잠정적 판단임을 표시하는 수단은 두고 있지 않음

- ㅇ 본 연구에서 제안한 추가 검토 항목(▲)은 캐나다의 참고항목(memorandum items)에 대응하는 장치로서, 추가적인 판단이 필요한 항목을 별도로 식별함으로써 3단계 분류체계를 보완하는 기능을 함
- ㅇ 본 절의 재검토 결과 22개 항목이 추가 검토 항목에 해당하는 것으로 나타났으므로, 이러한 표시수단이 없을 경우 추가 검토가 필요한 항목도 최종적으로 분류가 확정된 항목과 동일하게 공시되는 문제가 발생할 수 있음

(바) 환급형 세액공제의 처리

❑ 현행 조세지출예산서는 근로장려금과 자녀장려금을 조세지출로 계상하고 있으나, 산출세액을 초과하여 지급되는 부분은 현금급여에 해당하므로 기준조세체계의 범위에 포함되지 않음(한국개발연구원, 2025)

- ㅇ 2026년 전망 기준 합계 5.4조원으로 같은 해 국세감면액의 6.7%에 해당하며, 이를 세출예

산으로 이관할 경우 국세감면액은 정부의 분류 개선방안에 따른 64.4조 원에서 약 59조 원 수준으로 감소함

(사) 차이의 실질적 함의

❑ 한국개발연구원(2025)은 이러한 분류체계상의 문제가 단순한 통계상의 오차에 그치지 않고 재정관리와 정책평가 전반에 영향을 미치는 것으로 분석함

- ㅇ 첫째, 기준조세체계에 해당하는 항목이 조세지출로 계상될 경우 조세지출 규모가 과대 추계되고 조세지출예산서의 신뢰성이 저하될 수 있음
- ㅇ 둘째, 분류기준이 일관되게 적용되지 않을 경우 연도별·세목별 재정통계의 비교가능성이 저하될 수 있음

(3) 항목별 비교와 국세감면율에 대한 함의

(가) 예산서 미포함 항목의 존재

❑ 연구에서 정책목적의 조세지출 또는 추가 검토 항목으로 분류한 항목 가운데 상당수는 현행 조세지출예산서의 관리대상에 포함되어 있지 않아 세수감소 규모가 파악되지 않고 있음

- ㅇ 근로소득세액공제(「소득세법」 제59조), 출산·보육수당 비과세(같은 법 제12조제3호머목), 전자계산서 발급·전송에 대한 세액공제(같은 법 제56조의3), 표준세액공제(같은 법 제59조의4제9항), 1세대1주택 양도소득 비과세(같은 법 제89조제1항제3호), 1세대1주택 장기보유특별공제 확대분(같은 법 제95조제2항 단서의 표 2), 상장주식 소액주주 양도소득 비과세(같은 법 제94조제1항제3호가목), 사적연금 수령단계의 저율 분리과세(같은 법 제14조제3항제9호) 등이 이에 해당함
- ㅇ 특히 근로소득세액공제, 1세대1주택 양도소득 비과세 및 상장주식 소액주주 양도소득 비과세는 세수효과가 상당할 것으로 예상됨에도 현행 관리대상에서 제외되어 있어, 관리대상 범위의 불완전성을 보여주는 대표적인 사례임
- ㅇ 따라서 영국과 같이 조세감면 항목을 전수 목록화하고, 감면액의 추계가 곤란한 항목도 그 사유와 함께 공시하는 방식으로 관리대상의 완전성을 우선 확보할 필요가 있음

(나) 중과세와 한시배제의 분류

❑ 중과세는 현행 조세지출예산서의 작성대상에 포함되지 않으며, 이는 음(-)의 조세지출을 최

소화하도록 한 IMF/OECD(2020)의 권고와 부합함

- ㅇ 부동산 등에 적용되는 중과세율은 기준조세체계에 포함되므로 그 자체는 조세지출로 보지 않음
- ㅇ 다만 중과세율이 기준조세체계에 포함되는 경우 이를 한시적으로 적용하지 않는 것은 기준조세체계로부터의 이탈에 해당하므로, 이에 따른 세수효과는 정책목적의 조세지출로 구분하여 공시할 필요가 있음
- ㅇ 현재 중과세율의 한시적 배제에 따른 세수효과는 조세지출예산서에 별도로 계상되지 않고 있음
- ㅇ 한편 호주는 음(-)의 조세지출을 별도 항목으로 측정하고 있으며, IMF/OECD(2020)의 칠레 평가에서도 이를 명시적으로 구분하고 있음. 이는 음(-)의 조세지출에 대한 국제기구의 권고와 개별 국가의 실제 운영방식에 차이가 있을 수 있음을 보여줌
- ㅇ 이에 대해서는 국제사례를 함께 제시하되, 음(-)의 조세지출을 측정하지 않음으로써 발생하는 비대칭과 참고항목으로 관리하는 방안은 앞서 검토한 기준에 따를 필요가 있음

(다) 산정의 전제

❑ 본 연구의 분류를 「2026년도 조세지출예산서」의 추계치에 적용하여 국세감면액과 국세감면율의 변화를 개략적으로 산정함

- ㅇ 보장성보험료 특별세액공제는 건강보험료 등 특별소득공제와 단일 항목으로 공시되어 있어 조세지출예산서만으로는 분리하여 추계하기 어려움
- ㅇ 이에 이상엽·김애진(2025)이 「국세통계연보」의 근로소득 연말정산 신고현황을 활용하여 추정한 결과를 적용하며, 2026년 전망 기준 약 1.5조 원 내외로 추정함
- ㅇ 현행 미계상 항목 가운데 본 절에서 정책목적의 조세지출(◯)로 분류한 항목은 감면액이 추계되지 않았으므로 이번 산정에는 반영하지 않음
- ㅇ 따라서 아래의 산정결과는 현행 조세지출예산서에 이미 계상된 항목의 재분류 효과만을 반영한 것으로, 미계상 항목의 신규 산입분을 포함하지 않은 하한 수준에 해당함

(라) 산정 결과

❑ 위의 전제에 따라 「2026년도 조세지출예산서」의 2026년 전망치에 본 절의 재분류 결과를 적용하여 국세감면액과 국세감면율의 변화를 산정하면 다음과 같음

- ㅇ 현행 기준의 국세감면액은 80.5조 원이며 국세감면율은 16.1%임. 정부의 분류 개선방안에 따라 구조적 감면 3개 항목 16.1조 원을 제외하면 국세감면액은 64.4조 원, 국세감면율은

13.3%로 감소함

- ㅇ 여기에 본 절의 재분류 결과를 적용하면, 환급형(◎)으로 분류한 근로장려금과 자녀장려금 5.4조 원이 세출로 이관되어 국세감면액에서 제외되는 반면, 보장성보험료 특별세액공제 약 1.5조 원(이상엽·김애진, 2025의 추정치)은 정책목적의 조세지출로 다시 포함됨
- ㅇ 이에 따라 국세감면액은 약 60.5조 원, 국세감면율은 약 12.6% 수준으로 산정됨
- ㅇ 위의 산정 결과는 현행 조세지출예산서에 계상되지 않은 항목의 신규 반영분을 포함하지 않은 하한 수준이며, 추가 검토 항목(○▲)의 재검토 결과에 따라 달라질 수 있음

(마) 산정 결과의 해석

❑ 기준조세체계의 적용범위와 환급형 세액공제의 처리방식에 따라 국세감면율이 상당한 폭으로 달라질 수 있으므로, 분류기준의 설정은 재정통계에 큰 영향을 미침

- ㅇ 이상엽·김애진(2025)은 2024년 실적을 기준으로 주요 구조적 감면 항목을 제외할 경우 국세감면율이 16.1%에서 약 13.6%로 하락할 것으로 추정함
- ㅇ 본 연구의 산정 결과와 선행연구의 추정치 간 차이는 주로 환급형 세액공제의 세출 이관(약 5.4조 원)에 기인하며, 선행연구가 필수생활재 및 의료·교육용역 면세를 정책목적의 조세지출로 보아 산입한 데 반해 본 연구는 이를 구조적 감면으로 보아 산입하지 않은 점도 차이 요인에 해당함
  - 반면 보장성보험료 특별세액공제를 정책목적의 조세지출로 다시 포함한 부분은 국세감면액을 증가시키는 방향으로 작용함
- ㅇ 이러한 결과는 분류기준의 경계를 어떻게 설정하는지에 따라 국세감면율이 상당한 폭으로 달라질 수 있음을 보여주며, 산정 결과와 함께 그 판단근거를 명확히 제시하는 것이 중요함을 시사함

(바) 과소추계 방지장치

❑ 기준조세체계의 도입이 단순히 국세감면율을 낮추기 위한 수단으로 이해되지 않도록 다음과 같은 세 가지 장치를 마련할 필요가 있음

- ㅇ 첫째, 추가 검토항목은 ○▲(현행 계상 유지·추가 검토)와 ●▲(현행 미계상 유지·추가 검토)로 구분하고, 각 항목의 세수효과를 별도 소계로 공시함
- ㅇ 둘째, 재검토 결과에 따라 국세감면율이 증가하거나 감소할 수 있으므로 그 변동 가능성을 함께 제시함

- ○▲(현행 계상 유지·추가 검토)로 잠정 분류된 항목은 금액이 확인된 항목을 기준으로 약 3.0조 원이며, 추계가 곤란한 항목은 포함되지 않음. 이들 항목은 재검토 결과에 따라 국세감면액에서 제외될 수 있는 반면, ●▲(현행 미계상 유지·추가 검토) 항목은 재검토 결과에 따라 국세감면액에 새로 포함될 수 있으므로 증가와 감소 가능성을 모두 제시할 필요가 있음
- 다만 ●▲ 항목의 상당수는 현행 조세지출예산서에 계상되지 않아 세수효과가 추계되지 않았으므로 국세감면액의 증가 가능 규모는 현재로서는 산정하기 어려움. 이에 1세대1주택 양도소득 비과세, 상장주식 소액주주 양도소득 비과세 및 의료·교육용역 면세의 세수효과 추계를 우선적으로 추진할 필요가 있음

○ 셋째, 추가 검토 항목은 표시 후 일정 기간(예: 3년) 이내에 분류를 재확정하고, 유사한 기능을 가진 항목이 현행 계상 여부에 따라 다르게 분류된 경우에는 우선적으로 재검토할 필요가 있음

(사) 법정한도와의 관계

❑ 국세감면율 법정한도는 직전 3년간 국세감면율의 평균에 0.5%p를 더하여 산정하므로, 분류기준을 변경할 경우 국세감면율의 하락에 따라 법정한도도 점차 낮아지는 구조임

○ 법적 근거는 「국가재정법」 제88조 및 같은 법 시행령 제41조이며, 시행령은 법정한도를 직전 3년간 국세감면율의 합을 3으로 나눈 비율에 1천분의 5를 더한 비율로 규정하고 있음

○ 다만 법정한도가 직전 3년간 국세감면율의 평균을 기준으로 산정되므로, 분류기준 변경의 효과가 국세감면율에는 즉시 반영되는 반면 법정한도에는 3년에 걸쳐 반영되는 시차가 발생함

○ 이에 따라 이행 첫해에는 새로운 분류기준에 따른 국세감면율이 크게 낮아지는 반면, 법정한도는 종전 기준에 따른 직전 3년간의 국세감면율을 기초로 산정되어 법정한도와 실제 국세감면율의 차이가 일시적으로 확대될 수 있음. 이후 새로운 분류기준에 따른 국세감면율이 법정한도 산정에 순차적으로 반영되면서 그 차이는 다시 축소됨

○ 이러한 시차는 이행기간 중 조세지출 총량관리의 유인에 영향을 미칠 수 있으므로, 경과규정을 통해 분류기준 변경에 따른 법정한도 산정방식을 별도로 정할 필요가 있음

❑ 한국개발연구원(2025)은 현행 법정한도 산정방식이 이론적·실무적·국제적 측면에서 한계를 가진 것으로 분석함

○ 불확실성이 없는 경우에도 현행 산정방식은 10년간 약 2.5%p의 국세감면율 상승을 허용할 수 있어 총량을 안정적으로 관리하기 어렵고, 반대로 불확실성이 큰 경우에는 법정한도를

준수하기 위해 국세감면율을 지속적으로 낮추어야 하는 문제가 발생하는 것으로 분석함

- ㅇ 또한 OECD 회원국 자료에 우리나라의 법정한도 산정방식을 적용한 결과 대부분의 국가에서 주기적으로 한도를 초과하는 것으로 나타나, 국제적으로도 지속적인 준수가 쉽지 않은 기준으로 분석함
- ㅇ 이에 대한 대안으로 추세요인, 확률적 변동성 및 정책대응 효과를 함께 고려한 고정 한도를 설정하거나, 직전 3개 연도와 해당 연도 및 다음 연도의 전망치를 포함한 5년 평균을 기준으로 법정한도를 산정하는 방안이 제시됨(한국개발연구원, 2025)

❑ 기준조세체계의 도입과 법정한도 산정방식의 개선은 함께 추진할 필요가 있음

- ㅇ 기준조세체계의 도입은 국세감면율 산정에 포함되는 조세지출의 범위를 정비하는 것이고, 법정한도 산정방식의 개선은 국세감면율을 관리하기 위한 기준을 정비하는 것이라는 점에서 두 과제는 서로 연계되어 있음
- ㅇ 특히 이행기간에는 종전 기준과 새로운 기준에 따른 수치가 함께 사용되어 법정한도 산정의 일관성이 저하될 수 있으므로, 분류기준 변경에 따른 경과규정을 마련할 필요가 있음

(4) 소결

❑ 「2026년도 조세지출예산서」가 기준조세체계, 구조적 감면, 조세지출의 3단계 분류를 제시한 것은 본 연구의 문제의식과 방향을 같이한다는 점에서 진전된 조치로 볼 수 있음

- ㅇ 다만 기준조세체계의 명확한 정의와 분류원칙이 마련되지 않은 상태에서 도입된 것이므로, 어떤 항목을 구조적 감면으로 분류할 것인지에 대한 객관적 기준이 부족하다는 종전의 문제가 반복될 가능성이 있음(이상엽·김애진, 2025)

❑ 정부의 분류 개선방안은 다음과 같은 점에서 보완이 필요함

- ㅇ 첫째, 세목별 기준조세체계의 구성요소와 구체적인 판단절차가 제시되지 않음
- ㅇ 둘째, 구조적 감면의 범위를 3개 항목으로 한정한 근거가 명확하지 않음
- ㅇ 셋째, 구조적 감면이 기준조세체계에 속한다는 위계는 제시하였으나 기준조세체계 내에서 과세기본구조와 구조적 감면을 구분하는 기준이 제시되지 않음
- ㅇ 넷째, 기존의 관리대상 유형별 분류와 새롭게 제시한 분류체계 간의 관계가 정리되지 않음
- ㅇ 다섯째, 구조적 요소와 정책적 요소를 함께 가지는 특례를 추가 검토할 수 있는 별도의 표시수단이 마련되어 있지 않음

❑ 이러한 사항은 대부분 기준조세체계가 명시적으로 마련되어 있지 않은 데서 비롯되므로, 특정 항목을 구조적 감면으로 지정하는 방식보다는 과세기본구조와 구조적 감면을 포함하는 세목별 기준조세체계를 먼저 명시적으로 설정하고, 개별 규정이 이에 해당하는지를 판단하는 방식으로 접근할 필요가 있음

- ㅇ 이 경우 구조적 감면은 기준조세체계의 구성요소로서 조세지출예산서에 계상하지 않되 그 범위와 판단기준을 기준조세체계에 명시하고, 구조적 요소와 정책적 요소를 함께 가지는 규정은 추가 검토 항목으로 표시하여 일정 기간 내에 재검토하는 방식으로 운영할 수 있음
- ㅇ 본 연구의 기준조세체계(안)는 이러한 논의를 위한 하나의 설정방안임
- ㅇ 예컨대 정부안이 하나의 항목으로 묶은 의무적 사회보험료 공제와 보장성보험료 세액공제는 기준조세체계에 비추어 보면 구조적 감면과 정책목적의 조세지출로 각각 달리 분류되어야 하며, 이에 대해서는 제4절에서 검토하였음

❑ 또한 분류체계의 개편만으로는 조세지출 총량관리의 실효성을 확보하기 어려우므로, 국세 감면율 법정한도 산정방식의 개선도 함께 추진할 필요가 있음(한국개발연구원, 2025)

제Ⅳ장. 해외사례

1. 국제기구의 조세지출 평가체계

❑ 국제통화기금(IMF), 경제협력개발기구(OECD) 및 세계은행(World Bank)은 조세지출의 평가와 관리에 관한 권고와 실무지침을 제시하고 있으며, 문서의 목적과 성격에 차이가 있음

- ㅇ IMF는 재정국(Fiscal Affairs Department)의 실무지침(Beer et al., 2022)과 재정투명성 편람(IMF, 2018)을, OECD는 회원국 조세지출 종합보고서와 조세정책 연구(OECD, 2010a, 2010b)를, 세계은행은 「조세지출 매뉴얼(Tax Expenditure Manual)」(World Bank, 2024)을 주요 자료로 제시하고 있음
- ㅇ 본 장에서 평가체계의 중심 자료로 활용하는 문서는 OECD(2010b), IMF 재정국의 실무지침인 Beer et al.(2022), World Bank(2024)이며, 문서별로 제시하는 평가의 범위와 구체성에 차이가 있음
  - 특히, World Bank(2024)는 평가기준과 우선순위, 비용편익분석 및 거버넌스를 하나의 매뉴얼에 통합하여 제시하고 있음
- ㅇ 세 기구의 권고는 회원국을 구속하는 규범이 아니라 실무적 조언과 모범관행의 성격을 가지며, 단일한 모범답안을 제시하기보다 국가별 자료 여건과 분석역량에 맞추어 평가체계를 설계하도록 전제함(Beer et al., 2022)

❑ 이하에서는 기구별로 평가대상의 선정과 사전심사, 평가항목과 평가방법, 평가결과의 공개와 환류, 평가·관리의 총괄체계와 재정통제의 네 단계로 나누어 권고를 정리함

가. IMF[2)]

(1) 평가대상의 선정과 사전심사

❑ IMF 재정국의 실무지침은 신규 조세지출에 대한 사전평가(ex ante evaluation)를 사회후생 개선 가능성이 낮은 조세지출의 확산을 억제하는 수단으로 제시함(Beer et al., 2022)

- ㅇ 사전평가에서는 긍정적 외부효과, 납세협력비용과 행정비용의 절감, 분배목적 등 제도 도입의 필요성과 상위 정책목표와의 정합성을 검토함

2) Beer, S., Benedek, D., Erard, B., & Loeprick, J. (2022). *How to evaluate tax expenditures*. IMF Fiscal Affairs Department How to Note No. 22/05. International Monetary Fund.를 바탕으로 정리

○ 제도 도입 단계에서 향후 성과평가에 활용할 지표와 자료 출처를 사전에 설정하고, 사후 평가에서 사전평가의 예측과 실제 성과를 비교함으로써 사후 검증이 가능한 환류체계를 마련할 것을 권고함

○ 심층적인 사전평가가 어려운 경우에는 신규 조세지출을 한시적으로 도입하고, 초기 평가를 거쳐 계속 시행 여부를 결정하는 방안을 대안으로 제시함

❑ 또한 기존 조세지출의 모든 항목을 매년 평가하기보다, 다년도 평가주기를 설정하여 전체 항목을 순차적으로 평가할 것을 제시함

○ 전체 조세지출을 평가주기에 포함하면 유사·중복 제도를 함께 분석할 수 있으며, 평가대상이 선별적·정치적으로 선정된다는 인식의 위험을 줄여 평가과정의 신뢰성을 높일 수 있다고 봄

○ 다만 모든 항목에 대해 심층분석을 실시하기는 어려우므로, 항목의 중요도와 제도의 성격을 고려하여 평가의 심도와 주기를 차등화하는 것이 필요할 수 있다고 봄

- 평가체계는 새롭게 확인된 고위험 항목의 심층평가를 앞당길 수 있도록 탄력적으로 운영할 필요가 있다고 봄

○ 유사하거나 동일한 정책목표를 가진 여러 조세지출을 함께 평가하는 주제별 평가를 통해 정책수단 간 성과를 비교하고, 제도의 정비·통합 가능성을 검토할 것을 제시함

○ 국가 사례로는 입법주기마다 대규모 평가를 실시하고 모든 조세지출을 최소 10년에 한 번 평가하는 독일, 5년 주기를 기본으로 평가의 심도를 차등화하는 아일랜드, 4~7년 주기의 평가를 의무화한 네덜란드를 제시함

(2) 평가항목과 평가방법

❑ IMF 재정국의 실무지침은 평가의 심도와 분석방법에 차이가 있더라도 모든 평가가 공통된 핵심 질문에 답할 수 있도록 구조화된 질문지를 적용할 것을 최소 요건으로 제시함

○ 평가항목은 조세지출이 명시적·묵시적 정책목표를 달성하고 있는지를 판단하는 효과성과, 목표 달성에 수반되는 직접·간접 비용을 검토하는 효율성으로 구성됨

- 효과성은 조세지출이 없었을 경우 예상되는 결과와 비교하여 정성적 또는 정량적으로 판단하도록 함

- 비용에는 세수감소액뿐 아니라 왜곡의 가능성에 따른 비용, 행정비용 및 납세협력 비용을 포함하도록 함

○ 조세지원이 없었더라도 이루어졌을 활동에 지원이 제공되는 중복지원(redundancy) 가능성과 특정 부문의 활동 증가가 다른 부문의 활동 감소로 상쇄되는 대체효과(displacement effects)를 함께 검토하도록 함

○ 표준 평가질문에는 수평적·수직적 형평성에 미치는 영향, 의도하지 않은 부작용 및 환급형 세액공제나 직접지출 방식으로의 전환 등 제도개선 가능성이 포함됨

○ 평가 설계 단계에서 조세지출이 수혜자의 행동 변화를 거쳐 정책성과로 이어지는 인과경로를 구체화하기 위해 변화이론(theory of change) 또는 논리모형을 작성할 것을 권고함

❑ 평가방법은 자료 여건과 평가의 심도에 따라 기초지표부터 구조모형까지 차등적으로 선택하도록 하며, 모든 조세지출에 공통으로 적용할 수 있는 단일한 분석방법은 없다고 봄

○ 기본적으로 세수감소액, 수혜자 수, 기업의 세부담 변화 및 소득분배에 미치는 영향 등의 기초지표를 구축하고 정기적으로 갱신하도록 함

○ 계량분석 방법으로는 이중차분, 회귀불연속 및 매칭 등 준실험적 방법과 단절적 시계열 분석을 제시함

- 분배효과 분석과 사전추계에는 미시모의실험을, 경제적 파급효과 분석에는 연산가능일반균형(CGE) 모형 등 구조모형을 활용할 수 있다고 봄

○ 세목별 대표적인 분석방법으로는 부가가치세 조세지출에 대한 가계지출조사와 미시모의실험, 개인소득세 조세지출에 대한 행정자료 기반 계량분석, 법인세 조세유인에 대한 실효세율 지표와 기업자료 분석을 제시함

○ 조세지출은 사회적 편익이 사회적 비용을 초과하고 조세수단이 직접지출 등 다른 정책수단보다 적절한 경우에 정당화될 수 있다고 보며, 비용 산정 시 세수감소액과 함께 공공자금 조달의 한계비용을 반영하도록 함

❑ 사후평가는 입법연혁과 사전평가 검토, 이해관계자 면담, 문헌검토, 평가계획 수립, 자료확보, 평가 수행, 보고서 작성 및 결과 공표의 8단계로 실시하도록 함

○ 평가보고서에는 제도의 유지 여부와 설계 변경에 관한 권고, 권고의 근거와 근거의 강도에 대한 판단을 포함하고, 향후 평가를 위한 자료와 분석방법의 개선과제도 함께 제시하도록 함

(3) 평가결과의 공개와 환류

❑ IMF 재정국의 실무지침은 조세지출 비용보고서를 공개하고, 평가보고서와 외부에 위탁한 연구결과를 체계적으로 공개하여 평가결과의 환류와 공론화를 촉진할 것을 제시함

- ㅇ 외부 전문가에게 위탁한 평가보고서를 수정하지 않고 공개하는 것은 평가의 신뢰성을 높이는 데 기여하며, 평가결과에 대한 이견이 있는 경우 평가보고서와 함께 별도의 의견서를 공개하는 방식을 제시함
  - 독일은 외부 전문가가 작성한 평가보고서를 요약 평가보고서와 별도로 공개하는 사례에 해당함
- ㅇ 일부 국가는 조세지출의 투명성을 높이기 위해 수혜자 정보를 공개하며, 포르투갈은 1,000유로를 초과하는 법인세 감면의 수혜자를 매년 공개함
- ㅇ 익명처리된 행정자료의 공개는 조세지출에 대한 독립적인 외부연구를 가능하게 하며, 전자신고의 확산으로 자료의 수집과 공개에 필요한 비용도 낮아질 수 있다고 봄

❑ 평가자료는 행정자료를 기본으로 활용하되, 필요한 경우 수혜자 설문조사 등으로 보완하고, 기관 간 자료 제공의 기준과 절차를 마련하도록 하며, 비밀보호를 위한 법적 장치가 필요할 수 있다고 봄

- ㅇ 사전평가 단계에서 향후 사후평가에 필요한 정보와 자료를 구체화하고, 필요한 정보가 확보되지 않는 경우에는 제도 도입 시 수혜자에게 관련 자료의 제출의무를 부과하는 방안을 검토하도록 함

❑ 사전평가와 사후평가의 연계, 구조화된 질문지의 적용 및 평가보고서의 공개는 개별 평가의 충실성과 신뢰성을 점검하는 장치로 볼 수 있음

- ㅇ 사후평가에서 사전평가의 예측과 실제 성과를 비교하도록 한 것은 사전평가의 타당성과 객관성을 사후적으로 확인하는 절차에 해당함
- ㅇ 평가의 깊이와 분석방법이 다르더라도 모든 평가가 공통된 핵심 질문에 답하도록 구조화된 질문지를 적용하면 평가 간 비교 가능성을 높이고, 개별 평가가 주요 평가항목을 충실히 검토하였는지 점검할 수 있음
- ㅇ 외부 전문가에게 위탁한 평가보고서를 수정하지 않고 공개하고, 평가결과에 이견이 있는 경우 별도의 의견서를 공개하도록 한 것도 외부의 검토와 검증을 가능하게 한다는 점에서 같은 성격의 장치로 볼 수 있음

(4) 평가·관리의 총괄체계와 재정통제

❑ IMF 재정국의 실무지침에서는 조세지출 평가를 재무부, 특히 재무부 내 조세정책 담당부서가 총괄하는 것이 바람직하다고 제시함

- ㅇ 소관부처는 담당 조세지출의 편익을 과대평가할 유인이 있으므로, 평가의 균형성과 객관성을 확보하기 위해 재무부가 평가과정을 감독하거나 긴밀히 관여할 필요가 있음을 지적함
- ㅇ 재정위원회(fiscal council) 등 독립재정기구가 평가를 주도하여 평가방법의 일관성을 확보하는 방안도 대안으로 제시함
- ㅇ 외부 전문기관과의 협력은 평가의 전문성과 독립성을 높일 수 있으나, 평가의 일관성을 유지하고 정부 내부에 평가역량을 지속적으로 강화하는 데에는 한계가 있음을 지적함
  - 외부 전문기관과의 협력 사례로 독일, 네덜란드 및 영국을 제시함
- ㅇ 동일한 정책목표를 지향하는 직접지출과 조세지출은 평가전략에 공통점이 많으므로, 공공기관 간에 평가역량과 자료수집 체계를 공유할 여지가 있음을 제시함

❑ 조세지출은 직접지출과 유사한 재정효과를 가질 수 있으므로, 직접지출과 동일한 엄밀성으로 평가·관리할 필요가 있음을 제시함

- ㅇ 평가항목에 직접지출 사업이나 다른 조세수단을 통해 혜택을 보다 효과적·효율적으로 제공할 수 있는지를 포함하여, 정책수단 간 대체 가능성을 지속적으로 검토하도록 함
- ㅇ 심층적인 사전평가가 어려운 신규 조세지출은 한시적으로 도입하고, 초기 평가를 거쳐 계속 시행 여부를 결정하도록 함으로써 일몰과 평가를 연계한 통제방식을 제시함
- ㅇ 평가결과는 세수중립을 전제로 한 과세기반 확대와 세율 인하 등 향후 세제개편에 반영될 수 있는 환류체계를 형성한다고 설명함

❑ 다만 해당 실무지침에서는 조세지출 전체에 대한 총량한도나 개별 항목별 한도를 설정하도록 명시적으로 제시한 내용은 확인되지 않음

- ㅇ IMF 재정국 실무지침의 접근은 사전적인 지출한도를 설정하기보다 사전심사, 주기적 평가, 정보공개 및 직접지출과의 비교를 통해 조세지출을 관리하는 데 중점을 두는 것으로 볼 수 있음

나. OECD[3)]

(1) 평가대상의 선정과 사전심사

❑ OECD는 효과성이 낮거나 비용효율성이 떨어지는 조세지출을 정비하는 것이 과세기반 확대에 기여할 수 있다고 지적함(OECD, 2010a)

○ 과세기반을 확대하고 세율을 낮추는 개혁은 근로·투자·소비 결정에 대한 조세의 왜곡을 줄일 수 있으며, 조세지출 평가는 정비가 필요한 항목을 식별하는 수단으로 활용될 수 있음(OECD, 2010a)

○ 신규 조세지출도 직접지출과 마찬가지로 정부개입의 필요성, 정책목표 및 대안수단을 사전에 검토하고, 시행 이후에는 모니터링과 평가를 통해 제도개선에 환류하는 체계를 제시함(OECD, 2010a; OECD, 2010b)

- 재정사업에는 사전·사후 평가가 일반적으로 요구되는 반면, 조세감면에는 이러한 절차가 충분히 적용되지 않는 점이 정치적으로 조세감면을 선호하게 하는 배경이 될 수 있다고 지적함(OECD, 2010a)

○ OECD는 각국의 프로그램 평가지침을 종합하여 사전평가를 정부개입의 필요성 검토, 정책목표 설정 및 대안수단과의 비교·평가의 3단계로 구성하는 틀을 제시하고, 정부개입의 필요성 검토→목표 설정→대안 평가→집행→모니터링→사후평가→환류로 이어지는 순환적 평가체계를 함께 제시함(OECD, 2010a)

❑ 다만 현재 검토한 OECD 자료에서는 IMF나 세계은행과 같이 사전심사 문항을 구체화한 OECD 차원의 공통 표준서식은 확인되지 않음

○ 평가대상의 우선순위에 관해서는 세수감소액 추계를 어느 항목부터 평가할지 정하는 데 활용할 수 있다는 일반적 서술에 그치며, 독일의 사례에서 규모가 큰 상위 20개 조세지출을 평가대상으로 선정한 예가 소개되는 정도임

(2) 평가항목과 평가방법

❑ OECD는 조세지출 평가에 현실적인 어려움이 있더라도, 이를 이유로 평가를 실시하지 않는 것이 더 큰 문제라고 지적함(OECD, 2010b)

○ 조세지출이 정책목표를 달성하고 있는지와 직접지출 등 다른 정책수단보다 효율적인지를

3) OECD. (2010a). *Choosing a broad base-low rate approach to taxation*. OECD Tax Policy Studies, No. 19. OECD Publishing 및 OECD. (2010b). *Tax expenditures in OECD countries*. OECD Publishing을 바탕으로 정리

평가의 핵심으로 제시함

- ㅇ 종합적인 평가를 위해서는 조세지출의 효과성, 효율성, 분배효과 및 행정·납세협력비용을 조세지출이 없었을 경우와 비교하고, 동일한 정책목표를 달성할 수 있는 대안수단도 함께 검토할 필요가 있음을 제시함(OECD, 2010a)

❑ OECD는 회원국의 조세지출 평가 관행이 보고체계에 비해 현저히 미흡하다고 지적함(OECD, 2010a)

- ㅇ 정기적인 조세지출 보고는 확산되었으나, 효과성과 효율성에 대한 체계적·정기적 평가는 제한적으로 이루어지고 있음
- ㅇ 설문에 응답한 18개국 중 조세감면을 정기적으로 평가한다고 응답한 국가는 8개국에 불과하며, 제도 도입 전 사전분석을 실시하는 사례는 매우 드문 것으로 나타남(OECD, 2010b)

(3) 조세지출과 직접지출의 비교·연계

❑ OECD는 조세지출 정보를 예산문서에 포함하고, 유사한 정책목표를 가진 직접지출 사업과 가까운 위치에 제시하여 정책수단 간 비교가 이루어지도록 할 것을 제시함(OECD, 2010b)

- ㅇ 이러한 방식은 예산서의 별도 조세지출 부문 보고를 대체하는 것이 아니라, 기존 보고체계를 보완하는 방식으로 활용하도록 함
- ㅇ 조세지출 정보는 직접지출 자료와 마찬가지로 예산심사에서 중요하게 다루어질 수 있도록 신뢰성 있게 작성하고, 조세지출과 직접지출 간 선택과 상충관계를 함께 검토할 수 있는 형태로 제시할 필요가 있다고 봄(OECD, 2010b)

❑ OECD는 회원국에서 조세지출 보고는 정례화되는 추세이나, 개별 조세지출의 효과성과 효율성에 대한 평가는 일부 항목을 대상으로 비정기적으로 이루어지는 경우가 많아 체계적인 평가관행으로 정착하지 못했다고 지적함(OECD, 2010a)

- ㅇ 조세지출 보고는 의회와 국민이 조세지출의 규모와 성과를 파악하고, 이를 직접지출과 함께 검토할 수 있도록 하는 데 목적이 있다고 봄
- ㅇ 조세감면은 직접지출과 달리 정기적인 점검이 충분히 이루어지지 않고 효과성과 효율성에 대한 체계적 평가도 제한적으로 실시되고 있으므로, 보고체계의 구축과 함께 개별 평가의 실시 여부와 충실성을 점검하는 절차가 필요함을 시사함(OECD, 2010b)
  - − OECD는 충분한 자원을 갖춘 국가의 경우 준독립적·비당파적 연구기관이나 독일과

같은 민간 연구기관에 상시적인 평가와 검토를 맡기거나, 최소한 정부 외부에서 수행된 검토를 목록화하도록 하는 방안을 차선책으로 제시함(OECD, 2010b)

(4) 평가·관리의 총괄체계와 재정통제

❑ OECD는 조세지출이 직접지출에 비해 정기적인 심사와 평가를 충분히 받지 못하고 있다고 지적하고, 조세지출의 보고와 평가를 예산과정에 연계하여 직접지출과 함께 검토할 수 있도록 할 것을 제시함(OECD, 2010a; OECD, 2010b)

○ 일몰조항은 조세지출의 정기적인 재검토를 촉진하는 통제수단으로 활용될 수 있으며, 독일·일본·한국의 사례에서 일정한 성과의 조짐이 나타나나 추가적인 연구와 평가가 필요하다고 평가함(OECD, 2010b)

- 일본은 특별조세조치에 2년 또는 3년의 일몰기한을 설정하여 정기적인 재검토를 유도하고, 다음 연도에 일몰이 도래하는 항목은 세제당국과 소관부처 간 협의를 거쳐 폐지·변경 또는 연장 여부를 결정함. 이 과정에서 해당 조치의 필요성, 효과성 및 효율성이 검토됨(OECD, 2010b)
- 한국은 1976년 관련 법률 개정 이후 원칙적으로 조세지출에 5년의 일몰을 적용하고, 계속 시행하려면 재입법을 거치도록 하는 것으로 소개됨. 실제 집행의 엄격성은 명확하지 않으나, 조세지출 항목 수가 2002년 269개에서 2007년 219개로 감소하고 2005~2007년 각각 7개, 5개, 38개 항목이 만료된 점은 일몰제도가 일정한 성과를 거두었을 가능성을 보여준다고 평가함(OECD, 2010b)

○ 한국은 일몰제와 별도로 2007년부터 조세지출에 한정한 5년 단위의 PAYGO 규정과 조세지출률 한도를 도입함(OECD, 2010b)

- PAYGO 규정에 대해서는 당시로서는 제도의 성과를 판단하기 이르다고 평가함
- 조세지출률 한도는 조세지출과 조세수입의 합계에서 조세지출이 차지하는 비율의 연간 증가를 직전 3개년 평균의 0.5%를 넘지 않도록 제한하는 제도로, OECD는 이를 강도 높은 통제장치로 평가함. 다만 조세지출 추계의 정확성, 개별 추정치의 합산, 경기변동에 따른 규모 변화 및 직접지출과의 비교 가능성 등에 한계가 있어, 실제 통제 효과는 운영성과를 통해 검증할 필요가 있다고 지적함

○ 독일은 조세지출의 신설·확대를 억제하기 위해 2006년 연방내각이 구속력 없는 지침으로 신규 보조금을 조세지출보다 직접지출 방식으로 제공하고, 필요한 재원을 확보하도록 함

(OECD, 2010b)

- 조세지출과 직접지출을 포함한 보조금은 한시적으로 운영하고 지원 규모를 점차 축소하도록 하며, 기존 조세지출을 직접지출 방식으로 전환할 수 있는지도 검토하도록 함(OECD, 2010b)
- 규모가 큰 20개 조세지출(전체 조세지출 비용의 92%)을 대상으로 정책목표, 효과성·효율성, 정책수단으로서의 적절성 및 조세체계에 미치는 부작용을 평가하고, 외부 연구기관의 평가결과에 대한 재무부의 의견을 의회에 보고하도록 함(OECD, 2010b)

○ 금융위기 이후 재정건전화의 필요는 과세기반 확대와 효과성이 낮거나 정책적 필요성이 약화된 조세지출의 정비를 추진하는 계기가 될 수 있다고 봄(OECD, 2010a)

○ 조세지출의 신설·확대에 관한 권한이 여러 부처와 담당자에 분산되면 타당성이 충분히 검토되지 않은 조세지출이 늘어날 수 있으므로, 관련 결정권한을 재정당국에 집중하는 것이 조세지출의 합리화와 비용 통제를 위한 첫 단계라고 제시함(OECD, 2010a)

다. World Bank[4)]

(1) 평가대상의 선정과 사전심사

❑ 세계은행은 조세지출 평가는 정책개입의 전제를 확인하기 위한 문제의식에서 출발하며 특히, 사전평가는 개입을 뒷받침하는 이론적·실증적 근거를 수집하는 단계에서 시작하도록 제시함(World Bank, 2024)

○ 사전평가에서는 시장실패의 존재, 소득지원의 필요성 또는 조세체계 내부의 효율성 개선 가능성을 검토하며, 개입을 정당화할 근거가 부족한 경우 기존 제도의 정비를 권고하거나 신규 도입 계획을 철회할 수 있다고 봄

○ 신규 조세지출의 정책목표를 구체적이고 명확하게 설정하고, 예상 재정효과·사회경제적 효과 및 수혜자 정보를 문서화하여 향후 평가의 기준자료로 활용하도록 함(World Bank, 2024)

○ 사전평가 단계에서 사후평가의 분석방법과 필요한 자료수집 절차를 설계할 필요가 있으

4) World Bank. (2024). *Tax expenditure manual: Policymaker's guide to tax expenditure analysis and reform*. World Bank Group.를 바탕으로 정리

며, 이러한 사전 준비가 사후평가의 질에 중요한 영향을 미친다고 설명함(World Bank, 2024)

❑ 기존 조세지출은 체계적인 선별(triage)을 통해 평가 우선순위를 정하고, 효율성 또는 재정 측면의 개선 가능성이 크면서 개혁 추진에 대한 저항이 상대적으로 낮은 영역에 평가 역량을 집중할 것을 제시함(World Bank, 2024)

- ㅇ 세원(tax base) 또는 정책목표별 예비평가를 통해 중점 검토영역을 식별하고, 6개 평가기준에 관한 질문을 바탕으로 점수화·순위화를 실시한 뒤 일정 기준에 미달하는 항목에 대해 보다 상세한 평가를 실시하는 방식을 제시함
- ㅇ 예비평가 결과에 따라 후속조치 방향을 구분한 사례로 콜롬비아 조세전문가위원회의 조세지출 검토를 제시함
  - 해당 사례에서는 조세지출을 단기적으로는 정비를 권고하지 않는 항목, 정비가 바람직한 항목, 포괄적인 세제개편과 연계하여 정비할 항목 및 정비 여부를 판단하기 위해 추가 분석이 필요한 항목의 네 범주로 구분함
- ㅇ 평가 범위를 넓게 설정하여 공통된 정책목표를 가진 항목을 함께 평가하고, 항목 간 상호보완성과 중복 가능성을 분석하도록 함

(2) 평가항목과 평가방법

❑ 세계은행은 조세지출 평가의 공통 기준으로 관련성, 효과성, 효율성, 형평성, 재정 지속가능성 및 대안의 여섯 가지를 제시하고, 각 기준에 적용할 핵심 질문과 이를 반영한 평가 서식을 제시함(World Bank, 2024)

- ㅇ 관련성은 조세지출의 도입 목적이 명확하게 설정·공개되었는지 확인하고, 해당 목적이 현재의 정부 역할과 정책 우선순위, 재정·사회경제적 여건에서도 유효한지를 검토함
- ㅇ 효과성은 기대한 성과와 실제 결과를 비교하여 정책목표의 달성 정도를 판단하며, 실증분석, 세무자료에 나타난 수혜자 수·지원규모·분포, 이해관계자 의견수렴 및 전문가 검토결과 등을 평가근거로 활용함
- ㅇ 효율성은 경제적 비효율, 세무행정비용, 납세협력비용 및 환경비용 등 각 경제주체가 부담하는 비용을 종합적으로 검토하고, 비용이 편익에 비해 적정한지를 평가함
  - 이와 함께 조세지출이 없었더라도 이루어졌을 활동에 혜택이 제공되는 우발이익(windfall gains)과 납세의무 이행비용·행정비용이 예상 편익에 비해 과도한지도 검

토함

- ○ 형평성은 수평적·수직적 형평성의 관점에서 조세혜택의 분포와 특정 소득계층이나 소수의 개인·법인에 대한 집중 여부를 검토하고, 재정 지속가능성은 조세지출의 편익이 장기적으로 지속될 수 있는지와 재정비용 증가가 세입 증가를 상회할 위험이 있는지를 평가함
- ○ 정책적 대안 기준은 다른 조세수단, 직접지출 사업 또는 규제수단과 비교하여 해당 조세지출이 비용효과성을 비롯한 평가기준 전반에서 우월한지를 검토하도록 함

❑ 세계은행은 조세지출의 구체적인 평가방법으로 비용편익분석과 비용효과성분석을 제시하고, 비용 및 편익·효과성의 구성요소와 측정지표를 체계화하여 제시함(World Bank, 2024)

- ○ 비용평가는 세수감소액뿐만 아니라 조세지출이 없었더라도 이루어졌을 부분, 수혜자의 편익이 비수혜자의 손실로 상쇄되는 부분 및 기회비용 등 경제적 비용과 세무행정비용, 납세협력비용, 그 밖의 비용을 포괄함
  - − 조세지출 확대의 한계편익을 대체재원 조달에 따른 공공자금의 한계비용(marginal cost of public funds)과 비교하도록 하며, 이는 정부가 특정 세원에서 추가적인 세수를 확보할 때 발생하는 자원배분의 왜곡을 의미함
- ○ 편익·효과성 평가는 가격효과성, 직접효과, 경제 전반에 미치는 파급효과 및 수혜자 분석의 네 영역으로 구분함
- ○ 조세지출 간 비용효과성과 대안적 정책수단을 비교할 수 있도록 단위비용당 일자리·산출·GDP·후생 증가, 조세지출 단위당 한계·평균유효세율 감소폭, 조세혜택의 분포와 소득대비 지원비율, 성별 지표, 비용비율, 추가성 비율(incrementality ratio) 및 비추가성 비율(redundancy ratio) 등을 비교지표로 제시함
  - − 추가성 비율은 조세지출로 새롭게 유발된 활동이 전체 활동에서 차지하는 비율을 의미하며, 비추가성 비율은 조세지출이 없었더라도 이루어졌을 활동에 지원이 제공된 정도를 나타냄(World Bank, 2024)

(3) 평가결과의 공개와 환류

❑ 세계은행은 조세지출의 효과성·효율성에 관한 평가결과를 예산과 연계하여 의회에 제시하고, 평가에서 도출된 결과와 교훈을 후속 제도개편에 활용하도록 권고함(World Bank, 2024)

- ○ 조세지출 연차보고서와 효과성·효율성에 관한 종합보고서를 작성하여 예산안과 함께 의회

에 제출하도록 함

- ㅇ 조세정책 담당기관이 세무당국 및 독립 연구자의 지원을 받아 조세지출이 당초 정책목표를 달성하였는지와 도입 근거가 된 시장실패가 여전히 존재하는지를 4~5년 주기로 평가하도록 함
  - 사후평가에서 도출된 결과와 교훈은 후속 제도개편에 활용하고, 재무부는 평가가 정책결정 과정에 정기적으로 반영될 수 있도록 평가시기에 관한 명확한 기준을 마련하도록 함

❑ 평가결과는 예산주기의 감사 단계에서 검토하고, 차년도 조세지출의 조정과 개선에 활용하도록 권고함(World Bank, 2024)

- ㅇ 감사 단계에서는 세무행정자료와 평가결과를 활용하여 조세지출의 효과성·효율성과 비용 대비 성과를 점검함
- ㅇ 감사결과는 다음 연도 조세지출의 변경방안을 검토하기 위한 기초자료로 활용함
- ㅇ 조세지출의 재정영향을 투명하게 공개하고 비용편익분석 또는 비용효과성분석에 따른 평가결과를 활용하여 비효율적이거나 효과성이 낮은 조세지출을 식별하고, 근거에 기반한 제도개편을 뒷받침하도록 함

(4) 평가·관리의 총괄체계와 재정통제

❑ 세계은행은 조세지출 거버넌스를 공공지출 관리체계와 연계하고, 조세지출 관리를 예산주기 전반에 통합하도록 권고함(World Bank, 2024)

- ㅇ 예산편성 단계에서는 재무부가 신규 조세지출에 대한 사전평가와 기존 조세지출에 관한 보고서를 작성하고, 기존 조세지출의 폐지와 변경은 사후평가 결과에 근거하여 검토하며, 심의·의결 단계에서는 의회가 조세지출안을 검토하여 승인·수정하도록 함
- ㅇ 집행 단계에서는 조세지출의 측정과 평가에 필요한 자료를 수집하고, 세무당국이 세무조사를 통해 조세지원 청구의 적정성을 검증하도록 함
- ㅇ 감사 단계에서는 독립 감사기구 또는 의회가 세무행정자료와 평가결과를 활용하여 조세지출의 효과성·효율성과 비용 대비 성과를 점검하도록 함
  - 감사결과는 다음 연도 조세지출의 변경방안을 검토하기 위한 기초자료로 활용함 (World Bank, 2024, pp. 83-84)

❑ 세계은행은 통제되지 않은 조세지출의 증가가 재정불균형과 거시경제의 불안정으로 이어

질 수 있다고 보고, 조세지출의 총괄 관리책임을 재무부에 두고 재정준칙과 연계한 통제체계를 마련하도록 권고함(World Bank, 2024)

- ㅇ 조세지출은 세법에 근거하여 도입하고, 조세 관련 의사결정과 조세지출의 관리·조정 기능을 재무부 중심으로 통합하도록 함
  - 지출부처는 직접지출 사업의 설계를 담당하고, 조세지출의 도입과 변경은 세입을 관장하는 재무부가 총괄하도록 역할을 구분함
  - 영국은 재무부와 국세청이 세법에 근거한 조세지출을 공동으로 관리하고, 인도는 모든 조세지출을 재무부가 관할하는 소득세법에 규정하며, 모리셔스는 2006년 세제 개혁 이후 정부나 장관이 재량으로 조세지출을 부여하지 못하도록 한 사례로 제시됨(World Bank, 2024)
- ㅇ 재무부 중심의 관리체계는 조세지출의 과도한 확대를 억제하고, 기관 간 업무 중복과 조정 부족을 방지하며, 종합적인 모니터링·평가체계를 운영하기 위한 기반으로 제시됨(World Bank, 2024)
- ㅇ 기준조세체계에서 벗어난 법률상 조항을 조세지출 목록 데이터베이스로 구축하여 측정·보고 대상과 필요한 자료를 파악하고, 재무부 조세정책부서가 이를 유지·갱신하도록 함(World Bank, 2024)
- ㅇ 조세지출 한도의 운영 사례로 브라질과 한국을 제시함
  - 브라질은 신규 조세지출이 연방 예산지침법상의 재정목표에 영향을 미치지 않음을 입증하거나 이에 상응하는 보완적 조세조치를 마련하도록 하며, 전년도 예산에서 조세지출을 보전하기 위해 시행한 조세조치는 보고하도록 함
  - 한국은 최근 3년간 평균 국세감면율에 0.5%포인트를 더한 국세감면율 한도를 「국가재정법」에 규정함. 다만 World Bank는 한국의 국세감면율 한도가 강제적인 기준은 아니라고 설명함(World Bank, 2024)

❑ 세계은행은 조세지출이 정기적인 입법적 감독이나 공개적 검토 없이 반복적으로 연장되는 것을 방지하기 위해 일몰기한을 설정하도록 권고함(World Bank, 2024)

- ㅇ 일몰기한을 설정하면 의회가 조세지출을 종료하거나 변경을 거쳐 연장할 것인지를 통상적인 입법절차에서 다시 판단하게 되며, 이 과정에서 해당 조세지출의 효과성과 정책적 관련성이 검토됨
  - 이 과정에서 외부 의견수렴과 언론 보도가 이루어질 수 있으며, 의회는 조세지출

보고서에 포함된 평가결과를 검토할 수 있음

- 다만 일몰기한이 관행적으로 연장되는 경우에는 일몰조항만으로 충분한 통제 효과를 확보하기 어렵다고 지적함(World Bank, 2024)

2. 해외 주요국 사례

❑ 해외 주요국 사례는 네덜란드, 캐나다, 아일랜드 및 독일을 대상으로 각국의 조세지출 평가·관리체계를 공통 기준에 따라 비교함

○ 구체적으로 (1) 제도체계와 평가·관리 구조, (2) 조세지출의 정의·분류와 보고 또는 모니터링 대상, (3) 정비 우선대상과 사전심사 기준, (4) 평가항목 및 평가결과, (5) 평가결과의 공개와 구속력, (6) 지출한도 및 재정통제 장치를 검토함

○ 이어서 (7) 주요 특징과 국내 시사점에서는 앞선 검토결과를 바탕으로 국내 제도와 차이가 있는 운영요소를 중심으로 시사점을 종합함.

- 이를 통해 국가별 제도의 단순한 소개를 넘어 조세지출의 분류·평가·정비·정보공개·사후관리 간 연계, 직접지출과의 비교, 평가품질 관리 및 평가결과의 환류방식을 비교함

가. 네덜란드

(1) 제도체계와 평가·관리 구조

❑ 네덜란드의 조세지출 평가·관리체계는 단일 법령이 아니라 법률, 평가규정, 예산규칙 및 실무서식이 단계적으로 연결된 구조로 운영되고 있음

○ 「회계법 2016(Comptabiliteitswet 2016)」은 정책평가 의무와 재무장관의 평가기준 제정 권한을 규정하고 있으며, 정기평가 연구규정(Regeling Periodiek Evaluatieonderzoek 2022, 이하 ‘RPE 2022’)은 조세지출의 평가주기, 평가의 독립성, 품질관리 기준 및 조세제도 심사기준(Toetsingskader Fiscale Regelingen, 이하 ‘TFR’) 적용에 관한 사항을 정하고 있음

- 모니터링 대상 조세지출은 원칙적으로 4년에서 7년마다 평가하되, 새로운 정보를 기대하기 어려운 경우 등 충분한 사유가 있으면 평가시기를 조정할 수 있음(Ministerie van Financiën, 2025)

○ 내각의 예산규칙은 부정적으로 평가된 조세지출을 폐지하거나 조정하고, 필요한 경우 보조금으로 전환하는 것을 원칙으로 함. 이와 다른 결정을 내릴 경우 소관 장관은 각료회의에서 그 사유를 소명하고, 정부는 하원에 제출하는 대응문에서 폐지하거나 조정하지 않는 이유를 밝혀야 함(Ministerie van Financiën, 2023; van Opstal, 2024)

○ 실무서식인 TFR은 재무부가 「국가예산작성지침」(Rijksbegrotingsvoorschriften)에 규정한 공통 점검표로, 신규 조세지출의 도입과 기존 조세지출의 평가에 적용됨. 도입심사와 사후평가에 공통 질문을 적용함으로써 두 단계의 판단기준을 연계하고 있음(Ministerie van Financiën, 2023)

❑ 이러한 제도체계는 감사원(Algemene Rekenkamer)의 정기적인 점검을 통해 지속적으로 보완되어 왔음

○ 감사원은 매년 정부결산보고일(Accountability Day)에 중앙정부의 세입·세출과 정책사업의 경제성, 효율성 및 효과성에 대한 감사결과를 의회에 보고하고 있음

○ 감사원은 2020년과 2021년 결산감사에서 조세지출이 충분한 검토 없이 도입·유지되고 있으며, 사전심사와 평가의무도 제대로 이행되지 않고 있다는 점을 지적하였음(van Opstal, 2024)

○ 내각 예산규칙에 부정적으로 평가된 조세지출의 처리 원칙과 유지 사유에 대한 설명책임이 반영된 것은 이러한 지적에 대응하여 평가결과의 후속조치를 강화한 것으로 볼 수 있음

– 이처럼 외부 감사기구의 정기적인 점검은 개별 조세지출의 운영뿐만 아니라 평가·관리체계 전반을 개선하는 데 기여하고 있음

〈표 Ⅳ-1〉 네덜란드 조세지출 평가·관리의 제도체계

구분	주요 근거	주요 기능
법률	「회계법 2016」	정책평가 의무와 평가기준 제정 권한 규정
평가규정	RPE 2022 및 예산 관련 규정	평가의 독립성·평가품질요건·TFR 적용기준과 평가주기 운영기준 제시
예산규칙	내각 예산규칙	부정적 평가에 대한 폐지·조정·보조금 전환 원칙, 소관 장관의 각료회의 소명 및 정부의 하원 설명
실무서식	TFR	공통 질문을 통한 신규 도입 및 존치 타당성 검토(작성 의무)
외부감사	감사원(Algemene Rekenkamer) 결산감사	조세지출 운영과 평가의무 이행을 정례적으로 점검하고 제도개선을 권고

자료: Ministerie van Financiën(2023, 2025), van Opstal(2024)을 바탕으로 저자 작성

(2) 조세지출의 정의·분류와 모니터링 대상

❑ 네덜란드는 해당 세목의 일반적 목적과 구별되는 정책목표를 가지고, 동일 분야의 관련 제도와 함께 고려하더라도 순액 기준으로 정책적으로 의도된 세수감소를 초래하는 제도를 조세지출로 정의하고 있음(Ministerie van Financiën, 2025)

○ 다만 기준조세체계와 조세지출의 경계가 항상 명확한 것은 아니며, 이에 따라 분류범위도 지속적으로 재검토되고 있음(van Opstal, 2024)

- 일반세액공제(GTC)는 당초 기준조세체계의 일부로 분류되었으나, 가처분소득과 소득분배에 영향을 미치는 정책수단이라는 감사원의 2017년 지적에 따라 조세지출 목록에 포함되었음(Algemene Rekenkamer, 2017; van Opstal, 2024에서 재인용)
- 법인세 인하세율 중 중소기업 적용구간은 기준조세체계의 일부로 취급되었으나, 중소기업 지원을 위한 정책수단으로 반복적으로 활용되어 왔다는 점을 고려하여 2021년부터 조세지출로 재분류되었음
- 또한 에너지세의 역진적인 세율구조는 2023년 보고서부터 제1구간 세율을 기준으로 상위 구간의 세율 인하분을 조세지출로 산정하고 있음

○ 이러한 분류기준의 변경과 조세지출 집계 범위의 확대는 조세지출 총규모에도 직접적인 영향을 미치고 있음

- 조세지출 규모는 2002년 GDP 대비 11.3%에서 2022년 15.0%로 3.7%p 증가하였으나, 이 가운데 2.7%p는 기존에 조세지출 집계에서 제외되었던 항목이 새롭게 조세지출로 분류되어 통계에 포함된 데 따른 것임(van Opstal, 2024)
- 구체적으로 2013~2014년에는 28개 항목이 추가되었고, 2023년 보고서에서는 기존에 보고되지 않던 15개 항목을 2019년 이후 통계에 새로 포함하였음(van Opstal, 2024)[5]
- 재무부는 일반세액공제, 근로세액공제(EITC) 및 연금 관련 특례와 같이 규모가 큰 항목을 제외한 조세지출 규모도 GDP 대비 7.9%로 함께 제시하여, 분류기준의 차이가 국제비교에 미치는 영향을 줄이고 있음
- 조세지출 항목의 추가는 이후에도 이어져 2026년 예산각서 부속서에 12개 항목이 새로 수록되었으며, 모니터링 대상 조세지출의 규모는 2026년 약 1,880억 유로로 GDP 대비 15.2% 수준임(Ministerie van Financiën, 2025)

❑ 조세지출은 정부가 매년 예산안과 함께 의회에 제출하는 연례 재정총괄보고서인 예산각서

5) 15개 항목이 보고서에 추가된 시점은 2023년이고, 통계가 2019년부터 소급 제시된 것임

(Miljoenennota)의 부속서에 수록되며, 항목별 정책목표, 소관부처, 비용 추계, 평가결과 및 향후 평가계획이 함께 제시됨(van Opstal, 2024)

- ㅇ 조세지출을 세목이나 정책분야뿐 아니라 소관부처 및 정책목표와 연결함으로써, 각 항목의 정책적 책임과 지원목적을 확인할 수 있도록 하고 있음

❑ 조세지출로 분류된 모든 항목을 동일한 주기로 평가하는 것은 아니며, 별도의 기준을 적용하여 모니터링 대상과 비대상 항목을 구분하고 있음(Ministerie van Financiën, 2025)

- ㅇ 모니터링 여부는 연간 재정규모가 500만 유로를 초과하는지 여부, 국제법상 의무 여부, 비용 추계를 위한 자료의 확보 가능성, 기술적 조정 여부 및 행정부담 경감 목적 등을 기준으로 판단함
  - 평가의무는 모니터링 대상으로 선정된 조세지출에만 적용되므로, 모니터링 대상 여부가 곧 평가 범위를 결정하는 기준으로 기능함(Ministerie van Financiën, 2025)
- ㅇ 모니터링 비대상으로 분류된 항목도 목록에서 제외하지 않고, 비대상 사유와 제도의 배경을 공개하고 있음

❑ 일부 조세지출은 지원 규모의 상한이 설정되어 있음

- ㅇ 에너지투자공제(EIA), 환경투자공제(MIA), 환경투자 임의상각(Vamil) 및 연구개발 원천징수세액 감면(WBSO)이 이에 해당하며, 대다수 조세지출에 예산 상한이 없어 직접보조보다 비용 통제가 어렵다는 점과 대비됨(Ministerie van Financiën, 2023)
- ㅇ 이러한 방식은 조세지출의 법적 성격뿐 아니라 재정규모와 평가 가능성을 고려하여 관리 수준을 달리한다는 점에 특징이 있음

〈표 Ⅳ-2〉 네덜란드의 조세지출 모니터링 대상 판단기준

구분	검토 내용	모니터링 비대상 사유
재정규모	연간 재정규모가 500만 유로를 초과하는지 검토	재정규모가 기준에 미치지 못하는 경우
국제적 의무	EU 법령 또는 국제조약에 따라 도입된 항목인지 검토	국제적 의무에 따른 항목인 경우
자료 확보	비용 추계와 효과분석에 필요한 자료가 존재하는지 검토	추계자료를 확보하기 어려운 경우
기술적 성격	이중과세 방지 등 조세체계의 기술적 조정에 해당하는지 검토	정책지원보다 기술적 조정의 성격이 강한 경우
행정부담	납세자 또는 과세당국의 행정부담 경감을 목적으로 하는지 검토	행정편의를 주된 목적으로 하는 경우

자료: Ministerie van Financiën(2025)을 바탕으로 저자 작성

(3) 정비 우선대상과 사전심사 기준

❑ 네덜란드는 신규 조세지출의 도입이나 기존 제도의 변경을 포함하는 주요 법률안에 사전평가 내용을 제시하도록 하고, 재정영향이 일정 규모를 초과하는 조치에는 정책목표와 평가계획을 포함하도록 하고 있음(van Opstal, 2024)

- 재정영향이 2천만 유로를 초과하는 법률안에는 정책목적, 성과지표, 기대효과 및 향후 평가계획을 포함하도록 하고 있음
- 이와 함께 제도 시행 전 기초자료 수집과 같이 사후평가를 담보하기 위한 방안을 법률안에 함께 제시할 수 있도록 하여 제도 도입 단계부터 사후평가에 필요한 기반을 마련하고 있음(van Opstal, 2024)

❑ 신규 도입 또는 변경되는 조세특례의 세수효과는 재무부 조세정책국이 추계하고, 경제정책분석국(CPB)이 추계의 편향 여부와 불확실성 수준을 독립적으로 검증하고 있음(van Opstal, 2024)

- 검증 결과는 법률안과 함께 의회에 제출되어 세수효과 추계의 편향 가능성과 불확실성을 함께 확인할 수 있도록 하고 있음

❑ 신규 조세지출의 도입과 기존 제도의 존치 여부는 TFR에서 제시하는 일련의 질문을 통해 검토됨

- TFR은 정책문제와 정부개입의 필요성, 정책목표, 재정지원의 필요성, 정책수단의 적절성, 직접보조와 비교한 조세지출 방식의 적절성, 사후평가 가능성 및 일몰조항 설정 여부를 순차적으로 검토하도록 하고 있음(Ministerie van Financiën, 2020)
- TFR은 각 문항을 순차적으로 검토하는 단계적 관문 구조로, 어느 한 문항에 부정적으로 답하면 다음 단계로 넘어가기 어려우며 원칙적으로 모든 문항에 긍정적으로 답할 수 있을 때 조세지출 도입을 검토하도록 설계되어 있음

❑ 특히, 직접보조보다 조세지출 방식이 적절한 이유를 제시하도록 한 항목은 조세지출과 직접지출을 비교하는 정책수단 평가의 기준으로 활용할 수 있음

❑ 한편 사후관리 단계에서는 부정적인 평가를 받은 항목, 평가결과가 불확실한 항목, 정책목표가 명확하지 않은 항목 및 직접보조로 전환할 수 있는 항목이 정비 검토의 단서로 활용되고 있음

〈표 Ⅳ-3〉 네덜란드 TFR의 주요 검토사항

구분	주요 검토사항
Q1	정책문제와 정부개입의 필요성이 명확한가?
Q2	정책목표가 구체적이고 측정 가능하게 설정되었는가?
Q3	재정지원이 필요한 문제인가?
Q4	정책목표에 반하는 행위에 세금이나 부담금을 부과하는 방식보다 정책목표에 부합하는 행위에 조세지원을 제공하는 방식이 더 적절한가?
Q5	직접보조보다 조세지출이 적절한가?
Q6	해당 조치의 사후평가가 충분히 보장되어 있는가?
Q7	일몰조항이 설정되어 있는가?

자료: Ministerie van Financiën(2020)을 바탕으로 저자 작성

(4) 평가항목 및 평가결과

❑ 네덜란드는 조세지출 평가에서 정부개입의 필요성, 효과성, 효율성, 직접보조와 비교한 정책수단 선택의 적절성, 납세자의 제도 이해·이행 가능성 및 과세당국의 집행 가능성을 검토하고 있음(Ministerie van Financiën, 2023, 2025)

- 효과성은 조세지출이 없었을 경우와 비교하여 정책목표 달성에 기여했는지를 검토하는 항목임
- 효율성은 조세지출 규모에 상응하는 정책성과가 나타났는지를 평가하는 항목이며, 납세자의 행정부담은 별도의 평가기준으로 두지 않되 분석이 이루어진 경우 효율성 판단에 반영함(Ministerie van Financiën, 2023)
- 정책수단의 적절성은 동일한 정책목표를 직접보조로 달성할 수 있는지, 조세지출 방식이 직접보조보다 우월하다는 점이 입증되는지를 검토하는 항목임
- 제도 이해·이행 가능성은 납세자가 제도를 이해하고 요건을 실제로 이행할 수 있는지를, 집행 가능성은 과세당국이 요건 충족 여부를 확인하고 부당한 이용을 관리할 수 있는지를 판단하는 항목임

❑ 예산각서 부속서에는 주로 정부개입의 필요성, 효과성 및 효율성에 관한 평가결과가 제시되며, 정책수단의 적절성과 집행 관련 사항은 개별 평가보고서와 정부의 후속조치 검토과정에서 다루어지고 있음(Ministerie van Financiën, 2025)

❑ 사후평가는 대체로 조달절차를 통해 선정된 외부 독립 연구기관이 수행하며, 평가의 독립성과 품질을 확보하기 위한 절차를 두고 있음(van Opstal, 2024)

○ RPE는 평가방법과 연구결과의 타당성·신뢰성을 보고서에 제시하고, 평가대상 정책에 책임이 없는 독립 전문가 1인 이상이 연구결과의 타당성과 신뢰성에 관한 의견을 제시하도록 규정하고 있음

○ 개별 평가에는 감독위원회를 구성하여 연구과정의 적절성과 평가품질을 점검하며, 감독위원회에는 평가대상 정책에 책임이 없는 독립 전문가가 참여함

○ 감독위원장은 일반적으로 해당 정책을 직접 담당하지 않는 고위공무원이 맡고 있음

❑ 평가결과는 정부개입의 필요성에 대해서는 근거 있음·논쟁적·근거 없음·미조사로, 효과성과 효율성에 대해서는 긍정·부분적·제한적·불확실·판단 유보·부정 등으로 세분하여 공개하고 있음(Ministerie van Financiën, 2025)

○ 재무부가 2023년 실시한 종합점검 결과, 116개 조세지출 가운데 평가보고서가 확인된 항목은 73개였음(Ministerie van Financiën, 2023)

– 이 73개 항목 가운데 11개는 효과성과 효율성이 인정되었고, 41개는 판단이 불확실하였으며, 21개는 부정적으로 평가되었음

○ 정부개입의 필요성은 평가가 이루어지지 않은 항목을 포함한 116개 전부를 대상으로 검토하였으며, 17개는 근거가 없거나 소멸하였고 33개는 근거가 불확실한 것으로 판정되었음

○ 이와 함께 24개 항목은 집행상 지나치게 복잡한 것으로, 11개 항목은 납세자가 제도를 이해하고 이행하는 데 상당한 부담을 주는 것으로 평가되었음

○ 효과성·효율성과 정부개입 근거에 관한 평가방법론 및 결과는 외부 연구기관인 SEO Economisch Onderzoek의 검증을 거침

– 2024년 근로세액공제(EITC) 평가에서는 세액공제의 단계적 축소 구조와 소득연계 지원제도가 중첩되어 근로자 3명 중 1명만 자신의 실효한계세율을 인지하고 있는 것으로 나타났음(Centerdata, 2024; van Opstal, 2024에서 재인용)

– 이에 따라 근로세액공제가 노동공급에 미치는 유인 효과는 제한적인 것으로 평가되었음(van Opstal, 2024)

○ 2023년 혁신박스(Innovation Box) 평가에서는 국제경쟁력 제고 측면에서 효과성이 인정되었으나 효율성은 불확실하고, 연구개발 촉진 측면에서는 효과성이 제한적이며 효율성은 인정되지 않는 것으로 평가되었음(Ministerie van Financiën, 2025)

– 이는 동일한 조세지출이라도 정책목표에 따라 효과성에 대한 평가결과가 달라질 수 있음을 보여줌

– 다만 이 평가에는 별도의 후속조치가 뒤따르지 않았음(Ministerie van Financiën, 2025)

❑ 평가 건수가 증가하였음에도 평가결과를 정책결정에 활용하는 데에는 여전히 한계가 있는 것으로 나타남

○ 조세지출 평가 건수는 2001년 50건에서 2021년 104건으로 2배 이상 증가하였음(Redonda et al., 2023)

○ 그러나 2021년 기준 평가체계에 포함된 조세지출 가운데 실제 평가를 받은 75개 항목 중 효과성과 효율성을 뒷받침하는 근거가 확인된 항목은 10개에 그쳤으며, 다수는 결론이 불분명하거나 실증근거가 충분하지 않았음

– 이 가운데 27개 항목은 부정적으로 평가되었음(Redonda et al., 2023)

○ 2010~2018년에 수행된 평가 31건을 종합적으로 검토한 메타평가에서도 자료 부족으로 잠정적인 결론만 제시한 사례가 다수 확인되었음(van Tol & Runherd, 2020; van Opstal, 2024에서 재인용)

○ 조세지출이 직접지출보다 우월한 정책수단인지에 대한 비교는 거의 이루어지지 않았으며, 평가 이후의 권고사항도 제시되지 않거나 구체성이 부족한 경우가 많았음(van Opstal, 2024)

– 해당 메타평가는 평가 건수의 확대보다 평가의 질을 높이는 것이 중요하며, 모든 항목에 동일한 평가주기를 적용하기보다 제도의 특성에 따라 평가주기를 달리할 필요가 있다고 권고하였음

– 또한 제도 도입 이후에 평가자료를 확보하기 어려운 문제를 줄이기 위해 제도 시행 전부터 필요한 자료를 수집할 필요가 있다고 제안하였음

❑ 평가결과를 일정한 기준에 따라 구분하는 방식은 조세지출별 성과와 평가근거를 비교하고 정비 우선순위를 설정하는 데 활용될 수 있음

〈표 Ⅳ-4〉 네덜란드 조세지출의 주요 평가항목

평가항목	주요 판단내용
정부개입의 필요성	시장실패 또는 분배상 지원 근거가 명확한지 검토
효과성	조세지출이 정책목표 달성에 기여했는지 검토
효율성	재정비용에 비해 정책효과가 충분한지 검토
정책수단의 적절성	직접보조와 비교하여 조세지출 방식이 우월한지 검토
제도 이해·이행 가능성	납세자가 제도를 이해하고 관련 요건을 이행할 수 있는지 검토
집행 가능성	과세당국이 제도를 적절히 집행하고 관리할 수 있는지 검토

자료: Ministerie van Financiën(2023, 2025)을 바탕으로 저자 작성

(5) 평가결과의 공개와 구속력

❑ 네덜란드는 예산각서(Miljoenennota) 부속서에서 평가가 완료된 조세지출의 정부개입 근거, 효과성, 효율성 및 정부의 후속조치를 항목별로 함께 공개하고 있음

○ 평가결과와 후속조치를 동일한 표에서 제시함으로써 개별 조세지출에 대한 평가가 폐지·조정·추가연구 또는 유지 결정으로 어떻게 이어졌는지를 확인할 수 있도록 하고 있음

<표 Ⅳ-5> 네덜란드 조세지출 평가결과의 공개 예시

평가 연도	조세지출 항목	정부개입 근거	효과성	효율성	후속조치
2021	자가주택 취득을 위한 증여세 면제	인정되지 않음	없거나 제한적	인정되지 않음	폐지
2022	사업승계 특례(증여세·상속세)	논쟁적	인정	인정되지 않음	제도 조정
2023	숙박용역 부가가치세 우대세율	인정되지 않음	인정	인정되지 않음	2026년부터 폐지(캠핑장 제외)
2024	농지 가치변동분 면세	인정되지 않음	인정되지 않음	인정되지 않음	별도 조치 없음
2025	연구개발 원천징수세액 감면(WBSO)	인정	인정	대체로 인정(연구개발), 부분적(입지여건)	추가연구

주: 평가연도는 평가를 실시한 연도이며, 부속서 표 4.6.1은 2021~2026년에 수행된 평가를 수록함. 전체 항목 가운데 평가결과와 후속조치의 관계를 보여주는 사례를 연도별로 선별하여 제시함. 항목명과 판정 유형은 부속서의 표현을 바탕으로 정리함
자료: Ministerie van Financiën(2025), 예산각서 부속서 제4장 「조세지출(Fiscale regelingen)」 표 4.6.1을 바탕으로 저자 작성

❑ 예산각서 부속서는 정부의 후속조치를 폐지, 조정, 단계적 축소, 추가연구, 방침 철회, 별도 조치 없음 및 정부 입장 제시 예정 등으로 구분하여 제시하고 있음

○ 이와 같은 분류는 평가결과가 실제 정책결정에 어떻게 반영되었는지를 항목별로 확인할 수 있게 한다는 데 의의가 있음

〈표 Ⅳ-6〉 네덜란드 조세지출 평가의 후속조치 유형

후속조치	주요 적용 상황	주요 내용
폐지	정부개입의 근거가 없거나 효과성·효율성이 부정적으로 평가된 경우	제도를 종료하고, 항목에 따라 폐지 시점이나 적용 제외 범위를 제시
조정	정책목표는 유효하나 제도 설계나 효율성에 문제가 있는 경우	제도 설계를 평가 권고에 맞추어 변경
단계적 축소	즉시 폐지할 경우 수혜자나 관련 부문에 미치는 영향이 큰 경우	지원수준을 단계적으로 축소하고 종료 시점을 제시
추가연구	효과성·효율성에 관한 결론이 불확실한 경우, 또는 제도 전반의 개편이나 특정 하위 항목에 관한 검토가 필요한 경우	후속연구의 대상과 범위를 제시
방침 철회	폐지 또는 축소 방침이 제시되었으나 이후 철회된 경우	철회 사실과 관련 제도의 부분적 조정 내용을 제시
별도 조치 없음	평가결과에도 별도의 정책 후속조치가 제시되지 않은 경우	후속조치가 없음을 표기
정부 입장 제시 예정	평가에 대한 정부 대응문이 국회에 제출되지 않은 경우	추후 정부 대응문을 통해 후속조치를 제시

주: 후속조치 유형은 예산각서 부속서 표 4.6.1의 표기를 따랐으며, 주요 적용 상황과 주요 내용은 개별 항목의 판정과 후속조치의 관계를 바탕으로 저자가 정리한 것임.
자료: Ministerie van Financiën(2025), 예산각서 부속서 제4장 「조세지출(Fiscale regelingen)」 표 4.6.1을 바탕으로 저자 작성

❑ 부정적으로 평가된 조세지출은 폐지하거나 평가 권고에 부합하도록 조정하는 것을 원칙으로 하되, 정책적 필요에 따라 유지할 수 있음

○ 다만 평가결과와 다른 결정을 내리는 경우에는 소관 장관이 정부 대응문을 통해 그 사유를 하원에 설명하도록 하고 있음

○ 긍정적인 평가의 요건으로 주된 목표에 관한 규칙을 두고 있음

– 제도별로 원칙적으로 하나의 주된 목표를 설정하고, 최소한 주된 목표가 대체로 긍정적으로 평가된 경우를 긍정적인 평가로 인정하며, 주된 목표를 구분할 수 없고 복수의 목표가 동등한 경우에는 모든 목표가 대체로 긍정적으로 평가되어야 함

– 이는 연구개발 원천징수세액 감면이나 혁신박스와 같이 정책목표에 따라 판정이 달라지는 제도의 판단 기준으로 기능함

❑ 그러나 부정적인 평가가 곧 제도 정비로 이어지지는 않고 있음

○ 정부개입의 근거, 효과성, 효율성이 모두 인정되지 않은 항목 가운데 농지 가치변동분 면

세, 25년·40년 근속 일시금 면세, 법인세 인하세율, 부가가치세 작곡가·만화가·강연 용역 면세(3개) 등 6개 항목은 별도의 후속조치가 제시되지 않았음

- 이에 따라 네덜란드에서 평가결과의 구속력은 부정적으로 평가된 조세지출을 일률적으로 폐지하는 데 있기보다, 폐지·조정·유지 등 정부의 후속결정과 그 근거를 공식 문서에 남기도록 하는 데 있음

(6) 지출한도 및 재정통제 장치

❑ 네덜란드는 일몰조항(horizonbepaling)을 단순히 적용기한을 정하는 장치로 운영하지 않고, 기한 만료 전의 평가결과를 제도의 연장 여부와 연계하고 있음

- 일몰조항이 적용되는 조세지출은 적용기간을 법률에 명시하며, 기한 만료 후 계속하려면 별도의 정치적 결정이 필요함
  - 연장 여부는 기한 만료 전에 완료된 평가결과와 연계하는 것을 원칙으로 하며, 연장 결정이 없으면 제도는 자동으로 실효됨
- 다만 적용기한까지 평가가 완료되지 않아 법률 개정을 통해 적용기간을 한시적으로 연장한 사례도 있음
- 일몰조항의 적용기준도 예산각서 부속서에 규정되어 있음(Ministerie van Financiën, 2025)
  - 신규 조세지출에는 원칙적으로 일몰조항을 설정함
  - 최근 평가를 실시한 기존 조세지출에 대해서는 정책목표가 한시적이거나 평가결과가 부정적이거나 그 판단을 둘러싼 논란이 있는 경우 원칙적으로 일몰조항을 설정함
- 이러한 원칙은 「국가예산작성지침」(Rijksbegrotingsvoorschriften)의 조세제도 심사기준과 내각 예산규칙(Begrotingsregels)에 근거하고 있음
  - 2022~2025년 예산규칙은 부정적으로 평가된 조세지출에 대해 폐지, 조정 또는 보조금 방식으로의 전환을 우선적으로 검토하도록 하였음(Ministerie van Financiën, 2023)
  - 보조금 방식으로 전환된 지원은 지출한도의 적용을 받으므로, 지출이 한도를 초과한 경우 소관부처가 다른 지출을 조정하여 이를 충당해야 함
  - 반면, 조세지출 규모가 당초 전망을 초과하더라도 세입측 자동안정화장치의 일부로 취급되어 소관부처에 별도의 보전의무가 부과되지 않으므로, 보조금 방식으로의 전환은 소관부처의 재정관리 책임을 강화하는 통제수단으로 기능함(van Opstal, 2024)

○ 일몰조항이 부과되지 않는 일정 시점 이후 재정규모의 변동을 세입기준에 반영하는 예산조항을 적용할 수 있음(Ministerie van Financiën, 2025)

- 예산조항이 적용된 경우에는 정해진 시점 이후 실제 감면 규모와 제도 도입 당시 전망 간의 차이를 세입기준의 관리대상에 포함함
- 이에 따라 감면 규모가 당초 전망보다 증가한 상태에서 제도를 계속 운영하려면, 원칙적으로 다른 세입조치를 통해 증가분을 보전해야 함
- 다만 유럽연합 의무나 국제조약에 따른 제도, 기본 과세구조에 포함되거나 밀접하게 연결된 제도 및 재정규모가 500만 유로 미만인 제도는 적용 대상에서 제외할 수 있음

❑ 혁신 스타트업 대주주에 대한 표준급여 특례는 일몰조항과 평가결과가 제도 종료로 이어진 사례임

○ 이 제도는 혁신 스타트업의 유동성 부담을 완화하기 위해 대주주의 과세대상 급여를 최대 3년간 법정 최저임금 수준으로 산정할 수 있도록 한 조세특례임

- 해당 특례에는 긍정적인 평가결과가 제시되지 않으면 종료되도록 일몰조항이 설정되어 있었음

○ 당초 2022년 1월 1일 종료될 예정이었으나 평가가 완료되지 않아 적용기한이 1년 연장되었음

○ 이후 평가에서 적격자 대비 이용실적이 저조하고 유동성 개선 효과도 확인되지 않음에 따라 2023년 1월 1일부터 신규 적용이 종료되었음

- 2022년 평가에서는 효과성이 부정적으로 평가되었으며, 이용실적이 제한적이어서 효율성에 대해서는 명확한 판단을 내리지 못했음(Ministerie van Economische Zaken en Klimaat, 2022)

○ 다만 제도 종료 이전부터 특례를 적용받던 대주주에게는 최대 적용기간인 3년의 잔여기간을 고려하여 2024년까지 경과조치를 적용하였으며, 관련 경과규정은 2025년 1월 1일 실효되었음

❑ 한편 일몰조항이 적용되지 않은 조세지출도 평가결과와 제도운영 여건을 고려하여 폐지하거나 단계적으로 축소하고 있음

○ 에너지 다소비 산업에 대한 에너지세 환급은 에너지효율 협약(MJA3·MEE) 참여를 지원요건으로 운영되었으나, 해당 협약이 2020년 말 종료되면서 적용도 중단되었음

- 2021년 평가에서는 제도의 효과성이 제한적인 것으로 나타났으며, 이후 2023년 1월 1일 의회 수정안에 따라 관련 규정이 법률에서 삭제되었음(Ministerie van Financiën, 2025)
- 시설원예 부문의 에너지세 우대세율은 정부개입의 근거가 논쟁적이고 효율성이 불확실하다는 평가와 기후정책 방향 등을 고려하여 단계적으로 축소되고 있음(Ministerie van Financiën, 2025)

○ 2023년 제정된 「시설원예 기후재정조치법」(Wet fiscale Klimaatmaatregelen glastuinbouw)은 해당 우대세율을 2025년부터 축소하도록 규정하였음

- 당초 축소기간은 5년으로 설정되어 2030년 전면 폐지될 예정이었으나, 의회 심의과정에서 10년으로 연장되어 2035년에 전면 폐지될 예정임(Wet fiscale Klimaatmaatregelen glastuinbouw, Stb. 2023, 505)

○ 이처럼 네덜란드는 제도를 즉시 폐지하기 어려운 경우 지원 수준을 단계적으로 낮추고, 연도별 축소경로와 종료 시점을 법률에 명시하고 있음

〈표 Ⅳ-7〉 네덜란드 조세지출의 일몰 및 정비 사례

조세지출 항목	평가 또는 관리방식	후속조치	주요 특징
혁신 스타트업 대주주 표준급여 특례	긍정적인 평가결과가 없으면 종료되는 일몰조항 적용, 2022년 평가에서 효과성 부정·효율성 판단 곤란	2023년 1월 1일부터 신규 적용 종료, 기존 이용자에게는 2024년까지 경과조치를 적용하였으며, 관련 경과규정은 2025년 1월 1일 실효되었음	평가결과를 연장요건으로 설정한 일몰조항이 실제 제도 종료로 이어진 사례
에너지 다소비 산업에 대한 에너지세 환급	에너지효율 협약 참여를 지원요건으로 설정하였으며, 2021년 평가에서 효과성이 제한적인 것으로 판정	협약 종료에 따라 2020년 말 적용 중단, 2023년 관련 규정을 법률에서 삭제	협약 종료로 제도가 실질적으로 적용되지 않게 된 뒤 관련 규정이 삭제된 사례
시설원예 부문 에너지세 우대세율	2021년 평가에서 정부개입의 근거가 논쟁적이고 효율성이 불확실한 것으로 판정	2025년부터 단계적으로 축소하여 2035년 완전 폐지, 연도별 축소경로를 법률에 명시	평가결과와 기후정책 방향 등을 고려하여 지원 수준을 단계적으로 조정한 사례

주: 혁신 스타트업 대주주 표준급여 특례는 일몰조항과 평가결과에 따라 종료된 사례임. 에너지 다소비 산업에 대한 에너지세 환급은 협약 종료로 제도가 실질적으로 적용되지 않게 된 뒤 관련 규정이 삭제된 사례이며, 시설원예 부문의 에너지세 우대세율은 평가결과와 기후정책 방향 등을 고려하여 단계적으로 축소한 사례임.
자료: Ministerie van Financiën(2025), Ministerie van Economische Zaken en Klimaat(2022) 및 Wet fiscale Klimaatmaatregelen glastuinbouw(Stb. 2023, 505)을 바탕으로 저자 작성

(7) 주요 특징과 국내 시사점

❑ (사전심사와 사후평가의 연계 측면) 신규 조세지출의 도입심사와 기존 조세지출의 사후평가에 조세제도 심사기준(TFR)을 공통으로 적용하고 있음

○ 신규 조세지출의 도입심사에는 TFR을 적용하고, 기존 조세지출의 사후평가에는 정기평가 규정(RPE 2022)의 평가품질 기준과 함께 TFR을 적용함

- TFR은 정책문제의 명확성, 정책목표의 구체성, 재정개입의 필요성, 보조금이 부담금보다 적절한 이유, 직접보조보다 조세지원이 적절한 이유, 사후평가 체계의 마련 여부 및 일몰 설정 여부를 순차적으로 검토하며, 어느 한 질문에 부정적으로 답하면 후속 질문으로 진행하지 않음

○ 국내에서도 조세특례 예비타당성평가와 심층평가의 핵심 기준을 연계하고, 정부개입의 필요성과 정책수단의 적절성 등 선행요건이 충족되지 않은 경우에는 후속 검토를 제한하는 방안을 검토할 필요가 있음

❑ (분류 변경과 규모 변동의 구분 공개 측면) 조세지출 항목의 추가·분류 변경 사유와 조세지출 규모에 미치는 영향을 구분하여 공개하고 있음

○ 예산각서 부속서에서 새로 편입한 조세지출의 성격과 모니터링 대상 여부를 제시하고, 모니터링 대상에서 제외한 경우에는 그 사유를 함께 설명함

- 조세지출 규모의 증감을 정책 변경, 자료·추계방법 변경 등 기술적 조정 및 경제·사회적 여건에 따른 내생적 변화로 구분하여 제시함

○ 국내에서도 조세지출 항목의 추가·제외 및 분류 변경의 근거를 공개하고, 국세감면액의 변동을 실제 지원규모의 변화와 집계범위·추계방법 변경에 따른 변화로 구분하여 제시할 필요가 있음

- 정부는 「2026년도 조세지출예산서」에서 기준조세체계·구조적 감면·조세지출의 3분 구조에 따른 재분류 방안을 제시함

- 이를 적용할 경우 2026년 국세감면율은 16.1%에서 13.3%로, 법정한도는 16.5%에서 13.7%로 함께 달라지므로, 분류 변경이 총량지표에 미치는 영향을 별도로 제시할 필요가 있음

❑ (평가의 독립성·품질관리 측면) 외부 전문가의 독립적 검토와 감독위원회 등을 통해 평가품질을 관리하고, 종합점검의 방법론과 판정결과도 외부 검증을 거치고 있음

○ 평가보고서에는 분석방법과 평가결과의 타당성·신뢰성에 관한 설명을 포함하고, 평가대상 정책의 수립·집행에 관여하지 않은 외부 전문가가 평가내용을 검토하도록 함

○ 개별 평가에서는 감독위원회가 평가방법과 연구과정의 적정성을 점검하며, 종합점검에 적용된 방법론과 개별 항목의 판정결과는 외부 연구기관의 검증을 거침

○ 국내에서도 조세특례 평가보고서에 분석방법의 타당성과 활용자료의 신뢰성에 관한 설명을 포함하고, 평가 수행에 관여하지 않은 전문가의 검토의견과 그 반영 결과를 함께 공개하는 방안을 검토할 필요가 있음

❑ (평가결과의 활용 및 설명책임 측면) 개별 조세지출의 평가결과와 정부의 후속조치를 항목 단위로 함께 공개하고, 평가결과와 다른 정책결정을 내린 경우에는 그 사유를 설명하도록 하고 있음

○ 예산각서 부속서에는 정부개입의 근거, 효과성 및 효율성에 관한 판정과 폐지·조정·단계적 축소·추가연구 등의 후속조치를 함께 제시함

– 별도 조치가 없거나 정부의 입장이 확정되지 않은 경우에도 이를 후속조치 유형으로 구분하여 공개함으로써 평가 이후의 정책결정 상태를 확인할 수 있도록 함

– 부정적인 평가에도 제도를 유지할 수 있으나, 이 경우 정부는 평가결과와 다른 결정을 내린 사유를 대응문을 통해 하원에 설명함

○ 국내에서도 조세지출예산서 등에 항목별 평가결론과 정부의 후속조치를 함께 제시하고, 평가결과를 반영하지 않거나 별도의 조치를 취하지 않은 경우에는 그 사유와 향후 보완방향을 국회에 설명하는 방안을 검토할 필요가 있음

❑ (일몰·단계적 축소 및 예산상한 측면) 일부 조세지출은 평가결과와 일몰 또는 단계적 축소를 연계하고 있으며, 재정규모가 큰 일부 제도에는 예산상한을 적용하고 있음

○ 일부 제도에서는 일정한 평가요건을 충족하지 못하면 적용기한이 종료되도록 하거나, 지원수준의 단계적 축소경로와 종료시점을 법률에 명시하고 있음

– 에너지투자공제, 환경투자공제 및 연구개발 관련 일부 조세지출에는 연간 예산상한을 적용함

○ 국내에서도 조세특례의 연장 여부를 평가결과와 연계하고, 즉시 폐지가 어려운 항목에는 연도별 축소경로와 종료시점을 제시하며, 재정위험이 큰 일부 조세지출에는 개별 지원한도를 적용하는 방안을 검토할 필요가 있음

〈표 Ⅳ-8〉 네덜란드 조세지출 평가·관리제도의 주요 특징

주요 특징	내용
사전심사와 사후평가의 연계	신규 조세지출의 도입심사와 기존 조세지출의 사후평가에 조세제도 심사기준(TFR)을 공통으로 적용함
분류 변경과 규모 변동의 구분 공개	조세지출 항목의 추가·분류 변경 사유와 조세지출 규모에 미치는 영향을 구분하여 공개함
평가의 독립성·품질관리	외부 전문가의 독립적 검토와 감독위원회 등을 통해 평가품질을 관리하고, 종합점검의 방법론과 판정결과도 외부 검증을 거침
평가결과의 활용 및 설명책임	평가결과와 후속조치를 항목별로 공개하고, 평가결과와 다른 정책결정을 내린 경우에는 그 사유를 설명하도록 함
일몰·단계적 축소 및 예산상한	일부 조세지출에서 평가결과와 일몰·단계적 축소를 연계하고, 재정규모가 큰 일부 제도에는 예산상한을 적용함

자료: 저자 작성

나. 캐나다

(1) 제도체계와 평가·관리 구조

❑ 캐나다의 조세지출 평가·관리체계는 조세지출 전반을 단일하게 규율하는 법률이 확인되지 않으며, 성인지예산에 관한 법률, 연방정부의 일반적인 성과평가정책, 재무부의 조세지출 평가체계 및 연차보고서가 결합된 구조로 운영되고 있음

❑ 먼저, 「캐나다 성인지예산법(Canadian Gender Budgeting Act)」은 조세지출과 직접지출을 포함한 재정정책의 성별·다양성 영향을 고려하는 것을 정부의 정책원칙으로 규정하고 있음

- ○ 재무장관은 예산안을 통해 새로 도입하거나 변경하려는 정책이 성별과 다양성에 미치는 영향을 의회에 보고해야 함
  - – 다만 해당 분석이 예산서나 관련 공개자료에 포함된 경우에는 별도의 보고서를 제출하지 않을 수 있음(Canadian Gender Budgeting Act, 2018)
- ○ 이와 별도로, 재무장관은 적절하다고 판단한 조세감면·소득공제·세액공제 등 조세지출의 성별·다양성 영향분석을 매년 공개해야 함(Canadian Gender Budgeting Act, 2018)
- ○ 국고위원회 의장도 재무장관과 협의하여 적절하다고 판단한 기존 지출프로그램의 성별·다양성 영향분석을 매년 공개해야 함
- ○ 따라서 이 법은 일부 조세지출과 직접지출의 영향분석 공개를 의무화하지만, 모든 조세지

출에 대한 효과성·효율성 평가나 일정한 평가주기를 규정하지는 않음

❑ 다음으로, 「재정관리법(Financial Administration Act)」은 연방정부의 재정관리와 프로그램 평가에 관한 일반적인 법적 기반을 제공함

- ㅇ 이 법에 근거한 「성과정책(Policy on Results)」과 「성과지침(Directive on Results)」은 연방부처의 성과정보 관리, 평가책임 및 평가품질에 관한 공통 기준을 제시하고 있음(Treasury Board of Canada Secretariat, 2016)
- ㅇ 「재정관리법」에 따른 5년 주기 평가의무는 최근 5년간 연평균 실제 지출액이 500만 캐나다달러 이상인 계속 보조금·출연금 프로그램에 적용되며, 조세지출에는 동일한 의무가 적용되지 않음(Financial Administration Act, s. 42.1; Treasury Board of Canada Secretariat, 2016)
- ㅇ 캐나다 감사원도 당시 「평가정책(Policy on Evaluation, 2009)」을 기준으로 조세지출에는 직접지출과 동일한 평가요건이 적용되지 않는다는 점을 지적한 바 있음(Office of the Auditor General of Canada, 2015)

❑ 또한 재무부는 별도의 조세지출 평가체계를 제시하고 있음

- ㅇ 조세지출 평가체계는 관련성, 효과성, 형평성, 효율성 및 다른 정책수단과의 비교를 공통 평가기준으로 제시하고 있음(Department of Finance Canada, 2026)
- ㅇ 다만 검토한 법률과 공개자료에서는 모든 조세지출에 공통적으로 적용되는 평가주기와 평가결과에 따른 후속조치를 일률적으로 규정한 기준은 확인되지 않음

❑ 아울러, 『연방 조세지출 보고서(Report on Federal Tax Expenditures)』는 조세지출의 개념과 비용 추계, 항목별 정보 및 평가·연구 결과를 하나의 연차보고서로 제공하고 있음

- ㅇ 캐나다는 1979년 연방 조세지출에 관한 보고를 처음 시작하였으며, 1994년부터 개인소득세, 법인소득세 및 재화·용역세(GST)에 관한 조세지출 추계치를 공개하고 있음(Department of Finance Canada, 2026)
  - − 보고서는 조세지출의 개념과 추계방법을 설명하는 제1부, 항목별 비용 추계치와 전망치를 제시하는 제2부, 항목별 상세정보를 수록한 제3부, 평가·연구 결과를 제시하는 제4부로 구성됨
  - − 또한 연방 세출예산안(Main Estimates)의 제출 시기와 연계하여 발간함으로써 의회가 조세지출과 직접지출에 관한 정보를 함께 검토할 수 있도록 하고 있음

❑ 이러한 캐나다의 평가·관리체계는 국제비교 연구에서도 조세지출을 정기적으로 평가하는

제도를 갖춘 소수 사례로 평가되고 있음

- Redonda et al.(2023)은 조세지출 보고서를 발간한 106개국 가운데 평가결과를 보고서에 수록하거나 인용한 국가는 16개국에 불과하다고 분석하였음
- 또한 캐나다는 개별 조세지출을 정기적으로 평가하는 소수 국가에 해당하며, 한국·네덜란드와 함께 조세지출 평가체계가 잘 갖추어진 사례로 다루어지고 있음(Redonda et al., 2023)
- 특히, 캐나다는 매년 1~2건의 심층평가 결과를 연차보고서에 수록하고, 그 결과를 후속 평가에 활용하면서 평가체계와 분석기반을 발전시켜 왔음

❑ 종합하면, 캐나다의 조세지출 평가·관리체계는 네덜란드와 같이 평가결과에 따른 폐지·축소 원칙을 법령 및 예산규칙과 직접 연계하기보다, 법률에 따른 일부 영향분석과 재무부의 개별 평가, 연차보고서를 통한 정보공개를 중심으로 운영된다는 점에서 차이가 있음

〈표 Ⅳ-9〉 캐나다 조세지출 평가·관리의 제도체계

구분	주요 근거	주요 기능
법률	「캐나다 성인지예산법」	신규 예산조치의 성별·다양성 영향 보고와 적절하다고 판단한 조세지출 및 기존 지출프로그램의 영향분석 연례 공개 의무 규정
일반 성과평가정책	재정관리법, 성과정책·성과지침	연방부처의 성과정보 관리, 평가책임 및 평가품질에 관한 공통 기준 제시 / 최근 5년간 연평균 실제 지출액이 500만 캐나다달러 이상인 계속 보조금·출연금 프로그램에 대한 5년 주기 평가
평가체계	재무부 조세지출 평가체계	관련성, 효과성, 형평성, 효율성 및 다른 정책수단과의 비교에 관한 공통 평가기준 제시
연차보고	연방 조세지출 보고서(1979년~)	조세지출의 개념, 비용 추계, 항목별 정보 및 평가결과를 하나의 보고서로 공개하고 세출예산안과 연계하여 발간

주: 검토한 법률과 공개자료에서는 캐나다의 조세지출 평가·관리 전반을 단일하게 규율하는 법률이 확인되지 않으며, 「소득세법」과 「소비세법」은 개별 조세지출의 법적 근거일 뿐 평가·관리체계를 규율하는 공통 법률이 아니므로 표에서 제외함
자료: Canadian Gender Budgeting Act(2018), Treasury Board of Canada Secretariat(2016), Office of the Auditor General of Canada(2015), Department of Finance Canada(2026)를 바탕으로 저자 작성

(2) 조세지출의 정의·분류와 보고 대상

❑ 캐나다는 조세지출을 기준조세체계의 일반적인 원칙에서 벗어나 특정 납세자나 경제활동에 혜택을 제공하는 세제상 특례로 정의하고 있음(Department of Finance Canada, 2026)

- ㅇ 기준조세체계는 일반세율과 광범위한 과세표준 등 조세제도의 기본적인 구성요소를 중심으로 설정함
- ㅇ 기준조세체계를 조세제도의 가장 기본적인 요소로만 한정하는 광의의 접근을 채택함으로써, 일반적인 과세원칙에서 벗어나는 세제상 특례를 폭넓게 조세지출로 파악하고 있음
- ㅇ 이러한 방식은 바람직한 조세체계를 별도로 상정하는 규범적 방식에 비해 판단기준이 비교적 명확하며, 조세지출의 범위를 둘러싼 해석의 차이를 줄일 수 있다는 특징이 있음

❑ 먼저, 『연방 조세지출 보고서』는 개인소득세, 법인소득세 및 재화·용역세(GST)와 관련된 200개 이상의 항목에 관한 정보를 제공하고 있음(Department of Finance Canada, 2026)

- ㅇ 보고대상에는 기준조세체계에서 벗어나는 조세지출뿐만 아니라 기준조세체계의 구성요소로 볼 수 있으나 조세정책상 중요성이 큰 항목도 포함됨
- ㅇ 이에 따라 보고서에 수록된 모든 항목이 동일한 의미의 조세지출에 해당하는 것은 아니며, 조세지출, 기준조세체계의 구성요소 및 이전지출 성격의 항목을 구분하여 제시하고 있음

❑ 또한 조세지출은 지원방식에 따라 특정 납세자 또는 소득에 대한 비과세, GST 면세·영세율, 소득공제, 간주납부, 환급형·비환급형 세액공제, 조세환급, 우대세율, 부가세(surtax) 및 과세이연의 아홉 가지 유형으로 구분됨(Department of Finance Canada, 2026)

❑ 다음으로, 개별 항목은 주된 정책목표가 조세체계 내부의 운영과 관련되는지에 따라 구조적 항목(structural tax measure)과 비구조적 항목(non-structural tax measure)으로 분류됨(Department of Finance Canada, 2026)

- ㅇ 구조적 항목은 행정비용과 납세협력비용(compliance costs)의 경감, 이중과세 방지, 납세능력 반영 및 과세기간 간 소득 조정 등 조세체계의 원활한 운영을 주된 목적으로 함
- ㅇ 비구조적 항목은 소득지원, 저축·투자 촉진, 고용 확대 및 기업활동 지원 등 경제·사회정책 목적을 주로 수행함
- ㅇ 조세체계의 운영 목적과 경제·사회정책 목적을 함께 가진 항목은 두 목적 가운데 상대적으로 비중이 큰 목적을 기준으로 분류함
- ㅇ 다만 구조적·비구조적 구분은 해당 항목의 필요성이나 정책성과에 대한 평가를 의미하지

않음을 명시하고 있음

❑ 한편 정부회계상 이전지출로 처리되는 환급형 세액공제는 일반적인 조세지출과 구분하여 별도의 범주로 공개하고 있음

○ 정부회계상 이전지출로 처리되는 환급형 세액공제를 별도 범주로 제시함으로써, 조세지출과 직접지출의 회계상 관계를 명확히 하고 있음

○ 다만 GST/HST 세액공제는 환급형 세액공제임에도 예외적으로 별도 범주가 아닌 일반적인 조세지출로 분류됨(Department of Finance Canada, 2026)

❑ 아울러, 보고서 제3부는 개별 조세지출에 관한 상세정보를 일정한 형식에 따라 제시하고 있음(Department of Finance Canada, 2026)

○ 주요 공시항목에는 제도 내용, 적용 세목, 수혜자 집단, 지원유형, 법적 근거, 도입 및 개정 연혁, 정책목표, 자료 출처, 추계·전망 방법, 자료를 확보할 수 있는 경우 수혜자 수 또는 신청자 수 등 대체정보와 연도별 비용이 포함됨

○ 정책목표는 세무행정비용 또는 납세협력비용의 경감, 이중과세 방지 등 조세체계 내부의 목적과 소득지원, 저축·투자 촉진 및 고용 확대 등 경제·사회정책 목적에 관한 표준 범주에 따라 분류됨

○ 또한 동일한 정책분야에서 운영되는 주요 연방 재정사업을 함께 제시하여 조세지출과 직접지출 간의 관계를 확인할 수 있도록 하고 있음

<표 Ⅳ-10> 캐나다 조세지출 항목별 공시정보

구분	공시 내용
제도 개요	제도 내용, 적용 세목, 수혜자 집단 및 조치유형
법적 근거·연혁	근거 법조항, 도입 시기 및 주요 개정 경과
정책목표	표준 범주에 따른 정책목표와 구조적·비구조적 구분
추계정보	자료 출처, 추계·전망 방법, 자료를 확보할 수 있는 경우 수혜자 수 또는 대체정보, 연도별 비용
재정사업 연계	동일한 정책분야의 주요 연방 재정사업에 관한 정보

자료: Department of Finance Canada(2026)를 바탕으로 저자 작성

❑ 이와 함께, 캐나다는 개별 조세지출이 적용되지 않는 경우와 비교하여 감소하는 세수를 해당 항목의 비용으로 추계하고, 항목별 과거 실적과 중기 전망, 추계방법 및 활용자료를 함께 공개하고 있음

○ 2026년 보고서에는 2020년부터 2027년까지의 항목별 추계치와 전망치가 제시되어 있음

- 개인소득세 관련 조세지출은 개인소득세 신고자료를 활용한 재무부의 T1 미시모의실험 모형을 통해 추계하며, 해당 특례가 적용되는 경우와 적용되지 않는 경우의 납세자별 세액 및 소득연계 급여 차이를 산정함
- 법인소득세 관련 조세지출은 전체 법인세 신고자료를 활용한 T2 미시모의실험 모형을 통해 추계하며, 미사용 공제·감면, 이월결손금 및 세액공제의 활용을 반영함
- 재화·용역세(GST) 관련 조세지출은 국민계정의 공급사용표 등을 활용한 GST 모형과 행정자료를 토대로 품목별·산업별 비용을 추계함
- 다만 신고자료를 확보하는 데 약 1년 6개월의 시차가 발생하므로, 최근 연도의 수치는 경제·인구 전망과 예정된 세제변경 등을 반영한 전망치로 제시될 수 있음
- GST 환급 추계에 활용되는 행정자료에는 약 1~2년, GST 모형에 활용되는 공급사용표에는 약 3년의 시차가 있으므로, 최근 연도의 수치는 경제전망 등을 반영한 전망치로 보완됨(Department of Finance Canada, 2026)

○ 항목별 전망치는 법제화된 세제변경과 일부 정부 발표 내용을 반영하되, 납세자의 행태변화와 경제적 파급효과는 반영하지 않으며, 개별 항목을 각각 독립적으로 추계함

- 또한 해당 조세지출을 폐지할 때 도입될 수 있는 경과조치나 대체정책 등 후속적인 정책변화는 반영하지 않음

❑ 한편 비용을 산정하기 어려운 항목도 보고대상에서 제외하지 않고 '추계 불가(n.a., 유의미한 추계·전망을 뒷받침할 자료 없음)'로 표시하여 공개하고 있음(Department of Finance Canada, 2026)

○ 이는 비용의 추계 가능 여부와 관계없이 보고대상에 포함된 모든 항목의 현황을 공개하고, 자료 부족이나 추계상의 어려움으로 인해 일부 항목이 보고서에서 누락되는 것을 방지하기 위한 것임

〈표 Ⅳ-11〉 캐나다 조세지출의 추계방법

구분	추계방법	주요 특징
개인소득세	T1 미시모의실험 모형	개인소득세 신고자료를 활용하여 해당 특례가 적용되는 경우와 적용되지 않는 경우의 납세자별 세액 및 소득연계 급여 차이를 산정
법인소득세	T2 미시모의실험 모형	전체 법인세 신고자료를 활용하고 미사용 공제·감면, 이월결손금 및 세액공제의 활용을 반영
재화·용역세(GST)	GST 모형 및 행정자료	국민계정의 공급사용표 등을 활용하여 품목별·산업별 조세지출 비용을 추계
최근 연도 전망	경제·인구 전망 및 예정된 세제변경 반영	신고자료의 시차로 인해 최근 연도의 수치는 전망치로 제시될 수 있음
공통 추계원칙	해당 조치가 적용되지 않는 경우와 비교한 세수 감소분 추계	법제화된 세제변경과 일부 정부 발표사항은 반영하되, 납세자의 행태변화, 경제적 파급효과 및 제도 폐지에 수반될 수 있는 경과조치·대체정책은 반영하지 않고 개별 항목을 각각 추계
추계 불가 항목	‘추계 불가(n.a.)’로 표시	비용을 산정하기 어려운 경우에도 항목을 공개하여 정보의 누락을 방지

자료: Department of Finance Canada(2026)를 바탕으로 저자 작성

(3) 정비 우선대상과 사전심사 기준

❑ 캐나다는 네덜란드의 TFR과 같이 신규 조세지출의 도입 타당성을 표준화된 질문에 따라 심사하거나, 기존 조세지출의 정비 우선순위를 법령 또는 지침으로 정한 제도는 확인되지 않음

- ㅇ 『연방 조세지출 보고서』에도 평가대상 선정이나 정비 우선순위 설정에 적용되는 일률적인 기준은 제시되어 있지 않음
- ㅇ 개별 조세지출 제도의 도입 여부는 예산 편성과 세법개정 과정에서 검토되며, 조세지출 보고서는 제도 도입 이후의 비용, 정책목표 및 운영 현황에 관한 정보를 공개하는 데 중점을 두고 있음
- ㅇ Redonda et al.(2023)은 캐나다를 조세지출에 대한 사전·사후 평가체계를 갖춘 국가로 분류하고 있으나, 이는 예산 편성 과정에서 신규 조세지출을 검토하는 일반적인 절차를 포함한 것으로 볼 수 있음

- 다만 네덜란드의 TFR과 같이 표준화된 질문과 서식에 따라 신규 조세지출의 도입 타당성을 심사하는 별도의 절차가 운영되는 것은 아님

❑ 캐나다의 조세지출 평가체계는 관련성과 다른 정책수단과의 비교를 공통 평가항목으로 제시하고 있음

○ 관련성 평가에서는 해당 조세지출이 현재의 정책수요와 연방정부의 정책 우선순위에 부합하는지를 검토함

○ 정책수단 간 비교에서는 직접지출이나 규제 등 다른 정책수단과 비교하여 조세지출 방식이 정책목표를 달성하는 데 적절한지를 검토함

○ 다만 이러한 평가기준이 신규 조세지출의 도입 단계에서 의무적으로 적용되는 표준화된 사전심사 절차로 제도화되어 있는 것은 아님

❑ 종합하면, 캐나다는 정비 우선대상 선정기준이나 표준화된 사전심사 절차를 별도로 두고 있는지는 확인되지 않으며, 예산 편성과 세법개정 과정에서 신규 조세지출을 검토하고 도입 이후에는 정보공개와 개별 평가를 중심으로 관리하고 있음

<표 Ⅳ-12> 캐나다 조세지출의 주요 공시정보

검토 항목	캐나다의 정보공개 내용
재정규모와 증가 추이	항목별 과거 추계와 중기 전망을 제시
자료 확보 여부	자료 출처, 추계방법, 자료를 확보할 수 있는 경우 수혜자 수 또는 대체정보, 추계 불가 여부를 공개
정책목표의 현재성	도입 당시의 정책목표와 최근 제도변경 내용을 제시
직접지출과의 관계	동일한 정책분야의 주요 연방 재정사업을 제시
평가 실시 여부	일부 조세지출 항목에 대한 심층평가와 연구 결과를 연례보고서에 수록
정책수단의 적합성	평가체계에서 다른 정책수단과의 비교를 공통 기준으로 제시

주: 위 기준은 캐나다가 공식적으로 정한 정비기준이 아니라, 보고서의 공시정보로부터 도출할 수 있는 활용 기준임. 2016~2017년에 조세지출 전반에 대한 한시적 재검토를 실시한 바 있으며, 평시에는 예산 편성과 세법개정 과정에서 신규 조세지출을 검토하고 도입 이후에는 정보공개와 개별 평가를 중심으로 관리하고 있음
자료: Department of Finance Canada(2026)를 바탕으로 저자 작성

(4) 평가항목 및 평가결과

❑ 캐나다 재무부는 조세지출이 정책목적에 부합하고 형평성과 비용 대비 성과를 확보하고 있는지를 검토하기 위해 관련성, 효과성, 형평성, 효율성 및 다른 정책수단과의 비교를 공

통 평가기준으로 제시하고 있음(Department of Finance Canada, 2026)

- ㅇ 관련성은 해당 제도가 명확한 정책수요에 대응하고 있는지, 연방정부의 역할과 현재의 정책 우선순위에 부합하는지를 검토하는 항목임
- ㅇ 효과성은 해당 제도가 당초 설정한 정책목표를 달성하였는지를 검토하는 항목임
  - 다만 공정성 제고, 노동시장 참여 및 투자 촉진을 목적으로 하는 조치는 효과를 평가하기가 상대적으로 복잡하다는 점도 평가과정에서 고려하고 있음
- ㅇ 형평성은 소득계층뿐만 아니라 성별, 연령, 산업 및 지역 등 집단별 혜택의 배분이 공정한지를 검토하는 항목임
  - 이 과정에서 객관적인 분배지표와 함께 제도의 불공정성에 대한 인식도 고려함
- ㅇ 효율성은 재정비용뿐만 아니라 경제적 비용, 납세협력비용을 포함한 전체 비용과 정책성과를 비교하여 판단하는 항목임
- ㅇ 다른 정책수단과의 비교는 직접지출이나 규제 등 대체수단과 비교하여 조세지출 방식이 정책목표를 달성하는 데 상대적으로 적절한지를 검토하는 항목임

❑ 성인지분석(GBA Plus)은 「캐나다 성인지예산법」에 따라 매년 실시되며, 조세제도와 주요 조세지출에 따른 혜택의 집단별 배분 양상을 분석하는 데 활용되고 있음

- ㅇ 성인지분석은 2019년 보고서에서 연방 개인소득세 관련 조세지출을 대상으로 처음 실시된 이후 매년 연차보고서에 수록되고 있으며, 분석대상과 방법도 단계적으로 확대되어 왔음(Redonda et al., 2023; Department of Finance Canada, 2026)
  - 2019년 분석에서는 연방 개인소득세의 누진적 구조가 성별 소득격차를 완화하는 것으로 나타났으며, 소득재분배 효과는 주로 환급형 세액공제와 누진세율 구조에서 발생한 반면 소득공제는 상대적으로 남성에게 유리하게 작용한 것으로 분석되었음
  - 2020년 분석은 가족구성에 따른 가구 내부의 혜택 배분을 검토하였고, 2021년 분석은 성별과 함께 연령, 소득, 가족구성 및 거주지역을 분석요인에 포함하였음
  - 2022년 분석에서는 환급형 세액공제의 간접적인 영향을 반영할 수 있도록 분석방법을 보완하였음
- ㅇ 2026년 보고서는 2021년 인구총조사와 2020년 개인소득세 신고자료(T1)를 연계한 자료를 활용하여 11개 인종화 집단(racialized groups)별로 개인소득세 체계와 주요 조세지출의 소득재분배 효과를 분석하였음(Department of Finance Canada, 2026)
- ㅇ 분석 결과, 연방 개인소득세 체계는 집단 간 소득격차를 완화하는 방향으로 작용하였으나,

재분배 효과의 크기는 집단별로 차이가 있는 것으로 나타났음

- 재분배 효과는 흑인과 아랍계 집단에서 상대적으로 크게 나타난 반면, 일본계 집단에서는 중립적으로 나타났음
- 또한 고령층, 저소득층 및 이민 이력이 있는 납세자 등 일부 하위집단에서 재분배 효과가 상대적으로 크게 나타났음

○ 집단별로 주요 혜택이 발생한 조세지출은 일본계 집단과 일부 중국계 집단을 제외하면 교육, 가족지원 및 소득지원 관련 항목으로 확인되었음

- 다만 외국납부세액공제와 사회부조급여 비과세는 인종화 집단 전체의 평균에서는 상대적으로 유리한 것으로 나타났으나, 실제 혜택은 일부 집단에 집중된 것으로 확인되었음
- 이는 전체 집단의 평균적인 분석만으로는 집단별 혜택의 차이를 충분히 파악하기 어려우므로 세부 집단별 분석이 필요하다는 점을 보여줌

○ 다만 해당 분석은 특정 시점의 자료를 바탕으로 조세제도의 소득분배 효과를 분석한 것이므로, 이를 개별 조세지출의 전반적인 성과평가로 해석하는 데에는 한계가 있음

- 보고서는 조세지출의 성과를 판단하려면 소득분배 효과뿐만 아니라 조세제도의 다양한 정책목표와 경제적 효과를 종합적으로 검토해야 한다고 명시하고 있음

❑ 한편 2026년 보고서는 아동수당(Canada Child Benefit)에 대한 심층평가를 수록하고, 관련성, 효과성, 형평성 및 효율성의 네 가지 기준에 따라 제도의 성과를 분석하였음

○ 관련성 평가에서는 자녀양육비용에 관한 통계와 연방정부의 정책 우선순위를 근거로 정책 수요와 정부개입의 필요성을 검토하였음

- 자녀양육비용은 가구소득, 가족구성 및 자녀의 연령에 따라 연간 약 1만 5,000~2만 9,300캐나다달러로 추정됨(Statistics Canada, 2023; Department of Finance Canada, 2026에서 재인용)
- 2023~2024 급여연도(2023년 7월~2024년 6월)에는 연평균 약 350만 가구가 총 263억 캐나다달러를 수급하였음(Department of Finance Canada, 2026)

○ 효과성 평가에서는 아동빈곤율의 변화와 실증연구 결과를 활용하여 제도가 빈곤 완화에 미친 영향을 검토하였음

- 시장바구니측정(Market Basket Measure, MBM)을 기준으로 한 18세 미만 아동빈곤율은 2015년 16.3%에서 2023년 10.7%로 하락하였음

- 이중차분 분석에 따르면, 제도 도입은 2014년 대비 2018년 기준으로 한부모(모) 가구의 빈곤을 11%, 양부모 가구의 빈곤을 약 17% 감소시킨 것으로 추정되었음(저소득선(LIM) 기준; Baker et al., 2023; Department of Finance Canada, 2026에서 재인용)

○ 형평성 평가에서는 수급자의 인구·가구 특성별 분포와 소득수준에 따른 급여 배분을 검토하였음

- 특히, 소득수준이 낮은 가구에 상대적으로 많은 급여가 배분되는지를 중심으로 제도의 누진성을 분석하였음

○ 효율성 평가에서는 기존 아동급여 전달체계와 조세행정 자료를 활용하는 방식의 효율성을 검토하였음

- 출생등록과 급여신청을 연계한 자동신청 절차는 부모의 신청과정을 간소화하는 것으로 평가되었음
- 또한 2015년 보편적 보육수당 확대와 2016년 아동수당 도입이 한부모 여성과 기혼 여성의 취업률이나 통상 근로시간을 자녀가 없는 여성과 비교할 때 유의하게 변화시키지 않은 것으로 분석되어, 급여 지급에 따른 노동공급 감소가 제한적이라는 점도 효율성 판단의 근거로 제시되었음(Baker et al., 2023; Department of Finance Canada, 2026에서 재인용)

<표 Ⅳ-13> 캐나다 조세지출의 주요 평가항목

평가항목	주요 판단내용
관련성	명확한 정책수요에 대한 대응 여부와 연방정부의 역할 및 정책 우선순위와의 부합 여부를 검토
효과성	정책목표의 달성 여부 검토
형평성	소득계층, 성별, 연령, 산업 및 지역 등에 따른 혜택 배분의 공정성을 검토
효율성	재정비용, 경제적 비용, 납세의무 이행비용 및 행정비용을 포함한 전체 비용과 정책성과를 비교
다른 정책수단과의 비교	직접지출이나 규제 등 다른 정책수단과 비교하여 조세지출 방식의 적절성을 검토

자료: Department of Finance Canada(2026)를 바탕으로 저자 작성

(5) 평가결과의 공개와 구속력

❑ 캐나다는 조세지출에 관한 평가·연구 결과를 연차보고서에 수록하여 공개하고 있으며, 해당 자료는 의회의 예산심의와 정부의 조세정책 검토에 활용되고 있음

- ㅇ 심층평가와 분석보고서는 매년 『연방 조세지출 보고서』 제4부에 수록됨
- ㅇ 보고서는 연방 세출예산안(Main Estimates)의 제출 시기와 연계하여 발간되므로, 의회는 예산심의 과정에서 조세지출의 성과와 제도 운영 현황을 함께 검토할 수 있음
- ㅇ 재무부의 개별 조세지출 심층평가와 감사원의 외부 점검이 이루어진 사례가 있다는 점에서, 평가 수행과 평가체계 점검을 보완적으로 결합하는 메타평가적 요소를 확인할 수 있음(Office of the Auditor General of Canada, 2015; Department of Finance Canada, 2026)
- ㅇ Redonda et al.(2023)도 캐나다를 조세지출 보고서에 평가결과를 직접 수록하거나 관련 자료를 확인할 수 있는 정보를 제공하는 소수 국가로 분류하고 있음
  - 또한 평가결과의 공개는 조세지출 정책의 투명성을 높이고 제도의 성과를 점검할 수 있는 정보기반을 제공하는 것으로 평가하였음

❑ 특히, 성인지분석 결과의 연례 공개는 「캐나다 성인지예산법」에 따른 법률상 의무라는 점에서 일반적인 평가·연구 결과의 공개와 구분됨(Canadian Gender Budgeting Act, 2018)

❑ 다만 검토한 법률과 공개자료에서는 네덜란드와 같이 부정적으로 평가된 조세지출의 폐지·축소를 우선 검토하거나, 제도를 유지할 경우 그 사유를 의회에 설명하도록 요구하는 명시적 후속조치 규칙이 확인되지 않음

- ㅇ 평가결과는 조세정책 결정과 예산 편성 과정에서 참고자료로 활용될 수 있으나, 평가결과에 따라 제도개선이나 폐지·축소를 의무적으로 검토하도록 하는 절차는 검토한 자료에서 확인되지 않음
- ㅇ 이에 따라 평가결과의 반영 여부는 정부의 정책 판단과 의회의 예산·입법 심의에 상당 부분 의존하는 구조로 볼 수 있음

❑ 아울러, 보고서는 전년도와 비교한 조세지출의 신설 및 변경 내역을 별도의 절로 구분하여 공개하고 있음(Department of Finance Canada, 2026)

- ㅇ 이를 통해 개별 조세지출의 변동 내용과 변경 경과를 연도별로 확인할 수 있음

〈표 Ⅳ-14〉 캐나다 조세지출 평가결과의 공개체계

구분	주요 내용
공개 방식	심층평가와 분석보고서를 『연방 조세지출 보고서』 제4부에 수록
공개 주기·시기	매년 발간, 연방 세출예산안 제출 일정과 연계
법률상 공개의무	「캐나다 성인지예산법」에 따라 성인지분석 결과를 매년 공개
후속조치 규칙	평가결과에 따른 폐지·축소 또는 유지 사유의 설명을 요구하는 명시적 규칙은 부재
변경내역 공개	전년도 대비 조세지출의 신설·변경 내역을 별도의 절로 공개

자료: Department of Finance Canada(2026)를 바탕으로 저자 작성

(6) 지출한도 및 재정통제 장치

❑ 캐나다 사례에서 모든 조세지출에 공통적으로 적용되는 일몰제나 정기적 재승인 의무는 확인되지 않음

○ 다만 개별 조세지출의 정책목표와 제도적 성격에 따라 적용기한 또는 단계적 축소 일정을 설정하고 있음

– 『연방 조세지출 보고서』에서도 적용기한이 종료된 항목과 단계적으로 축소되는 항목을 구분하여 제시하고 있으며, 광물탐사 세액공제와 같이 적용기한이 종료되기 전에 연장 여부가 결정되는 항목도 있음

○ 액화천연가스 시설에 대한 가속상각은 2024년에 적용기한이 종료되었음

– 다만 캐나다 정부는 2025년 예산을 통해 엄격한 배출성과 기준을 충족하는 저탄소 액화천연가스 시설에 가속상각을 다시 적용하는 방안을 제안하였음

– 이 제도는 2035년 이전에 취득한 자산에 적용되며, 추계표에서는 적용기한이 종료된 종전 제도와 구분하여 별도의 항목으로 제시하고 있음(Department of Finance Canada, 2026)

○ 캐나다 정부는 2025년 예산을 통해 2025년 11월 4일 이후 취득하여 2030년 이전에 사용 가능한 상태가 되는 제조·가공용 건물에 즉시상각을 적용하는 방안을 제시하였음(Department of Finance Canada, 2026)

– 이 제도는 2030년부터 2033년까지 단계적으로 축소되도록 설계되어 있음

○ 광물탐사 세액공제는 적용기한을 정해 두고, 기한이 만료되기 전에 연장 여부를 결정하는

방식으로 운영되고 있음

- 캐나다 정부는 2025년 예산을 통해 플로스루 주식 투자자에게 적용되는 15%의 광물탐사 세액공제를 2027년 3월 31일까지 2년 연장하는 방안을 추진하겠다는 입장을 밝혔음(Department of Finance Canada, 2026)

○ 이러한 적용기한 설정 방식은 화석연료 부문에만 한정되지 않으며, 무공해 자동차 장비·차량에 대한 가속상각(2027년 종료 예정)과 청정에너지 발전설비에 대한 가속상각 중 Class 43.2(2024년 종료) 등 다른 한시적 투자유인에도 적용되고 있음(Department of Finance Canada, 2026)

○ 이에 따라 캐나다의 일몰관리는 조세지출 전반에 공통적으로 적용되는 일몰원칙이나 정기 재심사보다는, 개별 제도를 설계할 때 적용기한과 단계적 축소 일정을 설정하는 방식에 주로 의존하는 것으로 볼 수 있음

❑ 또한 캐나다 사례에서는 조세지출 전반에 적용되는 총량한도나 사전적 지출상한은 확인되지 않으나, 회계처리와 정보공개를 통해 조세지출과 직접지출의 범위 및 규모를 함께 파악할 수 있도록 하고 있음

○ 환급형 세액공제는 정부회계상 이전지출로 처리하며, 『연방 조세지출 보고서』에서도 일반적인 조세지출과 구분하여 제시함

- 이는 세제를 통해 집행되더라도 실질적으로 직접지출의 성격을 가진 지원이 정부지출 통계에 반영되도록 하기 위한 것임
- 또한 『연방 조세지출 보고서』를 연방 세출예산안(Main Estimates)의 제출 시기와 연계하여 발간함으로써, 의회가 조세지출과 직접지출에 관한 정보를 비슷한 시기에 검토할 수 있도록 하고 있음

○ 다만 조세지출과 직접지출을 하나의 재정사업이나 예산항목으로 통합하여 관리하는 것은 아니며, 동일한 정책분야에서 활용되는 지원수단을 비교할 수 있도록 관련 정보를 제공하는 방식임

❑ 한편 보고서에 제시되는 조세지출 비용은 해당 항목이 적용되는 경우와 적용되지 않는 경우의 세수 차이를 추계한 것이므로, 이를 재정통제와 정책판단에 활용하는 데에는 일정한 한계가 있음

○ 조세지출 규모는 다른 세제요소와 경제여건이 변하지 않는다고 가정하고, 해당 항목이 적용되지 않는 경우와 비교하여 감소하는 세수를 추계하는 방식으로 산정함

- 이 과정에서는 납세자의 행태변화, 제도 폐지가 경제활동에 미치는 영향, 폐지 과정에서 도입될 수 있는 경과조치나 대안 정책을 반영하지 않음
- 따라서 보고서에 제시된 조세지출 추계액은 해당 제도를 폐지할 경우 실제로 증가하는 세수와 일치하지 않을 수 있음

○ 또한 개별 항목의 비용은 다른 조세지출 항목이 현행대로 유지된다고 가정하여 각각 독립적으로 추계함

- 이에 따라 누진세율 구조와 항목 간 상호작용을 고려하지 않고 개별 추계치를 단순 합산할 경우 전체 비용이 과대 또는 과소 산정될 수 있음

❑ 특히, 캐나다는 화석연료 부문을 지원하는 조세지출을 별도의 표로 구분하여 해당 부문의 지원 현황과 제도 정비 경과를 공개하고 있음

○ 보고서는 화석연료 부문을 지원하는 9개 항목이 폐지되거나 정비되었음을 제시하고 있음

- 이 가운데 일부 항목은 유사한 제도를 통합하여 제시하며, 기준조세체계의 구성요소에 해당하는 항목은 해당 표에서 제외하고 있음(Department of Finance Canada, 2026)

○ 해당 표에는 현재 운영 중인 항목뿐만 아니라 이미 폐지되었거나 적용기한이 종료된 항목도 계속 포함하고 있음

- 이는 제도가 폐지된 이후에도 미사용 공제액이나 기존 적립분의 이월 등에 따라 재정비용이 지속될 수 있다는 점을 고려한 것임
- 예를 들어, 석유·가스 및 석탄광업에 대한 감모공제(earned depletion)는 적격 탐사·개발비의 최대 3분의 1(33⅓%)을 공제기준액에 추가로 적립하여 실제 비용 공제 외에 추가 공제를 허용하되, 연간 공제액은 원칙적으로 자원소득의 25%를 한도로 하는 제도임
- 동 공제는 1990년에 폐지되었으나, 폐지 이전에 적립된 미사용 공제액이 이월되면서 이후에도 일정한 재정비용이 발생하고 있음

○ 이러한 공시방식은 제도의 폐지 여부뿐만 아니라 폐지 이후에 지속되는 재정효과도 연도별로 확인할 수 있도록 한다는 점에서 특징이 있음

〈표 Ⅳ-15〉 캐나다 조세지출의 정비 현황 공시 예시(화석연료 부문 지원)

조세지출 항목	정비 현황	2023년 추계	2027년 전망
석탄광업 및 오일샌드 자산에 대한 가속상각	폐지	PIT n.a. / CIT n.a.	PIT n.a. / CIT n.a.
액화천연가스 시설에 대한 가속상각	2024년 적용기한 종료	PIT n.a. / CIT X	PIT n.a. / CIT X
오일샌드·석탄광산의 생산 전 개발비와 석유·가스 발견정 비용에 대한 가속 손금산입	폐지	PIT n.a. / CIT n.a.	PIT n.a. / CIT n.a.
석유·가스 및 석탄광업에 대한 대서양 투자세액공제	2017년 완전 폐지. 다만 미사용 공제액의 이월 허용	PIT S / CIT X	PIT S / CIT X
석유·가스 및 석탄광업에 대한 감모공제(earned depletion)	1990년 폐지. 기존 적립분의 이월 지속	PIT n.a. / CIT 5	PIT n.a. / CIT 1
석유·가스 및 석탄광업 관련 플로스루 주식 공제	2023년 3월 31일 이후 체결된 계약부터 적용 제외	PIT 3 / CIT 5	PIT 1 / CIT 2
플로스루 주식에 따른 비용 재분류	폐지	PIT △1 / CIT S	PIT S / CIT S

주 1) 금액의 단위는 백만 캐나다달러임. PIT는 개인소득세, CIT는 법인소득세를 의미함.
2) n.a.는 추계 불가, X는 비밀보호를 위한 비공개, S는 50만 캐나다달러 미만, △는 세수 증가를 의미함.
3) 폐지되거나 적용기한이 종료된 조치도 이월 공제액 등으로 재정비용이 지속될 수 있으므로 표에 계속 포함하고 있음.
4) 2025년 예산은 저탄소 LNG 시설에 한정하여 가속상각의 재도입을 제안하였으며, 신규 조치는 종전 제도와 별도 항목으로 구분하여 공시됨.
자료: Department of Finance Canada(2026)를 바탕으로 저자 작성.

(7) 주요 특징과 국내 시사점

❑ (항목별 정보와 추계 한계의 공개 측면) 조세지출 항목의 기본정보와 추계방법·한계를 표준화된 형식으로 공개하고 있음

○ 각 조세지출 항목별로 지원내용, 적용 세목, 수혜대상, 법적 근거, 도입·개정 연혁, 정책목표, 자료 출처, 추계·전망 방법 및 연도별 비용을 제시함

- 납세자의 행태변화와 제도 간 상호작용을 반영하지 않는다는 점, 개별 항목의 추계치를 단순 합산할 경우 전체 규모가 과대 또는 과소 산정될 수 있다는 점도 함께 밝힘

○ 국내에서는 현행 조세지출예산서의 항목별 공시정보에 자료 출처, 개별 항목의 추계·전망 방법과 주요 전제, 행태변화 및 제도 간 상호작용의 반영 여부 등 추계치의 해석에 필요한 정보를 추가할 필요가 있음

❑ (분배영향 분석의 확대 측면) 조세지출의 성별·다양성 영향분석을 매년 공개하고, 다양한 인구·사회적 특성에 따른 분배효과를 분석하고 있음

○ 「캐나다 성인지예산법」에 따라 조세지출의 성별·다양성 영향을 분석하여 매년 공개하도록 하고 있음

- 2026년 보고서는 인구총조사와 개인소득세 신고자료를 연계하여 소득·성별·이민배경 등 다양한 특성을 고려하고, 연방 개인소득세 체계와 일부 주요 조세지출의 집단별 소득재분배 효과를 분석함

○ 「국가재정법」 제34조는 성인지 예산서(제9호)와 조세지출예산서(제10호)를 같은 예산안 첨부서류로 규정하고 있으나, 같은 법 제26조와 제57조는 예산을, 제68조의2와 제73조의2는 기금을 각각 성인지 분석의 대상으로 정하고 있어 어느 조문에도 조세지출은 포함되지 않음

- 조세지출예산서의 수혜자별 귀착 분석을 성별 등 인구·사회적 특성으로 확장하고, 국세청 신고자료와의 연계를 통해 분석기반을 확보하는 방안을 검토할 필요가 있음

❑ (조세지출과 직접지출의 정보 연계 측면) 개별 조세지출과 동일 정책분야의 주요 재정사업에 관한 정보를 함께 제시하고 있음

○ 항목별 상세정보에 동일 정책분야에서 운영되는 주요 연방 재정사업과 관련 기관을 제시하여 조세지출과 직접지출의 정책적 관련성을 확인할 수 있도록 함

○ 국내에서도 「조세특례제한법 시행령」 제135조제5항제3호가 존치의견에 유사 조세지출·세출예산의 분석을 포함하도록 하고 있어 개별 항목 단위의 정보는 이미 생산되고 있으나, 그 결과가 조세지출예산서에 집계되지 않아 정책수단 간 비교에 활용되지 못하고 있음

- 부처가 제출한 유사 세출예산 분석을 조세지출예산서의 항목별 정보로 연계하여 정책수단 간 중복·보완 관계와 조세방식 선택의 적정성을 검토할 수 있도록 할 필요가 있음

❑ (환급형 세액공제의 별도 구분 측면) 정부회계상 이전지출로 처리되는 환급형 세액공제를 일반 조세지출과 구분하고 있음

○ 캐나다는 정부회계상 이전지출로 처리되는 환급형 세액공제를 일반 조세지출과 구분하여

별도의 범주로 제시함

- 다만 GST/HST 세액공제는 예외적으로 일반 조세지출에 포함함

○ 우리나라는 근로·자녀장려세제를 기타감면의 하위유형으로 구분하고, 그 지급액을 국세감면액에 포함하고 있음

- 근로장려금과 자녀장려금은 관리대상 유형상 잠재적 관리대상으로 분류하고 있음

○ 양국 모두 환급형 지원을 별도로 식별하고 있으나, 캐나다는 정부회계상 이전지출로 처리되는 항목을 일반 조세지출과 구분하여 제시한다는 점에서 조세지출에 따른 세수감소와 현금지급 성격의 재정지원을 구분하여 파악하는 데 의미가 있음

- 「2026년도 조세지출예산서」는 재분류 산정표의 제목에 환급형 세액공제를 포함하고 있으나 해당 항목의 수치는 제시하지 않고 있으며, 선행연구도 환급형 세액공제를 재정지출과 통합하여 관리할 것을 제안한 바 있음(한국개발연구원, 2025)

〈표 Ⅳ-16〉 캐나다 조세지출 평가·관리제도의 주요 특징

주요 특징	내용
항목별 정보와 추계 한계의 공개	조세지출 항목의 기본정보와 자료 출처, 추계·전망 방법 및 추계의 한계를 표준화된 형식으로 공개함
분배영향 분석의 확대	조세지출의 성별·다양성 영향분석을 매년 공개하고, 소득·성별·연령·이민배경 등 다양한 인구·사회적 특성에 따른 분배효과를 분석함
조세지출과 직접지출의 정보 연계	개별 조세지출과 동일 정책분야의 주요 연방 재정사업 및 관련 기관에 관한 정보를 함께 제시함
환급형 세액공제의 별도 구분	정부회계상 이전지출로 처리되는 환급형 세액공제를 일반 조세지출과 구분하여 별도의 범주로 제시함

자료: 저자 작성

다. 아일랜드

(1) 제도체계와 평가·관리 구조

❑ 아일랜드의 조세지출 평가·관리체계는 조세지출의 정의와 정보공개를 규정한 법령, 재무부의 평가지침, 연차 조세지출보고서 및 정부의 일반적인 비용편익분석 기준이 상호 연계되는 구조로 운영되고 있음

○ 「유럽연합 회원국 예산체계 요건 규정 2013(S.I. No. 508 of 2013)」은 조세지출을 ① 직접지출 대신 기준조세체계에 비해 납세의무를 줄이거나, ② 전체 과세기반에 비해 상대적으로 좁은 범위의 납세자 집단을 대상으로 세입을 감소시키거나 이연함으로써 공공자원을 이전하는 조치로 정의하고 있음(Department of Finance Ireland, 2024)

○ EU 예산체계지침의 정보공개 의무를 이행한 「유럽연합 회원국 예산체계 요건 규정 2013」은 조세지출이 세입에 미치는 영향을 매년 공개하도록 규정함. 다만 개별 조세지출의 평가항목·평가주기와 평가결과에 따른 후속조치까지 법률에서 공통적으로 정하고 있는지는 확인되지 않음

- 이에 따라 아일랜드 재무부는 조세지출이 세입에 미치는 영향을 연례 보고하고 있으며, 연차 조세지출보고서를 예산 관련 문서와 함께 발간해 왔음(Department of Finance Ireland, 2024)
- 다만 2025년 보고서는 예산안 제출 전인 2025년 7월에 별도로 발간되었음(Department of Finance Ireland, 2025)

❑ 재무부는 2014년 최초의 조세지출 평가지침을 마련한 이후 50건 이상의 평가를 수행한 경험과 정책환경의 변화를 반영하여, 2024년 10월 「조세지출 평가 개정지침(Tax Expenditure Evaluation–Updated Guidelines)」을 발표하였음(Department of Finance Ireland, 2024)

○ 하원 예산감독위원회(Committee on Budgetary Oversight)의 권고에 따라 재무부는 2022년 기존 지침을 공식적으로 재검토하기로 하였으며, 조세복지위원회(Commission on Taxation and Welfare)의 조세지출 평가 및 기준조세체계 관련 권고도 개정지침과 통합목록 정비에 반영되었음(Department of Finance Ireland, 2024; Commission on Taxation and Welfare, 2022)

○ 개정지침은 신규 조세지출에 대한 사전심사, 기존 조세지출에 대한 사후평가, 재정비용에 따른 평가수준의 차등화, 기준조세체계의 판정 및 조세지출 항목별 관리표(tax expenditure passport)[6]의 작성을 포괄함

- 동 지침은 조세지출 평가에 적용할 모범기준을 제시하는 행정지침으로, 자료·인력·시간의 제약에 따라 모든 평가가 지침에서 제시한 분석수준을 충족하기 어려울 수 있음을 함께 명시하고 있음

6) 개별 조세지출의 연혁, 정책목표, 수혜자, 재정비용, 일몰 및 평가정보를 항목별로 통합한 표준 관리서식을 의미함

○ 국제적으로 조세지출 평가의 기준과 절차를 공식 지침으로 마련한 국가는 제한적이며, 아일랜드는 한국·독일·네덜란드·포르투갈과 함께 대표적인 사례로 제시됨(Department of Finance Ireland, 2024)

❑ 개별 조세지출 평가는 재무부가 총괄하고, 국세청(Revenue Commissioners), 관계 부처 및 민간부문이 참여하는 방식으로 수행됨

○ 재무부가 국세청 및 관계 부처와 협력하여 직접 평가하는 방식이 일반적이며, 필요한 경우 민간부문에 평가를 위탁하기도 함(Department of Finance Ireland, 2025)

○ 국세청은 조세지출의 재정비용과 이용실적에 관한 통계를 제공하고 재무부와 공동 통합목록을 관리함으로써 조세지출 보고의 일관성을 높이고 있음(Department of Finance Ireland, 2024)

❑ 비용편익분석을 실시하는 경우에는 직접지출사업에 적용되는 「공공지출규정(Public Spending Code)」의 분석기준과 기회비용 관련 변수를 준거로 활용하여 조세지출과 재정사업 평가 간 방법론적 정합성을 도모하고 있음(Department of Finance Ireland, 2024)

〈표 Ⅳ-17〉 아일랜드 조세지출 평가·관리의 제도체계

구분	주요 내용
법적 기반	S.I. No. 508 of 2013에서 조세지출을 정의하고, 같은 규정 제9조에 따라 조세지출이 세입에 미치는 영향을 매년 공개할 의무를 부과
평가지침	2024년 개정지침에서 사전심사, 사후평가, 재정비용에 따른 평가수준의 차등화, 기준조세체계 판정 및 항목별 관리표 작성 등 보고체계 개선방안을 제시
평가 주체	재무부가 평가를 총괄하고 국세청과 관계 부처가 참여하며, 필요한 경우 민간부문에 위탁
일반 평가체계 연계	비용편익분석 시 공공지출규정의 분석기준과 기회비용 변수를 준거로 활용
연차보고	조세지출 통합목록, 재정비용, 평가 실시 현황 및 항목별 관리표를 정기적으로 공개하며, 2025년 보고서는 예산안 제출에 앞서 7월에 별도로 발간
외부검토	하원 예산감독위원회의 권고에 따라 평가지침을 재검토하고, 조세복지위원회의 관련 권고를 개정지침과 통합목록 정비에 반영

자료: Department of Finance Ireland(2024, 2025)를 바탕으로 저자 작성

(2) 조세지출의 정의·분류와 보고 대상

❑ 아일랜드는 ① 직접지출 대신 기준조세체계에 비해 납세의무를 줄이거나, ② 전체 과세기반에 비해 상대적으로 좁은 범위의 납세자 집단을 대상으로 세입을 감소시키거나 이연하는 조치를 조세지출로 정의함(Department of Finance Ireland, 2024)

- 조세지출은 면제, 소득공제, 세액공제, 우대세율 및 과세이연 등의 형태로 운영되며, 특정한 사회·경제적 정책목표를 달성하기 위한 직접지출의 대체수단으로 파악됨

❑ 조세감면의 조세지출 해당 여부를 판정하기 위하여 기준조세체계의 구조적 요소와 정책목적에 따른 조세지출을 구분하고 있음(Department of Finance Ireland, 2024)

- 장기적으로 유지할 예정이고 폐지 가능성이 낮으며, 일몰조항이나 단기적인 시장실패의 시정 목적이 없는 조치는 기준조세체계의 구조적 요소로 분류함
- 장기간 유지되어 온 조세감면이 기준조세체계의 일부인지 정책목적의 조세지출인지 명확하지 않은 경우에는 ① 현재의 시장실패로 인해 정부개입이 필요한 조치인지, ② 과거에 평가가 실시되었는지, ③ 향후 폐지될 가능성이 있는지, ④ 예측가능한 장래에 제도의 경제적·사회적 근거가 존재하지 않을 가능성이 높은지, ⑤ 도입 후 15년이 경과하지 않았는지 등 5개 문항을 적용함
- 5개 문항 중 과반수의 기준을 충족하는 경우에는 해당 조치를 조세지출로 분류함. 과반수의 기준을 충족하지 못하는 경우에는 원칙적으로 기준조세체계의 일부로 분류하고 조세지출 통합목록에서 제외함
  - 도입 후 15년이 지나지 않은 조치는 일반적으로 정책목적에 따른 비구조적 조치로 판단하여 조세지출 통합목록에 포함함
- 각 평가주기가 종료되면 이 분류기준을 다시 적용하여 해당 조치의 분류를 재검토하고, 그 결과를 조세지출 통합목록에 반영함
- 분류기준의 적용과 조세지출 목록 정비에 따라 조세지출 항목 수는 2021년 188개에서 2023년 124개로 감소하였으나, 같은 기간 세수감소액[7]은 77억 유로에서 80억 유로로 증가하였음
  - 2025년 보고서에서는 등유 및 표시경유에 대한 우대세율 등 8개 항목을 기준조세체계의 일부로 재분류하고, 재분류 내역을 별도로 공개함(Department of Finance

7) 조세지출이 없었을 경우 적용되는 기준조세체계와 비교하여 해당 조세지출로 인해 감소한 세수의 추정액을 의미함. 납세자의 행태변화가 없고 다른 세목의 세수도 변하지 않는다고 가정한 정태적 추계방식임

Ireland, 2025)

- 조세지출 통합목록에서 제외된 감면·공제도 국세청의 조세감면 비용통계(Cost of Tax Expenditures)를 통해 공개함
- 이들 항목은 조세지출에 해당하지 않는 조치로 구분하여 목록 정비에 따른 정보 누락을 방지하고 있음(Department of Finance Ireland, 2024)

❑ 재무부와 국세청은 각각 관리하던 조세지출 목록을 조정하여 공동 통합목록을 마련하였으며, 재무부는 이를 예산계획에 활용하고 국세청은 통계 작성과 정보공개에 활용함(Department of Finance Ireland, 2024; Department of Finance Ireland, 2025)

○ 2024년 기준 통합목록에는 117개 조세지출이 포함되어 있으며, 비용이 확인된 조세지출의 세수감소액은 약 75억 유로[8]로 수정국민총소득(GNI*)[9]의 2% 미만, 총세수의 7.5%에 해당함

- 아일랜드의 조세지출 규모는 EU 평균인 GDP 대비 4.7% 및 총세수 대비 21%보다 낮은 수준임(Department of Finance Ireland, 2025)
- 다만 아일랜드는 수정국민총소득을, EU 평균은 국내총생산을 기준으로 산정하였으므로 경제규모 대비 비중을 직접 비교할 때에는 유의할 필요가 있음(Department of Finance Ireland, 2025)
- 아울러 재무부는 조세지출의 정의가 국제적으로 통일되어 있지 않고, 국제 조세지출 데이터베이스(GTED)의 분류가 보고서의 수치와 다를 수 있다는 점도 유의사항으로 제시함(Department of Finance Ireland, 2025)

○ 비용 상위 10개 조세지출의 세수감소액(revenue forgone method)은 약 53억 유로로, 전체 추계액의 약 71%를 차지함. 이에 따라 아일랜드의 조세지출은 일부 대규모 항목에 집중된 것으로 나타남

- 세수감소액은 연금기여금 세제지원이 11억 5,400만 유로로 가장 크고, 연구개발 세액공제가 9억 7,600만 유로, 고용주 연금기여금에 대한 근로자 현물급여 과세 제외가 9억 5,600만 유로로 뒤를 이음
- 다만 항목별 추계에 적용된 기준연도가 서로 달라 직접 비교에는 유의할 필요가

8) 2025년 보고서는 2025년 7월 15일 발간된 이후, 국세청의 2023년 연구개발 세액공제 수치 개정에 따라 2026년 4월 28일 수정되었으며, 해당 수치는 수정판을 기준으로 함

9) 수정국민총소득(GNI*)은 다국적기업의 활동이 국내총생산에 미치는 영향을 조정하여 아일랜드 국내 경제의 소득 규모를 보다 정확하게 파악하기 위한 지표임

있음

- ㅇ 전체 117개 항목 중 25개는 자료 부족으로 비용을 추계할 수 없으나, 추계 가능 여부와 관계없이 해당 항목을 통합목록에 포함하고 비용자료의 미확보 사실을 공개하고 있음(Department of Finance Ireland, 2025)
- ㅇ 조세지출 비용은 세수감소 방식(revenue forgone method)을 기본으로 추계하며, 필요한 경우 최종세수손실 방식(final revenue loss method)과 지출등가 방식(outlay equivalence method)을 보완적으로 활용할 수 있도록 하고 있음
  - 세수감소 방식은 납세자의 행태변화와 조세지출 간 상호작용을 반영하지 못하는 한계가 있음
  - 이에 따라 항목별 추계액의 합계가 해당 조세지출을 폐지할 경우 실제로 확보되는 세수와 일치하지 않을 수 있다는 점을 함께 공개함(Department of Finance Ireland, 2025)

❑ 아일랜드는 조세지출을 연금, 개인소득세, 개별소비세, 법인세, 자본이득세·자본취득세, 인지세·지방재산세·빈집세, 부가가치세 및 현물급여 과세 등 8개 범주로 구분함(Department of Finance Ireland, 2025)

❑ 조세지출 통합목록에 포함된 각 항목에 대해서는 조세지출 항목별 관리표(tax expenditure passport)를 작성하여 제도의 연혁, 재정규모 및 평가정보를 표준화된 형식으로 공개함

- ㅇ 항목별 관리표에는 제도의 도입·일몰 및 평가 이력, 적용 세목, 법적 근거, 정책목표와 대상 시장실패, 주요 수혜대상, 기준조세체계에 해당하지 않는 사유, 자료 출처, 최근 세수감소액과 평가결과 등이 포함됨
  - 이와 함께 최근 5년간의 신청·청구 건수와 재정비용을 제시하여 제도의 이용 현황과 비용 변화를 파악할 수 있도록 하고 있음
- ㅇ 다만 항목별 정보는 관련 자료의 확보 여부에 따라 작성되므로, 모든 조세지출에 대해 비용, 수혜대상 및 평가결과가 동일한 수준으로 제공되는 것은 아님(Department of Finance Ireland, 2024; Department of Finance Ireland, 2025)
- ㅇ 항목별 관리표는 캐나다의 조세지출 정보관리 사례를 참고하여 도입되었으며, 2025년부터 연차 조세지출보고서와 함께 공개되고 있음(Department of Finance Ireland, 2024; Department of Finance Ireland, 2025)

〈표 Ⅳ-18〉 아일랜드 조세지출의 정의 · 분류와 보고 대상

구분	주요 내용
정의	① 직접지출 대신 기준조세체계에 비해 납세의무를 줄이거나, ② 전체 과세기반에 비해 상대적으로 좁은 범위의 납세자 집단을 대상으로 세입을 감소시키거나 이연하는 조치
조세지원 방식	면제, 소득공제, 세액공제, 우대세율 및 과세이연 등의 형태로 운영
기준조세체계 판정	장기 유지 여부, 일몰조항, 정부개입의 필요성, 과거 평가 여부, 향후 폐지 가능성 및 도입 후 경과기간 등을 기준으로 기준조세체계의 구조적 요소와 조세지출을 구분
목록 정비	각 평가주기가 종료되면 분류기준을 다시 적용하여 해당 조치의 성격을 재검토하고, 그 결과를 통합목록에 반영함. 기준조세체계의 일부로 재분류된 항목도 별도 통계를 통해 계속 공개
보고 대상	2024년 기준 117개 조세지출을 재무부와 국세청이 공동으로 관리하는 통합목록에 포함하고, 비용을 추계하기 어려운 항목도 제외하지 않고 공개
세목별 분류	연금, 개인소득세, 개별소비세, 법인세, 자본이득세·자본취득세, 인지세·지방재산세·빈집세, 부가가치세 및 현물급여 과세 등 8개 범주로 분류
추계방법	세수감소 방식(revenue forgone method)을 기본으로 적용하고, 최종세수손실 방식과 지출등가 방식을 보완적으로 활용할 수 있음. 납세자의 행태변화와 조세지출 간 상호작용이 충분히 반영되지 않는다는 한계도 함께 공개
항목별 관리표	제도의 연혁, 법적 근거, 정책목표, 주요 수혜대상, 기준조세체계에 해당하지 않는 사유, 재정비용, 일몰 및 평가 이력과 결과를 표준화된 형식으로 작성하여 2025년부터 연차 조세지출보고서와 함께 공개

자료: Department of Finance Ireland(2024, 2025)를 바탕으로 저자 작성

(3) 정비 우선대상과 사전심사 기준

❑ 아일랜드는 자료·인력·시간 등 평가 여건이 제약되는 경우 일몰기한, 재정규모 및 사중손실 가능성을 고려하여 평가 우선순위를 정함(Department of Finance Ireland, 2024)

- ㅇ 일몰기한이 도래하기 전에 검토해야 하는 법적 의무가 있으므로, 기한이 임박한 조세지출을 우선적으로 평가
- ㅇ 다음으로 연간 세수감소액이 1억 유로를 초과하는 대규모 조세지출과, 예비분석에서 조세지원이 없어도 동일한 투자나 경제활동이 이루어졌을 가능성이 높은 것으로 판단된 항목을 우선하여 평가함
- ㅇ 최근 평가를 실시한 항목은 정책환경, 세수감소액, 수혜자 수, 적용요건, 평가에 사용되는 자료 및 분석방법 등에 큰 변화가 없는 경우 평가 시기를 늦출 수 있음

○ 동일한 정책분야에 속하거나 유사한 정책목표를 가진 여러 조세지출은 함께 평가하는 것이 효율적이라고 제시함

- 이를 통해 유사한 목적을 가진 조세지출의 상대적 효율성을 비교하고, 분절되어 운영되는 제도의 정비·통합 가능성을 검토할 수 있음(Department of Finance Ireland, 2024)

❑ 신규 조세지출을 검토할 때에는 정부개입의 필요성을 확인하고, 직접지출이나 규제 등 다른 정책수단과 비교하여 조세지출이 적절한 수단인지 평가하는 원칙을 적용함(Department of Finance Ireland, 2024; Department of Finance Ireland, 2025)

○ 2024년 개정지침은 신규 조세지출을 도입하기 전에 다음 8개 항목을 검토하도록 하고 있음

- 정책목표가 명확하고 정부의 정책방향과 부합하는지
- 시장실패 등 정부개입이 필요한 근거가 충분한지
- 직접지출이나 규제와 비교할 때 조세지출이 적절한 정책수단인지
- 제도설계와 정책목표를 연결하는 개입논리, 혜택의 귀착 및 유사 제도의 평가결과 등을 고려할 때 기대하는 정책효과를 달성할 수 있는지
- 시나리오 및 민감도 분석을 바탕으로 세수감소액과 집행·행정비용을 적절히 추계하였는지
- 소득수준, 성별, 연령 및 혼인상태 등에 따라 혜택이 어떻게 배분되는지
- 기후와 환경에 긍정적 또는 부정적 영향을 미치는지
- 사후평가에 필요한 자료를 확보할 수 있으며, 추가 자료수집 방안이 마련되어 있는지(Department of Finance Ireland, 2024)

❑ 형평성, 환경영향 및 사후평가에 필요한 자료의 확보 가능성은 2024년 개정지침에서 새로 추가된 검토항목임

○ 형평성 검토에서는 조세지출의 혜택이 소득수준, 성별, 연령 및 혼인상태 등에 따라 어떻게 배분될 것인지를 분석함

- 부부 또는 시민결합 단위로 합산과세되어 개인별 혜택을 구분하기 어려운 경우에는 중앙통계청(CSO)의 소득·생활수준 조사(Survey on Income and Living Standards), 가계수지조사 등 대체자료를 활용하는 방안을 고려할 수 있도록 하고 있음

○ 환경영향 검토에서는 해당 조세지출이 기후변화 대응 등 EU 분류체계의 6대 환경목표에

미치는 영향을 분석함

- 특정 환경목표에 기여하더라도 다른 환경목표에 중대한 피해를 초래하지 않아야 한다는 원칙(중대한 피해 방지 원칙)을 함께 검토함

○ 자료 확보 가능성을 검토할 때에는 추가 자료를 통해 얻을 수 있는 평가상의 편익과 납세 협력비용을 함께 고려함

- 개인정보보호규정(GDPR) 및 자료 최소수집 원칙 등을 반영하여 필요한 자료의 범위와 수집방식을 제도 도입 단계에서 정하도록 하고 있음(Department of Finance Ireland, 2024)

<표 Ⅳ-19> 아일랜드의 조세지출 정비 우선대상 기준

구분	주요 기준
일몰기한	일몰기한이 도래하기 전에 검토해야 하는 법적 의무가 있으므로, 기한이 임박한 조세지출을 우선적으로 평가
재정규모	연간 세수감소액이 1억 유로를 초과하는 대규모 조세지출을 우선적으로 평가
사중손실 가능성	예비분석 결과 조세지원이 없어도 동일한 투자나 경제활동이 이루어졌을 가능성이 높은 항목을 우선하여 평가
최근 평가와 제도변화	최근 평가가 이루어졌고 정책환경·비용·수혜자·적용요건 등에 큰 변화가 없는 경우 평가시기를 조정
주제별 평가	유사한 목적을 가진 여러 조세지출을 함께 평가하여 상대적 효율성과 정비·통합 가능성을 비교

자료: Department of Finance Ireland(2024, 2025)를 바탕으로 저자 작성

❑ 아일랜드의 사전심사는 정부개입의 필요성, 정책수단의 적절성, 기대효과와 재정비용뿐만 아니라 형평성, 환경영향 및 사후평가 준비까지 포괄한다는 특징이 있음

○ 다만 2024년 지침의 8개 검토항목에는 일몰조항이 독립된 심사항목으로 포함되어 있지 않음

○ 2024년 개정지침에는 일부 검토항목을 충족하지 못한 경우 신규 도입을 중단하거나 보완하도록 하는 구체적인 처리기준이 제시되어 있지 않음

- 다만 재무부의 ‘Business Case Requirement Form’은 신규 조세지출의 제안과 검토에 필요한 요건을 제시하고 있으며, 국가보조(State Aid) 적합성도 검토요건에 포함하고 있음(Department of Finance Ireland, 2024)

〈표 Ⅳ-20〉 아일랜드의 신규 조세지출 사전심사 기준

구분	주요 기준
정부개입의 필요성	정책목표와 시장실패 등 정부개입의 근거가 명확한지를 검토
정책수단의 선택	직접지출·규제 등과 비교하여 조세지출이 적절한 정책수단인지를 검토
기대효과와 재정비용	기대되는 정책효과, 세수감소액, 집행·행정비용 및 주요 가정에 따른 추계 변화를 검토
형평성과 환경영향	소득수준·성별·연령 등에 따른 혜택의 분포와 기후·환경 영향을 검토
사후평가 준비	성과지표, 필요자료 및 추가 자료수집 방안이 마련되어 있는지를 검토
심사결과의 처리	2024년 개정지침은 8개 항목을 종합적으로 검토하도록 제시하나, 미충족 항목에 대한 구체적인 처리기준은 제시하지 않음

자료: Department of Finance Ireland(2024, 2025)를 바탕으로 저자 작성

(4) 평가항목 및 평가결과

❑ 아일랜드의 사후평가는 기존 조세지출의 존치 필요성, 재정비용, 효과성, 형평성, 환경영향, 효율성 및 평가자료의 적정성을 중심으로 실시함(Department of Finance Ireland, 2024)

○ 존치 필요성은 경제·산업 환경과 정부의 정책 우선순위가 달라진 상황에서도 당초 정책목표가 유효하고, 해당 조세지출을 계속 유지할 필요가 있는지를 검토함

○ 재정비용은 실제 세수감소액을 추계하고, 가능한 경우 제도 도입 당시의 예상 비용과 실제 비용 간 차이를 확인함

– 실제 비용은 세수감소 방식을 기본으로 하되, 행태반응을 고려한 최종세수손실 방식(final revenue loss method)과 동일한 효과를 달성하는 데 필요한 직접지출 비용을 산정하는 지출등가 방식(outlay equivalence method)을 보완적으로 활용함

○ 효과성은 조세지출로 인해 수혜자의 투자, 고용 또는 경제활동이 실제로 변화하였는지와 이러한 변화가 해당 조세지출에서 비롯된 것인지를 검토함

– 조세지출을 적용한 실제 결과와 해당 조세지출이 없었을 경우 예상되는 결과를 비교하는 방식으로 정책효과를 분석함

– 비교집단을 구성하기 어려운 경우에는 제도 이용률, 목표집단의 참여율, 혜택이 실제로 누구에게 돌아갔는지와 사중손실 가능성 등을 보완적으로 검토함

– 이용실적이 거의 없는 경우에는 정책효과가 제한적일 가능성이 크고, 이용률이 지나치게 높은 경우에는 조세지원이 없어도 이루어졌을 활동에 혜택이 제공되었을

가능성이 있으므로, 목표집단의 규모와 실제 참여 비율을 함께 검토함

- 형평성은 조세지출의 혜택이 소득수준, 성별, 연령 및 혼인상태 등에 따라 어떻게 배분되는지를 검토함
- 환경영향은 해당 조세지출이 기후와 환경에 미치는 긍정적·부정적 영향을 평가함
- 효율성은 정책성과를 세수감소액과 경제적·행정적 비용에 비교하고, 직접지출이나 규제 등 다른 정책수단보다 비용 대비 성과가 우수한지를 검토함
  - 효율성 분석에서는 사중손실과 대체효과를 주요 개념으로 적용하고, 노동과 공공자금의 기회비용 및 행정비용을 함께 고려함
  - 재정규모가 큰 조세지출은 비용과 편익을 종합적으로 분석하고, 일자리 1개 창출에 소요된 비용 등 성과 단위당 비용을 산출하여 유사한 목적의 직접지출사업과 비교함(이 경우 비용편익분석은 직접지출사업에 적용되는 공공지출규정의 분석기준을 준거로 활용함)
- 평가자료는 평가에 필요한 자료가 충분한지를 확인하고, 추가 자료의 수집이나 자료 확보를 위한 법령 개정이 필요한지를 검토함(Department of Finance Ireland, 2024)

〈표 Ⅳ-21〉 아일랜드 조세지출의 주요 사후평가 항목

구분	주요 내용
존치 필요성	정책환경과 정부 우선순위가 달라진 상황에서도 당초 정책목표가 유효하고 제도를 계속 유지할 필요가 있는지 검토
재정비용	실제 세수감소액을 추계하고, 가능한 경우 제도 도입 당시의 예상 비용과 실제 비용 간 차이를 확인
효과성	조세지출이 수혜자의 투자·고용·경제활동 변화와 정책목표 달성에 기여했는지 검토
형평성	조세지출의 혜택이 소득수준, 성별, 연령 및 혼인상태 등에 따라 어떻게 배분되는지 검토
환경영향	조세지출이 기후와 환경에 미치는 긍정적·부정적 영향을 검토
효율성	정책성과가 세수감소액과 경제적·행정적 비용에 비해 충분한지, 직접지출 등 다른 정책수단보다 효율적인지 검토
평가자료	평가에 필요한 자료가 충분한지와 추가 자료수집 또는 법령 개정이 필요한지 검토

주: 2024년 개정지침에는 평가결과를 공통된 기호나 등급으로 구분하는 기준이 제시되어 있지 않으며, 항목별 분석결과와 결론은 개별 평가보고서를 통해 공개됨
자료: Department of Finance Ireland(2024)를 바탕으로 저자 작성

(5) 평가결과의 공개와 구속력

❑ 아일랜드는 조세지출 평가결과를 재무부 홈페이지와 예산 관련 문서를 통해 공개함

○ 평가결과는 연례 조세지출보고서, 개별 평가보고서 및 조세지출 항목별 관리표(tax expenditure passport)를 통해 공개함

- 2014년 이후 수행된 개별 평가보고서는 재무부 홈페이지에서 확인할 수 있으며, 해당 연도에 완료된 평가는 조세전략그룹 자료 또는 다음 회계연도 예산(Budget 2026 등) 관련 문서와 함께 공개함
- 연례 조세지출보고서는 평가 실시 현황과 평가보고서의 공개경로를 제시하고, 항목별 관리표에는 각 조세지출의 최근 평가결과와 평가 이력을 수록함(Department of Finance Ireland, 2025)

○ 2025년 보고서는 제11차 연례 조세지출보고서로, 세수감소액을 추계하기 어려운 항목을 포함한 조세지출 통합목록과 항목별 세수감소액 및 이용 건수를 제시함(Department of Finance Ireland, 2025)

○ 국제 조세지출 투명성지수(GTETI)와 국제 조세지출 데이터베이스(GTED)의 도입 등 조세지출 정보공개에 대한 국제적 관심의 확대도 보고체계 개선의 배경으로 작용함(Department of Finance Ireland, 2024)

❑ 평가결과는 조세지출의 유지, 개정, 연장 또는 종료 여부를 검토하기 위한 정책자료로 활용함

○ 평가결과는 예산 편성과 세제개편 과정에서 해당 조세지출의 존치 필요성과 제도개선 방향을 판단하는 근거로 활용함

○ 다만 2024년 개정지침과 2025년 연차보고서에서는 평가결과에 따라 폐지·축소·유지 등의 후속조치가 자동으로 결정되는 공통기준을 확인할 수 없음

- 또한 이들 자료에서는 부정적인 평가결과를 폐지·축소 원칙과 직접 연계하거나, 평가결과와 다른 결정을 하는 경우 그 사유를 의회에 별도로 제출하도록 하는 명시적인 절차를 확인할 수 없음

○ 이에 따라 평가결과의 실질적인 영향은 개별 평가보고서의 권고내용과 예산·세제개편 과정에서 이루어지는 정부의 정책적 판단에 따라 달라질 수 있다고 분석됨

❑ 2024년 개정지침은 평가항목과 분석방법에 관한 행정지침으로, 평가결과에 따른 정부의 후속조치를 의무화하는 규정을 제시하지 않음

○ 지침은 자료, 인력 및 평가기간의 제약으로 모든 평가에서 동일한 수준의 분석을 적용하기 어려울 수 있음을 인정하고 있음

○ 따라서 일부 평가는 지침이 제시한 분석항목을 모두 충족하지 못할 수 있음(Department of Finance Ireland, 2024). 이 점을 고려하면 평가결과가 세법 개정이나 제도 폐지를 직접 구속한다고 보기는 어려움

○ 하원 예산감독위원회의 권고에 따라 평가지침을 공식적으로 재검토하고, 조세복지위원회의 권고를 개정지침에 반영하였음(Department of Finance Ireland, 2024; Commission on Taxation and Welfare, 2022). 이러한 외부검토는 평가체계의 적정성을 재점검하는 메타평가적 장치로 볼 수 있음

❑ 조세지출은 세출예산과 달리 매년 의회의 지출승인을 받지 않으므로, 아일랜드 재무부는 연례보고서와 항목별 관리표를 통해 관련 정보를 공개하고 있음

○ 재무부는 연례 조세지출보고서와 항목별 관리표를 통해 조세지출의 정책목표, 세수감소액, 이용실적 및 평가 이력을 공개함

○ 이러한 정보공개는 조세지출에 대한 의회 심의가 세출사업보다 제한적인 점을 보완하고, 의회와 외부기관이 개별 제도의 운영성과와 존치 필요성을 검토하는 데 필요한 기초정보를 제공함

❑ 다만 일몰기한이 설정된 조세지출은 기한까지 검토가 이루어지지 않으면 정해진 시점에 법적 효력이 자동으로 소멸됨

○ 일몰조항은 평가결과에 따른 후속조치를 자동으로 결정하는 장치는 아니지만, 제도의 연장 여부를 다시 검토하도록 한다는 점에서 개별 조세지출에 대한 법적 통제장치로 기능함(Department of Finance Ireland, 2024)

〈표 Ⅳ-22〉 아일랜드 조세지출 평가결과의 공개체계

구분	주요 내용
개별 평가보고서	개별 조세지출의 사전·사후 평가보고서를 재무부 홈페이지에 공개
연례 조세지출보고서	평가 실시 현황과 평가보고서의 공개경로, 조세지출 통합목록, 항목별 세수감소액 및 이용 건수를 공개
항목별 관리표	조세지출별 정책목표, 비용, 이용실적, 최근 평가결과 및 평가 이력을 제시
예산·세제 검토자료	해당 연도에 완료된 평가결과를 정부의 세제 검토자료나 다음 회계연도 예산 관련 문서와 함께 공개

자료: Department of Finance Ireland(2025)를 바탕으로 저자 작성

〈표 Ⅳ-23〉 아일랜드 조세지출 평가결과의 정책적 활용과 구속력

구분	주요 내용	국내 적용 시 검토사항
평가결과의 활용	평가결과를 조세지출의 유지, 개정, 연장 또는 종료 여부를 검토하는 자료로 활용	평가결과와 제도개편 방향의 연계방식을 명확히 제시
후속조치 기준	2024년 개정지침과 2025년 연차보고서에서는 평가결과에 따라 폐지·축소·유지 등의 후속조치가 자동으로 결정되는 공통기준을 확인할 수 없음	부정적 평가에 따른 폐지·축소·재설계 등의 후속조치 원칙 마련
미반영 사유	이들 자료에서는 평가결과와 다른 정책결정을 하는 경우 그 사유를 의회에 의무적으로 제출하도록 하는 절차를 확인할 수 없음	평가결과를 반영하지 않은 경우 그 사유와 판단근거를 공개하는 절차 검토
평가지침의 성격	2024년 개정지침은 평가항목과 분석방법에 관한 행정지침으로, 평가결과에 따른 후속조치를 의무화하는 규정을 제시하지 않음	평가항목별 최소 분석기준과 평가결과의 처리절차를 명확히 설정
일몰조항	일몰기한이 설정된 조세지출은 기한까지 검토가 이루어지지 않으면 정해진 시점에 법적 효력이 자동으로 소멸	일몰 도래 전에 평가를 완료하고 평가결과를 연장 여부의 판단근거로 활용
의회 통제	연례보고서와 항목별 관리표의 공개를 통해 조세지출에 대한 의회와 외부기관의 검토를 지원	국회의 조세지출 심사와 평가결과에 대한 후속점검 절차 강화

자료: Department of Finance Ireland(2024, 2025)를 바탕으로 저자 작성

(6) 지출한도 및 재정통제 장치

(가) 일몰조항의 운영

❑ 아일랜드는 일몰기한이 설정된 조세지출 가운데 기한이 임박한 항목을 우선적으로 평가함

- ㅇ 일몰조항은 정해진 기한까지 검토가 이루어지지 않으면 해당 감면의 법적 효력이 자동으로 소멸되는 시점을 정한 조항임
- ㅇ 일몰기한이 도래하기 전에 검토해야 하는 법적 의무가 있으므로, 기한이 임박한 조세지출을 우선적으로 평가(Department of Finance Ireland, 2024)
- ㅇ 개별 조세지출의 일몰조항 적용 여부와 적용기한은 조세지출 항목별 관리표를 통해 공개함(Department of Finance Ireland, 2024; Department of Finance Ireland, 2025)

❑ 다만 2024년 개정지침과 2025년 연차보고서에서는 모든 조세지출에 일몰조항을 공통적으로 적용하거나, 긍정적인 평가결과를 제도 연장의 필수요건으로 정한 일반규정을 확인할 수 없음

○ 2024년 지침의 신규 조세지출 사전심사 항목에도 일몰조항은 별도의 심사항목으로 포함되어 있지 않음

○ 한편 조세복지위원회는 모든 신규 조세지출에 일몰조항을 적용하고, 기존 조세지출에도 소급 적용하는 방안을 검토하도록 권고하였음(Commission on Taxation and Welfare, 2022)

○ 금액구간별 평가주기는 지침에 설정되어 있으나, 2024년 개정지침에서는 일몰기한이 없는 조세지출에 적용되는 정기적인 재승인 의무나 자동종료 규정을 확인할 수 없음

○ 2024년 개정지침과 2025년 연차보고서에서는 부정적인 평가결과가 제도 종료로 직접 이어진 구체적인 사례를 확인할 수 없음

<표 Ⅳ-24> 아일랜드 조세지출의 일몰조항 운영

구분	주요 내용
적용방식	일몰기한이 설정된 조세지출은 기한까지 검토가 이루어지지 않으면 정해진 시점에 법적 효력이 자동으로 소멸
평가 우선순위	일몰기한이 도래하기 전에 검토해야 하는 법적 의무가 있으므로, 기한이 임박한 조세지출을 우선적으로 평가
정보공개	항목별 관리표를 통해 개별 조세지출의 일몰 여부와 적용기한을 공개
적용범위	2024년 개정지침의 사전심사 항목에는 일몰조항이 별도로 포함되어 있지 않으나, 조세복지위원회는 모든 신규 조세지출에 일몰조항을 적용하도록 권고
평가결과와의 연계	2024년 개정지침과 2025년 연차보고서에서는 긍정적인 평가결과를 연장의 필수요건으로 정하거나 부정적 평가 시 종료하도록 한 공통기준을 확인할 수 없음

자료: Department of Finance Ireland(2024, 2025)를 바탕으로 저자 작성

(나) 재정통제 장치

❑ 아일랜드는 조세지출에 총량한도나 항목별 연간 예산한도를 적용하기보다 비용규모에 따른 차등 평가, 직접지출과의 비교 및 정보공개를 중심으로 재정위험을 관리함

○ 연간 세수감소액에 따라 조세지출을 세 수준으로 구분하고, 재정규모가 큰 항목일수록 평가주기를 짧게 설정하고 분석수준을 강화함

- (제1수준) 연간 세수감소액이 500만 유로 이상 2,000만 유로 미만인 조세지출로,

원칙적으로 7년마다 주로 정성적인 평가를 실시함

- (제2수준) 연간 세수감소액이 2,000만 유로 이상 1억 유로 이하인 조세지출로, 도입 후 5년이 되는 시점에 계량분석 또는 비용편익분석을 실시함
- (제3수준) 연간 세수감소액이 1억 유로를 초과하는 조세지출로, 도입 후 3년이 되는 시점에 중간점검을 실시하고 5년이 되는 시점에 계량적인 사후평가 또는 종합적인 비용편익분석을 실시함(Department of Finance Ireland, 2024)

<그림 Ⅳ-1> 아일랜드 조세지출의 세수감소액 규모별 평가주기와 분석수준



주: 제1수준은 500만 유로 이상 2,000만 유로 미만, 제2수준은 2,000만 유로 이상 1억 유로 이하, 제3수준은 1억 유로 초과임
자료: Department of Finance Ireland(2024)를 바탕으로 저자 작성

❑ 직접지출 등 다른 정책수단과의 비교는 조세지출의 도입과 유지 여부를 판단하기 위한 주요 기준으로 활용함

- ○ 신규 조세지출을 도입할 때에는 직접지출이나 규제보다 조세지원 방식이 정책목표 달성에 적합한지를 검토함
- ○ 사후평가에서는 조세지출의 정책성과를 세수감소액과 경제적·행정적 비용에 비교하고, 동일한 정책목표를 가진 직접지출사업보다 비용 대비 성과가 우수한지를 분석함
- ○ 필요한 경우 동일한 정책효과를 직접지출로 달성하는 데 필요한 비용을 산정하고, 비용편익분석에는 직접지출사업에 적용되는 공공지출규정의 분석방법과 기준값을 활용함(Department of Finance Ireland, 2024)

❑ 연례 조세지출보고서는 조세지출 총액을 의회 승인 지출과 비교하여 조세지출의 재정규모를 제시함

○ 2024년 조세지출 총액은 75억 유로로, 부처별 의회 승인 지출과 비교하면 여섯 번째로 큰 규모에 해당함[10)]

– 이는 전체 자본지출의 약 52%, 경상지출의 약 8.5%에 해당하며, 사회보호·보건·교육·주택 분야를 제외한 각 부처의 의회 승인 지출보다 큰 규모임

○ 이러한 비교는 조세지출과 직접지출을 하나의 예산항목으로 통합하여 관리하기 위한 것이 아니라, 두 정책수단의 재정규모를 비교할 수 있는 정보를 제공하기 위한 것임

❑ 조세지출은 직접지출과 달리 매년 의회의 세출예산 승인을 받지 않으므로, 연례보고서와 항목별 관리표를 통한 정보공개가 의회 통제를 보완하는 수단으로 활용됨

○ 다만 2024년 개정지침과 2025년 연차보고서에서는 조세지출 전체에 적용되는 총량한도나 개별 항목별 연간 예산한도를 확인할 수 없음

○ 이에 따라 아일랜드의 재정통제는 사전적인 지출한도보다 비용규모별 평가, 직접지출과의 비교 및 정보공개를 중심으로 이루어지는 것으로 볼 수 있음

〈표 Ⅳ-25〉 아일랜드 조세지출의 재정통제 장치

구분	주요 내용
재정규모별 평가	세수감소액에 따라 평가주기와 분석수준을 차등화하고 재정규모가 큰 항목에 중간점검과 계량평가를 적용
직접지출과의 비교	사전심사와 사후평가에서 직접지출·규제 등 다른 정책수단과 조세지출의 적절성과 비용 대비 성과를 비교
공통 분석기준	조세지출의 비용편익분석에 직접지출사업에 적용되는 공공지출규정의 분석방법과 기준값을 활용
재정규모 공개	조세지출 총액을 부처별 의회 승인 지출, 자본지출 및 경상지출과 비교하여 공개
의회 통제	연례보고서와 항목별 관리표를 통해 조세지출의 규모, 이용실적 및 평가 이력을 공개
총량·항목별 한도	2024년 개정지침과 2025년 연차보고서에서는 조세지출 전체에 대한 총량한도나 개별 항목별 연간 예산한도를 확인할 수 없음

자료: Department of Finance Ireland(2024, 2025)를 바탕으로 저자 작성

10) 재무부는 보고서 본문에서 조세지출 총액이 부처별 의회 승인 지출 가운데 다섯 번째로 큰 규모라고 기술하고 있으나, 같은 보고서의 부처별 지출 그림에서는 아동·평등 부처의 지출이 조세지출 총액보다 크게 제시되어 있음

(7) 주요 특징과 국내 시사점

❑ (재정규모에 따른 평가 차등화 측면) 연간 재정비용에 따라 평가를 세 단계로 구분하고, 평가의 심도와 주기를 차등화하고 있음

○ 연간 재정비용이 500만 유로 이상인 조세지출을 500만 유로 이상 2,000만 유로 미만, 2,000만 유로 이상 1억 유로 이하, 1억 유로 초과의 세 단계로 구분하여 분석방법과 평가주기를 달리 적용함

- 제1수준은 정성평가를 중심으로 7년마다 검토하고, 제2수준은 도입 단계에서 시나리오 분석과 사후평가를 위한 자료수집 계획을 마련한 후 5년을 기준으로 정량분석 또는 비용편익분석을 실시함
- 제3수준은 가능한 경우 도입 단계부터 비용편익분석을 실시하고, 신규 제도에 대해서는 도입 3년 후 중간점검을 실시하며 5년을 기준으로 비용편익분석 또는 정량분석을 실시함

○ 국내에서는 조세특례금액을 평가대상 선정기준으로 활용하는 데서 나아가, 재정규모에 따라 평가방법과 주기를 차등화하고 대규모 조세지출에는 보다 심층적인 정량분석과 단축된 평가주기를 적용하는 방안을 검토할 필요가 있음

❑ (공공지출 평가기준의 적용 측면) 직접지출사업에 적용되는 공공지출규정의 분석기준을 조세지출 비용편익분석에도 활용하고 있음

○ 조세지출 비용편익분석에는 공공지출 규정의 분석지침과 노동 및 공공자금의 기회비용을 반영하기 위한 조정계수를 적용함

- 필요한 경우, 일자리 1개 창출비용 등 성과 단위당 비용을 산출하여 유사한 목적의 직접지출사업과 비교함

○ 국내 재정사업의 예비타당성조사는 「예비타당성조사 운용지침」과 일반지침 및 분야별 표준지침을 통해 할인율·기회비용 등 주요 분석기준과 기준값을 제시하고 있음

- 반면, 「조세특례 예비타당성평가 운용지침」은 평가항목과 비용편익분석 등 기본적인 분석방법을 규정하고 있으나, 비용편익분석에 공통 적용할 세부 기준값은 제시하지 않고 있음

○ 재정사업 예비타당성조사의 분석기준 가운데 조세특례 평가에도 적용할 수 있는 항목을 선별하여 준용 기준을 마련함으로써, 동일한 정책목표를 가진 정책수단 간 비용 대비 성과의 비교 가능성을 높일 필요가 있음

❑ (항목별 생애주기 정보관리 측면) 표준화된 관리표를 통해 제도의 도입·운영·평가·일몰에 관한 정보와 이력을 통합적으로 관리·공개하고 있음

○ 제도의 도입·일몰 및 평가 이력, 법적 근거, 정책목표, 정부개입의 근거, 최근 세수감소액과 평가결과, 최근 5년간의 신청·청구 건수 및 재정비용을 표준화된 관리표로 공개함

– 통합목록에서 제외된 감면·공제에 대해서도 국세청의 조세감면 비용통계를 통해 관련 비용정보를 별도로 공개함

○ 국내에서는 조세지출예산서와 평가보고서 등에 분산된 제도별 도입·연장·평가·일몰 이력과 재정비용 및 이용현황을 표준화된 관리표로 통합하여 공개하고, 조세지출 목록에서 제외된 항목도 제외 사유와 비용정보를 확인할 수 있도록 하는 방안을 검토할 필요가 있음

❑ (사전추계의 사후검증 측면) 제도 도입 당시의 예상 세수감소액과 시행 이후 실제 발생한 세수감소액을 비교하고 있음

○ 사후평가에서 실제 세수감소액을 산정하고, 가능한 경우 이를 제도 도입 당시의 예상 세수감소액과 비교하여 차이를 확인함

○ 국내에서는 현행 조세지출결산서의 연도별 전망치와 실적치 비교를 보완하여, 신규 조세특례 도입 당시의 세수감소 추계와 시행 이후 실제 발생규모를 비교하고 그 차이의 원인을 검증하는 절차를 마련할 필요가 있음

❑ (효과성 판단의 보완적 분석 측면) 이용률·참여율, 조세혜택의 귀착 및 사중손실 가능성을 효과성 판단에 활용하고 있음

○ 비교집단을 구성하기 어려운 경우 제도 이용률, 목표집단의 참여율, 조세혜택이 실제로 귀착되는 대상 및 사중손실 가능성을 보완적으로 검토함

– 이용률이 낮은 경우에는 정책효과가 제한적일 가능성을, 이용률이 지나치게 높은 경우에는 지원이 없었더라도 이루어졌을 활동에 혜택이 제공되었을 가능성을 함께 검토함

○ 국내에서는 비교집단을 활용한 인과효과 분석이 어려운 경우 적용할 보완적 판단기준으로 이용률·참여율, 수혜대상의 귀착 및 사중손실 가능성 등을 평가지침에 명확히 제시하여 효과성 판단의 근거를 확충할 필요가 있음

〈표 Ⅳ-26〉 아일랜드 조세지출 평가·관리제도의 주요 특징

주요 특징	내용
재정규모에 따른 평가 차등화	연간 재정비용에 따라 평가를 세 단계로 구분하고, 평가의 심도와 주기를 차등화하고 있음
공공지출 평가기준의 적용	직접지출사업에 적용되는 공공지출규정의 분석기준을 조세지출 비용편익분석에도 활용하고 있음
항목별 생애주기 정보관리	표준화된 관리표를 통해 제도의 도입·운영·평가·일몰에 관한 정보와 이력을 통합적으로 관리·공개하고 있음
사전추계의 사후검증	제도 도입 당시의 예상 세수감소액과 시행 이후 실제 발생한 세수감소액을 비교하고 있음
효과성 판단의 보완적 분석	이용률·참여율, 조세혜택의 귀착 및 사중손실 가능성을 효과성 판단에 활용하고 있음

자료: 저자 작성

라. 독일

(1) 제도체계와 평가·관리 구조

❑ 독일은 연방정부의 재정지원(Finanzhilfen)과 조세혜택(Steuervergünstigungen)을 하나의 보조금보고서(Subventionsbericht)에서 함께 제시하고 있음(Bundesministerium der Finanzen, 2025)

- ㅇ 재정지원은 예산지출을 통해 기업과 특정 경제부문을 지원하는 방식이며, 조세혜택은 일반적인 조세체계에서 벗어난 예외를 통해 이들의 세부담을 경감하는 방식임[11)]
- ㅇ 독일의 조세혜택은 우리나라의 조세지출에 해당하는 개념임

❑ 보조금보고서는 「경제안정·성장촉진법(Stabilitäts- und Wachstumsgesetz, StabG)」 제12조에 근거하여 연방의회와 연방참사원에 제출되는 공식 문서로, 예산심의와 보조금정책 검토에 필요한 정보를 제공함

- ㅇ 보고서는 1967년 이후 격년으로 작성되며, 연방예산안 정부안의 제출과 연계하여 의회에 보고됨(Thöne, 2023; Bundesministerium der Finanzen, 2025)
- ㅇ 보고기간은 4개 연도로, 종료된 회계연도는 실적을 기준으로 하고 진행 중이거나 계획된 연도는 예산안 기준의 계획치를 수록함

11) 원문에서는 재정지원을 연방예산에서 지급되는 금전급부, 조세혜택을 공공부문의 세입감소를 초래하는 특별한 조세상 예외로 구분하고 있음(Bundesministerium der Finanzen, 2025)

❑ 연방정부는 2015년 1월 연방내각이 의결한 보조금정책 지침(Subventionspolitische Leitlinien)을 운영하고 있으며, 이 지침은 신규 보조금의 도입과 기존 보조금의 변경을 검토할 때 적용하는 정부 내부의 정책원칙에 해당함(Bundesministerium der Finanzen, 2025)

○ 지침은 재정지원의 기한 설정과 감액설계, 조세혜택에 대한 재정지원의 우선, 지속가능성 심사 및 모든 보조금에 대한 평가 의무 등을 구성요소로 하며, 보조금보고서는 지침의 이행 현황을 문서화함(Bundesministerium der Finanzen, 2025)

❑ 보조금보고서는 연방재무부(Bundesministerium der Finanzen, BMF)가 작성을 총괄하고 연방내각의 의결을 거쳐 연방의회와 연방참사원에 제출되며, 조세혜택에 대한 평가는 외부 전문기관에 위탁하는 외부평가와 소관부처가 수행하는 내부평가를 병행함(Bundesministerium der Finanzen, 2025; Thöne, 2023; Bundesrechnungshof, 2026)

○ 연방감사원(Bundesrechnungshof)은 평가의 직접적인 수행주체와 구분되는 외부 점검기관으로서 보조금정책 지침의 이행과 보조금보고서의 적정성을 점검하고(Bundesrechnungshof, 2026), 필요에 따라 개별 조세혜택에 대한 감사를 실시하여 평가·관리체계의 사각지대를 보완함(Thöne, 2023)

○ 제29차 보고서 이후 연방감사원의 지적에 따라 기한 설정·감액설계와 기후영향에 관한 실무지침이 마련되고, 연구 관련 보조금 개념과 항목별 기재사항이 보완되었음(Bundesministerium der Finanzen, 2025)

○ 연방감사원은 「연방예산법(Bundeshaushaltsordnung, BHO)」 제88조제2항에 근거하여 점검 결과를 연방의회 예산위원회 산하 결산검사위원회(Rechnungsprüfungsausschuss)에 보고하며, 위원회는 이를 바탕으로 정부에 이행을 요구하는 결의를 채택함(Bundesrechnungshof, 2026)

- 2024년 6월 결산검사위원회 결의는 보고서의 정보공백 해소, 평가에서 낮은 등급을 받은 조세혜택의 개혁·정비, 환경·기후유해 조세혜택의 개혁 또는 폐지, 그 결과의 제30차 보고서 수록 및 연방감사원의 계속 점검을 요구하였으며, 연방감사원은 제30차 보고서에서 각 요구의 이행 여부를 다시 점검하였음(Bundesrechnungshof, 2026)

〈표 Ⅳ-27〉 독일 조세지출 평가·관리의 제도체계

구분	주요 내용
법적 기반	「경제안정·성장촉진법」 제12조에 보고 대상과 격년 보고의무를 규정
보고체계	재정지원과 조세혜택을 하나의 보조금보고서에 수록하고, 예산안 제출과 연계하여 연방의회·연방참사원에 보고
정책지침	2015년 보조금정책 지침에서 재정지원의 기한 설정·감액설계, 재정지원 우선 검토, 지속가능성 심사 및 모든 보조금에 대한 평가 의무를 제시
평가 수행	경제연구기관에 위탁하는 외부평가와 소관부처 등의 내부평가를 병행
외부 점검	연방감사원이 지침 이행과 보고의 적정성을 점검하고, 「연방예산법」 제88조제2항에 따른 보고와 결산검사위원회 결의를 통해 후속 이행 여부를 다시 확인

자료: Bundesministerium der Finanzen(2025), Thöne(2023), Bundesrechnungshof(2026)를 바탕으로 저자 작성

(2) 조세지출의 정의·분류와 보고 대상

❑ 독일의 분류체계는 조세지출을 잠재적 관리대상과 적극적 관리대상으로 구분하기보다, 재정지원과 조세혜택을 보조금정책을 구성하는 서로 다른 지원수단으로 파악하는 데 특징이 있음

○ 개별 항목별로 지원 분야, 정책목적, 지원 규모, 적용기간, 감액설계 여부 및 평가 실시 여부 등을 정리한 자료를 제공함(Bundesministerium der Finanzen, 2025)

❑ 독일에서는 연방 법률이 연방·주·지방 차원의 세목과 공동세에 관한 조세혜택을 규정하고 있어, 연방 보조금보고서가 직접세와 간접세에 관한 주요 조세혜택을 폭넓게 포괄함(Thöne, 2023)

❑ 제30차 보조금보고서 기준 조세혜택은 107개이며, 연방에 귀속되는 세수감소액은 2023년 197억 유로에서 2026년 184억 유로로 감소할 것으로 전망됨(Bundesministerium der Finanzen, 2025)

○ 제29차 보고서의 108개에서 1개가 줄어든 것은 연구 관련 보조금 개념의 변경에 따라 연구개발 조세지원이 보고 대상에서 제외된 데 따른 것임(Bundesrechnungshof, 2026)

❑ 연방감사원은 정부가 보조금 개념을 좁게 해석하여 상당한 규모의 조세상 특례가 보고 대상에서 빠져 있다고 지적함(Bundesrechnungshof, 2026)

○ 정부는 가계 또는 소비자에게 지급되는 재정지원이 특정 산업이나 기업에 간접적으로 혜택을 주는 경우 이를 보조금으로 인정하는 반면, 동일한 간접효과를 갖는 조세상 특례는

조세혜택으로 분류하지 않고 있음[12)]

- ㅇ 이에 따라 경유에 대한 에너지세 우대(연 약 70억 유로), 통근비 정액공제(2026년 인상분을 포함하여 연 최대 80억 유로) 및 회사차량의 사적 사용에 대한 과세특례(연구에 따라 연 30억~50억 유로)가 보고 대상에서 제외되었으며, 연방감사원은 이로 인한 정보공백을 연 180억 유로로 산정함
  - 통근비 정액공제의 인상만으로도 2026년부터 연 최대 20억 유로의 세수감소가 추가로 발생하나, 해당 항목이 보고 대상이 아니어서 그 재정효과도 보고서에 제시되지 않음
  - 연방재무부는 결산검사위원회의 요구에 따라 통근비 정액공제와 회사차량 과세특례를 보고서 부속서에 수록하기로 내부적으로 결정하였으나, 연방총리실과 경제에너지부가 조세체계상의 이유로 이의를 제기하여 최종적으로 반영되지 않았음
  - 정부가 보조금으로 분류하지 않으나 보조금과 유사한 효과를 갖는 일부 조세상 특례는 부속서에 보조금 유사 조세특례(subventionsähnliche Tatbestände)로 제시함

(3) 정비 우선대상과 사전심사 기준

❑ 제30차 보조금보고서는 정비 우선대상을 별도의 목록이나 공식적인 선정기준으로 제시하지 않음

- ㅇ 다만 지원 규모, 적용기간, 평가 실시 여부 및 다른 정책수단으로의 전환 가능성에 관한 항목별 정보를 제공하여 정비 필요성을 검토할 수 있도록 함(Bundesministerium der Finanzen, 2025)
- ㅇ 재정지원 139개 가운데 123개에는 적용기간이 설정되어 있는 반면, 조세혜택 107개 가운데 적용기간이 설정된 항목은 17개에 그침
- ㅇ 2026년 기준 상위 20개 조세혜택은 연방 귀속 세수감소액의 약 86%를 차지함

❑ 보조금정책 지침은 신규 지원을 도입할 때 조세혜택보다 재정지원 방식을 우선적으로 검토하도록 하고 있음(Bundesministerium der Finanzen, 2025)

---

12) 즉, 현금성 재정지원이 가계·소비자에게 직접 지급되더라도, 소비 촉진 등을 통해 특정 산업이나 기업에 간접적으로 혜택이 돌아가면 정부는 이를 보조금으로 분류함. 반면, 조세상 특례가 가계·소비자에게 적용되고 그 효과가 특정 산업에 간접적으로 돌아가는 경우에는 조세혜택으로 분류하지 않음. 연방감사원은 이처럼 재정지원과 조세상 특례에 서로 다른 분류기준을 적용하는 것이 일관되지 않다고 지적함.

○ 기존 조세혜택에 대해서도 재정지원 또는 재정부담이 더 적은 다른 정책수단으로 전환할 수 있는지를 검토하도록 함

❑ 연방감사원은 외부평가에서 부정적으로 평가되었으나 유지되고 있는 항목을 정비 필요성이 높은 대상으로 특정하여 제시함(Bundesrechnungshof, 2026)

○ 쾰른재정연구소 등이 2009년과 2019년에 부정적으로 평가한 조세혜택 가운데 29개가 제30차 보고서에 계속 수록되어 있으며, 이들로 인한 연방 세수감소액은 연 110억 유로임

– 위 110억 유로에는 2026년부터 농업용 경유 에너지세 우대의 재도입에 따라 발생하는 연 4억 3,000만 유로가 포함되어 있음

○ 그 밖의 외부 전문가가 낮게 평가한 3개를 포함하면 부정적인 외부평가에도 유지되고 있는 항목은 32개이고, 관련 연방 세수감소액은 연 120억 유로임

– 연방감사원은 이들 항목을 단계적으로 정비할 경우 연방재정의 부담을 줄일 수 있다고 판단하며, 환경 또는 기후에 유해한 조세혜택을 함께 정비할 경우 연 50억 유로의 추가적인 재정부담을 줄일 수 있다고 봄

〈표 Ⅳ-28〉 독일 조세혜택의 정비 검토 관련 정보

구분	주요 내용
적용기간	조세혜택 107개 가운데 17개에 적용기간이 설정되어 있음. 다만 107개 가운데 6개는 이미 폐지되었으나 기존 조세상 권리관계에 따른 경과조치로 보고서에 수록된 항목임
재정규모	2026년 기준 상위 20개 조세혜택이 연방 귀속 세수감소액의 약 86%를 차지
평가 이력	외부·내부평가의 실시 여부와 평가시점을 항목별 자료에 제시
정책수단 전환	보조금정책 지침에 따라 재정지원 또는 재정부담이 더 적은 수단으로의 전환 가능성을 검토
부정평가 항목	외부평가에서 부정적으로 평가되었으나 유지되고 있는 조세혜택 32개, 관련 연방 세수감소액 연 120억 유로(연방감사원 판단)

자료: Bundesministerium der Finanzen(2025), Bundesrechnungshof(2026)를 바탕으로 저자 작성

(4) 평가항목 및 평가결과

❑ 독일은 보조금의 정책목적, 법적 근거, 적용기간, 재정규모, 지속가능성과 기후영향, 감액설계, 평가 실시 여부와 결과 등을 항목별 자료에 제시하고 있음(Bundesministerium der

Finanzen, 2025)

- ○ 평가는 외부평가와 내부평가로 구분되며, 개별 항목별로 평가 실시 여부와 진행 상황을 확인할 수 있도록 함
- ○ 제30차 보조금보고서는 조세혜택 107개 가운데 46개가 외부평가를, 10개가 내부평가를 받은 것으로 분류하고 있으며, 평가된 항목은 연방 귀속 세수감소액의 80% 이상을 차지하는 것으로 제시함(Bundesministerium der Finanzen, 2025)
- ○ 소관부처가 폐지를 제안한 항목은 담배제품에 대한 현물급여 비과세 1개로, 평가결과가 제도 폐지 제안으로 이어진 사례는 제한적임(Bundesministerium der Finanzen, 2025)

❑ 연방재무부는 주요 조세혜택을 대상으로 경제연구기관 컨소시엄에 평가를 위탁하는 대규모 외부평가를 두 차례 실시하였음(Thöne, 2023; Bundesministerium der Finanzen, 2025)

- ○ 1차 외부 위탁평가(2007~2009년)는 쾰른재정연구소(FiFo)·유럽경제연구센터(ZEW)·Copenhagen Economics가 20개 조세혜택을 대상으로 실시하였으며, 평가대상 항목의 연간 세수감소액은 약 180억 유로였음(Thöne, 2023)
- ○ 2차 외부 위탁평가(2017~2019년)는 FiFo·ZEW·ifo·Fraunhofer FIT가 33개 조세혜택을 대상으로 실시하였으며, 평가대상 항목의 연간 세수감소액은 약 74억 유로였음(Gerhards and Thöne, 2019)
- ○ 2차 위탁평가는 정책목표의 관련성, 효과성, 지속가능성, 수단적 적합성 및 투명성·모니터링의 5개 차원을 평가하고, 각 차원에 5단계 점수(0~1점)를 부여한 뒤 동일한 가중치로 종합하되 관련성과 효과성을 탈락기준으로 적용하여 종합등급을 산정함(Thöne, 2023)
  - − 33개 조세혜택의 종합등급은 우수 0개, 양호 6개, 보통 16개, 미흡 11개, 불충분 0개였으며, 이 가운데 10개는 시급한 조정 또는 폐지가 필요한 것으로 평가되었음. 해당 항목의 연간 세수감소액은 약 18억 유로였음(Gerhards and Thöne, 2019)
- ○ 제30차 보조금보고서는 2019년 위탁평가의 주요 결과와 종합등급을 해당 조세혜택의 항목별 자료에 과거 평가이력으로 수록하고, 당시 미흡 또는 보통으로 평가된 항목에 대한 내부 재검토와 소관부처 의견을 함께 제시함(Bundesministerium der Finanzen, 2025)

❑ 다만 보조금보고서가 전체 조세혜택의 평가결과를 공통 등급으로 집계하여 제시하는 체계는 확인되지 않으며, 평가결과는 항목별 자료와 개별 평가보고서 단위로 제시됨

- ○ 항목별 평가 여부, 평가방식, 평가시점 및 다른 정책수단으로의 전환 가능성을 확인할 수 있다는 점에서 평가결과를 종합적으로 검토하기 위한 기초자료로 활용할 수 있음

❑ 연방감사원은 정부가 평가 완료로 분류한 항목의 평가주체와 평가시점을 다시 점검한 결과, 독립적인 외부 전문가의 평가를 받은 항목은 37개에 그친다고 지적함 (Bundesrechnungshof, 2026)

○ 정부는 107개 가운데 56개를 평가된 것으로 분류하지만, 연방감사원은 이 가운데 33개는 2009년 또는 2019년의 대규모 위탁평가 대상이고 4개는 그 밖의 외부 전문가가 평가한 항목이며, 정부가 외부평가로 분류한 항목의 일부를 포함하여 나머지 평가 완료 항목은 소관부처가 수행한 내부평가에 해당한다고 봄

○ 독립적 외부평가를 받은 37개 항목도 모두 2019년 또는 그 이전에 평가된 것으로, 연방감사원은 모든 조세혜택을 정기적으로 평가한다는 정부의 원칙이 충분히 이행되지 않고 있다고 판단함

○ 한 번도 외부평가를 받지 않은 사례로 1905년 도입된 경마·복표세 특례, 1922년 가축보험 면세, 1936년 소형 원양·연안어업 면세 및 1974년 농림업 협동조합 면세 등을 제시함

- 이들 항목은 개별 규모가 크지 않더라도 수십 년간 독립적인 검토가 이루어지지 않아 현재의 정책수요와 수단으로서의 적합성을 확인하기 어렵다고 봄
- 두 차례 위탁평가의 평가사업별 대상 건수와 연방감사원이 제시한 독립적 외부평가 고유 항목 수는 집계 기준이 달라 직접 비교하기 어려움

〈표 Ⅳ-29〉 독일 위탁평가의 평가차원과 등급체계

구분	주요 내용
정책목표의 관련성	보조금의 목적이 현재의 정책수요와 정부의 정책방향에 부합하는지 평가하며, 종합등급의 탈락기준으로 적용
효과성	조세혜택이 정책목표 달성에 기여하였는지 평가하며, 종합등급의 탈락기준으로 적용
지속가능성	지속가능발전목표(17개 SDG, 63개 지표)와의 정합성을 평가
수단적 적합성	직접지출 등 다른 정책수단과 비교한 조세지원 방식의 적합성을 평가
투명성·모니터링	정보공개와 성과점검 체계의 적정성을 평가
종합등급	5개 차원에 5단계 점수(0~1점)를 부여하고 동일 가중치로 종합하되, 관련성과 효과성은 탈락기준으로 적용

자료: Gerhards and Thöne(2019), Thöne(2023)를 바탕으로 저자 작성

(5) 평가결과의 공개와 구속력

❑ 개별 보조금에 대한 평가의 주기, 방법 및 결과는 보조금보고서 부속서의 항목별 자료에 수록되어 공개되며, 평가결과는 해당 보조금의 유지, 수정 또는 폐지 여부를 판단하는 참고자료로 활용됨(Bundesministerium der Finanzen, 2025)

❑ 평가결과에는 해당 항목을 자동적으로 폐지하거나 축소하는 법적 구속력이 없으며, 실제 제도정비는 연방정부와 의회의 정책적 판단을 거쳐 결정됨(Bundesministerium der Finanzen, 2025; Thöne, 2023)

- ㅇ 위탁평가를 수행한 쾰른재정연구소는 평가가 지식, 투명성 및 설명책임을 개선하였으나 실제 조세정책의 변화로 직접 이어지지는 않았다고 평가함(Thöne, 2023)
- ㅇ 소관부처는 평가결과에도 불구하고 대부분 유지 의견을 제시하고 있으며, 심층분석에 필요한 자료 부족이 모니터링을 제약하는 요인으로 제시되어 정부는 실증조세연구네트워크(NeSt)를 통해 자료기반을 개선하고 있음(Bundesministerium der Finanzen, 2025)

❑ 연방감사원은 평가결과의 공개와 소관부처의 설명책임이 실제 제도정비로 이어지는 장치로 충분히 작동하지 않는다고 지적함(Bundesrechnungshof, 2026)

- ㅇ 부정적인 평가결과가 제시된 조세혜택에 대해서도 타당성이 유지된다는 결론만 제시할 뿐, 존치 결정의 구체적인 근거는 충분히 제시하지 않고 있다고 봄
- ㅇ 기존 평가결과를 반영하여 비효율적인 조세혜택을 축소·폐지하거나 재설계한 사례가 확인되지 않으며, 이를 위한 법률안이나 구체적인 제도개선안도 의회에 제출되지 않았다고 지적함
  - 유럽연합 집행위원회가 조약위반절차를 제기한 항목도 변경 없이 유지되고 있음
- ㅇ 정부가 제22차 보조금보고서(2007~2010년분) 이후 약 20년간 심층 검토에 필요한 자료의 부족을 반복적으로 제기해 왔으며, 이러한 자료 부족이 조세혜택의 정비를 유보하는 근거로 활용되고 있다고 판단함

❑ 연방감사원은 제30차 보조금보고서의 중기 전망에도 중요한 정보가 충분히 반영되지 않았다고 지적함(Bundesrechnungshof, 2026)

- ㅇ 제30차 보조금보고서는 보고서 작성 당시 확정되지 않은 조세혜택의 재도입 계획을 별도로 제시하였으며, 농업용 경유 에너지세 우대의 재도입에 따른 세수감소액을 연간 약 4억 3,000만 유로로 추계함(Bundesministerium der Finanzen, 2025)

○ 제30차 보조금보고서는 직전 연도인 2025년을 기준으로 연방 귀속 세수감소액이 194억 유로에서 2026년 184억 유로로 감소한다고 제시하였으나, 농업용 경유 에너지세 우대와 음식점·급식서비스 부가가치세 경감의 재도입에 따른 연방 귀속 세수감소액 24억 유로를 반영하면 2026년부터 약 210억 유로로 증가한다고 판단함

○ 음식점·급식서비스에 대한 부가가치세 경감은 상위 20개 조세혜택에 해당하면서도 한 번도 평가된 적이 없고, 코로나19 대응을 위한 한시조치였음에도 기한 없이 재도입되었다고 지적함

- 연방재무부는 신규 조세혜택은 입법이 완료된 뒤 보고서에 반영할 수 있고 재도입 계획은 이미 언급하였다고 설명하였으나, 연방감사원은 보고서 작성 시점에 재정효과가 충분히 알려져 있었으므로 2026년 전망에 포함했어야 한다고 판단함

(6) 지출한도 및 재정통제 장치

❑ 독일은 조세혜택 전체 또는 개별 항목에 명시적인 지출한도를 설정하기보다, 보조금보고서에 재정지원과 조세혜택의 규모를 4개 연도의 실적 및 전망과 함께 제시하고 있음(Bundesministerium der Finanzen, 2025)

❑ 재정지원은 예산상 지출한도에 따라 매년 규모를 조정할 수 있는 반면, 조세혜택은 세법에 근거하여 운용되므로 예산을 통한 직접적인 통제가 상대적으로 어려움(Bundesministerium der Finanzen, 2025)

○ 보조금정책 지침은 모든 보조금에 대한 정기평가와 기존 조세혜택의 재정지원 또는 재정부담이 더 적은 수단으로의 전환 검토를 주요 관리원칙으로 제시함

○ 다만 연방감사원은 정기평가와 평가결과에 따른 제도정비가 충분히 이루어지지 않고 있으며, 적용기간과 감액설계도 조세혜택에는 제한적으로 적용되고 있다고 지적함(Bundesrechnungshof, 2026)

❑ 연방감사원은 보조금정책 지침의 기한 설정 원칙이 조세혜택에는 사실상 적용되지 않고 있다고 지적함(Bundesrechnungshof, 2026)

○ 조세혜택 107개 가운데 기한이 설정된 항목은 17개이며, 그중 5개는 유럽연합 법령에 따라 기한이 설정된 항목임. 한편 107개 가운데 6개는 이미 폐지되었으나 기존 조세상 권리관계에 따른 경과조치로 보고서에 남아 있는 항목임

○ 연방재무부는 재정지원이 조세혜택보다 지원조건의 변경과 제도정비가 용이하다는 이유로 기한 설정 원칙을 재정지원에만 적용하고 있으나, 연방감사원은 해당 지침이 「경제안정·성장촉진법」 제12조의 통일적인 보조금 개념을 대상으로 하는 이상 조세혜택을 제외할 근거가 없다고 판단함

○ 연방정부도 지원이 장기간 지속될 경우 수혜 부문의 공적 지원 의존이 고착될 수 있으므로, 적용기간을 설정하여 지원 효과를 주기적으로 점검하고 폐지 또는 재설계 여부를 검토할 필요가 있다고 설명함

  – 연방감사원은 2026년 재도입되는 농업용 경유 에너지세 우대와 음식점·급식서비스 부가가치세 경감을 기한 없이 재도입한 점을 특히 비판하고, 조세혜택도 원칙적으로 기한을 설정할 것을 권고함

<표 Ⅳ-30> 조세혜택의 재정통제 원칙과 제30차 보조금보고서상 운영 현황

구분	주요 내용
규모 공개	보조금보고서에 재정지원의 실제 지출액과 예산계획, 조세혜택의 연도별 세수감소 추계액을 4개 연도에 걸쳐 제시
적용기간 설정	보조금정책 지침은 신규 재정지원에 원칙적으로 적용기간을 설정하도록 규정함. 제30차 보조금보고서 기준 조세혜택 107개 중 적용기간이 설정된 항목은 17개이며, 이 가운데 5개는 유럽연합 법령에 따른 항목임
감액설계	보조금정책 지침은 재정지원에 원칙적으로 감액설계를 적용하도록 규정함. 제30차 보조금보고서 기준 감액설계가 적용된 조세혜택은 107개 중 2개임
정기평가	지침상 모든 보조금에 대한 평가 의무를 규정하고 외부평가와 내부평가를 병행함. 다만 연방감사원은 제30차 보고서 점검에서 평가의 주기성과 독립성이 충분하지 않다고 지적함
재정지원 우선원칙	신규 지원은 조세혜택보다 재정지원 방식을 우선 검토하고, 기존 조세혜택도 재정지원이나 재정부담이 더 적은 정책수단으로 전환할 수 있는지 검토하도록 함
지출한도	제30차 보조금보고서와 관련 자료에서는 조세혜택 전체 또는 개별 항목에 대한 명시적인 지출한도가 확인되지 않음

자료: Bundesministerium der Finanzen(2025), Bundesrechnungshof(2026)를 바탕으로 저자 작성

(7) 주요 특징과 국내 시사점

❑ (조세지출과 직접지출의 통합보고 측면) 재정지원과 조세혜택을 하나의 보조금보고서에서 함께 제시하고 예산안 제출과 연계하여 의회에 보고하고 있음

○ 연방예산에서 지출되는 재정지원과 조세상 예외에 따른 조세혜택을 보조금정책을 구성하는 서로 다른 지원수단으로 구분하되, 규모·정책목적·운영현황을 하나의 보고체계에서 종합적으로 제시함

○ 국내에서도 동일한 정책목표를 가진 조세지출과 직접지출의 규모·정책목적·수혜대상·운영현황을 연계하여 제시함으로써 정책수단별 지원 현황을 종합적으로 파악할 수 있도록 할 필요가 있음

○ 다만 통합보고의 실효성을 확보하기 위해서는 보고 대상이 되는 조세지출의 범위를 명확히 설정할 필요가 있음. 기준조세체계의 구체적인 설정방향은 제Ⅲ장에서 별도로 검토함

❑ (재정지원 우선 검토 원칙의 명문화 측면) 신규 지원을 도입할 때 조세혜택보다 재정지원을 우선적으로 검토하도록 지침에 명문화하고 있음

○ 보조금정책 지침은 신규 지원을 도입할 때 조세혜택보다 재정지원을 우선적으로 검토하고, 기존 조세혜택도 재정지원이나 재정부담이 더 적은 다른 정책수단으로 전환할 수 있는지를 검토하도록 함

○ 국내에서는 신규 조세특례의 도입·연장 심사에서 직접지출 등 대체수단과의 비교를 명시적인 검토항목으로 설정하고, 조세방식을 선택한 사유를 제시하도록 할 필요가 있음

❑ (연방감사원의 독립적 점검 측면) 연방감사원이 보조금정책 지침의 이행과 보조금보고서의 적정성을 점검하고, 그 결과를 의회 위원회에 보고하여 후속조치의 이행 여부를 주기적으로 확인하고 있음

○ 연방감사원은 보조금정책 지침의 이행 여부와 개별 조세혜택의 관리실태를 점검하며, 감사결과는 실무지침의 마련과 항목별 보고정보의 보완 등에 반영됨(Bundesministerium der Finanzen, 2025)

– 점검 결과는 「연방예산법」 제88조제2항에 따라 결산검사위원회에 보고되고, 위원회 결의를 통해 정부에 개선이 요구되며, 이후 보조금보고서에 대한 점검에서 조치결과가 다시 확인됨(Bundesrechnungshof, 2026)

○ 국내에서도 조세지출결산서의 도입을 계기로 감사원 등 외부 점검기관이 보고대상의 적정성, 세수감소액 추계의 완전성, 조세지출 관리원칙의 이행 및 기존 지적사항의 후속조치 여부를 정기적으로 점검하는 체계를 검토할 필요가 있음

– 감사원의 조세지출 관련 점검은 개별 감사 사안으로 이루어지고 있으며, 점검의 대상과 주기를 법령에 지정한 규정은 확인되지 않음

- 외부 점검 결과가 국회 소관 위원회의 심사와 정부에 대한 개선 요구로 이어지고, 이후 점검에서 조치결과를 다시 확인하는 환류체계를 마련할 필요가 있음

❑ (공통 평가기준과 평가실적의 재검증 측면) 주요 조세혜택에 대한 위탁평가에는 공통 평가기준과 종합등급을 적용하고, 연방감사원은 정부가 제시한 평가실적을 평가주체와 평가시점을 기준으로 재검증하고 있음

○ 위탁평가는 정책목표의 관련성, 효과성, 지속가능성, 수단적 적합성 및 투명성·모니터링을 공통 기준으로 적용하고 종합등급을 제시함

- 관련성이나 효과성이 인정되지 않는 경우 다른 평가항목의 점수가 높더라도 상위 등급을 받을 수 없도록 하며, 미흡 또는 보통으로 평가된 항목은 내부 재검토의 대상으로 삼음

○ 연방감사원은 정부가 평가를 완료한 것으로 분류한 항목을 평가주체와 평가시점에 따라 다시 구분하고, 독립적인 외부평가의 실시 여부와 평가의 최신성을 점검함

- 이는 정부가 제시한 평가실적의 범위와 적정성을 외부에서 재검증하는 방식에 해당함(Bundesrechnungshof, 2026)

○ 국내에서도 조세지출 심층평가에 공통 평가기준과 종합등급 체계를 마련하고, 정책목표의 타당성과 효과성을 상위 등급 부여의 필수요건으로 설정하는 방안을 검토할 필요가 있음

○ 아울러 평가실적을 공개할 때 평가주체, 평가시점, 평가방식 및 독립적 외부평가 여부를 구분하고, 장기간 평가되지 않았거나 내부평가에만 의존한 항목을 별도로 관리할 필요가 있음

- 평가의 수행 여부뿐 아니라 평가주체의 독립성, 평가주기의 적정성, 자료와 분석방법의 충실성 등을 재점검하는 메타평가 체계를 마련할 필요가 있음

❑ (감액설계 정보의 공개 측면) 재정지원은 적용기간과 감액설계 여부를 항목별로 공개하지만, 조세혜택에는 이러한 원칙이 제한적으로 적용되고 있음

○ 보조금보고서의 항목별 자료는 재정지원의 적용기간과 단계적 축소 여부를 제시하여, 수혜자별 지원액이나 사업 전체의 재정규모가 시간에 따라 감소하도록 설계되었는지를 확인할 수 있도록 함

- 조세혜택은 지원요건이 법률에 규정되어 있어 기한 설정과 단계적 축소의 적용이 제한적이며, 연방감사원은 이러한 원칙을 조세혜택에도 적용할 것을 요구함(Bundesrechnungshof, 2026)

○ 국내에서도 조세지출의 존치 또는 폐지 여부만 검토하기보다, 일몰연장 시 지원대상·공제율·지원한도 등을 단계적으로 조정할 수 있는지 검토하고 이에 따른 연도별·중기 세수효과를 함께 제시하는 방안을 검토할 필요가 있음

〈표 Ⅳ-31〉 독일 조세지출 평가·관리제도의 주요 특징

주요 특징	내용
조세지출과 직접지출의 통합보고	재정지원과 조세혜택을 서로 다른 지원수단으로 구분하되, 하나의 보조금보고서에서 규모·정책목적·운영현황을 함께 제시하고 예산안 제출과 연계하여 의회에 보고함
재정지원 우선 검토 원칙의 명문화	신규 지원을 도입할 때 조세혜택보다 재정지원 방식을 우선 검토하고, 기존 조세혜택도 재정지원이나 재정부담이 더 적은 정책수단으로 전환할 수 있는지를 검토하도록 지침에 명문화함
연방감사원의 독립적 점검	연방감사원이 보조금정책 지침의 이행과 보조금보고서의 적정성을 점검하고 그 결과를 의회 위원회에 보고하며, 이후 점검에서 정부의 후속조치 이행 여부를 다시 확인함
공통 평가기준과 평가실적의 재검증	주요 조세혜택에 대한 위탁평가에 공통 평가기준과 종합등급을 적용하고, 연방감사원이 정부가 제시한 평가실적을 평가주체와 평가시점에 따라 다시 구분하여 독립적인 외부평가의 실시 여부와 평가의 최신성을 점검함
감액설계 정보의 공개와 적용 격차	재정지원의 적용기간과 감액설계 여부를 항목별로 공개하고 있으나, 조세혜택에는 이러한 원칙이 제한적으로 적용되고 있어 연방감사원이 적용 확대를 요구함

자료: Bundesministerium der Finanzen(2025), Thöne(2023), Gerhards and Thöne(2019), Bundesrechnungshof(2026)를 바탕으로 저자 작성

3. 소결 및 시사점

가. 국제기구 및 주요국 사례의 요약

❑ IMF, OECD 및 세계은행은 조세지출을 직접지출과 유사한 재정수단으로 보고, 도입심사·사후평가·정보공개·제도정비를 예산과정 안에서 연계할 것을 공통적으로 제시함(Beer et al., 2022; OECD, 2010a, 2010b; World Bank, 2024)

○ 도입 단계에서는 정부개입의 필요성, 정책목표, 대안수단, 성과지표 및 자료수집계획을 검토하고, 사후평가에서는 당초 전망과 실제 성과를 비교하도록 함

○ 공통 평가기준을 유지하되 재정규모와 위험도에 따라 평가주기와 분석의 심도를 차등화하고, 동일한 정책목표를 가진 제도는 함께 평가하도록 함

○ 재정당국이 평가·관리를 총괄하고 평가결과를 예산과 제도정비에 반영하되, 외부 전문가·감사기구·의회의 점검으로 평가의 독립성과 설명책임을 보완하도록 함

<표 Ⅳ-32> 국제기구 권고의 비교

검토 단계	IMF	OECD	세계은행
평가대상의 선정과 사전심사	사전평가를 사회후생 개선 가능성이 낮은 조세지출의 확산을 억제하는 수단으로 제시. 다년도 평가주기, 중요도에 따른 심도·주기 차등, 주제별 평가	정비가 필요한 항목의 식별 수단으로 평가를 활용. 사전평가를 필요성 검토·목표 설정·대안 비교의 3단계로 구성. 공통 표준서식은 확인되지 않음	선별(triage)로 우선순위를 정하고 예비평가의 점수화를 거쳐 기준에 미달하는 항목에 상세평가를 실시
평가항목과 평가방법	구조화된 질문지를 최소 요건으로 제시. 효과성·효율성, 변화이론, 자료 여건에 따른 방법 차등, 8단계 사후평가 절차	정책목표 달성 여부와 대안수단 대비 효율성을 핵심으로 제시. 평가의 어려움을 이유로 평가하지 않는 것이 더 큰 문제라고 지적	관련성·효과성·효율성·형평성·재정 지속가능성·대안의 6개 기준과 평가 서식, 비용편익분석과 비용효과성분석, 비교지표의 체계화
평가결과의 공개와 환류	평가보고서와 위탁 연구결과의 체계적 공개, 무수정 공개와 이견 시 별도 의견서, 익명처리 행정자료의 공개	조세지출 정보를 예산문서에 포함하여 유사한 직접지출 사업과 가까운 위치에 제시. 정부 외부 검토의 목록화	연차보고서와 효과성·효율성 종합보고서를 예산안과 함께 의회에 제출. 감사 단계에서 검토하여 차년도 조정에 활용
총괄체계와 재정통제	재무부 조세정책 담당부서의 총괄, 독립재정기구 주도를 대안으로 제시. 총량한도에 관한 명시적 권고는 확인되지 않음	신설·확대 결정권한의 재정당국 집중. 일몰조항을 정기적 재검토를 촉진하는 통제수단으로 소개	재무부 총괄과 세법 근거의 일원화, 목록 데이터베이스, 재정준칙과 연계한 한도, 일몰기한의 설정

자료: 국제기구 문헌을 바탕으로 저자 작성

❑ 주요국은 이러한 원칙을 각국의 예산·조세제도에 맞추어 구체화하고 있음

○ 네덜란드는 사전심사와 사후평가에 공통 심사기준을 적용하고, 외부 전문가와 감독위원회를 통해 평가품질을 관리함

– 특히, 평가결과와 정부의 후속조치를 항목별로 함께 공개하고, 평가결과를 반영하지 않거나 별도의 조치를 취하지 않은 경우에도 그 결정과 사유를 공식 문서에 제

시하도록 함

- ○ 캐나다는 항목별 추계방법과 한계, 분배영향 및 관련 직접지출 정보를 표준화하여 공개함
- ○ 아일랜드는 재정규모에 따라 평가주기와 방법을 차등화하고, 공공지출 평가기준과 사전추계의 사후검증을 조세지출 평가에 활용함
- ○ 독일은 재정지원과 조세혜택을 하나의 보고체계에서 제시하고 재정지원 우선 검토 원칙과 연방감사원의 외부 점검을 운영함. 다만 적용기간과 감액설계 원칙은 조세혜택에 제한적으로 적용됨

〈표 Ⅳ-33〉 주요국의 국제기구 원칙 적용

구분	네덜란드	캐나다	아일랜드	독일
정보공개	분류 변경과 규모 변동의 구분 공개	항목별 정보와 추계 한계의 공개	항목별 생애주기 정보관리	–
심사·평가기준	사전심사와 사후평가의 연계	–	재정규모에 따른 평가 차등화, 공공지출 평가기준의 적용	공통 평가기준과 평가실적의 재검증
평가품질과 외부 점검	평가의 독립성·품질관리	–	–	연방감사원의 독립적 점검
평가결과의 활용	평가결과의 활용 및 설명책임	–	사전추계의 사후검증, 효과성 판단의 보완적 분석	–
조세지출과 직접지출의 연계	(심사기준의 수단선택 단계)	조세지출과 직접지출의 정보 연계, 환급형 세액공제의 별도 구분	(공공지출 평가기준의 준용)	통합보고, 재정지원 우선 검토 원칙의 명문화
재정통제	일몰·단계적 축소 및 예산상한	–	–	감액설계 정보의 공개
분배영향	–	분배영향 분석의 확대	–	–

주: 괄호로 표시한 항목은 다른 항목의 특징이 해당 항목에도 적용되는 경우임
자료: 각국 자료를 바탕으로 저자 작성

나. 국내 제도와의 비교

❑ 우리나라는 일몰, 국세감면율 한도, 사전·사후평가, 조세지출예산서 및 조세지출결산서 등 기본적인 관리제도를 갖추고 있으므로, 개선의 초점은 새로운 제도의 도입보다 기존 제도 간 연계와 이행력 확보에 둘 필요가 있음

- ㅇ 평가과정에서 작성·확보되는 정보가 조세지출예산서·조세지출결산서 및 후속 세법개정에 충분히 연계되지 않고 있음
- ㅇ 항목별 평가결론과 정부의 후속조치, 평가결과를 반영하지 않은 사유를 함께 공개하는 절차가 마련되어 있지 않으며, 평가의 품질과 결과 활용을 외부에서 정기적으로 점검하는 체계도 명확하게 제도화되어 있지 않음
- ㅇ 이에 따라 국내 개선과제는 조세지출과 직접지출의 연계, 조세지출 평가에 대한 메타평가, 평가·성과관리의 총괄체계로 구분할 수 있음

다. 시사점

(1) 조세지출과 직접지출의 연계

❑ 동일한 정책목표를 가진 조세지출과 직접지출의 정보를 항목 단위로 연계하고, 조세지원 방식을 선택한 근거의 타당성을 검토할 필요가 있음

- ㅇ 현행 존치의견에 포함되는 유사 조세지출 및 세출예산 분석결과를 조세지출예산서의 항목별 정보와 연계하여 정책목표·수혜대상·지원규모·성과 및 정책수단 간 중복·보완 관계를 비교할 수 있도록 할 필요가 있음
- ㅇ 이는 두 수단을 하나의 예산항목으로 통합하는 것이 아니라 각각의 제도적 특성을 유지하면서 정책수단 선택의 적정성을 동일한 보고·평가체계에서 검토하는 방식임

(2) 조세지출 평가에 대한 메타평가

❑ 평가의 실시 여부를 확인하는 데 그치지 않고, 평가주체의 독립성, 평가시기의 적정성, 자료와 분석방법의 충실성 및 평가결론의 명확성을 점검하는 메타평가 체계를 마련할 필요가 있음

- ㅇ 평가실적을 공개할 때 평가주체, 평가시점, 평가방식, 활용자료 및 분석방법을 공통 항목

으로 제시하고, 외부검토를 실시한 경우에는 검토주체·범위·주요 의견 및 반영 결과를 함께 공개할 필요가 있음

- 평가실적을 주기적으로 재검증하여 독립적인 외부평가의 실시 여부와 평가주기의 적정성을 확인하고, 종합점검에 적용된 판정기준과 방법론도 외부 검증 대상으로 포함할 필요가 있음

○ 복수의 정책목표를 가진 조세특례는 목표별 평가결과를 구분하고, 종합결론의 판단기준과 도출근거를 명확히 제시할 필요가 있음

○ 신규 조세특례에 대해서는 사전평가에서 추계한 세수감소액과 시행 이후의 실적을 비교하여 추계의 적정성과 차이 발생 원인을 사후적으로 검증할 필요가 있음

(3) 평가·성과관리의 총괄체계

❑ 재정당국의 총괄 아래 국세청, 평가기관, 외부 점검기관 및 국회의 역할을 구체화하고, 평가-보고-점검-개선요구-이행확인으로 이어지는 관리체계를 마련할 필요가 있음

○ 국세청은 평가에 필요한 행정자료의 제공과 실적자료의 검증을 지원하고, 평가기관은 공통 기준에 따라 평가를 수행하며, 재정당국은 평가결과의 공개와 제도정비의 연계를 총괄하도록 역할을 구분할 필요가 있음

○ 조세지출예산서 또는 조세지출결산서에 항목별 평가결론과 정부의 후속조치를 함께 제시하고, 후속조치를 폐지·조정·단계적 축소·추가연구·별도 조치 없음 등 공통 유형으로 구분할 필요가 있음

- 평가결과를 반영하지 않거나 별도의 후속조치를 취하지 않은 경우에는 그 사유와 보완계획 및 재평가 시점을 함께 공개하고, 이후 점검에서 이행 여부를 다시 확인할 필요가 있음

○ 조세지출결산서의 도입을 계기로 외부 점검기관이 보고대상의 적정성, 세수감소액 산정의 신뢰성, 평가·일몰 등 관리원칙의 이행 여부 및 종전 지적사항에 대한 조치결과를 정기적으로 점검하고, 그 결과를 국회의 심사와 연계하는 방안을 검토할 필요가 있음

〈표 Ⅳ-34〉 국내 검토 방향

구분	국제기구 권고	주요국 사례	국내 검토 방향
조세지출 관리범위와 정비 대상 우선순위의 명확화	선별(triage)과 예비평가의 점수화를 통해 우선 평가대상을 정하고, 개선 가능성이 큰 항목에 평가역량을 집중(세계은행)	연간 재정규모·국제적 의무·자료 확보 가능성·기술적 성격 등을 기준으로 모니터링 대상을 구분하고 분류 변경이 조세지출 규모에 미치는 영향을 공개(네덜란드), 일몰 도래·재정규모·사중손실 가능성·최근 평가와 제도변화를 정비 우선대상 판단에 활용(아일랜드), 적용기간·재정규모·평가 이력·정책수단 전환 가능성과 부정평가 항목을 정비 검토정보로 제시(독일)	제Ⅲ장의 기준조세체계(안)을 토대로 기준조세체계·구조적 감면·조세지출을 구분하고, 구조적 감면은 별도로 공개하는 방안. 세수감소액의 규모와 증가율, 반복 연장 여부, 최근 평가 이후 경과기간, 조세혜택의 귀착, 직접지출 대체 가능성 및 전망오차 등을 고려하여 정비 우선순위를 설정하는 방안
조세지출과 직접지출의 연계 강화	평가항목에 직접지출·규제 등 대체 정책수단과의 비교를 포함(IMF·세계은행), 예산문서에서 유사한 직접지출 사업과 연계하여 제시(OECD)	재정지원과 조세혜택을 하나의 보고체계에서 제시하고 재정지원 방식을 우선 검토(독일), 항목별 관련 재정사업 정보를 연계(캐나다), 공공지출 분석기준을 조세지출 평가에 준용(아일랜드), 조세지원 방식의 선택을 도입심사의 필수단계로 운영(네덜란드)	존치의견 등에서 생산되는 유사 조세지출·세출예산 분석결과를 조세지출예산서의 항목별 정보에 반영하고, 예비타당성평가와 심층평가에서 직접지출·규제 등 대체수단과 비교하도록 하는 방안. 부처별 예산자료에도 소관 조세지출과 관련 재정사업의 지원현황을 함께 제시하는 방안

구분	국제기구 권고	주요국 사례	국내 검토 방향
조세지출 평가의 실효성과 신뢰성 제고	구조화된 질문지를 평가의 최소요건으로 적용하고 자료 여건과 평가수준에 따라 분석방법을 달리 적용(IMF), 관련성·효과성·효율성·형평성·재정 지속가능성·대안의 공통 평가기준과 평가서식을 제시(세계은행), 사전평가에서 성과지표와 자료수집계획을 마련하고 사후평가에서 예상효과와 실제 성과를 비교(IMF·세계은행)	도입심사와 사후평가에 공통 심사기준을 적용하고 외부 전문가와 감독위원회를 통해 평가품질을 관리(네덜란드), 재정규모에 따라 평가주기·분석수준을 차등화하고 이용률·귀착·사중손실 등을 보완적 판단기준으로 활용하며, 대규모 신규 조세지출에 중간점검과 사전추계의 사후검증을 적용(아일랜드)	현행 의무심층평가 대상 선정기준을 유지하되 재정규모와 위험요인에 따라 분석범위·평가방법·품질검토 수준을 차등화하는 방안. 도입단계와 존치단계에 공통 평가기준을 적용하고, 분석방법과 보고내용의 최소기준 및 외부 전문가가 참여하는 품질검토 절차를 마련하며, 예비타당성평가 면제항목에 대한 사후검증을 강화하는 방안
평가결과의 표준화와 정비·총량관리 연계	평가보고서와 위탁연구 결과를 체계적으로 공개하고 사전평가의 예측과 실제 성과를 비교(IMF), 조세지출의 보고·평가를 예산과정에 연계하고 일몰조항을 정기적 재검토 수단으로 활용(OECD), 평가결과를 예산주기의 감사 단계에서 검토하여 차년도 조정에 활용하고 재정준칙과 연계한 한도 및 일몰기한을 설정(세계은행)	평가결과와 후속조치를 같은 형식으로 공개하고 다른 정책결정의 사유를 의회에 설명하며, 평가결과와 일몰·단계적 축소 및 일부 제도의 예산상한을 연계(네덜란드), 공통 평가기준과 종합등급을 적용하고 재정지원의 적용기간·감액설계 정보를 공개(독일), 도입·적용기한·평가 이력·재정비용·후속조치 등을 항목별 관리표로 공개(아일랜드)	타당성·효과성·효율성의 판정결과를 토대로 A~D 등급과 판정유보를 제시하고, 유지·조건부 연장·재설계·단계적 축소·직접지출 전환·폐지 등의 후속조치를 표준화하는 방안. 평가결과와 다른 결정을 하는 경우 그 사유·대체조치·이행계획·재평가 시점을 국회에 설명하고, 평가결과와 후속조치를 조세지출예산서에 함께 공개하는 방안. 반복 연장·장기 운영 항목은 주기적으로 재평가하고, 필요한 경우 지원수준의 단계적 조정방안과 종료시점을 제시하며, 국세감면율 법정한도 운영을 평가·정비 결과와 연계하는 방안

구분	국제기구 권고	주요국 사례	국내 검토 방향
조세지출결산의 국가결산 연계와 외부 점검체계 강화	재무부 조세정책 담당부서의 총괄과 독립재정기구가 평가를 주도하는 방안을 대안으로 제시(IMF), 신설·확대 결정권한의 재정당국 집중과 정부 외부 검토의 목록화(OECD), 재무부 중심의 총괄관리, 세무당국의 자료수집·청구 적정성 검증 및 독립 감사기구의 감사 단계 점검(세계은행)	연방감사원이 관리지침 이행과 보고서의 적정성 및 정부 후속조치를 점검하고 의회에 보고(독일), 회계감사기구가 조세지출의 분류·평가·관리의무 이행을 정례적으로 점검하고 제도개선을 권고(네덜란드)	조세지출결산서를 국가결산 절차와 연계하여 전망치와 실적치의 차이, 평가결과의 반영 여부 및 정비조치의 이행상황을 수록하는 방안. 국세청은 평가에 필요한 행정자료 제공과 실적자료 검증을 지원하고, 감사원은 관리절차와 정부 보고자료를 점검하며, 국회예산정책처는 평가결과·정부 후속조치·세법개정 반영 여부를 종합적으로 분석하는 방안. 중장기적으로 독립재정기구가 조세지출 총량관리의 적정성과 주요 항목의 중기 재정영향을 분석하도록 하는 방안

자료: 저자 작성

❑ 이상의 국제기구 권고와 주요국 사례는 제Ⅴ장의 제도개선 방안에 반영함

- 제Ⅴ장 제1절의 조세지출 관리범위와 정비 대상 우선순위는 제Ⅱ장의 문제 진단과 제Ⅲ장에서 제시한 기준조세체계 및 분류기준을 중심으로 하되, 세계은행의 평가대상 선별방식과 네덜란드의 분류 변경 및 규모 변동 공개 사례를 보완적으로 활용함
- 제2절은 독일의 통합보고, 캐나다의 관련 재정사업 정보 제공, 아일랜드의 공공지출 분석기준 및 네덜란드의 정책수단 선택 심사를 토대로 조세지출과 직접지출의 정보·평가 연계방안을 제시함
- 제3절은 아일랜드의 평가수준 차등화, 네덜란드의 평가품질 관리 및 캐나다의 분석방법을 바탕으로 평가대상 선정, 분석방법 및 품질관리체계의 개선방안을 제시함
- 제4절은 네덜란드의 평가결과와 후속조치 공개 및 독일의 공통 평가기준과 등급체계를 토대로 평가결론의 표준화와 정비·환류방안을 제시함
- 제5절은 국제기구의 예산·결산 과정 연계 원칙과 독일·네덜란드의 외부 점검 사례를 바탕으로 조세지출결산과 감사·독립재정분석의 연계방안을 검토함

제Ⅴ장. 조세지출 관리체계 제도개선 방안

1. 조세지출 관리범위와 정비 대상 우선순위의 명확화

가. 분류체계 개편

❑ 조세지출 관리범위를 명확히 하기 위해 기준조세체계와 정책목적의 조세지출을 구분하고, 기준조세체계에 포함되는 구조적 감면을 별도로 식별·관리하는 방안을 검토할 필요가 있음

- ㅇ 조세지출은 기준조세체계에서 벗어나 특정한 정책목적을 달성하기 위해 납세자의 세부담을 경감하는 제도로 볼 수 있음
- ㅇ 기준조세체계에 해당하는 항목까지 동일한 수준의 관리·정비 대상으로 포함하면 평가와 정비의 필요성이 큰 항목에 관리역량을 집중하기 어려움. 반면, 조세지출의 범위를 지나치게 좁게 설정하면 세입을 통한 재정지원 규모가 과소평가될 수 있음

❑ 현행 「조세특례제한법」과 같은 법 시행령은 기준조세체계와 구조적 감면의 정의 및 분류기준을 직접 규정하고 있지 않으므로, 세목별 기준조세체계와 분류기준을 조세지출예산서 작성의 공식적인 기준으로 명문화할 필요가 있음

- ㅇ 제Ⅲ장에서 제시한 기준조세체계(안)와 분류기준은 이를 위한 논의의 출발점으로 활용하되, 구체적인 범위와 내용은 정책결정 과정에서 조정할 수 있음
- ㅇ 명문화의 대상은 ① 세목별 과세기본구조(과세단위, 과세대상, 세율구조 및 과세기간 등), ② 구조적 감면의 기능유형별 범위, ③ 개별 규정의 분류절차와 분류결과의 표시방식 및 ④ 추가 검토 항목의 재검토 시한 등을 포함하고, 명확성·투명성과 체계적 일관성 등 기본원칙에 따라 일관된 형식으로 제시할 필요가 있음
  - 제Ⅲ장에서 제시한 7개 기능유형과 3단계 분류절차는 그 구성방식의 한 예시에 해당함
- ㅇ 규정 형식은 「조세특례제한법 시행령」 또는 재정경제부 고시에 두는 방안을 우선 검토하고, 매년 수립하는 조세지출 기본계획에는 해당 연도의 분류결과와 기준의 변경사항을 반영할 필요가 있음
- ㅇ 또한 구조적 요소와 정책적 요소를 함께 가지거나 판단근거에 추가적인 검토가 필요한 항목은 어느 하나의 범주로 즉시 확정하기보다 추가 검토 항목(▲)으로 별도 표시하고 일정기간 내에 재검토하는 절차를 마련할 필요가 있음

❑ 이와 같은 분류체계는 통계상 국세감면액을 축소하기 위한 분류상의 조정이 아니라, 조세

지출예산서의 정보제공 기능과 정비대상 선별 기능을 함께 강화하기 위한 것임

○ 따라서 기준조세체계와 정책목적의 조세지출을 명확히 구분하고, 기준조세체계에 포함되는 구조적 감면은 조세지출예산서의 계상·공개 대상에서 제외하되 기준조세체계의 구성요소로서 그 기능유형별 범위와 판단기준을 명문화함으로써 관리범위의 투명성을 확보하는 한편, 평가·정비 역량은 정책목적의 조세지출에 집중할 필요가 있음

〈표 Ⅴ-1〉 조세지출 분류체계 개편(안)

분류	분류체계상 위치	정의	조세지출예산서 계상
기준조세체계	상위 범주(과세기본구조와 구조적 감면을 포괄)	해당 세목의 기본적인 과세구조와 조세제도의 정상적인 작동을 위해 필요한 구조적 기능을 포함하는 기준체계	계상하지 않음
과세기본구조	기준조세체계의 하위 범주	과세단위, 과세대상, 세율구조 및 과세기간 등 세목의 골격을 이루는 구조	계상하지 않음
구조적 감면	기준조세체계의 하위 범주	기준조세체계에 포함되지만 감면·비과세 등의 형태를 가지므로, 정책목적의 조세지출과의 구분을 명확히 하기 위해 기준조세체계의 구성요소로 식별하는 항목	계상하지 않음(범위·판단기준만 명시)
정책목적의 조세지출	기준조세체계 밖	기준조세체계에서 벗어나 특정한 정책목적을 달성하기 위해 납세자의 세부담을 경감하는 항목	계상·공개

자료: 저자 작성

나. 구조적 감면과 실질적 관리대상의 구분

❑ 구조적 감면과 정책목적의 조세지출은 관리목적과 관리방식이 다르므로 이를 구분하여 관리할 필요가 있음

○ 구조적 감면은 기준조세체계에 포함되는 항목이므로 정책목적의 조세지출과 동일한 수준의 평가·정비 대상에서 제외하고, 그 규모를 개별 항목별로 추계·공개하기보다 기준조세체계의 구성요소로서 항목의 범위와 분류근거를 명확히 제시하는 방식으로 관리할 필요가 있음

- 구조적 감면에 해당하는 규정은 필요경비, 이중과세 조정, 행정효율성 확보 등 세목별로 그 수가 많고 과세구조와 분리하여 세수효과를 추계하기 어려운 경우가 대부분이므로, 이를 개별적으로 공개하는 데 따르는 행정부담에 비해 정보제공의 실익이 크지 않음

○ 반면 정책목적의 조세지출은 타당성·효과성·효율성 평가와 일몰심사 등을 통해 유지·재설계·축소·폐지 여부를 판단하는 평가·정비 대상으로 관리할 필요가 있음

❑ 현행 조세지출예산서는 조세지출을 적극적 관리대상과 잠재적 관리대상으로 구분하고 있으나, 특정성·대체가능성·폐지가능성을 중심으로 한 현행 기준이 개별 항목의 정책적 특성과 관리 필요성을 충분히 반영하는지는 재검토할 필요가 있음

○ 이에 관리유형을 구분할 때에는 정책목적의 지속성 또는 한시성, 직접지출 등 다른 정책수단으로의 전환 가능성, 반복 연장 여부, 조세혜택의 귀착 및 재정규모 등을 종합적으로 고려할 필요가 있음

○ 다만 이러한 기준은 기준조세체계와 정책목적의 조세지출을 구분하기 위한 분류기준이 아니라, 정책목적의 조세지출 가운데 평가·정비의 필요성과 우선순위를 판단하기 위한 관리기준으로 적용할 필요가 있음

○ 또한 관리유형의 분류기준과 개별 평가대상의 선정기준을 동일하게 적용할 경우 관리유형의 변경이 평가대상의 축소로 이어질 수 있으므로, 두 기준의 목적과 적용방식을 구분하여 규정할 필요가 있음

다. 정비 대상의 우선순위 설정

❑ 제한된 평가역량을 평가와 정비의 필요성이 높은 조세지출에 우선 배분할 수 있도록 평가·정비 대상의 우선순위 설정기준을 마련하는 방안을 검토할 필요가 있음

○ 정비대상의 우선순위 설정과 심층평가 수준의 차등화는 목적과 적용단계가 다르므로 구분하여 접근할 필요가 있음

- 정비대상의 우선순위는 제한된 평가역량을 어느 항목에 우선 배분할 것인지에 관한 것이며, 심층평가 수준의 차등화는 평가대상으로 선정된 항목에 적용할 분석범위, 평가방법 및 품질관리 절차를 결정하는 것임

❑ 정비대상의 우선순위는 세수감소액 규모와 최근 증가율, 정책목표의 현재성, 반복 연장 여

부, 미평가 기간, 조세혜택의 귀착, 직접지출로의 대체 가능성 및 전망오차 등을 종합적으로 고려하여 설정할 필요가 있음

- ㅇ 세계은행은 평가역량이 제한된 경우 사전점검과 점수화 등을 통해 우선 평가대상을 선별하고, 그 결과에 따라 평가유형을 구분하는 방식을 제시하고 있음(World Bank, 2024)
- ㅇ 다만 우선순위 설정은 축소·폐지 등 후속조치의 방향을 사전에 결정하기 위한 것이 아니라, 평가의 시급성과 필요성이 높은 항목을 선별하여 평가역량을 집중하기 위한 절차로 운영할 필요가 있음
- ㅇ 구체적인 후속조치는 평가·점검 결과를 토대로 유지, 조정, 재설계, 축소 또는 폐지 가운데 결정할 필요가 있음

<표 Ⅴ-2> 정비대상 우선순위 설정 기준(안)

정비 우선순위	대상 항목	주요 판단 기준	평가·관리 방향
1순위	세수감소액 규모가 크고 적용기한이 반복적으로 연장된 항목	세수감소액 규모, 연장 이력, 정책목표의 현재성, 조세혜택의 귀착	심층평가를 우선 실시하고 평가결과를 후속조치와 연계
2순위	적용기한이 없거나 장기간 평가되지 않은 항목	미평가 기간, 유사·중복 가능성, 정책환경의 변화	다년도 평가계획에 포함하고 주기적인 심층평가 실시
3순위	최근 세수감소액 증가율이나 전망오차가 큰 항목	세수감소액 증가율, 전망오차, 이용행태의 변화	전망오차의 원인을 분석하고 추계방법과 효과성을 재점검

주: 반복 연장, 장기 미평가, 정책목표의 변화, 높은 전망오차, 수혜자 편중 또는 직접지출로의 대체 가능성 등 복수의 위험요인이 확인되는 경우에는 우선순위를 상향할 수 있음.
자료: 저자 작성

라. 분류 변경에 따른 총량지표의 비교 가능성 확보

❑ 분류체계 변경에 따른 총량지표의 변동을 실제 조세지원 규모의 변화와 구분하여 공개함으로써 지표의 연속성과 비교 가능성을 확보하는 방안을 검토할 필요가 있음

- ㅇ 정부는 「2026년도 조세지출예산서」에서 기준조세체계, 구조적 감면 및 조세지출로 구분

하는 분류체계 개편방안을 제시하였음

- 해당 분류체계를 적용할 경우 2026년 국세감면율은 16.1%에서 13.3%로, 법정한도는 16.5%에서 13.7%로 변경됨(대한민국정부, 2025)
- 이러한 변화는 조세지출의 실제 감소가 아니라 집계범위의 변경에서 발생하므로, 변동 사유를 구분하여 제시하지 않으면 총량관리의 성과로 해석될 수 있음

○ 네덜란드는 조세지출 항목의 추가·제외 및 분류 변경 사유와 이러한 변경이 조세지출 규모에 미치는 영향을 구분하여 공개하고 있음

- 예산각서 부속서에서 새로 포함된 조세지출의 성격과 관리대상 해당 여부를 제시하고, 관리대상에서 제외하는 경우에는 그 사유를 함께 설명하고 있음
- 또한 조세지출 규모의 변동을 정책 변경, 자료 및 추계방법의 변경, 경제·사회 여건의 변화에 따른 영향으로 구분하여 제시하고 있음

❑ 이를 위해, 분류체계가 변경되는 경우에는 기존 기준과 변경된 기준에 따른 국세감면액, 국세감면율 및 법정한도를 일정 기간 함께 제시할 필요가 있음

○ 총량지표의 변동은 조세지출 항목의 추가·제외 및 분류 변경에 따른 영향과 개별 조세지출의 실제 규모 변동에 따른 영향으로 구분하여 제시할 필요가 있음

- 조세지출 항목의 추가·제외 및 분류 변경에 대해서는 그 판단근거와 변경 전후의 관리유형을 함께 공개할 필요가 있음

○ 국세감면율 법정한도는 조세지출 총량관리의 주요 지표이지만, 국세수입의 증감에도 영향을 받으므로 조세지출의 실질적인 재정부담 변화를 단독으로 나타내는 데에는 한계가 있음

○ 구조적 감면을 제외한 조세지출 규모를 별도로 제시하여 실제 평가·정비 대상의 규모를 확인할 수 있도록 할 필요가 있음

〈표 Ⅴ-3〉 「2026년 조세지출 기본계획」의 방향과 향후 과제

개선 과제	「2026 조세지출 기본계획」 방향	향후 과제
일몰제도	1회 연장 후 적용기한 재도래 시 폐지를 원칙으로 하고 필요한 경우 재설계	예외사유, 재설계 요건 및 이행점검 절차의 구체화
적용기한이 없는 항목	5년 주기의 심층평가 추진	우선순위와 다년도 평가계획을 마련하고 평가수준을 구분

개선 과제	「2026 조세지출 기본계획」 방향	향후 과제
조세지출결산서	전년도 실적과 분석결과를 포함하여 국회에 제출	전망오차의 원인, 평가권고의 반영 여부 및 정비효과를 항목별로 제시
총량관리	국세감면한도 준수 및 총량관리 강화	보완지표를 함께 공개하고 세수감소액 규모가 큰 항목의 정비계획과 연계

자료: 저자 작성

마. 기준조세체계 운영을 위한 거버넌스

❑ 기준조세체계는 사회적 합의와 조세제도의 변화에 따라 주기적으로 재검토·보완되는 관리체계로 운영할 필요가 있으므로, 기준의 설정·변경 절차와 운영주체를 제도개선 과제에 포함할 필요가 있으며, 이하에서는 제Ⅲ장 제3절의 논의를 토대로 검토할 수 있는 방안을 제시함

- ○ 기준조세체계와 분류기준의 설정·변경, 신설 조세특례의 분류, 추가 검토 항목의 재심의 및 분류근거의 공개범위를 심의하기 위해 가칭 '조세지출분석위원회'를 설치하되, 재정경제부·국세청 등 관계기관과 민간전문가로 구성하고 민간위원이 과반을 차지하도록 할 필요가 있음
- ○ 기준조세체계는 일정 주기(예: 3년)마다 전면 재검토하고, 신설·개정된 조세특례는 매년 표준화된 분류절차에 따라 분류하여 조세지출예산서에 반영하며, 추가 검토 항목(▲)은 지정일부터 일정 기간(예: 3년) 이내에 최종 분류를 확정할 필요가 있음
- ○ 기준조세체계를 변경하는 경우에는 변경사유와 함께 종전 기준에 따른 분류결과와 국세감면액을 일정 기간 함께 제시하고, 추가 검토 항목을 정책목적의 조세지출로 최종 재분류하는 경우에는 판단사유와 세수효과를 공개할 필요가 있음
- ○ 기능유형별 판단사례가 축적되면 이를 세목별 기준조세체계에 반영하여 명시적인 판단기준의 범위를 단계적으로 확대하고, 국회예산정책처가 기준조세체계의 적용결과와 분류의 적정성을 독립적으로 검토하여 국회에 보고하는 방안을 검토할 필요가 있음

2. 조세지출과 직접지출의 연계 강화

가. 유사 조세지출 및 관련 재정사업 정보의 연계 공개

❑ 조세지출예산서의 개별 항목별 정보에 동일하거나 유사한 정책목표를 가진 주요 조세지출과 관련 재정사업을 함께 제시하는 방안을 검토할 필요가 있음

○ 「조세특례제한법 시행령」 제135조제5항제3호는 조세특례 존치의견에 조세특례의 존속에 따른 예상 감면액, 유사 조세지출·세출예산 및 세수감소 보완대책 등 재정에 미치는 영향에 관한 분석을 포함하도록 규정하고 있음[13][14]

– 이는 해당 조세특례와 정책목표, 수혜대상 또는 지원내용이 유사한 다른 조세지출과 세출예산을 재정영향 분석의 범위에 포함하도록 한 것으로 볼 수 있음

○ 그러나 존치의견에서 작성된 유사 조세지출 및 세출예산에 관한 분석결과를 조세지출예산서의 항목별 정보와 연계하여 제시하는 절차는 마련되어 있지 않음

○ 같은 영 제135조의3제2항제1호는 조세지출예산서에 세출예산 항목별로 집계한 기능별 분석을 포함하도록 하고 있으나, 이는 조세지출을 기능별로 분류하여 제시하는 것으로서 개별 조세지출과 관련 재정사업 간의 대응관계를 보여주는 정보는 아님[15][16]

○ 이에 따라, 동일하거나 유사한 정책목표를 가진 조세지출과 직접지출의 지원규모 및 중복·보완 관계를 항목 단위에서 확인하기 어려움

---

13) 「조세특례제한법 시행령」 제135조(조세특례의 사전·사후관리) ⑤ 법 제142조제4항에서 “조세감면의 필요성, 정책목표의 예상 달성시기, 세수감소에 따른 보완대책 등 대통령령으로 정하는 사항”이란 다음 각 호의 사항을 말한다.
1. 정책 목적과 대상, 정부개입의 타당성 및 수단의 적절성 등 조세감면 필요성에 대한 분석
2. 정책목표 예상 달성시기, 성과지표, 성과지표의 연도별 목표치 및 효율성·형평성에 미치는 영향 등 정책효과에 대한 분석
3. 조세특례 존속으로 인한 예상 감면액, 유사 조세지출·세출예산 및 세수감소 보완대책 등 재정에 미치는 영향 분석

14) 「조세특례제한법」 제142조(조세특례의 사전·사후관리) ④ 중앙행정기관의 장은 제3항에 따른 의견제출에서 조세감면제도를 계속 존치하여야 한다는 의견을 제출하는 경우에는 조세감면의 필요성, 정책목표의 예상 달성시기, 세수감소에 따른 보완대책 등 대통령령으로 정하는 사항을 반드시 포함하여 의견을 제출하여야 한다.

15) 「조세특례제한법 시행령」 제135조의3(조세지출예산서의 작성) ② 재정경제부장관은 법 제142조의2제1항에 따라 조세지출예산서를 작성할 때에는 다음 각 호의 내용을 포함하여 작성해야 한다. 1. 세출예산 항목별로 집계한 기능별 분석

16) 「조세특례제한법」 제142조의2(조세지출예산서의 작성) ① 재정경제부장관은 조세감면·비과세·소득공제·세액공제·우대세율적용 또는 과세이연 등 조세특례에 따른 재정지원(이하 “조세지출”이라 한다)의 직전 연도 실적과 해당 연도 및 다음 연도의 추정금액을 기능별·세목별로 분석한 보고서(이하 “조세지출예산서”라 한다)를 작성하여야 한다.

❑ 이를 위해, 유사 조세지출과 관련 재정사업의 명칭, 정책목표, 수혜대상, 지원내용 및 지원규모를 표준 정보항목으로 제시하여 정책수단별 지원현황을 파악할 수 있도록 할 필요가 있음

○ 관련 재정사업에 관한 정보는 같은 영 제135조제5항제3호에 따라 소관 부처가 존치의견에서 작성한 유사 세출예산 분석결과를 활용함으로써 추가적인 자료작성 부담을 줄일 수 있음

– 다만 존치의견 제출대상이 아니거나 관련 분석이 작성되지 않은 항목에 대해서는 재정당국이 소관 부처와 협의하여 관련 재정사업을 확인하되, 세수감소액 규모와 정책적 중요성을 고려하여 단계적으로 적용할 필요가 있음

○ 유사 조세지출과 관련 재정사업은 정책목표, 수혜대상 및 지원내용의 유사성을 기준으로 선정할 필요가 있음

– 동일한 기능별 분야에 속하더라도 정책목표나 수혜대상이 다른 경우에는 연계 대상에서 제외하는 등 선정기준을 구체화할 필요가 있음

○ 관련 재정사업의 지원규모는 조세지출과 비교할 수 있도록 동일한 회계연도를 기준으로 제시하고, 자료의 기준시점이나 집계범위가 다른 경우에는 그 차이를 함께 설명할 필요가 있음

○ 독일과 캐나다의 사례를 고려할 때, 조세지출과 직접지출을 하나의 예산항목으로 통합하기보다 기존 조세지출예산서의 항목별 정보를 보완하여 두 정책수단의 지원규모와 중복·보완 관계를 함께 제시하는 방식이 현행 제도와의 정합성 측면에서 적절한 것으로 판단됨

❑ 또한 관련 재정사업 정보를 조세지출예산서에 수록할 수 있도록 법적 근거와 자료의 제출·취합 절차를 보완할 필요가 있음

○ 「조세특례제한법」 제142조의2에 동일하거나 유사한 정책목표를 가진 주요 재정사업 정보를 조세지출예산서에 포함할 수 있는 근거를 두고, 구체적인 수록대상과 제시방법은 같은 법 시행령 제135조의3에서 정하는 방안을 검토할 필요가 있음

○ 아울러, 같은 영 제135조제5항제3호에 따라 존치의견에서 작성된 분석결과를 조세지출예산서 작성에 활용할 수 있도록 소관 부처의 자료 제출항목과 재정당국의 취합·검증 절차를 구체화할 필요가 있음

나. 조세지원 방식 선택의 적절성 검토

❑ 신규 조세특례의 도입과 기존 조세특례의 존치 여부를 검토할 때 직접지출·규제 등 대안수단과 비교하고, 조세지원 방식을 선택하거나 유지하는 근거를 제시하도록 하는 방안을 검토할 필요가 있음

○ 「조세특례제한법 시행령」 제135조제5항제1호는 조세특례 존치의견에 정부개입의 타당성과 정책수단의 적절성에 관한 사항을 포함하도록 규정하고 있음

– 다만 직접지출·규제 등 대안수단별 비용, 기대효과, 전달체계 및 집행 가능성이나 직접지출로의 전환 가능성은 필수 검토사항으로 구체화되어 있지 않음

○ 「조세특례 심층평가 운용지침」 제17조제1항제2호는 정책목적·대상·수단의 적절성과 제도 간 유사·중복 여부를 심층평가의 필수 분석내용으로 규정하고 있음[17)]

– 반면, 같은 조 제2항은 정책수단의 적절성을 검토할 필요가 있는 경우 재정지출을 분석대상에 포함할 수 있도록 규정하고 있어, 직접지출과의 비교는 임의적인 분석사항으로 남아 있음[18)]

○ 「조세특례 예비타당성평가 운용지침」 제12조제2항 및 제3항은 기존 유사 재정지출 및 조세특례와의 관계, 관련 세출예산의 조정 여부 등을 예비타당성평가 요구서에 포함하도록 하고 있으나, 직접지출 등 다른 정책수단과 비교하여 조세지원 방식을 선택한 근거까지 제시하도록 규정하고 있지는 않음[19)]

– 같은 조 제2항은 예비타당성평가 요구서에 조세지원 방법을 제시하도록 하고 있으나, 이는 구체적인 지원방식에 관한 사항이며, 다른 정책수단과 비교하여 조세지원을 선택한 근거를 의미하는 것은 아님

---

17) 「조세특례 심층평가 운용지침」 제17조(심층평가 분석내용) ① 평가 수행기관은 다음 각 호에서 정하는 분석을 각각 수행하고 제21조에 따라 종합평가하여 평가 결과를 제시하여야 한다.
1. 목표 달성도, 경제적 효과, 소득재분배 효과 및 재정에 미치는 영향 등 조세특례의 효과성에 대한 분석
2. 정책 목적・대상・수단의 적절성, 제도간 유사중복 여부 등 조세특례의 타당성에 대한 분석
3. 조세특례의 성과를 저해하는 원인과 그 개선방안에 대한 분석

18) 「조세특례 심층평가 운용지침」 제17조(심층평가 분석내용) ② 특정 정책목적 달성을 위해 정책수단의 적정성 검토가 필요한 경우 재정지출과 조세특례 간 효과성 비교 등 재정지출도 분석대상에 포함할 수 있다

19) 「조세특례 예비타당성평가 운용지침」 제12조(예비타당성평가 요구서) ① 별지 제1호서식의 예비타당성평가 요구서에는 다음 각 호의 사항이 포함되어야 한다. 1. 조세특례 도입 계획(안) 2. 조세특례 도입의 필요성 ②제1항제1호의 제도도입 계획(안)에는 제도의 도입목적, 정책대상자 현황, 조세지원 방법, 기존 유사 재정지출 및 유사 조세특례와의 관계설정, 사전용역의 수행여부 및 기대효과 등이 포함되어야 한다. ③ 제1항제4호의 재원확보방안에는 관계 행정기관의 기존 조세특례 또는 관련 세출예산의 조정 여부가 포함되어야 한다. 이 경우 세출예산과의 관련 여부는 성과관리계획서상의 단위과제를 기준으로 하되, 제도도입 목적 등을 종합적으로 고려하여 판단한다.

- 이에 따라, 현행 제도는 정부개입과 정책수단의 적절성을 검토하도록 하고 있으나, 조세지원 방식이 다른 정책수단보다 적절한지를 판단하기 위한 구체적인 비교기준과 절차는 마련되어 있지 않음

❑ 네덜란드·독일·아일랜드는 조세지원의 도입 또는 존치 여부를 검토할 때 직접지출 등 대안수단과 비교하도록 하고 있음

○ 네덜란드는 신규 조세제도의 도입심사에서 직접지출 방식보다 조세지원이 적절한 이유를 필수적으로 검토하고, 해당 요건을 충족하지 못하면 다음 단계의 검토를 진행하지 않음

○ 독일은 신규 지원제도를 도입할 때 조세지원보다 직접지출 방식을 우선 검토하고, 기존 조세지원도 직접지출이나 재정부담이 더 적은 정책수단으로 전환할 수 있는지를 검토하도록 하고 있음

○ 아일랜드는 조세지출의 비용편익분석에 공공지출 평가기준을 활용하고, 필요한 경우 성과단위당 비용을 산출하여 유사한 정책목적을 가진 직접지출사업과 비교하고 있음

○ 이들 사례는 대안수단과의 비교를 조세지원의 존치 또는 폐지를 일률적으로 결정하는 기준으로 적용하기보다, 조세지원 방식을 선택·유지하는 근거와 다른 정책수단으로의 전환 가능성을 검토하는 절차로 활용하고 있다는 점에서 참고할 수 있음

❑ 이를 위해, 조세특례 예비타당성평가와 심층평가에서 대안수단과의 비교가 필요한 대상과 비교항목을 구체화할 필요가 있음

○ 신규 조세특례의 예비타당성평가에서는 직접지출·규제 등 대안수단과의 비교결과와 조세지원 방식을 선택한 사유를 평가요구서와 평가보고서에 제시하도록 할 필요가 있음

- 「조세특례 예비타당성평가 운용지침」 제12조와 별지 제1호서식에 대안수단별 비용, 기대효과, 전달체계 및 집행 가능성과 조세지원 방식의 선택 근거를 기재하도록 할 필요가 있음

○ 기존 조세특례의 심층평가에서는 연간 조세특례금액이 일정 규모 이상인 항목, 적용기한이 반복적으로 연장된 항목 및 정책수단 선택의 적절성에 관한 쟁점이 제기된 항목에 대하여 대안수단과의 비교를 필수 분석사항으로 포함할 필요가 있음

- 이를 위해, 「조세특례 심층평가 운용지침」 제17조제2항을 보완하여 일정한 요건에 해당하는 조세특례는 재정지출 등 대안수단을 필수 분석대상에 포함하도록 하는 방안을 검토할 필요가 있음

○ 정책수단 간 비교항목은 지원대상, 지원내용, 전달체계, 지원규모, 성과 단위당 비용, 정부

의 집행비용, 납세협력비용, 기대효과 및 조세혜택의 귀착 등을 중심으로 구성할 필요가 있음

- ㅇ 기존 조세특례에 대해서는 직접지출로 전환할 경우의 재정비용, 정책효과, 집행 가능성 및 수혜자에게 미치는 영향을 함께 검토하여 조세지원 방식의 유지·조정 또는 전환 여부를 판단할 필요가 있음

❑ 다만 대안수단과의 비교는 직접지출을 조세지원보다 일률적으로 우선하는 기준이 아니라, 정책목표와 집행여건에 적합한 정책수단을 선택하기 위한 판단절차로 운영할 필요가 있음

- ㅇ 비교결과, 직접지출의 비용이 더 낮거나 집행의 투명성이 높거나 성과관리가 용이하다는 이유만으로 전환 여부를 결정하기보다, 지원대상의 접근성, 정책효과의 지속성, 행정부담 및 제도 전환에 따른 영향을 종합적으로 고려할 필요가 있음

❑ 아울러, 조세지출과 직접지출의 비교에 적용할 분석기준을 마련하고, 재정사업 평가기준 가운데 공통으로 활용할 수 있는 기준을 선별하여 적용할 필요가 있음

- ㅇ 재정사업의 예비타당성조사는 「예비타당성조사 운용지침」과 일반지침·분야별 표준지침을 통해 비용과 편익의 산정방법, 분석절차 및 수행기관의 준수사항을 구체화하고 있음
- ㅇ 조세특례 평가에서도 재정사업 평가기준 가운데 정책분야와 지원방식의 차이를 고려하더라도 공통으로 활용할 수 있는 기준을 선별하여 적용할 필요가 있음
  - 성과 단위당 비용, 행정·집행비용, 납세협력비용 및 세수감소에 따른 재정의 기회비용 등은 조세지출과 직접지출을 비교하기 위한 공통 분석기준으로 검토할 수 있음
- ㅇ 다만 조세지출은 세부담의 경감을 통해 지원하고 직접지출은 예산을 통해 급부를 제공한다는 차이가 있으므로, 재정사업의 분석기준을 그대로 적용하기보다 조세지원의 특성을 반영한 세부 분석지침을 마련할 필요가 있음
- ㅇ 자료 부족으로 정량적인 비교가 어려운 경우에는 비교가 어려운 사유와 자료의 한계를 명시하고, 지원대상, 전달체계, 행정·집행비용, 기대효과 및 다른 정책수단으로의 전환 가능성을 중심으로 정성적인 비교를 실시할 필요가 있음

다. 부처별 예산자료를 통한 조세지출·직접지출 연계 정보 제공

❑ 각 부처의 예산안 설명자료에 소관 주요 조세지출과 동일하거나 유사한 정책목표를 가진 재정사업을 함께 제시하여, 부처 단위에서 정책분야별 재정지원 규모와 정책수단별 구성을 파악할 수 있도록 하는 방안을 검토할 필요가 있음

○ 현재 조세지출은 조세지출예산서를 통해 세입 측면에서 제시되고, 직접지출은 각 부처의 세출예산자료를 통해 제시되고 있어, 동일한 정책목표에 대한 두 정책수단의 지원규모를 하나의 자료에서 확인하기 어려움

○ 이에 따라, 조세지원과 예산지원이 병행되는 정책분야에서도 정책수단별 지원규모와 기능, 중복·보완 관계를 부처 단위에서 종합적으로 검토하기 어려움

○ 앞서 제시한 부분이 조세지출예산서의 개별 항목을 기준으로 유사 조세지출과 관련 재정사업의 정보를 연계하는 방안이라면, 이 부분은 부처별 예산자료를 기준으로 소관 정책분야의 조세지출과 직접지출을 함께 제시하는 방안이라는 점에서 구분됨

○ OECD가 조세지출 정보를 유사한 직접지출 사업과 연계하여 제시하도록 권고하고, 독일은 재정지원과 조세혜택을 하나의 보고체계에서, 캐나다는 개별 조세지출 정보에 관련 재정사업을 함께 제시하고 있다는 점을 고려할 때, 국내에서는 부처별 예산자료를 활용하여 두 정책수단의 지원현황을 연계하여 제공하는 방안을 검토할 수 있음

❑ 이를 위해, 부처별 예산안 설명자료에 소관 조세지출과 관련 재정사업의 명칭, 정책목표, 수혜대상, 지원내용 및 지원규모를 표준 정보항목으로 제시하는 방안을 검토할 필요가 있음

○ 조세지출은 해당 연도의 세수감소액 전망액을, 직접지출은 예산액을 기준으로 제시하되, 기준연도와 집계범위가 다른 경우에는 그 차이를 함께 설명할 필요가 있음

○ 동일한 정책목표에 대한 조세지출과 직접지출의 지원규모를 합산하여 제시하는 경우에는 동일한 지원액이 중복 계상되지 않도록 산정기준을 마련하고, 동일한 수혜자에 대한 중복지원 가능성은 별도로 설명할 필요가 있음

○ 관련 자료에는 조세지출과 직접지출이 각각 담당하는 기능과 두 정책수단 간 중복·보완 관계를 함께 설명하여, 지원규모의 단순한 비교에 그치지 않도록 할 필요가 있음

  - 조세지출과 직접지출의 성과를 비교할 수 있는 경우에는 주요 성과지표와 최근 평가결과를 함께 제시하는 방안도 검토할 수 있음

○ 이러한 정보 제공은 조세지출을 부처별 세출예산 한도에 포함하거나 회계상 직접지출로 분류하기 위한 것이 아니라, 동일한 정책목표에 투입되는 재정지원의 규모와 정책수단별 구성을 함께 파악하기 위한 것임

❑ 연계 정보는 조세지원과 예산지원이 함께 활용되는 정책분야를 중심으로 단계적으로 확대할 필요가 있음

○ 고용·중소기업·농림수산·문화관광 등 조세지출과 직접지출이 함께 활용되는 분야를 우선

적용대상으로 선정하고, 운영 결과를 바탕으로 적용범위를 확대하는 방안을 검토할 필요가 있음

- ㅇ 대상 분야와 항목은 정책목표, 수혜대상 및 지원내용의 유사성을 기준으로 선정하고, 동일한 기능별 분야에 속하더라도 정책적 관련성이 낮은 항목은 제외할 필요가 있음
- ㅇ 부처별 자료의 작성 부담을 줄이기 위해 조세지출예산서의 항목별 정보와 조세특례 존치의견에 포함된 유사 조세지출 및 세출예산 분석결과를 활용할 필요가 있음

❑ 이와 함께, 부처별 예산자료에서 조세지출과 직접지출의 연계 정보를 지속적으로 제공할 수 있도록 작성지침과 제출서식을 정비할 필요가 있음

- ㅇ 현행 법령은 부처별 예산자료에 소관 조세지출 정보를 수록하도록 하는 명시적인 의무를 두고 있지 않으므로, 우선 예산안 편성지침과 부처별 예산안 설명자료 작성서식에 정보의 수록대상과 작성방법을 반영하는 방안을 검토할 필요가 있음
- ㅇ 재정당국은 조세지출예산서의 항목별 정보와 각 부처가 제출하는 예산자료를 연계할 수 있도록 공통 분류기준과 자료의 제출·취합 절차를 마련할 필요가 있음
- ㅇ 제도 운영 결과와 국회의 예산심의 과정에서의 활용도를 검토한 후, 부처별 연계 정보의 제출을 법정 예산첨부자료에 포함할 필요성이 확인되는 경우에는 「국가재정법」과 「조세특례제한법」의 개정 여부를 검토할 필요가 있음

〈표 Ⅴ-4〉 조세지출과 직접지출의 연계 강화를 위한 법령·지침 정비방안

개선과제	정비 대상	주요 정비내용
유사 조세지출 및 관련 재정사업 정보의 연계 공개	「조세특례제한법」 제142조의2	조세지출예산서에 개별 조세지출과 동일하거나 유사한 정책목표를 가진 주요 조세지출 및 관련 재정사업 정보를 포함할 수 있도록 근거 마련
	「조세특례제한법 시행령」 제135조의3제2항	관련 조세지출 및 재정사업의 명칭, 소관 부처, 정책목표, 수혜대상, 지원내용 및 지원규모를 표준 정보항목으로 추가하고, 수록대상과 제시방법을 구체화
	「조세특례제한법 시행령」 제135조제5항제3호 및 존치의견 작성서식	존치의견에 포함된 유사 조세지출 및 세출예산 분석결과를 조세지출예산서 작성에 활용할 수 있도록 자료 제출항목과 작성형식을 표준화

개선과제	정비 대상	주요 정비내용
조세지원 방식 선택의 적절성 검토	「조세특례제한법 시행령」 제135조제5항제1호	정책수단의 적절성 검토사항에 직접지출·규제 등 대안수단과의 비용, 성과 또는 기대효과, 전달체계 및 행정부담의 비교와 직접지출로의 전환 가능성을 포함
	「조세특례 심층평가 운용지침」 제17조제2항	연간 조세특례금액이 일정 규모 이상인 항목, 적용기한이 반복적으로 연장된 항목 및 정책수단 선택의 적절성에 관한 쟁점이 제기된 항목에 대해서는 재정지출 등 대안수단과의 비교를 필수 분석사항으로 규정
	「조세특례 심층평가 운용지침」의 평가항목 및 보고서 작성기준	지원대상, 지원내용, 전달체계, 지원규모, 성과 단위당 비용, 집행비용, 납세협력비용, 기대효과 및 조세혜택의 귀착 등을 공통 비교항목으로 설정
	「조세특례 예비타당성평가 운용지침」 제12조 및 별지 제1호서식	신규 조세특례의 평가요구서에 직접지출·규제 등 대안수단과의 비교결과 및 조세지원 방식을 선택한 사유를 기재하도록 규정
	조세특례 평가 세부지침(신설)	재정사업의 일반지침 및 분야별 표준지침 가운데 공통으로 활용할 수 있는 분석기준을 선별하여 조세특례 평가에 적용하고, 정량분석이 어려운 경우에 적용할 정성적 비교기준을 마련
부처별 예산자료를 통한 조세지출·직접지출 연계 정보 제공	예산안 편성지침 및 부처별 예산안 설명자료 작성서식	각 부처가 소관 주요 조세지출과 관련 재정사업의 명칭, 정책목표, 수혜대상, 지원내용 및 지원규모를 표준 정보항목으로 제시하도록 작성기준 마련
	재정당국의 자료 제출·취합 지침	조세지출예산서와 부처별 예산자료를 연계할 수 있도록 공통 분류기준, 기준연도, 집계범위 및 자료의 제출·취합·검증 절차를 구체화
	「국가재정법」 및 관련 하위법령	시범운영 결과와 국회의 예산심의 과정에서의 활용도를 토대로 부처별 조세지출·직접지출 연계 정보를 법정 예산첨부자료에 포함할 필요가 있는지 검토
	「조세특례제한법」 및 같은 법 시행령	부처별 예산자료 작성에 필요한 조세지출 정보의 제공·연계에 별도의 법적 근거가 필요한 경우 관련 규정을 보완

자료: 저자 작성

3. 조세지출 평가의 실효성과 신뢰성 제고

가. 평가대상의 선정기준과 심층평가 수준의 차등화

❑ 의무심층평가 대상 선정기준은 현행과 같이 재정규모를 중심으로 유지하되, 선정된 항목에

는 재정규모와 위험요인에 따라 분석범위, 평가방법 및 품질관리 절차를 차등 적용하는 방안을 검토할 필요가 있음

○ 현행 적용기한이 종료되는 조세특례의 재정규모를 기준으로 의무심층평가 대상을 선정하고 있으나, 선정된 항목에 적용할 평가수준을 구분하는 기준은 두고 있지 않음

– 「조세특례제한법」 제142조제5항 단서와 같은 법 시행령 제135조제8항은 적용기한이 종료되는 조세특례 중 연간 조세특례금액이 300억 원 이상인 항목에 대하여 의무심층평가를 실시하도록 하고 있음[20)21)]

– 「조세특례 심층평가 운용지침」 제9조는 평가대상 선정기준으로 정책적 기준과 기술적 기준을 두고 있으나, 이는 평가대상의 선정에 관한 기준이며, 선정된 항목에 적용할 분석범위와 평가방법을 구분하는 기준은 아님[22)]

○ 「2026년도 조세지출예산서」의 항목별 2026년 전망액을 집계하면, 연간 조세특례금액이 300억 원 이상인 항목은 94개로 국세감면액의 약 99%를 차지함

– 이들 항목의 규모는 최소 320억 원에서 최대 7조 7,560억 원까지 분포하며, 1조원 이상인 항목은 21개, 3,000억 원 이상인 항목은 40개로 나타남[23)]

○ 이에 따라, 현행 제도의 한계는 의무심층평가 대상의 범위보다 대상 항목 간 재정규모의 차이가 분석범위와 평가방법에 충분히 반영되지 않는 데 있음

❑ 아일랜드는 조세지출의 연간 비용에 따라 평가수준을 세 단계로 구분하고, 재정규모가 가장 큰 제3수준에는 종합적인 정량분석 또는 비용편익분석을 적용하고 있음

○ 또한 도입단계에서 사후평가에 필요한 자료와 평가방법을 정하도록 하고, 신규 대규모 조

---

20)「조세특례제한법」 제142조(조세특례의 사전·사후관리) ⑤ 재정경제부장관은 주요 조세특례에 대한 평가를 실시할 수 있다. 다만 해당 연도에 적용기한이 종료되는 사항(지원대상의 소멸로 조세특례의 폐지가 명백한 사항 등 대통령령으로 정하는 사항은 제외한다)으로서 연간 조세특례금액이 대통령령으로 정하는 일정금액 이상인 조세특례에 대해서는 예산의 범위 내에서 전문적인 조사·연구기관이 목표달성도, 경제적 효과, 소득재분배 효과, 재정에 미치는 영향 등 대통령령으로 정하는 내용에 대해 평가한 결과를 회계연도 개시 120일 전까지 국회에 제출하여야 한다.

21) 「조세특례제한법 시행령」 제135조(조세특례의 사전·사후관리) ⑧ 법 제142조제5항 단서에서 "대통령령으로 정하는 일정금액"이란 300억원을 말한다.

22)「조세특례 심층평가 운용지침」 제9조(평가대상 선정기준) 재정경제부장관은 다음 각 호의 사항을 종합적으로 고려하여 심층평가 대상을 선정한다.

1. 정책적 기준: 평가대상의 조세정책상 중요성, 국민·사회의 관심도, 국가정책과의 적합성 등 평가의 실익이 있는지 여부
2. 기술적 기준: 평가대상 관련 자료의 확보 가능성, 타 조세특례 간 비교가능성, 평가 소요기간 등 평가수행의 용이성

23) 대한민국정부, 「2026년도 조세지출예산서」, Ⅴ. 조세지출 항목별 내역, pp. 41～158의 2026년 전망액을 기준으로 저자 집계함. 항목별로 제시된 소득세·법인세 등 세목별 금액이 아니라 '계'를 사용하였으며, 금액이 '추정곤란'으로 제시된 항목은 금액구간별 집계에서 제외함. 2026년 국세감면액 전망액은 80조 5,277억 원임.

세지출에 대해서는 사후평가에 앞서 중간점검을 실시하고 있음

❑ 구체적으로는 적용기한 종료 시 의무심층평가를 실시하는 현행 체계를 유지하면서, 연간 조세특례금액에 따라 평가수준을 세 단계로 구분하고 위험요인에 따라 이를 상향 조정하는 방식으로 설계할 수 있음

○ 300억 원을 의무심층평가 대상 선정기준으로 유지하고, 그 이상인 항목은 재정규모에 따라 세 구간으로 나누어 평가수준을 달리할 필요가 있음

○ 평가주기는 일몰주기와 연계하되, 재정규모가 클수록 정량분석과 비용편익분석의 범위, (가칭) 조세지출평가단의 독립적 품질검토 및 중간점검을 강화할 필요가 있음

- 적용기한이 없는 항목은 별도로 5년 주기의 심층평가를 실시하되, 세수감소액이 급증하거나 전망오차가 확대되는 경우에는 평가시기를 앞당길 필요가 있음

○ 연간 조세특례금액이 300억 원 미만인 항목은 원칙적으로 의무심층평가 대상이 아니므로, 별도의 심층평가 절차를 신설하기보다 소관 부처가 제출하는 존치의견의 점검항목을 표준화할 필요가 있음

- 「조세특례 심층평가 운용지침」 제5조제2항제3호는 존치의견의 확인·점검 결과 심층평가가 필요하다고 판단되는 사항을 임의심층평가 대상으로 규정하고 있으므로, 점검 결과를 임의심층평가 대상 선정에 활용할 수 있음[24)]

○ 반복 연장, 장기 미평가, 높은 전망오차, 정책목표의 변화, 수혜자 편중 및 직접지출로의 대체 가능성 등의 위험요인이 확인되는 경우에는 금액구간과 관계없이 상위 평가수준을 적용할 필요가 있음

○ 최근 2년 이내에 심층평가를 거쳤고 제도의 규모와 적용대상 등에 중요한 변화가 없는 경우에는 현행 제외규정을 적용하되, 세수감소액과 주요 성과지표에 대한 연도별 점검은 지속할 필요가 있음

---

24)「조세특례 심층평가 운용지침」 제5조제1항제3호(최근 2년 이내에 심층평가를 거친 사항으로서 재정경제부장관이 그 규모와 적용대상 등 기존 조세특례의 내용에 중요한 변화가 없는 것으로 인정하는 사항) 및 제5조제2항제3호(「조세특례제한법」 제142조제3항에 따른 조세특례에 대한 의견서의 확인·점검 결과 심층평가가 필요하다고 판단되는 사항)

〈표 Ⅴ-5〉 재정규모에 따른 평가방식과 심층평가 수준 차등화 방안

평가구분	연간 조세특례금액 기준	적용기한 종료 시 평가방식	적용기간 중 관리
기초점검 (의무심층평가 미대상)	300억 원 미만	소관 부처가 제출하는 존치의견의 표준 점검항목에 따라 정책목표의 현재성, 지원실적, 세수감소액 추이 및 존치 필요성을 확인	세수감소액과 주요 성과지표를 매년 점검하고, 위험요인이 확인되면 임의심층평가 대상으로 선정
제1수준: 기본 심층평가	300억 원 이상 1천억 원 미만	의무심층평가를 실시하고, 정책목표의 현재성, 효과성·효율성, 수혜자 귀착, 조세지원의 추가성 및 사중손실 가능성, 유사 조세지출·직접지출과의 관계를 분석	세수감소액 증가율과 전망오차를 매년 점검
제2수준: 강화 심층평가	1천억 원 이상 1조 원 미만	정량분석의 범위를 확대하고 대안수단과의 비교를 필수 분석사항으로 포함하며, 재정위험과 정책적 쟁점성을 고려하여 (가칭) 조세지출평가단의 독립적 품질검토를 선택적으로 실시	세수감소액 증가율, 전망오차 및 평가결과의 이행 여부를 매년 점검
제3수준: 집중 심층평가	1조 원 이상	종합적인 정량분석 또는 비용편익분석을 실시하고 대안수단과의 비교를 심화하며, (가칭) 조세지출평가단의 독립적 품질검토를 의무화	도입 또는 연장 후 2년차에 중간점검을 실시하고, 세수감소액 급증이나 정책환경 변화가 확인되면 평가를 조기에 실시

자료: 저자 작성

나. 조세특례의 도입단계와 존치단계 평가기준의 연계 강화

❑ 신규 조세특례의 도입 당시 판단과 시행 이후의 성과를 비교할 수 있도록, 예비타당성평가와 존치의견 제출 및 심층평가에 공통 평가요건을 적용하는 방안을 검토할 필요가 있음

○ 국내 제도에서 도입단계의 평가는 예비타당성평가이며, 존치단계에서는 소관 부처의 존치의견 제출과 재정경제부의 심층평가가 이루어짐

– 예비타당성평가의 분석내용은 정책성·경제성·형평성으로 구성되고, 심층평가의 분석내용은 효과성·타당성·제도개선방안으로 구성되어 있어 두 평가의 분석항목은 명칭과 구성에서 차이가 있음[25)]

25)「조세특례 예비타당성평가 운용지침」 제24조(예비타당성평가 분석내용): 1. 정책성 분석 2. 경제성 분석 3. 형평성 분석 / 「조세특례 심층평가 운용지침」 제17조제1항: 1. 조세특례의 효과성에 대한 분석 2. 조세특례의 타당성에 대한 분석 3. 성과를 저해하는 원인과 그 개선방안에 대한 분석

- 다만 정부개입의 필요성과 조세지원 방식의 적절성은 두 평가에 공통으로 포함되어 있으므로, 이를 공통 평가요건으로 설정할 필요가 있음

○ 현행「조세특례제한법 시행령」 제135조제11항은 예비타당성평가의 분석내용으로 정책적 타당성, 경제 각 분야에 미치는 영향 및 소득재분배에 미치는 영향을 규정하고 있으나, 성과지표와 연도별 목표치, 평가자료의 생산·관리계획, 사후평가 시점 및 일몰 설정 여부는 포함하고 있지 않음[26]

- 반면, 같은 조 제5항제2호는 조세특례 존치의견에 성과지표와 연도별 목표치를 포함하도록 하고 있어, 도입단계에서 설정하도록 요구하지 않은 정보를 존치단계에서 제출하도록 하는 비대칭이 발생하고 있음[27]

○ 또한「조세특례 예비타당성평가 운용지침」 제28조는 평가항목별 분석결과를 계층화 분석법에 따라 가중합하여 종합점수를 산출하도록 하고 있어, 정부개입의 필요성이나 조세지원 방식의 적절성과 같은 핵심요건의 미충족이 다른 항목의 높은 점수로 상쇄될 수 있음[28]

❑ 이와 관련하여, 네덜란드와 아일랜드의 사례를 참고하여 도입단계와 존치단계에 공통으로 적용할 평가기준을 마련할 필요가 있음

○ 네덜란드는 신규 조세지출의 도입심사와 기존 조세지출의 사후평가에 조세제도 심사기준(TFR)을 공통으로 적용하고 있음

- 정책문제와 정책목표의 명확성, 정부개입의 필요성, 직접지출과 비교한 조세지원 방식의 적절성, 사후평가 체계 및 일몰 설정 여부를 순차적으로 검토하고, 핵심요건을 충족하지 못한 경우에는 다음 단계의 검토를 진행하지 않음

○ 아일랜드는 일정 규모 이상의 조세지출에 대하여 도입단계에서 사후평가에 필요한 자료와 평가방법을 정하도록 하고, 신규 대규모 조세지출에 대해서는 중간점검을 실시하고 있음

---

26) 「조세특례제한법 시행령」 제135조(조세특례의 사전·사후관리) ⑪ 법 제142조제6항 각 호 외의 부분 본문에서 "조세특례의 필요성 및 적시성, 기대효과, 예상되는 문제점 등 대통령령으로 정하는 내용"이란 다음 각 호의 내용을 말한다. 1. 조세특례의 필요성 및 적시성, 기대효과, 예상되는 문제점 및 지원방법 등 정책적 타당성 2. 고용·투자 등 경제 각 분야에 미치는 영향 3. 가구·기업·지역 등 사회 각 분야의 소득재분배에 미치는 영향

27) 「조세특례제한법 시행령」 제135조(조세특례의 사전·사후관리) ⑤ 법 제142조제4항에서 "조세감면의 필요성, 정책목표의 예상 달성시기, 세수감소에 따른 보완대책 등 대통령령으로 정하는 사항"이란 다음 각 호의 사항을 말한다.

1. 정책 목적과 대상, 정부개입의 타당성 및 수단의 적절성 등 조세감면 필요성에 대한 분석
2. 정책목표 예상 달성시기, 성과지표, 성과지표의 연도별 목표치 및 효율성·형평성에 미치는 영향 등 정책효과에대한 분석

28) 「조세특례 예비타당성평가 운용지침」 제28조(종합평가) ① 조세특례의 타당성에 대한 종합평가는 평가항목별 분석결과를 토대로 계층화 분석법(AHP : Analytic Hierarchy Process)을 활용하여 계량화된 수치로 도출한다.

❑ 이를 위해, 예비타당성평가의 분석내용에 성과지표와 연도별 목표치, 평가자료의 생산·관리계획, 중간점검 및 사후평가 시점, 일몰 설정 여부와 직접지출 등 대안수단과의 비교를 포함할 필요가 있음

○ 구체적으로는 「조세특례제한법 시행령」 제135조제11항과 「조세특례 예비타당성평가 운용지침」 제12조 및 별지 제1호서식에 해당 내용을 반영할 필요가 있음

○ 필요한 행정자료의 생산·관리기관, 최초 확보시기 및 갱신주기를 도입단계에서 정하도록 하여, 사후평가 단계에서 자료 부족으로 효과성을 판단하기 어려운 문제를 줄일 필요가 있음

○ 또한 종합점수를 산출하기 전에 정부개입의 필요성, 정책목표의 명확성, 조세지원 방식의 적절성, 사후평가 가능성 및 일몰 설정 여부를 필수요건으로 확인할 필요가 있음

– 필수요건을 충족하지 못한 경우에는 다른 평가항목의 점수로 이를 상쇄하지 않고, 제도를 보완하거나 재설계하도록 할 필요가 있음

○ 존치단계에서는 「조세특례 심층평가 운용지침」 제18조부터 제21조까지의 분석과정에서 예비타당성평가 당시 설정한 정책목표와 성과지표의 달성 정도, 예상 세수감소액과 실제 세수감소액의 차이 및 자료 확보계획의 이행 여부를 확인할 필요가 있음[29)]

다. 분석방법의 표준화와 평가품질 관리 강화

❑ 심층평가의 분석방법과 보고내용에 관한 최소기준을 마련하고, 조세특례 성과평가 자문위원회 내에 (가칭) 조세지출평가단을 비상설 소위원회 형태로 운영하여 재정규모가 크거나 관리상 위험도가 높은 조세지출에 대한 독립적 품질검토를 실시하는 방안을 검토할 필요가 있음[30)]

○ 현행 「조세특례제한법 시행령」 제135조제9항은 심층평가의 분석내용을 효과성, 타당성 및 제도개선방안으로 규정하고 있으나, 자료와 분석방법의 한계, 분석방법별 최소요건 및 독립적 검토의견은 분석·보고 요건으로 규정하고 있지 않음[31)]

---

29) 「조세특례 심층평가 운용지침」 제18조(효과성 분석), 제19조(타당성 분석), 제20조(제도개선방안 분석), 제21조(종합평가)

30) 본 보고서에서 (가칭) 조세지출평가단은 별도의 상설기구가 아니라, 조세특례 성과평가 자문위원회 내에서 해당 평가에 참여하지 않은 외부 전문가로 구성하는 비상설 품질검토 소위원회를 의미함

31) 「조세특례제한법 시행령」 제135조(조세특례의 사전·사후관리)⑨ 법 제142조제5항 단서에서 “목표달성도, 경제적 효과, 소득재분배효과, 재정에 미치는 영향 등 대통령령으로 정하는 내용”이란 다음 각 호의 내용을 말한다.

○ 「조세특례 심층평가 운용지침」 제12조는 심층평가 제도의 운용에 관한 자문에 응하고 중요사항을 심의하기 위하여 재정정책자문위원회에 조세특례 성과평가 자문위원회를 설치·운영하도록 하고, 같은 조 제2항은 그 설치·운영에 관한 세부사항을 재정경제부장관이 따로 정하도록 하고 있음[32]

- 다만 동 지침에서 위원회의 역할이 명시된 것은 제10조제1항의 평가대상 선정 심의이며, 완료된 평가의 방법과 자료를 검토하는 절차는 규정되어 있지 않음

○ 같은 지침 제18조도 효과성 분석의 일반적인 방향을 규정하고 있을 뿐, 인과효과의 식별방법과 이를 적용하기 어려운 경우 활용할 보완적 판단기준은 구체적으로 제시하고 있지 않음

❑ 해외사례에서는 분석방법의 선택과 평가결과의 신뢰성을 확보하기 위한 절차를 평가체계의 일부로 운영하고 있음

○ 네덜란드는 평가보고서에 분석방법과 평가결과의 타당성·신뢰성에 관한 설명을 포함하고, 평가대상 정책의 설계·집행에 직접 관여하지 않은 외부 전문가가 평가내용을 검토하도록 하고 있음

- 개별 평가에서는 감독위원회를 구성하여 평가방법의 선정, 자료의 활용 및 연구과정의 적정성을 점검하고 있음

○ 아일랜드는 비교집단을 구성하기 어려운 경우에도 이용률, 목표집단의 참여율, 조세혜택의 최종 귀착 및 조세지원의 추가성 여부와 사중손실 가능성, 즉 조세지원으로 추가적인 활동이 발생하였는지와 지원이 없었더라도 해당 활동이 이루어졌을 가능성을 함께 검토하도록 하고 있음

○ 캐나다에서는 개별 조세지출의 효과성을 분석하기 위하여 준실험적 방법을 적용한 사례가 확인됨

❑ 이를 위해, 심층평가에서 적용할 분석방법과 보고내용을 평가수준별로 구체화할 필요가 있음

○ 자료 여건과 제도의 특성을 고려하여 적용 가능한 경우에는 준실험적 방법 등 인과효과를 식별할 수 있는 분석방법을 우선 검토할 필요가 있음

---

1. 목표 달성도, 경제적 효과, 소득재분배 효과 및 재정에 미치는 영향 등 조세특례의 효과성에 대한 분석
2. 정책 목적과 대상 및 수단의 적절성 등 조세특례의 타당성에 대한 분석
3. 조세특례의 성과를 저해하는 원인과 그 개선방안에 대한 분석

32) 「조세특례 심층평가 운용지침」 제12조(조세특례 성과평가 자문위원회) ① 심층평가 제도의 운용과 관련된 재정경제부장관의 자문에 응하고 중요사항을 심의하기 위해 재정정책자문위원회에 조세특례 성과평가 자문위원회를 설치·운영한다.
② 제1항에 따른 조세특례 성과평가 자문위원회의 설치·운영에 관한 세부사항은 재정경제부장관이 따로 정한다.

○ 다만 비교집단의 구성이나 인과효과의 식별이 어려운 경우에는 그 사유와 분석상의 한계를 명시하고, 다음 사항을 보완적 판단근거로 활용할 필요가 있음

- 목표집단 대비 실제 이용자의 비율과 제도 참여율
- 조세혜택의 최종 귀착과 수혜자의 소득·산업·지역별 분포
- 조세지원의 추가성 여부와 사중손실 가능성
- 비수혜집단과의 성과 차이 및 정책 시행 전후의 변화

❑ (가칭) 조세지출평가단은 해당 조세특례의 설계·집행 및 평가 수행에 관여하지 않은 전문가로 구성하고, 평가방법의 적절성, 활용자료의 신뢰성·충분성, 정량분석과 대안수단 비교의 충실성, 평가항목별 판정과 종합결론 간 정합성 및 평가권고의 구체성을 검토할 필요가 있음

- 「조세특례 심층평가 운용지침」 제12조제2항이 자문위원회의 설치·운영에 관한 세부사항을 재정경제부장관이 따로 정하도록 하고 있으므로, 법률이나 시행령에 별도의 조직을 신설하기보다 운영 세부규정에 소위원회의 근거를 마련하는 방안을 우선 검토할 수 있음

○ 평가단의 검토의견과 평가 수행기관의 반영 여부 및 조치결과를 최종 평가보고서 또는 별도의 검토서에 수록하여, 독립적 품질검토의 내용과 반영결과를 확인할 수 있도록 공개할 필요가 있음

라. 예비타당성평가 면제항목의 사후검증 강화

❑ 예비타당성평가 면제는 신규 조세특례가 사전평가를 거치지 않고 도입되는 예외에 해당하므로, 면제요건과 판단기준을 구체화하고 면제항목에 대한 사후검토를 의무화하는 방안을 검토할 필요가 있음

○ 「조세특례 예비타당성평가 운용지침」 제8조제1호는 경제·사회적 상황에 대응하기 위하여 도입하는 조세특례를 면제대상으로 규정하고 있음. 다만 같은 지침 제16조제2항 단서는 이에 해당하는 경우 조세특례 성과평가 자문위원회의 심의를 생략하도록 하고 있어, 면제 적정성에 대한 추가적인 검토 절차가 제한될 수 있음[33)34)]

---

33) 「조세특례 예비타당성평가 운용지침」 제8조(면제대상) 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 조세특례는 제16조의 예비타당성평가 면제절차에 따라 예비타당성평가 대상에서 제외한다.

1. 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 경제·사회적 상황에 대응하기 위하여 도입하려는 경우로서 국무회의의 심의를 거친 사항

가. 경제성장률·고용률 등의 경기 지표가 하락하는 등 경제 전반에 상당한 위축이 발생하였거나 발생할 우려

○ 재해·경제위기 대응, 국제협약이나 법원 판결의 이행 등 사전평가를 실시하기 어려운 경우와 단순히 정책 추진의 시급성이 제기되는 경우를 구분하여 면제 여부를 판단할 필요가 있음

○ 면제 결정 시에는 구체적인 면제사유와 적용기간, 사후검토의 시기 및 평가에 필요한 자료의 확보계획을 함께 제시할 필요가 있음

○ 예비타당성평가 면제를 거쳐 도입되는 조세특례 가운데 경제·사회적 위기 대응 등 정책 필요성이 한시적인 항목에는 원칙적으로 적용기한을 설정하고, 연장 시 사후검토 결과를 활용하는 방안을 검토할 필요가 있음

- 국제협약이나 법원 판결의 이행 등 면제사유가 지속적인 성격을 가지는 경우에는 일률적인 적용기한을 두기보다 면제사유의 성격과 제도 목적을 고려하여 별도로 판단할 필요가 있음
- 적용기한을 연장하는 경우에는 실제 세수감소액, 수혜자 귀착, 초기 성과 및 대안 수단 검토결과를 포함하여 도입 당시 생략된 사전평가를 보완할 수 있는 수준의 사후검토를 실시할 필요가 있음

❑ 예비타당성평가가 면제된 항목은 도입 후 일정 기간 안에 사후 타당성 검토를 실시할 필요가 있음

○ 도입 후 2년 이내에 다음 사항을 검토하는 방안을 고려할 수 있음

- 도입목적과 정책개입의 필요성이 유지되고 있는지 여부
- 실제 세수감소액과 당초 전망의 차이
- 수혜자 수와 조세혜택의 귀착
- 정책효과와 조세지원이 없었더라도 발생했을 활동의 비중
- 조세지원 방식의 적절성과 직접지출 대체 가능성
- 적용기한까지 제도를 유지할 필요성

가 있는 경우
나. 특정 산업부문 또는 생산·고용·투자 등 특정 경제활동에 상당한 위축이 발생하였거나 발생할 우려가 있는 경우
다. 소득 격차 확대, 빈곤율 증가 등 주요 사회지표가 악화되었거나 악화될 우려가 있는 경우

34)「조세특례 예비타당성평가 운용지침」제16조(예비타당성평가의 면제절차) ② 재정경제부장관은 제1항에 따른 예비타당성평가 면제 요구가 제8조의 면제 요건에 해당하는지 여부를 검토한 후 제17조에 따른 조세특례 성과평가 자문위원회의 심의를 거쳐 예비타당성평가 면제여부를 결정한다. 다만 제8조제1호의 면제 요건에 해당하는 경우에는 조세특례 성과평가 자문위원회의 심의를 생략한다.

○ 아일랜드가 신규 대규모 조세지출에 대하여 정식 사후평가에 앞선 중간점검을 실시하는 방식은 신규 제도의 효과와 재정비용을 조기에 확인하는 참고사례가 될 수 있음

○ 사후검토의 대상·시기·검토사항은 「조세특례 예비타당성평가 운용지침」에 구체화하고, 검토결과와 정부의 후속조치를 조세지출예산서의 항목별 정보에 포함하여 국회에 제출하는 방안은 제5절에서 다룸

〈표 Ⅴ-6〉 조세지출 평가의 실효성과 신뢰성 제고를 위한 법령·지침 정비사항

개선과제	정비 대상	주요 정비내용
도입단계와 존치단계 평가기준의 연계 강화	「조세특례제한법 시행령」 제135조제5항 및 제11항	존치의견과 예비타당성평가에 성과지표와 연도별 목표치, 평가자료의 생산·관리계획, 중간점검 및 정식평가 시점, 일몰 설정 여부와 미설정 사유, 직접지출 등 대안수단과의 비교를 공통항목으로 규정
	「조세특례 예비타당성평가 운용지침」 제12조 및 별지 제1호서식	예비타당성평가 요구서에 성과지표와 연도별 목표치, 필요한 행정자료의 생산·관리기관과 최초 확보시기, 중간점검 및 사후평가 일정, 일몰 설정 여부와 대안수단 비교결과를 기재하도록 규정
	「조세특례 예비타당성평가 운용지침」 제24조·제25조 및 제28조	정책성 분석에 평가 가능성, 일몰 설정 및 대안수단 비교를 반영하고, AHP 종합점수 산출에 앞서 정부개입의 필요성, 정책목표의 명확성, 조세지원 방식의 적절성, 평가 가능성 및 일몰 설정 여부를 확인하는 통과요건을 마련
	「조세특례 심층평가 운용지침」 제18조부터 제21조까지	심층평가에서 예비타당성평가 당시의 정책목표, 성과지표, 예상 세수감소액 및 자료수집계획과 실제 성과를 대조하도록 분석기준을 보완
	「조세특례제한법」 제142조제7항	지정하는 기관의 기능에 평가자료의 지속적인 수집·관리와 표준화, 분석방법의 개발 및 관계기관과의 자료협력을 포함하여 도입단계에서 정한 자료계획이 실제 지속적인 수집·관리로 이어지도록 규정
	「국세기본법」 제85조의6제6항 및 같은 항의 위임에 따른 대통령령	정부출연연구기관인 평가 수행기관이 조세정책 연구를 목적으로 통계자료를 제공받는 절차와 자료의 범위를 구체화하고, 식별 가능한 과세정보가 필요한 경우의 제공근거는 별도로 검토

개선과제	정비 대상	주요 정비내용
재정규모에 따른 심층평가 수준의 차등화	「조세특례제한법」 제142조제5항	재정규모와 관리상 위험도에 따라 심층평가의 분석범위, 검증절차 및 중간점검 여부를 차등화할 수 있는 원칙을 규정
	「조세특례제한법 시행령」 제135조제8항 및 제9항	300억원의 의무심층평가 기준은 유지하되, 일정 규모 이상인 항목에 정량분석, 비용편익분석, 대안수단 비교 및 독립적 검토를 추가하도록 평가수준별 분석내용을 구체화
	「조세특례 심층평가 운용지침」 제5조 및 제7조	300억원 이상 항목의 평가수준을 연간 조세특례금액에 따라 구분하고, 평가대상 선정 및 조세특례금액 계산단계에서 적용할 구간을 규정
	「조세특례 심층평가 운용지침」 제13조제3항 및 제18조부터 제21조까지	집중 심층평가에는 독립적 검토를 의무화하고, 평가수준별로 정량분석, 비용편익분석, 대안수단 비교 및 종합평가의 범위를 차등화
분석방법의 표준화와 평가품질 관리 강화	「조세특례제한법 시행령」 제135조제9항	심층평가의 분석·보고 요건에 적용한 분석방법과 선정 사유, 자료와 분석방법의 한계 및 독립적 검토의견을 포함
	「조세특례 심층평가 운용지침」 제12조	조세특례 성과평가 자문위원회 내에 (가칭) 조세지출평가단을 비상설 품질검토 소위원회로 구성하고, 집중 심층평가의 검토의무, 강화 심층평가의 선택적 검토, 위험요인에 따른 검토대상 확대, 검토항목과 검토의견의 반영 · 공개절차를 운용지침에 규정하며, 위원 구성 · 제척 · 회피 · 이해충돌 방지 및 비밀유지 기준은 자문위원회 운영 세부규정에 마련
	「조세특례 심층평가 운용지침」 제18조부터 제21조까지	가능한 경우 준실험적 방법 등 인과효과 식별방법을 우선 검토하고, 적용이 어려운 경우에는 그 사유와 한계를 제시하며 이용률·참여율·수혜자 귀착·조세지출이 없었더라도 이루어졌을 활동분·비수혜집단의 변화 및 추가성을 보완적 판단기준으로 규정
	「조세특례 심층평가 운용지침」 제23조	조세지출평가단의 검토의견, 평가 수행기관의 반영 여부 및 조치결과를 최종 평가보고서 또는 별도의 검토서에 포함하여 제출·공개하도록 규정

개선과제	정비 대상	주요 정비내용
예비타당성평가 면제항목의 사후검증 강화	「조세특례제한법」 제142조제6항 단서 및 각 호	면제항목에 대한 도입 후 사후검증과 결과의 국회 제출 근거를 마련하고, 면제사유와 사후검증 의무의 관계를 규정
	「조세특례 예비타당성평가 운용지침」 제8조	면제유형별 판단기준과 필요한 증빙자료를 구체화하고, 단순한 정책적 시급성과 사전평가가 사실상 곤란한 경우를 구분
	「조세특례 예비타당성평가 운용지침」 제16조	면제 결정 시 면제사유, 적용기간, 사후검증 시기 및 평가자료 확보계획을 함께 확정하도록 면제절차를 보완
	「조세특례 예비타당성평가 운용지침」 제16조의2 및 별지 제3호서식 신설	면제된 조세특례에 대해 도입 후 2년 이내에 도입목적, 실제 세수감소액, 수혜자 귀착, 재정영향, 정책효과, 제도 유지 필요성 및 직접지출 대체 가능성을 검토하도록 사후검증 절차와 서식을 마련
	「조세특례제한법 시행령」 제135조의3제2항	면제항목의 사후검증 결과와 정부의 후속조치를 조세지출예산서의 작성내용에 추가
	「조세특례 예비타당성평가 운용지침」 제8조·제16조	한시적 정책수요에 대응하여 면제로 도입되는 조세특례에는 원칙적으로 적용기한을 설정하고, 연장 시 사후검토 결과와 대안수단 검토결과를 활용하도록 절차를 보완

자료: 저자 작성

4. 평가결과의 표준화와 환류 강화

가. 평가결론 및 등급별 후속조치의 표준화

❑ 심층평가의 결론을 일관된 형식으로 제시할 수 있도록, 「조세특례 심층평가 운용지침」 제21조에 평가항목별 판정결과와 종합등급의 제시형식을 규정하는 방안을 검토할 필요가 있음

○ 현행 「조세특례 심층평가 운용지침」 제21조는 제18조부터 제20조까지의 분석결과를 토대로 적용기한의 연장·종료 여부와 제도개선 방안에 관한 종합의견을 제시하도록 하고 있으나, 평가항목별 판정결과와 종합결론을 공통된 형식으로 제시하도록 하는 규정은 두고 있지 않음[35)]

35) 「조세특례 심층평가 운용지침」 제21조(종합평가) 평가 수행기관은 제18조부터 제20조까지의 평가 항목별

○ 이에 따라, 평가보고서별로 결론의 표현방식이 달라 평가대상 간 결과를 비교하거나 정비 우선순위를 설정하기 어려움

○ 네덜란드는 예산각서 부속서에서 평가가 완료된 조세지출의 정부개입 근거, 효과성, 효율성 및 정부의 후속조치를 동일한 표에 항목별로 제시하고 있음

- 이를 통해 개별 조세지출의 평가결과와 후속결정 간의 관계를 항목별로 확인할 수 있도록 하고 있음

○ 한편 독일은 주요 조세혜택에 대한 외부 위탁평가에서 정책목표의 관련성, 효과성, 지속가능성, 정책수단의 적절성, 투명성 및 점검체계를 공통 평가기준으로 적용하고 종합등급을 제시하고 있음

- 정책목표의 관련성이나 효과성이 인정되지 않는 경우에는 다른 평가항목의 결과가 양호하더라도 상위 등급을 부여하지 않도록 하여, 핵심 평가항목의 미흡이 다른 항목의 높은 점수로 상쇄되지 않도록 하고 있음

○ 이러한 사례를 고려할 때, 국내 심층평가의 판정항목은 타당성, 효과성, 효율성, 형평성 및 지속가능성으로 구성하되, 종합등급은 타당성, 효과성 및 효율성을 기본 축으로 부여할 필요가 있음

- 형평성과 지속가능성은 개별 항목의 특성과 정책적 영향을 반영하는 보조 판단항목으로 활용하고, 해당 판정결과를 종합등급의 조정 또는 후속조치 결정에 반영할 필요가 있음

- 자료품질은 종합등급을 구성하는 판정항목과 별도로 제시하되, 자료의 제약으로 효과성이나 효율성을 판단하기 어려운 경우에는 판정유보 여부를 결정하는 기준으로 활용할 필요가 있음

○ 타당성과 효과성을 상위 등급 부여의 필수요건으로 설정하여, 이들 항목이 미흡한 경우 다른 평가항목의 양호한 결과로 상쇄되지 않도록 할 필요가 있음

- 구체적으로는 타당성, 효과성 및 효율성의 판정결과를 기준으로 종합등급을 A등급부터 D등급까지 네 단계로 구분하는 방안을 검토할 수 있음

- 최소 공통지표는 모든 평가에 일관되게 적용하되, 정책분야, 자료 여건 및 수혜구조의 차이는 보조지표와 서술형 분석을 통해 반영할 필요가 있음

❑ 종합등급에 따른 기본 후속조치와 예외 적용 시 제시사항을 표준화하여 평가결론에 함께

분석결과를 토대로 하여 조세특례의 일몰연장 또는 폐지 여부, 제도개선 방안 등에 대한 종합적인 평가의견을 제시하여야 한다.

포함하는 방안을 검토할 필요가 있음

○ 이를 위해, 기본 후속조치는 현행 유지, 조건부 연장, 재설계, 단계적 축소, 직접지출로의 전환 및 폐지 등으로 유형화할 필요가 있음

○ 네덜란드는 정부의 후속조치를 폐지, 조정, 단계적 축소, 추가연구, 방침 철회, 별도 조치 없음 및 정부 입장 제시 예정 등으로 구분하여 제시하고 있음

- 이러한 분류는 평가결과가 실제 정책결정에 어떻게 반영되었는지를 항목별로 확인할 수 있도록 한다는 데 의의가 있음

○ 자료 부족으로 효과성 또는 효율성을 판단하기 어려운 경우에는 종합등급을 부여하기보다 판정유보로 분류하고, 자료 확보계획과 재평가 시점을 함께 제시할 필요가 있음

- 판정유보는 종합등급에 따른 기본 후속조치와 구분되는 별도의 처리유형으로 운영하고, 필요한 자료가 확보된 이후 재평가를 실시할 필요가 있음

○ 하위 두 등급에 해당하는 항목에는 재설계, 단계적 축소, 직접지출로의 전환 또는 폐지를 기본 후속조치로 적용하고, 이와 다른 결정을 하는 경우에는 그 사유와 대체조치를 제시하도록 할 필요가 있음

- 구체적인 국회 제출 및 설명절차와 기본 후속조치와 다른 결정을 한 경우의 확인절차 및 후속조치 이행계획의 관리는 아래에서 다룸

○ 다만 등급의 수와 구간, 등급별 판단기준 및 기본 후속조치의 구체적인 내용은 연간 평가건수와 평가대상의 특성을 고려하여 확정할 필요가 있음

〈표 Ⅴ-7〉 평가등급별 판단기준과 기본 후속조치

등급	주요 판단기준	기본 후속조치	후속관리 및 예외 적용 시 제시사항
A등급	타당성·효과성·효율성이 모두 인정되는 경우	현행 유지 또는 연장	차기 평가에서 확인할 주요 성과지표와 점검시기
B등급	타당성은 인정되나 효과성 또는 효율성의 일부 개선이 필요한 경우	조건부 연장	개선조건, 이행기한 및 조건 미이행 시 처리방향
C등급	타당성은 인정되나 효과성과 효율성이 모두 미흡하거나 제도설계의 변경이 필요한 경우	재설계, 단계적 축소 또는 직접지출로의 전환	재설계 내용, 축소 일정, 감면율·지원한도 조정안 또는 대체수단
D등급	정책목표의 타당성 또는 정부개입의 필요성이 인정되기 어려운 경우	폐지 원칙	불가피한 유지 사유, 한시적 경과조치 및 재평가 시점

등급	주요 판단기준	기본 후속조치	후속관리 및 예외 적용 시 제시사항
판정유보	자료의 제약으로 효과성 또는 효율성을 판단하기 어려운 경우	자료 확보 후 재평가	자료 확보계획과 재평가 시점

주: 등급별 판단기준과 기본 후속조치는 평가결론의 표준화와 후속조치 간 연계 가능성을 검토하기 위한 안이며, 구체적인 판정기준과 예외요건은 추가 검토가 필요함
자료: 저자 작성

나. 평가결과의 반영과 국회에 대한 설명책임 강화

❑ 심층평가 결과와 정부의 후속조치를 연계하여 확인할 수 있도록, 「조세특례제한법」 제142조에 평가결과에 따른 기본 후속조치와 다른 결정을 한 경우 그 사유와 대체조치 등을 국회에 제출하는 절차를 마련하고, 「조세특례 심층평가 운용지침」 제25조에 구체적인 확인절차를 규정하는 방안을 검토할 필요가 있음

- ㅇ 「조세특례 심층평가 운용지침」 제25조는 심층평가 결과를 세법개정안에 반영할 수 있도록 하는 한편 정책효과성이 크게 낮아 적용기한 종료 또는 축소가 필요하다고 평가된 경우에는 그 결과를 원칙적으로 반영하도록 하고 있음[36]
  - – 전자는 평가결과의 반영 여부를 정부의 판단에 맡기는 임의규정인 반면, 후자는 일정한 평가결과에 대하여 원칙적 반영의무를 부과하는 규정임
- ㅇ 그러나, 평가결과를 반영하지 않은 경우 그 사유와 대체조치를 제시하도록 하는 절차는 규정되어 있지 않음
- ㅇ 「조세특례제한법」 제142조제5항 단서는 심층평가 결과를 회계연도 개시 120일 전까지 국회에 제출하도록 하고 있으나, 제출대상은 평가결과에 한정되어 있고 이에 대한 정부의 후속조치는 포함되어 있지 않음[37]

36) 「조세특례 심층평가 운용지침」 제25조(세법 개정과의 연계) 재정경제부장관은 심층평가 결과를 토대로 조세특례의 개선방안을 정부의 세법개정안에 반영할 수 있다. 특히 조세지출의 효과가 대기업·고소득자에 집중되어 소득재분배 측면에서 부작용이 심각한 경우 등 정책 효과성이 크게 낮아 해당 조세특례를 일몰종료하거나 축소하도록 하는 심층평가 결과에 대해서는 원칙적으로 그 결과를 반영하여야 한다.

37) 「조세특례제한법」 제142조(조세특례의 사전·사후관리) ⑤ 재정경제부장관은 주요 조세특례에 대한 평가를 실시할 수 있다. 다만 해당 연도에 적용기한이 종료되는 사항(지원대상의 소멸로 조세특례의 폐지가 명백한 사항 등 대통령령으로 정하는 사항은 제외한다)으로서 연간 조세특례금액이 대통령령으로 정하는 일정금액 이상인 조세특례에 대해서는 예산의 범위 내에서 전문적인 조사·연구기관이 목표달성도, 경제적 효과, 소득재분배 효과, 재정에 미치는 영향 등 대통령령으로 정하는 내용에 대해 평가한 결과를 회계연도 개시 120일 전까지 국회에 제출하여야 한다.

- 평가결과와 정부의 후속조치 간 연계관계를 하나의 자료에서 확인하기 어려움

○ 이를 위해, 평가결과에 따른 기본 후속조치와 다른 결정을 한 경우에는 그 사유, 대체조치, 이행계획 및 재평가 시한을 세법개정안 또는 조세지출예산서와 연계하여 국회에 제출하도록 할 필요가 있음

- 원칙적 반영의무의 적용대상이 아닌 평가결과에 대해서도 정부의 후속조치를 관리하되, 법적 반영의무와 미반영 시 설명책임의 범위는 구분하여 규정할 필요가 있음

○ 네덜란드는 부정적인 평가결과와 다른 결정을 하는 경우 해당 제도가 포함된 예산을 담당하는 장관이 정부 대응문을 통해 그 사유를 하원에 설명하도록 하고 있음

- 이는 평가결과와 다른 결정을 금지하는 방식이 아니라, 다른 결정을 하는 경우 그 근거와 후속조치를 공식적으로 설명하도록 하는 방식임

❑ 원칙적 반영의무의 적용범위는 종합등급 자체보다 타당성, 효과성 및 효율성 등 개별 평가항목의 판정내용을 기준으로 설정하는 방안을 검토할 필요가 있음

○ 현행 「조세특례 심층평가 운용지침」 제25조는 정책효과성이 크게 낮아 적용기한 종료 또는 축소가 필요하다고 평가된 경우를 원칙적 반영의무의 대상으로 하고 있음

○ 그러나, 효율성이 인정되지 않은 경우나 정부개입의 근거 또는 정책목표의 타당성이 인정되기 어려운 경우는 문언상 원칙적 반영의무의 적용대상에 포함되는지가 명확하지 않음

○ 한편 네덜란드는 정부개입의 근거, 효과성 또는 효율성이 인정되지 않거나 조세지출 심사기준을 충족하지 못한 경우를 부정적으로 평가된 조세지출로 구분하고, 폐지 또는 평가권고에 부합하는 조정을 원칙적인 후속조치로 제시하고 있음

- 이와 같이 개별 평가항목의 판정내용을 기준으로 원칙적 후속조치의 적용범위를 정하면, 종합등급의 도입 여부와 관계없이 적용할 수 있음

○ 따라서, 정부개입의 타당성이나 효과성이 인정되지 않은 경우에는 폐지를, 타당성은 인정되지만 효과성 또는 효율성이 미흡한 경우에는 재설계나 단계적 축소를 원칙적인 후속조치로 설정할 필요가 있음

- 다만 개별 조세지출의 정책적 특성이나 제도 전환에 따른 영향을 고려하여 다른 조치를 결정할 수 있도록 하되, 그 사유와 대체조치 및 재평가 시한을 국회에 제출하도록 할 필요가 있음

○ 평가결과의 반영 여부에 관한 검토결과와 후속조치의 이행계획은 「조세특례제한법」 제142조제1항에 따른 다음 연도 조세특례 및 그 제한에 관한 기본계획에 반영할 필요가 있음

다. 평가결과와 후속조치의 통합 공개

❑ 개별 조세지출의 평가결과와 정부의 후속조치를 통합적으로 확인할 수 있도록, 「조세특례제한법 시행령」 제135조의3제2항에 관련 정보를 조세지출예산서의 항목별 수록사항으로 추가하는 방안을 검토할 필요가 있음[38]

- 현행 「조세특례 심층평가 운용지침」 제23조는 심층평가 결과의 제출과 공개를, 제24조는 관계기관에 대한 통보를 규정하고 있어 개별 평가보고서의 공개절차는 마련되어 있음
- 그러나, 평가결과와 이에 따른 정부의 후속조치를 조세지출예산서의 항목별 정보에 반영하도록 하는 규정은 두고 있지 않음
- 또한「조세특례제한법 시행령」 제135조의3제2항제4호는 평가를 실시하지 않은 경우 그 사유를 조세지출예산서에 수록하도록 규정하고 있으나, 평가를 실시한 경우의 결과와 후속조치는 수록대상으로 규정하고 있지 않음
  - 다만 같은 호가 인용하는 “법 제142조제5항 각 호”는 존재하지 않으며 평가 제외 사유는 같은 영 제135조제7항 각 호에 규정되어 있으므로, “어느 해당하여”를 “어느 하나에 해당하여”로 수정하는 등 인용조문과 문언을 함께 정비할 필요가 있음[39]
  - 평가 미실시 사유는 공개되는 반면 평가를 실시한 항목의 결론과 후속조치는 동일한 자료에서 확인하기 어려워 정보공개 범위가 비대칭적임
- 이에 따라, 조세지출예산서에는 최근 평가연도, 주요 판정결과, 종합등급 또는 판정유보 여부, 정부의 후속조치, 이행기한 및 재평가 시점을 항목별로 제시할 필요가 있음

---

38) 「조세특례제한법 시행령」 제135조의3(조세지출예산서의 작성) ② 재정경제부장관은 법 제142조의2제1항에 따라 조세지출예산서를 작성할 때에는 다음 각 호의 내용을 포함하여 작성해야 한다.
1. 세출예산 항목별로 집계한 기능별 분석
2. 세목(稅目)별로 집계한 세목별 분석
3. 조세특례의 감면방법별 분석
4. 법 제142조제5항 각 호의 어느 해당하여 조세특례에 대한 평가를 실시하지 않은 경우 해당 조세특례의 내용과 평가를 실시하지 않은 사유
③ 법 제142조의2제2항에서 “대통령령으로 정하는 자”란 다음 각 호의 자를 말한다.
1. 국세청장
2. 관세청장
3. 그 밖에 조세지출과 관련된 중앙행정기관의 장

39) 제135조의3(조세지출예산서의 작성) ② 재정경제부장관은 법 제142조의2제1항에 따라 조세지출예산서를 작성할 때에는 다음 각 호의 내용을 포함하여작성해야 한다. 4. 법 제142조제5항 각 호의 어느 해당하여 조세특례에 대한 평가를 실시하지 않은 경우 해당 조세특례의 내용과 평가를 실시하지 않은 사유

- 평가결과와 다른 후속조치를 결정한 경우에는 그 사유와 대체조치를 함께 제시하도록 할 필요가 있음

○ 이와 관련하여, 네덜란드는 예산각서 부속서에서 조세지출별 정부개입 근거, 효과성, 효율성 및 후속조치를 동일한 표에 제시하고 있으며, 아일랜드는 도입·적용기한·평가 이력, 법적 근거, 정책목표, 재정비용 및 신청·청구 건수 등을 연차 조세지출보고서의 표준화된 관리표로 공개하고 있음

○ 국내에서도 별도의 관리문서를 신설하기보다 조세지출예산서의 기존 항목별 정보를 확장하는 방식이 현행 제도와의 정합성 및 작성부담 측면에서 적절한 것으로 판단됨

- 다만 본문에는 핵심 정보만 제시하고 세부 평가결과는 개별 평가보고서의 공개주소 또는 식별정보와 연계할 필요가 있음

❑ 평가보고서와 조세지출예산서에 수록되는 내용의 일관성을 확보할 수 있도록, 「조세특례 심층평가 운용지침」 제23조에 조세지출예산서 수록용 표준 요약표의 작성근거와 작성항목을 규정하는 방안을 검토할 필요가 있음[40)]

○ 이를 위해, 평가 수행기관은 최종보고서 작성 단계에서 평가항목별 판정결과, 종합등급 또는 판정유보 여부 및 평가권고를 포함한 표준 요약표를 작성하고, 재정당국은 정부의 후속조치와 이행계획을 추가하여 조세지출예산서에 반영할 필요가 있음

○ 표준 요약표에는 조세지출의 명칭·법적 근거·정책목표, 평가연도·평가유형, 주요 판정결과, 종합등급, 기본 후속조치와 정부의 최종 결정, 이행기한, 재평가 시점 및 평가결과와 다른 결정을 한 사유를 포함할 필요가 있음

라. 적용기한 관리의 실효성 제고와 장기 운영 항목의 주기적 재평가

❑ 적용기한을 한 차례 연장한 조세특례가 다시 적용기한에 도달하는 경우에는 폐지 또는 재설계를 원칙으로 하고, 추가 연장은 최근 평가결과와 성과기준의 충족 여부를 토대로 판단하는 방안을 검토할 필요가 있음

○ 「조세특례제한법」 제142조제5항 단서와 같은 법 시행령 제135조제7항부터 제9항까지는 적용기한이 종료되는 조세특례 가운데 연간 조세특례금액이 300억 원 이상인 항목의 의무 심층평가, 제외사항 및 분석내용을 규정하고 있음

---

40) 「조세특례 심층평가 운용지침」 제23조(심층평가 결과의 제출 및 공개) ① 평가 수행기관이 심층평가를 완료한 때에는 최종보고서를 재정경제부장관에게 제출하고, 그 결과는 평가 수행기관의 홈페이지 등을 통해 공개한다.

- 다만 심층평가의 실시가 절차적 요건으로 규정되어 있을 뿐, 평가결과가 적용기한 연장 여부를 판단하는 명시적인 요건으로 연결되어 있지는 않음

○ 한편 「2026년 조세지출 기본계획」은 적용기한을 한 차례 연장한 제도가 다시 적용기한에 도달하는 경우 폐지를 원칙으로 하고, 지원 필요성이 인정되는 경우에는 제도를 재설계하는 방향을 제시하고 있음

- 이러한 운영방향을 반복 연장에 적용되는 지속적인 관리원칙으로 정착시키기 위해서는 법령과 운용지침에 추가 연장요건을 구체화할 필요가 있음

○ 네덜란드가 부정적인 평가결과에 따라 폐지·조정·단계적 축소와 종료시점을 제시하고, 독일이 재정지원의 적용기간과 감액설계를 관리원칙으로 활용하는 사례는 반복 연장 항목에 대해 지원수준을 단계적으로 조정하고 종료시점을 명확히 설정하는 데 참고할 수 있음

○ 두 차례 이상 적용기한이 연장된 항목은 최근 심층평가에서 제도의 유지 또는 제한적인 연장이 타당하다는 결론이 제시된 경우에 한하여 추가 연장을 허용할 필요가 있음

○ 심층평가에서 재설계, 단계적 축소 또는 폐지가 제안된 항목을 예외적으로 연장하는 경우에는 연장 사유, 한시적인 적용기한, 후속 정비방안 및 재평가 시점을 국회에 제출하도록 할 필요가 있음

- 재설계가 필요한 경우에는 정책목표, 지원대상, 감면율 및 지원한도의 변경내용과 이행기한을 제시하고, 단계적 축소가 필요한 경우에는 연도별 조정계획과 최종 종료시점을 명확히 할 필요가 있음

○ 수혜자가 광범위하거나 즉시 폐지할 경우 관련 산업과 납세자에게 미치는 영향이 큰 항목은 일정 기간 조건부로 연장하되, 단계적 축소 또는 다른 정책수단으로의 전환경로를 사전에 제시할 필요가 있음

❑ 적용기한이 없거나 장기간 평가되지 않은 조세특례는 평가의 사각지대에 머물지 않도록 정기적인 심층평가 대상으로 관리하는 방안을 검토할 필요가 있음

○ 적용기한이 없는 항목은 원칙적으로 5년 주기의 심층평가 대상으로 관리하고, 「조세특례 심층평가 운용지침」 제3조제1항에 따른 심층평가계획에 평가대상과 평가시기를 사전에 제시할 필요가 있음

○ 이와 관련하여, 현행 「조세특례제한법」 제142조제5항 본문, 같은 법 시행령 제135조제6항 및 「조세특례 심층평가 운용지침」 제5조제2항은 주요 조세특례에 대한 임의심층평가의 근거를 두고 있으므로, 적용기한이 없는 항목의 정기평가 근거를 이들 규정에 구체

화할 수 있음

- ㅇ 평가의 우선순위와 평가수준은 앞서 제시한 평가대상 선정기준과 심층평가 수준의 차등화 방안에 따라 결정할 필요가 있음
- ㅇ 또한 세수감소액이 급격히 증가하거나 정책환경과 수혜구조에 중요한 변화가 발생한 경우에는 정기적인 평가주기가 도래하기 전이라도 심층평가를 실시할 필요가 있음
- ㅇ 아울러, 최근 심층평가에서 재설계 또는 축소가 필요하다고 판단된 항목은 다음 평가까지 연도별 세수감소액, 주요 성과지표 및 평가권고의 이행 여부를 점검할 필요가 있음

마. 총량관리와 개별 조세지출 평가·정비의 연계

❑ 「국가재정법」 제88조제3항에 따라 국세감면율의 법정한도 초과 내역을 국회에 제출할 때에는 세수감소액 규모가 크거나 한도 초과에 대한 기여도가 높은 항목의 최근 평가결과와 정비계획을 함께 제시하는 방안을 검토할 필요가 있음

- ㅇ 「국가재정법」 제88조제1항은 국세감면율이 국세감면한도 이하가 되도록 노력할 의무를 규정하고 있으며, 같은 조 제3항은 국세감면율이 한도를 초과하는 경우 그 내역과 사유를 같은 법 제34조의 예산안 첨부서류와 함께 국회에 제출하도록 하고 있음[41)]
- ㅇ 다만 제출사항이 한도 초과의 내역과 사유에 한정되어 있어, 초과의 원인이 된 주요 조세지출의 최근 평가결과와 후속 정비계획은 포함되지 않음
  - 총량관리와 개별 조세지출의 성과평가가 별도로 운영되고 있으며, 법정한도 초과가 개별 항목의 재설계·축소·폐지 등 후속조치로 이어지는 절차도 구체화되어 있지 않음
- ㅇ 제출대상은 세수감소액 규모, 최근 증가율 및 법정한도 초과에 대한 기여도를 기준으로 선정할 필요가 있음
  - 「조세특례제한법 시행령」 제135조제5항제3호는 조세특례 존치의견에 세수감소 보완대책을 포함하도록 규정하고 있으나, 보완대책의 구체적인 세수효과와 이후 이행 여부를 점검하는 절차는 명확하지 않음
  - 세수감소액 규모가 크거나 국세감면한도 초과에 대한 기여도가 높은 연장 항목을

41) 「국가재정법」 제88조(국세감면의 제한) ①재정경제부장관은 대통령령으로 정하는 해당 연도 국세 수입총액과 국세감면액 총액을 합한 금액에서 국세감면액 총액이 차지하는 비율(이하 “국세감면율”이라 한다)이 대통령령으로 정하는 비율(이하 “국세감면한도”라 한다) 이하가 되도록 노력하여야 한다.
③ 재정경제부장관은 국세감면율이 국세감면한도를 초과하는 경우 그 내역 및 사유를 제34조 각 호에 규정된 첨부서류와 함께 국회에 제출하여야 한다.

중심으로, 보완대책의 향후 5년간 누적 세수효과와 연도별 이행계획을 제시하고 조세지출결산서에서 이행상황을 점검하는 방안을 검토할 필요가 있음

- 2026년 전망액을 기준으로 세수감소액 상위 20개 항목이 전체 국세감면액의 약 77%를 차지한다는 점을 고려하면, 상위 항목을 중심으로 평가결과와 정비계획을 제출하는 방안을 검토할 수 있음
- 제출대상 항목의 수를 일률적으로 정하기보다 법정한도 초과 규모와 항목별 기여도를 고려하여 조정할 필요가 있음

○ 제출서식은 다항에서 제시한 조세지출예산서의 표준 형식을 준용하여 자료의 일관성을 확보하고 중복 작성의 부담을 줄일 필요가 있음

- 최근 평가결과가 없거나 장기간 평가되지 않은 항목은 우선 평가대상으로 선정하고, 평가시기와 계획을 함께 제시할 필요가 있음

○ 다만 「국가재정법」 제88조제3항의 개정과 관련 하위규정의 정비는 관계 부처 간 소관과 현행 예산안 첨부서류 체계를 고려하여 추진방식을 별도로 검토할 필요가 있음

❑ 국세감면율의 한계를 보완하는 지표가 일정 수준 이상 상승하거나 증가세가 지속되는 경우에는 주요 증가 항목의 평가결과와 정비계획을 국회에 제출하는 방안을 검토할 필요가 있음

○ 이와 관련하여, 국세감면율은 국세수입의 변동에도 영향을 받으므로 조세지출 자체의 증가가 재정에 미치는 영향을 단독으로 나타내는 데에는 한계가 있음

○ GDP 대비 조세지출 비율, 국세수입 대비 조세지출 비율 및 구조적 감면을 제외한 국세감면율의 산출·공개 방식은 제1절에서 다루고, 이 항에서는 보완지표의 변동을 개별 항목의 평가·정비로 연결하는 절차에 한정할 필요가 있음

○ 따라서, 보완지표가 일정 기준을 초과한 경우에는 증가 원인, 주요 증가 항목의 최근 평가결과 및 정비계획을 국회에 제출하도록 할 필요가 있음

- 보완지표의 기준은 단년도 수치뿐만 아니라 최근 수년간의 증가율과 중기재정 전망을 함께 고려하여 설정할 필요가 있음

❑ 재정위험이 큰 일부 조세지출에 대해서는 평가결과를 토대로 항목별 지원한도의 설정 가능성을 검토할 필요가 있음

○ 네덜란드는 에너지투자공제, 환경투자공제 및 연구개발 관련 일부 조세지출에 연간 예산상한을 적용하여 개별 항목의 재정위험을 관리하고 있음

○ 이에 따라, 국내에서도 세수감소액이 크고 이용 규모에 따라 재정부담이 급격히 증가할 가능성이 있는 항목은 최근 평가결과와 세수감소액 전망을 토대로 지원한도의 적용 가능성을 우선 검토할 필요가 있음

- 다만 조세특례의 적용요건과 지원수준이 법률에 규정되어 있는 경우에는 예산사업과 같은 방식으로 연간 집행액을 직접 통제하기 어려우므로, 각 조세특례의 근거조항에 규정된 감면율, 공제한도, 적용기한 또는 신청기간의 조정 가능성을 항목별로 검토할 필요가 있음

〈표 Ⅴ-8〉 평가결과의 표준화와 환류 강화를 위한 법령·지침 정비사항

개선과제	정비 대상	주요 정비내용
공통 정비	「조세특례 심층평가 운용지침」 제1조 및 제2조제1호부터 제3호까지	심층평가의 법적 근거를 현행 「조세특례제한법」 제142조제5항과 같은 법 시행령 제135조제6항부터 제9항까지에 맞추어 정비
	「조세특례제한법 시행령」 제135조의3제2항제4호	“법 제142조제5항 각 호의 어느 해당하여”를 “법 제142조제5항 단서에 따라 같은 영 제135조제7항 각 호의 어느 하나에 해당하여”로 정비하여 인용조문 오류와 탈자를 함께 보완
	「조세특례 심층평가 운용지침」 제23조	하나의 항으로만 구성된 조문에 표시된 항 번호 “①”을 삭제하고 관련 인용을 제23조로 통일
평가결론 및 등급별 후속조치의 표준화	「조세특례 심층평가 운용지침」 제17조제1항 및 제18조부터 제21조까지	타당성·효과성·효율성 등 판정항목별 결과, 핵심 평가항목의 비상쇄 원칙과 종합등급을 규정하고, 자료품질에 대한 별도 검토와 판정유보의 적용기준을 마련
	「조세특례 심층평가 운용지침」 제21조	종합평가에 A등급부터 D등급까지의 등급체계와 등급별 기본 후속조치 및 예외 적용 시 제시사항을 포함하도록 규정
	「조세특례 심층평가 운용지침」 제23조 및 별지서식 신설	최종보고서에 평가항목별 판정결과, 종합등급 또는 판정유보, 평가권고를 포함한 표준 요약표를 첨부하도록 규정

개선과제	정비 대상	주요 정비내용
공통 정비	「조세특례 심층평가 운용지침」 제1조 및 제2조제1호부터 제3호까지	심층평가의 법적 근거를 현행 「조세특례제한법」 제142조제5항과 같은 법 시행령 제135조제6항부터 제9항까지에 맞추어 정비
	「조세특례제한법 시행령」 제135조의3제2항제4호	“법 제142조제5항 각 호의 어느 해당하여”를 “법 제142조제5항 단서에 따라 같은 영 제135조제7항 각 호의 어느 하나에 해당하여”로 정비하여 인용조문 오류와 탈자를 함께 보완
	「조세특례 심층평가 운용지침」 제23조	하나의 항으로만 구성된 조문에 표시된 항 번호 “①”을 삭제하고 관련 인용을 제23조로 통일
평가결과의 반영의무와 국회에 대한 설명책임 강화	「조세특례제한법」 제142조제5항 및 제5항 다음에 항 신설	평가결과를 반영하지 않은 경우 미반영 사유, 대체조치, 이행계획 및 재평가 시한을 평가결과 또는 세법개정안과 연계하여 국회에 제출하도록 규정
	「조세특례 심층평가 운용지침」 제25조	정부개입의 타당성이나 효과성이 인정되지 않거나 효율성이 현저히 미흡한 경우를 원칙적 반영대상으로 구체화하고, 다른 결정을 하는 경우의 사유·보완계획·재평가 시한 관리절차를 규정
	「조세특례제한법」 제142조제1항 및 「조세특례 심층평가 운용지침」 제3조제1항	평가결과의 반영 여부에 관한 검토내용과 후속조치 이행계획을 다음 연도 조세특례 및 그 제한에 관한 기본계획과 심층평가계획에 반영
평가결과와 후속조치의 통합 공개	「조세특례제한법 시행령」 제135조의3제2항(제4호 정비 및 별도 호 신설)	평가 미실시 사유와 함께 평가를 실시한 항목의 최근 평가연도, 판정결과, 종합등급, 후속조치, 이행기한 및 재평가 시점을 수록하도록 제4호를 정비하거나 별도의 호를 신설
	「조세특례 심층평가 운용지침」 제23조	평가 수행기관이 표준 요약표를 작성하고 재정당국이 정부의 후속조치와 이행계획을 추가하여 조세지출예산서에 반영하도록 규정

개선과제	정비 대상	주요 정비내용
공통 정비	「조세특례 심층평가 운용지침」 제1조 및 제2조제1호부터 제3호까지	심층평가의 법적 근거를 현행 「조세특례제한법」 제142조제5항과 같은 법 시행령 제135조제6항부터 제9항까지에 맞추어 정비
	「조세특례제한법 시행령」 제135조의3제2항제4호	“법 제142조제5항 각 호의 어느 해당하여”를 “법 제142조제5항 단서에 따라 같은 영 제135조제7항 각 호의 어느 하나에 해당하여”로 정비하여 인용조문 오류와 탈자를 함께 보완
	「조세특례 심층평가 운용지침」 제23조	하나의 항으로만 구성된 조문에 표시된 항 번호 “①”을 삭제하고 관련 인용을 제23조로 통일
적용기한 관리의 실효성 제고와 장기 운영 항목의 주기적 재평가	「조세특례제한법」 제142조제3항부터 제5항까지 및 제5항 다음에 항 신설	존치의견과 최근 심층평가 결과를 적용기한 연장의 판단기준으로 연계하고, 반복 연장 항목의 추가 연장요건과 예외 적용 시 국회 제출사항을 규정
	「조세특례제한법 시행령」 제135조제5항(제4호 신설)	반복 연장 이력, 최근 평가결과 및 성과기준 충족 여부를 존치의견의 필수 포함사항으로 추가
	「조세특례 심층평가 운용지침」 제5조제1항·제21조·제25조	반복 연장 항목의 종합평가에서 유지·제한적 연장·재설계·단계적 축소·폐지 여부를 명확히 판정하고 세법개정안과 연계
	「조세특례제한법」 제142조제5항 본문 및 「조세특례제한법 시행령」 제135조제6항(제4호 신설)	적용기한이 없는 항목을 원칙적으로 5년 주기의 임의심층평가 대상으로 선정할 수 있도록 근거를 구체화
	「조세특례 심층평가 운용지침」 제3조제1항 및 제5조제2항(제6호 신설)	다년도 평가계획에 적용기한이 없는 항목의 평가대상과 평가시기를 제시하고, 세수감소액 급증이나 정책환경 변화 시 평가시기를 앞당기도록 규정

개선과제	정비 대상	주요 정비내용
공통 정비	「조세특례 심층평가 운용지침」 제1조 및 제2조제1호부터 제3호까지	심층평가의 법적 근거를 현행 「조세특례제한법」 제142조제5항과 같은 법 시행령 제135조제6항부터 제9항까지에 맞추어 정비
	「조세특례제한법 시행령」 제135조의3제2항제4호	“법 제142조제5항 각 호의 어느 해당하여”를 “법 제142조제5항 단서에 따라 같은 영 제135조제7항 각 호의 어느 하나에 해당하여”로 정비하여 인용조문 오류와 탈자를 함께 보완
	「조세특례 심층평가 운용지침」 제23조	하나의 항으로만 구성된 조문에 표시된 항 번호 “①”을 삭제하고 관련 인용을 제23조로 통일
총량관리와 개별 조세지출 평가·정비의 연계	「국가재정법」 제88조제3항	국세감면율이 국세감면한도를 초과하는 경우 조세지출예산서와 연계하여 주요 원인 항목의 최근 평가결과, 정비계획 및 평가계획을 국회에 제출하도록 규정
	「조세특례제한법 시행령」 제135조의3제2항(호 신설)	보완지표가 일정 기준을 초과하거나 증가세가 지속되는 경우 주요 증가 항목의 최근 평가결과와 정비계획을 조세지출예산서에 수록하도록 규정
	각 조세특례의 감면율·공제한도·적용기한을 정한 개별 근거조항(항목별 검토)	평가결과와 재정위험을 토대로 감면율, 공제한도, 적용기한 또는 신청기간을 조정하는 항목별 재정관리 장치의 적용 가능성을 검토
	「조세특례 심층평가 운용지침」 제21조	평가보고서에 기준조세체계 해당 여부와 관리유형 분류의 적절성, 직전 평가결과와의 비교, 권고사항의 이행 여부 및 차기 평가 시 점검사항을 표준 항목으로 포함
	「조세특례제한법 시행령」 제135조제5항제3호 및 제135조의4제1항	주요 연장 항목의 세수감소 보완대책에 향후 5년간 누적 세수효과와 연도별 이행계획을 포함하고, 이행상황을 조세지출결산서에서 점검

자료: 저자 작성

5. 조세지출결산의 국가결산 연계와 외부 점검체계 강화

가. 조세지출결산서와 국가결산 절차의 연계

❑ 조세지출결산서를 국가결산보고서의 구성서류 또는 첨부서류로 편입하고 감사원의 결산검사 절차와 연계하여, 국회의 결산심사에서 조세지출의 실적과 관리현황을 함께 검토할 수 있도록 관련 법률과 제출체계를 정비하는 방안을 검토할 필요가 있음

○ 해외 주요국에서 조세지출결산서를 국가결산보고서에 직접 편입한 동일한 제도는 확인되지 않으나, 조세지출 정보를 예산·결산 과정에서 검토하고 감사기구의 점검과 연계한다는 국제기구와 주요국의 공통 원칙을 국내 국가결산 절차에 적용할 필요가 있음

○ 「조세특례제한법」 제142조의3과 같은 법 시행령 제135조의4는 조세지출결산서의 작성 및 국회 제출을 규정하고 있음[42)]

– 조세지출결산서는 직전 연도 국세감면액의 전망과 실적 비교, 세출예산 분야별 기능별 분석 및 세목별 분석을 수록하고, 매년 8월 16일까지 국회에 제출하도록 규정되어 있음[43)]

○ 그러나, 조세지출결산서는 「국가회계법」 제14조에 따른 결산보고서의 구성서류에 포함되어 있지 않고, 「국가재정법」 제59조부터 제61조까지의 국가결산보고서 작성·검사·제출 절차와도 직접 연결되어 있지 않음[44)45)]

– 이에 따라, 조세지출결산서가 국가결산보고서와 별도의 일정에 따라 제출되고 있어

---

42) 「조세특례제한법」 제142조의3(조세지출결산서의 작성) ① 재정경제부장관은 조세지출의 직전 연도 실적을 분석한 보고서(이하 "조세지출결산서"라 한다)를 작성하여야 한다.
② 재정경제부장관은 조세지출결산서를 작성하기 위하여 필요할 때에는 관계 중앙행정기관의 장 등 대통령령으로 정하는 자에게 자료제출을 요청할 수 있다. 이 경우 요청을 받은 관계 중앙행정기관의 장 등은 특별한 사유가 있는 경우를 제외하고는 이에 따라야 한다.
③ 조세지출결산서의 구체적인 작성방법, 제출시기 등에 관하여는 대통령령으로 정한다.

43) 「조세특례제한법 시행령」 제135조의4(조세지출결산서의 작성) ① 재정경제부장관은 법 제142조의3제1항에 따라 조세지출결산서를 작성하는 경우에는 다음 각 호의 내용을 포함하여 작성해야 한다.
1. 직전 연도 감면액 전망과 실적 간 비교 분석
2. 세출예산 분야별로 집계한 기능별 분석
3. 세목(稅目)별로 집계한 세목별 분석

44) 「국가회계법」 제14조(결산보고서의 구성) 결산보고서는 다음 각 호의 서류로 구성된다.
1. 결산 개요
2. 세입세출결산(중앙관서결산보고서 및 국가결산보고서의 경우에는 기금의 수입지출결산을 포함하고, 기금결산보고서의 경우에는 기금의 수입지출결산을 말한다)
3. 재무제표
가. 재정상태표
나. 재정운영표
다. 순자산변동표
라. 현금흐름표
4. 성과보고서

45) 「국가재정법」 제59조(국가결산보고서의 작성 및 제출) 재정경제부장관은 「국가회계법」에서 정하는 바에 따라 회계연도마다 작성하여 대통령의 승인을 받은 국가결산보고서를 다음 연도 4월 10일까지 기획예산처장관과 감사원에 각각 제출하여야 한다.
제60조(결산검사) 감사원은 제59조에 따라 제출된 국가결산보고서를 검사하고 그 보고서를 다음 연도 5월 20일까지 재정경제부장관에게 송부하여야 한다.
제61조(국가결산보고서의 국회제출) 정부는 제60조에 따라 감사원의 검사를 거친 국가결산보고서를 다음 연도 5월 31일까지 국회에 제출하여야 한다.

세출예산의 결산 및 성과보고서와 함께 검토하기 어려운 구조임

○ 따라서, 조세지출결산서를 국가결산 절차와 연계하려면 「국가회계법」 제14조의 결산보고서 구성서류에 포함하는 방식과 「국가재정법」상 국가결산보고서의 첨부서류로 규정하는 방식을 비교하여, 작성·검사·제출체계를 함께 정비할 필요가 있음

– 다만 조세지출결산서의 제출시기는 국세수입과 국세감면액 실적의 확정시기를 고려하여 조정할 필요가 있음

○ 또한 조세지출예산서와 조세지출결산서의 비교가 가능하도록 기능별 분석의 집계단위를 일치시키는 방안을 검토할 필요가 있음

– 현행 「조세특례제한법 시행령」 제135조의3제2항제1호는 조세지출예산서를 세출예산 항목별로 분석하도록 하고 있는 반면, 제135조의4제1항제2호는 조세지출결산서를 세출예산 분야별로 분석하도록 규정하고 있음[46][47]

○ 도입·확대 당시의 추계와 실제 감면액의 비교, 전망오차의 원인 분석 및 추계방법 개선은 제3절에서 제시한 도입단계와 존치단계 평가의 연계방안 및 평가대상 선정기준에 따라 조세지출결산서의 작성내용에 반영할 필요가 있음

❑ 조세지출결산서가 국가결산과 연계된 사후검증 자료로 기능하도록, 제3절과 제4절에서 생성되는 평가·정비 정보를 표준 작성항목으로 수록하는 방안을 검토할 필요가 있음

○ 조세지출결산서에는 다음 사항을 포함할 필요가 있음

– 항목별 전망치와 실적치, 오차율 및 전망오차의 발생 원인

– 도입·확대 당시의 추계와 실제 세수감소액의 비교 및 반복적인 전망오차가 발생한 항목의 차년도 추계방법 개선계획

– 심층평가 결과의 세법개정 반영 여부, 미반영 사유 및 정부가 확정한 정비조치의 이행상황

---

46) 「조세특례제한법 시행령」 제135조의3(조세지출예산서의 작성) ① 법 제142조의2제1항에 따른 조세지출(이하 “조세지출”이라 한다)에는 조세특례 중 특정 산업 또는 경제활동에 대한 지원 여부, 조세특례의 폐지가능성 등을 고려하여 재정경제부장관이 법 제142조의2제1항에 따른 조세지출예산서(이하 “조세지출예산서”라 한다)에 포함할 필요가 있다고 인정하는 사항을 포함한다.

② 재정경제부장관은 법 제142조의2제1항에 따라 조세지출예산서를 작성할 때에는 다음 각 호의 내용을 포함하여 작성해야 한다.

1. 세출예산 항목별로 집계한 기능별 분석

47) 「조세특례제한법 시행령」 제135조의4(조세지출결산서의 작성) ① 재정경제부장관은 법 제142조의3제1항에 따라 조세지출결산서를 작성하는 경우에는 다음 각 호의 내용을 포함하여 작성해야 한다.

1. 직전 연도 감면액 전망과 실적 간 비교 분석
2. 세출예산 분야별로 집계한 기능별 분석

- 신설·확대·축소·폐지·단순 연장 및 제도개선 연장 등 정비 유형별 연도별·중기 세수효과
- 단순 적용기한 연장에 따른 세수감소액과 주요 항목의 세수감소 보완대책 이행상황

○ 세부 작성항목은 모든 항목에 동일한 수준으로 적용하기보다 세수감소액 규모, 전망오차 및 관리상 위험도를 기준으로 수록범위를 차등화하여 작성부담을 조정할 필요가 있음

나. 감사원의 외부 점검과 독립재정분석 강화

❑ 조세지출 관리실태에 대한 감사원의 정기 점검과 조세지출 총량·재정영향에 대한 독립재정분석을 제도화하여, 정부 보고자료의 신뢰성과 재정통제의 실효성을 높이는 방안을 검토할 필요가 있음

○ 감사원은 「감사원법」 제21조에 따라 국가의 세입·세출 결산을 확인하고, 같은 법 제22조에 따라 국가의 회계를 검사하며, 제24조에 따라 행정기관의 사무와 소속 공무원의 직무를 감찰할 수 있는 권한을 보유하고 있음[48)]

○ 그러나 조세지출 관리원칙의 준수 여부와 반복 연장 항목의 관리, 확정된 정비조치의 진행상황 등 조세지출 관리실태는 정기적 점검대상으로 명시되어 있지 않음

- 「감사원법」 제41조는 개선을 요구하거나 권고·통보한 사항과 그 결과를 검사보고에 수록하도록 하고 있으나, 조세지출에 관한 점검이 개별 감사사항으로 이루어지는 경우 관련 결과가 매년 국회에 제출된다고 보기 어려움[49)]
- 「국가재정법」 제88조제3항은 국세감면율이 국세감면한도를 초과하는 경우 그 내역과 사유를 국회에 제출하도록 하고 있으나, 제출자료의 정확성·완전성을 정기적으로 점검하고 한도 초과 사유의 재정적 타당성을 독립적으로 분석하는 절차는 규정되어 있지 않음

○ 해외사례를 보면, 독일 연방감사원은 보조금정책 지침의 이행 여부와 개별 조세혜택의 운영실태를 점검하고 있으며, 네덜란드의 회계감사기구도 조세지출의 평가·관리체계에 관한

---

48) 「감사원법」 제21조(결산의 확인) 감사원은 회계검사의 결과에 따라 국가의 세입·세출의 결산을 확인한다.
제22조(필요적 검사사항) ① 감사원은 다음 각 호의 사항을 검사한다. 1. 국가의 회계
제24조(감찰 사항) ① 감사원은 다음 각 호의 사항을 감찰한다.
1. 「정부조직법」 및 그 밖의 법률에 따라 설치된 행정기관의 사무와 그에 소속한 공무원의 직무

49) 「감사원법」 제41조(검사보고 사항) 제8호 및 제9호는 검사보고에 개선을 요구한 사항과 권고 또는 통보한 사항 및 그 결과를 적도록 규정하고 있음

감사를 실시한 바 있음

- 조세지출에 대한 외부 통제는 최고감사기구에 의한 관리실태 점검과 독립재정기구에 의한 전망·재정영향 분석으로 구분할 수 있으며, 두 기능은 상호 보완적으로 설계할 필요가 있음

❑ 감사원이 조세지출 관리원칙의 준수 여부, 반복 연장 및 적용기한이 없는 항목의 관리절차, 정부가 확정한 정비조치의 진행상황 등을 정기적으로 점검하고, 그 결과가 국회의 예산·결산 및 세법심사에 활용될 수 있도록 제출절차를 정례화하는 방안을 검토할 필요가 있음

○ 감사원의 외부 점검대상은 국세감면한도의 산정 및 국회 제출절차의 준수 여부, 반복 연장 항목과 적용기한이 없는 항목의 관리실태, 정부가 확정한 정비조치의 진행상황 및 조세지출 관리원칙의 준수 여부 등으로 구체화할 필요가 있음

○ 점검결과의 국회 제출은 「감사원법」 제41조의 검사보고에 정기적으로 수록하는 방식과 「조세특례제한법」 또는 「국가재정법」에 별도의 제출근거를 두는 방식을 함께 검토할 수 있음

- 별도의 제출근거를 마련하는 취지는 새로운 보고경로를 신설하기보다 조세지출 점검결과가 매년 국회 심사에 제공되도록 정례성을 확보하는 데 있음

❑ 국회의 조세지출 심사를 지원하기 위해 국회예산정책처의 조세지출 메타분석을 정례화하고, 중기적으로 「국회예산정책처법」 제3조에 조세지출에 관한 분석·평가 업무를 명시하는 방안을 검토할 필요가 있음

○ 단기적으로는 「국회예산정책처법」 제3조제1호·제3호·제4호에 따른 예산·결산, 국가재정운용 및 주요 사업의 분석·평가 기능을 활용하여, 조세지출결산서, 심층평가 결과, 정부의 후속조치 및 세법개정 반영 여부를 종합적으로 분석할 필요가 있음

○ 국회예산정책처의 메타분석은 개별 평가의 방법론을 다시 검토하거나 감사원의 관리실태 점검을 대체하는 것이 아니라, 평가결과와 정부 결정, 적용기한 연장 및 결산정보 간의 연계를 확인하여 국회의 예산·결산 및 세법심사를 지원하는 데 중점을 둘 필요가 있음

- 분석대상은 재정규모가 크거나 반복 연장, 장기 미평가 및 높은 전망오차가 확인된 항목을 우선하되, 평가결과의 미반영 사유, 대체조치 및 확정된 정비조치의 이행 여부를 함께 검토할 필요가 있음

○ 중기적으로는 조세지출 메타분석의 지속성과 정례성을 확보하기 위해 「국회예산정책처법」 제3조에 국가의 조세지출 규모·성과·재정영향, 조세특례 평가결과 및 정부의 후속조

치에 대한 분석·평가 업무를 별도의 직무로 명시할 필요가 있음

- 구체적인 분석대상, 실시주기, 제출자료 및 표준 분석항목은 국회예산정책처의 연간 업무계획과 분석기준에 정할 필요가 있음

❑ 조세지출 총량관리와 재정전망에 대한 독립적 분석을 강화하기 위해, 중장기적으로 재정준칙의 준수 여부와 정부 재정전망을 상시적으로 평가하는 별도의 독립재정기구를 설립하여, 조세지출 총량관리의 적정성 검토와 주요 항목의 중기 재정영향 분석을 법정업무로 부여하는 방안을 검토할 필요가 있음

○ IMF는 독립재정기구의 주요 기능으로 정부의 재정계획과 성과에 대한 평가, 거시경제·재정전망의 검증, 재정준칙 이행의 감시 및 주요 정책조치의 재정효과 추계 등을 제시하고 있음(김애진·이상엽, 2026)

○ 조세지출은 세출예산과 달리 예산의 직접적인 지출통제를 받지 않으면서 국세수입과 중기 재정여건에 영향을 미치므로, 정부의 조세지출 총량관리와 주요 항목의 재정영향을 독립재정기구의 분석대상에 포함할 필요가 있음

- 독립재정기구가 재정당국과 소관 부처의 자료에 의존하면서도 필요한 자료를 적시에 확보하지 못할 경우 독립적인 전망과 검증이 곤란하므로, 조세지출예산서·결산서의 기초자료와 항목별 추계자료에 대한 접근권을 제도적으로 보장할 필요가 있음

○ 감사원은 조세지출 관리절차의 준수 여부와 정부 보고자료의 정확성·완전성을 점검하고, 독립재정기구는 정부 전망의 신뢰성, 국세감면한도 초과 사유의 재정적 타당성, 재정준칙의 준수 여부 및 주요 조세지출의 중기 재정영향을 분석하도록 기관별 기능을 구분할 필요가 있음

- 독립재정기구의 분석은 개별 조세특례의 존치·폐지를 직접 결정하거나 심층평가를 반복하는 방식이 아니라, 정부의 조세지출 총량관리의 적정성, 재정전망의 신뢰성 및 국세감면한도 초과 사유의 재정적 타당성을 독립적으로 분석하여 정부와 국회의 의사결정을 지원하는 방식으로 설계할 필요가 있음

○ (가칭) 조세지출평가단, 감사원, 국회예산정책처 및 독립재정기구는 검토대상과 분석단위를 기준으로 기능을 구분하여 상호 보완적으로 운영할 필요가 있음

- 조세지출평가단은 평가체계 내부에서 개별 평가의 방법·자료·결론에 대한 품질을 검토하고, 감사원은 관리절차의 준수 여부와 정부 보고자료의 정확성·완전성을 점검하며, 국회예산정책처는 평가결과·정부 후속조치·세법개정 반영 여부를 종합적으

로 분석하여 국회 심사를 지원하고, 독립재정기구는 정부 전망의 신뢰성, 조세지출 총량관리의 적정성 및 주요 항목의 중기 재정영향을 분석하도록 할 필요가 있음

〈표 Ⅴ-9〉 조세지출결산의 국가결산 연계와 외부 점검체계 강화를 위한 법령 정비사항

개선과제	정비 대상	주요 정비내용
조세지출결산서와 국가결산 절차의 연계	「조세특례제한법」 제142조의3, 「국가회계법」 제14조 및 「국가재정법」 제59조부터 제61조까지	조세지출결산서를 국가결산보고서의 구성서류에 포함하고, 감사원의 결산검사와 국회 제출이 국가결산 절차에 따라 이루어지도록 작성·검사·제출체계와 제출시기를 정비
	「조세특례제한법 시행령」 제135조의3제2항제1호 및 제135조의4제1항제2호	조세지출예산서와 조세지출결산서의 기능별 분석단위를 일치시켜 예산과 결산의 비교 가능성을 확보
	「조세특례제한법 시행령」 제135조의4제1항	항목별 전망치·실적치와 오차 원인, 평가결과의 반영 여부와 정비조치 이행상황, 정비 유형별 세수효과, 단순 연장에 따른 세수감소 및 추계방법 개선계획을 작성내용에 추가
감사원의 외부 점검과 독립재정분석 강화	「감사원법」 제22조·제24조·제41조	현행 회계검사·직무감찰 권한을 토대로 조세지출 관리실태를 정기 점검분야에 포함하고, 점검 결과 개선요구·권고 또는 통보가 이루어진 경우 그 내용과 처리결과를 검사보고에 수록
	「조세특례제한법」 또는 「국가재정법」의 국회 제출 관련 조항	조세지출 점검결과가 매년 국회의 예산·결산 및 세법심사에 제공되도록 제출대상·시기·내용과 검사보고의 연계절차를 규정
	「국회예산정책처법」 제3조	조세지출 메타분석의 지속성과 정례성을 확보하기 위해 국가의 조세지출 규모·성과·재정영향, 조세특례 평가결과 및 정부의 후속조치에 대한 분석·평가 업무를 국회예산정책처의 직무로 명시
	「(가칭) 독립재정기구의 설치·운영에 관한 법률」 제정(중장기 검토)	재정준칙 준수 여부와 정부 재정전망을 독립적으로 평가하는 기구를 설치하고, 정부의 조세지출 총량관리의 적정성, 국세감면한도 초과 사유의 재정적 타당성 및 주요 항목의 중기 재정영향 분석을 법정업무로 규정
	「(가칭) 독립재정기구의 설치·운영에 관한 법률」 및 「조세특례제한법」의 자료제출 관련 조항	조세지출예산서·결산서의 기초자료와 항목별 추계자료에 대한 자료요구권, 관계기관의 제출의무 및 분석결과의 공개·국회 제출절차를 규정

자료: 저자 작성

제Ⅵ장. 결론 및 정책제언

1. 연구결과의 종합

❑ 본 연구는 조세지출의 규모 확대에 대응하여 관리대상의 범위, 정책수단 간 연계, 평가의 실효성, 평가결과의 환류 및 결산·외부점검을 하나의 관리주기로 연계하는 제도개선 방안을 제시하였음

○ 2026년 국세감면액은 80조 원을 상회할 것으로 전망되며, 국세감면율이 법정한도 이내에 있는지 여부만으로는 조세지출 자체의 증가와 이에 따른 재정관리상 위험을 충분히 판단하기 어려운 것으로 분석됨

- 조세지출은 예산상 지출로 직접 계상되지 않지만 국세수입과 중기 재정여건에 영향을 미치므로, 직접지출에 준하는 수준의 정보공개와 성과검증이 필요함

○ 현행 제도는 조세지출예산서, 국세감면한도, 예비타당성평가, 심층평가 및 적용기한 제도 등 기본적인 관리수단을 갖추고 있으나, 각 제도가 분절적으로 운영되어 평가결과가 정비조치와 결산검증으로 이어지는 구조는 충분히 형성되어 있지 않음

- 기준조세체계가 명확하지 않아 평가·정비 대상의 경계가 불분명하고, 평가결론과 정부의 후속조치를 동일한 자료에서 확인하기 어려우며, 반복 연장 항목과 적용기한이 없는 항목에 대한 주기적 재검토도 제한적인 상황임

❑ 국제기구와 주요국의 사례를 종합하면, 조세지출 관리체계의 실효성을 높이기 위해서는 단일한 평가모형을 도입하기보다 분류, 사전심사, 사후평가, 정책결정, 정보공개 및 외부점검을 서로 연계하는 것이 중요함

○ 국가별 조직·법체계와 운영방식에는 차이가 있으나, 기준조세체계와 관리범위의 명확화, 평가·정비 대상의 우선순위 설정, 평가기준과 결론 제시방식의 표준화, 평가결과의 예산·세법개정 반영 및 감사기구의 관리실태 점검 등이 공통적인 관리요소로 확인됨

○ 따라서 국내 제도개선은 특정 국가의 제도를 그대로 도입하기보다, 현행 조세특례 평가제도와 예산·결산 절차를 연계하여 평가결과가 후속 정책결정과 제도정비에 활용되고, 그 반영 여부와 판단근거를 확인할 수 있도록 관리체계를 정비하는 데 중점을 둘 필요가 있음

○ 아울러 조세지출 총량과 중기 재정영향에 대한 독립적 분석을 강화하기 위해 독립재정기구의 역할을 중장기적인 제도개선 과제로 검토할 수 있음

2. 정책제언

가. 조세지출 관리범위와 정비 우선순위의 명확화

❑ 기준조세체계와 정책목적의 조세지출을 구분하고, 기준조세체계에 포함되는 구조적 감면은 조세지출 관리대상에서 제외하여, 관리 필요성이 높은 항목에 평가·정비 역량을 우선 배분하는 방안을 검토할 필요가 있음

- ㅇ 기준조세체계는 세목별 과세원칙, 세율구조, 과세단위, 과세표준 및 과세기간 등 일반적인 조세구조를 중심으로 설정하고, 특정한 정책목적에 따라 특정 집단의 세부담을 경감하는 항목은 조세지출로 분류할 필요가 있음
- ㅇ 구조적 감면은 정책목적의 조세지출과 동일한 수준의 평가·정비 대상에서 제외하되, 항목수가 많고 과세구조와 분리한 세수효과 추계도 어려우므로 그 규모를 별도로 추계·공개하기보다 기준조세체계의 구성요소로서 기능유형별 범위와 판단기준을 명문화하여 관리범위의 투명성을 확보할 필요가 있음
- ㅇ 세목별 기준조세체계의 구성요소, 구조적 감면의 기능유형별 범위 및 분류절차는 「조세특례제한법 시행령」 또는 재정경제부 고시에 명문화하여 조세지출예산서 작성의 공식적인 기준으로 활용하되, 제Ⅲ장에서 제시한 기준조세체계(안)는 이를 위한 하나의 설정방안으로서 정책결정 과정에서 수정·보완할 수 있음
- ㅇ 아울러 가칭 조세지출분석위원회의 설치, 주기적인 전면 재검토, 신설 특례의 매년 분류 및 국회예산정책처의 독립적 검토를 통해 기준의 일관성과 운영의 안정성을 확보할 필요가 있음
- ㅇ 분류체계가 변경되는 경우에는 기존 기준과 변경된 기준에 따른 국세감면액, 국세감면율 및 국세감면율 법정한도를 일정 기간 함께 제시하여 분류 변경의 효과와 실제 조세지원 규모의 변화를 구분할 필요가 있음
- ㅇ 평가·정비의 우선순위는 세수감소액의 규모와 증가율, 반복 연장 여부, 미평가 기간, 정책목표의 유효성, 수혜자 귀착, 직접지출로의 대체 가능성 및 세수효과의 전망오차를 종합적으로 고려하여 설정할 필요가 있음

나. 조세지출과 직접지출의 연계 강화

❑ 동일하거나 유사한 정책목표를 가진 조세지출과 직접지출의 정보를 연계하고, 조세지원 방식을 선택하거나 유지할 필요성을 대안수단과 비교하는 방안을 검토할 필요가 있음

- ㅇ 조세지출예산서의 항목별 정보에 관련 조세지출과 재정사업의 명칭, 소관 부처, 정책목표, 수혜대상, 지원내용 및 지원규모를 공통항목으로 제시할 필요가 있음
- ㅇ 각 부처의 예산안 설명자료에도 소관 주요 조세지출과 관련 재정사업을 함께 제시하여 정책분야별 재정지원의 전체 규모와 정책수단별 구성을 파악할 수 있도록 할 필요가 있음
- ㅇ 이러한 정보 연계는 조세지출을 세출예산 한도에 포함하거나 직접지출로 전환하기 위한 것이 아니라, 두 수단의 중복·보완 관계와 정책수단 선택의 적절성을 동일한 정보기반에서 검토하기 위한 것임
- ㅇ 예비타당성평가와 심층평가에서는 직접지출·규제 등 대안수단의 비용, 전달체계, 행정비용과 납세협력비용, 기대효과 및 수혜자 귀착을 비교하고, 조세지원 방식을 선택하거나 유지한 사유를 제시할 필요가 있음

다. 평가의 실효성과 신뢰성 제고

❑ 의무심층평가의 현행 재정규모 기준은 유지하되, 재정규모와 관리상 위험도에 따라 평가수준을 차등화하고 주요 평가에 대한 독립적 품질검토를 제도화하는 방안을 검토할 필요가 있음

- ㅇ 재정규모가 큰 항목에는 정량분석, 비용편익분석, 대안수단 비교 및 독립적 검토를 강화하고, 반복 연장·장기 미평가·높은 전망오차 등 위험요인이 확인되는 경우에는 금액구간과 관계없이 평가수준을 상향할 필요가 있음
- ㅇ 연간 조세특례금액이 300억 원 미만인 항목은 소관 부처의 존치의견에 공통 점검항목을 적용하고, 관리상 위험요인이 확인되는 경우에는 임의심층평가 대상으로 선정할 필요가 있음
- ㅇ 도입단계에서 정책목표, 성과지표, 예상 세수감소액 및 자료수집계획을 설정하고, 존치단계에서는 이를 실제 실적과 비교하도록 평가기준을 연계할 필요가 있음
- ㅇ 예비타당성평가 면제항목은 도입 후 실제 세수감소액, 수혜자 귀착, 초기 성과 및 직접지출로의 대체 가능성을 사후검증하고, 한시적인 정책수요에 대응하여 도입된 항목에는 원

칙적으로 적용기한을 설정할 필요가 있음

- ㅇ 조세특례 성과평가 자문위원회 내에 해당 평가에 참여하지 않은 외부 전문가로 구성된 (가칭) 조세지출평가단을 비상설 소위원회로 운영하여, 주요 평가보고서안의 평가방법, 활용자료, 분석과정 및 평가결론을 검토할 필요가 있음

라. 평가결과의 표준화와 정비·환류 강화

❑ 심층평가의 판정항목, 종합결론 및 후속조치를 공통된 형식으로 제시하고, 정부가 평가결과와 다른 결정을 하는 경우 설명책임을 부과하는 방안을 검토할 필요가 있음

- ㅇ 타당성·효과성·효율성 등 평가항목별 판정결과를 제시하고, 타당성 또는 효과성이 인정되지 않는 경우에는 다른 항목의 양호한 결과로 상쇄되지 않도록 핵심 평가항목의 비상쇄 원칙을 적용할 필요가 있음
- ㅇ 종합결론은 A등급부터 D등급까지의 네 단계와 판정유보로 구분하고, 유지·조건부 연장·재설계·단계적 축소·폐지 및 자료 확보 후 재평가 등 기본 후속조치와 연계할 필요가 있음
- ㅇ 직전 평가의 결론과 권고, 이행 여부, 결론이 변경된 사유 및 차기 평가의 점검사항을 표준 항목으로 제시하여 평가의 연속성을 확보할 필요가 있음
- ㅇ 정부가 기본 후속조치와 다른 결정을 하는 경우에는 미반영 사유, 대체조치, 이행계획 및 재평가 시한을 국회에 제출하고, 평가결과와 정부의 후속조치를 조세지출예산서에서 함께 공개할 필요가 있음
- ㅇ 적용기한 연장은 최근 평가결과와 성과기준의 충족 여부에 연계하고, 반복 연장 항목과 적용기한이 없는 항목은 다년도 평가계획에 포함하여 주기적으로 재평가할 필요가 있음
- ㅇ 국세감면한도 또는 보완지표가 일정 기준을 초과하거나 증가세가 지속되는 경우에는 주요 원인 항목의 평가결과와 정비계획을 국회에 제출하고, 재정위험이 큰 항목은 감면율·공제한도·적용기한 등 관리장치의 적용 가능성을 검토할 필요가 있음

마. 조세지출결산과 외부 점검체계 강화

❑ 조세지출결산서를 국가결산 절차와 연계하고, 감사원·국회예산정책처 및 독립재정기구의 기능을 구분하여 조세지출에 대한 사후검증과 의회통제를 강화하는 방안을 검토할 필요가 있음

- ㅇ 조세지출결산서를 국가결산보고서의 구성서류 또는 첨부서류로 편입하고, 감사원의 결산검사와 국회의 결산심사에서 세출예산의 결산·성과정보와 함께 검토할 수 있도록 할 필요

가 있음

- ㅇ 조세지출예산서와 조세지출결산서의 분석단위를 일치시키고, 결산서에는 항목별 전망치와 실적치, 전망오차의 원인, 평가결과의 반영 여부, 정비조치의 이행상황 및 추계방법 개선 계획을 포함할 필요가 있음
- ㅇ 감사원은 국세감면한도의 산정·제출 절차, 반복 연장 항목과 적용기한이 없는 항목의 관리, 확정된 정비조치의 진행상황 및 정부 보고자료의 정확성·완전성을 정기적으로 점검할 필요가 있음
- ㅇ 국회예산정책처는 단기적으로 「국회예산정책처법」 제3조의 현행 연구·분석 기능을 활용하여 조세지출결산서, 심층평가 결과, 정부의 후속조치 및 세법개정 반영 여부를 종합적으로 분석하고, 중기적으로는 조세지출의 규모·성과·재정영향, 조세특례 평가결과 및 정부의 후속조치에 대한 분석·평가 업무를 같은 조의 직무로 명시할 필요가 있음
- ㅇ 중장기적으로는 「(가칭) 독립재정기구의 설치·운영에 관한 법률」을 제정하여 정부 재정전망의 검증, 재정준칙 이행 점검, 정부의 조세지출 총량관리의 적정성, 국세감면한도 초과 사유의 재정적 타당성 및 주요 항목의 중기 재정영향 분석을 법정업무로 규정할 필요가 있음
- ㅇ 조세지출평가단은 개별 평가의 품질을 검토하고, 감사원은 관리절차와 정부 보고자료를 점검하며, 국회예산정책처는 평가결과와 정부 조치의 연계를 종합적으로 분석하여 국회 심사를 지원하고, 독립재정기구는 정부 전망의 신뢰성, 조세지출 총량관리의 적정성 및 주요 항목의 중기 재정영향을 분석하도록 기능을 구분할 필요가 있음

3. 단계별 추진방향

❑ 제도개선의 실현 가능성을 높이기 위해 단기적으로는 현행 지침과 서식의 정비, 자문위원회 내 비상설 조세지출평가단 운영 및 국회예산정책처의 메타분석을 추진하고, 중기적으로는 시행령과 관련 법률을 개정하며, 장기적으로는 조세지출결산의 국가결산 편입과 독립재정기구 설립을 추진하는 방안을 검토할 필요가 있음

- ㅇ 단기적으로는 현행 법령의 위임범위 안에서 평가·보고서식과 운용지침을 정비하여 정책수단 비교, 평가등급, 표준 요약표, 직전 평가와 차기 평가의 연계 및 부처별 연계정보 제공을 우선 시행할 필요가 있음

○ 조세지출 기본계획에 세목별 기준조세체계와 분류기준을 반영하고, 조세지출예산서에 항목별 분류결과·판단근거와 추가 검토 항목을 표시하여 기준조세체계의 적용을 시범적으로 시작할 필요가 있음

  - 이 과정에서 제Ⅲ장의 기준조세체계(안)를 참고자료로 활용할 수 있음

○ 이와 함께, 「조세특례 심층평가 운용지침」과 조세특례 성과평가 자문위원회 운영 세부규정을 정비하여 (가칭) 조세지출평가단을 비상설 소위원회로 운영하되, 집중 심층평가의 품질검토 의무, 검토항목 및 검토결과 공개절차는 운용지침에, 위원 구성·제척·회피·이해충돌 방지 및 비밀유지 기준은 운영 세부규정에 마련하여 시범운영할 필요가 있음

○ 국회예산정책처의 메타분석은 단기적으로 「국회예산정책처법」 제3조제1호·제3호·제4호에 따른 현행 연구·분석 기능을 활용하여 추진할 필요가 있음

  - 조세지출결산서, 심층평가 결과, 정부의 후속조치 및 세법개정 반영 여부를 연계하여 분석하고, 연간 업무계획과 분석기준에 분석대상·실시주기·제출자료 및 표준 분석항목을 구체화할 필요가 있음

○ 중기적으로는 「조세특례제한법 시행령」 등 관련 법령을 개정하여 평가수준의 차등화, 예비타당성평가 면제항목의 사후검증, 조세지출예산서·결산서의 작성항목 확대 및 감사원 점검결과의 국회 제출절차를 제도화하고, 세목별 기준조세체계의 구성요소와 분류기준을 「조세특례제한법 시행령」 또는 재정경제부 고시에 규정하는 한편 (가칭) 조세지출분석위원회를 설치할 필요가 있음

○ 또한 조세지출 메타분석의 지속성과 정례성을 확보하기 위해 「국회예산정책처법」 제3조에 국가의 조세지출 규모·성과·재정영향, 조세특례 평가결과 및 정부의 후속조치에 대한 분석·평가 업무를 별도의 직무로 명시할 필요가 있음

○ 장기적으로는 조세지출결산서의 국가결산 편입, 평가결과와 다른 정부 결정에 대한 법률상 설명책임, 「(가칭) 독립재정기구의 설치·운영에 관한 법률」의 제정 및 독립재정기구의 자료접근권을 법제화하고, 「조세특례제한법」에 기준조세체계·구조적 감면·조세지출의 개념을 규정하는 방안을 검토할 필요가 있음

○ 단계별 추진과정에서는 시범운영 결과, 부처의 자료작성 부담, 항목별 자료 가용성 및 국회의 활용도를 점검하고, 기준과 서식을 보완한 뒤 적용범위를 확대할 필요가 있음

○ 다만 「국가재정법」, 「국가회계법」, 「감사원법」 및 「국회예산정책처법」은 소관기관과 개정절차가 서로 다르므로, 구체적인 개정방식과 추진순서는 관계기관 간 협의를 통해 조정할 필요가 있음

〈그림 Ⅵ-1〉 조세지출 관리체계 개선과제의 단계별 추진방향



주: 단계별 구분은 현행 법령에 따른 시행 가능성, 법령 개정의 필요성 및 관계기관 간 협의 수준을 기준으로 제시한 것이며, 구체적인 추진시기와 순서는 시범운영 결과와 관계기관 간 협의에 따라 조정될 수 있음
자료: 저자 작성

❑ 이상의 개선과제는 개별 제도의 추가에 그치지 않고 조세지출의 분류-평가-품질검토-정책결정-공개-결산검증이 순환적으로 연결되는 관리체계를 구축하는 데 목적이 있음

○ 기준조세체계를 토대로 평가대상을 명확히 하고, 조세지출평가단이 주요 평가의 품질을 검토하며, 평가결과를 정부의 세법개정안 마련과 국회의 적용기한 심사에 활용할 필요가 있음

○ 또한 평가결과와 정부의 후속조치를 예산·결산 자료에서 공개하고, 감사원이 관리절차와 정부 보고자료를 점검하며, 국회예산정책처가 평가결과와 정부 조치의 연계를 정례적으로 분석하도록 법정 직무를 명확히 할 필요가 있음

○ 중장기적으로는 독립재정기구가 정부 재정전망의 신뢰성, 조세지출 총량관리의 적정성,

국세감면한도 초과 사유의 재정적 타당성 및 주요 항목의 중기 재정영향을 분석·검증하도록 함으로써 조세지출에 대한 재정통제와 정책책임성을 높일 필요가 있음

○ 따라서 향후 제도개선은 조세지출의 일률적인 축소보다 정책목표와 성과에 근거하여 유지·재설계·축소·폐지를 구분하고, 동일한 정책목표에 투입되는 직접지출과 함께 재정지원의 효과성과 효율성을 판단하는 방향으로 추진할 필요가 있음

참고문헌

1. 국내문헌

감사원(2020). 「조세지출제도 운영실태」.

국회예산정책처(2025a). “「2025년 조세지출 기본계획」의 주요 내용 및 시사점: 조세지출 성과평가 제도를 중심으로.”, 「NABO Focus」 제104호, 국회예산정책처

국회예산정책처(2025b). 「2026년도 조세지출예산서 분석」, 2025. 10., 국회예산정책처

국회예산정책처(2026). 「2026 대한민국 조세」, 2026. 3., 국회예산정책처

국회입법조사처(2018). 「조세특례 성과평가 제도의 입법영향분석」, NARS 입법영향분석보고서 제31호, 국회입법조사처

국회입법조사처(2023). 「조세특례 일몰제도 개선방안」, NARS 현안분석 제309호, 국회입법조사처

김성화(2022). 「조세지출의 판단기준에 관한 연구: 주요국의 논의를 중심으로」, 세무와 회계연구, pp.155-200

김애진·이상엽(2026). 「재정준칙과 독립재정기구의 상호보완성이 재정건전성에 미치는 영향: 의회 거버넌스를 고려한 EU 27개국을 중심으로」, 재정학연구 제19권 제2호, pp.99-148, 한국재정학회

김용대 외(2020). 「개별세법상 조세특례 항목에 대한 조세지출 판단기준 등 검토」. 한국조세재정연구원.

김학수 외(2017). 「조세지출예산서 개편방안」. 한국조세재정연구원.

대한민국정부(2025). 「2026년도 조세지출예산서」, 2025. 9., 대한민국정부

박기백 외(2007). 「조세지출 범위 및 재분류 방안」. 한국조세연구원.

이상엽·김애진(2025). 「우리나라 조세지출분류체계 개선방안 연구: 기준조세체계 도입을 중심으로」, 조세연구 제25권 제4집, pp.67-104, 한국조세연구포럼

이순향(2024). 「조세지출의 운영에 관한 연구」, 인문사회과학연구, pp.763-780

재정경제부(2026). 「2026년 조세지출 기본계획」, 2026. 3., 재정경제부

정성호(2021). 「재정지출과 조세지출의 연계 관리에 관한 담론」, 재무행정연구 제1권 제1호, pp.33-65

정창수·이상민(2019). 「비과세·감면 현황 및 정비방안 연구」. 국회입법조사처 정책연구용역보고서. 나라살림연구소.

한국개발연구원(2025). 「조세지출 관리 개선방안」, 기획재정부 연구용역보고서.

한국개발연구원(2026). 「조세특례 심층평가 방법 연구」, 2025년도 정책연구 보고서

2. 국외문헌

Australian Treasury. (2021). *Tax Benchmarks and Variations Statement.*

Australian Treasury. (2025). *2025–26 Tax Expenditures and Insights Statement.*

Bartlett, B. (2001, June 13). The end of tax expenditures as we know them? *IRET Policy Bulletin.*

Beer, S., Benedek, D., Erard, B., & Loeprick, J. (2022). *How to evaluate tax expenditures* (IMF Fiscal Affairs How-to Note 22/05). International Monetary Fund.

Bundesministerium der Finanzen. (2025). *Dreißigster Subventionsbericht des Bundes 2023–2026.* Berlin.

Bundesrechnungshof. (2026). *Bericht nach § 88 Absatz 2 BHO an den Haushaltsausschuss des Deutschen Bundestages über den Dreißigsten Subventionsbericht der Bundesregierung.*

Canadian Gender Budgeting Act, S.C. 2018, c. 27, s. 314.

Commission on Taxation and Welfare. (2022). *Foundations for the future: Report of the Commission on Taxation and Welfare*. Government of Ireland.

CREDAF. (2015). *Guide méthodologique: Évaluation des dépenses fiscales*. Cercle de Réflexion et d'Échange des Dirigeants des Administrations Fiscales.

Department of Finance Canada. (2021). *Report on Federal Tax Expenditures: Concepts, Estimates and Evaluations 2021.* Government of Canada.

Department of Finance Canada. (2026). *Report on Federal Tax Expenditures: Concepts, Estimates and Evaluations 2026.* Government of Canada.

Department of Finance Ireland. (2024). *Guidelines for tax expenditure evaluation.* Government of Ireland.

Department of Finance Ireland. (2025). *Report on tax expenditures 2025.* Government of Ireland.

Federal Public Service Finance, Belgium. (2024). *Inventaire des dépenses fiscales: Annexe au Budget des Voies et Moyens.*

Financial Administration Act, R.S.C. 1985, c. F-11.

Gerhards, E., & Thöne, M. (2019). E*valuierung von Steuervergünstigungen: Methodik und Ergebnisse* (FiFo-Berichte Nr. 28-0). Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut an der Universität zu Köln.

Gesetz zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft (Germany, 1967), § 12.

Haig, R. M. (1921). The concept of income: Economic and legal aspects. In *The Federal Income Tax*.

Columbia University Press.

HMRC. (2026). *Tax Relief Statistics*: January 2026. GOV.UK.

IMF. (2018). *Fiscal transparency handbook*. International Monetary Fund.

IMF/OECD. (2020). *Technical Assistance Report—Assessment of Tax Expenditures and Corrective Taxes: Chile* (IMF Country Report No. 20/305; B. Brys, R. de Mooij, G. de Melo, S. Hebous, S. Kennedy, R. Schatan, & C. Vellutini). International Monetary Fund.

Kraan, D.-J. (2004). Off-budget and tax expenditures. *OECD Journal on Budgeting*, 4(1).

Loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'État fédéral (Belgium), art. 47.

Longinotti, F. P. (2021). *Dimensions of tax expenditures*. Inter-American Center of Tax Administrations.

Ministerie van Economische Zaken en Klimaat. (2022). *Evaluatie gebruikelijkloonregeling innovatieve start-ups.*

Ministerie van Financiën. (2020). *Toetsingskader fiscale regelingen.*

Ministerie van Financiën. (2023). *Ambtelijk rapport aanpak fiscale regelingen.*

Ministerie van Financiën. (2025). *Bijlagen bij Miljoenennota 2026.*

OECD. (1996). *Tax expenditures: Recent experience*. OECD Publishing.

OECD. (2010a). *Choosing a broad base–low rate approach to taxation* (OECD Tax Policy Studies No. 19). OECD Publishing.

OECD. (2010b). *Tax expenditures in OECD countries.* OECD Publishing.

OECD. (2021). *Tax Expenditures Report by the Tax Experts Commission.* OECD.

OECD. (2022). *OECD Tax Policy Reviews: Colombia 2022*. OECD Publishing.

Office of the Auditor General of Canada. (2015). *Report 3: Tax-based expenditures.* Government of Canada.

Redonda, A., von Haldenwang, C., & Berg, S. (2023). *Evaluation of tax expenditures: Conceptual frameworks and international experiences* (Project Documents, LC/TS.2023/129). Economic Commission for Latin America and the Caribbean.

Sammartino, F., & Toder, E. (2020). *Tax expenditure basics*. Tax Policy Center, Urban Institute & Brookings Institution.

Schanz, G. (1896). Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze. *Finanz-Archiv,* 13(1).

Simons, H. C. (1938). *Personal income taxation: The definition of income as a problem of fiscal*

policy. University of Chicago Press.

Surrey, S. S. (1973). *Pathways to tax reform: The concept of tax expenditures*. Harvard University Press.

Surrey, S. S., & McDaniel, P. R. (1985). *Tax expenditures*. Harvard University Press.

Thöne, M. (2023). *Evaluating tax expenditures in Germany*. Presentation, Economic Commission for Latin America and the Caribbean.

Treasury Board of Canada Secretariat. (2016). *Policy on results*. Government of Canada.

UK Treasury Committee. (2023). *Tax reliefs*. House of Commons.

U.S. Congress. (1974). *Congressional Budget and Impoundment Control Act of 1974*.

van Opstal, R. (2024). *Tax expenditures country report: The Netherlands.* German Institute of Development and Sustainability & Council on Economic Policies. https://doi.org/10.23661/cr1.2024

Vickrey, W. (1939). Averaging of income for income-tax purposes. *Journal of Political Economy*, 47(3), 379–397.

Wet fiscale Klimaatmaatregelen glastuinbouw, Stb. 2023, 505.

World Bank. (2024). *Tax expenditure manual: A policymaker's guide to tax expenditure analysis and reform*. World Bank.

3. 법령

「감사원법」 (법률 제17560호, 2020. 10. 20. 시행)

「관세법」 (법률 제21858호, 2026. 8. 11. 시행)

「관세법 시행령」 (대통령령 제36140호, 2026. 7. 1. 시행)

「국가재정법」 (법률 제21419호, 2026. 9. 11. 시행)

「국가재정법 시행령」 (대통령령 제36662호, 2026. 9. 11. 시행)

「국가회계법」 (법률 제21065호, 2026. 1. 2. 시행)

「국세기본법」 (법률 제21860호, 2026. 8. 11. 시행)

「국회예산정책처법」 (법률 제17902호, 2021. 1. 12. 시행)

「법인세법」 (법률 제21217호, 2026. 7. 1. 시행)

「법인세법 시행령」 (대통령령 제36130호, 2026. 2. 27. 시행)

「부가가치세법」 (법률 제21065호, 2026. 1. 2. 시행)

「부가가치세법 시행령」 (대통령령 제36133호, 2026. 4. 1. 시행)

「상속세 및 증여세법」(법률 제21065호, 2026. 1. 2. 시행)

「상속세 및 증여세법 시행령」(대통령령 제36131호, 2026. 2. 27. 시행)

「소득세법」(법률 제21221호, 2026. 7. 1. 시행)

「소득세법 시행령」(대통령령 제36343호, 2026. 7. 1. 시행)

「예비타당성조사 운용지침」(기획예산처훈령 제62호, 2026. 5. 29. 시행)

「조세특례 심층평가 운용지침」(재정경제부훈령 제53호, 2026. 1. 2. 시행)

「조세특례 예비타당성평가 운용지침」(재정경제부훈령 제54호, 2026. 1. 2. 시행)

「조세특례제한법」(법률 제21223호, 2026. 7. 1. 시행)

「조세특례제한법 시행령」(대통령령 제36423호, 2026. 7. 1. 시행)