

예산정책연구

Journal of Budget and Policy

21

제10권 제1호
2021년 03월

- 국회의 결산 심의 및 감사권에 관한 연구:
주요국 입법례 분석을 중심으로
김전오
- 쌀소득보전직불제 성과의 실증분석
서세욱
- 국외전출세 제도의 이중과세 조정 및
과세권 확보 측면의 평가 및 개선방안
전병욱
- 법인의 유보금에 대한 간주배당 과세제도 도입은 과연 타당한가?
이한우



국회예산정책처
National Assembly Budget Office

제10권 제1호 2021년 03월

예산정책연구

Journal of Budget and Policy

이 학술지에 수록된 논문의 내용은 집필자의 개인적 견해이며
국회예산정책처의 공식적인 의견을 반영하는 것이 아님을 밝힙니다.

편집위원회

위원장 하연섭 연세대 행정학과 교수

위원 김기승 부산대 경제학부 교수

김영록 강원대 행정학과 교수

류덕현 중앙대 경제학부 교수

류 철 KDI 국제정책대학원 교수

박 훈 서울시립대 세무학과 교수

서은숙 상명대 경제금융학부 교수

성태운 연세대 경제학부 교수

오영민 동국대 행정학과 교수

우석진 명지대 경제학과 교수

유승원 경찰대 행정학과 교수

윤현석 원광대 법학전문대학원 교수

이남국 부경대 행정학과 교수

전승훈 대구대 경제학과 교수

차은영 이화여대 경제학과 교수

최승주 서울대 경제학부 교수

편집간사 심혜정 국회예산정책처 조세분석심의관

실무간사 채효정 국회예산정책처 기획예산담당관실 홍보·편집 주무관

「예산정책연구」는 한국연구재단의 등재 학술지입니다.

이 학술지에 수록된 논문은 국회예산정책처 홈페이지(www.nabo.go.kr)를 통하여
보실 수 있습니다.

예산정책연구

예산정책연구

Journal of Budget and Policy

제10권 제1호 2021년 3월



차 례

1	국회의 결산 심의 및 감사권에 관한 연구: 주요국 입법례 분석을 중심으로 김건오
43	쌀소득보전직불제 성과의 실증분석 서세욱
81	국외전출세 제도의 이중과세 조정 및 과세권 확보 측면의 평가 및 개선방안 전병욱
117	법인의 유보금에 대한 간주배당 과세제도 도입은 과연 타당한가? 이한우
159	부록

국회의 결산 심의 및 감사권에 관한 연구: 주요국 입법례 분석을 중심으로

김건오*

국문초록

본 논문의 목적은 의회의 결산 심의 및 감사권에 관한 영국, 미국, 독일, 프랑스 및 일본 등 주요 5개국 입법례 분석을 통해 결산 심의 및 감사권 관련 헌법개정안을 제시함으로써 헌법 개정 논의에 기여하는 것이다. 헌법에 감사원의 국회 지원을 담보하도록 감사원을 국회 소속으로 하고, 감사원을 독립기관화할 경우 국회의 감사요구권과 감사원의 국회 재정통제 지원 의무를 규정하며 감사원의 기능에서 직무감찰기능을 분리할 필요가 있다. 또한 정부의 결산 국회 제출을 의무화하고 국회의 결산승인제도를 규정하며, 국회의 국가채무 통제를 위하여 신규차입 없는 재정균형의 원칙과 국가채무 제한제도를 규정할 필요가 있다. 특히 미국 의회에서 본회의의 결산승인 절차는 없으나 GAO의 지원을 받는 위원회 조사청문회 등을 통한 연중상시 결산심사제도를 갖고 있다고 보는 근거를 제시한다. 이 같은 개정안은 재정민주주의를 공고화하고 재정건전화에 기여하며 국회의 예결산 심의권 및 감사권을 강화하여 대통령의 권한 분산과 국회의 재정통제권 강화라는 헌법 개정 취지에 부합할 것으로 기대된다.

□ 주제어: 재정민주주의, 결산심의권, 감사권, 국회 감사지원조직, 재정건전화

투고일: 2021. 1. 7. 수정일: 2021. 2. 5. 게재확정일: 2021. 2. 22.

* 국회 농림축산식품해양수산위원회 전문위원 (kimkunoh2@naver.com)

I. 문제의 제기

감사원과 관련된 헌법 개정의 연혁과 주요 내용을 살펴보면, 제헌헌법(1948. 7. 17.)은 제95조로 국가의 수입지출의 결산에 대한 검사는 심계원에서 담당하도록 하였으며, 그 조직은 법률로 정하도록 위임함에 따라 법률에서 대통령 소속으로 규정하였고, 회계검사 업무와 분리하여 직무감찰 업무는 정부조직법에 따라 설치된 대통령 소속 기관인 감찰위원회가 담당하였다. 이후 제5차 개헌(1962. 12. 26.)에서 결산 및 회계검사와 직무감찰기능이 통합적으로 대통령 소속의 감사원에 의해 수행되는 것으로 규정되었고, 이 규정이 현행 헌법까지 이어지고 있다(국회헌법개정자문위원회 2014, 193쪽).¹⁾

제20대 국회에서 헌법개정특별위원회를 구성하여 1년 넘게 헌법 개정을 논의한 결과 제왕적 대통령제라고 불릴 정도로 집중화된 대통령의 권한을 분산하고 국회의 권한을 강화하려는 공감대가 형성되어 2018년 3월에 대통령이 제안했던 헌법개정안에 예산법률주의의 도입과 감사원의 독립기관화를 규정하는 등 논의의 진전이 있었다. 2022년에 지방선거와 대통령 선거가 동시에 실시될 수 있어 2021년까지가 개헌의 적기임을 고려할 때, 개헌 논의를 본격화할 시점으로 보인다. Oleszeck et al.(2016)은 미국 의회의 3대 기능을 대표(Representation), 입법(Lawmaking), 감사(Oversight)라고 설명할 정도로 감사 기능을 중시하는데(p.383), 국회의 3대 권한 중 입법권 및 예산심의권에 비해 결산 심의권을 포함하는 감사권은 개헌 논의에서 상대적으로 관심을 덜 받고 있다. 국회의 결산 심의 및 감사권 관련, 헌법개정안 관련 쟁점은 크게 네 가지로 나눌 수 있다. 첫째, 감사원의 소속 문제, 둘째, 감사원을 독립기관화할 경우 감사원의 국회에 대한 지원 의무 규정, 셋째, 결산의 국회 제출 의무화 및 결산심의제도 규정, 넷째, 국회의 국가채무 통제를 위한 재정준칙의 도입과 이행강제 규정 명문화 여부이다.

2018년 대통령 제안 헌법개정안은 2009년 국회의장 자문기구인 헌법연구자문위

1) 1948년 설치된 감찰위원회는 1955년 2월 정부조직법 개정으로 폐지되면서 감찰원으로 대체되도록 입법되었으나, 정부는 감찰원을 설치하지 않고 1955년 11월 대통령 소속으로 사정위원회를 설치하여 직무감찰업무를 담당하게 하였으며, 4.19 혁명 이후 감찰위원회법에 따라 감찰위원회가 다시 설치되었다(국회헌법개정자문위원회 2014, 193쪽).

원회가 감사원을 국회 소속으로 하자는 의견을 제시했음에도 불구하고 감사원을 독립기관화하고 있다. 이 개정안에 따르면 감사원은 현행 헌법과 마찬가지로 대통령과 국회에 결산 검사 결과를 보고할 뿐 국회의 결산 심의 및 감사를 지원하여야 한다는 규정은 없으며, 감사원은 독립기관으로 바뀌었음에도 회계검사 외에 직무감찰 기능을 계속해서 수행하도록 하고 있다. 개정안에 따른 감사원의 임무 비중을 보면 현재와 마찬가지로 행정부 지원으로 결산 검사 보고, 회계검사, 직무감찰 기능 등을 수행하는 반면 국회 지원은 주로 결산 검사 보고에 그쳐 국회 지원 비중이 훨씬 작다고 평가할 수 있다. 또한 개정안에는 현행 헌법과 같이 국회에 결산 제출이나 결산 심의에 관한 규정이 없으며, 헌법에 재정건전화를 위한 국가채무제한 규정을 도입하자는 2009년 헌법연구자문위원회의 의견에도 불구하고 재정준칙에 관한 어떠한 규정도 두고 있지 않다. 이 같은 문제를 개선하려는 본 논문의 연구 주제는 위 쟁점들에 대한 영국, 미국, 독일, 프랑스 및 일본 등 주요 5개국 입법례를 분석·평가하고, 이 입법례가 우리나라의 헌법 개정에 갖는 함의를 고찰하여 바람직한 국회의 결산 심의 및 감사권 관련 헌법개정안을 제안하는 것이다. 아울러 국가별 분석의 틀로 통치구조(대통령제, 의원정부제, 의원내각제)가 감사원의 유형 결정에 미치는 영향, 감사원과 의회 및 행정부와의 관계, 감사원의 역할 및 기능과 의무 등을 제시하며, 이 분석틀에 따른 분석 결과를 종합한다.

본 논문에서는 문헌 검토를 수행함에 있어 적실성이 있는 헌법개정안 검토와 국가별 감사원 비교분석을 담고 있는 국회의 헌법개정 관련 자문위원회 보고서(e.g. 헌법연구자문위원회 2009; 국회헌법개정자문위원회 2014; 국회헌법개정특별위원회 자문위원회 2018), 감사원 및 감사연구원의 연구보고서(e.g. 감사연구원 2013; 김난영 2013; 김찬수·김민정 2015; 김남철 2019) 그리고 공신력이 있는 국가별 결산제도와 재정준칙의 비교분석을 담고 있는 국회예산정책처, 기획재정부 및 한국조세재정연구원의 연구보고서(e.g. 김지영 2012; 한국조세재정연구원 2014; 허웅·최진혁 2015; 백운기 2015)를 중심으로 국회의 결산 심의 및 감사권에 관한 선행연구를 검토한다.

본 논문은 국내외 선행연구와 각국의 법령 및 운영실태 분석을 통해 제Ⅱ, Ⅲ, Ⅳ장에서 각각 위 쟁점들을 중심으로 주요 선진국 중 의원내각제 국가의 예로 영국, 독일, 일본과 대통령제 국가의 대표적 모델인 미국 및 의원정부제 국가의 전형인

프랑스의 입법례를 분석하고, 우리나라의 헌법 개정에 갖는 함의를 중심으로 평가해 본다. 제V장에서는 우리나라 감사원의 소속, 감사원의 국회 재정통제 지원 의무 규정, 결산 국회 제출 의무화 및 결산승인권 규정 그리고 재정준칙 규정에 관한 헌법개정안을 검토한다. 제VI장에서는 결론으로 바람직한 국회의 결산 심의 및 감사권 관련 헌법개정안을 제안한다.

II. 의원내각제 국가의 입법제 분석 및 평가

1. 영국

영국은 불문헌법 국가로 영국 감사원(National Audit Office, NAO)은 의회 소속이며 법적 근거는 예산책임 및 국가감사법(The Budget Responsibility and National Audit Act 2011)이고, 이 법 제12조제2항에 따라 감사원장은 하원 소속 공무원이다.

NAO의 하원 지원 의무를 명시한 규정으로 감사원법(National Audit Act 1983) 제9조는 감사원장이 정부 부처나 재정 지원 기관에 대한 감사 결과를 하원에 보고해야 한다고 규정한다. 한편 예산책임 및 국가감사법 제17조제1항이 감사원장이 감사 실시 여부나 방식을 포함해 기능을 수행함에 있어 완전한 재량을 가진다고 규정한 것을 두고, 의회의 감사청구에 구속력을 인정하지 않고 감사의 개시시기 등의 결정에 있어 감사원장의 완전한 재량권을 인정한 것이라고 설명하는 견해가 있으나(차진아 2017, 139쪽), 감사원법 제7조와 예산책임 및 국가감사법 제17조제5항은 감사원장이 성과감사(Value for Money Examinations)를 경제성(Economy), 효율성(Efficiency), 효과성(Effectiveness)이라는 3Es의 관점에서 수행할 것인지를 결정함에 있어 하원의 상설감사위원회(Select Committee)²⁾인 공공회계위원회(Committee of Public Accounts)로부터의 어떠한 제안이든 고려해야만 한다고 규정하고 있다. 따라서 NAO는 공공회계위원회의 감사 요구에 따라 의회를 지원할 사실상의 의무를 진다고 보는 것이 타당할 것이다(김명수 외 2009, 322쪽; 감사원 구원 2013, 196쪽). NAO는 업무를 크게 두 개로 나누어 첫째는 재정감사(Financial Audit)로 정부부처를 포함한 공공부문의 390개 회계 정도에 대해 감사의견을

2) 하원 공공회계위원회는 상설감사위원회들(Select Committees)의 하나이며, 'Select Committee'는 상설이면서 분야별로 전문화된 위원회이고, 입법기능을 수행하지 않으며 감사기능을 수행하기 때문에 우리나라의 상임위원회와 기능이 다르다. 영국 의회에서 일반적으로 입법기능을 수행하는 위원회는 '임시 위원회(Ad Hoc Committees)'인데 과거에 용어상 혼동을 불러일으킬 수 있는 '상임위원회(Standing Committees)'라고 불렸으나, 현재는 공법안위원회(Public Bill Committees)를 포함하는 일반위원회(General Committees)로 대체되어진 상태이다(Shaw 1998, p.232; Rogers and Walters 2006, p.344; 김건오 2006, 17쪽).

내는 것이고, 두 번째는 성과감사로 돈이 가치있게 쓰였는지를 평가하는 성과보고서(Value for Money Report)³⁾를 통해 공공기관들이 효율성, 효과성, 경제성을 달성했는가를 검토하는 것이라고 밝히고 있다(National Audit Office 2020b, pp.9-18). 또한 업무상 상호 밀접한 관계에 있는 공공회계위원회와 그 밖에 다른 상설감사위원회들을 포함하는 의회를 지원하는 것이 주요한 임무라는 것을 강조한다(National Audit Office 2020a, pp.9-17).⁴⁾

결산 관련 법률로 정부자원회계법(Government Resources and Accounts Act 2000)이 있으며, 이 법 제6조제4항은 재무부가 결산보고서와 감사원의 감사보고서를 익년 1월 31일 이전에 의회에 제출하도록 규정하고 있다. 또한 제6조제3항은 감사원장은 자금이 의회가 의도한 목적대로 사용되었는지 등을 감사하여 만족하지 못할 경우 의회에 보고하여야 한다고 규정한다(허웅·최진혁 2015, 44~46쪽). 결산이 제출되면 하원 공공회계위원회는 보통 감사원의 감사보고서 중 약 50건을 선택하여 증거조사 회의(Evidence Sessions)를 열어 부처의 공무원들로부터 증언을 들은 후 결과보고서를 발간한다. 여기에는 정부가 재무부 보고서(Treasury Minute)의 발간을 통해 2개월 이내에 답변해야만 하는 의회차원의 대정부 권고안(Recommendations)이 담겨 있다(National Audit Office 2020b, pp.16-18; 국회예산정책처 2020, 90~91쪽; 김명수 외 2009, 301쪽). NAO는 2020년도 연차보고서에서 공공회계위원회가 공공 현안 해결을 위한 61차례의 증거조사 회의를 열었는데, 이 모든 현안들이 NAO가 제출한 증거들에 의해 알려진 것들이라고 설명하고 있다(National Audit Office 2020b, p.9).

영국의 자국 법률에 따른 재정준칙으로는⁵⁾ 1998년 재정법(Finance Act 1998)

3) NAO는 매년 약 60회의 성과감사(Value for Money Studies)를 수행하여 권고(Recommendations)를 담은 성과보고서를 공공회계위원회에 제출한다. 공공회계위원회는 이 보고서를 토대로 청문회를 개최하여 피감기관에 권고를 하고 피감기관은 이 권고에 답변을 한다. 어떤 경우에는 NAO가 제안했던 권고의 이행 정도를 확인하기 위한 후속 감사를 수행한다. 보다 자세한 내용은 다음 참조. <<https://www.nao.org.uk/about-us/our-work/value-for-money-programme/>, 접속: 2020. 12. 14.>

4) 이 밖에 NAO는 10명의 직원을 상설감사위원회들과 의회내 조직에 파견하였으며, 여러 상설감사위원회의 조사를 위한 회의에 증인으로서는 증거를 제출하였다고 밝히고 있다.

5) 영국은 EU 재정준칙으로 마스트리히트 조약(1993년 발효) 및 안정성장협약(Stability and Growth Pact, 1997년 발효)에 따라 일반정부 국가채무 한도를 GDP 대비 60%로 한정하고 재정적자를 GDP 대비 3% 이내로 설정하는 재정준칙을 도입하였으나, 2020년 1월 31일 EU에서 탈

을 통해 차입준칙인 황금률(Golden Rule)과 지속 가능한 투자준칙(Sustainable Investment Rule)으로 구성된 재정안정화준칙(Code for Fiscal Sustainability)을 도입하였다(국회예산정책처 2020, 95쪽; 한국조세재정연구원 2014, 17~19쪽).⁶⁾ 또한 2011년 예산책임 및 국가감사법을 제정하였으며 이 법 제1조제4항은 재무부로 하여금 재정준칙을 담은 예산책임헌장을 의회에 제출토록 하고, 제7항은 이 헌장이 하원의 결의안 의결로 효력을 발생한다고 규정한다. 2020년 기준 예산책임헌장의 재정준칙은 차입준칙(The Borrowing Rule)과 채무준칙(The Debt Rule)으로 구분되며, 차입준칙은 2020-2021회계연도 경기조정재정수지 공공부문 적자를 GDP의 2% 미만으로 유지하고, 채무준칙은 2020-2021회계연도 공공부분 채무의 GDP 대비 비율을 축소하는 내용을 담고 있다(국회예산정책처 2020, 94~95쪽).

영국의 입법례를 평가해 보면, Lienert and Jung(2004)은 영국 등 웨스터민스터형 의원내각제 국가의 감사원은 전적으로 의회에 의해 좌우되는 독립 기관으로 평가한다(p.106). 영국 의회는 예산을 삭감하는 권한만을 가지는 등 재정권한이 매우 약한 반면 영국에서 의회의 본질적 기능은 정부를 감독하는 것이라고 여겨지며 사후적인 감사 및 조사에 주안점이 맞추어져 있다(McKay & Johnson 2010, p.226; Kim 2012b, p.38; 김건오 2017, 46쪽). 이에 따라 영국 의회는 NAO를 의회 소속으로 하여 의회의 결산 심의와 감사가 충실하게 이루어질 수 있도록 지원하게 한 것이다. 그런데 Norton and Smith(2008)는 미국 정부책임처(GAO)와 영국 NAO를 비교한 후 결론으로 권한, 책무, 자아 인식에 있어 NAO가 훨씬 약하고 가변적이라고 평가한다(p.921; Kaiser 2008, p.22). 이렇게 영국의 감사원의 권한이 미국에 비해 약한 이유를 살펴보면, 공공회계위원회의 위원장을 야당이 맡는 것이 관례이고, 수상이 제출한 감사원장 임명제청안에 대해 공공회계위원회 위원장의 동의와 하원 승인을 받아 국왕이 임명하도록 하고 있으나, 공공회계위원회 위원 구성은 전체 하원 의석수와 비례하도록 되어 있어 여당 또는 연립여당이 다수를 차지하고 있다(허웅·최진혁 2015, 112쪽). 또한 의회와 행정부의 권력이 융합되어 있는 웨스터민스터형

퇴하였다(국회예산정책처 2020, 94쪽; 정성호 2020).

6) 황금률은 정부는 공공투자만을 위해 차입을 할 수 있으며 경상지출을 위한 차입은 허용되지 않는다는 것이고, 지속가능한 투자준칙은 GDP 대비 공공부채가 지속가능하고 안정적인 선에서 유지되어야 한다는 것이다(한국조세재정연구원 2014, 17~19쪽).

의원내각제에서 여당 또는 연립 여당이 의회와 행정부를 동시에 장악하고 있어 의회의 감사권과 NAO의 권한에는 미국에 비해 어느 정도의 한계가 있어 보인다.

2. 독일

독일의 감사원(Bundesrechnungshof)은 회계법원(Federal Court of Auditors 또는 Court of Accounts)으로 불리며, 독일 기본법 제114조에 따라 1950년에 설립되어 입법부, 사법부, 행정부의 일부가 아닌 독립된 지위를 가진 기본법상 최초의 독립된 외부감사기구이다(Bundesrechnungshof 2017, pp.8-11). Lienert and Jung(2004)은 독일 회계법원을 프랑스의 감사원과 같이 사법권을 행사하지 않아 사법 기능이 없는 독립적 법원의 유형으로 설명한다(p.81).⁷⁾ 기본법 제114조제2항이 감사원의 구성원이 사법적 독립성을 가진다고 규정함에 따라 감사위원(감사원장, 부원장, 국장, 과장)은 법관과 같은 독립성이 보장되고, 원장과 부원장 및 최소 1/3의 감사위원은 법관의 자격을 가져야 한다(Bundesrechnungshof 2017, pp.37-38; 김명수 외 2009, 350~351쪽).⁸⁾ 또한 감사원법 제5조에 따라 감사원 원장과 부원장은 연방정부의 제청으로 하원 및 상원에서 선출된 사람을 대통령이 임명한다. 한편 감사원을 독립기관으로 한 것은 회계검사 기능의 본질상 독립성이 요청되기 때문으로 삼권 분립이 아닌 사권 분립으로 이해되는 것은 아니다(송동수 2003, 330쪽; 차진아 2017, 122쪽).

기본법 제114조제2항은 감사원이 결산과 예산집행 및 경제운용의 효율성과 적법성을 검사하며, 연방정부 외에 하원 및 상원에 직접 매년 보고하여야 한다고 규정하고 있다. 1949년 기본법은 감사원이 감사결과를 행정부에만 보고하도록 규정하여 재정민주주의의 중요 요소인 행정부로부터 독립된 감사기관에 의한 감사 결과의 의회 보고 원칙이 정립되지 못했다고 평가할 수 있다(김건오 2006, 16쪽). 반면에 경제 불황에 따른 효율적 재정운용을 위하여 1969년 개정된 기본법은 감사원이 연방정부 외에 양원에도 감사결과를 직접 보고할 의무를 규정함으로써 감사원은 정부뿐만 아

7) 프랑스와 비교해 보면 모두 합의제 기관이나 구성원이 독일은 법관과 같은, 프랑스는 법관으로서의 독립성을 갖고 있다(차진아 2017, 120~121쪽).

8) 법관의 자격을 가지기 위해서는 국가자격시험을 합격하고 변호사로 복무하여야 한다(Bundesrechnungshof 2017, p.38).

나라 의회의 재정통제를 지원하는 기관이 되었다(김명수 외 2009, 349~351쪽; 김찬수·김민정 2015, 65~66쪽). 감사원(Bundesrechnungshof 2017)은 기본법의 감사원 조항을 구체화하여 규정하고 있는 연방예산법(Bundeshaushaltsordnung) 제97조에 따라 결산승인에 중요한 사항인 경우 감사 지적 사항과 권고안을 요약하여 연차보고서에 담아 양원과 연방정부에 제출해야 하며, 연차보고서는 의회에 의해 결산 심사를 위한 준비 자료로 활용됨과 동시에 지출 절감안, 수입 증대안과 연방정부의 효과성 증대 방안을 제시하고 있으며(p.16), 특히 하원에 조언을 제공하는 것이 감사원의 주요한 기능이라고 밝히고 있다(p.1). 의무적으로 제출하는 연차보고서 외에도 연방예산법 제99조에 따라 감사원은 양원과 연방정부에 중요사항에 대해 수시로 보고할 수 있는데,⁹⁾ 기본법 제114조제2항이 그 밖에 연방회계 감사원의 권한은 연방법률로 정한다고 규정하는데 따른 것이다(pp.17-22). 감사원은 정당 소속과 관계없이 의회와 의회 위원회에 의한 감사 요구는 가능한 범위 내에서 수용되어 지고 있다고 밝히고 있다(p.22). 김명수 외(2009)는 의회가 감사원에 특정 사항에 대한 감사 요구를 할 수 있는 법적 근거는 없으나, 감사원은 관례적으로 의회가 요구한 감사에 대하여 대부분 응하고 있다고 설명한다(350~352쪽).¹⁰⁾

기본법의 결산 관련 규정을 살펴보면, 기본법 제114조제1항에 따라 재무장관은 연방정부의 결산 책임의 면제를 위하여 하원 및 상원에 이전 회계연도의 모든 수입 및 지출과 자산 및 부채에 관한 결산을 제출하여야 하며, 동조제2항은 감사원은 결산 등을 검사하고 양원에 직접 보고하도록 규정하고 있다. 제출된 결산은 하원 예산위원회(Haushaltsausschuss)의 소위원회인 공공회계위원회(Ausschuss für öffentliche Finanzen)에서 감사원 연차보고서의 감사 결과 권고안과 함께 심사된다. 공공회계위원회는 감사원의 거의 모든 권고를 수용하여 이를 예산위원회에 보고하고, 예산위원회가 다시 본회의에 보고하면 하원은 권고안을 확정한다. 정부는 하원에서 결산승인과 함께 채택된 권고사항을 이행하여야 하며 감사원은 이행 여부를

9) 다만 제99조는 감사원이 양원에 보고하는 경우 연방정부에도 보고하도록 규정하고 있다.

10) 또한 감사원은 재무감사와 적법성 감사 및 성과감사 결과를 의회에 제출함으로써 예결산 심의 과정에서 조연자의 역할을 수행한다(Bundesrechnungshof 2017, p.23; 김형섭 2016, 156쪽). 적법성 감사(Compliance Audits)에서는 법규 등이 준수되었는가를 감사하고, 성과감사(Performance Audits)는 경제성, 효율성, 효과성의 기준을 검토하며 돈이 가치있게 쓰였는가(Value for Money)를 확인하기 위해 수행된다(Bundesrechnungshof 2017, p.23).

감시한다. 상원은 하원과 별도로 재무위원회(Finanzausschuss)를 거쳐 결산을 승인한다(Bundesrechnungshof 2017, pp.13-17; 김명수 외 2009, 363~364쪽; 이명헌 2011, 93~96쪽; 국회예산정책처 2020, 127쪽). 감사원의 감사결과를 담은 연차보고서는 2006년 이후 가을 보고서와 봄 보고서로 구성된다. 가을 보고서는 감사원의 권고 중 정부가 수용하지 않은 사항과 추가적 재정수입 및 불필요한 지출 감축 방안을 담은 권고 등을 포함하고 있으며, 봄 보고서는 가을 보고서 이후 추가적인 감사 지적사항과 권고안을 포함하고 있다(Bundesrechnungshof 2017, pp.16-22).

독일은 프랑스와 함께 EU의 핵심 회원국으로 EU의 재정준칙 제정을 주도해 왔다. 이 재정준칙은 마스트리히트 조약(1993년 발효)에서 시작되었고, 안정성장협약(Stability and Growth Pact, 1997년 발효)은 회원국의 국가채무 한도를 GDP 대비 60%로 한정하고 재정적자를 GDP 대비 3% 이내로 설정하는 기준을 도입하였다. 이를 위반시 초과적자 시정절차(Excessive Deficit Procedure)를 진행하고 필요시 제재를 부과한다. 또한 신재정 협약(New Fiscal Compact, 2013년 발효)은 구조적 재정적자가 GDP의 0.5%를 초과할 수 없도록 하는 등의 균형재정준칙을 회원국의 국내법에 규정하도록 하고 유럽재판소의 판단에 따라 GDP 대비 0.1%의 제재금을 부과할 수 있게 한다(국회예산정책처 2020, 140~141쪽; 정성호 2020).¹¹⁾

독일은 자국 기본법에 따른 재정준칙으로 재정건전성을 제고하기 위해 2009년 기본법 개정을 통해 국가채무 제한제도를 도입하였다. 기본법 제109조제3항 및 제115조제2항은 신규차입 없는 재정균형의 원칙을 규정하고,¹²⁾ 차입수입이 명목 GDP의 0.35%를 초과하지 않을 때 이 원칙에 부합하는 것으로 봄으로써 구조적 재정적자를 명목 GDP 대비 0.35% 이내로 제한한다. 또한 사후적 통제로 기본법

11) 균형재정은 GDP 대비 3% 이내 적자를 지칭하지만, 구조적 재정수지의 경우 국가채무가 GDP 대비 60%보다 낮을 경우 GDP의 1% 이내의 적자, 60%보다 높을 경우 0.5% 이내의 적자를 의미하며, 조약의 이행과 관련하여 가입국들이 불이행할 경우 유럽사법재판소가 수차례 개선 통보를 한 후 종국적으로 GDP의 0.1%에 해당하는 벌금을 부과하도록 규정하고 있다. 또한 회원국은 과거 3년간 평균 국가채무가 GDP 대비 60%를 초과하였다면 향후 3년간 60% 초과분 중 최소 1/20 이상을 감축해야 한다고 규정하고 있다(정성호 2020, 11쪽).

12) 기본법 제109조제3항은 연방과 주(州)의 예산은 원칙적으로 차입수입 없이 균형을 이루어야 한다고 규정하고, 제115조제2항은 수입과 지출은 원칙적으로 차입수입 없이 균형을 이루어야 한다고 규정한다.

제115조제2항은 사전적 한도를 초과하는 차입을 통제하기 위한 통제계정을 두고 계정의 차입이 명목 GDP의 1.5%를 초과하면 경기상황을 고려하며 감축되도록 규정하되, 예외규정을 두어 국가의 통제를 벗어나면서 국가의 재정적 기반을 현저히 잠식하는 자연재해 또는 비정상적인 긴급상황 등에는 하원 다수결에 따라 위 한도들을 초과할 수 있도록 한다(국회예산정책처 2020, 129~131쪽).

독립기관형 감사원의 전형인 독일의 입법례를 평가해 보면, 의회가 감사원에 특정 감사를 요구할 수 있는 법적 근거가 없음에도 불구하고 의회에 의한 감사 요구가 가능한 범위 내에서 수용되고, 감사원 스스로 하원에 조언을 제공하는 것이 감사원의 주요한 기능이라고 밝히는 데에는 독일 의회가 예산 증액권을 갖고 있는 등 재정 권한이 주요 5개국 가운데 미국 다음으로 강하다는 점도 작용한다고 보인다. 아울러 협의제(Consensual) 민주주의의 전형으로 독일식 연동형 비례대표제와 다당제의 정당체계에 따른 연립정부 구성을 통한 통치가 이루어짐과 함께 기본법이 권력균형에 초점을 맞추고 있다는 점이 대륙형 의원내각제의 독일 의회가 강력한 결산 심의 및 감사권을 갖게 하고, 의회와 행정부를 동시에 지원하는 감사원이 의회 지원 기능을 주요한 기능이라고 인식하게 만드는 것으로 보인다(Polsby 1975, p.293; Shaw 1979, p.401; Kim 2012b, pp.44-45; 김건오 2017, 48~49쪽).¹³⁾ 다만 독일 감사원이 미국 정부책임처(GAO)에 비해 권한이 약하다고 보는 이유는 GAO는 주요 5개국 중 최고의 재정권한을 갖는 미국 의회 소속으로 의회와 행정부를 동시에 지원하는 독립기관인 독일 감사원에 비해 의회로부터 더 강한 지지를 받기 때문이다.¹⁴⁾

13) 결산 및 감사 결과 시정권고안에 대한 심사를 담당하는 하원 예산위원회의 위원장을 관례적으로 제1야당 출신이 맡아 왔다는 점도 이러한 평가와 궤를 같이 한다(김건오 2017, 49쪽).

14) 또한 Lienert and Jung(2004)이 독일 감사원을 사법 기능이 없으면서 행정부를 부분적으로 보조하는 독립적 '법원'으로 분류하는 데에서 볼 수 있듯이(pp.80-82), 감사원의 법원적 성격과 감사원장, 부원장 및 최소 1/3의 감사위원은 법관의 자격을 가져야 하는 인적 특성으로 인해 감사원의 성과감사 대비 적법성 및 재무검사의 비중이 미국보다 높을 수 있어 세계적으로 감사원의 업무 중점이 적법성 감사에서 성과감사로 이동하는 추세에 비추어 한계로 작용할 수 있어 보인다.

3. 일본

일본의 회계감사원은 입법·행정·사법부 어디에도 속하지 않는 독립기관형 감사원으로 분류된다(감사연구원 2013, 18쪽). 다만 Lienert and Jung(2004)은 일본의 회계감사원을 행정부에 속하는 독립된 기관으로 보면서, 회계감사원이 행정부의 통제 하에 있으나, 내각으로부터 독립하면서 정부 부처의 일부가 아니라고 설명한다(p.81). 회계감사원은 스스로를 내각으로부터 독립적이고 국회나 사법부에 속하지 않는 헌법기관이라고 밝히면서(Board of Audit 2020, p.1), 회계감사원 홈페이지에 게시된 일본 정부 조직도에서 회계감사원을 입법·행정·사법부에 속하지 않으나 행정부 아래 내각과 같은 수준이면서 국회보다 내각에 가깝게 위치시키고 있다.¹⁵⁾ 이와 같이 회계감사원을 국회 보다는 행정부에 가까운 조직이라고 생각하는 회계감사원의 자아 인식은 행정부에 속하는 독립기관으로 보는 의견의 설득력을 높여주는 요인으로 보인다. 일본 헌법 제90조제1항은 국가의 수입·지출의 결산은 매년 회계감사원이 이를 모두 검사하고, 내각은 다음 연도에 그 검사보고와 함께 이를 국회에 제출해야 한다고 규정하고 있으며, 제2항으로 회계감사원의 조직과 권한은 법률로 정한다고 규정하고 있다. 이에 따라 1947년 헌법 시행에 따라 회계감사원법이 제정되었고, 이 법 제1조는 회계감사원은 내각으로부터 독립된 지위를 가진다고 규정하고 있다. 회계감사원법에 따르면 회계감사원은 3인의 감사관회의와 사무총국으로 구성되고 감사관은 양원의 동의를 거쳐 내각이 임명하며, 원장은 감사관 중 호선한 자를 내각이 임명한다(김명수 외 2009, 75~78쪽). 회계감사원(Board of Audit 2020)은 1947년 헌법과 1889년 메이지 헌법과의 차이로 국회와의 관계가 강화되었고, 감사의 범위가 넓어졌으며, 회계감사원의 감사가 행정에 즉각적으로 반영될 수 있도록 하는 수단들이 만들어졌다고 설명한다(p.1).

회계감사원의 의회 지원에 관해 회계감사원법은 의무규정이 아닌 임의규정을 두어 1997년 이후로 동법 제30조의3은 회계감사원이 국회법에 따라 국회로부터 요구를 받으면 요구된 특정 사안에 대한 감사를 실시하고 그 결과를 보고할 수 있다고 규정하고 있다. 또한 2005년 동법 개정으로 제30조의2는 회계감사원이 의견을 내

15) 자세한 조직도 내용은 다음 참조. <<https://www.jbaudit.go.jp/english/jbaudit/status.html>, 접속: 2020. 12. 20.>

었거나, 피감기관에 조치를 요구하였거나, 특별히 보고할 필요가 있다고 보았을 때는 국회와 내각에 보고를 할 수 있다고 규정하고 있다(Board of Audit 2020, p.16). 회계감사원(Board of Audit 2020)은 매년 감사 계획을 세움에 있어 국회의 심사를 고려해 감사 주제를 선정한다고 밝히고 있다(p.17).¹⁶⁾ 아울러 1997년 동법이 개정되어 제20조제3항이 정확성, 합구성, 경제성, 효율성, 효과성 등의 관점에서 검사를 한다고 규정함에 따라 종래 합구성 관점 위주에서 경제성, 효율성, 효과성 관점을 보다 중시하는 검사를 실시하고 있다(Board of Audit 2020, p.14; 김명수 외 2009, 86쪽).

헌법은 제90조에서 내각이 회계감사원의 결산 검사 보고와 함께 결산을 국회에 제출하여야 한다고만 규정할 뿐 결산 심의 절차에 관해서는 규정하고 있지 않다. 헌법 제90조를 구체화한 재정부 제40조에 따라 회계감사원이 그 해에 이루어진 모든 감사의 결과를 보여주는 검사보고서를 검사된 국가 지출과 수입의 결산과 함께 내각에 보내고, 내각은 이를 다음 연도의 국회의 정기회(매년 1월 중에 개회)에 제출한다(허웅·최진혁 2015, 57쪽). 국회에서의 결산 심사 절차를 살펴보면, 내각은 결산을 중의원과 참의원에 동시에 제출하고, 중의원은 결산행정감시위원회에서, 참의원은 결산위원회에서 결산을 심사한다.¹⁷⁾ 결산 심사가 종료되면 중의원은 위법 또는 부당하다고 인정되는 사항에 대해서는 그러한 취지로, 그 이외에는 이의가 없다는 취지로 의결을 하고, 참의원은 결산에 대한 승인 여부와 특정한 사항에 대하여는 경고하는 취지로 의결을 한다(Board of Audit 2020, p.28; 허웅·최진혁 2015, 127쪽). 회계감사원(Board of Audit 2020)은 소속 고위공무원들이 위 결산 위원회들에 항상 출석하며, 예산위원회 및 다른 위원회의 요구가 있으면 출석하여 회계감사보고서의 내용을 설명하고 의견을 제시하고 있으며, 회계감사보고서가 국회 결산 심사에 필수적인 자료라고 설명하고 있다(p.28).

일본은 재정준칙으로 2010년에 법률이 아닌 내각 결정으로 재정관리전략을 채택

16) 또한 회계감사원은 2020년도 감사 기본 정책에서 국회와의 협력과 관련하여 회계감사원은 국회로부터의 감사요구에 따라 감사를 수행함에 있어 국회가 요구한 의도에 최대한 집중함으로써 국회의 심사 및 조사를 지원하기 위한 모든 노력을 기울이며, 국회의 충실한 결산 심사를 지원하기 위하여 적극적으로 국회에 보고서를 제출하기 위해 노력한다고 밝히고 있다(Board of Audit 2020, p.18).

17) 결산행정감시위원회와 결산위원회 모두 국회법 제41조에 따른 상임위원회이다.

하여 PAYGO 준칙¹⁸⁾과 지출한도를 포함한 중기재정계획을 도입하였다. 다만 이 PAYGO 준칙은 일반적으로 절차적 규칙으로만 고려되어지기 때문에 재정준칙으로 포함하기 어려운 측면이 있다(백운기 2015, 39쪽; Lledó et al. 2017, p.43). 일본 정부는 의장을 총리로 하는 경제재정자문회의를 경제·재정정책의 추진 주체로 활용하고 있는데, 경제재정자문회의는 중장기 재정건전화 목표로 2018년까지 기초재정수지 적자규모를 GDP 대비 1%로 하향하고, 2020년까지 기초재정수지 균형을 달성하는 것을 제시했었다(국회예산정책처 2020, 215쪽).

일본의 입법례를 평가해 보면, 회계감사원을 독립기관형 감사원으로 보는 의견(감사연구원 2013)과 달리 회계감사원을 행정부에 속하는 독립된 기관으로 보면서, 회계감사원이 행정부의 통제 하에 있다고 보는 견해(Lienert and Jung 2004)가 존재하는 것은 1946년 공포 일본국헌법에 따라 내각이 의회를 자유롭게 해산할 수 있는 내각우위형 의원내각제의 채택과 사실상 자민당 일당지배체제가 결합하여 야당의 행정부 통제 기능이 약하고, 국회에서 예산안이 1956년 이래 수정된 일이 없었다는 설명(유훈 외 2012, 171쪽)이 있을 정도로 국회의 재정권한이 약하다는 점과 관련이 있는 것으로 보인다(김진오 2017, 50쪽). 한편 국회법에서 중의원과 참의원에 예산위원회 외에 결산 심사를 전담하는 상임위원회인 결산행정감시위원회와 결산위원회를 각각 규정하고 있는 것은 결산 심사의 전문화 측면에서 바람직한 입법례로 보인다.

18) PAYGO 준칙에 대해서는 제3장 미국의 입법례에서 자세히 설명한다.

Ⅲ. 대통령제 국가의 입법제 분석 및 평가

이 장에서는 우리나라와 같은 대통령제 국가의 전형적 입법체인 미국의 입법제를 분석함으로써 우리나라의 결산 심의 및 감사권 관련 헌법 개정에 갖는 시사점을 살펴보고자 한다.

미국 정부책임처(Government Accountability Office, GAO)는 영국과 함께 의회 소속 감사원의 대표적 예이다. 1차 세계대전 후 국가채무 급증을 우려한 의회는 정부지출에 대한 보다 좋은 정보와 강한 통제를 추구하며 1921년 예산회계법(Budget and Accounting Act of 1921) 제301조로 2004년 정부책임처로 기관명이 변경된 회계검사원(General Accounting Office, GAO)을 정부 지출 조사를 위한 독립기구로 설립하였고,¹⁹⁾ GAO는 행정부로부터 독립하며 회계검사원장의 지시와 통제를 받는다고 규정되어 있다.²⁰⁾ 정부책임처장(Comptroller General)은 특별 양원 위원회의 추천을 받아 대통령에 의해 상원 동의를 거쳐 임명된다(Kaiser 2008, pp.237-238). GAO는 처장의 권한으로 조사를 수행하기도 하나, 대부분의 GAO 업무는 의회, 위원회, 소위원회, 의원의 요구에 따라 이루어진다(Kaiser 2008, p.26; Government Accountability Office 2019).²¹⁾

GAO는 의회를 지원할 법적 의무가 있으며, 예산회계법 제312조는 정부책임처장은 하원 또는 세입, 세출승인 및 지출 소관 위원회의 요구에 따라 조사하고 보고하며,

19) 1921년 예산회계법은 입법부와 행정부 간에 거래(Trade-offs)를 포함하고 있으며, 대통령에게 예산안을 편성하여 의회에 제출할 수 있도록 권한을 부여하고, 이를 지원하기 위해 관리예산처(The Office of Management and Budget, OMB)의 전신인 예산국(The Bureau of the Budget)을 재무부에 두는 대신 회계감사원을 의회 내에 설립하고 재무부로부터 회계검사 책무(Comptroller and Auditor Duties)를 회계감사원으로 이전시킨다(Kaiser 2008, p.4; 김진오 2017, 50쪽).

20) 미국 연방법전(U.S.C.) 제31편 제702조는 GAO는 행정부로부터 독립한 미국 정부 기관이라고 규정하고 있어 GAO가 의회 소속 기관이라는 명문상 법률 규정은 없으나, 1986년 대법원에서 감사원은 입법부의 한 기관이라고 판결하였고, 감사원 예산이 입법부 예산에 포함되어 있으며, GAO는 스스로의 임무를 소개하며 “GAO는 연방정부의 입법부 내에 있는 독립기관이다”라고 밝히고 있다(Government Accountability Office 2019; 감사연구원 2013, 19쪽). 또한 GAO는 홈페이지에서 의회는 1921년 예산회계법을 통해 의회 소속으로 GAO를 설립했다고 밝히고 있다. 보다 자세한 설명은 다음 참고. <<https://www.gao.gov/dsp/3mission.html>, 접속: 2020. 12. 2.>

21) GAO의 경우 의회 요청 감사 비중이 2012년 기준으로 95%에 달한다고 한다(김난영 2013, 3쪽).

조력할 의무가 있다고 규정하고 있다(감사연구원 2013, 105~108쪽). Havens(1992)에 따르면 GAO의 초기 정착기(1921~1949년)에는 준법감사 및 재무감사 등의 감사 활동에 초점이 두어졌으나, GAO의 전환기(1966~1981년) 동안 사업평가(Program Evaluation)와 정책분석에 초점을 두는 성과감사(Performance Audits)를 도입하여 사업평가가 GAO의 보편적인 활동으로 자리 잡게 되었고(pp.205-259), 감사연구원(2013)은 미국에서 성과감사의 비중이 80%라고 밝힌 바 있다(31쪽). 1970년 의회재조직법(Legislative Reorganization Act of 1970)에 따라 감사원이 연방사업에 대하여 비용편익분석을 할 수 있는 권한을 갖게 되었고, 의회는 위원회들에 대한 GAO의 조력을 확대하였으며, 1974년 의회예산 및 배정유보통제법(The Congressional Budget and Impoundment Control Act of 1974)은 GAO로 하여금 위원회의 사업평가를 지원하도록 하였다(Oleszek et al. 2016, pp.379-380). 2004년 인적 자원 개혁법(Human Capital Reform Act of 2004)에 따라 의회의 감시인(Watchdog)이자 조사부서(Investigative Arm)로 불리는 GAO는 행정부의 사업에 대한 평가 등을 포함하는 기관의 새로운 책무를 반영하기 위해 정부책임처(Government Accountability Office)로 기관명이 변경된다(Kaiser 2008).²²⁾ Oleszek et al.(2016)은 GAO의 분석은 의회 청문회나 비용절감을 가져오는 행정의 변화를 이끌어낸다면, Bernie Sanders 상원의원이 GAO에 요청했던 보고서를 인용하면서 해군이 불필요한 부품에 많은 예산을 사용하고 있는 문제를 지적한 것이 그 사례라고 한다(p.394).

의회의 결산심의권을 포함하는 감사권에 관한 헌법적 근거는 미국 헌법 제2조제3항을 포함하는 헌법 그 자체라고 할 수 있다. 미국 학자들은 미국 헌법 제2조제3항에서 ‘대통령은 법률이 충실하게 집행되도록 유의한다’라고 규정하고 있는 데에서 볼 수 있듯이,²³⁾ 헌법의 초안자들은 의회의 감사권이 헌법에 특별히 명시적으로 언급할 필요 없이 당연히 인정되는 의회의 근본적인 권한이라고 믿었다고 설명한다.

22) 이 밖에 성과감사 관련 법률을 살펴보면, 정부업무성과결과법(The Government Performance and Results Act of 1993, GPRA)과 GPRA 선진화법(The GPRA Modernization Act of 2010)은 의회의 정부 업무 성과평가를 지원하는 내용이다(Oleszek et al. 2016, pp379-380).

23) 제2조제3항의 원문은 다음과 같다. The President shall take care that the laws be faithfully executed.

미국에서 예산법률주의에 따라 재정권을 포함하는 입법권은 법이 충실하게 집행되는가의 감독권을 함의한다는 것이며, 의회의 입법권, 재정권 및 행정부 활동에 대한 조사권 등이 헌법에 기초한 명시적이고 암묵적인 감사 권한 속에 포함된다고 본다(Oleszek et al. 2016, pp.377-378). 정부의 의회에 대한 결산 제출 의무를 규정한 1994년 정부관리개혁법(Government Management Reform Act of 1994) 제 405조는 재무부가 다음 회계연도 3월 31일까지 관리예산처(OMB)와 협의하여 대통령 및 의회에 GAO가 감사한 재정보고서(Financial Statement)를 제출해야 한다고 규정하고 있다(허웅·최진혁 2015, 38~39쪽; 국회예산정책처 2020, 51쪽). 제출된 결산의 의회 심의 절차에 관하여 많은 문헌자료에서 미국은 다른 나라와 같은 의회의 결산 심의가 없고, GAO에 의한 재무감사 및 성과감사 보고서와 재무부가 제출하는 재정보고서에 대해 의회가 검토한다고 설명한다(허웅·최진혁 2015, 104쪽; 국회예산정책처 2020, 51쪽). 하연섭(2014)이 미국 의회의 경우 결산은 그리 심각하게 취급하지 않고 의회의 결산승인 없이 결산보고만 하도록 되어 있다고 설명하는 것이 한 예이다(202쪽). 그러나 위원회 중심주의를 취하는 미국 의회에서 다른 주요 선진국과 같이 일회적인 본회의에서의 결산승인 절차는 없으나, 결산 심사 자체가 없는 것은 아니며, 의회는 GAO의 지원을 받는 위원회 조사청문회 등을 통한 연중 상시 결산심사제도를 갖고 있다고 보는 것이 타당해 보인다. 결산 심사 결과 시정 필요사항에 대해서는 제출승인법안의 심의를 통한 해당 부처의 예산 삭감, 장관의 탄핵 또는 장관을 규탄하는 결의안을 통과시키는 방법 등을 통해 시정을 요구하고 그 이행 결과를 보고 받는다(Oleszek et al. 2016, pp.384-402). 그 예로 Coburn 상원의원의 제안으로 미국 의회는 GAO가 정부 내 중복사업을 줄여나가고 세금을 절약하는 것을 내용으로 하는 소위 ‘중복 보고서(Duplication Report)’를 매년 발간할 것을 법적으로 의무화하는 법률을 통과시켰고, 2011년 이후 매년 보고서가 발간되고 있다. 상원의 결산위원회라 할 수 있는 국토안보 및 정부업무위원회(Committee on Homeland Security and Government Affairs)는 GAO의 ‘중복 보고서’를 주제로 정부책임처장을 증인으로 출석시켜 청문회를 개최하였다.²⁴⁾

24) 2015년에 개최된 이 청문회의 주제는 “Reducing Unnecessary Duplication in Federal Programs: Billions More Could Be Saved” 이었고, 자세한 내용은 다음 동위원회 보도자료를 참고. <<https://www.hsgac.senate.gov/media/minority-media/hearing-statement-reducing-un->

GAO는 2020년 중복보고서에서 10년간의 중복보고서를 통해 정부가 약 4,290억 달러를 절약할 수 있도록 도왔고(Government Accountability Office 2020a), 2018회계연도에 약 700편의 보고서를 발간했으며, 제안들 중 이행된 비율이 76% 이었고, 의회 위원회 및 소위원회에서 98번의 증언을 하였다고 밝히고 있다(Government Accountability Office 2019). GAO가 오로지 의회만을 위해 감사를 실시한다는 점을 고려할 때(Lienert and Jung 2004, p.106), GAO의 의회 제출 보고서를 통한 제안들 중 이행된 비율이 이렇게 높은 것은 위원회 청문회 등을 통한 결산 심사에 따른 행정부에 대한 시정조치 요구가 반영된 결과로 보인다. 허웅·최진혁(2015)은 미국 의회가 결산 보고서에 관해 논의하기 위해 청문회를 개최할 수 있으며, 보고서에 대해 질의할 수 있다고 설명한다(104~109쪽).

소관 부처에 대한 감사를 수행하는 다른 상임위원회들과 달리²⁵⁾ 범정부적인 사항에 대한 조사적 감사(Investigative Oversight)를 수행하는 하원의 감사 및 정부개혁위원회(Oversight and Government Reform Committee²⁶⁾)와 상원의 국토안보 및 정부업무위원회²⁷⁾는 정부 전체에 걸쳐 비효율, 낭비 및 부패를 조사하는 기능을 수행한다(Oleszek et al. 2016, pp.379-380). 이 위원회들은 제2장제1절에서 살펴본 영국 하원의 공공회계위원회와 같이 양원의 결산위원회의 역할을 하는 것으로 보인다. 또한 양원 의사규칙을 통해 하원은 위원회에 감사소위원회(Oversight Subcommittees)를 두게 하였고, 하원과 상원은 위원회 심사보고서에 각각 중복사업이 있는지와 법제정에 따라 늘어나는 행정업무(Paperwork)를 평가할 수 있는 규제영향보고(Regulatory Impact Statement)를 포함하도록 하고 있다(Oleszek et al. 2016, pp.378-383). 미국 의회의 가장 전통적인 감독기능 수행 수단은 위원회

necessary-duplication-in-federal-programs-billions-more-could-be-saved, 접속: 2020. 12. 11.》

25) 의회의 감사권을 공식화한 법률은 1946 의회재조직화법(The Legislative Reorganization Act of 1946)이며, 이 법은 위원회들이 행정부 기관들에 대한 상시적인 감독을 수행할 것을 요구했다(Oleszek et al. 2016, pp.378-379).

26) 위원회 홈페이지에서 위원회 스스로를 하원의 주요한 조사 위원회이고, 고유 소관뿐만 아니라 다른 상임위원회의들의 소관에 속하는 어떠한 사항까지도 조사할 권한을 가진다고 밝히고 있다. 보다 자세한 설명은 다음 참고. <<https://oversight.house.gov/about>, 접속: 2020. 12. 3.》

27) 위원회 홈페이지에서 위원회 스스로를 상원 최고의 감사 위원회이고, 이전에 정부업무위원회로 알려졌으나, 2003년에 국토안보부의 감사업무를 맡게 되었다고 밝히고 있다. 보다 자세한 설명은 다음 참고. <<https://www.hsgac.senate.gov/about>, 접속: 2020. 12. 3.》

의 청문회와 조사(Investigations)이다. 미국 양원의 위원회들은 다양한 방식의 조사를 연중 상시 수행하고 있는데 이 조사의 대부분은 예산 집행과 관련되어 있는 것이다. 조사 청문회(Investigative Hearings)를 실시함에 있어 양원의 의사규칙은 위원회로 하여금 증인의 증언을 강제할 수 있는 소환장(Subpoena)을 발부하거나 자료제출을 강제할 수 있는 권한을 부여하였다. 소환장에 따르지 않는 사람은 의회모욕죄(Contempt)로 소환될 수 있으며 형사벌 또는 민사상 벌칙금(Civil Penalty)에 처해질 수 있고, 위증시 위증죄로 고발될 수 있다(Oleszek et al. 2016, pp.385-387).

헌법정신으로 재정권(Power of the Purse)은 의회에 속한다고 이해되며, 이 재정권의 한 부분으로 미국 헌법 제1조제8항은 의회가 합중국의 신용으로 금전을 차입할 권한을 갖는다고 규정함으로써 의회에 연방부채에 대한 통제권한을 주고 있다. 다만 헌법에 재정준칙에 관한 규정은 없다. 부채한도(Debt Limit)를 정하는 입법은 하원 세입(Ways and Means)위원회와 상원 재정(Finance)위원회의 권한이며, 최근에는 2018년 초당적 예산법(Bipartisan Budget Act of 2018) 및 2019년 동법을 통해 부채한도를 늘리고 부채한도 적용을 유예한 바 있다(Congressional Research Service 2019; 국회예산정책처 2020, 45~46쪽). 재정준칙에 관해 현재 시행되고 있는 최근의 법률을 보면, 재정준칙의 강제이행 수단으로서 강제삭감(Sequestration)²⁸⁾ 절차를 담고 있는 2010년 PAYGO 법(The Statutory Pay-As-You-Go Act of 2010)과 2011년 예산통제법(Budget Control Act of 2011)이 있다(Keith 2010; Heniff, Rybicki and Mahan 2011). 2010년 PAYGO 법은 의무지출과 세입법률에 대하여 PAYGO원칙²⁹⁾을 적용하여 일년 의회 회기 동안 관리예산처(OMB)는 입법이 이루어지면 각각 5년 및 10년의 기간에 걸쳐 PAYGO 요구의 위반이 있는지를 판단하여 위반이 있다면 대통령은 순적자증가를 상쇄하기 위하여

28) 강제삭감(Sequestration) 절차는 사회보장 및 의료부조 등의 프로그램들이 강제삭감 절차에서 제외될 뿐만 아니라 의료보험 및 다른 보건 프로그램들은 강제삭감에 따른 지출 감축 상한이 2%로 정해져 있기 때문에 이 같은 일부만 제외하고 정부예산을 일정 비율대로 삭감하는 조치로, 재량지출 한도를 넘어서거나 PAYGO 요구에 따른 삭감이다(Lledó et al. 2017, p.76; 김진오 2012; 국회예산정책처 2020, 53~54쪽).

29) 의무지출 증가 또는 세입 감소를 내용으로 새로운 입법을 할 때는 반드시 이에 대응되는 세입증가나 다른 의무지출 감소 등 재원 조달 방안이 동시에 입법되도록 의무화함으로써 재정수지에 미치는 영향이 상쇄되도록 하는 준칙을 말한다.

강제삭감 명령을 발동한다고 규정한다. 다만 의회는 이 강제삭감을 수정할 수 있는 권한을 갖는다. 2011년 예산통제법은 재량지출에 대한 한도(Limits on Discretionary Spending)를 설정하는데, 2012회계연도부터 2021회계연도까지 국방 또는 비국방이라는 범주로 나누어 한도가 설정되고, 이 한도의 위반이 일어나면 대통령은 그 범주의 한도에 맞추어 강제삭감 명령을 내려야 한다(Kim 2012a, pp.17-18; 김건오 2012). 2011년 예산통제법에 따라 증기 종합 적자 감축안을 채택하는데에 실패함에 따라 재량지출 및 의무지출에 대한 강제삭감이 2013년부터 이루어졌으며 매년 의회에서 여야간 합의에 의해 의무지출 및 재량지출의 강제삭감 내용이 변동되어져 왔다(Iledō et al. 2017, p.76; Saturno 2020, p.6; 국회예산정책처 2020, 52~54쪽). 이 밖에도 상하원은 예산결의안에서 설정된 총지출한도, 위원회 할당액 등을 위반하는 경우 그 이행 강제수단으로 의사진행상의 이의제기(Points of Order)³⁰⁾를 사용한다. 의회예산법은 양원의 예산위원회가 의회예산처(CBO)의 보고서를 첨부한 입법의 재정영향점검(Scorekeeping) 보고서를 내도록 하고 있는데, 이 보고서는 예산결의안 등의 위반을 이유로 하는 의사진행상의 이의제기에 활용된다(Schick 2007; Saturno 2020, p.5; 김건오 2007, 67쪽).

한편 이 같이 미국이 운용하고 있는 재정준칙을 통해 연방부채와 재정적자에 대한 통제가 제대로 이루어지고 있는가에 대한 결산 심사 및 감사는 2020년에 발간된 GAO의 국가 재정 건전성에 관한 보고서(Government Accountability Office 2020b)에서 볼 수 있듯이 GAO, 의회예산처(CBO) 등 의회지원기구의 지원을 받아 위원회 조사청문회 등을 통해 이루어진다.

미국의 입법례를 평가해 보면, Lienert and Jung(2004)은 GAO를 전적으로 의회에 의해 좌우되는 독립기관으로 본다(p.106). 미국 의회는 세계적으로 예를 찾아보기 힘든 강한 예산권한을 가지며(김건오 2017, 50~51쪽),³¹⁾ 상응하는 결산 심의

30) 의사진행상의 이의제기는 본회의에서 의원이 본회의가 의사진행에 관한 규칙을 위반하고 있다고 이의를 제기하는 것으로, 이 경우 의장은 의사진행을 중지하고 이의제기가 이유가 있을 경우 이를 받아들인데, 하원은 일반적으로 과반수의 찬성으로 특별규칙을 통과시킴으로써 이의제기에 따른 의사진행 중지에서 벗어날 수 있으나, 상원은 대부분의 경우 3/5 이상의 찬성으로 그렇게 할 수 있다(Schick 2007; Saturno 2020, p.6; 김건오 2007, 67쪽).

31) 의회는 대통령에게 예산안을 제출하게 하고 있으나 이는 권고안에 불과하고, 의회는 독자적인 예산법안의 편성 및 제안권과 심의 및 확정권을 가지며 오로지 대통령의 거부권에 의한 제약을

및 감사권에 있어서도 마찬가지이다. 미국 의회를 지원하는 GAO의 권한도 마찬가지이며 Kaiser(2008)는 미국이 아마도 피감기관으로부터의 독립성, 권한, 소관, 기능, 자원에 있어 세계 각국의 감사원 중에서 최고의 순위를 기록한다고 설명한다 (p.26).

IV. 이원정부제 국가의 입법례 분석 및 평가

대표적인 이원정부제 국가인 프랑스의 입법례 분석과 평가는 우리나라가 개헌을 통해 채택하려고 하는 정부형태 중에서 대통령제 다음으로 이원정부제가 선호되고 있고, 프랑스 헌법에서 감사원이 의회의 재정통제를 지원한다고 명문화하고 있다는 점에서 의의가 있다.

프랑스의 감사원은 회계법원(Cour des Comptes)이란 명칭에서 알 수 있듯이 독립기관형 감사원으로 분류됨과 동시에 행정법원의 일종인 회계법원으로 분류된다. 공공회계에 대한 재판관할권을 가진 회계법원으로서 사법권을 가지고 사법기능을 수행하며, 행정부를 감사하고 조언하며, 최고감사기구(Supreme Audit Institution)로서 보고서를 통해 의회를 지원한다(Lienert and Jung 2004, p.81; Cour des Comptes 2020a; 김명수 외 2009, 369쪽). 감사원은 스스로의 독립성이 법원으로서의 지위에 기반하며, 신분 보장을 받는 상임 법관들(Magistrates)인 감사관들의 독립성에서 기인한다고 설명한다(Cour des Comptes 2020a). 감사원장, 감사를 전담하는 각 부(Chamber)의 부장, 수석감사관 그리고 법정의 검사와 같은 역할을 수행하며 감사원 내 유일한 행정부의 대표자인 총검찰관은 국무회의를 통해 대통령이 임명한다(김명수 외 2009, 374쪽).

감사원의 의회 지원 의무에 관한 근거 규정은 2008년 헌법개정을 통해 헌법 제47조의2제1항에 규정되었고, 감사원이 정부 활동의 통제에 있어 의회를 지원하며, 예산법의 집행과 사회보장재정법 적용의 통제와 공공정책의 평가에 있어 의회와 정부를 지원한다고 규정한다. 이 헌법 개정은 의회의 정부 정책에 대한 통제 기능과 평가 임무를 강화하기 위한 것이며, 2001년 재정조직법(Loi Organique relative aux Lois de Finances)³²⁾ 제58조에서 규정하고 있는 의회에 의한 재정통제의 시도를 더욱 강화한 것이다. 동법제58조는 감사원이 재정법 집행 통제와 공공정책 평가³³⁾에 관한 양원의 재정위원회의 위원장과 총괄보고위원(Rapporteur General)

32) 재정조직법의 성격을 보면, 프랑스에서 조직법은 헌법과 일반 법률의 중간에 위치하는 규범력을 가진다고 보며, 여러 조직법 중에서 재정에 관한 사항의 경우 재정조직법이 다른 조직법보다 상위에 놓인다고 본다(김지영 2012, 6쪽).

33) 감사원은 회계검사와 성과감사를 책무로 하며, 이 중 일정 분야를 성과감사사항으로 하여 그 감

의 지원 요구에 응할 의무, 위원회 소관 기관의 재정 관리에 대하여 양원의 재정위원회가 요구하는 경우 조사를 실시하고, 그 결과를 8개월 내에 요구 위원회에 전달할 의무, 결산법안에 첨부될 결산검사를 수행할 의무 등을 규정하고 있다(김지영 2012, 26~35쪽). 감사원은 의회 재무위원회의 총괄보고위원에게 감사 결과 중 예산법안 심사에 반영할 필요가 있는 내용을 요약한 예비결산보고서를 5월 이전에 제출하고, 10월 초의 예산법안 심의를 지원하기 위하여 본보고서를 9월에 제출한다(김명수 외 2009, 385쪽). 2020년에 감사원은 의회 요구에 따라 15개의 조사를 수행하였다고 한다(Cour des Comptes 2020b).

결산에 관한 명시적 규정은 헌법에 없으나, 2008년 헌법 개정을 통해 제47조의2 제2항에서 공공행정의 회계는 적법하고 적정해야 하며 그 관리, 자산, 재정상황을 충실하게 보여주어야 한다고 규정하고, 제34조에서 공공재정 균형의 원칙 등을 명문화함으로써 결산의 중요성을 강조한 것으로 평가받고 있다(김지영 2012). 2008년 헌법 개정으로 감사원의 의회 지원 의무에 관한 제47조의2제1항을 규정한 것도 이와 같은 맥락이다. 결산 절차에 관해서는 재정조직법이 규정하고 있고 결산이 결산법률안의 형태로 승인된다는 점이 특징이다. 이 법 제37조는 결산법안의 내용을 규정하고 있어 별도로 결산법(La loi de règlement)이라고 칭하여지며, 제46조에 따라 정부는 결산법안을 예산 집행 다음 연도 6월 1일까지 의회에 제출하여야 한다. 이 결산법안에 이 법 제58조에 따라 감사원은 결산검사보고서를 첨부하여야 한다. 또한 제41조는 예산법안이 직전년도 결산법안에 대하여 의회에서 제1독회 의결이 있기 이전에는 심의될 수 없다고 규정함으로써 6월 1일까지 결산법안이 제출된 후 10월 초에 예산법안 심의가 본격적으로 시작되기 전까지 기간을 확보하여 결산법안 심의 결과가 예산안 심사에 환류될 수 있도록 담보하고 있다. 결산법안은 재정위원회에서 심사하며, 이 법 제57조는 양원의 재정위원회의 예산 집행에 대한 감사 및 조사와 공공재정에 대한 평가에 관한 권한을 확대시켰다. 동조에 따르면 양원의 재정위원회는 예산 집행을 통제하고 공공재정과 관련된 문제를 평가하며 이러한 목적을 위해 위원장, 총괄보고위원, 특별보고위원 등은 서류 및 현장 조사와 청문회를 실시할 수 있다고 규정한다. 의회는 정부만이 발의권을 가지는 예산법안이 10월 첫

사 결과를 보고서로 발간한다(김명수 외 2009, 381쪽).

째 주 화요일까지 제출되면 바로 심의되어야 하므로 10월 초까지는 본회의에서 결산법안을 승인해야 한다(김지영 2012, 34~83쪽; 허웅·최진혁 2015, 52~56쪽; 국회예산정책처 2020, 175~176쪽).

2001년 재정조직법의 제정 과정에서 결산법의 중요성이 부각되는데 이 법의 제정 배경을 살펴보면, 제3공화국 및 제4공화국에서의 강한 의회와 약한 행정부 구도에 따른 정국 불안정을 타파하려 했던 제5공화국 헌법은 의회의 재정권한을 매우 약화시켰는데(김건오 2017, 56쪽), 재정적자의 증가와 세수 확보를 위한 국민부담률의 증가 등이 의회의 재정통제권 강화 필요성을 부각시키는 계기가 됨에 따라 재정통제의 핵심 수단으로서 결산법이 재조명되었다. 이에 따라 2001년 재정조직법이 제정되면서 결산법안 심의 강화가 법제화된 것이며, 이 강화는 의원들에게 결산 정보 제공의 강화와 결산 심의와 예산 심의의 연계 및 환류 강화로 이루어지고, 이러한 시도는 앞에서 설명한 2008년 헌법개정을 통해 더욱 강화된다(김지영 2012, 26~37쪽).

프랑스는 독일과 함께 EU의 핵심 회원국으로서 EU의 재정준칙 내용은 제2장제2절 독일에서 설명한 내용과 같으므로 이 장에서는 생략한다. 프랑스는 2008년 헌법개정을 통해 제34조로 공공재정 균형의 원칙을 규정하여, 프로그램법(Des lois de programmation)³⁴⁾은 국가의 활동 목적을 결정하고, 공공재정의 다년간의 방향설정은 프로그램법에 의해 정해지며, 공공재정의 다년간의 방향설정은 공공행정의 회계균형이라는 목적에 부합되어야 한다고 규정하고 있다(김지영 2012, 59쪽; 헌법재판연구원 2018, 35쪽).³⁵⁾ 자국 법률에 따른 재정준칙으로는 1998년에 법률에 따른 지출준칙과 2011년에 법률에 따른 수입준칙 등을 운용하였다. 수지준칙으로는 2012년에 EU의 신재정협약(New Fiscal Compact, 2013년 발효)에서 구조적 재정적자가 GDP의 0.5%를 초과할 수 없도록 하는 등의 균형재정준칙을 회원국의 국내법에 규정하도록 함에 따라, 구조적 재정수지준칙을 2012년 12월 재정조직법에 반영하여, 구조적 재정적자를 GDP대비 0.5% 이내로 하도록 규정하였다. 또한 공공

34) 김지영(2012)은 2008년 헌법 개정에 따른 다년간의 프로그램법(La loi de programmation pluriannuelle)이 3년간에 걸친 공공행정에 있어서의 균형을 정한다고 설명한다(61쪽).

35) 다만 Lledó et al.(2017)은 헌법 제34조의 공공재정 균형의 원칙 규정을 프랑스의 재정준칙으로 설명하고 있지 않다(p.30).

재정프로그램법(Loi de programmations des finances publiques)은 구조적 재정수지(Structural Balance)의 중기적 목표를 설정하였다(Lledó et al. 2017, p.30; 국회예산정책처 2020, 140~141쪽; 정성호 2020).

프랑스의 입법례를 평가해 보면, 2001년 재정조직법 제정 및 2008년 헌법 개정을 통하여 의회의 재정통제권을 강화하고 결산 심의와 예산 심의의 연계성을 강화하며 감사원의 의회 지원 의무를 확대하려는 노력은 상원 재무위원회가 감사에 있어 의회와 감사원의 협력 방식이 전체적으로 유용하다는 평가를 하였던 것에서 볼 수 있듯이 일정 부분 성과를 거두었다(김지영 2012, 35쪽). 그러나 예산법안에 대하여 총리가 하원에 신임투표를 부칠 수 있어 의회의 예산 수정권이 제약되는 등 의회의 재정권한을 크게 제한한 제5공화국 헌법은 여전히 의회의 결산 심의 및 감사권을 제약하는 요소로 보인다(김건오 2017, 54쪽). 회계법원으로서 감사관 전원이 법관으로 구성되나, 법관이 행정공무원 등으로 충원되는 등 보통의 사법기관과 차이가 있음은 프랑스 감사원을 우리나라의 감사원 모델로 검토할 때 유의해야할 점으로 보인다(차진아 2017, 121~122쪽). 또한 신대통령제의 성격이 강하다고 평가받는 프랑스 대통령의 강력한 권한은 감사원에도 영향을 미쳐 감사원장, 각부의 부장 및 수석감사관은 의회와 관계없이 대통령이 국무회의를 통해 임명하고, 선임감사관과 감사관은 총리와 재정부장관의 제청과 부서에 따라 대통령이 임명한다는 점과 감사원의 예산이 재정부 예산의 한 부분으로 되어 있는 점은 감사원의 실질적 독립성에 대한 한계로 작용할 수 있어 보인다(Lienert and Jung 2004, pp.81-82; Cour des Comptes 2020a; 김명수 외 2009, 374쪽).

V. 우리나라 결산 심의 및 감사권 관련 헌법개정안에 대한 검토

1. 재정민주주의 공고화를 위한 감사원의 소속 및 의회 지원 의무 검토

감사원의 소속에 관한 주요국 입법례를 보면 영국과 미국은 의회 소속형이고, 독일과 프랑스는 독립기관형이다. 다만 일본은 일반적으로 독립기관형으로 보나, 일본 회계감사원을 행정부에 속하는 독립된 기관으로 보면서, 행정부의 통제 하에 있다고 보는 의견(Lienert and Jung 2004)도 있다. 감사원의 의회에 대한 지원 의무에 관한 주요국 입법례를 보면 독일 기본법과 프랑스 헌법에 의무 규정이 있고, 영국과 미국은 법률에 근거한 의무 규정이 있으나, 일본은 법률에서 의무규정이 아니라 임의규정을 두고 있다.

각국의 통치구조 내지 정부구조(Governmental Structures)가 감사원의 유형 결정에 미치는 영향을 살펴보면, 정부구조와 감사원 소속 간에 직접적인 연관성은 없는 것으로 보이고(감사원 2017, 74쪽), 정부구조와 함께 정당체제(Party Systems), 다수결주의(Majoritarianism)와 협의주의(Consensualism), 정치 및 행정문화, 선거제도, 의회의 재정통제의 관행, 역사적 배경 등 다양한 요인들이 감사원의 유형을 결정하는 데에 영향을 미친다고 보여진다(Kim 2012b, pp.20-96; 감사연구원 2013, 9~13쪽). 그 예로 같은 의원내각제 국가임에도 영국의 감사원은 불문헌법과 법률에 따라 의회 소속으로 의회 지원에 감사원의 역할이 집중되는 반면 독일의 감사원은 기본법에 따라 독립기관으로 의회와 행정부를 동시에 지원하도록 그 역할이 규정되어 있다. 감사원과 의회 및 행정부와의 관계 역시 재정여건 등 다양한 요인들로부터 영향을 받으며, 그 예로 독일의 감사원은 1949년 기본법에 따라 감사결과를 행정부에만 보고하던 것을 경제불황에 대응한 의회의 재정통제 강화 필요성에 따라 1969년 헌법개정을 통해 의회에도 보고할 의무를 지게 되었다. 또한 프랑스의 감사원도 재정적자의 증가 등이 낳은 의회의 재정통제 강화 필요성에 따라 2008년 헌법개정을 통해 의회와 정부를 지원할 의무를 지게 되었다. 감사원의 바람직한 역할 및 기능과 의무 또한 이 같은 다양한 요인들로부터 영향을 받아 변화하는 만큼 세계

최고감사기구(International Organization of Supreme Audit Institutions, INTOSAI)의 지적과 같이 감사원과 의회 및 행정부의 관계, 감사원의 기능과 의무 등을 헌법에 명시함으로써 헌법기관 간의 불필요한 갈등과 긴장을 최소화할 필요가 있어 보인다(감사연구원 2013, 16쪽). 위 분석 결과를 종합하여 감사원의 유형을 분류해 보면, 첫째, 감사원의 의회와의 관계에 있어 감사원의 감사 수행시 자율권과 주도권을 인정하는 일본의 유형과 감사원에 의회 지원 의무를 부과하는 나머지 4개 국가의 유형으로 분류할 수 있고, 둘째, 감사원의 의회 및 행정부와 관계에 있어 감사원이 의회를 지원할 의무만이 있는 미국 및 영국의 유형, 감사원이 의회와 행정부를 동시에 지원할 의무가 있는 독일과 프랑스의 유형 그리고 감사원이 의회와 정부를 지원하는 것이 임의규정화 되어 있는 일본의 유형으로 분류할 수 있다.

대통령 소속하에 감사원을 둔 우리 헌법 제97조는 우리나라의 정치문화를 고려할 때 감사원이 대통령의 영향력으로부터 벗어나기 어렵고 이로 인해 대통령과 관련된 사안 등에 있어서 감사의 공정성을 확보하기 어려우며, 최고감사기구를 행정부 소속으로 하는 선진국 사례가 없음에도 국가재정 통제와 국책사업 평가 등 중요한 역할을 하는 감사원을 행정부 소속으로 두는 문제 등이 있어 개정의 공감대가 형성되었다. 헌법연구자문위원회(2009)의 보고서에서 제안한 국회 소속화 방안의 장점은 피감 대상인 행정부 소속이 아닌 국회 소속의 감사원은 감사기능의 독립성과 객관성을 확보하는 데 도움이 될 수 있고, 국회의 재정권한과 기능적으로 연계되어 시너지 효과를 낼 수 있으며 감사원의 국회 지원을 통해 국회의 재정통제권 강화를 도모할 수 있다는 것이다(153~154쪽). 이 방안이 적실성을 갖는 이유는 우리나라에서 재정민주주의의 중요 요소 중의 하나인 행정부로부터 독립한 감사기관에 의한 재정감사 결과의 국회 보고의 원칙이 확립되어 있지 못하였다는 문제가 지적되어 왔기 때문이다(옥동석 2004; 김건오 2007, 71~73쪽). 현행 헌법 하에서 감사원이 행정부로부터 실질적으로 독립적이지 못하고, 헌법 제99조에서 감사원이 결산 검사 결과를 국회에 보고하도록 하는 규정만을 두고 있을 뿐 현행 헌법은 감사원이 수행하는 결산 검사 외 그 밖의 감사결과에 대한 국회 보고 의무 및 국회의 감사원에 대한 감사요구권에 따른 국회 지원 의무를 규정하지 않고 있다.

그런데 2018년 대통령 제안 헌법개정안과 국회헌법개정특별위원회 자문위원회(2018)의 보고서는 감사원의 독립기관화 방안을 채택하고 있다. 감사원의 독립기관

화 방안을 찬성하는 입장에서는 감사원의 국회 소속화 방안에 반대하는 논거로 첫째, 감사원이 국회의 영향력으로부터 벗어나기 어려워 정치적 중립성과 독립성 및 감사의 공정성에 대한 신뢰 확보에 어려움이 많을 것이라고 보면서, 미국에서 양당이 대립하는 상황에서 GAO의 정치적 중립성 논란이 발생한 적이 있음을 지적한다. 둘째, 국회와 행정부의 관계가 원만하지 않을 경우 행정기관의 감사 저항이 현재보다 강하게 나타날 우려가 있음을 제시한다(감사원 2017, 74쪽; 국회헌법개정특별위원회 자문위원회 2018, 175쪽). 이에 비해 감사원의 독립기관화 방안의 장점으로 첫째, 감사원이 어디에도 소속되지 않은 독립기관이 되는 것이 감사원의 직무상 독립성, 정치적 중립성 및 공정성을 확보하기에 보다 적합하고, 둘째, 국회와 행정부에 대한 균형 있는 지원이 가능하며, 셋째, 감사원의 소속 변경에도 불구하고 현 감사제도의 큰 변화 없이 감사 기능을 수행할 수 있다는 점을 지적한다(감사원 2017, 75쪽; 국회헌법개정특별위원회 자문위원회 2018, 177쪽).

그러나 감사원의 독립기관화 방안을 찬성하는 입장에서는 국회 소속화 방안의 장점을 충분히 검토하지 않은 것으로 보인다. 국회헌법개정특별위원회 자문위원회(2018)의 보고서 등에서 국회 소속형의 단점이라고 주장하는 논거에는 다음과 같은 문제점이 있다고 본다.

첫째, 국회 소속형의 경우 국회 다수파로부터의 영향력으로 인해 감사원의 독립성과 정치적 중립성이 훼손된다고 주장하나(국회헌법개정특별위원회 자문위원회 2018, 176쪽), 세계최고감사기구(INTOSAI)는 감사원의 독립성이 감사 대상기관으로부터 독립적이어야 함을 의미한다고 지적하였다(감사연구원 2013, 21쪽).³⁶⁾ 감사원의 독립성이 국회로부터 독립성을 의미하지 않는다는 것은 주요국 입법례에서 헌법 또는 법률로 감사원의 의회 지원 의무를 규정하고 있는 것에서도 확인할 수 있다.

둘째, 미국에서 의회 내 다수당이 예산승인권을 이용하여 GAO의 부통령과 관련된 감사에 압력을 행사한 사례나 감사대상 행정부처를 압박할 의도로 GAO를 이용한 사례를 들어 국회 소속형이 문제가 있다거나(국회헌법개정특별위원회 자문위원회 2018, 177쪽), GAO가 의회 다수파에 의해 좌우되는 정치적 편향성에 대한 우려

36) 세계최고감사기구는 감사원의 독립성과 관련된 원칙으로 감사원이 감사 대상기관으로부터 독립적일 때 임무를 객관적이고 효과적으로 수행할 수 있다는 원칙을 제시하고 있다(감사연구원 2013, 21쪽).

가 있다는(차진아 2017, 139쪽) 견해가 있다. 이 Walker 회계감사원장과 Cheney 부통령 간 판례(Walker v. Cheney)를 보면, 2002년 GAO의 조사 중 정보 공개를 거부하는 부통령에 대해 원장이 정보 공개를 청구하는 소송 과정에서 상원 세출위원장이 원장에게 GAO의 예산 삭감을 위협하며 소송을 중단하게 만든 것이 일견 GAO의 독립성을 훼손한 것처럼 보일 수 있다. 그러나 분점정부(Divided Government) 상태에서 공화당이 행정부와 하원을 장악하고, 민주당이 상원을 통제하다가 의회선거 결과 상원까지 공화당이 장악하게 되는 단점정부 상태로 바뀌는 과정에서 제기된 위 소송은 GAO가 의회의 요구에 조력할 법적 의무가 있고, GAO의 예산확정권을 가지고 있는 의회의 요구를 현실적으로 따를 수밖에 없다는 점을 고려하면, 의회 소속형 감사원의 한계를 보여주는 사례로 보기는 어려워 보인다. 감사원의 소속과 관계없이 다른 선진국의 경우에도 감사원의 예산을 실질적으로 결정하는 정부에 의해 감사원이 좌우되는 정치적 편향성에 대한 우려가 있을 수 있기 때문이다. 감사원이 의회의 다수파로부터 영향을 받는 것은 선출된 권력에 의한 감사원에 대한 민주적 통제로 볼 수 있어 문제가 없어 보인다.³⁷⁾ 또한 의회 다수파가 감사대상 행정부처를 압박할 의도로 GAO를 이용한 사례는 미국 국민이 분점정부 및 견제와 균형의 원칙을 지속적으로 선호해 왔고(Lipset 1991; 김건오 2017, 51쪽), 이러한 선호가 반영된 선거결과에 따른 분점정부에서 GAO와 행정부처 간의 긴장 관계는 불가피해 보인다.

다만 감사원의 국회소속화 방안을 채택하는 경우에도 이 방안을 반대하는 입장에서 우려하는 국회로부터의 정치적 중립성 훼손 우려를 감안하여 국회헌법개정자문위원회(2014)가 제안한 것과 같이 감사원의 정치적 중립성은 보장된다는 규정을 헌법에 명문화할 필요가 있어 보인다(41쪽).

감사원의 독립기관화 방안이 채택되는 경우 재정민주주의의 중요 요소인 독립된

37) 감사원의 중장기적 관점의 정책과 의회 다수파의 단기적인 관점의 정치적 이해에 따른 정책 간에 이견이 있을 경우 주요 선진국 감사원들은 전문성에 기초한 권고안(Recommendations)을 제시하고 그 채택 여부는 의회가 결정하는 방식으로 해결하고 있다. David Walker 전 GAO 원장은 GAO의 독립성을 설명하면서 GAO가 입법부 소속이라는 점이 행정부처로부터의 거리를 유지하게 하고, 15년인 원장의 임기가 장기적인 관점을 가질 수 있게 하며, 능력에 기반해 임용되는 직업공무원들로 인력이 구성되므로 독립성이 더 보장된다고 밝힌 바 있다. 보다 자세한 내용은 다음 참조. <<https://www.gao.gov/cg/2004/rollcall07192004.pdf>, 접속: 2020. 12. 9.>

감사기관의 국회 보고 원칙을 구현하고 국회의 재정통제권을 강화하기 위해 독일 기본법과 프랑스 헌법을 참고하여³⁸⁾ 헌법에 국회가 감사원에 감사를 요구할 수 있고, 감사원은 이에 따라 감사를 수행하여 결과를 보고하며, 감사원이 국회를 지원할 의무를 규정할 필요가 있다고 보이나, 2018년 대통령 제안 헌법개정안에는 이러한 의무 규정이 없다. 국회헌법개정자문위원회(2014)는 국회법 제127조의2에서 규정하고 있는 국회의 감사원에 대한 감사요구권을 헌법에 상향하여, 국회는 법률로 정하는 바에 따라 감사원에 대하여 그 직무범위에 속하는 사항에 대한 감사를 요구할 수 있도록 하는 헌법개정안을 제안한 바 있다(196~197쪽).³⁹⁾

한편 이와 같이 국회의 감사원에 대한 감사요구권과 감사원의 국회 지원 의무를 헌법에 명문화하는 방안에 대한 반대 입장에서는 첫째, 감사 결과 보고의 의무화는 감사원의 과도한 정치화를 초래하고 독립성을 훼손할 수 있으므로 보고를 감사원의 재량사항으로 하여야 하고, 둘째, 감사원이 국회 지원기관으로서의 성격을 가짐을 명문화하는 것은 감사원의 독립성과 감사 대상 설정 및 집행범위 등에 대한 자율성을 보장하는 전제하에 국민적 공감대를 더욱 확보한 이후에야 검토될 수 있다는 점을 지적한다(김남철 2019, 109~110쪽).

감사원이 주요 선진국 감사원과 같이 재무감사 및 성과감사와 그 결과의 의회보고를 통해 의회의 재정통제 지원기관으로서의 임무를 감사원의 주요한 임무로 수행할 수 있도록 감사원의 기능에서 직무감찰기능을 분리할 필요가 있어 보인다. 주요 5개국의 최고감사기구(Supreme Audit Institution, SAI)는 모두 의회 지원을 주요한 기능이라고 밝히고 있고, 의회나 행정부를 위해 재무감사 및 성과감사 기능을 수행할 뿐이며,⁴⁰⁾ 행정부 내부통제적 성격을 가지는 직무감찰기능을 수행하지 않음

38) 감사원의 국회 지원 의무 규정은 독일 기본법 제114조에서 감사원이 결산과 경제운용 등의 적법성과 효율성을 검사와 의회에 직접 매년 보고하여야 한다고 규정하거나, 프랑스 헌법 제47조에서 감사원이 예산 집행, 정책 평가, 정부활동의 통제에 있어 의회를 지원한다고 규정한 것을 참고할 수 있을 것이다. 구체적인 조문화는 프랑스 헌법 제47조를 구체화한 재정조직법 제58조가 감사원이 재정 집행 통제와 정책평가 등에 관해 재정위원장 등의 지원 요구나 조사 실시 요구에 응할 의무와 결과 보고 의무 등을 규정하고 있는 것을 참고할 수 있다.

39) 차진아(2017)는 의회 다수파에 의해 좌우되는 정치적 편향성에 대한 우려로 이 같은 의견(국회헌법개정자문위원회 2014, 196쪽)은 문제가 있다는 입장이다(139쪽).

40) 미국과 영국의 SAI는 각각 예산회계법과 감사원법에 따라 의회를 지원할 의무가 있고, 독일 기본법과 프랑스 헌법에 따라 독일과 프랑스의 SAI는 의회와 행정부를 동시에 지원할 의무가 있으며,

과 직무감찰기능을 수행하는 입법례로 대만과 이스라엘이 있을 뿐임(차진아 2017, 125쪽)을 고려할 필요가 있어 보인다.⁴¹⁾ 국회헌법개정자문위원회(2014)는 감사원의 기능에서 직무감찰기능을 분리하고, 직무감찰은 업무의 성격이나 조직의 독립성 요구의 정도가 다르므로 별도로 독립된 헌법기관인 감찰원을 두는 헌법개정안을 제안한 바 있고(40~41쪽), 헌법연구자문위원회(2009)는 회계검사기능을 국회로 이관하고 직무감찰에 한하여 기능을 수행하게 되는 감사원은 헌법상 기관에서 법률상 기관으로 전환하는 방안을 제안하였는데(154쪽), 후자의 방안 및 제헌헌법 하에서 정부조직법에 따라 대통령 소속기관으로 하였던 입법례에 따라 감찰원이 행정부 내부통제적 성격을 가짐을 고려하여 대통령 소속의 법률상 기관화하는 방안을 검토할 필요가 있어 보인다. 그럼에도 2018년 대통령 제안 헌법개정안은 직무감찰기능을 현행대로 유지하고 있는 문제가 있다고 본다. 2017년 감사원장은 국회 헌법개정특별위원회 회의에서 감사원의 독립기관화와 직무감찰기능 수행 유지 의견을 제시한 바 있다.⁴²⁾ 감사원이 주요 선진국 감사원과 같은 재정분석 전문기관이 아니라 독립기관이 된 후에도 현재와 같이 직무감찰기능을 수행함으로써 권력기관⁴³⁾ 내지 사정기관으로 남고 싶어 하는 이유를 살펴보면, Niskanen 1971; 배득중·유승원 2014, 83쪽; 강윤희 외 2015, 74쪽에서 재인용의 지적처럼 관료는 자신의 효용극대화를 위해 권력 등을 목표로 자신의 예산 극대화를 추구하며, 감사원 퇴직자에 대한 전관예우의 문제도 이 같은 견지에서 이해될 수 있다고 본다(김건오 2017, 58쪽).⁴⁴⁾ 한편 감사원의 직무감찰기능 수행 유지 입장에서는 첫째, 회계검사와 직무감찰

일본의 SAI는 회계검사원법에 따라 국회와 내각에 동시에 특별보고를 할 수 있다.

41) OECD(2016)는 SAI의 감사의 종류를 준법 감사(Compliance Audit), 재정 감사(Financial Audit), 성과감사(Performance Audit)의 세 개로 나누고 있고, 재정 감사(Financial Audit)의 대부분은 회계연도 결산 감사(Annual Financial Audit)에 포함된 성과 정보와 관련되어 있다고 설명한다(pp.134-135).

42) 2017년 2월 13일 국회 헌법개정특별위원회의 기관의견 청취 관련 감사원장 발제문 내용이다. 이 발제문의 자세한 내용은 감사원(2017) 참고.

43) 국회헌법개정자문위원회(2014) 활동결과보고서 중 직무감찰 범위가 확대될 경우 통제불능의 권력기관이 될 우려가 있다는 지적이 있었다(178쪽).

44) 감사원 고위 퇴직자에 대한 전관예우의 문제에 관한 다음 신문 기사 참고: 김성훈, “감사원 고위 퇴직자 ‘승승장구’…채취업률 ‘95.9%’.” 국민일보, 2018년 10월 5일자. <<http://news.kmib.co.kr/article/view.asp?arcid=0012737177&code=61111111&cp=nv>, 접속: 2020. 12. 22.>

기능이 분리된다면 과거 심계원과 감사위원회 간의 갈등과 감사 중복 및 행정기관의 수감 부담 가중이 반복될 우려가 있고, 둘째, 두 기능은 분리가 어렵고 상호 연관되어 수행되는 것이 효과적이며 분리될 경우 현재와 같은 종합적인 감사를 수행하기 어려워 감사제도의 실효성이 떨어진다는 점을 제시한다(감사원 2017, 73쪽; 국회헌법개정특별위원회 자문위원회 2018, 178쪽).

끝으로 감사원의 행정부로부터의 독립성 확보를 위해 국회헌법개정자문위원회(2014, 197쪽)와 국회헌법개정특별위원회 자문위원회(2018, 22쪽)의 제안대로 현행 헌법 제98조제3항에서 감사위원은 원장의 제청으로 대통령이 임명하도록 하고 있는 것을 대통령의 영향력을 줄일 수 있도록 감사위원은 법률이 정하는 독립적인 감사위원후보자추천위원회의 추천으로 국회의 동의를 얻어 대통령이 임명하도록 개정할 필요가 있어 보인다.

2. 국회의 재정통제 강화를 위한 결산승인제도 및 재정준칙 규정 검토

주요 선진국 입법체 중 기본법이나 헌법에 결산 제출제도를 규정하고 있는 예는 독일과 일본이 있고, 헌법에 의회의 결산승인제도를 규정하고 있는 예는 없으나, 주요 선진국 의회들은 모두 본회의 심의 또는 위원회 심사를 통한 결산 심사 절차를 갖고 있다.⁴⁵⁾

우리 헌법 제99조는 감사원이 결산을 검사하여 차년도 국회에 그 결과를 보고하여야 한다고만 규정하고 있을 뿐 정부가 결산을 국회에 제출하여야 하거나 결산이 국회의 심의대상이 된다는 규정은 없으나,⁴⁶⁾ 국가재정법 제61조에서는 정부의 결산 국회 제출 규정을 두고 있으며, 국회법 제84조에서는 결산을 국회 심의 대상으로 하고 있다. 결산심의 강화를 통해 예산안 심의에 유용한 정보를 환류시키고 재정집

45) 미국 헌법 제2조제3항은 대통령이 법률이 충실하게 집행되도록 유의한다고 규정하고 있는 데에서 볼 수 있듯이 미국학자들은 결산심의권이 헌법에 기초한 의회의 감사권한에 당연히 포함된다고 본다. 프랑스는 헌법 제47조의2제2항에서 공공회계의 적법성, 적정성, 충실성과 공공재정 균형의 원칙을 규정하고 제47조의2제1항에서 감사원의 의회 지원 의무를 규정함으로써 결산심의의 중요성과 의회의 재정통제권 강화 필요성을 강조하고 있으며, 재정조직법에 따라 결산을 결산 법률안의 형태로 승인하고 있다.

46) 제헌헌법(1948. 7. 17.) 제95조는 정부는 심계원의 검사보고와 함께 결산을 차년도의 국회에 제출하여야 한다고 규정하였다.

행의 적정성과 재정성과를 제고하기 위하여 국회헌법개정특별위원회 자문위원회(2018)의 보고서와 같이(172~174쪽) 정부가 국회에 결산을 제출하도록 하고, 국회가 본회의 의결로써 결산을 승인하도록 하며, 국회법 제84조제2항의 내용을 헌법에 상향하여 결산의 심사결과 위법 또는 부당한 사항이 있는 경우에 국회는 본회의 의결 후 정부 또는 해당 기관에 변상, 징계조치 등 그 시정을 요구하고, 정부 또는 해당 기관은 시정요구 사항을 지체 없이 처리하여 그 결과를 국회에 보고하도록 규정할 필요가 있어 보인다.

더불어 결산 심사가 예산안 심사에 비해 관심을 덜 받아 왔고 일회성에 그쳤던 문제를 개선하기 위하여 예산법률주의 채택에 따른 예산법안 집행 상황 및 예산 확정시 집행조건 이행 여부 등에 대한 연중 상시 결산 및 감사 체계로 전환할 수 있도록 예산결산특별위원회의 상임위원회화를 위한 국회법의 개정이 필요해 보인다.⁴⁷⁾ 또한 미국 의회가 결산 심사 시 위원회 조사청문회를 실시하면서 증인 출석, 자료 제출 등을 강제하기 위해 의회모욕죄와 위증죄 고발을 활용하는 것을 참고하여, 위원회의 조사 청문회 개최를 활성화하여 국회에서의 증언·감정 등에 관한 법률에 따른 불출석 등의 죄, 국회모욕의 죄, 위증 등의 죄 고발을 통해 결산 심사 및 감사의 실효성을 확보할 필요가 있어 보인다. 아울러 일회성에 그치고 있는 국정감사를 결산과 연계하기 위하여 국정감사 및 조사에 관한 법률 제2조가 국정감사 기간을 30일 이내로 제한하고 있는 부분을 삭제하여 상시 국감을 실시함으로써 국회의 재정 통제권을 강화할 필요가 있어 보인다.

COVID-19 대응에 따른 재정지출 증가로 재정건전성에 대한 국민적 관심이 높아져가는 가운데 국회에 의한 국가채무와 재정적자 규모에 대한 통제 필요성이 커지고 있다.⁴⁸⁾ 헌법연구자문위원회(2009)는 수입과 지출은 원칙적으로 차입 없이 균형

47) 상임위원회화된 예산결산위원회의 소위원회인 결산심사소위원회가 영국과 독일의 공공회계위원회, 미국의 감사 및 정부개혁위원회와 국토안보 및 정부업무위원회 등과 같이 감사원의 지원을 받아 범정부적인 사항에 대한 연중 결산 심사 및 감사를 수행하는 결산위원회의 역할을 수행할 경우 결산 심사의 강화와 소속 위원들의 결산에 대한 관심도 제고를 기대해 볼 수 있을 것이다.

48) GAO는 최고감사기구의 기능이 과거의 예산 집행에 대한 감독(Oversight)에서 현재의 사업의 효율성에 대한 평가와 분석(Insight)으로 나아가 미래의 재정적자 문제 등 잠재적 현안들에 대한 예견(Foresight) 기능으로 발전하고 있다고 지적했다(Government Accountability Office 2006, pp.24-25).

을 이루어야 한다는 재정균형의 원칙과 국가부채 부담을 법률이 정하는 한도 내에서 하도록 하는 개정안을 제시했고(236~246쪽), 헌법개정특별위원회 자문위원회(2018)는 헌법에 재정에 관한 장을 신설하면서 재정의 기본원칙으로 국가는 재정의 민주성, 건전성, 경제성을 확보하도록 규정하는 개정안을 제시하였다(147~149쪽). 또한 2020년 10월 기획재정부는 한국형 재정준칙 도입방안에서 GDP대비 국가채무비율을 60%, 통합재정수지적자 비율을 3%로 하는 기준선을 정하여 발표하였다.⁴⁹⁾ 이 같은 개정의견과 독일과 프랑스의 기본법 및 헌법을 참고하여⁵⁰⁾ 헌법에 신규차입 없는 재정균형의 원칙을 규정하고, 국가채무 제한제도를 도입하여 국가채무와 구조적 재정수지 적자를 법률로 정하는 기준선 이내로 제한하며, 사후적 통제로 이 재정준칙의 한도를 넘는 차입을 통제하기 위해 이행 강제수단을 통해 차입을 감축하도록 하고, 자연재해 또는 비정상적인 긴급상황 등에는 국회 의결을 거쳐 위 한도를 초과할 수 있도록 하는 예외규정을 둘 필요가 있어 보인다. 특히 미국의 2010년 PAYGO법 및 2011년 재정통제법을 참고하여 PAYGO 원칙의 적용과 재량지출의 한도 설정 및 재정준칙의 이행 강제수단으로 강제삭감 절차를 법률로 정하도록 할 필요가 있어 보인다.

한편 헌법개정특별위원회 자문위원회(2018)는 다수의견으로 수지균형 원칙이나 정부부채 비율을 헌법에 규정하는 것에 경기침체 시 확장적 재정정책을 어렵게 하여 경기악화 등의 우려가 있다는 이유로 반대하면서, 국가가 재정의 건전성을 확보하도록 하는 규정만 채택하였다(147~149쪽). 그러나 위에서 제안한 개정안은 헌법이 법률에서 정하도록 위임한 재정준칙과 그 이행강제수단의 구체적 내용을 정함에 있어 국회가 매년 관련 법안 심의를 통해 COVID-19와 같은 긴급상황 등의 경우 예외규정 적용에 있어서 유연성을 가지면서도 재정준칙의 실효성을 유지하게 함으로써 국회가 국가채무 제한제도를 신중적으로 운용하도록 하려는 것이다.⁵¹⁾

49) 이 방안은 EU의 재정준칙인 안정성장협약이 채무준칙과 수지준칙을 근간으로 하고 있는 것과 유사하다(국회예산정책처 2020, 140~141쪽; 정성호 2020).

50) 독일 기본법 제109조제3항과 제115조제2항은 신규차입 없는 재정균형의 원칙을 규정하고, 국가채무 제한제도를 도입하여 차입수입과 구조적 재정적자를 명목 GDP의 0.35% 이내로 제한하며, 한도를 초과하는 차입은 경기상황을 고려하며 감축되도록 규정하되, 예외규정을 두고 있고(국회예산정책처 2020, 129~131쪽), 프랑스 헌법 제34조는 공공재정 균형의 원칙을 규정하고 있다.

51) 미국에서 1990년 예산준칙 이행법(Budget Enforcement Act of 1990)과 그 이후의 재정건전

VI. 정책 제언 및 결론

본 논문의 목적은 의회의 결산 심의 및 감사권에 관한 영국, 미국, 독일, 프랑스 및 일본 등 주요 5개국 입법례 분석을 통해 결산 심의 및 감사권 관련 헌법개정안을 제시함으로써 헌법 개정 논의에 기여하는 것이다. 결산 심의 및 감사권 관련 헌법개정안의 네 가지 쟁점에 관한 주요국 입법례를 종합해 보면, 첫째, 감사원의 소속 문제의 경우 영국과 미국은 의회 소속형이고, 독일과 프랑스는 독립기관형이며, 일본은 일반적으로 독립기관형으로 보나, 행정부에 속하는 독립된 기관으로 보면서 행정부의 통제 하에 있다고 보는 의견이 있다. 둘째, 감사원의 의회에 대한 지원 의무는 프랑스 헌법과 독일 기본법에 의무규정이 있고, 영국과 미국에서 법률에 의무 규정이 있으나, 일본은 법률에 임의규정이 있다. 셋째, 독일 기본법과 일본 헌법에 결산의 의회 제출제도를 규정하나 헌법에 의회의 결산승인제도를 규정하고 있는 입법례는 없다. 그러나 주요 5개국 모두 본회의 심의 또는 위원회 심사를 통한 결산 심사 절차를 갖고 있으며, 미국 의회에서 결산 심의가 없다고 보는 견해가 있으나 본 논문은 본회의에서의 결산승인 절차는 없으나, GAO의 지원을 받는 위원회 조사 청문회 등을 통한 연중 상시 결산심사제도를 갖고 있다고 보는 근거를 제시하였다. 넷째, 재정준칙의 규정은 독일 기본법과 프랑스 헌법에 규정이 있으며, 미국과 영국은 법률로 규정하나, 일본은 법률이 아닌 내각 결정으로 채택하고 있다.

위 네 가지 쟁점 관련 결산 심의 및 감사권 관련 헌법개정안을 검토해 보면, 첫째, 감사원의 국회 소속화 방안이 행정부로부터의 독립성을 확보할 수 있고, 감사원의 국회 지원을 통한 국회의 재정통제권 강화를 도모할 수 있다는 점에서 바람직해 보인다. 반면 감사원의 독립기관화 방안에서는 국회 소속화할 경우 감사원이 국회의 영향력으로부터 벗어나기 어려워 정치적 중립성 등을 확보하기 어렵다고 보며, 감사원이 어디에도 소속되지 않은 독립기관이 되는 것이 직무상 독립성 등의 확보에 적합하다고 본다. 따라서 국회 소속화 방안 채택시 감사원의 정치적 중립성 보장 규정

화를 위한 입법의 교훈은 국가채무 감축의 성공 여부는 재정준칙의 법제화 그 자체 보다 그 재정준칙의 이행강제수단을 단기적으로 유연하면서도 중장기적으로 원칙에 부합하게 운용해 나가려는 의회와 대통령의 의지가 중요했다는 점임을 고려할 필요가 있어 보인다(김건오 2007, 63~67쪽; Kim 2012a, p.16).

을 헌법에 명문화할 필요가 있어 보인다.

둘째, 감사원을 독립기관화하는 경우 헌법에 국회가 감사원에 감사를 요구할 수 있고 감사원은 이에 따라 감사를 수행하여 결과를 보고하며, 감사원이 국회를 지원할 의무를 규정할 필요가 있어 보인다. 반면 이에 반대하는 입장에서는 보고의 의무화는 감사원의 과도한 정치화를 초래하고 독립성을 훼손할 수 있으므로 보고를 재량사항으로 하여야 한다고 본다. 또한 감사원의 기능에서 행정부 내부통제적 성격을 가지는 직무감찰기능을 분리할 필요가 있어 보인다. 반면 분리 반대 입장에서는 분리시 과거 심계원과 감찰위원회 간의 갈등과 감사 중복 및 수감 부담 가중이 반복될 우려가 있다고 본다.

셋째, 결산심의 강화를 통해 예산안 심의에 유용한 정보를 환류시키기 위하여 헌법에 정부가 국회에 결산을 제출하도록 하고, 국회가 본회의 의결로써 결산을 승인하도록 하며, 결산의 심사결과 위법 또는 부당한 사항에 대하여 정부에 그 시정을 요구하고, 정부는 시정요구 사항을 처리하여 그 결과를 국회에 보고하도록 규정할 필요가 있어 보인다.

넷째, 국회의 국가채무와 재정적자에 대한 통제를 위하여 헌법에 신규차입 없는 재정균형의 원칙을 규정하고, 국가채무 제한제도를 도입하여 국가채무와 구조적 재정수지 적자를 법률로 정하는 기준선 이내로 제한하며, 재정준칙의 한도를 넘는 차입을 이행 강제수단을 통해 감축하도록 하고, 비정상적인 긴급상황 등에는 예외규정을 둘 필요가 있어 보인다. 특히 미국의 2010년 PAYGO법 및 2011년 재정통제법을 참고하여 PAYGO 원칙의 적용과 재량지출의 한도 설정 및 강제삭감 절차를 법률로 정하도록 할 필요가 있어 보인다.

이상의 논의를 바탕으로 우리나라의 바람직한 결산 심의 및 감사권 관련 헌법개정안에 대한 제안을 요약하면, 첫째, 감사원의 국회 지원을 통한 국회의 재정통제권 강화를 위하여 감사원을 국회 소속기관으로 할 필요가 있다. 둘째, 감사원을 독립기관화하는 경우 감사원이 국회의 재정통제 지원기관으로서의 임무를 주요한 임무로 수행할 수 있도록 국회가 감사원에 감사를 요구할 수 있고 감사원은 이에 따라 감사를 수행하여 결과를 보고하며 감사원이 국회를 지원할 의무를 규정하면서, 감사원의 기능에서 직무감찰기능을 분리할 필요가 있다. 셋째, 국회의 결산 심의를 강화하기 위하여 정부가 국회에 결산을 제출하도록 하고, 국회가 본회의 의결로써 결산을 승

인하도록 하며, 결산의 심사결과에 따른 국회의 시정요구권과 정부의 조치결과 보고 의무를 규정할 필요가 있다. 넷째, 국회의 국가채무와 재정적자 통제를 위하여 신규 차입 없는 재정균형의 원칙을 규정하고, 국가채무 제한제도를 도입할 필요가 있다.

이 같은 개정안은 재정민주주의를 공고화하고 재정건전화에 기여하며 국회의 예결산 심의권 및 감사권을 강화하여 대통령의 권한 분산과 국회의 재정통제권 강화라는 헌법 개정 취지에 부합할 것으로 기대된다.

결산 심의 및 감사권 관련 헌법개정안에 관한 기존 연구들은 주로 감사원의 국회 소속화 방안의 단점을 부각하거나, 감사원의 국회에 대한 보고는 의무가 아닌 임의 규정화가 타당하고 감사원의 국회 지원기관 명문화는 감사 대상 설정 등에 있어 자율성 보장의 전제하에 국민적 공감대를 더욱 확보한 이후에야 검토될 수 있다는 등 감사원의 자율성을 강조하는 연구들(e.g. 김동만 2003; 차진아 2017; 김남철 2019)이 많았으나, 최근 행정부로부터 독립한 감사기관에 의한 재정감사결과와 국회 보고의 원칙을 확립하는 것이 재정민주주의의 중요 요소라고 보거나, 감사원의 국회 소속화 방안 또는 결산승인제도의 도입을 주장하는 연구들(e.g. 옥동석 2004; 헌법연구자문위원회 2007; 국회헌법개정특별위원회 자문위원회 2018)이 나타나고 있다. 본 연구는 결산 심의 및 감사권 관련 헌법개정안 마련에 있어 국회의 재정통제권 강화 필요성을 지적하며 이 같은 선행연구에 힘을 보태었다. 향후 본 논문 주제와 관련된 연구 과제로 국회의 결산 심의 및 감사권에 관한 연구는 국회의 예산권에 관한 연구와 함께 이루어질 필요가 있어 보인다. 2018년 대통령 제안 헌법개정안과 같이 정부가 예산법안의 편성·제안권을 가지고 국회의 예산증액 제한 규정을 유지하면서 감사원을 독립기관화하는 경우에 감사원 예산에 대한 사실상의 결정권을 가진 행정부의 영향력으로 인해 감사원의 독립성 확보는 현실적으로 어려울 것으로 보이기 때문이다.

참고문헌

- 감사연구원, 「바람직한 감사원 像과 OECD 국가의 감사원: (I) OECD 국가 감사원 비교·분석」, 감사연구원, 2013.
- 감사원, “감사원 개편논의에 대한 의견,” 「감사(계간)」 134호, 감사원, 2017, 72~75쪽.
- 강운호·민기·전상경, 「현대지방재정론」, 서울: 박영사, 2015.
- 국회예산정책처, 「주요국의 재정제도」, 국회예산정책처, 2020.
- 국회헌법개정자문위원회, 「활동결과보고서 I」, 국회헌법개정자문위원회, 2014.
- 국회헌법개정특별위원회 자문위원회, 「국회헌법개정특별위원회 자문위원회 보고서」, 국회헌법개정특별위원회, 2018.
- 김진오, “재정개혁 입법의 방향과 과제: 미국 재정개혁의 시사점을 중심으로,” 「법제현안」 통권 제196호, 국회사무처, 2006.
- _____, “재정개혁 입법의 방향과 과제: 영국과 미국의 재정개혁의 시사점을 중심으로,” 「의정논총」 제2권 제2호, 한국의정연구회, 2007, 61~85쪽.
- _____, “미국 재정건전화 입법의 현황 및 시사점,” 「국회보」 2012년 6월호, 국회사무처, 2012, 102~105쪽.
- _____, “국회의 예산 편성·제안 및 증액 수정권에 관한 연구: 주요국 입법례 분석을 중심으로,” 「의정논총」 제12권 제2호, 한국의정연구회, 2017, 43~66쪽.
- 김난영, 「의회요청감사제도 해외사례 비교연구」, 감사원 감사연구원, 2013.
- 김남철, 「독립기관형 감사원의 구성 및 운영에 관한 연구」, 감사원 연구용역보고서, 2019.
- 김동만, ““회계감사기능의 국회이관에 관한 논의”에 대한 소고,” 「중앙행정논집」 제17권 제1호, 중앙대학교 국가정책연구소, 2003, 77~94쪽.
- 김명수 외, 「세계의 감사원」, 서울: 조명문화사, 2009.
- 김지영, 「프랑스 결산법 연구」, 국회예산정책처 연구용역보고서, 2012.
- 김찬수·김민정, 「주요국 최고감사기구의 예산과정에서의 역할 비교연구」, 감사원 감사연구원, 2015.
- 김형섭, “독일과 오스트리아의 회계감사원의 재정통제 권한과 기능에 관한 비교법적 고찰,” 「법과 정책연구」 제16집 제2호, 한국법정책학회, 2016, 143~181쪽.

- 배득중·유승원, 「신재무행정」, 서울: 박영사, 2014.
- 백운기, 「Pay-go 등 재정준칙 도입방안, 2015~2019 국가재정운용계획 —총괄분야」, 국가재정운용계획 총괄분야 작업반 공개토론회자료, 2015.
- 송동수, “감사제도의 독립성에 관한 비교법적 연구 —한국 감사원과 독일 연방회계감사원을 중심으로,” 「공법연구」 제31집 제4호, 한국공법학회, 2003, 323~343쪽.
- 유훈·조택·김재훈, 「재무행정론」, 서울: 법문사, 2012.
- 이명현, 「독일의 재정제도」, 한국조세재정연구원, 2011.
- 정성호, “유럽연합(EU)의 재정준칙,” 「나라재정」 7월호, 한국재정정보원, 2020, 4~15쪽.
- 차진아, “감사원의 독립성 강화를 위한 개혁의 방향과 대안,” 「공법학연구」 제18권 제2호, 2017.
- 한국조세재정연구원, 「주요국의 재정준칙 운용 사례 —영국, 스웨덴, 독일, 스위스, 오스트리아, 브라질」, 한국조세재정연구원, 2014.
- 허웅·최진혁, 「우리나라의 정부결산제도 현황 및 주요국의 국가결산제도 비교연구 최종 보고서」, 기획재정부 연구용역보고서, 2015.
- 헌법연구자문위원회, 「국회의장 자문기구 헌법연구 자문위원회 결과보고서」, 헌법연구자문위원회, 2009.
- 헌법재판연구원, 「국가별 법령집: 프랑스 헌법·헌법재판소법」, 헌법재판소 헌법재판연구원, 2018.

- B .
- B .
- bundesrechnungshof.de/en/bundesrechnungshof/booklet/booklet-the-bundesrechnungshof-pdf, 접속: 2020. 3. 11.>
- C .
- C ,
- 2020a. <<https://www.ccomptes.fr/en/who-we-are-and-what-we-do/cour-des-comptes>, 접속: 2020. 12. 12.>
- _____, /
- 2020-09/ 2020-Elements-Cles-EN.pdf, 접속: 2020. 12. 12.>
- o G f
- F .

_____, GAO at a Glance, Government Accountability Office, 2019. <https://www.gao.gov/pdfs/about/gao_at_a_glance_2019_english.pdf, 접속: 2019. 9. 3.>

_____,
D y n
Office, 2020a.

_____, I
Future, Government Accountability Office, 2020b.

Havens, Harry S., “The Evolution of the General Accounting Office: From Voucher to Audits
t ,
Newburyport Park, Calif: Sage Publications, 1992, pp.201-217.

Heniff, Bill, Jr., Elizabeth Rybicki and Shannon M. Mahan, “The Budget Control Act of
2011,” CRS Report for Congress, 2011.

Kaiser, Frederick M., “GAO: Government Accountability Office and General Accounting
Office,” CRS Report for Congress RL30349 Congressional Research Service, 2008.

Keith, Robert, “The Statutory Pay-As-You-Go Act of 2010: Summary and Legislative
History,” CRS Report for Congress, 2010.

K ,
Santa Monica: RAND Corporation, 2012a. <http://www.rand.org/pubs/occasional_papers/OP348.html, 접속: 2021. 2. 25.>

_____, K ,
Charleston: CreateSpace Independent Publishing Platform, 2012b.

Lienert, Ian and Jung, Moo-Kyung, “The Legal Framework for Budget Systems: An
I .

L Byron E. Shafer, New York: Oxford University Press, 1991, pp.1-45.

Lledó, V. et al., *Fiscal Rules at a Glance*, IMF, 2017.

M i .

N ,
2020a.

_____, .

- N
1971.
- Norton, Simon D. and L. Murphy Smith, “Contrast and Foundation of the Public Oversight Roles of the U.S. Government Accountability Office and the U.K. National Audit O
.
- O
series: OECD Public Governance Reviews, 2016.
- O
Press, Washington DC, 2016. Q
- Polsby, Nelson W., “Legislatures,” in Fred I. Greenstein and Nelson W. Polsby, eds., *H o* Addison-Wesley, 1975, pp.257-320.
- Rogers, Robert and Walters, Rhodri, *How Parliament Works*, London: Pearson Education Limited, 2006.
- Saturno, James V., “A Brief Overview of the Congressional Budget Process,” CRS Report for Congress, 2020.
- S
Institution, 2007.
- S
L,
1979, pp.361-434.
- _____, “Parliamentary Committees: A Global Perspective,” in Lawrence D. Longley and Roger H
P.

A Study on the Powers of the Korean National Assembly to Grant Discharge to the Government and to Oversee the Government: with Special Reference to the Case Study of UK, US, Germany, France and Japan

Kim, Kun-oh*

Abstract

The main research interest of this paper is to suggest an amendment to the Constitution of the Republic of Korea through the case study of UK, US, France, Germany and Japan. This paper makes four policy recommendations to increase the powers of the Korean National Assembly to grant discharge to the government and to oversee the government. Firstly, the Constitution should stipulate that the Board of Audit and Inspection should belong to the National Assembly. This is because the National Assembly can strengthen its oversight power by establishing its own support agency. Secondly, the Constitution should stipulate that the Board of Audit and Inspection should assist the National Assembly and report its audit findings to National Assembly when requested by the National Assembly. Thirdly, the Constitution should stipulate that the National Assembly has the power to grant discharge to the government by the majority of the plenary. Finally, a binding fiscal rule and budget enforcement procedure should be adopted in the Constitution in order to strengthen the power of the National Assembly to control the national debt.

□ Keywords: Fiscal Democracy, Power to Grant Discharge to the Government, Oversight Power, Oversight Support Agency, Fiscal Consolidation

* Staff Director, Agriculture, Food, Rural Affairs, Oceans and Fisheries Committee, National Assembly

쌀소득보전직불제 성과의 실증분석

서세욱*

국문초록

공익직불제가 2020년 5월 시행되면서 15년간 지속되어온 쌀소득보전직불제는 폐지되었다. 쌀소득보전직불제는 목표가격을 통한 개입으로 수급불균형을 유발하는 등 시장을 왜곡시키는 부작용을 초래하였고, 타작물 재배농가뿐만 아니라 쌀재배농가 사이에 형평성격차 확대라는 부작용을 초래하였다. 본고의 목적은 사후평가 관점에서 쌀소득보전직불제의 성과를 분석하여 상기 문제점을 검증하고 상기 문제를 해소하기 위한 대안으로 도입되는 공익직불제 운용에 대한 시사점을 얻으려는 것이다.

분석결과를 정리하면 첫째, 재배면적이 지속적으로 감소하고 있는 상황에서 쌀생산량 증가는 농가수취가격이 안정적으로 유지되면서 쌀재배농가가 수입을 제고하기 위해 다수확품종을 재배함으로써 단수가 높아진 것에 기인한다. 둘째, 재배면적에 영향을 미치는 요인으로서 농가수취가격보다 임차료가 상대적으로 큰 영향을 미치는 것으로 나타났다. 셋째, 쌀재배농가의 형평성격차는 더욱 심화되었는데 영농규모화를 촉진시키기 위해 재배면적에 비례하여 직불금이 지급되도록 정책 설계한 것에 기인한다. 넷째, 정책비용은 도입직전년도 대비 2.1배 확대되었고, 쌀소득보전직불금과 양곡관리비 사이에 trade-off 관계가 형성되어있는 상황이다. 마지막으로 공익직불제에 대한 우려를 정리하면 쌀생산과잉문제는 해결되지 않을 가능성이 높고, 역진적 단가를 설정한 결과 형평성격차는 다소 완화되었지만 여전히 커서 지급상한면적을 대폭 낮추는 방안을 강구할 필요가 있으며, 쌀가격 안정장치로서 시장격리를 확대 시행할 계획이지만 실효성이 담보되지 않은 상황에서 적지 않은 재정부담이 추가로 발생할 우려가 있으므로 신중하게 접근할 필요가 있다.

□ 주제어: 쌀소득보전직불제, 공익직불제, 양정개혁, 고정직불, 변동직불, 산지쌀값, 목표가격

투고일: 2020. 9. 21. 수정일: 2020. 10. 26. 게재확정일: 2020. 11. 10.

* 국회예산정책처 사업평가심의관 (swseo@assembly.go.kr)

I. 서론

공익직불제가 2020년 5월부터 시행되면서 2005년 도입된 쌀소득보전직불제는 폐지되었다. 쌀소득보전직불제는 WTO농업협상 과정 속에서 이루어진 양곡관리정책 개편(이하, 양정(糧政)개혁¹⁾)의 일환으로 공공비축제와 함께 도입된 제도이며, 쌀생산이 과잉인 상황에서 가격하락에 따른 쌀재배농가의 소득감소에 대한 보완책으로 도입되었다. 소득감소를 보전하는 방법으로 여러 가지 대안이 논의되었으나 벼 재배면적에 고정직불금을 지급하고, 사전에 설정된 목표가격과 수확기평균가격(10월부터 다음 해 1월까지 산지쌀값의 단순평균값)과 차액의 일부를 변동직불금으로 지급하는 방법이 채택되었다.^{2) 3)}

15년간 지속되어온 쌀소득보전직불제가 폐지된 배경에는 동직불제를 운용하면서 직면했던 문제점, 즉 쌀에 편중된 지원으로 쌀의 재배용이성이 밭작물보다 높아 밭작물을 생산하는 농업인과의 형평성문제를 야기하였고, 재배면적에 비례한 지급방식으로 쌀재배농가의 형평성격차를 심화시키고 있으며, 쌀소득보전직불제 중 변동

-
- 1) 양정개혁은 WTO농업협상 과정 속에서 보조금총량에 대한 감축으로 감축대상보조금의 90% 이상을 추곡(秋穀: 쌀)수매에 사용했던 우리나라입장에서 추곡수매제를 더 이상 유지할 수 없게 되면서 이루어진 조치였다. 양정개혁의 내용은 1948년부터 실시해온 추곡수매제를 공공비축제로 전환하고 이로 인해 발생하는 쌀재배농가의 소득감소는 쌀소득보전직불제를 통해 보전한다는 것이었다. 허용보조대상인 공공비축제는 정부가 식량안보 목적으로 일정한 물량을 상시 비축하고, 비축물량을 시가로 매입하고 시가로 방출하여 정부의 수급조절기능을 최소화한 제도라고 할 수 있다. 양정개혁의 배경과 내용에 대해서는 대통령자문정책기획위원회(2008)와 서세욱(2019)을 참조할 것.
 - 2) 소득감소를 보전하는 방법과 관련하여 보전기준을 소득으로 할 것인지 가격으로 할 것인지가 주요 쟁점중 하나였다. 우선 목표소득을 결정하기 위해서는 쌀생산비를 산정하여야 하는데 생산비의 신뢰성과 관련하여 과거 추곡수매가격 결정 당시 생산비 통계에 대하여 생산자가 매년 신뢰성 문제를 제기하였다는 경험을 감안하여 가격을 기준으로 하자는 의견이 다수였다. 다만 목표가격을 결정할 때 과거 추곡수매제의 직접 소득지지액을 추계하여 반영하기로 하였다. 당시 이루어졌던 논쟁에 대해서는 대통령자문정책기획위원회(2008)를 참조할 것.
 - 3) 2019년 기준 고정직불금은 논 ha(=100a=10,000m²)당 100만원이며 ha당 수량 67가마로 나누어 80kg당 14,925원이었으며 당해년 지급되고, 변동직불금은 「농업소득의 보전에 관한 법률」 제12조 제2항의 규정에 따라 산식[(목표가격-수확기평균가격)×0.85 - 고정직불금]에 의해 산정되며 2019년산의 경우 목표가격 214,000원/80kg 아래에서 변동직불금은 80kg당 5,479원(ha당 367,093원)이며 익년 지급된다. 산지쌀값 하락으로 변동직불금이 지급될 경우 변동직불금이 익년 지급되는 것은 하지만 본고에서는 생산된 연도 가격에 포함시키기로 한다.

직불금이 쌀생산을 유인하고 있기 때문에 쌀의 생산과잉 상황을 악화시키고 있다는 문제인식이 존재한다.

쌀소득보전직불제 중 변동직불금이 쌀생산을 확대시킨다는 지적은 이용기(2005) 이후 지속적으로 제기되어왔으며 최근 이루어진 연구사례로는 이정환 외(2015)가 대표적이다. 정부도 2015년 12월 30일 ‘중장기 쌀 수급 안정대책’을 발표하면서 변동직불금이 쌀 생산 확대를 유인한다는 학계의 지적⁴⁾을 받아들여 쌀소득보전직불제에 대한 개선방안을 마련하기로 하였고, 2018년 11월 8일 공익직불제로의 개편 방향을 발표하였다. 그러나 서세욱(2016)은 쌀소득보전직불제의 효과를 분석하면서 쌀소득보전변동직불금이 산지쌀값 하락시 소득안정 차원에서 지급되는 사후적 보전금이기 때문에 쌀생산을 전제로 하는 것은 당연한 것이며, 산지쌀값이 높은 수준에서 유지된 결과 법규정에 의해 변동직불금이 지급되지 않은 연도가 지금까지 4차례(2008년산·2011년산·2012년산·2013년산)나 있었는데 변동직불금이 쌀생산을 확대시킨 원인인지 불분명하고 오히려 농가가 실제로 수령하는 농가수취가격이 시차를 두고 재배면적에 영향을 미치는 상황에서 안정적으로 유지된 결과 재배면적 감소를 지연시켜 쌀생산과잉을 가속시키는 요인으로 작용하고 있다고 지적하였다.

최근에는 쌀소득보전직불제와 쌀생산량과의 관계를 분석하기 위하여 재배면적에 미친 영향을 정량적으로 분석하고 고정직불금과 변동직불금의 영향정도를 구분하여 지적하는 경향이 있으며, 안병일(2015); 유찬희 외(2017); 이춘수 외(2018)가 대표적인 사례이다. 안병일(2015)은 고정직불금은 유의한 생산유인이 없는 반면 변동직불금은 쌀재배면적을 확대시키는 영향을 미치지만 그 크기는 작다고 지적하였다. 유찬희 외(2017)는 변동직불금이 생산연계성을 지니지만 그 효과는 제한적이며, 목표가격을 변화시켜도 재배면적에 미치는 영향은 제한적이라고 분석하였다. 이춘수 외(2018)는 현행 쌀소득보전직불제에 대한 대안의 동태적 효과분석을 실시하면서 재배면적은 전기(前期) 농가수취가격에 매우 비탄력적으로 영향을 받는다고 분석하

4) 서세욱(2016)은 대표적 선행연구사례를 정책효과 측면 및 제도개선 측면에서 접근한 연구로 나누어 주요내용을 정리하고 있다. 동 논문에서 선행연구사례가 가지고 있는 문제점으로 쌀 수급상황과 산지쌀값에 대한 고려가 미흡하고, 부분균형이론의 틀에서 분석된 결과 단선적인 정책효과 측정에 머물러 정책시행에 따른 부작용에 대한 고려가 부족하며, 다른 농업정책(특히 영농규모화정책)에 미치는 파급효과에 대한 고려가 미흡하다는 한계를 지적하였다.

였다. 이상에서 보듯이 재배면적에 미친 영향을 정량적으로 분석한 상기 연구사례도 쌀소득보전직불제가 제한적이지만 재배면적을 확대시켜 쌀생산을 확대시켰다는 인식을 기존 선행연구사례와 공유하고 있다. 그러나 상기인식은 쌀재배면적이 1990년 이후 지속적으로 감소하고, 쌀소득보전직불제가 도입된 이후 오히려 재배면적감소율이 강화된 현실을 제대로 설명하지 못한다. 이것은 정량적으로 분석한 상기 연구사례의 경우 관측치를 확보하기 위해 쌀소득보전직불제가 도입되기 이전의 기간을 분석기간에 포함시켜 행태방정식을 추정함으로써 쌀소득보전직불제 도입이라는 제도변화를 반영하지 못하였기 때문이다. 더욱이 농가가 이윤을 극대화한다는 가정하에 이론적으로 접근한 후 통계청이 발표하는 자료를 주로 활용하여 분석한 연구이어서 쌀소득보전직불제를 운용하면서 실제 관측된 자료를 근거로 실증하지 못하고 있다. 결국 쌀소득보전직불제가 쌀생산을 자극하였다고 하지만 쌀소득보전직불제를 운용하면서 실제 관측된 재배면적 추이에 근거하여 쌀생산이 증가하였는지 여부를 확인하지 못하는 한계를 가지고 있는 것이다. 이에 본고에서는 쌀소득보전직불제를 운용하면서 실제 관측된 자료를 근거로 쌀생산량에 미친 영향을 검증하고 쌀소득보전직불제 도입이라는 제도변화가 재배면적에 미친 영향을 정량적으로 분석하고자 한다.

본고의 목적은 사후평가 관점에서 쌀소득보전직불제의 성과를 실증 분석하여 동직불제가 직면했던 문제점을 점검하여 원인을 규명하고, 쌀소득보전직불제가 직면한 문제점을 해소하기 위해 쌀소득보전직불제를 포함하여 기존 직불제 6개를 통합하여 대안으로 도입되는 공익직불제⁵⁾ 운용에 대한 시사점을 얻으려는 것이다. 앞에서 지적하였듯이 선행연구의 대부분은 실제 제도를 운용하면서 관측된 자료를 통한 검증이 이루어지지 않았다는 한계를 가지고 있을 뿐만 아니라 쌀생산과잉문제를 초래한 원인을 명확하게 설명하지 못하고 있다. 사후평가 관점에서 실제 관측된 자료를 활용하여 쌀생산량·소득안정 그리고 제도를 운용하면서 발생한 정책비용에는 어떠한 영향을 미쳤는지를 검토하여 쌀소득보전직불제의 성과를 실증분석하는 것은 동 제도를 운용하면서 직면했던 쌀생산과잉의 원인을 규명하고 적절한 해결책을 모색하는 데 있어서 의미있는 일이며, 새롭게 도입되는 공익직불제가 사업목적을 효과

5) 공익직불제의 주요 내용과 쟁점에 대해서는 국회예산정책처(2019)와 서세욱(2020)을 참조할 것.

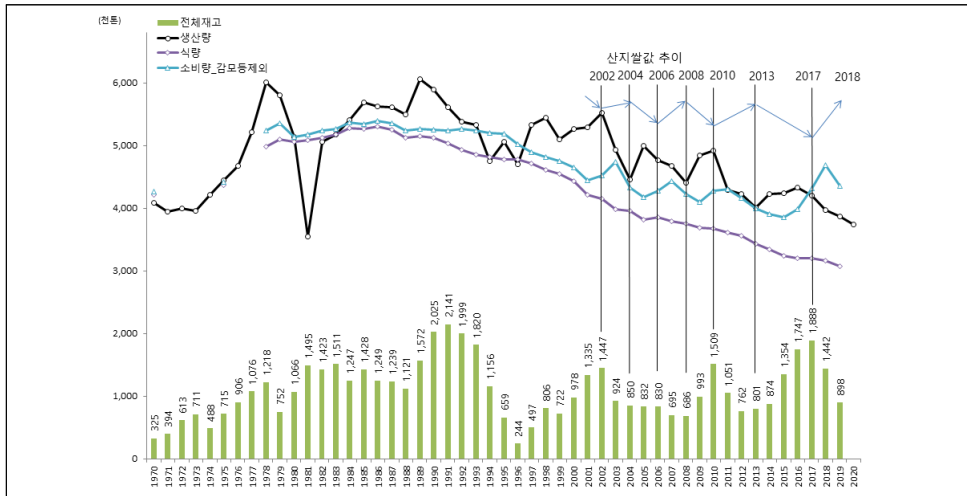
적으로 달성할 수 있도록 지원하는 일이기도 하다. 본고에서는 특히 쌀소득보전직불제 비판의 최대 쟁점이었던 쌀생산량에 미친 영향을 검증하기 위해 실제 관측된 자료를 활용하여 재배면적과 재배면적 규모계층별 농가수의 추이를 검토하고 쌀생산량 변화여부를 심층 분석함으로써 쌀소득보전직불제를 대신하여 쌀생산과잉문제를 해소할 목적으로 도입된 공익직불제 운용에 대한 시사점을 도출하고자 한다. 본고의 구성은 다음과 같다. 제Ⅱ장에서는 추세분석을 통해 쌀수급과 산지쌀값의 관계, 쌀생산량과 재배면적의 관계, 쌀재배농가의 소득안정 및 산지쌀값 안정과 정책비용의 추이를 살펴봄으로써 쌀소득보전직불제의 성과분석을 위한 기초자료를 정리하고자 한다. 제Ⅲ장에서는 쌀소득보전직불제의 사업목적인 소득안정 달성여부와 쌀생산량에 직접적인 영향을 미치는 재배면적의 영향요인을 정량적으로 검증하고 형평성격차와 정책비용에 미친 영향을 점검하며, 제Ⅳ장에서는 분석결과를 정리하고 공익직불제 운용에 대한 시사점을 도출하고자 한다.

II. 추세분석

1. 쌀수급과 산지쌀값

1970년 이후 2020년까지 쌀수급 추이를 정리한 것이 [그림 1]이며, [그림 1]에는 2000년 이후 산지쌀값의 추세도 동시에 표시하였다. 서세욱(2016; 2019)이 지적하였듯이 산지쌀값은 기복의 주기가 다소 연장되었지만 약 4~5년 주기의 기복을 보이면서 등락을 반복하고 있다.

[그림 1] 쌀수급과 산지쌀값의 추이



주: 양곡연도(전년 11월~당년 10월) 기준이며 산지쌀값 추세를 추가하여 표시한 것이며, 농림축산식품부의 「양정자료」를 토대로 작성한 것으로 서세욱(2016)에서 기간을 연장하여 재인용한 것임.

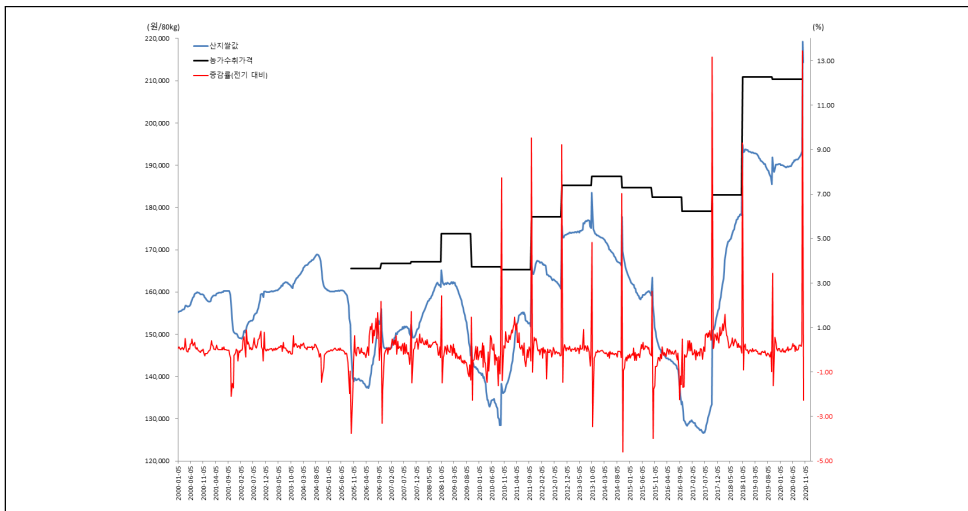
즉 2002년·2006년·2010년·2017년에 저점을 기록하였고, 2004년·2008년·2013년·2018년에 고점을 기록하였다. 산지쌀값이 약 4~5년 주기의 기복을 보이는 것은 쌀수급상황과 관계가 있는데, 산지쌀값의 저점은 생산량과 감모 등을 제외⁶⁾한

6) 쌀수급 자료는 농림축산식품부가 발표하는 「양정자료」를 활용한 것이며, 본고에서는 소비량에서 감모와 대북지원물량을 제외하였다. 제외 이유는 김종진 외(2017)에서도 지적하듯이 감모량을 추계하는데 있어 생산량 대비 7~8% 정도(일본의 경우 2% 수준)로 과다하게 추계하고 있는 등 체계적인 측정오차 발생가능성이 존재하기 때문이며, 대북지원물량은 국내소비에서 완전히 격리되기 때문에 제외하였다.

소비량과 격차가 클 때, 반대로 산지쌀값의 고점은 수급 팽박(逼迫)시와 거의 일치한다. 1인당 쌀소비량이 지속적으로 감소하고 있는 가운데 최근 소비량이 빠르게 증가한 것은 재고량 증가에 따른 양곡관리비를 억제하기 위해 묵은쌀을 사료용으로 처리하였기 때문이다.7)

한편 2000년 이후 2020년 9월말까지 산지쌀값의 추이를 보면([그림 2] 참조), 전기 대비 증감률의 움직임에서 보듯이 2005년 쌀소득보전직불제가 도입된 이후 변동이 심화된 것을 알 수 있다. 이것은 쌀소득보전직불제가 도입되면서 동시에 1948년부터 운용되어오던 추곡수매제가 폐지되면서 정부의 수급조절기능이 최소화되고 시장기능이 활성화되면서 나타난 결과라고 할 수 있다.

[그림 2] 산지쌀값과 농가수취가격의 추이



주: 통계청은 2000년부터 매월 5일·15일·25일 기준 산지쌀값을 발표하고 있으며 동 자료를 토대로 전기 대비 증감률을 계산하여 동시에 표시한 것이고, 농가수취가격은 연산(年産)기준이며 수확기 평균가격에 80kg당 고정직불금과 변동직불금을 합하여 계산한 값이다. 직불금은 농림축산식품부의 「양정자료」를 토대로 작성한 것으로 서세옥(2016)에서 기간을 연장하여 재인용한 것임.

7) 최근 3년간 사료용으로 판매된 규모는 약 113.5만톤이었다. 특히 2017년 사료용으로 판매한 41.5만톤은 전체 정부판매량 대비 44.0%를 차지하고 있으며, 정부재고가 188.8만톤에서 144.2만톤으로 감소하는데 크게 기여하였다. 그렇지만 사료용쌀의 경우 판매가격이 80kg 한 가마당 약 16,640원으로 2016년산 수확기쌀값 대비 12.8%로 매우 낮아 판매손실이 발생하게 되었다. 농림축산식품부는 보도해명 설명자료(2018년 10월 26일자)를 통해 3년간 사료용쌀 판매 손실금액이 1조 6,352억원이고, 사료용재고관리비용이 2,406억원에 달한다고 발표하였다. 자세한 것은 농림축산식품부 설명자료 “남아도는 쌀 결국 사료행…3년간 손실 1조 8천억원”을 참조할 것.

변동의 심화정도를 알아보기 위해 2005년 전후 산지쌀값의 변동계수를 도출하면, 2000~2004년의 산지쌀값 변동계수는 0.006~0.013배였으나, 2005년 이후 변동계수는 0.011~0.065배로 확대되어 불안정성이 심화된 것을 알 수 있다(표 1 참조). 특히 쌀소득보전직불제가 도입된 2005년 전후 계절진폭⁸⁾을 비교해보면, 2005년 이전의 경우 풍년임에도 불구하고 2004년을 제외하고 정(+)의 계절진폭을 나타냈으나, 2005년 이후 시장기능이 활성화되면서 부(-)의 계절진폭이 일반화되었다. 더욱이 2005년 이후 흉년으로 생산량이 축소되면 정(+)의 계절진폭이 나타난 것을 알 수 있었는데, 이것은 시장기능이 활성화되면서 쌀수급상황이 산지쌀값에 제대로 반영되고 있다는 것을 의미한다.

[표 1] 산지쌀값의 변동계수 및 계절진폭률의 변화

(단위: 원, 배, 천톤, %)

	표준편차	평균	변동계수	생산풍흉	계절진폭률
2000	1,738.3	157,579	0.011	1,249	0.77
2001	1,359.8	159,045	0.009	1,473	2.17
2002	3,214.2	152,740	0.021	885	1.41
2003	893.1	160,819	0.006	409	3.78
2004	2,125.4	165,904	0.013	958	-2.79
2005	5,168.8	158,276	0.033	726	6.57
2006	5,671.9	142,732	0.040	638	2.08
2007	2,015.6	149,431	0.013	366	7.51
2008	4,472.8	157,138	0.028	802	-7.15
2009	6,220.2	157,016	0.040	874	-7.86
2010	4,197.9	136,556	0.031	253	11.49
2011	8,014.8	149,645	0.054	182	-2.47
2012	3,337.4	165,293	0.020	-36	1.57
2013	1,880.5	175,090	0.011	188	-4.55
2014	2,742.3	170,748	0.016	199	-4.53
2015	2,630.1	160,801	0.016	285	-8.12
2016	5,022.0	143,112	0.035	155	0.26
2017	6,411.6	130,669	0.049	-70	15.83
2018	11,073.5	170,392	0.065	-174	-2.68
2019	2,178.5	191,213	0.011	-298	0.99

주: 양곡연도 기준이고, 생산풍흉은 당해년 생산량에서 통계청이 발표한 평년 생산량을 뺀 값이며 서세옥(2019)에서 기간을 연장하여 재인용한 것임.

- 8) 계절진폭률은 단경기쌀값(다음 해 7월부터 9월까지 산지쌀값의 단순평균값)에서 수확기쌀값(당해년 10월부터 12월까지 산지쌀값의 단순평균값)을 뺀 값을 수확기쌀값으로 나눈 값을 의미한다. 쌀의 경우 수확기에 정부와 미국종합처리장 등의 민간시장참여자를 포함한 시장참여자가 매입하여 저장해두었다가 다음 해에 소비자쌀값을 관망하면서 방출하기 때문에 계절진폭률이 부(-)의 값을 갖는다는 것은 민간시장참여자의 경우 손해를 의미하는 것이다. 풍년의 경우 일반적으로 계절진폭이 부(-)의 값을 나타낸다.

한편 산지쌀값의 불안정성이 심화되었음에도 불구하고 정부는 쌀소득보전직불제를 도입하여 산지쌀값 하락에 따른 쌀재배농가의 소득안정을 위해 변동직불금을 지급함으로써 농가수취가격(수확기평균가격+고정직불금+변동직불금)을 안정적으로 유지시켜 쌀재배농가의 소득안정에 기여하고자 하였으며, [그림 2]에서 보듯이 산지쌀값이 등락을 거듭하며 변동하여도 농가수취가격은 안정적인 것을 알 수 있다.

2. 쌀생산량과 재배면적

쌀생산량은 재배면적과 단위면적당 수량(이하 단수)을 곱하여 구해지는데 1970년부터 2019년까지 각각의 연평균증가율을 보면([표 2] 참조), 1970년대와 1980년대 생산량이 증가한 것은 재배면적과 단수가 동시에 증가한 것에 기인한다. 1990년대 이후 재배면적이 지속적으로 감소하고 있는 가운데 생산량은 기복을 보이기는 하였지만 감소추세에 있었다. 다만 2005~2009년 기간에 단수가 증가한 결과 일시적으로 생산량이 증가하기도 하였다. 그러나 2015년 이후 재배면적과 단수가 동시에 감소한 결과 생산량도 이전 시기와 비교하여 상대적으로 큰 폭으로 감소하였다.

[표 2] 쌀생산량·재배면적·단수의 연평균증가율 추이

(단위: %)

	생산량	재배면적	단수
1970~1979	3.969	0.283	3.688
1980~1989	5.860	0.309	5.552
1990~1999	-0.740	-1.758	1.040
2000~2004	-1.356	-1.738	0.350
2005~2009	0.853	-1.288	2.173
2010~2014	-0.259	-2.101	1.862
2015~2019	-3.532	-2.215	-1.365

자료: 통계청의 「미곡생산량」 자료를 활용하여 기하평균값을 계산한 것임.

결국 쌀소득보전직불제가 도입된 이후 2005년부터 일시적으로 쌀생산량이 증가한 것은 쌀소득보전직불제가 생산연계 유인에 따라 쌀재배농가가 재배면적을 확대해서라기보다는 다수확품종이 확대 보급되면서 단수가 증가한 것에 기인한다. ha당 570kg 이상의 다수확품종이 벼재배면적에서 차지하는 비중의 추이를 보면, 2007년 6.7%에서

불과 4년만인 2011년에 19.5%로 약 3배로 증가하였고, 10년만인 2016년에 53.0%로 벼재배면적의 절반 이상을 차지하게 되었다. 한편 2015년 이후 단수가 감소한 것은 [표 1]에서 보듯이 2017년·2018년·2019년 연속하여 생산량이 평년 생산량에 못 미친 것도 원인이지만, 농림축산식품부가 공공비축 매입품종에서 다수확품종을 제한하고 정부보급종에서도 다수확품종을 제한하기로 강화한 것도 원인 중의 하나이다.⁹⁾

3. 정책비용

서세욱(2019)이 지적하였듯이 양정개혁 이후 쌀 관련 정책비용의 규모는 경영안정 재정사업으로서 쌀소득보전직불금(고정직불금+변동직불금), 산지쌀값 안정 재정사업으로서 정부양곡매입·수입양곡대·조작관리 등으로 구성된 양곡관리비¹⁰⁾ 및 생산조정대책비등의 합계로 규정되며,¹¹⁾ 정책비용 추이를 정리하면 [그림 3]과 같으며, 결산기준으로 정리한 결과 사업집행실적이 반영되었다.

정책비용의 구성을 보면 2005년 양정개혁 이후 쌀소득보전직불제가 도입되면서 고정직불금과 변동직불금을 합한 쌀소득보전직불금이 추가되었으며, 쌀값을 안정시키기 위해 사전적으로 쌀생산을 억제하는 생산조정제가 지금까지 2003~2005년·2011~2013년·2018~2019년의 기간 동안 3차례 실시되어 생산조정대책비를 표시하였다. 그리고 쌀소득보전직불제 도입과 관계없이 양곡을 관리하면서 발생하는 양곡

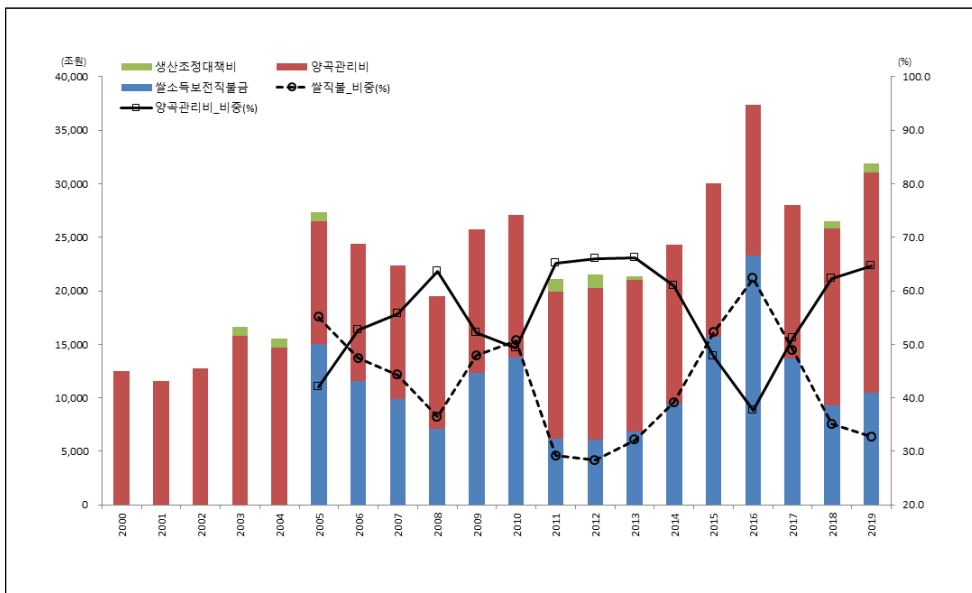
9) 농림축산식품부는 산지쌀값이 2013년 이후 하락국면에 진입하면서 지속적으로 하락하는 것을 억제하기 위해 2017년 공공비축미곡의 품질 향상 및 쌀 적정생산을 위해 소비자 선호도가 낮은 다수확품종 2개(황금누리, 호품)를 제외하기로 결정하였고, 2018년부터 정부 보급종에서도 다수확품종 제한을 강화하기로 하였다. 자세한 것은 농림축산식품부 보도자료(2016년 11월 14일자) “‘17년 공공비축미 매입품종 중 다수확품종(황금누리, 호품) 제한 -’18년부터는 정부 보급종에서도 다수확품종 제한 강화”를 참조할 것. 그 결과 황금누리 재배면적은 2016년 35,052ha에서 2018년 3,615ha로 급감(감소율: 89.6%)하였다.

10) 양곡관리비에서 가장 큰 비중을 차지하고 있는 비용은 정부가 수확기쌀값을 안정시키기 위해 쌀을 매입(공공비축+시장격리)하면서 발생하는 정부양곡매입비이다. 다음으로 높은 비중을 차지하는 비용은 쌀의무수입물량이 확대되면서 증가한 수입양곡대이고, 정부재고를 관리하는데 소요되는 조작관리비 순서이다. 2005년부터 2019년까지의 기간 중 양곡관리비 대비 각각의 평균비율을 보면, 정부양곡매입비가 62.8%, 수입양곡대가 20.5%, 조작관리비가 14.8%이다.

11) 수확기쌀값 안정을 위하여 정부가 지원하는 미곡종합처리장 벼 매입자금 재정사업도 포함하여야 하지만 지원방식이 융자(최근에는 이차보전)방식으로 이루어지고 있는 반면 경영안정·산지쌀값 안정 재정사업은 직접보조방식으로 수행되고 있는 것과 차이가 있어 제외하였다.

관리비를 적시하였다. 정책비용은 2019년 결산기준으로 3조 1,883억원에 달하며, 쌀 소득보전직불제가 운용된 기간 중 상기 3개 비용의 평균규모와 쌀 관련 정책비용 총액 대비 비중을 보면 쌀소득보전직불금이 1조 1,382억원·42.8%였고, 양곡관리비가 도입 전 대비 약 1.1배 증가한 1조 4,182억원·55.8%였으며 생산조정대책비가 842억원·3.5%였다. 서세욱(2019)이 지적한 쌀소득보전직불금과 양곡관리비 사이의 trade-off 관계는 사업집행실적이 반영되면서 보다 선명하게 나타났다(그림 3) 참조).

[그림 3] 쌀 관련 정책비용의 추이



주: 서세욱(2019)을 기초로 농림축산식품부의 자료에 근거하여 2000년부터 2019년까지 결산기준으로 재작성한 것임.

III. 성과분석

1. 생산량에 미친 영향

쌀생산량과 관련하여 선행연구를 검토하면 쌀소득보전직불제 특히 변동직불금이 쌀재배를 전제로 하기 때문에 쌀생산 확대를 유발한다는 지적과 변동직불금이 생산연계성을 지니지만 그 효과는 제한적이라는 지적으로 나뉜다. 쌀생산량은 재배면적과 단수를 곱하여 구해지는데, 재배면적은 농가의 입장에서 선택변수이지만 단수는 기상여건에 주로 좌우되는 확률변수이기 때문에 쌀소득보전직불제 도입이라는 제도변화가 농가의 경제적 행동에 미친 영향은 재배면적의 변화를 통해 확인할 수 있다.

쌀소득보전직불제가 도입되면서 변동직불금이 쌀생산 확대를 유발시켰다는 주장이 맞다면 농가의 선택변수인 재배면적에 변화가 이루어져야 했을 것이다. 그러나 [표 2]에서 보듯이 재배면적은 1990년대 이후 지속적으로 감소하고 있다. 더욱이 농림축산식품부가 쌀소득보전직불제를 운용하면서 실제 관측된 자료를 통해 보아도 ([표 3] 참조), 재배면적의 감소추세는 쌀소득보전직불제가 도입된 이후에도 변함없이 유지되고 있다. 더욱이 고정직불 대상 재배면적이 변동직불 대상 재배면적보다 크고, 고정직불금을 지급받은 재배면적 감소율보다 변동직불금을 지급받은 재배면적 감소율이 상대적으로 크다. 제도설계상 변동직불금을 지급받기 위해서는 고정직불금 지급대상인 1998년부터 2000년까지 3년간 논농업에 이용된 농지에 물을 가두어 쌀을 재배하는 것이 조건인 것을 감안할 때, 변동직불금을 지급받은 재배면적이 고정직불금을 지급받은 재배면적보다 작고 감소율은 상대적으로 크다는 것은 실제로 쌀을 재배하지 않은 면적이 증가하고 있다는 것을 의미한다. 따라서 변동직불금이 쌀재배를 전제로 정책 설계되었기 때문에 쌀생산량을 증가시켰다는 지적은 쌀소득보전직불제를 운용하면서 실제 관측된 자료를 통해 확인되지 않았다. 결국 1990년대 이후 재배면적이 지속적으로 감소하는 가운데 쌀생산량은 확률변수인 단수의 변화에 따라 증가하거나 감소하였다고 판단하여야 할 것이다. [표 2]에서 보듯이 2005~2009년 기간 동안 단수가 증가하여 생산량이 일시적으로 증가하였고, 2010~2014년 기간 동안 단수 증가로 인하여 생산량 감소폭이 다소 완화되었지만,

2015~2019년 기간의 경우 2017년부터 2019년까지 작황이 악화되면서([표 1] 참조) 단수도 감소함에 따라 쌀생산량 감소는 더욱 강화되었다.

[표 3] 쌀소득보전직불 및 규모계층별 재배면적의 추이

(단위: ha, %)

	재배면적		규모계층별 재배면적 합계		
	고정직불	변동직불	1ha 미만	6~10ha	10ha 이상
2010	883,476	788,970	260,538 (29.5)	75,332 (8.5)	54,582 (6.2)
2011	875,183	754,265	250,582 (28.6)	79,497 (9.1)	61,509 (7.0)
2012	865,918	747,246	242,667 (30.2)	81,293 (9.4)	65,214 (7.5)
2013	854,570	735,015	235,173 (27.5)	82,237 (9.6)	69,007 (8.1)
2014	835,093	729,133	224,532 (26.9)	84,486 (10.1)	71,681 (8.6)
2015	838,862	725,832	235,234 (28.0)	84,074 (10.0)	73,192 (8.7)
2016	835,058	705,373	240,322 (28.8)	83,297 (10.0)	75,117 (9.0)
2017	828,127	683,843	243,064 (29.4)	83,811 (10.1)	78,186 (9.4)
2018	818,179	653,769	318,672 (38.9)	52,988 (6.5)	52,202 (6.4)
2019	802,968	636,215	310,056 (38.6)	62,295 (7.8)	53,028 (6.6)
연평균 증감률	- 1.1	- 2.4	2.0	- 2.1	- 1.3

주: 쌀소득보전직불 대상 고정직불 및 변동직불 재배면적이며, 규모계층별 재배면적은 고정직불 기준이며 괄호안의 수치는 전체 면적 대비 비중을 의미하고, 농림축산식품부가 쌀소득보전직불제를 운용하면서 실제로 관측한 자료를 바탕으로 작성한 것임.

다음으로 1990년대 이후 재배면적이 감소추세이지만 감소폭이 기간별로 차이가 존재하므로 변동직불금의 생산연계성 정도를 검증하기 위해 재배면적에 미치는 영향요인에 대하여 정량적 방법을 이용하여 검토하면 다음과 같다. 재배면적의 크기는 다양한 요인에 의해 영향을 받는다.¹²⁾ 본고에서는 선행연구사례와 쌀소득보전직불

제 도입이라는 제도변화를 반영하여 재배면적의 영향요인으로서 전기 농가수취가격, 임차료, 변동직불 더미를 선택하였고 재배면적과 영향요인 사이의 인과관계를 점검하기 위해 다음과 같이 모형화하였다. 본고의 목적이 쌀소득보전직불제 도입에 따른 영향분석이라는 점을 고려하여 분석기간은 동제도가 운용된 2005년부터 2019년까지로 한정하였으며, 분석기간이 짧기 때문에 통계학적 자유도문제를 고려하여 설명변수의 수는 최소화하고자 하였다.

$$RA = \beta_0 + \beta_1 FP_{-1} + \beta_2 CH + \beta_3 DM$$

여기서 RA는 논재배면적, FP_{-1} 는 전기 농가수취가격, CH는 임차료,¹³⁾ DM은 변동직불금이 지급되지 않은 연도 더미(2008년·2011년·2012년·2013년은 1, 나머지 연도는 0)이다. 상기모델의 변수를 추정할 때 최소자승법(OLS)을 이용하였다. 추정결과를 정리하면(표 4) 참조), 회귀식 전체에 대한 통계적 유의성을 확인하기 위해 F검정을 실시한 결과 모든 계수값이 0과 같다는 귀무가설이 1% 유의수준에서 기각되어 회귀식은 의미있는 것으로 확인되었다. 그리고 Durbin-Watson 통계량으로부터 잔차항에 자기상관이 없는 것으로 확인되었다. 영향요인의 계수값은 변동

12) 최근에 이루어진 연구사례를 보면 가격영향요인으로 안병일(2015)은 쌀농가판매가격을 사용하고 있으며 유찬희 외(2017)도 쌀농가판매가격이 간접적으로 영향을 미치는 것으로 분석하고 있다. 또한 재배면적이 지속적으로 감소하고 있는 추세를 반영하여 안병일(2015)은 연도별 논 감소면적을 영향요인으로 채택하고, 유찬희 외(2017)는 전년도 쌀 재배면적과 추세변수를 설명변수로 사용하고 있다. 그 밖의 다른 요인으로 안병일(2015)은 농가판매·구입가격지수를 이용하여 쌀가격·다른 작물가격·농업용품가격을 영향요인으로 사용하고 있고, 유찬희 외(2017)는 쌀과 콩의 수익성을 영향요인으로 사용하고 있다. 한편 서세욱(2016)과 이춘수 외(2018)는 전기 농가수취가격이 재배면적에 영향을 미친다고 분석하고 있다. 이상에서 보듯이 가격영향요인의 경우 쌀농가판매가격과 농가수취가격 중 하나를 영향요인으로 선택하고 있다. 쌀농가판매가격은 [그림 2]에서 적시한 산지쌀값의 월단위 평균가격이며, 농가수취가격은 쌀소득보전직불제가 도입되면서 산지쌀값의 수확기평균가격에 고정직불금과 변동직불금을 합산한 값이다. 따라서 산지쌀값의 평균값인 쌀농가판매가격을 사용할 경우 제도도입에 따른 영향을 정확히 반영할 수 없으며 본고의 목적이 쌀소득보전직불제가 도입되면서 재배면적에 미친 영향을 검증하는 것이기 때문에 본고에서는 농가수취가격을 사용하기로 한다.

13) 2013년 통계개편에 따라 농가구입가격지수 중 임차료에는 농지임차료와 농기계임차료를 포함하게 되었다. 따라서 본고에서는 쌀소득보전직불제가 영농규모화를 촉진시키기 위해 재배면적에 비례하여 직불금을 수령할 수 있도록 정책 설계되었기 때문에 토지용역비가 재배면적 크기에 영향을 미쳤을 것으로 판단하였고 토지용역비의 대리변수로 임차료를 사용하기로 한다.

직불 더미를 제외하고 1% 수준에서 통계적으로 유의한 것으로 나타났고, 자유도수 정후결정계수 값이 0.946이어서 모형추정을 위해 사용된 설명변수들은 재배면적의 주요통계변수로서 역할을 하고 있는 것으로 판단할 수 있다.

[표 4] 재배면적 추정결과

	추정값
전기 농가수취가격(FP_{-1})	3.105*** (3.1443)
임차료(CH)	- 10,350.541*** (-8.9035)
변동직불 더미(DM)	18,348.547 (1.6507)
상수항	1,229,488.623*** (13.7898)
$\overline{R^2}$	0.946
DW	1.758
F	0.0000007654***
관측치수	15

주: $\overline{R^2}$ 는 자유도수정후결정계수, DW는 Durbin-Watson값, F는 유의한 F값을 의미하며, 괄호안의 값은 t값을 의미하고, ***은 1% 수준에서 통계적으로 유의함을 의미함.

추정결과를 정리하면, 첫째, 영향요인의 부호 방향성은 이론상으로 부합한 것으로 나타났다. 우선 농가수취가격과 재배면적 사이에는 정(+)의 관계에 있는데 농가수취가격이 오르면 재배면적을 확대하는 것을 의미하는 것으로 경제학이론이 설명하는 것과 일치한다. 다음으로 임차료와 재배면적 사이에는 부(-)의 관계에 있는데, 임차료가 농가입장에서 비용요소이며 생산비가 상승하게 되면 재배면적은 감소하게 되므로 경제학이론과 부합한다. 변동직불 더미와 재배면적 사이에는 정(+)의 관계가 있는 것으로 추정되었는데, 변동직불금이 지급되지 않은 연도에 재배면적이 확대된다는 것은 변동직불금과 재배면적 사이에는 부(-)의 관계에 있다는 것을 의미하지만 통계적으로 유의하지는 않았다.

둘째, 재배면적에 가장 큰 영향을 미치는 것은 임차료라는 것을 알게 되었다. 연도

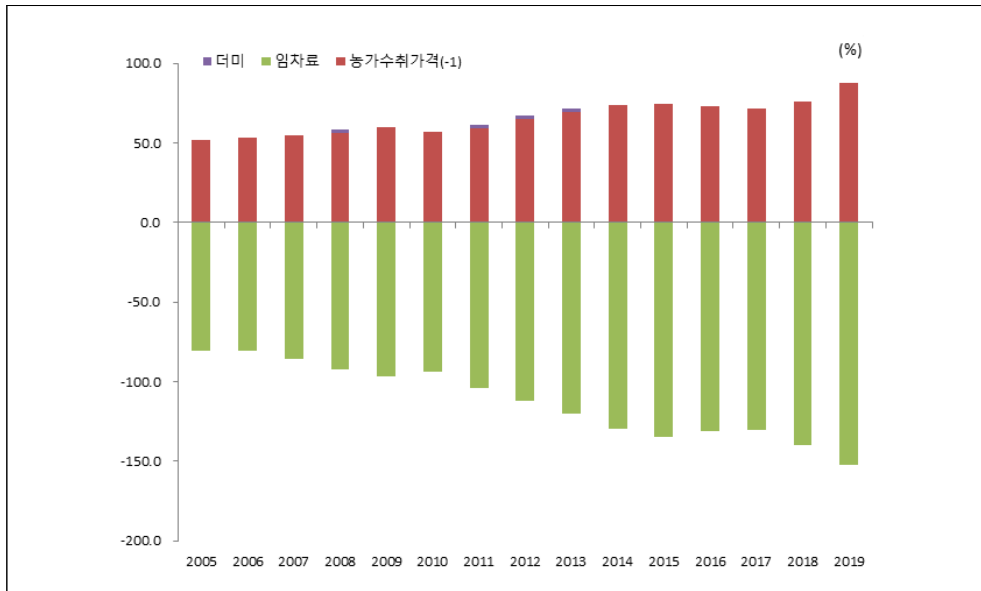
별로 재배면적 변동에 기여한 영향요인별 기여분을 계산하여 비교해보면([그림 4] 참조), 임차료의 기여분이 상대적으로 큰 것을 알 수 있다. 결국 임차료 상승으로 인해 재배면적을 축소하려는 압력이 농가수취가격 상승으로 인해 재배면적을 확대하려는 압력보다 커서 재배면적은 지속적으로 감소하는 것으로 이해된다. 더욱이 영향요인별 탄력성을 계산해보면, 농가수취가격이 0.657이고, 임차료가 -1.123으로 산출되어 농가수취가격의 변화에는 비탄력적으로, 임차료의 변화에 탄력적으로 재배면적에 영향을 미치는 것을 알게 되었으며, 임차료의 변화에 보다 민감하게 반응하는 것을 알게 되었다.¹⁴⁾ 다만 재배면적의 감소폭은 기간별로 차이가 있어 생산량에 미친 영향도 상이하다. 즉 농가수취가격은 서세욱(2016)이 지적하였듯이 목표가격의 95.3~108.9%(전기(2005~2019년) 평균 99.2%)수준에서 안정적으로 유지되고 있고, 쌀소득보전직불제가 2005년 도입된 이후 목표가격은 3차례¹⁵⁾ 인상되었는데 그 때마다 농가수취가격은 상승하였다([그림 2] 참조). 계량분석 결과에서 알 수 있듯이 농가수취가격 상승으로 재배면적 확대 압력이 작용한 결과 재배면적 감소를 지연시켰다.¹⁶⁾ 그렇지만 농가수취가격 상승에 따른 재배면적 감소지연은 매우 제한적이었는데, 임차료가 지속적으로 상승한 결과 재배면적 축소압력이 농가수취가격 상승에 따른 재배면적 확대 압력보다 커지면서 재배면적은 감소하였기 때문이다([그림 4] 참조).

14) 선행연구에서 재배면적의 가격탄력성은 비탄력적으로 분석하고 있다. 즉 안병일(2015)의 경우 0.1633~0.2069, 이춘수 외(2018)는 0.1(저자들이 2008년에 분석한 결과를 활용)로 추정하고 있다. 따라서 본고에서 농가수취가격의 변화에 비탄력적으로 영향을 미친다는 결과는 선행연구에 부합하는 결과이다.

15) 목표가격은 「농업소득의 보전에 관한 법률」에 의해 5년마다 국회의 동의를 받아 설정되며 ‘쌀의 수확기 평균가격 변동을 고려하여’ 정하도록 되어있다. 2005년에 결정된 목표가격 170,083원/80kg은 한 차례 동결되어 2012년산까지 적용되었다. 2013년산부터 적용되는 목표가격은 시행령 규정에 따르면 165,057원/80kg이었으나 법률규정에 관계없이 188,000원/80kg으로 결정되어 5년간 유지되었다. 그리고 「농업·농촌 공익기능 증진 직접지불제도 운영에 관한 법률」이 2019년 12월 27일 국회본회의에서 의결되면서 변동직불금의 지급에 관한 경과조치(동법 부칙 제4조)로 목표가격은 214,000원/80kg으로 결정되어 2018년산과 2019년산에 적용되었다.

16) 서세욱(2016)은 재배면적의 전년 대비 증가율과 전기 농가수취가격 증가율을 비교하여 농가수취가격이 상승하면 재배면적 감소율이 축소하여 재배면적 감소가 지연되었다고 지적하였다.

[그림 4] 재배면적에 영향을 미친 요인별 기여 추이



주: 연도별 재배면적 변동에 기여한 영향요인별 기여분을 계산하여 표시한 것임.

결국 쌀소득보전직불제 도입에 따른 쌀생산량 증가는 단수 변화에 기인한 것이며 단수가 증가한 배경을 점검할 필요가 있다. 쌀수급균형가격보다 높은¹⁷⁾ 수준에서 목표가격이 설정되고 [그림 2]에서 보듯이 농가수취가격이 목표가격의 평균 99.2% 수준에서 안정적으로 유지되고 있는 상황에서 단수가 높은 다수확품종을 재배하는 것은 수량을 증가시켜 쌀수입을 확대시킬 수 있기 때문에 쌀재배농가의 입장에서는 지극히 합리적인 선택이다. 그 결과 쌀생산량은 쌀소비량의 감소를 반영 못하면서 축소가 순조롭게 진행되지 않게 된 것이다. 당초 쌀소득보전직불제가 도입될 당시에도 쌀값하락에 따른 소득감소를 보완하기 위하여 목표가격을 통한 개입에 대하여 수급균형 및 구조조정을 저해하는 효과가 클 수밖에 없어 시장왜곡을 심화시킬 것이라는 우려가 제도도입 당초부터 존재하였고,¹⁸⁾ 결과적으로 동 우려가 쌀생산량 축소 지연이라는 현실로 나타났다.

17) 서세옥(2016)에서 분석하였듯이 쌀의 수요탄력성과 공급탄력성을 기초로 수요·공급곡선을 도출한 다음 수급균형가격을 추정한 결과 2005년부터 2019년까지의 분석기간 목표가격이 수급균형가격보다 평균 63.2% 높은 것으로 계산되었다. 쌀수요·공급곡선 도출과정에 대해서는 Seo et al.(2004)를 참조할 것.

18) 자세한 것은 대통령자문정책기획위원회(2008)를 참조할 것.

셋째, 쌀소득보전직불제 중 변동직불금이 쌀생산을 유인하였는지 특정할 수 없었다. 추정결과 변동직불 더미의 부호가 정(+)이어서 변동직불금과 재배면적 사이에는 부(-)의 관계에 있다는 것을 의미하지만 통계적으로 유의하지 않았다. 결국 지금까지 다수의 선행연구에서 주장되어온 변동직불금이 쌀생산을 자극한다는 주장은 변동직불금 지급이 재배면적에 영향을 미치는 관계가 통계적으로 유의하지 않아 변동직불금이 쌀생산을 유인하였는지 특정할 수 없었다. 이는 쌀소득보전직불제가 운용되면서 실제관측된 자료인 [표 3]에서 보듯이 변동직불금 수령 재배면적이 감소한 사실을 통해서도 확인할 수 있는 결과이다.

다음으로 공익직불제 운용에 대한 시사점을 정리하면, 가격개입을 지양하면서 직불금 지급기준을 과거 논·밭면적으로 규정함으로써 생산비연계방식으로 제도를 설계한 측면은 평가받을 만하다. 다만 직불금 산정기준 논면적이 밭면적보다 2배 이상¹⁹⁾ 넓어 쌀에 대한 편중지원이 이전과 달라지지 않았고 노동시간당 소득측면에서 쌀이 밭작물보다 소득이 높은 상황이어서 정부가 쌀과 밭작물에 동일한 단가를 적용함으로써 밭작물로의 전환을 유도하여 쌀생산량을 감소시키려는 목적은 미미한 수준에 머물 가능성이 높다.²⁰⁾ 더욱이 소규모농가의 소득 안정에 기여하기 위해 기존 쌀소득보전직불제보다 상대적으로 많은 소농직불금(120만원)을 지급하게 되면 2019년 기준 재배면적 1.0ha 미만 계층이 쌀생산량의 27.9%를 생산하고 있고, [표 3]에서 보듯이 동계층의 재배면적이 최근 증가하고 있는 상황에서 소득안정으로 상계층의 생산이 증가하게 될 것이다. 대규모농가입장에서도 구간을 3단계²¹⁾로 구분하여 단가를 역진적으로 설정하였다고 하지만 구간별 단가는 ha당 단가이므로

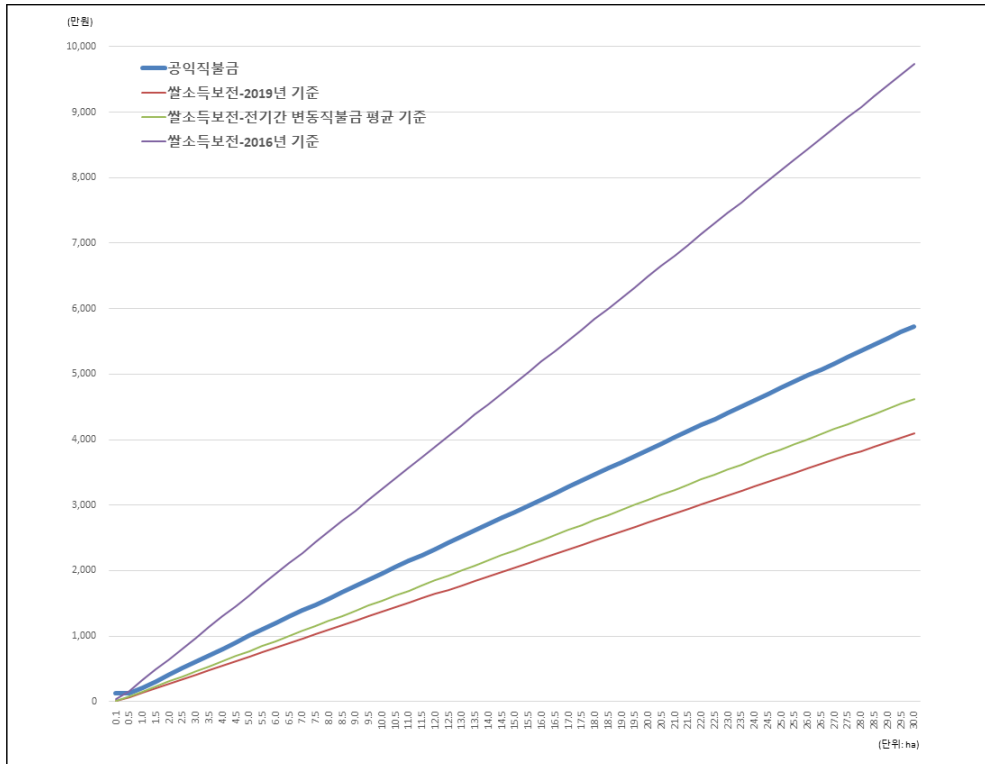
19) 2019년 농림축산식품부 사업설명자료에 의하면 직불금 산정시 논 802,770ha, 밭 293,800ha으로 계상하여 논이 밭보다 2.73배 넓다.

20) 최근 밭작물 전환에 따른 경제성을 분석한 연구에 의하면 밭전환을 고려할 수 있는 작목으로 콩·봄감자·참깨를 열거하고, 경제성을 고려할 때 상기 3개 작목 중 2개 작목(콩·참깨)은 경제성이 없는 것으로 분석하였다. 자세한 것은 정우석 외(2020)를 참조할 것.

21) 2020년 5월부터 시행되는 「농업·농촌 공익기능 증진 직접지불제도 운영에 관한 법률 시행령」의 '면적직접지불금의 기준면적 구간별 단가'에 의하면 단가는 농업진흥지역 안과 밖으로 구분하고 밖의 경우 논과 밭으로 이용한 경우 등 3가지 경우로 차등을 두었다. 이를테면 농업진흥지역 안에서 논농업·밭농업에 이용된 논지의 단가가 가장 높으며 ha당 2ha 이하 구간이 205만원, 2ha 초과~6ha 이하 구간이 197만원, 6ha 초과 구간은 189만원으로 역진적으로 설계되었으며, 순서대로 구간별 지급단가를 적용하여 직불금을 지급하게 되었다.

재배면적이 커질수록 동일 구간안에서 단가분만큼 추가되고, 구간을 벗어나면 축소된 단가분만큼 추가되므로 면적직불금은 [그림 5]에서 보듯이 재배면적에 비례하여 공익직불금이 증가하는 구조이어서 제도변경에 따른 불확실성은 없는 상황이다.

[그림 5] 재배면적 규모에 따른 쌀소득보전직불금 및 공익직불금 추계



주: 쌀소득보전직불금은 고정직불금과 변동직불금이 포함된 규모이며, 공익직불금은 2020년 5월 1일부터 시행되는 「농업·농촌 공익기능 증진 직접지불제도 운영에 관한 법령 시행령」에 근거하여 농업진흥지역 안에서 논농업 또는 밭농업에 이용된 농지를 대상으로 재배면적구간별로 역진적으로 설계된 금액에 따라 계산한 것임.

더욱이 논 또는 밭을 농지로 유지하면 재배면적에 근거하여 지급되는 공익직불금이 쌀소득보전직불제 추진 당시 고정직불금과 변동직불금을 합한 금액과 비교하여 비록 변동직불금 규모가 가장 컸던 2016년보다 적지만, 2019년보다 많고 쌀소득보전직불제가 시행된 전기간 평균변동직불금을 수령했을 때보다 많은 금액을 수령하는 것으로 추계되었다. 결국 쌀재배농가는 공익직불제가 도입되면서 농지의 형상을 유지하기만 하면 쌀소득보전직불제 시행 당시 산지쌀값 하락으로 발생한 평균소득

감소분 이상을 공익직불금으로 안정적으로 보전받는 상황이다. 거기에서 재배작물 판매수입이 추가되기 때문에 쌀재배농가의 경우 쌀산지가격이 급격히 하락하여 생산비를 밀돌지 않는 한 쌀재배를 포기하지 않을 것이다. 더욱이 「양곡관리법 일부 개정법률안」이 2020년 1월 국회 본회의를 통과하면서 쌀가격 하락에 대한 안정장치가 강화됨에 따라 쌀재배농가는 수입을 최대화하기 위해 다수확품종을 지속적으로 선택할 것으로 전망되어 쌀생산량 감소 목표는 달성하기 어려울 것으로 우려된다.

2. 형평성에 미친 영향

정부는 쌀소득보전직불제가 재배면적 규모에 비례하여 직불금을 지급하도록 정책 설계하였는데, 이는 국내 쌀산업을 재편하고 영농규모화를 촉진시키기 위한 조치였다. 즉 정부는 쌀소득보전직불제 시행 1년 전인 2004년 「농업·농촌 종합대책」을 수립하면서 6ha 수준의 쌀전업농 7만호를 2013년까지 육성하여 전체 쌀생산량의 50%를 담당시킨다는 목적을 설정하였고, 동 목적을 달성하기 위한 수단으로 쌀소득보전직불제를 정책 설계하였다.²²⁾ 그렇지만 서세욱(2016)에서 지적하였듯이 규모 확대 인센티브가 약화되는 가운데 재배면적에 비례한 지급방식은 쌀재배농가의 형평성격차를 확대시켰을 뿐이다. 규모확대 인센티브가 지속적으로 유지되었다면 정부가 영농규모화를 촉진시키기 위해 설정했던 목표를 고려할 때 목표 재배면적계층의 농가수가 증가했어야 한다. 그러나 [표 5]에서 보듯이 재배면적이 6ha 이상인 농가수는 2017년 16,253호(11,097호+5,156호)를 정점으로 감소하기 시작하여 2019년 15,579호(10,789호+4,790호)에 머물렀다.

더욱이 재배면적이 6ha 이상인 계층의 합계 재배면적은 [표 3]에서 보듯이 2017년 161,997ha(83,811ha+78,186ha)로 전체 재배면적의 19.6%를 정점으로 감소하였고, 2019년 115,323ha(62,295ha+53,028ha)로 전체 재배면적의 14.4%에 머물렀다. 결국 목표시한이 6년이나 지난 2019년 현재 기준으로 볼 때도 6ha 이상

22) 쌀소득보전직불제를 정책 설계할 당시에도 상대적으로 부유한 대규모농가에 많은 직불금을 지급하는 것은 국민정서와 도시영세민과의 형평성을 고려할 때 맞지 않다는 지적이 있었음에도, (구) 농림부가 국내쌀산업을 개편하고 영농규모화 촉진을 위해 재배면적에 비례하여 직불금이 지급되도록 설계하였고, 지급상한면적(논농업직불제 상한선 4ha)을 폐지하여야 한다고 주장하여 관철시켰다. 자세한 것은 대통령자문정책기획위원회(2008)를 참조할 것.

농가수가 15,579호로 목표의 22.2%이고, 재배면적에 단수를 곱하여 계산된 쌀생산량은 59만 1,607톤으로 전체 생산량 대비 15.8%로 목표의 31.6%이어서 영농규모화정책 목표는 달성하지 못했다. 반면 재배면적이 1ha 미만인 계층은 [표 3]에서 보듯이 2019년 전체면적의 38.6%를 차지하고 있어 2010년 비중인 29.5%와 비교하여 오히려 증가하였다. 더욱이 농가수로 보면 [표 5]에서 보듯이 2019년 전체 농가수의 73.4%를 차지하여 압도적 다수를 차지하고 있다. 결국 재배면적이 6.0ha 이상인 계층이 감소하고 있는 가운데 재배면적이 1ha 미만인 계층이 증가하고 있어 영농규모화정책은 근본적으로 실패한 것으로 판단된다.

[표 5] 재배면적 규모별 농가수·1호당 쌀소득보전직불금·형평성 격차 현황

(단위: 호, %, 원, 배)

	1ha 미만		6~10ha			10ha 이상		
	농가수	1호당 직불금(A)	농가수	1호당 직불금(B)	B/A	농가수	1호당 직불금(C)	C/A
2010	564,324 (67.4)	724,653	11,300 (1.4)	10,525,129	14.5	4,706 (0.6)	18,568,914	25.6
2011	543,579 (67.0)	316,658	11,933 (1.5)	4,756,452	15.0	5,225 (0.6)	8,443,600	26.7
2012	526,710 (66.6)	316,540	12,135 (1.5)	4,790,211	15.1	5,510 (0.7)	8,522,654	26.9
2013	510,832 (66.4)	360,665	12,198 (1.6)	5,498,931	15.2	5,815 (0.8)	9,747,768	27.0
2014	483,169 (67.1)	518,228	11,199 (1.6)	8,762,211	16.9	4,938 (0.7)	17,080,535	33.0
2015	519,606 (69.0)	835,767	11,143 (1.5)	14,552,731	17.4	5,036 (0.7)	28,416,597	34.0
2016	541,098 (69.6)	1,230,968	11,040 (1.4)	22,015,675	17.9	5,108 (0.7)	42,960,303	34.9
2017	557,406 (71.6)	707,096	11,097 (1.4)	12,937,244	18.3	5,156 (0.7)	26,113,303	36.9
2018	595,204 (73.4)	455,435	10,832 (1.3)	8,967,227	19.7	4,756 (0.6)	18,696,804	41.1
2019	578,732 (73.4)	535,550	10,789 (1.4)	10,022,523	18.7	4,790 (0.6)	19,976,618	37.3

주: 농가수와 면적은 고정직불 기준이며 괄호안 수치는 전체 농가수 대비 비중이고 1호당 직불금은 재배면적 계층별 직불금합계액을 농가수로 나눈 값을 의미하며, 농림축산식품부가 쌀소득보전직불제를 운용하면서 실제로 관측한 자료를 바탕으로 작성한 것임.

영농규모화정책의 실패는 재배면적 계층별 증가율을 보면 보다 극명하게 나타난다([표 6] 참조). 재배면적 계층별 증가율을 보면 농가수가 증가한 재배면적계층은 0.1ha 미만 계층과 0.1~0.5ha 미만 계층뿐이다. 나머지 계층은 농가수가 모두 감

소하였다. 더욱이 면적기준으로 점검하여도 0.5ha 미만 계층에서 재배면적이 확대되었을 뿐 나머지 계층은 재배면적이 모두 감소하였고, 더욱이 규모가 클수록 최근 감소폭이 더 커졌다. 대규모농가일수록 감소율이 상대적으로 큰 것은 재배면적을 확대하기 위해서는 농지를 임차할 수밖에 없는 상황에서 토지용역비 부담이 증가하면서 규모확대 인센티브가 약화된 것에 기인한다.²³⁾ 결국 임차료 부담으로 쌀소득보전직불제가 갖고 있는 규모확대 인센티브는 상쇄되고 있는 것으로 판단되며 이는 앞 절에서 재배면적 영향요인을 정량적으로 분석한 결과와도 부합한다.

[표 6] 재배면적 계층별 연평균증가율 추이

(단위: %)

	~0.1ha	0.1~0.5ha	0.5~1.0ha	1.0~2.0ha	2.0~3.0ha	3.0~4.0ha	4.0~5.0ha	5.0~6.0ha	6.0~10.0ha	10ha~	합계
[고정직불]-농가수기준											
2010~19	12.3	1.6	-1.9	-3.3	-3.2	-2.6	-2.0	-1.0	-0.5	0.2	-0.7
2010~14	37.9	-3.5	-4.3	-4.0	-3.7	-3.0	-2.1	-1.6	-0.2	1.2	-3.7
2015~19	19.1	4.6	-0.5	-2.8	-3.0	-2.2	-2.1	-0.7	-0.8	-1.2	1.2
[변동직불]-농가수기준											
2010~19	6.4	-0.3	-3.7	-4.7	-4.1	-3.4	-2.7	-1.7	-1.6	-1.5	-2.1
2010~14	1.5	-4.2	-5.1	-4.9	-4.2	-3.5	-2.3	-1.7	-0.4	1.1	-4.4
2015~19	12.2	1.7	-3.0	-4.8	-4.4	-3.7	-3.4	-2.2	-3.2	-4.9	-1.0
[고정직불]-면적기준											
2010~19	88.8	4.8	-0.3	-2.8	-3.3	-3.0	-2.8	-2.4	-2.1	-0.3	-1.1
2010~14	34.5	-3.4	-3.8	-3.1	-2.3	-1.2	-0.1	0.8	2.9	7.1	-1.4
2015~19	286.8	12.4	2.8	-2.7	-4.7	-4.9	-5.9	-6.2	-7.2	-7.7	-1.1
[변동직불]-면적기준											
2010~19	20.6	2.3	-2.2	-4.0	-4.1	-3.7	-3.4	-3.0	-2.9	-1.9	-2.4
2010~14	1.8	-4.2	-4.6	-3.9	-2.8	-1.7	-0.3	0.7	2.6	6.9	-2.0
2015~19	48.0	8.2	0.0	-4.2	-5.7	-6.2	-6.8	-7.4	-8.8	-10.8	-3.2

주: 재배면적 계층별 쌀소득보전직불제 대상 고정직불 및 변동직불 재배면적의 연평균증가율이며, 농림축산식품부가 쌀소득보전직불제를 운용하면서 실제로 관측한 자료를 바탕으로 작성한 것임.

- 23) 통계청이 발표하는 농림어업조사 중 “논 경영규모별 농가”를 통해 재배면적 계층별 특성을 살펴 보면, 재배면적이 클수록 재배면적의 100%를 자가(自家)소유한 농가는 극히 일부분이다. 이를테면 재배면적이 10ha 이상인 계층의 경우 100% 자가소유인 농가의 비중이 2005년 9.4%에서 2019년 6.6%로 감소하여 대부분의 농가가 임차를 통해 재배면적을 확대하고 있는 것을 알 수 있다. 그리고 재배면적이 10ha 이상인 계층의 경우 1/4만 자가소유이고 나머지는 임차하고 있는 농가의 비중이 2005년 37.9%에서 2019년 44.8%로 증가하였다. 이와 같이 임차를 통해 재배면적 규모를 확대하고 있지만 임차료 부담이 가중되고 있는 상황이어서 통계청이 발표하는 “재배규모별 논벼 생산비”를 토대로 재배면적이 10ha 이상인 계층의 2005년 대비 2019년 토지용역비 증가율은 13.0%로 전국평균 8.6%보다 높다.

규모확대 인센티브가 약화되었음에도 불구하고 [표 5]에서 보듯이 쌀재배농가의 형평성격차는 확대되었다. 즉 재배면적이 1ha 미만 계층의 1호당 직불금과 재배면적이 6~10ha 그리고 10ha 이상인 계층의 1호당 직불금을 비교하면, 형평성격차가 2010년 14.5배·25.6배에서 2019년 18.7배·37.3배로 확대된 것을 알 수 있다. 특히 재배면적이 1ha 미만 계층이 전체 농가수에서 차지하는 비중은 2019년 73.4%였으나 지급받은 직불금의 크기는 직불금 총액의 29.9%에 머문 반면 재배면적이 6.0~10ha인 계층의 농가수는 전체 농가수 대비 2019년 1.4%에 지나지 않았으나 지급받은 직불금의 크기는 직불금 총액의 10.4%에 달한다. 더욱이 재배면적이 10ha 이상 계층의 경우 농가수 비중은 0.6%에 지나지 않지만 직불금 총액의 9.2%를 수령하고 있다. 소수의 대규모농가에게 직불금혜택이 돌아가고 있는 것이다. 결국 규모확대 인센티브가 약화된 결과 영농규모화정책목표는 목표시한이 6년이나 경과한 지금까지도 농가수기준으로는 목표의 1/4, 쌀생산량기준으로는 목표의 1/3조차 달성하지 못한 상황임을 감안할 때 형평성격차를 완화시키기 위해 직불금 규모가 재배면적에 비례하는 구조는 폐지할 필요가 있으며, 쌀소득보전직불제에서도 유지되었고 공익직불제가 계승한 지급상한면적을 현행 30ha(영농법인 50ha)에서 대폭 낮추는 방안을 검토할 필요가 있다.

다음으로 공익직불제 운용에 대한 시사점을 정리하면, 형평성격차를 완화시키기 위해 공익직불제는 일정규모 이하²⁴⁾인 농가에 대하여 소농직불금(120만원)을 지급하는 동시에 지급대상면적이 일정규모 이상인 농가는 지급대상면적이 작을수록 높아지는 역진적 단가를 적용함으로써 형평성격차를 완화하고자 하였다. 그 결과 형평성격차가 다소 완화된 것은 사실이지만, 역진적 단가를 적용하였다고 하여도 [그림 5]에서 보듯이 공익직불금은 재배면적에 비례하므로 형평성격차 문제는 해소되지 않을 것이다. 즉 재배규모 6~10ha 그리고 10ha 이상 계층의 형평성격차는 공익직불제가 13.1배²⁵⁾·32.0배로 2019년 기준 쌀소득보전직불제의 형평성격차 18.7배·

24) 소농직불금을 수령하는 재배면적은 0.1ha 이상~0.5ha 이하이고, 농가내 모든 구성원이 소유한 농지 등의 면적의 합이 1.55ha 미만인 경우이다.

25) 농업진흥지역 안에서 재배면적이 6~10ha 계층의 중위수인 8ha 농가의 경우를 예시로 면적직불금을 계산해보면 직불금은 1,576만원(2ha×205만원+4ha×197만원+2ha×189만원)이 된다. 쌀소득보전직불제가 운영되면서 2019년 재배규모가 6~10ha인 계층에게 1호당 지급된 직불금 규모 1,002만 2,523원과 비교해 보면 공익직불금이 역진적 단가를 적용했음에도 오히려 많다.

37.3배와 큰 차이가 없다. 결국 형평성격차 문제를 해소하기 위해서는 현행 지급상 한면적 30ha를 대폭 낮출 필요가 있으며, 규모확대 인센티브가 약화된 상황에서 지급상한면적을 대폭 축소할 당위성은 충분하다 하겠다.

3. 소득안정에 미친 영향

서세욱(2016)은 쌀소득보전직불제 도입 이후 소득불안정성이 심화되어 사업목적인 쌀재배농가의 소득안정을 달성하였다고 보기 어려운 상황이라고 지적하였다. 소득 불안정성 심화여부를 점검하기 위해 상기 논문에서 사용한 방법과 동일한 방법으로 전국평균 논벼농가소득의 변동계수를 산출해보았다(표 7) 참조).

[표 7] 제도 도입 전후 논벼농가당 소득의 변동계수 변화(전국평균)

(단위: 원, 배)

	표준편차	평균	변동계수
2000~2004	609,152	7,816,263	0.078
2005~2019	1,826,044	7,406,505	0.247
2005~2009	329,571	5,889,787	0.056
2010~2014	2,072,451	7,437,671	0.279
2015~2019	1,277,315	8,892,055	0.144

주: 통계청의 「농축산물 생산비조사」의 “재배면적별 논벼 농가당 소득(전국평균)”에 대하여 계산한 값이며, 서세욱(2016)에서 기간을 연장하여 재인용한 것임.

2005년을 전후하여 변동계수를 비교해보면 쌀소득보전직불제가 도입되기 이전인 2000~2004년의 변동계수는 0.078배였으나, 쌀소득보전직불제 도입 이후 변동계수가 0.247배로 증가하여 소득의 불안정성이 심화된 것을 알 수 있다. 그리고 재배면적 계층별 농가당 소득의 변동계수를 산출하면(표 8) 참조, 일부 중간 규모계층에서 예

그리고 소규모농가와 8ha의 대규모농가가 수령하는 직불금 규모를 비교하면, 대규모농가의 수령액이 소규모농가 수령액 보다 13.1배(1,576만원/120만원) 많은 것으로 계산되었고, [표 5]에서 적시한 격차보다 축소되어 공익직불제가 단가를 역진적으로 설계하면서 대규모농가와 소규모농가의 형평성격차는 다소 완화되었다. 그러나 예시에서 알 수 있듯이 역진적 단가를 적용하여도 단가는 ha당 단가이므로 재배면적이 커질수록 구간안에서 단가분만큼 추가되고 구간을 벗어나면 축소된 단가분만큼 추가되므로 면적직불금은 재배면적에 비례하여 증가하게 된다. 따라서 재배면적에 비례하는 직불금 지급구조는 쌀소득보전직불제와 다르지 않다.

외가 존재하지만 재배면적이 클수록 소득의 불안정성은 더욱 심화되는 것을 알 수 있다. 더욱이 제도 도입후 전기간(2005~2019년)을 구분하여 변동계수를 산출한 결과 전국평균 논벼농가소득의 변동계수는 0.056배→0.279배→0.144배로 기복을 보이며 추이하고 있고, 재배규모가 클수록 변동계수의 기복이 심한 것을 알 수 있다.²⁶⁾

이는 산지쌀값의 영향을 받았기 때문인데, [그림 2]에서 보듯이 쌀소득보전직불제가 도입 전후 산지쌀값의 전기 대비 증가율은 도입이전에는 크지 않았으나 쌀소득보전직불제 도입 이후 시장기능이 활성화되면서 산지쌀값의 전기 대비 증가율은 심하게 변동하는 것을 알 수 있다. 더욱이 산지쌀값이 2008년 고점에 도달한 이후 하락하였고 2010년 저점 통과 후 2013년 고점에 도달한 후 하락한 다음 2017년 저점을 통과한 후 급격히 상승하여 불과 1년만인 2018년 10월, 2013년에 달성한 직전 고점을 갱신한 후 2020년 9월까지 횡보하는 등 심하게 기복을 보인 결과 변동계수는 등락을 거듭하고 있는 것이다. 이와 같이 산지쌀값이 등락을 거듭한 결과 [표 1]에서 보듯이 쌀소득보전직불제 도입 전후 산지쌀값의 변동계수가 커져 불안정성이 심화된 것을 알 수 있다.

[표 8] 제도 도입 전후 재배면적 계층별 논벼농가소득의 변동계수 변화

(단위: 배)

	2000~2004	2005~2019	2005~2009	2010~2014	2015~2019
전국평균	0.078	0.247	0.056	0.279	0.144
0.5ha 미만	0.120	0.122	0.092	0.155	0.129
0.5~1.0ha	0.104	0.132	0.073	0.165	0.164
1.0~1.5ha	0.081	0.124	0.096	0.134	0.156
1.5~2.0ha	0.075	0.121	0.091	0.161	0.116
2.0~2.5ha	0.107	0.127	0.083	0.135	0.165
2.5~3.0ha	0.112	0.111	0.099	0.084	0.159
3.0~5.0ha	0.076	0.101	0.097	0.127	0.075
5.0~7.0ha	0.162	0.123	0.171	0.109	0.099
7.0~10.0ha	0.086	0.167	0.187	0.199	0.099
10ha 이상	0.147	0.263	0.351	0.158	0.133

주: 자료는 [표 7]과 동일함.

26) 논벼농가당 소득에 영향을 미치는 요인은 쌀소득보전직불제 도입이라는 제도적 변화 이외에 생산비 증감 등의 요인도 영향을 미칠 수 있다. 다만 생산비 증감의 영향을 검증하기에는 지면상 한계가 존재하며, 생산비 증감에 따른 영향분석은 서세욱(2020)을 참조할 것.

[표 8]과 동일하게 기간을 구분하여 산지쌀값 변동계수를 구해보면, 쌀소득보전직불제 도입 전후 변동계수는 0.030배→0.106배로 변했으며, 직불제 도입이후 변동계수 추이를 보면 0.051배→0.092배→0.142배로 기복을 보이며 불안정성이 커진 것을 알 수 있다. 이것은 쌀소득보전직불제 도입으로 정부의 수급조절기능이 최소화되면서 산지쌀값 변동이 심화된 결과 소득불안정성이 격화된 것을 의미한다. 그러나 산지쌀값의 불안정성이 커졌음에도 불구하고 서세욱(2016)이 지적하였듯이 총수입 대비 직불금이 차지하는 비중이 작아 소득안정기여도는 제한적이다. 2016년산의 경우처럼 변동직불금이 보조금총액한도를 전액 소진한 경우에도 1호당 전국평균 총수입 대비 직불금 비율이 21.6%이고 일반적인 경우 7.0~17.7%의 범위이며, 고정직불금만 지급되었을 경우 5.5~6.8%인 점을 고려할 때 소득안정에 기여한 정도는 매우 제한적이라고 할 수 있고, 재배규모가 큰 농가일수록 기여도가 상대적으로 적어 소득불안정성은 크다([표 9] 참조). 더욱이 1호당 직불금의 크기를 보면([표 5] 참조), 재배면적 규모가 1ha 미만인 계층의 경우 고정직불금만 지급되었을 경우 31만 6천원~36만원 정도이고, 변동직불금이 가장 많이 지급되었던 2016년산의 경우 123만원이며, 통상 51만 8천원~83만 5천원이다. 직불금 수령액이 소액이어서 영농에 도움이 안 된다는 인식이 강하다.

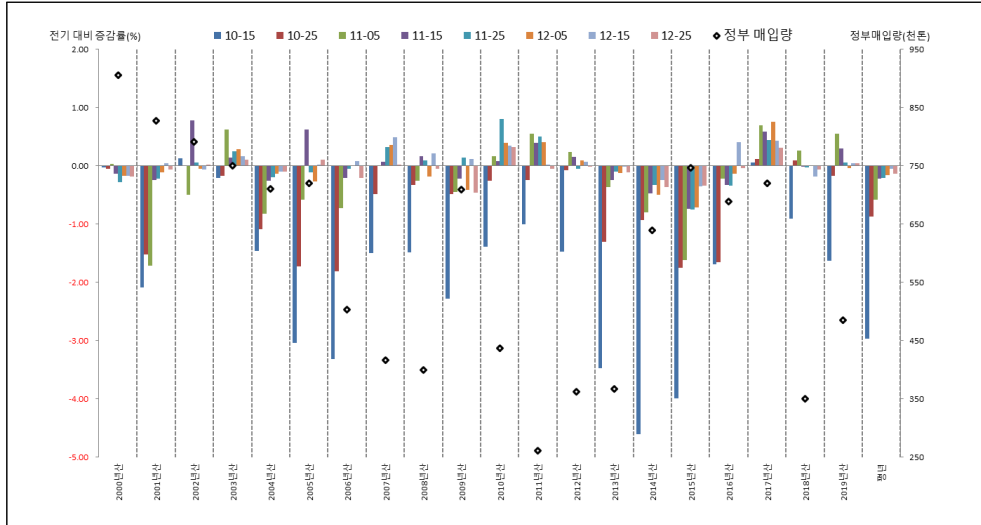
[표 9] 재배규모별 총수입 대비 직불금 비율

(단위: %)

	0.5~1.0ha	1.0~2.0ha	2.0~3.0ha	5ha 이상	전국평균
2010년산	19.0	17.4	17.1	15.2	17.7
2011년산	7.2	6.9	6.7	6.2	6.8
2012년산	6.8	6.6	6.6	6.5	6.8
2013년산	7.2	7.0	7.0	6.6	5.5
2014년산	10.4	10.3	10.7	10.7	8.1
2015년산	18.5	17.8	18.3	18.2	13.2
2016년산	32.1	30.7	31.3	32.2	21.6
2017년산	16.8	16.2	16.6	17.2	11.1
2018년산	10.2	11.1	10.8	14.0	7.0
2019년산	11.5	11.6	12.3	14.0	7.3

주: 농림축산식품부가 쌀소득보전직불제를 운용하면서 실제 지급한 재배규모별 직불금을 통계청의 '도별 논벼 소득분석' 자료의 총수입과 대비한 것으로, 서세욱(2016)에서 기간을 연장하여 재인용한 것임.

[그림 6] 산지쌀값의 10~12월 증감을 변화



주: 통계청이 발표한 산지쌀값을 기준으로 전기 대비 증감률을 구하고 정부매입량을 추가하여 표시한 것이며 평년은 직전 5년간의 절단평균값으로, 서세욱(2019)에서 기간을 연장하여 재인용한 것임.

한편 공익직불제 개편 후 쌀가격이 안정될 수 있도록 「양곡관리법 일부개정법률안」의 농림축산식품해양수산위원회 대안이 2020년 1월 9일 국회 본회의를 통과하였다. 동법의 목적은 생산량 증가로 가격이 하락할 경우 쌀소득보전직불제에서 변동 직불금이 담당하였던 소득안정장치를 대체하기 위해 정부가 쌀소비량을 초과한 생산량의 일부를 매입함으로써 수확기쌀값 안정을 도모하기 위한 조치를 강화하는 것이다. 그러나 서세욱(2019)이 지적했듯이 정부개입행동패턴이 알려진 상황에서 정부매입(공공비축+시장격리)이 수확기쌀값 안정에 도움이 안 되고 있는 상황에서 시장격리는 신중하게 접근할 필요가 있다([그림 6] 참조).

4. 정책비용에 미친 영향

양정개혁 이후 쌀 관련 정책비용과 관련하여 발견되는 특징은 서세욱(2019)에서도 지적한 바 있지만, [그림 3]에서 보듯이 결산기준으로 2018년과 2019년 정책비용을 정리한 결과 사업집행실적이 반영되어 다소 차이가 있다. 양정개혁 이후 재정규모가 급격하게 증가하였는데, 양정개혁 실시 직전연도인 2004년의 경우 정책비용

은 생산조정대책비를 포함하여 1조 5,495억원이었으나 2019년의 경우 예산기준 4조 17억원에 비해 축소되었다고 하지만 3조 1,883억원에 달하여 2.1배나 확대되었다. 같은 기간 농림축산식품부 총지출이 11.5조원에서 14.9조원으로 약 1.3배 증가한 것과 비교하여도 쌀 관련 정책비용이 상대적으로 급격하게 증가한 것을 알 수 있다. 증가 이유는 2005년 양정개혁 이후 쌀소득보전직불제가 도입되면서 산지쌀 값이 큰 폭으로 하락할 경우 변동직불금이 지불되게 됨에 따라 기복이 있지만 양곡 관리비에 필적할 규모의 쌀소득보전직불금이 추가된 것에 기인한다. 다만 2018년 산과 2019년산의 경우 수확기쌀값이 상승하여 변동직불금이 축소되면서 쌀소득보전직불금은 과거에 비해 상대적으로 축소되었다.

그렇지만 서세욱(2019)이 지적하였듯이 쌀소득보전직불금과 양곡관리비 사이에는 trade-off 관계가 존재하여, 최근 수확기쌀값이 상승하면서 쌀소득보전변동직불금 규모는 축소하였지만 정부양곡매입비가 증가하면서 양곡관리비가 확대된 결과 정책비용규모는 큰 변화가 없는 상황이다. 정책비용규모는 쌀소득보전직불제가 운용되는 동안 2.1조원~3.7조원 사이에서 추이하고 있고, 평균 2조 5,901억원이었으며 쌀소득보전직불제 도입전보다 1.9배 증가한 규모이다. 쌀소득보전직불금과 양곡관리비 사이의 trade-off 관계는 [그림 3]에서 각각의 비중이 교차하면서 변화하는 것에서도 확인할 수 있다. 한편 과거 3차례 생산조정을 실시하였으나 성과가 매우 저조하였다. 저조하게 된 근본원인은 시장균형가격보다 높은 수준에서 목표가격이 설정되어있고, 농가수취가격은 목표가격의 95.3~108.9%(전기간평균 99.2%: [표 10] 참조) 수준에서 안정적으로 유지되고 있는 상황에서 생산조정에 참여하는 유인이 작기 때문이다.

결과적으로 생산조정달성률은 쌀소득보전직불제가 시행되기 직전에 실시된 2003~2005년의 경우 90.2%이었고, 쌀소득보전직불제 시행 이후 실시된 2011~2013년의 경우 56.0%, 2018~2019년의 경우 52.6%이었다. 결국 쌀소득보전직불제 시행 이후 생산조정달성률은 급감하였고, 과거 3차례 모두 목표를 달성하지 못하였다.²⁷⁾

27) 농림축산식품부는 계획 수립당시 사업수요 예측이 미흡하여 농가신청이 저조했다거나, 쌀 재고부족으로 쌀생산여력을 확대할 필요성으로 사업규모를 축소하였다고 설명하고 있으나, 시장균형가격보다 높은 수준에서 목표가격이 유지되고 쌀재배농가가 취득하는 가격이 목표가격의 95.3~108.9% 수준에서 유지되는 가운데 생산조정의 성과가 저조한 것은 당연한 결과이다. 일본도 계획적이고 중앙하달식 생산조정제를 40여년 유지하다가 최근 중지하였다. 일본의 경험은 서세욱 외

결국 목표가격을 통한 정부의 가격개입은 쌀재배농가가 수입최대화를 위해 다수확 품종을 선택하는 결과를 초래하였고, 생산량 억제를 위해 생산조정을 실시하였으나 참여유인이 작은 상황에서 성과가 미흡할 수밖에 없었으며 정책비용을 낭비하는 결과를 초래하였다. 이와 같은 낭비를 제거하기 위해서 쌀재배농가로 하여금 다수확 품종 재배로부터 상대적으로 단수가 적은 고품질쌀품종을 재배하도록 유도함으로써 쌀생산량을 축소할 필요가 있다.

[표 10] 목표가격과 농가수취가격의 추이

(단위: 원/80kg, %)

구분	목표가격 (A)	농가수취가격 (B=a+b+c)	수확기 평균가격(a)	고정직불 (b)	변동직불 (c)	B/A×100
2005년산	170,083	165,575	140,028	9,836	15,711	97.3
2006년산	170,083	166,728	147,715	11,475	7,537	98.0
2007년산	170,083	167,192	150,810	11,475	4,907	98.3
2008년산	170,083	173,782	162,307	11,475	-	102.2
2009년산	170,083	165,925	142,360	11,475	12,089	97.6
2010년산	170,083	165,305	138,231	11,475	15,599	97.2
2011년산	170,083	177,783	166,308	11,475	-	104.5
2012년산	170,083	185,254	173,779	11,475	-	108.9
2013년산	170,083	187,405	174,707	12,698	-	99.7
2014년산	188,000	184,730	166,198	14,286	4,246	98.3
2015년산	188,000	182,399	150,659	15,873	15,867	97.0
2016년산	188,000	179,083	129,711	15,873	33,499	95.3
2017년산	188,000	182,990	154,603	15,873	12,515	97.3
2018년산	214,000	210,917	193,448	14,925	2,544	98.6
2019년산	214,000	210,399	189,994	14,925	5,479	98.3

주: 수확기 평균가격은 당해년 10월부터 익년 1월말까지 산지쌀값의 산술평균값이며, 고정직불은 ha당 고정직불금을 단수로 나눈 값, 변동직불은 법규정을 산식화[(목표가격-수확기평균가격)×0.85 - 고정직불금]하여 도출된 값이며, 서세욱(2016)에서 기간을 연장하여 재인용한 것임.

(2005)를 참고하고, 생산조정 관련 농림축산식품부의 설명은 국회예산정책처(2018)를 참조할 것.

또한 쌀소득보전직불제 중 변동직불금은 WTO농업협정문상 감축보조에 해당하여 수확기쌀값이 급락하는 상황에서 보조금총액한도 때문에 변동직불금의 일부가 지급되지 못하고, 공공비축미 운용에 혼선이 초래되었다. 2016년산의 경우 수확기 쌀값 하락으로 「농업소득의 보전에 관한 법률」 제12조제2항의 규정에 따른 변동직불금 규모가 1조 5,168억원에 달해 보조금총액 한도인 1조 4,900억원을 초과하여 80kg 한 가마당 174원의 변동직불금이 지급되지 못한 것으로 추계되었다.²⁸⁾ 그리고 수확기쌀값이 급락하면서 공공비축미 매입시 지급되었던 우선지급금이 환급되는 초유의 사태가 발생하였다. 이러한 상황에서 변동직불금을 WTO농업협정문상 허용보조로 전환할 필요성에 직면하였고, 생산비연계방식으로 과거 재배면적에 근거하여 직불금을 산정하는 공익직불제가 도입되게 되었다. 그렇지만 쌀소득보전직불제에서 공익직불제로 개편된 이후 변동직불금이 폐지됨에 따라 풍년으로 가격하락에 의한 소득불안정성을 대비하기 위해 「양곡관리법」이 개정되었고, 소득안정장치를 대체하기 위해 시장격리제도를 확대 시행할 계획인데 시장격리가 WTO농업협정문상 감축보조에 해당할 소지가 있어 보조금총량의 제약을 받을 수 있는 상황임을 고려할 필요가 있으며, 시장격리의 실효성이 담보되지 않은 상황에서 시장격리로 인해 적지 않은 재정 부담만 추가로 발생할 우려가 있다.

28) 「농업소득의 보전에 관한 법률」 제12조제2항의 규정에 따라 산식 [(목표가격 - 수확기평균가격) × 0.85 - 고정직불금]에 의해 변동직불금을 계산한 추계치이다. 그러나 「농업소득의 보전에 관한 법률」 제4조제1항에 따라 보조금총액한도(1조 4,900억원)내에서 소득보조금을 지급하여야 하기 때문에 당시에 한도 내에서 변동직불금이 지급되었다.

IV. 요약 및 결론

쌀소득보전직불제의 사업목적은 공급과잉 기조 등으로 우려되는 쌀값하락으로부터 쌀재배농가의 소득안정을 도모하는 것이었으며 영농규모화정책과 연계하여 국내쌀 산업을 개편하고자 하였다.²⁹⁾ 사업 목적을 달성하기 위한 정책수단으로 목표가격을 통한 쌀시장 개입과 재배면적에 비례하여 직불금을 지급하도록 정책 설계하였다. 그러나 정부의도와 다르게 목표가격을 통한 개입은 수급불균형을 유발하는 등 시장 왜곡을 심화시키는 부작용을 초래하였고, 재배면적에 비례하는 직불금체계는 쌀재배농가 사이의 형평성격차 확대라는 부작용을 초래하였다. 상기 부작용은 쌀소득보전직불제를 폐지하고 공익직불제를 도입하는 원인으로 작용하였으며, 공익직불제가 2020년 5월 시행되면서 15년간 지속되어온 쌀소득보전직불제는 폐지되었다.

쌀생산과잉문제를 해소하기 위해 공익직불제는 쌀소득보전직불제를 포함하여 기존 직불제 6개를 통합하면서 변동직불금을 폐지하였고, 생산비연계방식으로 과거 논·밭면적을 기준으로 직불금을 산정하고 재배되는 작물의 종류에 관계없이 동일한 단가를 적용함으로써 논에서 밭작물로의 전환을 유도하여 쌀생산량을 억제하려고 하고 있다. 그리고 형평성격차를 해소하기 위해 0.1~0.5ha 이하인 농업인 등에 대하여 소농직불금(120만원)을 지급하는 동시에 지급대상면적이 일정규모 이상인 농업인 등은 재배면적을 구간별로 나누어 역진적 단가를 적용함으로써 형평성격차를 완화시키고자 하고 있다. 본고의 목적은 사후평가 관점에서 쌀소득보전직불제의 성과를 분석하여 쌀소득보전직불제가 직면했던 문제점을 점검하여 원인을 규명하고, 쌀생산과잉문제와 형평성격차를 해소할 목적으로 쌀소득보전직불제를 대신하여 도입된 공익직불제 운용에 대한 시사점을 얻으려는 것이다. 성과를 분석하기 위하여 통계청·농림축산식품부가 발표하는 통계자료를 활용하였을 뿐만 아니라, 쌀소득보전직불제를 운용하면서 실제 관측된 자료도 활용하였다.

분석결과를 정리하면 첫째 쌀소득보전직불제가 쌀생산과잉을 초래하였다는 문제는 쌀재배농가의 선택변수인 재배면적 증가 때문이 아니라 확률변수인 단수 증가에

29) 쌀소득보전직불제의 사업목적으로부터 쌀이 구조적으로 공급과잉 국면에 직면해있다는 사실은 동직불제를 도입할 당시인 2005년부터 정부도 인지하고 있었다고 판단된다.

기인한 측면이 강하다. 쌀생산량 증가는 재배면적 또는 단수의 증가 등을 통해 달성된다. 우선 재배면적의 변화를 점검하면 쌀소득보전직불제를 운용하면서 2010년부터 2019년까지 10년 동안 실제 관측된 자료를 근거로 살펴보면 고정직불금 및 변동직불금을 지급받은 재배면적은 각각 연평균 -1.1%, -2.4%의 감소율을 보이며 지속적으로 축소되고 있다. 쌀소득보전직불제 도입이라는 제도변화를 반영하여 재배면적에 영향을 미치는 요인을 정량적으로 분석한 결과 농가수취가격과는 정(+)의 관계가 임차료와는 부(-)의 관계가 확인되었고 탄력성을 구한 결과 농가수취가격이 0.657이고 임차료가 -1.123으로 임차료 상승에 보다 민감하게 반응하는 것으로 나타났다. 결국 임차료 상승으로 인해 재배면적을 축소하려는 압력이 농가수취가격 상승으로 인해 재배면적을 확대하려는 압력보다 상대적으로 커서 재배면적은 지속적으로 감소하게 되었다. 다음으로 단수의 변화를 점검하면 단수가 증가한 배경은 농가수취가격이 목표가격의 95.3~108.9%(전기간 평균 99.2%) 수준에서 안정적으로 유지되는 상황에서 비록 기상여건에 많은 영향을 받지만 다수확품종을 재배하는 것은 쌀재배농가 입장에서 쌀수입을 최대화시키기 위해 경제적으로 취할 수 있는 매우 합리적인 행동이었다. 그러나 단수는 기상여건에 많은 영향을 받기 때문에 쌀생산량에 미친 영향은 확률적이어서 최근 2017년부터 2019년까지 흉작으로 인해 쌀생산량 감소를 결과하였지만 언제든지 기상여건이 좋아지면 쌀생산량을 증가시키는 요인으로 작용할 수 있다. 한편 공익직불제가 도입되면서 생산비연계방식으로 과거 재배면적에 근거하여 직불금을 산정하도록 정책 설계한 것은 평가받을만하지만 쌀소득보전직불제 시행 당시보다 상대적으로 많은 직불금을 고정적으로 지급받고 쌀에 대한 편중지원이 지속될 것으로 전망되는 상황에서 쌀재배농가는 수입을 최대화하고자 다수확품종을 계속하여 재배할 것으로 예상된다. 따라서 쌀생산량을 억제하기 위해서는 단수가 상대적으로 낮은 고품질쌀품종을 재배하도록 유도하여 쌀생산량을 억제할 필요가 있다. 결국 쌀소득보전직불제하에서 목표가격을 통한 정부개입이 수급불균형을 유발하여 시장을 왜곡시키는 부작용을 경험하였기 때문에 향후 정부가 시장에 개입하려고 계획할 경우 개입에 따른 영향을 충분히 고려하여 개입여부를 신중하게 결정하여야 할 것이다.

둘째, 영농규모화정책과 연계하여 재배면적에 비례하여 직불금이 지급되도록 정책 설계한 쌀소득보전직불제는 쌀재배농가의 소득양극화를 초래하였다. 재배면적

규모가 1ha 미만 계층과 6~10ha 그리고 10ha 이상 계층이 수령한 농가당 직불금의 크기를 비교해 보면 2010년 14.5배·25.6배에서 2018년 19.7배·41.1배로 정점을 기록하였고 2019년 18.7배·37.3배를 기록하였다. 더욱이 2019년 기준 직불금 수령 농가 중 73.4%에 해당하는 농가가 재배면적 1ha 미만 계층이며 지급받은 직불금의 크기는 약 29.9%인데 반해, 직불금 수령 농가 중 1.4%에 해당하는 농가가 재배면적 6~10ha 계층이며 지급받은 직불금 크기는 10.4%에 달하고, 10ha 이상 계층의 경우 농가수 비중은 0.6%에 지나지 않지만 직불금 총액의 9.2%를 수령하고 있어 소수의 대규모농가에게 집중적인 지원이 이루어지고 있다. 이와 같은 형평성격차가 발생한 것은 영농규모화를 촉진시키기 위해 쌀소득보전직불제를 재배면적에 비례하여 직불금이 지급되도록 정책 설계한 것에 기인한다. 그렇지만 「농업·농촌 종합대책」에서 수립하였던 영농규모화정책목표는 목표시한이 6년이나 경과한 지금까지도 농가수 기준으로는 목표의 1/4, 쌀생산량 기준으로는 목표의 1/3조차 달성하지 못한 상황임을 감안할 때 재배면적에 비례하여 직불금이 지급되도록 정책 설계한 것은 시정되어야 할 것이다. 그리고 공익직불제가 계승한 지급상한면적을 현행 30ha(영농법인 50ha)에서 대폭 낮추는 방안을 검토할 필요가 있으며, 규모확대 인센티브가 약화된 상황에서 지급상한면적을 대폭 축소할 당위성은 충분하다 하겠다. 한편 공익직불제가 도입되면서 소농직불금이 쌀소득보전직불금 시행당시 소규모농가가 받는 금액보다 많아지면서 형평성격차는 다소 완화되었지만 면적직불금이 쌀소득보전직불제와 동일하게 재배면적에 비례하는 구조를 갖게 되었고, 재배면적이 10ha 이상인 경우 형평성격차가 32.0배이어서 쌀소득보전직불제 시행 마지막 해인 2019년의 37.3배와 큰 차이가 없기 때문에 형평성격차가 개선되었다고 할 수 없는 상황이다.

셋째, 쌀소득보전직불제는 쌀값하락으로부터 쌀재배농가의 소득안정을 도모하는 것이 사업목적이었으나 산지쌀값 변동이 심화된 결과 소득불안정성이 격화되어 사업목적을 달성하였다고 보기 어렵게 되었다. 더욱이 총수입 대비 직불금이 차지하는 비중이 작아 소득안정기여도는 제한적이어서 영농에 도움이 안 된다는 인식이 강하며 재배면적 규모가 클수록 소득불안정성이 심화되고 있다. 산지쌀값 변동이 심화된 것은 추곡수매제가 폐지되면서 정부의 수급조절기능은 최소화되고 시장기능이 활성화된 것에 기인한다. 산지쌀값은 쌀수급상황에 따라 약 4~5년 주기로 등락을 반복

하고 있는데 1980년대 중반이후 이어지고 있는 구조적 공급과잉 상태를 해소하기 위한 조치가 조속히 이루어질 필요가 있었다. 그러나 쌀소득보전직불제를 도입할 당시 정부도 구조적 공급과잉상태를 인지하였음에도 불구하고 가격개입을 통해 수급불균형은 더욱 악화되었다. 1인당 쌀소비량이 급감하고 있는 상황에서 구조적 공급과잉문제는 소비와 생산측면에서 동시에 접근하면서 해결책을 모색해야지 생산측면에 집중하여 쌀소득보전직불제로 대표되는 기존 직불제 6개를 통합하여 공익직불제로 전환한다고 해서 해소될 문제가 아니라고 생각한다. 쌀소득보전직불제가 폐지되면서 변동직불금을 종료하게 되면 목표가격이 가지는 의미는 상실하게 되므로 쌀생산과잉 상황은 조정받게 될 것이고, 재배면적에 대한 정량분석에서 보듯이 대규모 쌀재배농가일수록 임차료 부담은 가중될 것이므로 재배면적 감소가 빠르게 이루어질 수 있다는 가능성을 고려할 필요가 있다. 그러나 공익직불제 도입과 더불어 쌀소득보전직불제 폐지에 따른 소득안정장치를 강화하기 위해 「양곡관리법」을 개정하여 정부가 시장격리를 확대하려고 계획하고 있어 대규모 쌀재배농가의 재배면적 감소를 지연시킬 우려가 존재하며, 더욱이 쌀을 매입하는 정책은 실효성이 담보되지 않은 상황이므로 인위적으로 가격을 지지하기 위해 정부가 시장에 개입하는 것은 지양할 필요가 있다.

넷째, 쌀소득보전직불제가 도입되면서 정책비용은 도입직전년도 대비 2.1배 확대되었는데, 구조적 요인에 기인한 측면이 강하다. 쌀소득보전직불금과 양곡관리비 사이에 trade-off 관계가 형성되면서 수확기평균가격이 인상되어 쌀소득보전직불금이 축소되어도 높아진 가격으로 쌀을 매입함으로써 양곡관리비가 증가하기 때문에 정책비용 규모는 큰 변화가 없는 상황이며 2.1조원~3.7조원 사이에서 유지되고 있다. 더욱이 사전적으로 쌀생산을 인위적으로 억제하기 위해 생산조정을 실시하면서 정책비용을 지불하였지만 효과가 미미하여 비용을 낭비하게 되었다. 이는 쌀을 재배하면서 농가가 취득하는 가격이 높은 수준에서 유지되고 있는 상황에서 생산조정에 참여하는 유인이 작았기 때문이다. 한편 공익직불제가 도입되면서 「양곡관리법」이 개정되어 쌀가격안정을 위해 시장격리가 확대 시행될 계획이지만 실효성이 담보되지 않은 상황에서 효과 없이 양곡관리비만 증가시킬 우려가 있다.

다섯째, 쌀소득보전직불제 도입으로 쌀에 대한 편중지원은 더욱 강화되었다. 쌀소득보전직불제가 운용되는 기간 동안 직불제관련예산 대비 쌀소득보전직불예산의 평

균 비중은 54.9%이며, 밭농업직불예산이 최근 큰 폭으로 확대되었다고 하지만 직불제관련예산 대비 비중이 2019년 7.9%인 것과 비교하여도 쌀소득보전직불예산의 상대적 크기를 알 수 있다. 더욱이 2019년 기준 품목별 재원배분 현황을 보면 쌀이 5조 7,203억원으로 농림축산식품부 총지출 대비 39.0%인 반면 밭작물이 2조 519억원·14.0%로 쌀이 단일품목으로 가장 큰 비중을 차지하고 있다. 한편 공익직불제가 도입되면서 재배되는 작물의 종류에 관계없이 동일한 단가를 적용한다고 하여도 직불금 산정기준인 논면적이 밭면적보다 2배 이상 넓어 쌀에 대한 편중지원이 이전과 달라지지 않았고, 노동시간당 소득측면에서 쌀이 밭작물보다 소득이 높은 상황이어서 쌀을 밭작목으로 전환하는 것이 원활하게 이루어지지 않을 우려가 있어 쌀생산량을 감소시키려는 목적은 미미한 수준에 머물 가능성이 높다. 따라서 쌀에 대한 편중된 재원배분은 수정될 필요가 있다.

마지막으로 본고의 한계와 남겨진 과제를 정리하면 다음과 같다. 본고의 목적은 쌀소득보전직불제의 성과를 실증분석하는 것이었으며, 그 중의 하나는 쌀생산량 증가 원인을 점검하는 것이었다. 쌀생산량은 재배면적과 단수를 곱하여 구해지는데 재배면적에 영향을 미치는 요인은 다양하다. 그러나 쌀소득보전직불제가 2005년 도입된 이후 15년밖에 경과하지 않아 자료제약이 있는 상황에서 통계학적 자유도문제를 고려하여 재배면적과 영향요인 사이의 계량분석은 설명변수를 최소화할 수밖에 없었다. 계량적인 심층분석은 남겨진 과제로 삼겠다.

참고문헌

- 국회예산정책처, “쌀 관련 재정사업 분석,” 「2019년도 예산안 위원회별 분석 —농림축산식품해양수산위원회 소관」, 국회예산정책처, 2018, 27~44쪽.
- _____, 「공익형직불제 개편의 주요 쟁점 분석」, 국회예산정책처, 2019.
- 김종진·김종인·조남욱, “수확기 쌀 가격 예측 모형 개선에 관한 연구,” 「농촌경제」 제40권 제3호, 한국농촌경제연구원, 2017, 1~22쪽.
- 대통령자문정책기획위원회, 「쌀협상과 양정개혁의 완성 —쌀산업 경쟁력 강화를 위한 구조개혁 과정과 진통」, 대통령자문정책기획위원회, 2008.
- 서세옥, “쌀소득보전직불제의 효과와 개선방안,” 「예산정책연구」 제5권 제1호, 국회예산정책처, 2016, 147~176쪽.
- _____, “수확기쌀값의 영향요인 분석,” 「예산정책연구」 제8권 제1호, 국회예산정책처, 2019, 183~213쪽.
- _____, 「농정과 재정」, 나눔, 2020.
- 서세옥·허무열, “일본의 쌀생산조정정책에 관한 연구,” 「국제지역연구」 제9권 제1호, 국제지역학회, 2005, 139~162쪽.
- 안병일, “쌀 소득보전 직불제가 쌀 재배면적에 미치는 영향 분석,” 「농업경영·정책연구」 제42권 제3호, 한국농식품정책학회, 2015, 467~486쪽.
- 유찬희·김충현·서홍석, “쌀 공급 과잉, 높은 목표가격이 원인인가?,” 「농촌경제」 제40권 제4호, 한국농촌경제연구원, 2017, 1~27쪽.
- 이용기, “한국의 쌀산업 직접지불제와 디커플링,” 「농업경제연구」 제46권 제4호, 한국농업경제학회, 2005, 215~233쪽.
- 이정환·김명환·표유리, “긴급제안, 쌀수급문제의 해법,” 「시선집중 GS&J」 제210호, GS&J 인스티튜트, 2015, 1~16쪽.
- 이춘수·양승룡, “생산조절형 쌀소득보전직불제 효과분석,” 「농업경영·정책연구」 제45권 제2호, 한국농식품정책학회, 2018, 175~196쪽.
- 정우석·서상택, “작목선택의 신축성을 고려한 논밭 전환의 경제적 분석,” 「농업경제연구」 제61권 제2호, 한국농업경제학회, 2020, 25~43쪽.

Empirical Analysis of Rice Income Compensation Payment Program

Seo Se-wook*

Abstract

Recently, restructuring of the rice income compensation payment program, is actively discussed to resolve various problems of the current programs. The discussed problems include the structural oversupply of rice, the equity with the farmers cultivating other crops, and the intensified income polarization among rice-farming households. The purpose of the this article is to analyze the accomplishments of the rice income compensation payment program to review the problems. The following conclusions were obtained from the analysis. First, the argument that the rice income compensation payment program has increased the rice production is not supported by empirical data. Second, the rice cultivation area was affected more by the production cost factors, such as rent, than by the price received by the farming households. Third, the increased fluctuation of the producers' rice price intensified the income instability, and thus the purpose of the rice income compensation payment program could not be accomplished. Fourth, the income polarization among rice-farming households was further intensified. Fifth, the policy costs of rice income compensation payment program and public stockholding policy have increased by more than twofold since the rice policy reform in 2005, and a trade-off relationship has been established between rice income compensation payment program and rice management cost with rice price in the harvest season as a mediator. Finally The government has purchased rice (public rice reserve+market-isolated rice) but failed to stabilize rice price in the harvest season because the market is aware of its intervention patterns.

□ Key Words: Rice Income Compensation Payment Program, Rice Policy Reform, Fixed Direct Payments, Variable Direct Payment, Producers' Rice Price, Target Price

* Program Evaluation Counsel, National Assembly Budget Office

국외전출세 제도의 이중과세 조정 및 과세권 확보 측면의 평가 및 개선방안

전병욱*

국문초록

현행 국외전출세 제도의 분석결과 거주자의 국외이주 이후 상대국의 거주기간 동안 해당 주식 등을 최종적으로 처분하는 일반적인 사례에서는 일반적이고 합리적인 과세방식에 의한 납세자의 세금부담과 비교할 경우 실제 납세자의 세금부담은 실제 양도가액이 양도가액보다 크고, 상대국에서 외국납부세액공제를 허용하면서 국내세율이 외국에 비해 높은 제한적 상황을 제외할 경우에는 더욱 커져서 결과적으로 납세자에게 불리한 과세상 취급이 이루어지고, 불완전한 이중과세의 조정이 이루어지는 것으로 해석할 수 있다. 또한 일반적이고 합리적인 과세방식에 의한 우리나라의 세금징수액과 비교할 경우 실제 과세관청 징수액은 상대국에서 외국납부세액공제를 허용할 경우에는 동일한 반면 외국납부세액공제를 허용하지 않는 경우에는 작아져서 과세권의 제약이 발생하는 것으로 해석할 수 있다.

따라서 장래의 세법 개정에서는 국외전출시 간주처분과 국내 재전입시 간주취득 조항을 명시적으로 규정한 캐나다의 세법과 같이 기본적으로는 우리나라의 거주자인 상태에서 발생한 자본이득에 대해서만 과세하고, 자본손실에 대해서는 손익통산을 허용하는 방식으로 단순하면서도 명확한 과세방식을 마련할 필요성이 있다. 또한 이 경우 주식 등의 양도차손에 대하여 일반적인 국내주식 등의 양도차익과의 통산을 허용하지 않는 현행 소득세법을 개정해서 통산을 허용하고, 이와 병행해서 과세대상 그룹별로 허용하는 연 250만원의 양도소득기본공제를 국외전출세에서 별도로 적용하는 것을 배제할 필요성이 있다.

□ 주제어: 국외전출세, 이중과세 조정, 과세권 확보, 간주·처분취득 규정, 조세조약

투고일: 2020. 8. 9. 수정일: 2020. 10. 30. 게재확정일: 2020. 11. 23.

* 서울시립대학교 세무전문대학원 교수 (bwjun@uos.ac.kr)

I. 서론

국외전출 거주자가 출국 당시 소유한 국내주식 등을 출국일에 양도한 것으로 보고 양도소득에 대한 소득세를 과세하는데, 이 제도를 “국외전출세” 또는 “출국세”(Departure Tax, Exit Tax)라고 한다. 현재 대부분의 조세조약에서 주식 양도소득은 거주지국에서만 과세하도록 규정되어 있기 때문에 거주자가 국외전출로 비거주자가 된 후에 국내 주식을 양도하면 우리나라의 양도소득세를 과세할 수 없는 실정이다.¹⁾ 만일 이를 방지하면 거주자가 비거주자로 전환하는 방법으로 국내주식에 대한 양도소득세를 회피하는 결과가 된다. 따라서 국외전출세는 이러한 조세회피를 방지하고 우리나라 과세권을 확보하려는 데 그 취지가 있는데,²⁾ 우리나라에서는 2018년부터 시행하고 있고, 2019년 세법 개정을 통해 납세의무자의 범위가 일부 확대되었다.

국적 이탈 등을 통해 비거주자로 전환하는 납세자의 비중이 매우 높은 우리나라에서는³⁾ 국외전출세의 효과적 시행이 국제적 이중과세의 방지와 함께 과세권의 실질적 확보를 위해 중요하고, 이러한 중요성은 국가 간의 인적교류가 확대됨에 따라 장기적으로 더욱 커질 것으로 예상할 수 있다. 본 연구는 이러한 과세실무 및 조세정책적 측면의 현실적 중요성을 고려해서 국외전출세 제도를 효과적이고 합리적으로 시행하기 위한 제도적 개편방안에 대해 분석하였다.

이를 위해 본 연구는 우리나라와 주요 국가들의 국외전출세의 구체적 시행내용을 기본적으로 정리한 후에 현행 제도에서 국외이주 등을 통해 비거주자로 전환하는 납세자가 우리나라와 상대국에서 발생하는 자본이득에 대해 각각 해당 국가의 세율

1) 비거주자의 국내주식 양도소득에 대해서 소득세법에 과세규정을 두고 있지만, 조세조약이 소득세법보다 우선적으로 적용된다.

2) 이미 미국과 일본 등에서는 비거주자 전환을 통한 역외탈세 방지를 위해 위와 같은 국외전출세를 운용 중이고, EU에서도 2016년 2월 회원국에게 역외탈세 방지를 위해 국외전출세 도입을 권고한 바 있다.

3) OECD 국가들의 국외전출세 도입 현황과 관련해서 2016년을 기준으로 35개 OECD 국가 중 20개 국가가 국외전출세를 도입했는데, 당시 도입 이전이었던 우리나라를 제외한 대부분의 미도입국은 경제규모가 작거나 경제규모에 비해 해외이주자 중 국적포기자 수가 매우 낮은 국가에 해당하였다. 예컨대, 스웨덴과 뉴질랜드의 경우 해외이주자 중 국적포기자 수가 매우 낮아서 해외이주민 10만명당 국적포기자가 각각 1.7명 및 4.5명의 수준이었는데, 이에 반해 우리나라는 1,680명으로 매우 높은 수준을 나타냈다(<https://isaacbrocksociety.ca> 참고).

로 과세하는 일반적이고 합리적인 과세방식에 비해 세금부담이 커져서 불리한 과세상 취급이 이루어지고, 그 결과 불완전한 이중과세의 조정이 이루어지는 것인지에 대해 세부적으로 분석하였다. 또한 이러한 일반적이고 합리적인 과세방식에 의한 국외전출세 징수액에 비해 우리나라 과세관청의 징수액이 작아져서 과세권의 제약이 발생하는 것인지에 대해서도 분석했고, 이러한 분석결과를 바탕으로 국외전출세와 관련한 국내 세법 및 조세조약의 개선방안을 제시하였다.

II. 국내외 세법 및 조세조약의 국외전출세 제도 개관

1. 우리나라의 국외전출세 제도

가. 납세의무자 및 과세대상 자산

국외전출자는 출국 당시 소유한 국내주식 등을 유상으로 이전한 것이 아님에도 불구하고 출국일에 양도한 것으로 보아 양도소득에 대하여 소득세를 납부할 의무가 있다. 즉 ① 출국일 10년 전부터 출국일까지의 기간 중 국내에 주소나 거소를 둔 기간의 합계가 5년 이상이고 ② 출국일이 속하는 연도의 직전 연도 종료일 현재 대주주에 해당하는⁴⁾ 요건을 모두 갖추어 출국하는 거주자(이하 “국외전출자”)는 국외전출세를 납부할 의무가 있다.

국외전출세는 국외전출자가 출국 당시 소유한 ① 양도소득세 과세대상인 국내주식 또는 ② 양도소득세 과세대상인 “기타자산”에 해당하는 특정주식(소득세법 제94조제1항제4호 다목 및 라목에 해당하는 주식, 이하 편의상 “특정주식(A)”⁵⁾ 및 “특정주식(B)”⁶⁾ 중 어느 하나에 해당하는 주식 등(이하 “국외전출세 국내주식 등”)을 양도한 것으로 보고 계산한 양도소득에 대해서 과세한다. 국외전출한 비거주자가 국내

4) 현재 거주자가 국내 상장주식을 증권시장을 통하여 양도하는 경우 대주주가 양도하는 것만 양도소득세를 과세하는 점을 고려하여 대주주에 대해서만 국외전출세를 과세하는 것이다.

5) 부동산 등의 비율이 50% 이상인 법인의 과점주주가 그 법인의 주식(출자지분 포함)의 50% 이상을 해당 과점주주 외의 자에게 양도하는 경우로서 부동산 등 비율(㉑), 지분비율(㉒) 및 양도비율의 구체적 요건을 만족하는 주식을 의미한다. 여기서 부동산 등 비율의 요건은 해당 법인의 자산총액 중 부동산 등의 가액과 해당 법인이 직접 또는 간접으로 보유한 다른 부동산과다보유법인의 주식 가액의 합계액이 50% 이상인 것이고, 지분비율의 요건에 해당하기 위한 “과점주주”란 주주(출자자 포함) 1인과 특수관계인인 기타주주(주주 1인 등)가 소유하고 있는 주식 합계액이 50%를 초과하는 경우의 그 주주 1인 및 기타주주이며, 양도비율의 요건은 ㉑·㉒의 조건을 모두 충족하는 법인의 주주 1인 등이 그 법인의 주식의 합계액의 50% 이상을 주주 1인 등 외의 자에게 양도하는 것이다.

6) 부동산 등 비율(㉑) 및 업종기준(㉓)의 구체적 요건을 만족하는 주식을 의미한다. 즉 특정주식(B)는 지분비율이나 양도비율에 관계없이 양도소득세 과세대상자산에 해당한다. 여기서 부동산 등 비율(㉑)의 요건은 해당 법인의 자산총액 중 부동산 등의 가액과 해당 법인이 보유한 다른 부동산과다보유법인의 주식가액의 합계액이 80% 이상인 것이고, 업종기준(㉓)의 요건은 골프장·스키장·휴양콘도미니엄 또는 전문휴양시설을 건설 또는 취득하여 직접 경영하거나 분양 또는 임대하는 사업을 영위하는 것이다.

부동산을 양도하는 경우에는 비거주자의 국내원천 양도소득에 대해 우리나라에서 소득세를 과세할 수 있도록 대부분의 조세조약에서 규정하고 있기 때문에 국내 부동산은 국외전출세 과세대상자산에서 제외된 것이다.

나. 국외전출자 국내주식 등의 양도소득과세표준의 계산

국외전출자 국내주식 등의 양도소득과세표준은 양도가액에서 취득가액과 기타필요경비를 차감해서 계산한 양도소득금액에서 다시 연 250만원의 양도소득기본공제를 차감해서 계산하고, 동(同)과세표준은 거주자의 일반적인 양도소득과세표준과 구분해서 계산한다. 여기서 양도가액은 출국 당시의 시가로 계산하고, 취득가액과 기타필요경비는 취득 당시의 실지거래가액 및 양도비용으로 계산한다.

다만 출국 당시의 시가를 산정하기 어려울 때에는 ① 상장주식은 출국 당시의 기준시가로⁷⁾ 계산하고 ② 비상장주식은 ㉠ 매매사례가액⁸⁾ 및 ㉡ 출국 당시의 기준시가를 순차로 적용하여 계산한 가액으로 계산하고 ③ 신주인수권은 신주인수권부사채의 만기상환금액을⁹⁾ 사채발행이율에 따라 발행 당시의 현재가치로 할인한 가액-만기상환금액을 적정할인율에 따라 발행 당시의 현재가치로 할인한 가액으로 계산하며 ④ 특정주식(A)·특정주식(B)는 ①·②의 방법에 따라 평가한 가액으로 계산한다. 또한 취득 당시의 실지거래가액을 인정 또는 확인할 수 없는 경우에는 추계방법에 의한 가액(① 매매사례가액 ② 환산취득가액 및 ③ 취득 당시 기준시가를 순차로 적용)을 취득가액으로 산정한다.

다. 국외전출자 국내주식 등의 양도소득세액의 계산

국외전출자 국내주식 등의 양도소득세액은 양도소득과세표준에서 세율을 곱해서 계산한 산출세액에서 조정공제액, 외국납부세액공제, 비거주자의 국내원천소득 세액공제액 및 다른 세액감면·세액공제를 차감해서 계산한다. 여기서 세율은 3억원 이하분 및 초과분에 대해 각각 20% 및 25%를 적용하고, 조정공제액, 외국납부세액공

7) 출국일 이전 1개월 간 공표된 매일의 거래소 최종시세가액의 평균액을 말한다.

8) 출국일 전후 각 3개월 이내에 해당 주식 등의 매매사례가 있는 경우 그 가액을 말한다.

9) 만기 전에 발생하는 이자상당액을 포함한다.

제 및 비거주자의 국내원천소득 세액공제액은 각각 출국 후 국내주식의 실제 양도가액이 출국 당시 시가보다 낮은 경우, 출국 후 국내주식을 양도하여 외국정부에 납부한 세액이 있는 경우 및 출국 후 국내주식을 양도하여 비거주자의 국내원천소득으로 국내에서 과세된 경우에 적용한다. 구체적으로 산출세액에서 차감하는 세액공제의 항목들의 내용은 아래와 같다.

(1) 조정공제액

국외전출자가 출국한 후 국외전출자 국내주식 등을 실제 양도한 경우로서 실제양도가액이 양도가액(출국 당시 시가)보다 낮은 때에는 조정공제액을 산출세액에서 공제한다. 여기서 조정공제액은 “(양도가액(출국 당시의 시가) - 실제양도가액) × 세율(20%·25%, 20%)”으로 계산한다.

(2) 외국납부세액공제액

국외전출자가 출국한 후 국외전출자 국내주식 등을 실제로 양도하여 해당 자산의 양도소득에 대하여 외국정부(지방자치단체 포함)에 세액(이하 “외국납부세액”)을 납부하였거나 납부할 것이 있는 때에는 외국납부세액공제액을 산출세액에서 공제한다. 여기서 외국납부세액공제액은 ① 외국납부세액 × {(MIN(실제양도가액, 양도가액) - 취득가액·기타필요경비) ÷ (실제양도가액 - 취득가액·기타필요경비)} 및 ② 한도액(산출세액 - 조정공제액) 중 작은 금액으로 계산한다.

다만 ① 외국정부가 산출세액에 대하여 외국납부세액공제를 허용하는 경우 또는 ② 외국정부가 국외전출자 국내주식 등의 취득가액을 양도가액(출국 당시의 시가)으로 조정해주는 경우의 어느 하나에 해당하는 경우에는 외국납부세액공제를 적용하지 않는다.

(3) 비거주자의 국내원천소득 세액공제

국외전출자가 출국한 후 국외전출자 국내주식 등을 실제로 양도하여 비거주자의 국내원천소득인 “국내원천 유가증권 양도소득”으로¹⁰⁾¹¹⁾ 국내에서 과세되는 경우에는

10) ① 내국법인이 발행한 주식 또는 출자지분과 유가증권 ② 외국법인이 발행한 주식 등(우리나라 증권시장에 상장된 것으로 한정한다) 또는 ③ 외국법인의 국내사업장이 발행한 그 밖의 유가증권 중 어느 하나에 해당하는 주식·출자지분(우리나라 증권시장에 상장된 부동산주식 등을 포함한다) 또는 그 밖의 유가증권의 양도로 발생하는 소득이다. 단 ① 우리나라 증권시장(유가증권시장

비거주자의 국내원천소득 세액공제액을 산출세액에서 공제한다. 여기서 비거주자의 국내원천소득 세액공제액은 ① 국내에서 과세된 세액=MIN(실제 양도가액×10%, (실제양도가액 - 취득가액·양도비용)×20%) 및 ② 한도액(산출세액 - 조정공제액) 중 작은 금액으로 계산한다.

이처럼 비거주자의 국내원천소득 세액공제를 하는 경우에는 외국납부세액공제를 적용하지 않는다.

라. 국외전출자 국내주식 등에 대한 양도소득세의 납세절차

(1) 신고·납부 및 가산세 등

국외전출자는 국외전출자 국내주식 등이 양도소득에 대한 납세관리인과 국외전출자 국내주식 등의 보유현황을 출국일 전날까지 관할세무서장에게 신고해야 한다. 이 경우 국외전출자 국내주식 등의 보유현황은 신고일의 전날을 기준으로 작성한다. 국외전출자가 출국일 전날까지 국외전출자 국내주식 등의 보유현황을 신고하지 않거나 누락하여 신고한 경우에는 국내주식 등의 보유현황 신고불성실가산세를 산출세액에 더한다.

구체적으로 국내주식 등의 보유현황 신고불성실가산세는 ① 국외전출자가 출국일 전날까지 국외전출자 국내주식 등의 보유현황을 신고하지 않은 경우에는 “출국일 전날의 국외전출자 국내주식 등의 액면금액(또는 출자가액)¹²⁾×2%”로 계산하고, ② 국내주식 등의 보유현황을 누락하여 신고한 경우에는 “신고일의 전날을 기준으로 신고를 누락한 국외전출자 국내주식 등의 액면금액(또는 출자가액)×2%”로 계산한다.

국외전출자에 관할세무서장에 대한 양도소득과세표준의 신고·납부기한은 ① 납

또는 코스닥시장)을 통하여 주식(또는 출자지분)을 양도함으로써 발생하는 소득일 것 및 ② 해당 양도자 및 특수관계인이 양도일이 속하는 연도와 그 직전 5년의 기간 중 계속하여 해당 주식(또는 출자지분)을 발행한 법인의 발행주식총액(또는 출자총액)의 25% 미만을 소유할 것의 요건을 모두 충족한 비거주자 또는 국내사업장 없는 외국법인의 주식(또는 출자지분) 양도소득은 과세대상에서 제외한다.

11) 추가적으로 국내사업장이 없는 비거주자 또는 외국법인이 장내파생상품을 통하여 취득한 소득은 국내원천소득으로 보지 않고, 국내사업장이 없는 비거주자 또는 외국법인이 증권거래법의 규정에 따라 국내사업장이 없는 비거주자·외국법인과 유가증권(채권 등은 제외한다) 대차거래를 하여 유가증권 차입자로부터 지급받은 이자·배당 등의 보상금상당액은 국내원천소득으로 보지 않는다.

12) 무액면주식인 경우에는 그 주식을 발행한 법인의(자본금÷발행주식총수) 이다.

세관리인을 신고하지 않은 경우에는 출국일이 속하는 달의 말일부터 3개월 이내이고 ② 납세관리인을 신고한 경우에는 출국일이 속하는 과세기간의 다음 연도 5월 1일부터 5월 31일까지이다. 국외전출자가 이와 같이 양도소득과세표준을 신고할 때에는 차감납부세액을 관할세무서, 한국은행 또는 체신관서에 납부해야 한다.

조정공제, 외국납부세액공제 및 비거주자의 국내원천소득 세액공제를 적용받으려는 자는 국외전출자 국내주식 등을 실제 양도한 날부터 2년 이내에 관할세무서장에게 경정을 청구할 수 있다. 이것은 국세기본법상 후발적 사유로 인한 경정청구기한(3개월 이내)에 대한 특례로서 인정된다.

(2) 납부유예

국외전출자는 ① 납세담보를 제공하고 ② 납세관리인을 신고한 경우에는 자진납부 규정에도 불구하고 출국일부터 국외전출자 국내주식 등을 실제로 양도할 때까지 관할세무서장에게 양도소득세 납부의 유예를 신청하여 납부를 유예 받을 수 있다. 이처럼 납부를 유예 받은 국외전출자는 ① 출국일부터 5년(국외전출자의 국외유학의 경우에는 10년) 이내에 국외전출자 국내주식 등을 양도하지 않은 경우 또는 ② 국외전출자 국내주식 등을 실제 양도한 경우의 어느 하나에 해당하는 경우에는 국외전출자 국내주식 등에 대한 양도소득세를 납부해야 한다. 또한 이 경우의 납부기한은 ①의 경우에는 출국일부터 5년이 되는 날이 속하는 달의 말일부터 3개월 이내이고, ②의 경우는 양도일이 속하는 달의 말일부터 3개월 이내이다.

한편 납부를 유예 받은 국외전출자는 국외전출자 국내주식 등에 대한 양도소득세를 납부할 때 납부유예를 받은 기간에 대한 이자상당액을 가산하여 납부해야 한다. 구체적으로 납부유예에 대한 이자상당액은 “이자상당액=차감납부세액×납부유예 받은 기간×이자율”으로 계산하는데, 여기서 “납부유예 받은 기간”은 신고기한의 다음 날부터 납부일까지의 일수이고, “이자율”은 납부유예 신청일 현재 이자율(국세환급가산금 계산시 적용되는 기본이자율)이다.

(3) 재전입 등에 따른 환급 등

국외전출자(③의 경우에는 상속인)는 ① 국외전출자가 출국일부터 5년 이내에 국외전출자 국내주식 등을 양도하지 않고 국내에 다시 입국하여 거주자가 되는 경우 ②

국외전출자가 출국일부터 5년 이내에 국외전출자 국내주식 등을 거주자에게 증여한 경우 또는 ③ 국외전출자의 상속인이 국외전출자의 출국일부터 5년 이내에 국외전출자 국내주식 등을 상속받은 경우 중 어느 하나에 해당하는 사유가 발생한 경우 그 사유가 발생한 날부터 1년 이내에 관할세무서장에게 국외전출자 국내주식 등에 대한 양도소득세로 납부한 세액의 환급을 신청하거나 납부유예 중인 세액의 취소를 신청해야 한다.

납세지 관할세무서장은 이상의 사유에 의한 환급 신청을 받은 경우 지체 없이 국외전출자가 납부한 세액을 환급하거나 납부유예 중인 세액을 취소해야 한다. 한편 환급 신청 사유 중 ② 또는 ③에 해당하여 국외전출자가 납부한 세액을 환급하는 경우에는 국세기본법 제52조에도 불구하고 국세환급금에 국세환급가산금을 가산하지 않는다.

2. 주요 국가의 국외전출세 제도

국외전출세 제도는 출국을 통해 비거주자로 전환되는 시점에서 기본적으로 거주자의 모든 부동산과 동산을 시가로 양도한 것으로 보아 과세하는 일반적 국외전출세와 유가증권 등의 특정 재산만을 시가로 양도한 것으로 보아 과세하는 제한적 국외전출세로 구분할 수 있다. 예컨대, 일반적 국외전출세를 시행하는 미국의 과세대상은 시민권 등의 포기시점에 사망했다고 가정한 경우 부과되는 총상속재산인데, 캐나다 및 거주자 자격이 상실되기 직전의 모든 보유 자산이 과세대상인 호주 등도 이와 유사한 방식의 일반적 국외전출세를 채택하고 있다. 이에 반해 우리나라와 함께 일본, 뉴질랜드 및 프랑스, 독일, 네덜란드, 덴마크 및 오스트리아 등의 유럽 국가들은 제한적 국외전출세를 채택하고 있다. 이하에서는 제한적 국외전출세 제도를 시행하면서 우리나라와 과세체계가 유사한 일본과 일반적 국외전출세 제도를 시행하면서 후술하는 바람직한 제도적 개편과 관련해서 직접적인 비교대상이라고 할 수 있는 캐나다의 과세체계에 대해 개관하기로 한다.

가. 일본

(1) 납세의무 및 과세대상

국외전출세의 대상이 되는 것은 ① 유가증권 등의 합계액이 1억엔 이상이고 ② 출국

일 전 10년 이내에 국내에 주소 및 거소를 갖고 있던 기간의¹³⁾ 합계가 5년을 초과하는 개인이 국외로 출국하는 경우와 이러한 개인으로부터 출국세의 대상이 되는 자산이 상속·증여·유증에 의해 비거주자에게 이전되는 경우이다. 여기서 “국외전출”은 국내에 주소와 거소를 가지지 않게 되는 것이고, “국외전출일”은 “거주자”에서 “비거주자”로 전환되는 날로 판단한다.

국외전출세의 대상자산은 ① 소득세법에서 규정하는 유가증권¹⁴⁾ ② 익명조합계약 출자지분 ③ 미결제신용거래, 발행일거래 ④ 미결제 파생상품거래인데, ①·② 자산의 시가와 ③·④의 결제에 관련된 손익의 합계액이 1억엔 이상인 경우에는 국외전출시 자산에 포함된 손익이 실현된 것으로 간주하여 소득세 등을 신고·납부하여야 한다.¹⁵⁾

(2) 과세표준 및 이중과세 조정

거주자가 국외로 전출하는 시점에 보유하고 있는 유가증권 등에 대해 시가로 양도한 것으로 간주하는데, 시가의 측정 시점은 납세관리인의 신고가 있는 경우에는 전출일이고, 납세관리인의 신고가 없는 경우에는 전출예정일의 3개월 전에 해당하는 날이다.¹⁶⁾ 과세대상 자산이 주식인 경우 다른 소득과 구분하여 15.315%의 세율로¹⁷⁾ 분리과세하고, 양도소득 계산시 양도비용은 원칙적으로 발생하지 않는 것으로 본다.

주식 등의 양도소득 산출시 손실금액은 타 주식 등의 양도소득에서 공제하지만, 양도소득을 초과하는 손실금액을 다른 소득에서 공제하는 것은 불가능하다. 단 상장주식의 양도손실은 상장주식에서 발생한 당해연도분 배당소득과 통산가능하다.

13) “국내에 주소 및 거소를 갖고 있던 기간”에는 출입국관리 및 이민인정법상 체류자격인 ① 외교, 공용, 교수, 예술, 종교, 보도 ② 고도전문직, 경영·관리, 법률·회계업무, 의료, 연구, 교육, 기술·인문 지식·국제업무, 기업 내 전근, 기능, 기능실습 ③ 문화활동, 단기 체재 ④ 유학, 연수, 가족 체재 등으로 체류했던 기간은 제외한다.

14) 유가증권이란 주식·출자 외 공사채, 투자신탁, 주식예약권 등이 해당한다.

15) 국외전출세의 대상이 아닌 자산으로는 예·적금, 부동산, 생명보험에 관련된 권리, 대부금 등의 금전채권이다.

16) 신고가 없는 경우에 전출예정일의 3개월 전에 해당하는 날의 시가로 하는 이유는 납세관리인을 세우지 않은 경우 국외전출시기가 신고·납부기한이 되기 때문에 현실적으로 국외전출시의 시가를 이용하는 것이 가능하지 않기 때문이다.

17) 소득세 15% 및 일본대지진부흥을 실시하기 위한 필요한 재원확보에 관한 특별조치법에 의한 부흥특별소득세 0.315%이다.

해당 자산의 국외전출시 시가와 이후 양도금액과의 차액에 대해서는 납부유예기간¹⁸⁾ 중에 경정청구할 수 있다.¹⁹⁾ 또한 국외전출세 과세대상자로서 납부유예를 신청한 자가 납부유예기한 내에 대상자산을 양도하면서 그 소득에 대한 외국소득세를 납세한 경우에 있어서 이중과세가 조정되지 않으면 일본의 소득세에서 해당 외국소득세를 차감하는 방식으로 이중과세를 조정할 수 있다. 이 경우 출국일이 속하는 연도에 해당 외국소득세를 납부한 것으로 보고 국외전출세를 재계산하고, 이러한 재계산은 그 외국소득세를 납부한 날로부터 4개월 이내에 경정청구를 통해 가능하다.

(3) 신고납부 및 납부유예

국외전출세는 별도의 세목이 아니라 소득세의 특례로 운영되기 때문에 당해연도의 1월 1일부터 출국일까지의 다른 소득과 합산하여 신고·납부해야 한다. 국외전출을 통해 거주자가 비거주자가 되는 경우의 소득세의 신고·납부기한은 납세관리인의 신고가 있는 경우에는 다음 연도 3월 15일까지이고, 납세관리인의 신고가 없는 경우에는 출국일까지이다.

출국 이후 5년 이내에 귀국하는 경우에는 국외전출세가 과세되지 않지만, 당초 국외전출세의 신고와 함께 납부유예를 신청한 후 5년 이내에 귀국하는 경우에는 귀국 이후에 경정청구를 통해 과세를 취소하거나 납부세액을 환급받을 수 있다.

납부유예를 적용하기 위해서는 ① 납세관리인을 신고하고 ② 납부유예분의 소득세액에 상당하는 담보를 제공해야 하고 ③ 확정신고서에 납부유예를 하려는 취지를 기재해야 하며 ④ 매년 “계속적용신고서”를 제출해야 하는데, 납부유예가 적용되면 5년까지 납세를 유예하고, 연장신청에 의해 10년까지 유예기간을 연장할 수 있다. 납부유예를 적용받더라도 양도차익과 세액의 신고는 이루어져야 하고, 납부유예는 유예기간의 종료 및 대상 자산의 양도 등에 의해 종료된다.²⁰⁾ 즉 납부유예기간 중에

18) 연장 후 기간을 포함한다.

19) 이러한 제도를 도입한 이유는 납부유예를 받아 국외전출한 경우 납부유예기간 중에 대상 자산의 가치가 하락하고, 국외전출시의 시가보다 낮은 금액으로 매각하는 경우 등에는 납부유예가 종료하게 되어 국외전출 후의 자산가치 하락분에 대해 과세할 수 없는 상황이 발생하기 때문이다(太田洋·飯永大地, 2015).

20) 납부유예가 종료했을 경우에는 납부유예된 소득세와 함께 유예기간에 따른 이자세(연 1.8%)를 납부하여야 한다.

대상 자산의 양도 등이 이루어지면 해당 양도분 등에 대응하는 소득세 및 이자세를 해당 양도일 등으로부터 4개월 이내에 납부해야 하되, 대상 자산의 수증자가 거주자이면 국외전출세의 과세를 소급해서 취소할 수 있다.

나. 캐나다

(1) 납세의무 및 과세대상

국외이주 직전의 10년 중 5년 이상 캐나다의 거주자였던 자가 거주자의 지위를 포기하여 비거주자가²¹⁾ 되는 시점에 보유한 자산을 시장가치로 처분한 것으로 간주하여 국외전출세를 과세한다. 여기서 과세목적상 국외이주자란 타국에서 거주할 목적으로 캐나다를 출국하여 거주관계를 차단한 자를 의미한다.²²⁾ 거주자가 세법상 조세조약이 체결된 국가의 거주자로 간주되는 경우에는 캐나다의 간주비거주자(Deemed Non-resident)에 해당하고, 세법상 국외이주자와 동일하게 적용받는다.

캐나다의 국외전출세에서는 납세자가 다른 국가로 이주하는 경우 보유한 자산을 이주 시점에 매각하고 시장가치로 대가를 받은 것으로 간주하고, 그 시장가치로 자산을 새롭게 매입한 것으로 간주해서 시장가치가 해당 자산의 새로운 취득가액이 된다. 이러한 간주처분과 간주취득은 국외이주자에게 자본이득이 실현된 것으로 간주함으로써 납세의무를 발생시키는 효과를 발생시킨다.²³⁾ 이러한 간주처분과 간주취득 규정을 통해 대상 자산의 취득가액을 조정하는 과세방식은 전술한 우리나라 및 일본의 방식과는 명확하게 구분되고, 다른 나라의 과세제도에서도 규정하지 않은 캐나다 국외전출세의 차별적 특징인데, 이러한 간주처분·취득 규정은 다음 장의 경제적 분석에서 중요하게 활용하도록 한다.

국외이주자는 즉시 국외전출세를 납부하거나 실제로 자산이 양도된 후에 이자와 더불어 납부할 수 있다. 1995년부터는 2만 5,000 캐나다 달러 이상의 보고대상 자

21) 과세목적상 거주자로 인정되지 않는 자, 계속적으로 거주하지 않는 자 또는 생활의 중요한 거주 관계가 없으면서 과세기간 동안 국내 거주기간이 183일 미만인 자를 비거주자로 판단한다.

22) 이와 반대로 캐나다에서 출국했지만 거주관계를 유지하고 있으면 국외이주자가 아닌 실질적인 거주자에 해당한다.

23) 비거주자로 전환되기 직전 10년 중 캐나다에 60개월 이하의 기간 동안 거주한 개인은 캐나다 거주자인 기간 동안 보유했거나 상속받은 자산에 대해 간주처분 규정을 적용받지 않는다.

산을 보유한 개인 국외이주자는 캐나다 국세청에 모든 보유 자산을 신고해야 하는데,²⁴⁾ 25) 캐나다에 남아있는 자산에²⁶⁾ 대해서는 국외전출세를 적용하지 않기 때문에 과세대상에서 제외한다.

(2) 과세표준 및 세액계산 등

타국에 정착하기 위해 캐나다를 출국하는 경우에 과세목적상 비거주자가 되는데, 비거주자로 전환되는 시점은 ① 납세자 출국일 ② 배우자(부양가족 포함)의 출국일 ③ 납세자가 다른 국가의 거주자가 된 날 중 가장 늦은 날로 판단한다. 단 납세자가 캐나다에 거주하기 전에 거주했던 국가로 이주하기 위해 출국하면 이 규정에도 불구하고 출국일을 비거주자가 되는 날로 판단한다.²⁷⁾

국외전출세의 과세대상은 캐나다에 거주한 기간에 발생한 자본이득이고, 다른 소득과 합산하여 일반 소득세율을 적용하는데, 국내 거주기간 동안 발생한 자본이득으로 한정해서 과세대상을 규정한 것도 다른 나라와 구분되는 캐나다 국외전출세의 차별적 특성이다. 즉 납부세액이나 환급세액에 대한 신고서에는 국외전출세의 과세 대상인 자본이득을 포함해야 한다.²⁸⁾

국외이주자가 국외이주 시점에 자산을 시장가치로 처분하는 것으로 간주하는 것과 같이 캐나다로 이주한 납세자도 캐나다의 거주기간 동안 발생하는 자본이득에 대해서만 과세한다는 논리적 귀결에 따라 국내이주 시점에 자산을 시장가치로 취득하는 것으로 간주한다.²⁹⁾

24) 1만 캐나다 달러 미만의 개인용도 자산은 포함하지 않는다.

25) Form T161(List of Properties by an Emigrant of Canada)을 통해 신고해야 한다.

26) ① 캐나다에 있는 부동산, 목재자원 및 천연자원 ② 이민 시점에 납세자가 캐나다 내 고정사업장을 통해 운영하는 사업용 자본자산, 적격자본자산 및 채고자산 ③ 계약 등에 의해 미래의 편익이나 금전을 지급받을 권리를 의미하는 납세자의 독점적인 권리 및 지분이다.

27) 배우자가 주택 처분 등의 불가피한 사정으로 늦게 출국하더라도 납세자의 출국일에 비거주로 전환된 것으로 판단한다.

28) 거주자에 해당하는 기간에는 전 세계 원천소득을 신고하고, 비거주자에 해당하는 기간에는 캐나다 원천소득을 신고해야 한다.

29) 이중거주자의 경우에는 캐나다가 체결한 조세조약은 자산 소재지 국가의 양도차익에 대한 과세권을 규정하고 있다. 대부분의 국가에서 거주자의 전 세계 원천소득에 대해 과세하기 때문에 이중거주자에 대해서는 이중과세의 문제가 발생할 수 있지만, 캐나다가 체결한 조세조약에서는 이

3. 우리나라가 체결한 조세조약상 국외전출세 규정

국외전출세는 거주자인 납세자의 국외 이주를 통한 비거주자 전환을 전제로 하는 것이기 때문에 당초 거주지국(본 연구의 분석대상인 국내 국외전출세에서는 우리나라)과 납세자가 이주하는 상대국 간의 과세권 배분의 문제가 발생하게 되는데, 이와 관련해서는 개별 국가의 법령 대신 국가 간의 조세조약상 규정이 우선적 효력을 가지게 된다.

국외전출세 제도가 비교적 최근에 도입되었고, 조세조약의 제정 및 개정에도 상당한 기간이 필요하기 때문에 2020년 7월말을 기준으로 우리나라가 체결한 102개국과의 조세조약 중에서 국외전출세 관련 조항을 규정한 조세조약은 캐나다, 영국, 프랑스, 네덜란드, 핀란드 및 아이슬란드와 체결한 6개 조세조약인데, 이들 조세조약에서는 과거 5년 내에 자국 거주자였던 자에게 양도소득세를 부과하는 권한을 규정했다. 구체적으로 동산의 양도 당시에는 타방채약국의 거주자이나 당해 재산의 양도 직전 5년 중 어느 때에 일방채약국의 거주자이었던 개인이 동산을 양도함으로써 취득하는 소득(자본이득)에 대해 그 일방채약국이 과세할 수 있는 근거 규정을 마련하고 있다.³⁰⁾

단 이러한 주식 등의 양도차익에 대해 다음 장의 분석과 같이 본질적인 이중과세의 조정 및 우리나라의 징수권 확보를 위해 개별 국가의 거주자인 상태에서 발생한 자본이득에 대해서만 과세하는 방식으로 과세권을 배분한 조항은 한·캐나다 조세조약에서만 규정된 상태이다. 즉 한·캐나다 조세조약 제13조제8항은 전술한 캐나다

에 대응하기 위한 거주자 판단기준을 규정하고 있다.

30) 예컨대 한·캐나다 조세조약 제13조제7항 및 한·영 조세조약 제13조제6항의 관련 조항은 각각 아래와 같다. “7. The provisions of paragraph 6 shall not affect the right of a Contracting State to levy, according to its law, a tax on gains from the alienation of any property (other than property to which paragraph 8 applies) derived by an individual who is a resident of the other Contracting State and has been a resident of the first-mentioned State at any time during the five years immediately preceding the alienation of the property.” “(6) The provisions of paragraph (5) of this Article shall not affect the right of a Contracting State to levy according to its law a tax on capital gains from the alienation of any property derived by an individual who is a resident of the other Contracting State and has been a resident of the firstmentioned Contracting State at any time during the five years immediately preceding the alienation of the property.”

세법의 국외전출세 규정과 동일한 방식으로 어느 체약국에서 국외전출세를 부과하는 경우 상대 체약국의 과세권은 동 체약국에서 거주자의 지위에 있는 기간에 발생한 자본차익에 한정한다고 명시적으로 규정하고 있다.³¹⁾

31) 한·캐나다 조세조약 제13조제8항의 관련 조항은 아래와 같다. “8. Where an individual ceases to be a resident of a Contracting State and by reason thereof is treated for the purposes of taxation by that State as having alienated property and is taxed in that State and at any time thereafter becomes a resident of the other Contracting State, the other Contracting State may tax gains in respect of the property only to the extent that such gains had not accrued before the individual ceased to be a resident of the first-mentioned State. However, this provision shall not apply to property, any gain from which that other State could have taxed in accordance with the provisions of this Article, other than this paragraph, if the individual had realized the gain before becoming a resident of that other State.”

Ⅲ. 국외전출세 제도의 세부적 평가 및 개선방안

1. 이중과세 조정 및 과세권 확보 측면의 평가

OECD(2015)의 BEPS Action 6 보고서(“Preventing the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances,” Action 6-2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project)는 국외전출세(Exit Tax, Departure Tax)와 관련해서 납세자가 거주자의 신분을 상실하기 이전에 자국의 거주자인 경우에 적용되는 것에 불과하고 비거주자로 전환된 이후의 소득에까지 과세권이 확대되는 것이 아닌 한 국외전출 전에 자산이 양도되어 자본이득이 실현되었다고 보는 국외전출세는 조세조약과 서로 충돌하지 않는다는 입장을 제시하였다. 또한 동(同)보고서는 국외전출세의 적용으로부터 발생하는 이중과세 문제는 새로운 거주지국에서 납세자가 이전 거주지국의 거주자였을 때 부과되었던 국외전출세에 대한 경감 혜택을 제공함으로써 해결 가능하다는 입장을 제시하였다.

전술한 바와 같이 국내 세법은 상대국에서 외국정부가 산출세액에 대한 외국납부세액을 허용하지 않거나 국외전출자 국내 주식 등의 취득가액을 출국일 당시의 시가로 조정한 평가액으로 조정하여 주지 않아서 이중과세 조정을 허용하지 않는 경우에는 외국납부세액 공제를 규정하고 있다. 또한 상대국으로의 이주 이후에 발생하는 양도가액 하락으로 인한 과도한 세금부담을 경감하기 위해 조정공제를 규정하고 있다. 단 산출세액에서 차감하는 세액공제 중에서 비거주자의 국내원천소득 세액공제는 비거주자의 국내원천 유가증권양도소득에 대해 국내에서 과세권을 행사하는 경우에만 적용가능한데, 조세조약을 체결한 대부분의 국가들에 대해서는 과세권을 행사할 수 없어서 추가적으로 분석하는 실익이 거의 없기 때문에 이후의 분석에서는 별도로 고려하지 않았다.

국내 세법에서 국외전출세의 과세문제가 발생하는 것은 거주자가 국외이주 전에 취득한 국내 주식 등의 출국 당시의 시가가 취득가액에 비해 증가해서 미실현 자본이득이 발생한 경우인데, 국외이주 이후 상대국에서 최종적으로 해당 주식 등을 처분할 때까지 추가적인 자본이득이 발생하거나, 반대로 자본손실이 발생해서 출국

당시의 자본이득을 상쇄할 수 있다. 또한 해당 국외전출자가 상대국에서 해당 주식 등을 처분하지 않은 상태에서 국내에 재전입할 수 있는데, 상대국의 거주기간 동안 발생한 자본이득 및 자본손실에 더해서 국내 전입 이후에 해당 주식 등을 처분할 때까지 추가적인 자본이득 또는 자본손실이 발생할 수 있다.

이와 같이 거주자의 국외이주 이후에 발생할 수 있는 다양한 상황들과 함께 상대국의 조세제도의 특성(세율 수준 및 우리나라의 국외전출세에 대한 외국납부세액공제의 허용 여부)에 따라 해당 납세자의 이중과세 조정을 통한 불리한 과세상 취급이 이루어지지 않는지의 여부 및 우리나라의 과세권을 충분히 확보할 수 있는지의 여부³²⁾ 달라질 수 있는데, 이하에서는 이러한 측면들을 기준으로 국내 세법의 국외전출세 제도를 평가하기로 한다.

전술한 바와 같이 캐나다의 과세사례와 우리나라와 캐나다 간의 조세조약에서는 개별 국가의 거주기간 동안 발생한 자본이득에 대해서만 과세권을 행사하고, 국외전출 및 국내전입을 통해 거주자와 비거주자의 과세상 신분이 변경되는 경우에는 간주처분·취득 규정을 통해 이를 뒷받침하기 때문에 이중과세 제거 및 과세권 확보 측면의 문제점은 없다고 할 수 있다.

그러나 캐나다를 제외한 다른 나라들과 우리나라가 체결한 조세조약에는 간주처분·취득 규정을 통해 이러한 문제점을 해결하는 장치가 마련되어 있지 않고, 조세조약을 체결하지 않은 국가들과의 과세권 배분에서 적용되는 국내 세법에서도 역시 이와 같은 장치가 마련되지 않았기 때문에 불완전한 이중과세 제거 및 과세권 확보의 문제점이 발생할 수 있는 것이다. 즉 우리나라와 다른 국가들과의 일반적인 과세권 배분에서는 개별 국가별 거주기간에 따라 자본이득을 계산하는 간주처분·취득 대신 해당 주식 등의 전체 보유기간 동안의 자본이득을 과세대상으로 계산하면서 외국납부세액공제 등을 통해 이중과세를 조정하는 전통적 과세방식을 채택하기 때

32) OECD(2015)의 BEPS Action 6 보고서와 같이 국외전출세 제도의 시행상 가장 중요하게 고려하는 쟁점은 납세자의 이중과세 문제의 해결이다. 그러나 이와 함께 국외전출세 제도의 시행을 통해 우리나라의 과세권을 충분히 확보할 수 있는지의 여부도 현실적으로 중요한 쟁점이라고 할 수 있는데, 이것은 동(同)제도의 시행과 관련한 국제적 논의와 무관하게 우리나라를 포함한 개별 국가에서 국내 세법 및 양자 간 조세조약을 개정해서 동(同)제도를 구체적으로 도입하는 것은 해당 국가의 입법사항이기 때문에 현실적으로 과세권의 침해가 발생하는 경우에는 동(同)제도의 계속적 시행이 어려울 수 있기 때문이다.

문에 이중과세 제거 및 과세권 확보가 불완전하게 이루어지는 문제점이 발생할 수 있는데, 이하에서는 다양한 상황들에 대한 세부적 분석을 통해 이러한 문제점의 발생 여부에 대해 확인하고, 이를 통해 현행 과세제도를 평가하도록 한다. 또한 이러한 평가를 바탕으로 다음 절에서는 현행 과세제도의 개편방안에 대해 분석하도록 한다.

이번 절 이하의 분석은 거주자의 국외이주 이후 상대국에서 해당 주식 등을 처분하는 일반적 경우와 상대국에서 다시 국내로 재전입한 이후에 해당 주식 등을 처분하는 보다 예외적인 경우로 구분해서 진행하도록 한다.³³⁾

가. 거주자의 국외이주 이후 상대국에서 해당 주식 등을 처분하는 경우

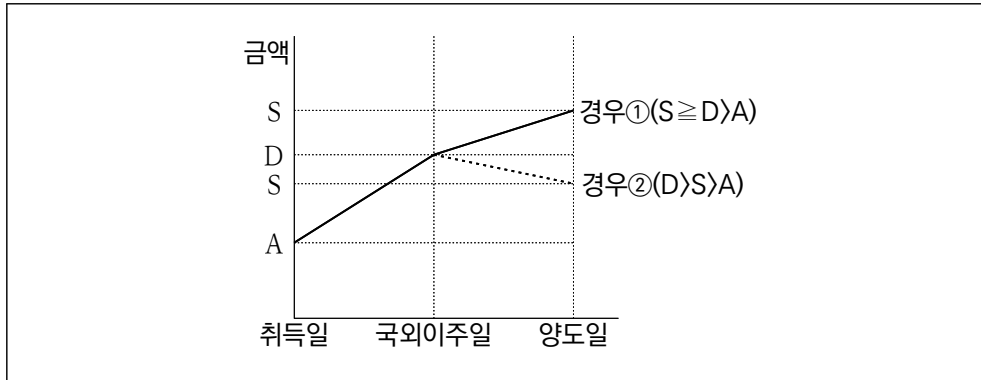
국내 세법의 조정공제 및 외국납부세액공제 적용과 관련해서 이들 규정이 합리적인 이중과세의 조정 및 우리나라의 과세권 확보에 바람직한 것인지를 분석하기 위해 국외전출자 국내주식 등의 취득가액·기타필요경비, 양도가액(국외이주 당시의 시가) 및 국외이주 이후의 실제 양도가액을 각각 A, D 및 S라고 하고, 국내의 국외전출세 세율과 전체 보유기간 동안의 양도차익($S - A$)에 대한 상대국의 세율을 각각 t_f 및 t_r 라고 하면 아래의 두 가지 경우로 구분해서 이중과세 조정의 타당성 여부를 판단할 수 있다. 즉 S와 D간의 대소관계에 따라 [그림 1]과 같은 두 가지 경우(편의상 “경우①” 및 “경우②”)로 구분해서 이하의 분석을 진행하도록 한다.³⁴⁾³⁵⁾

33) 아래의 절들과 다르게 상대국의 거주자가 국외이주를 통해 국내로 이주한 후에 국내에서 해당 주식 등을 처분하거나 다시 상대국으로 재전출한 후에 해당 주식 등을 처분하는 경우의 분석결과 는 거주자의 범위와 함께 국외전출세의 조정공제 및 외국납부세액공제 등과 관련한 상대국 세법의 구체적 내용에 따라 달라질 수 있다. 단, 이들 규정들이 우리나라의 세법과 동일한 경우에는 아래의 절들에서 도출한 분석결과를 상대국 거주자의 국내이주의 경우에도 동일하게 적용할 수 있을 것이다.

34) 최종 양도가액이 취득가액보다 낮아서 보유기간에 걸쳐 전체적인 양도차손이 발생한 경우(즉 $S \leq A$ (D인 경우)는 현실적인 발생가능성이 낮은 것으로 예상되어서 별도로 분석하지는 않았는데(즉 경우②에서도 기본적으로는 $S > A$ 의 관계가 성립하는 것으로 보았는데), 필요한 경우에는 본문의 내용과 동일한 방식으로 분석할 수 있을 것이다. 단 이 경우에는 전체 보유기간 동안의 자본손실에도 불구하고 납세자 세금부담 및 국외전출세를 포함한 과세관청 징수액이 발생할 경우 그 자체의 타당성에 대한 논의가 선행되어야 할 것이다. 이것은 [그림 2]와 같이 구분한 다음 절의 분석에서도 마찬가지이다.

35) 이하에서는 분석의 편의상 서로 다른 시점에 발생하는 세금부담 및 손익통산을 통한 환급액에 대하여 화폐의 시간가치는 별도로 고려하지 않았다. 이것은 다음 절의 분석에서도 마찬가지이다.

[그림 1] 국외이주 이후 상대국에서 해당 주식 등을 처분하는 경우의 세부적 구분



주: A: 국외전출자 국내주식 등의 취득가액·기타필요경비

D: 양도가액(국외이주 당시의 시가)

S: 국외이주 이후의 실제 양도가액

먼저, 실제 양도가액이 양도가액보다 같거나 큰 경우(즉 국외이주 당시에 비해 국내주식 등의 주가가 하락하지 않은 경우(경우①, $S \geq D$))에는 국외이주 시점에 $(D - A) \times t$ 의 국외전출세가 국내에서 과세되고, 양도 시점에 $(S - A) \times t_F$ 의 자본이득세가 상대국에서 과세된다.³⁶⁾ 여기서 상대국에서 우리나라의 국외전출세($(D - A) \times t$)에 대한 외국납부세액공제를 허용할 경우에는 납세자는 최종적으로 보유기간 동안의 전체 양도차익($S - A$)에 대하여 상대국의 세율(t_F)을 적용한 $(S - A) \times t_F$ 의 세금부담이 발생하게 된다. 그러나 이 경우에도 우리나라의 국외전출세와 상대국의 자본이득세의 세율 차이로 인해 $(D - A) \times t \geq (S - A) \times t_F$ 인 경우($t \geq t_F^* = t_F \times \{(S - A)/(D - A)\}$)인 경우에는(즉 우리나라의 국외전출세율이 상대국의 자본이득세율에 비해 매우 높은 경우에는) 상대국 외국납부세액공제의 한도로 인해 최종적으로 $(D - A) \times t$ 의 세금부담이 발생하게 된다.

이상과 다르게 상대국에서 우리나라의 국외전출세에 대한 외국납부세액공제를 허용하지 않는 경우에는 국내 세법에 의한 외국납부세액공제를 경정청구를 통해 적용하는데, 전술한 바와 같이 외국납부세액공제가 $\min(\{(S - A) \times t_F\} \times \{(D - A)/(S - A)\}, (D - A) \times t) = \min((D - A) \times t_F, (D - A) \times t)$ 로 계산되기 때문에 우리나라의 국외전출세율이 상대적으로 높은 경우에는 ($t \geq t_F$) 납세자는 최종적으로 $(D - A) \times t + (S - A) \times$

36) 우리나라의 국외전출세 세율(t)이 20% 및 25%의 초과누진세율이고, 상대국의 자본이득세율(t_F)도 단일세율이 아닐 수 있는데, 이와 같은 경우의 t 와 t_F 는 평균세율의 개념으로 사용하였다.

$t_F\} - \{(D - A) \times t_F\} = (D - A) \times t + (S - D) \times t_F$ 의 세금부담이 발생해서 개별 국가의 보유기간 동안 발생한 주식 등의 자본이득($(D - A)$ 및 $(S - D)$)에 대하여 각각 해당 국가의 세율(t 및 t_F)을 적용할 경우와 동일한 세금부담이 발생하게 된다. 즉 전술한 캐나다의 과세사례 및 우리나라와 캐나다 간의 조세조약과 같이 간주처분·취득 규정을 바탕으로 개별 국가의 거주기간 동안 발생한 자본이득에 대해서만 과세권을 행사하게 되어 이중과세의 문제점이 발생하지 않는 경우와 동일한 결과가 발생하는 것이다.

이와 반대로 우리나라의 국외전출세율이 상대적으로 낮은 경우에는($t < t_F$) 납세자는 최종적으로 $(S - A) \times t_F$ 의 세금부담이 발생해서 전체 보유기간 동안 발생한 주식 등의 자본이득에 대하여 상대적으로 높은 상대국의 자본이득세율을 적용받는 사후적인 과세상 불이익이 발생하게 된다. 즉 이 경우에는 외국납부세액공제가 $\min((D - A) \times t_F, (D - A) \times t) = (D - A) \times t$ 로 계산되어서 당초의 국외전출세와 동일하기 때문에 주식 등의 취득단계에서부터 국외에서 보유한 것과 결과적으로 동일한 금액의 세금부담이 발생하는 것이다.

다음으로, 실제 양도가액이 양도가액보다 작은 경우(즉 국외이주 당시에 비해 국내주식 등의 주가가 하락한 경우(경우②, $S < D$))에도 기본적으로는 국외이주 시점에 $(D - A) \times t$ 의 국외전출세가 국내에서 과세되고, 양도 시점에 $(S - A) \times t_F$ 의 자본이득세가 상대국에서 과세되지만, 조정공제를 통해 최종적인 국내의 국외전출세 부담은 $(S - A) \times t$ 가 된다. 여기서 상대국에서 우리나라의 국외전출세($(S - A) \times t$)에 대한 외국납부세액공제를 허용할 경우에는 납세자는 최종적으로 $(D - A) \times t$ ($t \geq t_F^*$ 인 경우) 또는 $(S - A) \times t_F$ ($t < t_F^* < t_F$ 인 경우)의 세금을 부담하게 되어서 국외이주 이후에 발생한 자본손실에 대한 손익통산을 적용받지 못하거나 보유기간 동안의 전체 양도차익($S - A$)에 대하여 우리나라와 거주지국의 세율 중 상대적으로 높은 세율(t_F)의 세금부담이 발생하게 된다.

즉 전술한 바와 같이 $S \geq D$ 인 경우에 상대국에서 외국납부세액공제를 허용할 경우에는 기본적으로는 $(S - A) \times t_F$ 의 세금부담이 발생하되, 우리나라의 국외전출세율이 상대적으로 매우 높은 경우($t \geq t_F^* = t_F \times \{(S - A)/(D - A)\}$ 인 경우에는 상대국 외국납부세액공제의 한도로 인해 $(S - A) \times t_F$ 보다 큰 $(D - A) \times t$ 의 세금부담이 발생했는데,³⁷⁾ $S < D$ 인 경우에도 상대국에서 외국납부세액공제를 허용할 경우에는 기본적으로는 $(S - A) \times t_F$ 의 세금부담이 발생하되, 우리나라의 국외전출세율이 상대적으로 크

게 낮지 않은 경우($t \geq t_F^*$)에는 상대국 외국납부세액공제의 한도로 인해 $(S - A) \times t_F$ 보다 큰 $(D - A) \times t$ 의 세금부담이 발생하는 것이다.

S<D인 상태에서 상대국에서 우리나라의 국외전출세에 대한 외국납부세액공제를 허용하지 않는 경우에는 국내 세법에 의한 외국납부세액공제를 적용하는데, 전술한 산식에 의하면 외국납부세액공제가 $\min(\textcircled{1} (S - A) \times t_F, \textcircled{2} (S - A) \times t) = \min((S - A) \times t_F, (S - A) \times t)$ 로 계산되기 때문에 우리나라의 국외전출세율이 상대적으로 높은 경우에는($t \geq t_F$) 납세자는 최종적으로 $(D - A) \times t$ 의 세금부담이 발생하고, 반대의 경우에는($t < t_F$) 최종적으로 $(D - S) \times t + (S - A) \times t_F$ 의 세금부담이 발생하게 된다.

즉 국외 전출시점에서 사실상의 양도가 이루어진 것으로 취급해서 전체 양도차익을 개별 국가의 양도차익으로 구분해서 각각 개별 국가의 세율을 적용하거나 상대국에서 양도차손이 발생할 경우에는 이를 다른 자본이득에 대한 과세에서 손실통산을 허용하는 것이 일반적이고 합리적인 과세방식인데,³⁸⁾ S<D인 경우에는 모든 세무적 경우의 최종적 세금부담이 $\{(D - A) \times t + (S - D) \times t_F\}$ 에 비해 크기 때문에 결과적으로 납세자에게 불리한 과세상 취급을 하는 것으로 볼 수 있는 것이다.³⁹⁾

다양한 경우의 수에 따라 구분한 이상의 분석을 정리해서 납세자의 최종적 세금부담(이하 “B”)이 개별 국가의 보유기간 동안 발생한 주식 등의 자본이득 $((D - A)$

37) 단 $t = t_F^*$ 인 경우에는 $(S - A) \times t_F$ 와 $(D - A) \times t$ 의 세금부담이 동일하게 된다. 이것은 S<D인 경우에도 마찬가지이다.

38) 본문에서 사용한 “일반적이고 합리적인 과세방식”의 표현은 자본이득에 대한 과세체계에서 개별 국가별로 범위의 차이는 있지만 자본이득에 대하여 자본손실을 통산해서 과세대상 소득을 계산하는 것이 일반적인 과세방식이고, 개별 국가의 세율이 현실적으로 상이한 측면을 고려하면 특정 국가의 세율을 두 개 이상의 국가에서 발생한 전체 자본이득에 대해 적용하는 대신 전체 자본이득을 납세자의 개별 국가별 거주기간에 따라 구분해서 해당 국가의 세율을 적용하는 것이 합리적인 과세방식이라는 의미이다.

39) S<D인 경우에는(즉 국외이주 당시에 비해 국내 주식 등의 주가가 하락한 경우에는) $(S - D) \times t_F$ 는 음(-)의 값을 가지기 때문에 국외이주 이후의 주가하락으로 인한 자본손실이 실현되더라도 새로운 거주지국에서 발생한 다른 자본이득과의 제한 없는 손익통산이 이루어지는 전제가 성립해야 본 연구의 분석결과의 타당성이 유지될 수 있다. 단 우리나라와 조세조약을 체결한 대다수의 국가에서는 자본손실에 대하여 자본이득과의 통산과 함께 충분한 이월공제 기간을 규정하기 때문에 이러한 전제는 성립하는 것으로 보고 본 연구의 분석을 수행하더라도 무방할 것이다. 우리나라의 경우에도 현행 세법에서 허용하는 손익통산과 함께 2020. 7. 22.에 정부가 발표한 “2020년 세법개정안”에 의하면 2023년부터 주식양도손실을 포함해서 계산한 금융투자결손금에 대해 5년간의 이월공제를 허용하였다.

및 $(S - D)$. 단 $S < D$ 인 경우에는 상대국에서는 자본손실)에 대하여 각각 해당 국가의 세율(t 및 t_F)을 적용할 경우의 세금부담 $((D - A) \times t + (S - D) \times t_F$, 이하 “비교대상 세금부담” 및 “ B_C ”)에 비해 더욱 커져서 납세자에게 불리한 과세상 취급이 이루어지고, 불완전한 이중과세의 조정이 이루어지는지의 여부를 정리하면 [표 1]과 같다. 즉 개별 상황에 따른 납세자의 세금부담과 대소관계를 검토하는 비교대상 세금부담은 전술한 캐나다의 과세사례 및 우리나라와 캐나다 간의 조세조약과 같이 간주처분·취득 규정을 바탕으로 개별 국가의 거주기간 동안 발생한 자본이득에 대해서만 과세권이 행사될 경우의 세금부담을 의미하는 것이다.

또한 우리나라의 과세권 확보와 관련해서는 우리나라의 과세관청 징수액(이하 “ T ”)이 납세자의 국외이주 등과 함께 비거주자로 전환되는 시점에서 일체의 과세권이 최종적으로 행사될 경우의 세금징수액 $((D - A) \times t$, 이하 “비교대상 징수액” 및 “ T_C ”)에 비해 작아져서 과세권의 제약이 발생하는지의 여부도 역시 정리하면 [표 1]과 같다.

[표 1] 납세자 세금부담과 비교대상 세금부담의 비교 및 우리나라의 과세관청 징수액과 비교대상 징수액의 비교(거주자의 국외이주 이후 상대국에서 해당 주식 등을 처분하는 경우)

가액 비교	상대국 외국납부 세액공제	세율 비교	납세자 세금부담		과세관청 징수액	
			B	B_C^{*B} 비교	T	T_C^{*C} 비교
$S \geq D$ (경우①)	허용	$t < t_F$	$(S - A) \times t_F$	$B > B_C$	$(D - A) \times t$	$T = T_C$
		$t_F \leq t < t_F^{**A}$	$(S - A) \times t_F$	$B \leq B_C$	$(D - A) \times t$	$T = T_C$
		$t_F^* \leq t$	$(D - A) \times t$	$B \leq B_C$	$(D - A) \times t$	$T = T_C$
	불허용	$t < t_F$	$(S - A) \times t_F$	$B > B_C$	0	$T < T_C$
		$t_F \leq t$	$(D - A) \times t + (S - D) \times t_F$	$B = B_C$	$(D - A) \times (t - t_F)$	$T < T_C$
$S < D$ (경우②)	허용	$t < t_F^*$	$(S - A) \times t_F$	$B > B_C$	$(D - A) \times t$	$T = T_C$
		$t_F^* \leq t$	$(D - A) \times t$	$B > B_C$	$(D - A) \times t$	$T = T_C$
	불허용	$t < t_F$	$(D - S) \times t + (S - A) \times t_F$	$B > B_C^{40)}$	$(D - S) \times t$	$T < T_C$
		$t_F \leq t$	$(D - A) \times t$	$B > B_C$	$(D - A) \times t - (S - A) \times t_F$	$T < T_C$

주: $*^A t_F^* = t_F \times \{(S - A)/(D - A)\}^{41)}$

$*^B B_C = (D - A) \times t + (S - D) \times t_F$

$*^C T_C = (D - A) \times t$

40) $\{(D - S) \times t + (S - A) \times t_F\} - \{(D - A) \times t + (S - D) \times t_F\} = (D - A) \times t_F - (S - A) \times t > 0$

41) $S \geq D$ 인 경우에는 $t_F^* \geq t_F$ 이고, $S < D$ 인 경우에는 $t_F^* < t_F$ 이다.

[표 1]과 같이 캐나다의 과세사례 및 우리나라와 캐나다 간의 조세조약과 같이 일반적이고 합리적인 과세방식에 의한 납세자의 세금부담(비교대상 세금부담, B_c)과 비교할 경우 실제 납세자의 세금부담은 실제 양도가액이 양도가액보다 크고($S \geq D$), 상대국에서 외국납부세액공제를 허용하면서 국내세율이 외국에 비해 높은($t \geq t_F$) 제한적 상황을 제외할 경우에는 비교대상 세금부담보다 커져서 결과적으로 납세자에게 불리한 과세상 취급이 이루어지고, 불완전한 이중과세의 조정이 이루어지는 것으로 해석할 수 있다.

또한 일반적이고 합리적인 과세방식에 의한 우리나라의 세금징수액(비교대상 징수액, T_c)과 비교할 경우 실제 과세관청 징수액은 상대국에서 외국납부세액공제를 허용할 경우에는 동일한 반면 외국납부세액공제를 허용하지 않는 경우에는 작아져서 과세권의 제약이 발생하는 것으로 해석할 수 있다.

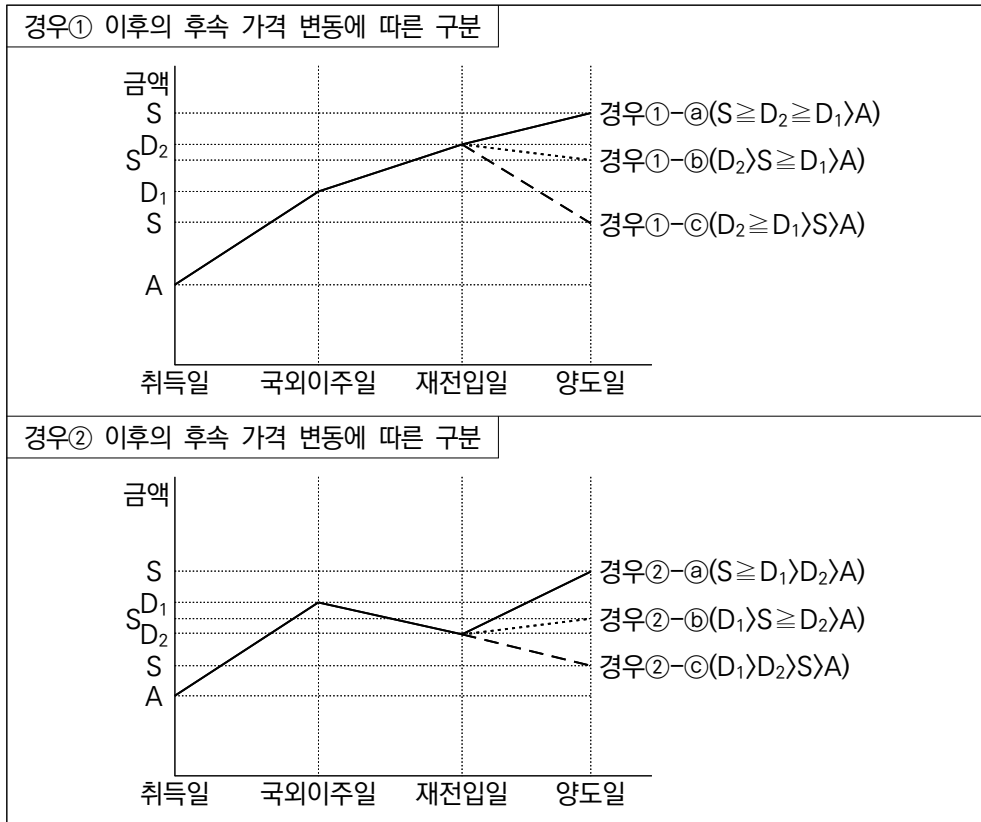
나. 상대국에서 다시 국내로 재전입한 이후에 해당 주식 등을 처분하는 경우

이번 절에서는 앞선 절의 분석을 확대해서 당초 우리나라의 거주자가 국외이주를 통해 비거주자로 전환한 후 상대국에서 해당 주식 등을 처분하는 대신 계속 보유한 상태에서 다시 국내로 재전입해서 거주자가 되는 경우를 대상으로 국내 세법의 재전입 등에 따른 환급의 적용이 합리적인 이중과세의 조정 및 우리나라의 과세권 확보에 바람직한 것인지를 분석하도록 한다. 즉 앞선 절에서는 국내 세법의 조정공제 및 외국납부세액공제의 적용으로 인한 영향을 분석했지만, 이번 절과 같이 상대국의 거주기간 동안 해당 주식 등을 처분하지 않고, 이로 인해 상대국에서 과세권을 행사할 수 없는 경우에는 이들 제도가 적용되지 않기 때문에 재전입 등에 따른 환급의 적용으로 인한 영향만 분석한 것이다.

앞선 절에서는 양도가액(국외이주 당시의 시가) 및 국외이주 이후의 실제 양도가액 간의 대소관계에 따라 [그림 1]과 같이 경우①과 경우②를 구분했는데, 이번 절에서는 국외이주 당시의 시가(D_1) 및 재전입일 당시의 시가(D_2) 간의 대소관계에 따라 경우①과 경우②를 구분한 후에 재전입일 당시의 시가와 우리나라에서 처분한 최종적인 양도가액(S) 간의 대소관계에 따라 [그림 2]와 같이 경우①은 세부적으로 경우①-①($S \geq D_2 \geq D_1 > A$), 경우①-②($D_2 > S \geq D_1 > A$) 및 경우①-③($D_2 \geq D_1 > S > A$)로 구

분하고, 경우②는 세부적으로 경우②-㉠($S \geq D_1 > D_2 > A$), 경우②-㉢($D_1 > S \geq D_2 > A$) 및 경우②-㉣($D_1 > D_2 > S > A$)로 구분해서 이하의 분석을 진행하였다.

[그림 2] 상대국에서 다시 국내로 재전입한 이후에 해당 주식등을 처분하는 경우의 세부적 구분



주: A: 국외전출자 국내주식 등의 취득가액·기타필요경비

D₂: 재전입 당시의 시가

D₁: 국외이주 당시의 시가

S: 재전입 이후의 실제 양도가액

이상과 같이 해당 주식 등의 일자별 가액에 따라 구분한 세부적인 6개의 경우와 함께 우리나라와 상대국 간의 세율 차이에 따라 분석대상을 구분하면 [표 2]와 같이 분석결과를 정리할 수 있다. 단 상대국의 거주기간 동안에는 해당 주식 등을 처분하지 않아서 추가적인 과세문제가 발생하지 않기 때문에 앞선 절의 분석과 다르게 상대국의 외국납부세액공제 허용 여부에 따라 분석대상을 추가적으로 구분하지는 않았다.

이와 같은 복잡하게 분석대상을 구분한 반면 분석결과는 비교적 단순하게 정리할 수 있는데, 우선 상대국에서 발생하는 추가적인 과세문제가 없기 때문에 납세자의

세금부담(B)과 우리나라 과세관청의 징수액(T)이 전체 보유기간 동안의 자본이득에 우리나라의 세율을 곱한 금액 $((S - A) \times t)$ 으로 동일하게 된다.⁴²⁾ 또한 간주처분·취득 규정을 바탕으로 개별 국가의 거주기간 동안 발생한 자본이득에 대해서만 과세권이 행사될 경우의 세금부담인 비교대상 세금부담(B_C)은 $\{(D_1 - A) + (S - D_2)\} \times t + (D_2 - D_1) \times t_F$ 으로 계산되고, 우리나라의 과세관청이 납세자가 국외이주 등으로 비거주자로 전환되는 시점까지와 국내 재전입으로 다시 거주자로 전환되는 시점 이후의 기간 동안에 발생한 자본이득에 대해 과세권을 행사할 경우의 징수액인 비교대상 징수액(T_C)은 $\{(D_1 - A) + (S - D_2)\} \times t$ 로 계산된다. 따라서 불완전한 이중과세의 조정으로 인해 납세자에게 불리한 과세상 취급이 이루어지는지를 확인하기 위한 $(B - B_C)$ 는 $\{(D_2 - D_1) \times (t - t_F)\}$ 으로 계산되고, 우리나라의 과세권 행사에 제약이 발생하는지를 확인하기 위한 $(T - T_C)$ 는 $\{(D_2 - D_1) \times t\}$ 로 계산된다.

[표 2] 납세자 세금부담과 비교대상 세금부담의 비교 및 우리나라 과세관청 징수액과 비교대상 징수액의 비교(상대국에서 다시 국내로 재전입한 이후에 해당 주식 등을 처분하는 경우)

가액 비교	세율 비교	납세자 세금부담		과세관청 징수액	
		B	B_C^{*A} 비교	T	T_C^{*B} 비교
$S \geq D_2 \geq D_1 > A$ (경우① - ㉠)	$t < t_F$	$(S - A) \times t$	$B \leq B_C$	$(S - A) \times t$	$T \geq T_C$
	$t_F \leq t$	$(S - A) \times t$	$B \geq B_C$	$(S - A) \times t$	$T \geq T_C$
$D_2 > S \geq D_1 > A$ (경우① - ㉡)	$t < t_F$	$(S - A) \times t$	$B < B_C$	$(S - A) \times t$	$T > T_C$
	$t_F \leq t$	$(S - A) \times t$	$B \geq B_C$	$(S - A) \times t$	$T > T_C$
$D_2 \geq D_1 > S > A$ (경우① - ㉢)	$t < t_F$	$(S - A) \times t$	$B \leq B_C$	$(S - A) \times t$	$T \geq T_C$
	$t_F \leq t$	$(S - A) \times t$	$B \geq B_C$	$(S - A) \times t$	$T \geq T_C$
$S \geq D_1 > D_2 > A$ (경우② - ㉠)	$t < t_F$	$(S - A) \times t$	$B > B_C$	$(S - A) \times t$	$T < T_C$
	$t_F \leq t$	$(S - A) \times t$	$B \leq B_C$	$(S - A) \times t$	$T < T_C$
$D_1 > S \geq D_2 > A$ (경우② - ㉡)	$t < t_F$	$(S - A) \times t$	$B > B_C$	$(S - A) \times t$	$T < T_C$
	$t_F \leq t$	$(S - A) \times t$	$B \leq B_C$	$(S - A) \times t$	$T < T_C$
$D_1 > D_2 > S > A$ (경우② - ㉢)	$t < t_F$	$(S - A) \times t$	$B > B_C$	$(S - A) \times t$	$T < T_C$
	$t_F \leq t$	$(S - A) \times t$	$B \leq B_C$	$(S - A) \times t$	$T < T_C$

주: $*^A B_C = \{(D_1 - A) + (S - D_2)\} \times t + (D_2 - D_1) \times t_F$

$*^B T_C = \{(D_1 - A) + (S - D_2)\} \times t$

42) 우리나라의 국외전출세율이 일반적인 국내주식 양도차익에 적용되는 양도소득세의 세율과 다른 경우에는 국외이주 시점과 양도 시점에 서로 다른 세율을 적용해야 하지만, 후자의 세율도 전술한 국외전출세율과 동일하기 때문에 동일한 세율(t)을 적용한 것이다.

납세자의 국외이주 이후의 재전입을 고려하지 않은 앞선 절의 분석에서는 대부분의 경우에 납세자 세금부담이 비교대상 세금부담보다 커졌는데, 재전입 이후에 국내에서 해당 주식 등을 처분할 경우에는 상대국 거주기간 동안 발생한 자본이득 또는 자본손실($D_2 - D_1$)에 대한 국내세율(t) 및 상대국의 세율(t_F) 간의 대소관계에 따라 분석결과가 달라지는 것을 확인할 수 있다.

즉 상대국 거주기간 동안 자본이득이 발생한 경우(경우①-②, 경우①-③ 및 경우①-④)에는 최종적으로 적용하는 국내세율이 상대적으로 큰($t \geq t_F$) 경우에 납세자에게 불리한 과세상 취급이 이루어지는 반면 상대국 거주기간 동안 자본손실이 발생한 경우(경우②-②, 경우②-③ 및 경우②-④)에는 국내세율이 상대적으로 작아서($t < t_F$) 다른 자본이득과의 손익통산을 통한 세금부담 감소액이 작아지는 경우에 납세자에게 불리한 과세상 취급이 이루어지는 것을 확인할 수 있다.

또한 상대국 거주기간 동안 자본이득이 발생한 경우에는 동(同)자본이득에 대해 상대국 과세관청 대신 우리나라 과세관청이 과세권을 행사하기 때문에 상대적인 세율구조의 차이와 무관하게 과세관청 징수액이 오히려 커지는 반면 상대국 거주기간 동안 자본손실이 발생한 경우에는 동(同)자본손실에 대해 우리나라 과세관청이 최종적으로 환급하기 때문에 상대적인 세율구조의 차이와 무관하게 과세관청 징수액이 감소해서 과세권 행사의 제약이 발생하는 것을 확인할 수 있다.

결과적으로 거주자의 국외이주 이후의 재전입을 별도로 고려하지 않은 앞선 절과 비교해서 이번 절의 분석에서는 일관된 분석결과가 나타나지 않고, 합리적인 이중과세의 조정 및 우리나라의 과세권 확보 측면에서 일반적인 결론이 도출되지는 않는 것을 확인할 수 있다. 단 국외이주 등을 통해 우리나라의 국외전출세를 부담하는 납세자가 해당 주식 등을 계속 보유한 상태에서 이후에 재전입을 통해 과세상 지위가 거주자→비거주자→거주자 로 순차적으로 변경되는 경우는 매우 예외적일 것으로 예상되기 때문에 국외이주 이후 상대국의 거주기간 동안 해당 주식 등을 최종적으로 처분하는 것으로 보는 것이 일반적인 사례라고 할 수 있고, 이상의 분석결과를 바탕으로 다음 절에서 제시하는 조세제도의 개선방안도 앞선 절의 분석내용을 중심으로 도출하도록 한다.

2. 국외전출세 관련 국내 세법 및 조세조약의 개선방안

가. 이중과세 조정 및 과세권 확보 측면의 분석결과를 반영한 국내 세법 및 조세조약의 개선방안

앞선 절의 분석과 같이 거주자의 국외이주 이후 상대국의 거주기간 동안 해당 주식 등을 최종적으로 처분하는 일반적인 사례에서는 캐나다의 과세사례 및 우리나라와 캐나다 간의 조세조약과 같이 일반적이고 합리적인 과세방식에 의한 납세자의 세금 부담 비교할 경우 실제 납세자의 세금부담은 대부분의 경우에 더욱 커져서 결과적으로 납세자에게 불리한 과세상 취급이 이루어지고, 불완전한 이중과세의 조정이 이루어지는 것으로 나타났다. 또한 일반적이고 합리적인 과세방식에 의한 우리나라의 세금징수액과 비교할 경우 실제 과세관청 징수액은 상대국에서 외국납부세액공제를 허용할 경우에는 동일한 반면 외국납부세액공제를 허용하지 않는 경우에는 작아져서 과세권의 제약이 발생하는 것으로 나타났다.

따라서 장래의 세법 개정에서는 국외전출시 간주처분과 국내 재전입시 간주취득 조항을 명시적으로 규정한 캐나다의 세법과 같이 기본적으로는 우리나라의 거주자인 상태에서 발생한 자본이득에 대해서만 과세하고, 자본손실에 대해서는 손익통산을 허용하는 방식으로 단순하면서도 명확한 과세방식을 마련할 필요성이 있을 것이다. 즉 앞선 분석과 같이 주식 등의 전체 보유기간에 걸친 양도차익을 우리나라와 상대국에 배분하는 대신 외국납부세액공제를 통해 국외전출세 제도를 운용할 경우에는 모든 세부적 상황을 고려하더라도 납세자의 이중과세 조정 및 우리나라의 과세권 확보의 측면에서 모두 바람직한 결과를 얻기 어렵기 때문에 이와 같은 근본적인 과세제도의 개편 필요성이 있는 것이다. 또한 이 경우 주식 등의 양도차손에 대하여 일반적인 국내주식 등의 양도차익과의 통산을 허용하지 않는(즉 별도의 양도소득세 과세대상 그룹으로 취급하는) 현행 소득세법을 개정해서 통산을 허용하고, 이와 병행해서 과세대상 그룹별로 허용하는 연 250만원의 양도소득기본공제를 국외전출세에서 별도로 적용하는 것을 배제할 필요성이 있을 것이다.

그러나 우리나라의 세법 개정에도 불구하고 상대국에서 여전히 전체 보유기간의 양도차익에 대해 과세할 경우에는 앞선 절의 분석과 같이 불완전한 이중과세의 조

정을 통한 납세자의 세금부담 증가와 우리나라의 과세권 행사의 제약이 발생할 수 있기 때문에 개별 국가와 조세조약을 제·개정하면서 이러한 내용을 명시적으로 반영할 필요성이 있을 것이다.⁴³⁾ 전술한 바와 같이 우리나라가 체결한 102개국과의 조세조약 중에서 주식 등의 양도차익에 대해 본질적인 이중과세의 해소 및 우리나라의 징수권 확보를 위해 개별 국가의 거주자인 상태에서 발생한 자본이득에 대해서만 과세하는 방식으로 과세권을 배분한 조항은 한·캐나다 조세조약에서만 규정된 상태인데, 이러한 규정은 장래에 제·개정하는 개별 조세조약의 국외전출세의 근거 조항과 함께 별도로 규정할 필요성이 있는 것이다.

또한 국외전출세는 우리나라의 과세권을 명확하게 확보하고, 납세자의 이중과세를 방지하기 위해 개별 국가와의 조세조약에 규정하는 것이 바람직한데, 6개 국가를 제외한 대부분의 국가와의 조세조약에서는 캐나다와 같은 명시적 이중과세 해소방안 조항에 앞서 사전적으로 포함되어야 할 국외전출세의 근거조항도 마련되어 있지 않기 때문에 정부의 장기적인 조세조약 제·개정 작업에서는 이러한 측면이 반드시 반영되어야 할 것이다. 현재까지는 이와 관련한 정부의 명시적 정책방향이 제시되지 않아서 이중과세 조정 및 과세권 확보 측면의 불확실성이 있는 상태인데, 이러한 현실적 문제점에 대한 정부의 인식과 개선 의지에 대한 명확한 입장의 표명이 필요한 것이다.

단 증가하는 양국 간의 진출입 인력 규모에도 불구하고 적시성 있는 조세조약의 제·개정 추진이 어려운 경우에는 현행 조세조약의 규정을 합목적적으로 해석할 수 있도록 상호합의를 통해 구속력 있는 해석기준을 마련하고, 이러한 합의 결과를 대외적으로 공개하는 보완적 방안을 고려할 수 있을 것이다.

나. 추가적인 제도적 보완을 위한 국내 세법의 개선방안

이중과세 조정 및 과세권 확보의 측면을 보완하기 위한 추가적인 국내 세법의 개선 방안으로는 먼저, 과세대상을 주식 등으로 한정하면서 납세의무자를 대주주 및 부동산주식 보유 주주로 제한하는 대신 다양한 범위의 금융자산으로 확대하면서 이와

43) 국외전출세가 OECD 모델조세협약의 양도소득에 대한 거주지국 과세에 위배되지 않고 개별 조세조약에 의해 사실상 제한받지 않는다는 견해가 일반적이지만(Garbarino 2016) 개별 국가별 견해가 다를 수 있기 때문에 이러한 조세조약상 반영의 필요성이 있는 것이다.

같은 대상 자산의 범위를 확대할 경우 적용하기 곤란한 대주주 기준 대신 자산의 기준금액으로 납세의무자를 규정하거나, 보유자산과 무관하게 소득의 기준금액으로 납세의무자를 규정하는 개선방안을 고려할 수 있을 것이다. 이와 관련해서 국외전출세 제도의 개편을 위한 대상 자산의 범위 확대에서 “2020년 세법개정안”에서 새롭게 규정한 금융투자상품을 기준으로 납세의무자의 범위를 정하는 것을 고려할 수 있고, 이러한 세법 개정과 관련해서는 납세자의 보유재산을 정확하게 파악하기 위해 해외 자산신고제와의 연계를 강화해서 시행상 실효성을 확보할 필요성이 있을 것이다.

다음으로, 국외전출세의 과세권을 실효적으로 확보하기 위한 세법상 장치가 출국 일 전의 국내주식 등의 보유현황 신고 외에는 없고, 보유현황을 신고하지 않더라도 가산세 외의 추가적인 과세상 불이익은 없기 때문에 국외전출세의 신고·납부를 전혀 이행하지 않는 극단적인 조세회피의 발생 가능성도 배제할 수 없는데, 이러한 잠재적 문제점에 대해서는 국세기본법상 출자자 등의 제2차 납세의무와 유사한 방식으로 해당 법인을 대상으로 대주주 등의 미납 국외전출세에 대한 과세권을 확보하도록 하는 세법상 보완을 고려할 수 있을 것이다.

마지막으로, 국외전출 이후의 장기간 주식 보유로 인해 납부유예기간의 종료일의 간주처분 규정에 의해 국외전출세를 납부한 이후에 해당 주식을 실제로 처분한 경우에는 이미 납부한 국외전출세(이자상당액은 제외)를 기납부세액으로 차감하면서 조정공제 및 외국납부세액공제 등을 경정청구를 재차 적용하는 방식으로 국외전출세의 신고·납부를 다시 이행하도록 하는 것이 합리적인 과세방식인데, 현행 세법에서는 납부유예기간 이후의 추가적 조정공제 및 외국납부세액공제 등이 경정청구를 통해 추가적으로 가능한지에 대한 규정이 불명확해서 과세실무상 과세관청과 납세자 간의 잠재적인 세법해석상의 분쟁 가능성이 있다고 할 수 있다. 따라서 국외전출세의 시행 이후 최초의 납부유예기간이 경과하는 2022년 말 이전에 소득세법 및 국세기본법의 개정을 통해 이러한 과세상 미비점을 제거하는 세법상 보완이 필요할 것이다.

IV. 결론

국외전출세는 국외전출 거주자가 출국 당시 소유한 국내주식 등을 출국일에 양도한 것으로 보고 양도소득에 대한 소득세를 과세하는 제도이다. 현재 대부분의 조세조약에서 주식 양도소득은 거주지국에서만 과세하도록 규정되어 있기 때문에 거주자가 국외전출로 비거주자가 된 후에 국내 주식을 양도하면 우리나라의 양도소득세를 과세할 수 없는 실정이다. 만일 이를 방지하면 거주자가 비거주자로 전환하는 방법으로 국내주식에 대한 양도소득세를 회피하는 결과가 된다. 따라서 국외전출세는 이러한 조세회피를 방지하고 우리나라 과세권을 확보하려는 데 그 취지가 있는데, 우리나라에서는 2018년부터 시행하고 있고, 2019년 세법 개정을 통해 납세의무자의 범위가 일부 확대되었다.

본 연구는 우리나라와 주요 국가들의 국외전출세의 구체적 시행내용을 정리한 후에 현행 제도에서 국외이주 등을 통해 비거주자로 전환하는 납세자가 일반적이고 합리적인 과세방식에 비해 세금부담이 커져서 불리한 과세상 취급이 이루어지고, 그 결과 불완전한 이중과세의 조정이 이루어지는 것인지에 대해 세부적으로 분석하였다. 또한 일반적이고 합리적인 과세방식에 의한 국외전출세 징수액에 비해 우리나라 과세관청의 징수액이 작아져서 과세권의 제약이 발생하는 것인지에 대해서도 분석했고, 이러한 분석결과를 바탕으로 국외전출세와 관련한 국내 세법 및 조세조약의 개선방안을 제시하였다.

즉 국내 세법에서 국외전출세의 과세문제가 발생하는 것은 거주자가 국외이주 전에 취득한 국내 주식 등의 출국 당시의 시가가 취득가액에 비해 증가해서 미실현 자본이득이 발생한 경우인데, 국외이주 이후 상대국에서 최종적으로 해당 주식 등을 처분할 때까지 추가적인 자본이득이 발생하거나, 반대로 자본손실이 발생해서 출국 당시의 자본이득을 상쇄할 수 있다. 또한 해당 국외전출자가 상대국에서 해당 주식 등을 처분하지 않은 상태에서 국내에 재전입할 수 있는데, 상대국의 거주기간 동안 발생한 자본이득 및 자본손실에 더해서 국내 전입 이후에 해당 주식 등을 처분할 때까지 추가적인 자본이득 또는 자본손실이 발생할 수 있다.

이와 같이 거주자의 국외이주 이후에 발생할 수 있는 다양한 상황들과 함께 상대

국의 조세제도의 특성(세율 수준 및 우리나라의 국외전출세에 대한 외국납부세액공제의 허용 여부)에 따라 해당 납세자의 이중과세 조정을 통한 불리한 과세상 취급이 이루어지지 않는지의 여부 및 우리나라의 과세권을 충분히 확보할 수 있는지의 여부가 달라질 수 있는데, 본 연구는 이러한 측면들을 기준으로 국내 세법의 국외전출세 제도를 평가하였다. 국외전출세의 구체적 평가와 관련해서는 캐나다의 과세사례 및 우리나라와 캐나다 간의 조세조약과 같이 간주처분·취득 규정을 바탕으로 국외전출시점에서 사실상의 양도가 이루어진 것으로 취급해서 전체 양도차익을 개별 국가의 양도차익으로 구분해서 각각 개별 국가의 세율을 적용하거나 상대국에서 양도차손이 발생할 경우에는 이를 다른 자본이득에 대한 과세에서 손실통산을 허용하는 것이 일반적이고 합리적인 과세방식이라고 할 수 있다.

먼저, 거주자의 국외이주 이후 상대국에서 해당 주식 등을 처분하는 일반적 경우에는 캐나다의 과세사례 및 우리나라와 캐나다 간의 조세조약과 같이 일반적이고 합리적인 과세방식에 의한 납세자의 세금부담과 비교할 경우 실제 납세자의 세금부담은 실제 양도가액이 양도가액보다 크고, 상대국에서 외국납부세액공제를 허용하면서 국내세율이 외국에 비해 높은 제한적 상황을 제외할 경우에는 더욱 커져서 결과적으로 납세자에게 불리한 과세상 취급이 이루어지고, 불완전한 이중과세의 조정이 이루어지는 것으로 해석할 수 있다. 또한 일반적이고 합리적인 과세방식에 의한 우리나라의 세금징수액과 비교할 경우 실제 과세관청 징수액은 상대국에서 외국납부세액공제를 허용할 경우에는 동일한 반면 외국납부세액공제를 허용하지 않는 경우에는 작아져서 과세권의 제약이 발생하는 것으로 해석할 수 있다.

다음으로, 상대국에서 다시 국내로 재전입한 이후에 해당 주식 등을 처분하는 경우에는 일관된 분석결과가 나타나지 않고, 합리적인 이중과세의 조정 및 우리나라의 과세권 확보 측면에서 일반적인 결론이 도출되지는 않았다. 단 국외이주 등을 통해 우리나라의 국외전출세를 부담하는 납세자가 해당 주식 등을 계속 보유한 상태에서 이후에 재전입을 통해 과세상 지위가 거주자→비거주자→거주자 로 순차적으로 변경되는 경우는 매우 예외적일 것으로 예상되기 때문에 국외이주 이후 상대국의 거주기간 동안 해당 주식 등을 최종적으로 처분하는 것으로 보는 것이 일반적인 사례라고 할 수 있고, 분석결과를 바탕으로 제시하는 조세제도의 개선방안도 이러한 분석내용을 중심으로 도출하였다.

따라서 장래의 세법 개정에서는 국외전출시 간주처분과 국내 재전입시 간주취득 조항을 명시적으로 규정한 캐나다의 세법과 같이 기본적으로는 우리나라의 거주자인 상태에서 발생한 자본이득에 대해서만 과세하고, 자본손실에 대해서는 손익통산을 허용하는 방식으로 단순하면서도 명확한 과세방식을 마련할 필요성이 있을 것이다. 또한 이 경우 주식 등의 양도차손에 대하여 일반적인 국내주식 등의 양도차익과의 통산을 허용하지 않는(즉 별도의 양도소득세 과세대상 그룹으로 취급하는) 현행 소득세법을 개정해서 통산을 허용하고, 이와 병행해서 과세대상 그룹별로 허용하는 연 250만원의 양도소득기본공제를 국외전출세에서 별도로 적용하는 것을 배제할 필요성이 있을 것이다.

그러나 우리나라의 세법 개정에도 불구하고 상대국에서 여전히 전체 보유기간의 양도차익에 대해 과세할 경우에는 불완전한 이중과세의 조정을 통한 납세자의 세금 부담 증가와 우리나라의 과세권 행사의 제약이 계속해서 발생할 수 있기 때문에 개별 국가와 조세조약을 제·개정하면서 이러한 내용을 명시적으로 반영할 필요성이 있을 것이다. 우리나라가 체결한 102개국과의 조세조약 중에서 주식 등의 양도차익에 대해 본질적인 이중과세의 해소 및 우리나라의 징수권 확보를 위해 개별 국가의 거주자인 상태에서 발생한 자본이득에 대해서만 과세하는 방식으로 과세권을 배분한 조항은 한·캐나다 조세조약에서만 규정된 상태인데, 이러한 규정은 장래에 제·개정하는 개별 조세조약의 국외전출세의 근거조항과 함께 별도로 규정할 필요성이 있는 것이다.

또한 국외전출세는 우리나라의 과세권을 명확하게 확보하고, 납세자의 이중과세를 방지하기 위해 개별 국가와의 조세조약에 규정하는 것이 바람직한데, 6개 국가를 제외한 대부분의 국가와의 조세조약에서는 캐나다와 같은 명시적 이중과세 해소방안 조항에 앞서 사전적으로 포함되어야 할 국외전출세의 근거조항도 마련되어 있지 않기 때문에 정부의 장기적인 조세조약 제·개정 작업에서는 이러한 측면이 반드시 반영되어야 할 것이다. 단 증가하는 양국 간의 진출입 인력 규모에도 불구하고 적시성 있는 조세조약의 제·개정 추진이 어려운 경우에는 현행 조세조약의 규정을 합목적적으로 해석할 수 있도록 상호합의를 통해 구속력 있는 해석기준을 마련하고, 이러한 합의 결과를 대외적으로 공개하는 보완적 방안을 고려할 수 있을 것이다.

본 연구는 국가 간의 인적교류의 확대에 따라 장기적으로 경제적 중요성이 더욱

커질 것으로 예상되는 국외전출세와 관련해서 과세실무 및 조세정책적 측면의 현실적 중요성을 고려해서 효과적이고 합리적으로 이를 시행하기 위한 조세제도의 개편 방안을 제도의 초기 단계에서 제시한 측면에서 공헌점이 있다고 할 수 있다.

참고문헌

- 국가법령정보센터, <law.go.kr, 접속: 2021. 1. 22.>
- 기획재정부, 「2016년 세법개정안 문답자료」, 기획재정부, 2016.
- 삼일인포마인, <www.samili.com, 접속: 2021. 1. 22.>
- 오윤, 「국제조세법론」, 삼일인포마인, 2016.
- 외교부, 2016년 해외이주신고현황. <www.index.go.kr/potal/stts/idxMain/selectPoSttsIdxSearch.do?idx_cd=1684&stts_cd=168402&freq=Y, 접속: 2021. 1. 22.>
- 일본 국세청, <www.nta.go.jp/english/index.htm, 접속: 2021. 1. 22.>
- 캐나다 국세청, <www.canada.ca/en/revenue-agency.html, 접속: 2021. 1. 22.>
- BDO, *Exit Taxation*, Publication of European Union Direct Taxes Center of Excellence, 2015.
- Garbarino, C., “Harmonization and coordination of corporate taxes in the European Union,” *EC Tax Review*, vol.25 no.5, 2016, pp.277-295.
- 5
- F .
- 太 I
- Taxation*, vol.33 no.6, 2015, pp.62-71.

How to Rationally Revise Departure Tax to Adjust Double Taxation and Secure Tax Revenues

Jun, Byung Wook*

Abstract

Based on the review of current tax laws enforcement and comparable foreign countries' legislations, this study investigates how to rationally revise the departure tax to adjust double taxation as well as secure tax revenues through amending tax laws and bilateral tax treaties.

The results of this study shows that, under general tax environments where taxpayers' whole capital gain from disposition of stocks is taxed after departure in the residence contry, their tax burdens are greater than those imposed under the rational method of departure taxation in most cases, and the tax revenues which the taxing authority can collect are not greater than those under the rational method in all cases. That is, under such general tax environments, departure taxation is flawed, in that the double taxation problem is not completely resolved, and tax revenues are not secured enough.

As a result, the tax laws should be revised to reflect the rational method of departure taxation through taxing capital gains which accrued in the period of taxpayers's residence, as well as allowing the deduction of capital losses in calculating taxable income, based on the deemed acquisition and disposal provision in the tax laws in Canada. Furthermore, the capital gains from departure taxation should be merged with ones from other income taxation in stock disposal.

□ Keywords: Departure Tax, Adjusting Double Taxation, Securing Tax Revenues, Deemed Acquisition and Disposal Provision, Income Tax Convention

* Professor, Graduate School of Science in Taxation, University of Seoul

법인의 유보금에 대한 간주배당 과세제도 도입은 과연 타당한가?*

이한우**

국문초록

법인의 유보금에 대한 간주배당 과세제도는 법인세율과 소득세율 간의 차이 등에 따른 조세 회피를 방지하고 개인사업자와의 과세 형평성을 제고하기 위함인데, 사업 활동을 통해 벌어들인 소득에 대해 과세하는 법인세와 소득세간의 실효세율은 별 차이가 없기 때문에 과세 형평성 문제는 발생하지 않는다. 또한 기존에 세법 규정에서 인정하는 간주배당은 실질적으로 현금배당과 유사한 경제적 이익을 배당으로 간주하는 것이지만 법인의 유보금에 대한 간주배당은 경제적 이익이 주주 등에게 실질적으로 귀속되는 것이 아니고 추후 배당 시점에 과세할 것을 미리 앞당겨서 과세하는 것으로써 미실현소득에 대해 과세하는 것이다. 이러한 미실현 소득에 대한 과세는 형식적인 조세법률주의뿐만 아니라 실질적인 조세법률주의에도 위배되기 때문에 해당 제도는 이론적·논리적으로 타당하지 않다. 실무적으로도 법인의 현금 부족으로 인한 배당 등의 재원 문제, 원천징수의무를 부담하여야 하는 법인의 과도한 납세협력비용 유발, 주식의 명의신탁 문제 등을 야기한다. 따라서 법인의 유보금에 대한 간주배당 과세제도 도입은 이론적·논리적인 측면뿐만 아니라 실무적으로 타당하지 않기 때문에 철회하고 법인세로 추가과세하는 입법을 하는 것이 타당할 것이다. 이러한 입법에 신규로 창업하는 법인 등의 피해를 최소화하기 위해 적용대상 법인 및 적용대상 소득금액의 최소한도를 설정해 두는 것이 타당할 것이다.

□ 주제어: 개인유사법인, 유보소득, 배당간주, 지상배당 과세제도, 조세법률주의

투고일: 2020. 10. 26. 수정일: 2020. 12. 13. 게재확정일: 2020. 12. 21.

* 본 논문은 2020. 10. 15. 한국세무사회에서 주최한 제1회 한국세무포럼에서 발표한 자료를 수정·보완해서 작성하였으며, 이 글은 필자 개인의 의견으로 소속법인과는 아무런 관련성이 없음을 밝힌다.

** 세무법인 화우, 세무사 (koreacow1998@hanmail.net)

I. 문제의 제기

2020. 7. 22. 기획재정부는 2020년 세법개정안을 발표하였다. 2020년 세법개정안은 금융 세제 개선, 신탁 세제 개선, 주택 관련 세제 강화, 초과배당 증여이익에 대한 과세 강화 등 기존의 세법 체계를 변화시키는 많은 개정사항들이 포함되었다. 그 중에서도 조세특례제한법 제104조의33으로 신설하는 “개인 유사법인의 초과 유보 소득 배당 간주 신설”(이하 “법인의 유보금에 대한 간주배당 과세제도”라 한다)은 기존의 사법(私法) 체계의 근간을 무너트리는 매우 위험하고 우려스러운 독소조항으로써 법인을 도관으로 취급하여 법인의 소득 일부를 주주에게 과세하겠다는 것이다.

법인의 유보금에 대한 간주배당 과세제도는 기존의 세법 체계에 없는 소득을 신설 하는 것이다. 그러나 공청회 또는 전문가 집단의 의견 수렴 등도 없이 적용 시점을 2021. 1. 1. 이후 개시하는 사업연도분부터 바로 적용하기로 하였는데, 이는 매우 많은 문제점을 내포하고 있다. 이에 대한 문제점은 이론적·논리적인 타당성 부족 문제와 실무 적용에 있어서 나타날 수 있는 문제로 구분하여 살펴볼 수 있다. 우선적으로 검토해 보아야 할 사항이 사업소득에 대한 과세에서 개인사업자보다 법인사업자의 세 부담이 적어 법인을 통한 조세회피가 실제로 이루어지고 있는지 여부, 현행 법인세법 및 소득세법과 국제조세조정에 관한 법률에서 규정하고 있는 간주배당의 입법취지와 같은 목적이 있는지 여부, 법인의 유보금에 대한 간주배당 과세제도가 헌법에 보장된 조세법률주의에 부합되는지 여부에 대한 검토가 이루어져야 할 것이다. 또한 법인의 유보금에 대한 간주배당 과세제도가 도입됨에 따라 발생할 수 있는 여러 가지 실무적인 문제점에 대해서도 검토가 이루어져야 할 것이다.

이에 본 논문에서는 법인의 유보금에 대한 간주배당 과세제도와 같은 유사한 제도가 과거에도 존재했는지 여부를 입법 연혁을 통해 살펴보고, 해당 제도가 이론적으로 또는 논리적으로 타당한지에 대해 법인사업자의 조세회피 여부, 법인의 유보금에 대한 간주배당 과세제도가 현행 세법 규정의 입법취지를 통해 포섭될 수 있는지 여부, 해당 제도의 법률 입법안은 문제가 없는지에 대해 살펴보고자 한다. 또한 실제 적용에 있어서 발생 될 수 있는 실무적인 문제점을 검토하고 일본 및 미국의 사례를 토대로 법인의 유보금에 대한 간주배당 과세제도를 대체할 수 있는 방안을 제시하고자 한다.

II. 입법 연혁

법인의 배당을 유도할 목적으로 1949년 법인세법에 동족회사 유보금 과세제도를 시초로 1968년 지상배당 과세제도가 도입되어 1985년까지 유지되다가 폐지되었다. 이후 1986년에 비상장법인 주식의 취득시점부터 양도시점까지의 증가된 이익에 과세하는 유보 이익잉여금 증가분에 대한 의제배당소득세 과세제도가 도입되었다가 1991년 비상장법인의 주식양도차익에 대한 양도소득세 과세제도가 도입됨으로써 폐지되었다. 2020년 세법개정안은 1985년에 폐지된 지상 배당 과세제도를 법인의 유보금에 대한 간주배당 과세제도로 명칭만 변경해서 35년 만에 재도입하겠다고 발표하였는데, 이하에서는 1949년에 도입된 동족회사 유보금 과세제도부터 2021년에 도입될 예정인 법인의 유보금에 대한 간주배당 과세제도에 대해 살펴보고자 한다.

1. 동족회사 유보금 과세(1949~1952년)

조선 소득세령에 따라 소득을 제1종 내지 제3종 소득으로 구분하여 법인에게는 제1종 소득세라는 종목으로 과세하던 것을 법인에 관한 사항을 분리하여 법인세법으로 1949년에 제정하였다. 동족회사의 유보금액에 대해서는 각 사업연도 소득에 대한 법인세 이외에 추가로 과세하였다. 동족회사란 주주 또는 사원의 1인과 이와 친족, 사용인 기타 대통령령으로 규정하는 출자 관계있는 법인 등 특수 관계있는 자의 주식금액 또는 출자금액의 합계가 그 법인의 주식금액 또는 출자금액의 2분의 1 이상에 상당하는 법인을 말한다.¹⁾ 이는 법인의 배당을 유도하기 위해 일본의 특정 동족회사 유보금 과세제도를 그대로 들여와서 법인세법에 규정한 것으로 보인다.²⁾

1) 구 「법인세법」(법률 제62호, 1949. 11. 7. 제정) 제17조

2) 권오원, “법인유보소득 과세제도에 관한 연구 —기업의 미환류 소득에 대한 법인세제를 중심으로,” 강남대학교 박사학위 논문, 2015, 106쪽. 일본의 특정 동족회사 유보금 과세제도는 「Ⅲ. 일본과 미국의 입법례 및 시사점」에서 자세히 논의하고자 한다.

2. 지상배당 과세제도(1968~1985년)

법인세법의 동족회사 유보금 과세가 1952년에 폐지되고, 1968년에 소득세법에 지상 배당 과세제도가 도입되었다. 법인세법의 규정에 의한 내국법인중 비공개법인의 당해 사업연도의 소득으로서 유보된 소득에 대해서는 법인세 및 상법 규정에 따른 이익준비금을 공제한 차액을 주주·사원이나 출자자에게 배당한 것으로 보는데, 이를 “지상배당(紙上配當)”이라 한다.³⁾ 유보된 소득의 계산은 법인세법의 규정에 의한 각 사업연도의 소득에서 이월결손금과 전 사업연도로부터 이월된 익금을 공제한 금액에서 잉여금의 처분에 의한 배당 또는 상여의 금액 등을 공제한 금액으로 한다.⁴⁾

지상배당은 법인의 당해 사업연도의 결산 확정일에 주주 등에게 지급한 것으로 본다.⁵⁾ 소득세가 부과된 지상배당 소득의 일부 또는 전부를 배당한 경우에는 당해 배당소득에 대한 소득세액에서 이미 결정한 지상배당 소득에 대한 소득세액을 공제한다.⁶⁾ 이러한 지상배당 과세제도의 도입 취지는 비상장법인의 주주 등이 이익을 배당하지 않고 법인의 내부에 유보하는 것을 방지하기 위함이다.⁷⁾

지상배당 과세제도는 비상장법인의 주주 등에게 배당을 유도하기 위해 1968년에 소득세법에 도입되어 1985년에 폐지되었는데, 1968년 도입 당시에는 법인의 소득 금액 전액을 배당받은 것으로 간주하였으나 해당 제도가 기업의 내부이익을 저해함으로써 기업의 경쟁력을 악화시킨다는 지적에 따라 법인의 소득 중 적정 유보금을 초과하는 금액에 대해서만 주주 등이 배당받은 것으로 간주하였다. 이를 정리하면 [표 1]과 같다.

3) 구 「소득세법」(법률 제1966호, 1967. 11. 29. 전부개정) 제22조제2항

4) 구 「소득세법시행령」(대통령령 제3320호, 1967. 12. 30. 전부개정) 제56조

5) 구 「소득세법시행령」(대통령령 제3320호, 1967. 12. 30. 전부개정) 제57조

6) 구 「소득세법시행령」(대통령령 제3320호, 1967. 12. 30. 전부개정) 제58조

7) 권오원, 전계 논문, 54쪽.

[표 1] 지상배당 과세제도의 변천

지상배당(①-②)	법인의 소득(①)	적정 유보금액(②)
구 「소득세법」 (법률 1966호, 1967. 11. 29.)	각 사업연도 소득금액 - 법인세 등 - 이익준비금 - 의무적립금 등	없음
구 「소득세법」 (법률 제2933호, 1976. 12. 22.)		①×60%
구 「소득세법」 (법률 제3576호, 1982. 12. 21.)		Max(①×50%, 자본금×12%)

3. 유보 이익잉여금 증가분에 대한 의제배당소득세 과세(1986~1990년)

1985. 12. 23. 지상배당 과세제도가 안고 있는 문제점⁸⁾을 해소하고, 주주가 주식을 처분할 때 그동안의 유보소득을 배당받는 것으로 보아 소득세를 과세하는 방식으로 전환함으로써 기업이익의 사내유보를 통한 재무구조 개선을 지원하고자 지상배당 과세 제도를 폐지하였다.⁹⁾ 비상장법인의 주주·사원 기타 출자자가 당해 법인의 주식 또는 지분을 유상으로 양도하는 경우에는 당해 주식을 취득한 때로부터 양도할 때까지의 유보 이익잉여금의 증가액에 대해서는 해당 주주 등이 배당받은 것으로 본다.¹⁰⁾ 유보 이익잉여금이라 함은 주식(지분을 포함)발행 법인의 매 결산기 대차대조표상 이익잉여금의 합계액에서 이익잉여금 처분계산서상 배당 등으로 사외유출된 금액을 공제한 사내유보이익잉여금으로 한다.

1991년부터 비상장주식의 유상양도에 대해서는 양도소득세가 과세되는 것으로 소득세법이 개정됨에 따라 유보 이익잉여금 증가분에 대한 의제배당소득세 과세제도는 1990년 12월에 폐지되었다. 1991년 이후부터는 양도가액과 취득가액과의 차액을 양도소득세로 과세하도록 하였다.¹¹⁾

8) 지상배당 과세제도는 비상장법인이 이익을 주주에게 배당하지 않고 과도하게 기업에 유보 시키는 것을 방지하기 위해 도입된 제도이다. 즉 법인의 이익을 배당으로 유도하기 위한 제도였다. 그러나 미실현소득에 과세한다는 문제점과 기업의 내부유보를 저해한다는 모순이 있어 1985년에 폐지하였다.

9) 구 「소득세법」(법률 제3793호, 1985. 12. 23. 일부개정) 제정·개정 이유

10) 구 「소득세법」(법률 제3793호, 1985. 12. 23. 일부개정) 제26조제1항제5호

11) 구 「소득세법」(법률 제4281호, 1990. 12. 31. 일부개정) 제정·개정 이유

4. 개인 유사법인의 초과 유보소득 배당 간주 신설(2021년~)

기획재정부는 2020년 세법개정안¹²⁾을 통해 이미 35년 전에 폐지된 지상배당 과세 제도를 법인의 유보금에 대한 간주배당 과세제도로 명칭만 바꾸어서 재도입하겠다고 하였다. 이미 35년 전에 미실현소득에 대한 과세문제로 인해 야기되는 많은 문제점으로 인해 폐지된 제도를 다시 도입하겠다고는 것인데, 이는 배당의 과세시점을 앞당겨서 미리 과세하겠다는 이유 밖에는 제도 도입 취지를 설명할 수 없다.

2020년 세법개정안에서 법인의 유보금에 대한 간주배당 과세제도는 법인사업자와 개인사업자의 세 부담 형평을 제고 하고 조세회피 방지를 위한 것이 도입취지라고 설명하고 있는데, 이는 소득세는 6~42%, 법인세는 10~25%의 세율이 적용되는 명목세율을 기준으로 비교했을 때 발생 되는 착시현상일 뿐 실질적으로 소득금액을 기준으로 실효세율을 비교했을 때 후술하는 바와 같이 오히려 법인사업자가 개인사업자 보다 사업소득에 대해 더 높은 세금을 부담하는 것으로 나타났다. 또한 조세회피라는 것도 사업소득을 창출하는 주체인 개인과 법인을 비교하여 법인이 훨씬 더 적은 세금을 부담할 때 형성되는 것이지 소득금액을 기준으로 한 실효세율이 개인보다 법인이 더 높은 점을 감안하면 법인의 유보금에 대한 간주배당 과세제도에 대한 도입 취지로서의 조세회피방지는 타당하지 않다고 할 수 있는데, 이에 대한 내용은 제Ⅳ장의 1. 법인을 통한 사업 활동이 조세회피에 해당되는지 여부에서 자세히 살펴보고자 한다.

12) 기획재정부는 2020년 세법개정안 문답자료에서 개인 유사법인의 초과 유보소득 배당 간주를 도입하는 배경으로 두 가지 이유를 설명하였다. 첫째는 법인 전환설립 후 유보 등을 통해 법인세율과 소득세율 간의 차이 등에 따른 소득세 부담을 회피하기 위해 주주가 1인인 법인 등 개인사업자와 실질이 유사한 법인이 증가하고 있기 때문이고, 둘째는 개인사업자와의 세 부담 형평성 제고 및 조세회피를 방지하기 위해 개인과 유사한 법인 및 그 주주에 대한 과세체계를 보완하기 위함이다. 이를 위해 개인 유사법인의 초과 유보소득 배당 간주를 조세특례제한법 제104조의33으로 신설하여 최대지배주주 및 그 특수관계자가 80% 이상 지분을 보유한 법인(이를 “개인 유사법인”으로 정의함)의 적정 수준을 초과한 유보소득(이를 “초과 유보소득”으로 정의함)은 그 법인의 주주에게 배당한 것으로 간주하여 주주의 배당소득으로 과세하는 것이다. 개인 유사법인의 적정 유보소득은 유보소득(각 사업연도 소득금액과 과오납 환급금 이자 등을 가산하고 이월결손금 및 법인세 등을 차감)에서 잉여금 처분에 따른 배당을 더한 금액의 50%와 자본금의 10% 중 큰 금액이다. 이러한 적정 수준을 초과한 유보소득은 배당 간주 금액으로서 해당 금액에 지분비율을 곱하여 산정한 금액을 주주에게 배당한 것으로 간주하여 배당 소득세로 과세하는 것이다.

Ⅲ. 일본과 미국의 입법례 및 시사점

유보금에 대한 과세제도가 존재하는 국가는 한정적¹³⁾인데, 대표적으로 일본 및 미국에서 규정하고 있다. 기획재정부는 법인의 유보금에 대한 해외사례로 일본의 특정 동족회사 유보금 과세와 미국의 개인지주회사세를 제시¹⁴⁾하고 있는데, 이에 대한 내용을 살펴보고자 한다.

1. 일본의 특정 동족회사 유보금 과세¹⁵⁾

회사의 주주 등이 3인 이하인 경우로서 특수한 관계에 있는 개인 및 법인이 회사가 발행한 주식 총수 또는 출자총액의 50%를 초과하는 주식을 보유하거나 출자한 경우에는 그 회사를 “동족회사”라 한다.¹⁶⁾ 이러한 동족회사 중에서 자본금 또는 출자금의 1억엔을 초과하는 경우로서 주주 등의 1인과 특수관계자가 보유한 주식 등의 보유비율 등이 50%를 초과하는 경우에는 그 회사를 “특정 동족회사”라고 한다. 특정 동족회사의 유보금이 유보공제액을 초과하는 경우에는 각 사업연도의 소득에 대한 법인세 이외에 유보금에 대한 법인세가 추가로 과세 된다.¹⁷⁾ 유보금에 대한 법인세는 유보금에서 유보공제액을 차감한 후 세율을 곱하여 산정하는데, 세율은 [표 2]와 같다.

[표 2] 유보금에 대한 법인세율

구분	세율
연 3,000만엔 이하	10%
연 3,000만엔 초과 10,000만엔 이하	15%
연 10,000만엔 초과	20%

13) 김윤경, “사내유보금 과세제도 도입의 문제점과 정책 방향,” 「KERI Brief」 14-8, 한국경제연구원, 2014, 7쪽.

14) 기획재정부, 「2020년 세법개정안 문답자료」, 기획재정부, 2020, 52쪽.

15) 일본의 특정 동족회사 유보금 과세에 대해서는 세계법제정보센터(<http://world.moleg.go.kr>)의 일본 법령정보 중 2020년 일본 법인세법에 대한 번역본을 토대로 서술하였다.

16) 일본 법인세법 제2조제10호

17) 일본 법인세법 제67조제1항 내지 제2항

유보금이란 사업연도의 소득금액에서 수취배당 등의 익금불산입액 등을 합한 금액에서 각 사업연도 소득에 대한 법인세 및 관련 지방세를 차감한 금액을 의미한다.¹⁸⁾ 유보공제액이란 다음의 금액 중 가장 많은 금액을 말한다.¹⁹⁾

- ① 사업연도의 소득금액의 40%에 상당하는 금액
- ② 연 2,000만엔
- ③ 자본금 또는 출자금의 25%에 상당하는 금액

이러한 특정 동족회사 유보금 과세제도는 간접적으로 배당을 유도함으로써 법인기업과 개인기업에서 나타나는 명목상의 세율 차이를 조정하고자 하는 것이 목적이다.²⁰⁾

2. 미국의 개인지주회사세(Personal Holding Company tax, PHC)

개인지주회사란 주식소유와 수동적 소득에 대한 요건을 모두 충족하는 주식회사를 말한다. 과세연도의 마지막 6개월 중에 5명 이하의 주주들이 전체 주식가액의 50% 이상을 직·간접적으로 보유²¹⁾한 경우에는 주식소유 요건이 충족된다. 주식회사의 소득이 대부분 수동적 소득에 해당하지 않는 경우에는 주식소유 요건을 충족하더라도 개인지주회사로 분류되지 않는다. 수동적 소득은 배당, 이자, 연금, 필름 임대료, 일부 경비를 제외한 임대소득, 로열티, 25% 이상의 주주가 수행한 개인적인 서비스 계약으로부터 발생된 소득, 25% 이상의 주주가 사용한 회사 자산의 임대소득, 유산 및 신탁기금으로부터의 배당수입 등을 말한다. 상표, 특허, 저작권 등 무형자산에 대한 사용으로 인한 로열티 소득은 수동적 소득에 포함되지만 광산·원유·가스 및 사업용 컴퓨터 소프트웨어 소득은 일정한 요건을 충족하는 수동적 소득에 포함되지 않을 수도 있다.²²⁾ 법인의 총소득 중에서 60% 이상이 수동적 소득에 해당하는 경우

18) 일본 법인세법 제67조제3항

19) 일본 법인세법 제67조제4항

20) 국중호, 「주요국의 조세제도 -일본편」, 한국조세연구원, 2009, 156쪽.

21) 직·간접적 소유는 해당 주주 또는 그 주주를 위한 소유로서 직계가족이 소유한 주식, 주식회사, 파트너십 등이 소유한 경우를 말한다.

22) 장근호, 「주요국의 조세제도 -미국편(I)」, 한국조세연구원, 2009, 460~461쪽.

에는 수동적 소득 요건이 충족되는데, 위의 주식소유 요건까지 갖추어진 경우에는 법인세를 추가로 납부하여야 한다. 이를 “개인지주회사세”라고 하는데, 개인지주회사세는 수동적 소득으로서 배당되지 않은 소득에 법인세율 20%를 곱하여 산정한다.²³⁾

개인지주회사세는 세금을 확충하기 위한 것이 아니라 개인지주회사가 수동적 소득을 주주에게 배당하도록 유도함으로써 주주에게 배당소득으로 과세가 이루어지도록 하기 위한 목적으로 도입되었다. 추후 개인지주회사세가 부과된 소득을 실제로 배당하는 경우에는 해당 금액을 배당지급공제로 주주의 소득금액에서 차감할 수 있다. 따라서 개인지주회사의 주주는 배당소득에 대해 개인지주회사세가 부과되었다면 관련 세금을 납부하지 않아도 된다.²⁴⁾ 즉 개인지주회사의 수동적 소득에 대해 법인세가 추가 과세 되고, 이러한 소득이 배당된다고 해서 주주가 또다시 세금을 부담하는 것은 아니다.

개인지주회사세를 납부하여야 하는 개인지주회사는 주주에게 배당을 함으로써 세금을 면제받을 수 있다. 이를 위해서는 개인지주회사가 국세청과 협의하여 개인지주회사세의 납세의무 발생일로부터 90일 이내에 배당하고 120일 이내에 공제신청을 하여야 한다. 다만 주주에게 배당을 하더라도 개인지주회사세로 인해 발생한 가산세 등은 면제되지 않는다. 개인지주회사세는 회사가 개인지주회사에 해당되는지 여부를 검토하여 자발적으로 신고하여야 한다.²⁵⁾

3. 시사점

일본의 특정 동족회사 유보금 과세 및 미국의 개인지주회사세는 법인의 소득을 배당하도록 유도하여 주주에게 배당소득으로 과세하기 위한 것이 목적이다. 이러한 목적을 달성하기 위해 일본의 특정 동족회사 유보금 과세 및 미국의 개인지주회사세는 일반적인 법인세 이외에 추가적으로 법인세를 과세하는 것이다. 그러나 우리나라

23) HENSSLER, Avoiding Personal Holding Company Tax, 2019. <<https://www.henssler.com/avoiding-personal-holding-company-tax>, 접속: 2020. 10. 4.> 2003년부터 2012년까지 세율은 15%였으나, 2012년에 미국 납세자 구제법이 통과되면서 2013년부터 세율이 증가되어 20%가 되었다.

24) 장근호, 전계 논문, 462쪽.

25) 장근호, 전계 논문, 463쪽.

라는 법인의 이익을 주주에게 배당하도록 유도하기 위한 목적은 일본 및 미국과 동일하지만 법인세로 추가 과세하는 것이 아니라 법인의 이익을 배당된 것으로 간주하여 주주에게 배당소득에 대한 과세를 하는 것이다. 이는 미실현소득으로서 이론적·논리적으로 타당하지 않고 실무적으로도 매우 많은 문제점을 야기하기 때문에 해당 과세제도는 철회하고 일본 및 미국과 같이 법인세를 추가로 과세하는 방안을 모색해 볼 필요성이 있다.

IV. 법인의 유보금 과세에 대한 타당성 여부

1. 법인을 통한 사업 활동이 조세회피에 해당되는지 여부

일반적으로 조세회피 행위가 성립하기 위해서는 다음의 요건을 충족하여야 한다.²⁶⁾

첫째, 조세 경감에 대한 세법 규정이 존재하여야 한다.

둘째, 이상한 거래형식의 선택과 경제적 합리성이 결여되어야 한다.

셋째, 거래행위가 사법적으로 유효하여야 한다.

넷째, 세 부담의 경감을 초래하여야 한다.

법인의 유보금에 대한 간주배당금 과세제도를 도입한 배경으로 법인세율과 소득세율 간의 차이 등에 따른 조세회피를 방지하고 개인사업자와의 과세 형평성을 제고하기 위함이라고 2020년 세법개정안 문답자료에서 설명하고 있는데,²⁷⁾ 법인을 통한 사업이 실제로 조세회피 행위를 통해 개인사업자보다 과세측면에서 실질적으로 유리한지 여부를 위에서 제시한 네 가지 조건을 토대로 살펴보고자 한다.

가. 세법 규정의 존재

조세회피 행위는 납세자들이 회피하고자 하는 조세법이 존재하여야 성립할 수 있는데, 통상적으로 과세요건을 규정한 세법이 되겠지만 조세 부담을 경감하는 규정도 포함된다. 조세를 회피하고자 하는 납세자는 세법에 규정된 과세요건이 충족되지 않도록 하기 위해 과세요건이 다른 세법상의 법률행위 방식을 선택하여 거래를 구성한다.

입법자가 과세요건을 세법에 규정하는 경우에는 사법(私法)상의 법률행위(法律行爲) 자체를 과세요건으로 설정하기도 하지만 어떤 경우에는 사법상의 법률행위 이면에 내재하는 경제적 실질을 과세요건으로 인식하는 경우도 있다.²⁸⁾ 다만 후자의 경

26) 김상현, 「[용역보고서] 법인의 사내유보금에 대한 과세방안 연구」, 국회예산정책처, 2011, 4~6쪽에서 제시한 내용을 토대로 법인을 통한 사업 활동이 조세회피에 해당하는지 여부를 검토하였다.

27) 기획재정부, 전계 자료, 52쪽.

우라 하더라도 입법자는 세법 조문에서 과세요건을 규정할 때 외형상으로 드러나는 “경제적 실질” 자체로 설정하는 것이 아니라 그것을 달성하기 위해 통상적으로 납세자들이 선택하는 사법상의 법률행위로 규정하고 있다. 예를 들어 증여재산에 대해서는 증여세가 과세 되는데, 상속세 및 증여세법은 증여재산을 “무상으로 수증자에게 귀속되는 재산”이라 규정하지 않고 “증여로 인하여 수증자에게 귀속되는 모든 재산”으로 규정되어 있다. 이상과 같이 세법상의 과세요건이 사법상의 법률행위로 규정되어 있다고 하더라도 경제적 실질을 과세요건으로 하여 세법을 이해할 수도 있다.²⁹⁾

그러나 사법상의 법률행위를 뛰어넘어 경제적 실질로 세법을 해석하여 과세요건을 적용하는 것이 가능하다고 하더라도 사법상 부여된 신분행위(身分行爲)³⁰⁾ 및 인격(권리의 주체)까지 부인하면서 세법상의 과세요건을 적용하지는 못하는 것이다. 이를 허용한다면 사법상 부여된 신분행위 및 인격을 세법이 부인하는 것이 되기 때문이다.³¹⁾ 즉 국가재정 확보를 위해 조세를 징수하고, 이를 가능하게 하는 과세요건을 세법에 규정한다고 하더라도 사법상의 법률행위를 넘어 법인격까지 박탈할 수는 없는 것이다.

사법상 인격이 부여된 법인을 단순히 세금을 적게 낸다는 이유로 법인으로서 할 수 있는 절세를 부인하고 조세회피를 한다는 이유³²⁾로 법인격을 부인하고 출자자

28) 예를 들어 증여를 거래세는 “증여”라는 사법상의 법률행위 자체를 과세요건으로 규정한 것이지만 증여세는 증여라는 법률행위(=형식)가 아니라 그 이면에 존재하는 경제적 실질로서 “무상에 의한 자산가치의 이전”을 과세요건으로 규정하고 있다.

29) 「국세기본법」 제14조 실질과세

30) 신분행위란 신분관계의 변동을 일으키는 법률행위를 말한다. 신분행위는 신분법(친족법과 상속법)상의 법률행위로서 약혼(민법 제800조), 혼인(민법 제807조), 협의이혼(민법 제834조) 등을 말한다.

31) 양도소득세의 비과세요건인 “1세대 1주택”에 해당하는지를 판단할 때 거주자와 함께 1세대를 구성하는 배우자는 법률상 배우자만을 의미한다고 해석되므로, 거주자가 주택의 양도 당시 이미 이혼하여 법률상 배우자가 없다면, 그 이혼은 무효로 볼 수 있는 사정이 없는 한 종전 배우자와는 분리되어 따로 1세대를 구성하는 것으로 보아야 한다. 협의이혼에서 이혼의 의사는 법률상의 부부관계를 해소하려는 의사를 말하므로, 일시적으로나마 법률상의 부부관계를 해소하려는 당사자 간의 합의하에 협의이혼 신고가 된 이상, 그 협의이혼에 다른 목적이 있다고 하더라도 양자 간에 이혼의 의사가 없다고 말할 수 없고, 그 협의이혼은 무효로 되지 아니한다(대법원 2017. 9. 7. 선고 2016두35083판결).

32) 사업 활동을 개인으로 할지 또는 법인으로 할지 여부는 각자가 처한 상황에 따라 다를 것이다. 사업 활동을 법인으로 하는 이유가 단순히 세금을 적게 내기 위함인지, 아니면 다른 목적이 있는

(사원 및 주주) 등에게 소득세(개인 출자자) 및 법인세(법인 출자자)를 과세 할 수는 없는 것이다. 법인은 설립등기로 자연인의 출생과 같은 새로운 인격을 부여받았는데, 정의 또는 형평을 이유로 법인격을 부인할 수 있게 만든다면 자연인 또한 구체적인 사정을 고려하여 그 인격을 부인할 수 있기 때문이다. 따라서 법인의 어떠한 행위가 탈법행위(조세회피)이든 또는 권리남용이든 간에 그 행위 자체의 성립과 불성립 및 유효와 무효가 있을 뿐이지 그 행위의 전제가 되는 인격마저 추탈되는 것은 아니다.³³⁾

나. 거래행위의 경제적 합리성 결여

법인의 거래가 조세회피 행위가 되기 위해서는 경제적인 합리성이 결여된 이상한 거래형식을 채택하여야 한다. 경제적인 합리성이 결여된 행위란 조세 부담의 절감 이외에는 납세자가 선택한 행위가 합리적으로 설명되지 않는 것을 말한다. 이는 법인의 거래가 조세회피 인지 여부를 판단하는 것이지 그 행위의 전제가 되는 법인격과는 관련이 없다고 할 수 있다. 그렇다면 사업 활동을 개인이 아닌 법인으로 하려는 이유가 단순히 세금을 절감하기 위한 것이 유일한 목적인지 여부를 살펴볼 필요성이 있다.

사업 활동을 개인이 아닌 법인으로 하는 경우에는 단순한 세금 절감 이외에도 자금조달, 책임한도, 건강보험료 절감 등의 목적도 함께 있다고 보아야 할 것이다. 법인은 투자자 등으로부터의 자금조달이 용이하고, 법인의 신뢰도는 개인보다 높기 때문에 금융기관 등으로부터 대규모 자금 차입이 가능하고, 개인의 무한책임에 비해 법인은 출자금액을 한도로 유한책임을 지는 정점이 있고, 1인 법인의 경우에도 건강보험료를 직장 가입자로 가입할 수 있는 이점³⁴⁾ 등이 있다. 또한 법인은 설립등기에

지에 대한 고려가 없이 법인의 모든 사업 활동을 단순히 소득세보다 법인세를 적게 낸다는 이유만으로 조세회피라고 할 수는 없는 것이다. 설혹 세금을 적게 내려는 목적이 있다고 하더라도 이는 절세를 하고자 하는 납세자의 당연한 권리이기 때문에 조세회피라고 할 수는 없는 것이다.

33) 길용원, “법인격부인론에 관한 연구 —세법상의 논의를 중심으로,” 「법제논단」 2016년 9월호, 법제처, 2016, 91~92쪽.

34) 건강보험료는 직장가입자 또는 지역가입자로 가입할 수 있는데, 직장가입자는 소득을 기준으로 건강보험료가 부과되지만 지역가입자는 연령·재산·소득 등을 모두 고려하여 부과된다. 혼자서 사업을 영위하고자 할 때 건강보험료는 법인의 대표로서 직장가입자로 가입할 수 있지만 개인은 지역가입자로 가입된다. 건강보험료는 통상적으로 직장가입자 보다는 지역가입자에게 더 많이 부과되는 점을 고려하여 사업 활동을 개인보다는 법인을 더 선호하는 경우도 있다.

따른 정관작성, 기관 구성, 주주 구성, 자본금 등 매우 복잡한 등기 절차를 거쳐 사업을 영위하여야 하지만 개인은 법인 설립절차 없이 세무서에 사업자등록만 하면 간단하게 사업 활동을 할 수 있기 때문에 법인으로 사업을 영위하는 목적이 반드시 세금 절감 한 가지만이라고 단정할 수 없다.

다. 거래행위의 사법적 유효성

법인이 비합리적인 거래를 하였다고 하더라도 사법적으로 유효한 법률행위까지 세법에서 부인하는 것은 아니다. 사법상 유효한 법률행위라 하더라도 세법이 거래행위를 재구성하여 세금을 부과하기 위함인데, 이는 위에서 살펴본 바와 같이 그 행위의 전제가 되는 법인격과는 관련이 없다.

라. 세 부담 경감

이상에서 살펴본 바와 같이 조세회피에 대한 규정은 법인이 경제적으로 합리성이 결여된 거래에 해당하는 것이지 그러한 거래행위의 전제가 되는 법인격과는 무관하다고 할 수 있다. 그렇다고 하더라도 사업 활동을 통해 벌어들인 소득에 대한 세금이 개인보다 법인이 더 적게 부담하는지에 대한 실질적인 판단을 해 볼 수 있다.³⁵⁾ 사업 활동으로 벌어들인 소득에 대해 법인사업자와 개인사업자의 세 부담 차이가 어느 정도인지를 비교하기 위해서는 명목세율보다는 실효세율로 판단하여야 할 것이다. 법인사업자와 개인사업자가 부담하는 세 부담의 차이는 법인세와 소득세의 실효세율로 비교하면 되는데, 실효세율은 소득금액과 과세표준을 기준으로 측정할 수 있다. 법인사업자와 개인사업자의 2008~2014년까지의 실효세율을 비교한 결과는 다음의 [표 3] 및 [표 4]와 같다.^{36) 37)}

35) 사업은 법인 또는 개인으로 할 수 있는데, 사업운영을 법인으로 하는 경우에는 “법인사업자”라 하고 개인으로 하는 경우에는 “개인사업자”라 한다.

36) 법인과 개인의 사업소득에 대한 실효세율 부담에 대한 비교는 2017. 7. 한국조세재정연구원이 기획재정부에 제출한 정책 과제 “소규모 법인 과세체계 개선방안”에 구체적으로 제시되어 있는 바, 이를 토대로 법인과 개인의 사업소득에 대한 세 부담 비교를 하고자 한다.

37) 개인사업자의 종합소득세 과세대상 총소득금액, 과세표준, 산출세액, 결정세액 등에 대한 세부 정보는 국세통계연보에 공개되지 않고 있기 때문에 개인사업자의 소득세는 종합소득세 신고자 중 사업소득 또는 부동산임대소득이 없는 비사업자를 제외하고 산정하였다.

[표 3] 법인사업자와 개인사업자의 2008~2014년까지의 세 부담 차이(과세표준 기준)³⁸⁾

(단위: %, %p)

구분	법인사업자(A)	개인사업자(B)	차액(A - B)
2008	19.6	17.9	1.7
2009	16.6	17.4	- 0.8
2010	16.6	17.3	- 0.7
2011	16.8	17.9	- 1.1
2012	16.0	18.2	- 2.2
2013	16.0	18.3	- 2.3
2014	16.1	17.4	- 1.3

[표 4] 법인사업자와 개인사업자의 2008~2014년까지의 세 부담 차이(소득금액 기준)

(단위: %, %p)

구분	법인사업자(A)	개인사업자(B)	차액(A - B)
2008	17.4	13.5	3.9
2009	14.5	12.7	1.8
2010	14.7	12.8	1.9
2011	15.4	13.4	2
2012	14.7	13.6	1.1
2013	14.2	13.7	0.5
2014	14.5	14.2	0.3

법인사업자와 개인사업자의 2008~2014년까지의 세 부담 차이를 실효세율로 비교한 결과는 [표 3] 및 [표 4]와 같이 과세표준을 기준으로 한 경우에는 개인사업자가, 소득금액을 기준으로 한 경우에는 법인사업자가 높게 나타났다. 실효세율을 과세표준을 기준으로 한 경우에는 개인사업자의 세 부담이 높지만 소득금액을 기준으로 한 경우에는 법인사업자의 세 부담이 더 높게 나타났다. 이는 소득세의 명목세율(6~42%)이 법인세의 명목세율(10~22%) 보다 높다고 하더라도 소득세는 부양가족 등에 대한 인적공제³⁹⁾와 물적공제,⁴⁰⁾ 자녀세액공제 등 각종 소득공제와 세액공제

38) [표 3] 및 [표 4]는 김학수·우진희, 전제 논문, 9쪽의 [그림 II-2] 납세자 유형별 평균 실효세율 추이를 토대로 작성하였다.

39) 부양가족 1명당 150만원의 기본공제와 경로우대자 공제 등으로 100만원의 소득공제를 적용받는다.

를 적용받기 때문에 소득금액을 기준으로 실효세율을 비교하면 오히려 법인사업자가 개인사업자보다 더 높은 세금을 부담하고 있다. 따라서 사업 활동을 통해 벌어들인 소득에 대해 법인사업자가 개인사업자보다 세금을 더 적게 부담하는 것은 아니다.

마. 소결론

개인이 아닌 법인으로 사업 활동을 하는 이유가 세금을 적게 부담하여 조세를 회피하기 위한 목적이라 하더라도, 이를 규제하기 위해서는 개별 세법에 규정되어 있어야 한다. 단순히 세금을 적게 부담하기 위해 개인이 아닌 법인으로 사업 활동을 영위한다고 하여 조세회피로 보아야 한다는 명시적인 세법 규정은 없다. 다만 국세기본법 제14조는 거래의 형식과 실질이 다른 경우에는 실질에 따라 과세하는 실질과세원칙을 규정하고 있다. 이러한 실질과세원칙은 거래행위 등이 실질과 다른 경우에는 실질에 따라 과세하겠다는 것이지 그러한 거래행위의 전제가 되는 법인격까지 박탈해 가면서 그 이면에 있는 출자자에게 과세를 하겠다는 것은 아니다. 또한 거래의 형식과 실질이 다른 비합리적인 형식을 취한다고 하더라도 세 부담의 경감이 없는 경우에는 조세회피에 해당하지 않는다. [표 4]에서 보는 바와 같이 법인사업자가 개인사업자보다 실효세율이 높기 때문에 법인으로 사업 활동을 영위한다고 하여 개인보다 세금을 더 적게 내는 것도 아니다. 따라서 사업 활동을 통해 벌어들인 소득을 법인세로 납부한다고 하여 세 부담이 절감되거나 조세회피가 이루어지는 것은 아니다.

사업 활동을 통해 벌어들인 소득에 대해 과세하는 법인세와 소득세의 실효세율은 별 차이가 없다. 즉 사업을 통해 벌어들인 소득이 동일한 경우에는 법인사업자든 또는 개인사업자든 간에 실제 부담하는 세금을 차이가 없기 때문에 과세 형평성 문제는 발생하지 않는다. 그럼에도 불구하고 법인의 유보금에 대한 간주배당금 과세제도는 법인의 배당 여부와 관계없이 법인이 사업 활동을 통해 벌어들인 소득의 50%를 출자자에게 배당한 것으로 보아 소득세(법인세)를 과세 하겠다는 것이다. 조세회피 및 과세 형평성을 가장하여 법인격을 부인하고 법인의 소득을 그 배후의 실제인 출자자에게 과세하겠다는 것인데, 이는 이상의 내용에서 살펴본 바와 같이 타당하지 않다. 그렇다면 이제 법인의 유보금을 배당으로 간주해서 주주에게 소득세 등을 과

40) 연금보험료 등을 소득공제 받을 수 있다.

세하는 것이 타당한지 여부를 검토할 필요가 있는데, 이하에서는 법인의 유보금에 대한 간주배당 과세제도에 대해 기존의 세법에서 규정하고 있는 간주배당 과세규정과의 비교를 통해 그 타당성 여부를 검토하고자 한다.

2. 법인의 유보금을 배당으로 간주하는 것이 타당한지 여부

간주배당은 형식상 배당이 아닌 경우라 하더라도 사실상 회사의 이익이 출자자에게 귀속되는 경우에는 출자자가 회사로부터 실제로 배당을 받지 않았지만 배당받은 것으로 보는 것을 의미한다. 현행 세법에서는 법인의 간주배당과 관련하여 법인세법 및 소득세법⁴¹⁾과 국제조세조정에 관한 법률(이하 “국조법”이라 한다)에서 규정하고 있는데, 이하에서는 해당 법률에서 규정한 간주배당의 입법 취지를 검토한 후 법인의 유보금에 대한 간주배당 과세제도에도 동일한 입법 취지가 존재하는지 여부를 검토하고자 한다.

가. 법인세법에 대한 검토

간주배당에 관한 규정은 법인세법 제16조에 규정하고 있는데, 법인세법 제16조에 따른 간주배당은 크게 두 가지의 형태로 분류할 수 있다.

첫째, 주식의 소각 등으로 주주 등이 법인으로부터 받는 재산가액이 그 주식 등의 취득가액을 초과하는 경우로서 법인세법 제16조제1호 및 제4호 내지 제6호에 해당하는 경우에는 그 초과금액을 배당받은 것으로 간주한다(이하 “주식소각 등에 따른 간주배당”이라 한다).

둘째, 법인의 잉여금을 자본으로 전입하는 경우에는 주주 등이 법인으로부터 주식 등을 받는데, 법인세법 제16조제2호 및 제3호에 따라 주주 등이 법인으로부터 주식 등을 받는 경우에는 그 주식 등의 가액을 배당받은 것으로 간주한다(이하 “잉여금의 자본전입에 따른 간주배당”이라 한다).

주식소각 등에 따른 간주배당은 상법상의 이익배당에 해당하지 않지만 주주 등이

41) 간주배당에 관한 규정은 소득세법 제17조제2항과 법인세법 제16조에서 규정하고 있는데, 양자의 규정은 유사하고 법인세법이 더 포괄적인 규정을 하고 있기 때문에 법인세법 상의 간주배당 위주로 살펴보겠다.

배당과 동일한 경제적 이익을 받은 것으로 보아 세법에서 배당으로 간주하는 것이다.⁴²⁾ 주주 등이 주식 등을 양도하는 경우에는 양도차익(양도가액 - 취득가액)에 대해 과세가 이루어지는데, 개인주주 및 법인주주에게 각각 양도소득세와 법인세가 과세된다. 주식은 양도함으로써 소멸되는데, 주식을 양도하지 않고 보유하고 있는 경우에도 법인이 감자·해산·합병·분할 등의 방법으로 자본구조를 변경시킴으로써 주식이 소멸될 수 있다. 감자 등으로 인해 보유주식이 소멸되는 경우에는 주식 소멸에 따른 대가를 법인으로부터 받게 되는데, 그 대가로 받는 재산가액이 소멸한 주식의 취득가액을 초과하는 금액에 대해서는 주식 양도차익과 마찬가지로 주주가 경제적 이익을 얻은 것이라고 할 수 있다. 이러한 경제적 이익을 주주가 법인으로부터 배당 받은 것으로 간주하여 소득세(또는 법인세)를 과세하는 것은 타당하다고 할 수 있다.⁴³⁾

잉여금의 자본전입에 따른 간주배당은 기업의 경영성과인 잉여금 중 사외로 유출되지 않고 법정적립금, 이익준비금 및 기타 임의적립금 등의 형식으로 사내에 유보된 이익이 법인세법 제16조제2호 및 제3호의 사유로 주주나 출자자에게 환원되어 귀속되는 것으로서 이는 실질적으로 현금배당과 유사한 경제적 이익이기 때문에 배당으로 간주하여 주주에게 과세하는 것이다.⁴⁴⁾ 잉여금을 자본으로 전입하는 경우에는 자본금이 증가하고 그에 따른 주식을 주주에게 무상으로 교부하는데, 주식을 무상으로 교부하는 법인은 현금배당의 경우와 마찬가지로 잉여금이 감소되고 주주는 대가를 지급하지 않고 주식을 교부받는 것이기 때문에 현금배당과 다를 바가 없다고 할 것이다.⁴⁵⁾

42) 김진수, 「배당소득과세제도의 개편방향 —배당소득의 이중과세조정방안을 중심으로」, 한국조세연구원, 2004, 61쪽.

43) 이준규·김진수, 「의제배당과세제도의 개선방안」, 한국조세연구원, 2002, 15~16쪽.

44) 대법원 1992. 2. 28. 선고 90누2154 판결

45) 무상주식의 교부는 두 개의 복합된 거래로 볼 수 있는데, 법인은 현금배당을 하고 그 즉시 주주가 배당 받은 현금을 주금으로 납입하여 주식을 교부받는 유상증자와 동일하게 본다면 이익배당으로서의 성격을 가진다고 할 수 있다. 또한 무상으로 주식을 교부받은 주주는 그 주식의 가치 증가분을 매매 등의 형태로 현금으로 전환할 수 있기 때문에 현금배당과 동일한 효과를 가진다고 할 수 있다(이준규·김진수, 전제 논문, 28~29쪽).

나. 국조법에 대한 검토

특정외국법인이 창출한 소득을 배당하지 않고 사내유보한 경우라 하더라도 그 유보소득을 내국인이 배당받은 것으로 간주하는데, 이는 국조법 제17조에서 규정하고 있다.

법인의 소득에 대해 15% 이하의 세금을 부담하는 국가 또는 지역을 “조세피난처”라 한다. 이러한 조세피난처⁴⁶⁾에 본점·주사무소 또는 실질적 관리장소를 둔 외국법인에게 내국인이 출자하고 그 내국인과 외국법인이 특수관계에 해당하는 경우에는 내국인이 출자한 외국법인을 “특정외국법인”이라 한다. 특정외국법인이 배당 가능한 유보소득을 내국인에게 배당을 하지 않고 그 내국인이 특정외국법인의 총 발행주식의 10%를 직·간접적으로 소유하고 있는 경우에는 각 사업연도 종료일의 다음 날부터 60일이 지난 시점에 배당받은 것으로 간주하여 내국인에게 소득세(또는 법인세)를 과세한다.⁴⁷⁾ 조세피난처의 비밀보장으로 인해 관련 지역의 경제활동이나 세수손실의 규모는 현실적으로 파악하기 어려운 문제가 있다. 따라서 자본이동의 조세중립성,⁴⁸⁾ 조세부담의 형평성,⁴⁹⁾ 재정수입의 확보,⁵⁰⁾ 이전가격 세제의 보완⁵¹⁾ 등을 위

46) 조세피난처란 조세부담을 현저하게 낮출 수 있는 곳이다. 그러나 조세피난처는 하나의 개념으로 정의하기는 어렵고, 상대적인 관점에서 고려되어야 할 개념이다. 조세피난처의 조세경감은 각기 다르게 나타나는데, 일반적으로 정상적인 과세를 하고 있으나 특정의 경우에만 감면이나 낮은 세율의 과세를 하고 있는 곳도 있다. 예를 들면 조세특례제한법을 비롯하여 각종의 비과세, 감면 규정을 갖고 있는 우리나라도 조세피난처가 될 수 있는데, 어느 누구도 우리나라를 조세피난처로 분류하지 않는다. 그것은 조세제도 전반을 보거나 외국기업의 우리나라 제도의 이용실태로 보아 조세피난의 여지가 적기 때문이다(이태로·한만수, 「조세법강의」, 박영사, 2020, 1,080~1,081쪽).

47) 윤해성·박미숙·서주연, “역외탈세의 유형분석과 법적 쟁점,” 「한국형사정책연구원 연구총서」 14-AB-06, 2014, 26쪽.

48) 조세부담이 동일할 경우에는 수출국의 기업이 조세제도를 고려하지 않기 때문에 시장경제 원리에 따라 세전 수익율이 큰 지역으로 투자 장소로 결정할 것이다. 이는 투자한 자본에서 발생한 소득이 해외인지 또는 국내인지에 관계없이 동일하게 과세하는 방법을 취한다. 즉 거주자의 전 세계 소득을 합산하여 누진세율로 세액을 계산한 후 외국에서 납부한 조세에 대해서는 세액공제를 허용함으로써 자본투자를 하는 곳이 국내인지 또 는 해외인지에 관계없이 조세부담률을 동일하게 하는 것이다(백재흠, “피지배외국법인의 유보소득 과세제도에 관한 연구 —미국과 일본의 세제와의 비교·분석을 통한 개선방안을 중심으로,” 서울대학교 박사학위 논문, 2005, 41쪽).

49) 특정외국법인이 계속하여 배당을 하지 않는 경우에는 특정외국법인의 소득에 대해 과세할 수 없는데, 이는 내국법인의 소득에 대해 법인세로 과세하는 것과 비교하면 특정외국법인이 부당하게 유리한 과세취급을 받는 것이기 때문에 특정외국법인의 소득을 배당으로 간주하여 과세하는 것이다(백재흠, 상계 논문, 42쪽).

해 오늘날 많은 나라가 조세피난처의 남용에 대한 대응조치를 취하고 있다.⁵²⁾

다. 법인 유보금에 대한 간주배당의 타당성 여부 검토

법인세법 제16조에 따른 간주배당은 실질적으로 현금배당과 유사한 경제적 이익을 배당으로 간주하는 것이고, 국조법 제17조에 따른 간주배당은 자본이동의 조세중립성 및 과세형평성 등의 문제를 시정하기 위한 조치이다. 그러나 법인의 유보금에 대한 간주배당은 경제적 이익이 주주 등에게 귀속되지 않고 조세중립성 문제도 발생하지 않는다. 단지 추후 배당시점에 과세할 것을 미리 앞당겨서 과세하는 것으로써 미 실현 소득에 대해 과세하는 것이다. 따라서 법인세법 제16조 및 국조법 제17조에 따른 간주배당과 법인의 유보금에 대한 간주배당을 동일하게 취급할 수는 없기 때문에 해당 제도의 도입은 타당하지 않다. 이와 같이 이론적·논리적 근거가 없음에도 불구하고 35년 전에 폐지된 지상배당 과세제도를 다시 부활시키고자 하는 법인의 유보금에 대한 간주배당에 대한 입법형식의 타당성 여부도 검토할 필요성이 있다.

3. 법인 유보금에 대한 간주배당의 입법형식의 타당성 여부

가. 입법안

법인의 유보금에 대한 간주배당은 조세특례제한법 제104조의33으로 신설되는데, 총 9개의 항으로 구성되어 있다.⁵³⁾ 이 중 가장 중요한 조항은 다음에서 제시하는 제1항 내지 제2항으로서 과세대상 및 납세의무자에 대해 규정하고 있다(이하“간주

50) 자본소유자에게 돌아오는 투자 자본에 대한 이익과 그 국가에 귀속되는 세금을 합한 금액이 국내 투자인지 또는 해외투자인지에 관계없이 동일한 상태가 되는 것을 말한다(백제흙, 상계 논문, 42쪽).

51) 특수관계자와의 거래가 정상가격으로 이루어진 경우에는 이전가격 세제를 적용할 수 없는 문제 등을 보완하기 위한 용도로 사용될 수 있다(백제흙, 상계 논문, 43~44쪽).

52) 이태로·한만수, 전제 서, 1,083~1,084쪽.

53) 제1항 내지 제2항은 과세대상 및 납세의무자에 대해 규정하고 있다. 제3항 내지 제4항은 법인의 유보금에 대한 간주배당의 지급시기 및 귀속시기에 대해 규정하고 있다. 제5항은 법인의 원천징수의무에 대해 규정하고 있다. 제6항 내지 제7항은 실제 배당에 따른 간주배당의 차감에 대해 규정하고 있다. 제8항 내지 제9항은 법인의 유보금에 대한 간주배당의 신고절차에 대해 규정하고 있다.

배당의 과세요건”이라 한다).

조세특례제한법 제104조의33(특정내국법인의 초과유보소득 배당간주) ① 해당 사업연도 종료일 현재 내국법인의 대통령령으로 정하는 최대주주 등과 그와 대통령령으로 정하는 특수관계에 있는 자가 보유한 주식 또는 출자지분(이하 이 조에서 “주식등”이라 한다)의 합계가 해당 내국법인의 발행주식총수 또는 출자총액의 100분의 80 이상인 내국법인으로서 대통령령으로 정하는 요건을 충족하는 내국법인(이하 이 조에서 “특정내국법인”이라 한다)의 해당 사업연도의 소득 중 대통령령으로 정하는 유보소득이 다음 각 호에 따라 계산한 금액 중 큰 금액을 초과하는 경우 그 초과하는 소득(이하 이 조에서 “초과유보소득”이라 한다)은 해당 특정내국법인의 주주 또는 출자자(이하 이 조에서 “주주등”이라 한다)가 배당받은 것으로 본다.

1. 해당 사업연도의 소득 중 대통령령으로 정하는 배당가능소득의 100분의 50에 상당하는 금액
2. 다음 계산식에 따른 금액

$$\frac{\text{해당 사업연도 종료일 현재 해당 특정내국법인의 대통령령으로 정하는 자기자본}}{\text{특정내국법인의 대통령령으로 정하는 자기자본}} \times \frac{\text{해당 사업연도 월수}}{12} \times \frac{10}{100}$$

② 제1항에 따라 각각의 주주등이 배당받은 것으로 보는 금액(이하 이 조에서 “배당간주금액”이라 한다)은 다음 계산식에 따른 금액으로 한다.

$$\text{특정내국법인의 해당 사업연도의 초과유보소득} \times \frac{\text{해당 주주등의 특정내국법인 주식등 보유비율}}{\text{특정내국법인의 총주식수}}$$

간주배당의 과세요건은 법인의 유보금에 대한 간주배당 과세의 핵심으로써 매우 중요한 사항이기 때문에 법에 규정된 내용을 토대로 과세대상이 되는 법인의 유보금은 무엇인지, 어떠한 법인에게 간주배당 과세제도가 적용되는지 여부 등을 세부적이고 구체적으로 규정하여야 할 것이다. 그러나 간주배당의 과세요건은 대통령령으로 위임한 규정이 무려 5번⁵⁴⁾이나 나오기 때문에 무엇에 대해, 누구에게, 얼마만큼

54) 구체적인 내용은 ① 대통령령으로 정하는 최대주주 등, ② 그와 대통령령으로 정하는 특수관계에 있는 자가, ③ 대통령령으로 정하는 요건을 충족하는 내국법인, ④ 대통령령으로 정하는 유보소득,

을 과세하겠다는 것인지 도무지 알 수가 없다. 이는 헌법에서 규정하고 있는 조세법률주의에 위배되는 것으로 이하에서는 법인의 유보금에 대한 간주배당 과세제도가 조세법률주의에 위배되는지 여부에 대해 살펴보고자 한다.

나. 조세법률주의 위배 여부

헌법 제38조⁵⁵⁾ 및 제59조⁵⁶⁾는 조세행정에 있어서의 법치주의(조세법률주의)를 선언하는 규정이다. 조세행정에 있어서의 법치주의 적용은 조세징수로부터 국민의 재산권을 보호하고 법적 생활의 안전을 도모하려는데 그 목적이 있는 것으로서 과세요건 법정주의와 과세요건 명확주의를 그 핵심적 내용으로 한다.⁵⁷⁾ 이는 납세의무를 성립시키는 과세요건과 조세의 부과·징수절차는 법률로 규정하여야 한다는 것이다. 그러나 사회현상의 복잡화 등으로 과세요건 등을 예외 없이 형식적 의미의 법률에 의하여 규정한다는 것은 사실상 불가능하다. 헌법 제75조는 법률로 규정하여야 할 사항에 관하여 행정입법에 위임이 허용되는데, 이러한 위임입법의 경우에도 법률에 대통령령 등 하위법규에 규정될 내용 및 범위의 기본사항이 가능한 한 구체적이고도 명확하게 규정되어 있어서 누구라도 당해 법률 그 자체로부터 대통령령 등에 규정될 내용의 대강을 예측할 수 있어야 한다.⁵⁸⁾

간주배당의 과세요건에 해당하는 법인의 요건과 유보소득을 모두 대통령령으로 위임함으로써 해당 법률 규정만으로는 납세의무자 및 과세대상을 알 수가 없다. 이는 간주배당의 과세요건을 법률에 구체적이고 명확하게 규정하지 않고 대통령령으로 포괄 위임하였기 때문에 과세요건 법정주의 및 포괄위임 입법금지의 원칙에 위배된다.

과세요건 명확주의는 과세요건과 절차 및 그 법률효과를 규정한 법률규정은 명확하여야 한다는 것으로서 과세요건을 정한 조세법률 규정의 내용이 지나치게 추상적이고 불명확하여 과세관청의 자의적 해석이 가능하고 그 집행이 자유재량에 맡겨지

⑤ 대통령령으로 정하는 배당가능소득의 100분의 50에 상당하는 금액으로 규정하고 있다.

55) 모든 국민은 법률이 정하는 바에 의하여 납세의 의무를 진다.

56) 조세의 종목과 세율은 법률로 정한다.

57) 헌법재판소 1999. 2. 25. 선고 90헌가69 결정

58) 헌법재판소 2000. 1. 27. 선고 98헌바6 결정

도록 되어 있다면 그 규정은 과세요건 명확주의에 어긋나는 것이다.⁵⁹⁾ 간주배당의 과세요건 중 과세대상의 전제가 되는 법인의 요건과 유보소득을 대통령령으로 규정하였기 때문에 과세관청이 자의적으로 유보소득 산정을 조정할 수 있고 간주배당의 객체가 되는 법인의 수를 임의적으로 증가하거나 또는 감소시킬 수 있는 재량이 있기 때문에 간주배당의 과세요건에 관한 법률규정은 과세요건 명확주의에도 위배된다고 할 수 있다.

다. 실질적 조세법률주의 위배 여부

오늘날의 법치주의는 국민의 권리·의무에 관한 사항을 법률로써 정해야 한다는 형식적 법치주의에 그치는 것이 아니라 그 법률의 목적과 내용 또한 기본권보장의 헌법이념에 부합되어야 한다는 실질적 법치주의를 의미하는 것이다. 헌법 제38조 및 제59조가 선언하는 조세법률주의는 실질적 법치주의를 뜻하는 것이기 때문에 비록 과세요건이 법률로 명확히 정해진 경우라 하더라도 그것만으로 충분한 것은 아니고 조세법의 목적이나 내용이 기본권보장의 헌법이념과 이를 뒷받침하는 헌법상의 제 원칙에 합치되지 않으면 안 된다.

(1) 미실현소득에 대한 검토

미실현소득에 대한 과세는 이론적으로 조세의 기본원리에 배치되지 않지만 소득을 공정하고 정확하게 계측하여야 하는 문제, 조세법상의 응능부담원칙에 모순되지 않도록 납세자의 현실 담세력을 고려하여야 하는 문제 등 선결해야 될 여러 가지 과제가 있다. 이러한 문제점이 합리적으로 해결될 것을 전제로 하여 미실현소득에 과세하는 것으로써 이는 극히 제한적이고 예외적인 제도라고 할 수 있다. 법인의 유보금에 대한 간주배당 과세의 헌법 적합성을 논함에 있어서는 과세대상 소득의 공평하고도 정확한 계측 여부와 응능부담원칙에 모순되지 않는지에 대한 검토가 이루어져야 할 것이다.⁶⁰⁾

법인의 유보금액에 대한 간주배당은 유보소득(잉여금처분에 따른 배당 등 합산)

59) 헌법재판소 1995. 2. 23. 선고 94헌바30 결정

60) 헌법재판소 1994. 7. 29. 선고 92헌바49 결정

의 50%와 자본금의 10% 중 큰 금액으로 규정(이하 “적정 유보소득”⁶¹⁾이라 한다)하고 있는데, 모든 법인의 사정을 고려하지 않고 이렇게 일률적으로 계산된 금액을 적정 유보소득이라고는 단정 지을 수 없다. 왜냐하면 법인이 이익을 유보하는 이유는 금융기관에서 자금을 차입하기 위해 부채비율을 낮추어야 하고 이러한 부채비율을 낮추기 위해서는 유보소득을 늘릴 수밖에 없다. 또한 법인은 미래의 잠재적인 위험 요소들이 있을 수 있는데(예를 들면 고객의 소송, 코로나 등과 같은 경제적 상황변화, 천재지변 등), 이러한 위험에 대비하기 위해 유보소득을 늘릴 수도 있다. 따라서 적정 유보소득이라는 것은 개별 법인이 처한 상황에 따라 각각 다르기 때문에 법인의 상황에 맞는 최선의 유보소득을 산정하는 것이 중요한데, 이를 고려하지 않고 획일적으로 적정 유보소득을 적용하는 것은 과세대상인 소득을 개별 법인의 사정에 맞게 공정하고 정확하게 계측하여 산정한 것이 아니기 때문에 헌법에 위배된다고 할 수 있다.

법인의 유보금액에 대한 간주배당 과세제도는 우선 전체 업종에 대해 과세하는 것으로 입법을 하고, 나중에 제외 업종을 시행령으로 규정 하겠다는 것이다.⁶²⁾ 이는 정부가 자의적으로 업종을 늘릴 수도 또는 줄일 수도 있는 광범위한 입법재량을 행사하는 것으로써 응능부담의 원칙을 위반하는 문제가 발생한다. 즉 대통령령으로 정한 간주배당의 과세요건이 충족되는 법인의 주주 등은 간주배당에 대한 과세가 이루어지지만 그렇지 않은 경우에는 과세가 되지 않기 때문에 과세 형평성의 문제를 야기한다. 응능부담 원칙이란 납세자의 경제적 능력에 맞게 과세해야 한다는 원칙이다. 납세자의 경제적 능력에 맞게 과세한다는 것은 경제적 능력이 동일한 경우에는 동일한 세금을 부담하지만(이하 “수평적 형평”이라 한다) 다른 경우에는 세금 부담도 달라져야 한다는 것을 의미한다(이하 “수직적 형평”이라 한다).⁶³⁾ 경제적 능

61) 기획재정부는 법인이 적정 수준을 초과한 유보소득은 주주에게 배당한 것으로 간주하여 주주에게 배당 소득세를 과세하는 것으로써 적정 수준의 유보는 배당가능소득의 50%와 자기자본의 10% 중 큰 금액으로 한다고 설명하고 있다(기획재정부, 전계 자료, 51쪽).

62) 기획재정부는 사업특성 등을 감안하여 유보가 불가피한 경우 등은 시행령으로 배당간주 대상에서 제외하여 정상적으로 경영활동을 하는 중소기업은 영향을 받지 않도록 할 예정이라고 설명하고 있다(기획재정부, “[보도참고] 2020. 7. 27.(월) 서울경제, “배당 않고 유보금 쌓으면 과세” 이번엔 가족기업에 세금폭탄 기사 관련,” 기획재정부, 2020년 7월 27일자, 2쪽).

63) 김유찬, 「[용역보고서] 합리적인 응능과세원칙의 구현 방안」, 국회예산정책처, 2009, 10쪽.

력이 동일한 납세자라 하더라도 자신이 출자한 법인의 간주배당 과세요건 충족 여부에 따라 소득세 등을 부담할 수도 또는 부담하지 않을 수도 있기 때문에 수평적 형평에 위배되는 문제가 발생한다. 이는 경제적 능력이 다른 경우라 하더라도 법인의 유보금에 대한 간주배당의 과세여부에 따라 소득세 등이 부과되기 때문에 수직적 형평에도 위배된다고 할 수 있다.⁶⁴⁾ 미실현소득에 대한 과세는 소득을 창출하지 않았음에도 불구하고 소득세 등을 납부하여야 하기 때문에 납세자의 경제적 부담이 가중되어 재산권이 침해⁶⁵⁾되고 수평적·수직적 형평의 위배로 인한 과세 형평성 문제를 야기하는 등 기본권이 제한되는 문제가 발생되는데, 이에 대해서는 이하에서 살펴보고자 한다.

(2) 과잉금지원칙에 대한 검토

현행 헌법 제2장은 “국민의 권리와 의무”를 표제어⁶⁶⁾로 하여 기본권을 보장하고 있다.⁶⁷⁾

법인의 유보금에 대한 간주배당 과세제도는 미실현소득에 대해 과세하는 것으로써 평등권과 재산권이 침해되는 문제가 발생한다. 간주배당의 과세요건을 충족하는 경우에는 소득세 등을 과세하고, 충족하지 못하는 경우에는 과세를 하지 않기 때문

64) 예를 들어 법인의 유보금에 대한 간주배당 과세가 이루어지기 전에 A와 B의 각각의 소득은 100만원과 1,000만원이라고 가정하자. A와 B는 서로 다른 법인에 출자를 하였고, 법인의 이익은 1억원으로 동일하다고 가정한다. A가 출자한 법인은 간주배당의 과세요건을 충족하지만 B의 출자 법인은 그렇지 않은 경우라면 A는 간주배당이라는 미실현소득 5,000만원[1억원 - (1억원×50%)]에 소득세가 과세되기 때문에 B보다 실질소득이 낮음에도 불구하고 훨씬 더 많은 세금을 부담하여야 한다.

65) 위의 예에서 A는 실현되지도 않은 소득 5,000만원의 소득세 등을 납부하기 위해서는 현금을 보유하고 있어야 한다. 현금이 있는 경우에는 현금으로 납부하면 되지만 소득이 실현되지 않음으로써 현금이 없을 가능성이 크기 때문에 재산을 처분하여 소득세 등을 납부할 수밖에 없다. 결국 A는 미실현소득에 대한 과세로 인해 재산(현금 등)이 감소함으로써 재산권이 침해되는 등 헌법에 보장된 기본권이 제한되는 문제가 발생한다.

66) 이러한 기본권은 인간의 존엄성 보장(제10조제1문 전단), 행복추구권(제10조제1문 후단), 국가의 기본권 보장 의무(제10조제2문), 평등권(제11조), 자유권(제12~15조), 사생활의 자유(제16~18조), 정신적 자유권(제19~22조), 재산권(제23조), 참정권(제24~25조), 청구권(제26~30조), 사회적 기본권(제31~36조)으로 규정되어 있다.

67) 김명식, “기본권 조항 개정의 쟁점,” 『성균관법학』 제23권 제2호, 성균관대학교 법학연구원, 2011, 3~4쪽.

에 수평적 및 수직적 형평에 위배되어 헌법 제11조에서 규정한 평등권이 침해된다. 또한 소득이 실현되지 않았음에도 불구하고 납세자는 소득세 등을 납부하여야 하는데, 현금을 보유한 경우에는 현금으로 납부하지만 현금을 보유하지 않은 경우에는 재산을 처분하여 납부해야 하기 때문에 납세자의 재산권이 침해된다. 헌법재판소는 헌법상 보장된 국민의 재산권, 평등권 등 기본권 조항과 과잉금지 원칙을 결합하여 조세법규의 위헌성 여부를 심사하는 중요한 기준으로 확립하였다.⁶⁸⁾

과잉금지의 원칙(비례의 원칙)은 헌법 제37조제2항⁶⁹⁾에서 도출되는 것으로서 국민의 기본권을 제한하는 법률이 헌법적으로 정당화되려면 입법 목적의 정당성,⁷⁰⁾ 방법의 적정성,⁷¹⁾ 피해의 최소성,⁷²⁾ 법익의 균형성⁷³⁾ 네 가지 요건을 모두 갖추어야 한다.⁷⁴⁾ 헌법재판소의 위헌 결정례 중 과잉금지의 원칙(비례의 원칙)의 위반을 논거로 한 경우가 많은데, 특히 주로 문제가 되는 부분은 “피해의 최소성”과 “법익의 균형성”이다.⁷⁵⁾

피해의 최소성이란 입법권자가 선택한 기본권 제한의 조치가 입법목적 달성을 위해 적절하다 할지라도 보다 완화된 형태나 방법을 모색함으로써 기본권의 제한은 필요한 최소한도에 그치도록 하여야 한다.⁷⁶⁾ 법인의 유보금에 대한 간주배당

68) 김성수, “조세법과 헌법재판,” 「헌법논총」 19집, 헌법재판소, 2008, 791쪽.

69) 국민의 모든 자유와 권리는 국가안전보장·질서유지 또는 공공복리를 위하여 필요한 경우에 한하여 법률로써 제한할 수 있으며, 제한하는 경우에도 자유와 권리의 본질적인 내용을 침해할 수 없다.

70) 국민의 기본권을 제한하는 입법의 목적은 헌법 및 법률의 체제상 그 정당성이 인정되어야 한다는 원칙이다. 입법으로 규율하려는 사항이 헌법 제37조제2항의 국가안전보장, 질서유지 또는 공공복리에 해당되는 사항이어야 한다는 것을 의미한다.

71) 국민의 기본권을 제한하는 입법의 목적 달성을 위한 방법은 효과적이고 적절해야 한다는 것을 의미한다.

72) 기본권 제한의 조치가 입법 목적 달성을 위해 적절한 것이라도 보다 완화된 다른 수단이나 방법(대안)은 없는지를 모색함으로써 그 제한이 필요 최소한의 것이 되도록 하여야 한다는 것을 의미한다.

73) 입법에 의하여 보호하려는 공익과 침해되는 사익(私益)을 비교 형량할 때 보호되는 공익이 더 크거나 적어도 양자 간 균형이 유지되어야 한다는 것을 의미한다.

74) 법제처, 「법령입안·심사기준」, 법제처, 2017, 26~27쪽.

75) 법제처, 상계 자료, 28쪽.

76) 헌법재판소 1990. 9. 3. 선고 89헌가95 결정

과세의 명목적인 이유는 법인세율과 소득세율 간의 차이 등에 따른 소득세 부담을 회피함으로써 개인사업자와의 세 부담 형평성을 제고하고 조세회피 방지를 위한 것이다.⁷⁷⁾ 이는 법인사업자와 개인사업자 간의 세 부담 형평성을 고려하여 법인의 유보금에 대한 간주배당에 과세함으로써 사업의 형태를 개인으로 하는지 또는 법인으로 하는지 여부에 관계없이 동일한 세금을 부과하기 위함이다. 그러나 「1. 법인을 통한 사업 활동이 조세회피에 해당되는지 여부」에서 살펴보았듯이 사업소득 금액을 기준으로 실효세율을 계산했을 때 법인이 더 높은 점을 고려하면 법인사업자와 개인사업자 간의 과세 형평성은 이미 달성이 되었다고 볼 수 있다. 그렇다면 법인의 유보금에 대한 간주배당 과세의 실질적인 입법 목적은 배당에 대한 과세시기를 앞당김으로써 법인이 주주 등에게 배당을 하도록 유도하기 위함이라고 할 수 있다. 법인의 유보금에 대해 배당으로 유도하기 위해서는 법인의 유보금에 대한 간주배당 과세제도 보다는 법인의 유보금에 대해 법인세로 추가 과세하는 것이 더 타당하다고 할 수 있다.⁷⁸⁾ 따라서 법인의 배당 유도라는 입법 목적을 달성하면서 미실현소득에 대한 과세문제 및 과세 형평성 문제를 야기하지 않는 다른 방안이 있음에도 불구하고 법인의 유보금에 대한 간주배당 과세제도를 도입하는 것은 피해의 최소성에 위배되어 과잉금지의 원칙을 위반한다고 할 수 있다.

법익의 균형성이란 그 입법에 의하여 보호하려는 공익과 침해되는 사익을 비교衡量할 때 보호되는 공익이 더 커야 한다는 원칙이다.⁷⁹⁾ 입법에 의해 보호되는 법익은 법인의 이익에 대한 배당을 유도하는 것이지만 침해되는 사익은 미실현소득에 대한 과세로 인한 과세 형평성 및 재산권의 침해 등 납세자의 기본권 침해이다. 이는 법인의 이익에 대해 배당을 유도하는 공익이 실현되지 않은 소득에 대해 과세함에 따라 발생하는 과세 형평성 등보다 크다고 할 수 없다. 법인의 유보금에 대한 간주배당 과세는 단순히 과세시점을 미래로부터 현재로 앞당겨서 과세하는 효과만 있을 뿐 어느 일점 시점이 지나가면 과세 되었던 것이 서로 상쇄되는 효과가 발생되기

77) 기획재정부, 전계 자료, 52쪽.

78) 법인의 유보금에 대한 법인세 추가과세는 실현된 소득에 대해 과세하는 것이기 때문에 법인의 유보금에 대한 간주배당 과세제도에서 발생하는 미실현소득에 대한 과세문제, 간주배당에 대한 이론적·논리적인 타당성 결여 문제, 간주배당의 과세요건 충족 여부에 따라 과세되는 납세자와 그렇지 않은 납세자간의 과세 형평성 문제, 과세요건의 불명확성 등의 문제를 야기하지 않는다.

79) 헌법재판소 1990. 9. 3. 선고 89헌가95 결정

때문에 납세자의 기본권을 침해하면서까지 무리하게 법인의 배당을 유도할 필요는 없다고 할 것이다. 즉 법인이 현재 배당을 하지 않는다고 하더라도 미래의 어느 시점에는 배당을 할 것이고, 배당을 하지 않고 주식을 양도하거나 사망하는 경우에는 양도소득세와 상속세가 과세되고 법인을 청산하는 경우에는 청산시점에 배당소득으로 과세되기 때문이다.

따라서 법인의 유보금에 대한 간주배당 과세는 피해의 최소성 뿐만 아니라 법익의 균형성도 위배되는 문제를 야기한다.

라. 소결론

법인의 유보금에 대한 간주배당 과세의 입법형식이 조세법률주의에 부합하는지 여부를 형식적인 측면과 실질적인 측면에서 검토하였는데, 아래에서 보는 바와 같이 두 가지 측면 모두에 부합되지 않는다.

형식적인 조세법률주의는 과세요건 법정주의와 과세요건 명확주의가 충족되어야 하는데, 간주배당의 과세요건을 법률에 구체적이고 명확하게 규정하지 않고 대통령령으로 포괄 위임하였기 때문에 과세요건 법정주의와 과세요건 명확주의를 충족하지 못한다.

실질적 조세법률주의는 과세요건 법정주의와 과세요건 명확주의와 같은 형식적인 측면뿐만 아니라 조세의 목적과 내용이 납세자의 기본권을 제한하지 않아야 한다. 과잉금지의 원칙에 위배되지 않는 경우에는 조세의 법률 규정이 기본권을 제한하더라도 그에 대한 정당성을 인정받을 수 있다. 미실현소득 과세 그 자체로서는 헌법에 위배되지 않지만 각각의 법인에게 맞는 유보금 산정의 어려움과 간주배당의 과세요건 충족여부에 따라 과세여부가 달라짐에 따라 발생하는 과세 형평성의 문제를 야기한다. 이는 납세자의 평등권 등에 대한 침해로써 과잉금지의 원칙에 부합하여야 하지만 입법 목적인 법인의 배당을 유도할 수 있는 다른 과세방안이 있기 때문에 피해의 최소성에 위배되어 과잉금지의 원칙에 위배된다.

우리나라는 조세법률주의 생성에 대한 역사적 체험은 없지만 재정이 급속하게 팽창하여 조세수입의 증대가 필연적으로 요청된다. 조세법률주의는 민주적 조세행정의 경험이 얇은 과세관청의 자의적인 과세권 발동으로부터 국민을 보호하기 위한

대원칙으로서의 의의와 사명을 지니고 있다 할 것이다.⁸⁰⁾ 이러한 점을 감안할 때 법인의 유보금에 대한 간주배당금 과세제도는 형식적인 조세법률주의 뿐만 아니라 실질적인 조세법률주의에도 위배되기 때문에 철회하는 것이 타당하다고 할 수 있다.

이상에서 살펴본 바와 같이 법인의 유보금에 대한 간주배당 과세제도는 입법형식에 대한 조세법률주의 위배로 인한 이론적·논리적인 문제를 야기하는데, 이러한 문제뿐만 아니라 실제 적용에 있어서도 여러 가지 문제가 나타날 수 있다. 이하에서는 실무적으로 발생할 수 있는 기타 문제들에 대해 간략히 살펴보고자 한다.

4. 법인의 유보금에 대한 간주배당 과세제도 적용상의 문제(실무적 문제)

법인의 유보금에 대한 간주배당 과세제도는 간주배당으로 과세할 수 있는지에 대한 이론적 구성의 취약성, 포괄위임입법에 따른 조세법률주의 위배 등의 문제뿐만 아니라 실제 적용에 있어서도 간주배당에 대한 배당 등의 자원 문제, 원천징수의무자의 과도한 납세협력비용 등 매우 복잡하고 다양한 문제가 야기된다. 이는 법인의 유보금에 대한 간주배당 과세제도가 태생적으로 미실현소득에 대해 과세함으로써 발생되는 문제이다.

가. 배당 등의 자원 문제

유보금 모두를 현금으로 가지고 있는 것은 아니기 때문에 현금 부족으로 실제로 배당을 할 수 없는 법인에 대해서도 주주가 배당받은 것으로 간주되어 소득세가 부과되는 문제가 발생된다. 유보금이란 이익잉여금을 의미하는데, 이익잉여금은 법인이 매년 결산을 통해 산정된 이익을 누적한 금액이라고 할 수 있다. 이익이 발생되면 증가하고 손실과 배당을 하게 되면 감소한다. 그러나 이러한 이익잉여금 전체를 법인이 현금으로 가지고 있는 것은 아니기 때문에 현금이 부족한 경우에는 배당자체를 할 수 없는 문제가 발생하게 된다. 이익잉여금 전체가 현금이 아닌 이유는 거래를 기록하는 회계가 현금주의가 아닌 발생주의이기 때문에 현금성 거래가 아닌 외상 거래 등에서도 이익이 발생할 수 있기 때문이다.

80) 이태로·한만수, 전제 서, 21쪽.

나. 법인의 과도한 납세협력비용

위에서 논의한 「3.가. 입법안」의 조세특례제한법 제104조의33제5항에서는 법인을 원천징수의무자로 규정하고 있는데, 원천징수라 함은 소득금액 또는 수입금액을 지급하는 자가 세법이 정하는 바에 의하여 지급받는 자가 부담할 세액을 정부를 대신하여 징수하여 정부에 납부하는 제도를 말한다. 세법에 의해 징수할 의무가 있는 자를 원천징수의무자라 하는데, 원천징수제도는 징세의 편의를 도모함과 아울러 세수와 납세자 부담의 평준화를 기하기 위하여 마련된 것으로서 그 법적 성질은 행정권한을 법률에 의해 사인에게 위탁한 것이라고 할 것이다.⁸¹⁾

원천징수를 제대로 이행하지 않은 경우에는 원천징수의무자에게 원천징수대상이 되는 세금(본세) 뿐만 아니라 가산세⁸²⁾까지 부과하는 등의 제재를 가하고 있다. 원천징수제도는 과세관청의 입장에서는 매우 편리하고 간편한 제도지만, 원천징수의무자 입장에서는 아무런 보상도 없이 과도한 의무를 부담하는 측면이 있다. 이는 과세관청이 편의나 효율이라는 명분으로 본래 자신들이 하여야 할 직무를 국민들에게 떠맡겼다고 할 수 있다. 원천징수의무는 헌법 제38조에서 정하는 납세의무가 아니라 세법에서 별도로 정한 공법상 의무라는 전제에서, 원천징수의무자의 부담이 지나치게 커서 희생하는 사익이 그로 인하여 도모되는 공익에 비하여 부당하게 커서는 안 될 것이다.⁸³⁾

매년 신설하는 법인의 수는 100,000여개⁸⁴⁾인데, 이러한 신설법인은 적극적인 사업 활동을 통해 수익모델을 극대화하는 것에 전념하여야 함에도 불구하고 일부

81) 이태로·한만수, 전제 서, 118쪽.

82) 과세관청은 원천징수의무자가 납부하지 않았거나 적게 납부한 세액의 3%와 납부기한의 다음 날부터 하루당 0.025%를 곱한 금액의 합계를 원천징수불성실가산세로 부과한다. 또한 원천징수의무자가 정당한 사유 없이 원천징수를 하지 않거나 원천징수한 세액을 납부하지 않는 경우에는 조세범처벌법상 형사처벌의 대상에 해당한다.

83) 이종혁, 원천징수제도, 2019. <<https://www.legaltimes.co.kr/news/articleView.html?idxno=48091>, 접속: 2020. 10. 3.>

84) 우리나라 대부분의 중소기업은 경영자(사장)가 주식의 대부분을 소유하고, 경영전반에 걸친 권한을 갖는 이른바 오너계 기업이 주류이다(김수환, 「기본연구 05-15」 중소기업의 소유구조가 경영성과 및 기업가치에 미치는 영향 —소유·지배구조실태분석과 정책과제발굴을 중심으로», 중소기업연구원, 2005, 27쪽). 따라서 매년 신설되는 법인도 법인의 대표가 주주일 가능성이 매우 높는데, 이러한 신설법인은 유보금에 대한 간주배당 과세제도가 적용되는 법인일 가능성이 매우 높다.

이익이 발생하였다고 해서 그 이익을 주주에게 배당한 것으로 보아 주주 등에게 소득세 등을 과세하는 것과 동시에 해당 법인은 원천징수의무자로서 간주배당에 대한 원천세 신고·납부 및 지급명세서 제출의무를 부여하는 것은 과도한 납세협력 비용을 유발하는 것이다.

법인의 유보금에 대한 간주배당 과세제도로 과세관청이 취하는 공익은 배당을 유도하는 것이지만 법인은 원천징수의무자로서 지급하지도 않는 소득금액에 대해서까지 원천징수의무를 부담하는 것이고, 이를 위반하는 경우에는 징수하여야 할 원천세 뿐만 아니라 가산세 등까지 부담하여야 하는 등 침해되는 사익⁸⁶⁾은 매우 크다고 할 수 있다. 이는 원천징수의무자인 법인에게 과도한 납세협력 비용을 지우는 것이다.

다. 주식의 명의신탁 문제

주식의 명의신탁에 대해 증여로 의제해서 과세하는 것은 명의신탁을 이용한 각종 조세의 회피⁸⁷⁾를 방지하여 조세평등과 조세정의를 달성하고자 하는 것이 입법취지인데, 이러한 입법취지의 이면에 조세회피를 위해 납세자가 명의신탁을 하고자 하는 동기를 세법에서 부여해 주어서는 안 될 것이다. 법인의 유보금에 대한 간주배당 과세제도는 최대주주 및 그와 특수관계자가 80% 이상 지분을 소유한 법인에게 적용되는 것으로써 지분율을 특수관계자 등으로 구성한 주주는 79%를, 특수관계자가 아닌 주주는 21%로 함으로써 해당 과세제도를 회피할 수 있다.⁸⁸⁾

85) 2015년 우리나라에서의 창업 생존율은 1년은 62.7%, 2년은 49.5%, 3년은 39.1%, 4년은 32.8%, 5년은 27.5%로서 창업 후 5년 이내에 72.5%가 폐업한 것으로 나타난다(중소기업연구원, 「중소기업 통계 자료집」, 중소기업연구원, 2018, 2쪽). 이는 법인을 설립한 후 계속기업으로서 장기간 사업 활동을 영위하는 것이 얼마나 어려운지를 보여준 단적인 예이다.

86) 실례로 2019년부터 도입된 반기 근로소득 등에 대한 지급명세서 제출을 제대로 인지하지 못한 중소기업이 적게는 수천만원에서 많게는 수억원의 가산세를 내야 하는 문제가 발생되기도 하였다.

87) 명의신탁자가 주식을 명의신탁함으로써 회피할 수 있는 조세는 증여세에 국한되는 것이 아니고 소득세, 취득세 등을 포함한다(홍효식, 「상속·증여세법의 이해」, 박영사, 2019, 516~517쪽).

88) 결국 이러한 미실현소득에 대한 과세로 인해 21%의 지분에 대해서는 특수관계자가 아닌 자에게 명의신탁을 하게 할 유인을 세법이 제공해 준 것이고, 이렇게 타당하지 않은 세법 규정으로 인해 주식을 명의신탁 하였다고 하여 이를 조세회피로 볼 수 있는지 뿐만 아니라 납세자의 이러한 행위에 대해 과연 비난할 수 있는지에 대해서도 다시 한 번 생각해 보아야 할 필요성이 있다.

라. 금융소득 종합과세 문제

법인의 유보금에 대한 간주배당은 금융소득에 해당되기 때문에 2,000만원 이하에 대해서는 14%의 세율로, 2,000만원을 초과하는 경우에는 기본세율을 적용한다. 이러한 간주배당은 실현된 소득이 아님에도 불구하고 금융소득 종합과세에 해당되어 높은 소득세를 부담하는 문제를 야기할 수 있다.

마. 보수외소득에 부과되는 건강보험료 문제

법인의 유보금에 대한 간주배당은 미실현소득에 대한 과세문제 뿐만 아니라 건강보험료 납부 문제도 야기한다. 국내에 거주하는 국민은 건강보험의 가입자(이하 “가입자”라 한다) 또는 피부양자⁸⁹⁾가 된다.⁹⁰⁾ 가입자는 직장가입자와 지역가입자로 구분하는데, 직장가입자는 모든 사업장의 근로자 및 사용자와 공무원 및 교직원이고 지역가입자는 직장가입자와 그 피부양자를 제외한 가입자를 말한다.⁹¹⁾ 직장가입자의 월별 보험료는 보수월액보험료와 소득월액 보험료로 산정하는데, 보수월액보험료는 제70조⁹²⁾에 따라 산정한 보수월액에 보험료율을 곱하여 얻은 금액이고 소득월액보험료는 제71조에 따라 산정한 소득월액에 보험료율⁹³⁾을 곱하여 얻은 금액이다.⁹⁴⁾ 소득월액⁹⁵⁾은 제70조에 따른 보수월액의 산정에 포함된 보수를 제외한 직장가입자

89) 피부양자는 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 사람 중 직장가입자에게 주로 생계를 의존하는 사람으로서 소득 및 재산이 보건복지부령으로 정하는 기준 이하에 해당하는 사람을 말한다(「국민건강보험법」 제5조제2항).

1. 직장가입자의 배우자
2. 직장가입자의 직계존속(배우자의 직계존속을 포함한다)
3. 직장가입자의 직계비속(배우자의 직계비속을 포함한다)과 그 배우자
4. 직장가입자의 형제·자매

90) 「국민건강보험법」 제5조제1항

91) 「국민건강보험법」 제6조

92) 직장가입자의 보수월액은 직장가입자가 지급받는 보수를 기준으로 하여 산정한다.

93) 「국민건강보험법 시행령」 제44조(보험료율 및 보험료부과점수당 금액) ① 법 제73조제1항에 따른 직장가입자의 보험료율은 1만분의 667로 한다.

94) 「국민건강보험법」 제69조제4항

95) 「국민건강보험법 시행령」 제41조(소득월액) ① 법 제71조제1항에 따른 소득월액(이하 “소득월액”이라 한다) 산정에 포함되는 소득은 다음 각 호와 같다. 이 경우 「소득세법」에 따른 비과세소득은 제외한다.

의 소득(이하 “보수외소득”이라 한다)이 3,400만원을 초과하는 경우 다음의 계산식에 따라 산정한다.

$$\text{보수외소득에 대한 건강보험료} = (\text{연간 보수외소득} - 3,400\text{만원}) / 12$$

법인의 유보금에 대한 간주배당은 소득세법 제17조에 따른 배당소득은 아니지만 실무적으로 보수외소득에 대한 건강보험료가 부과될 가능성이 매우 높다. 보수외건강보험료는 국세청으로부터 소득에 대한 자료를 제공받아 매년 11월부터 다음 해 10월까지 부과하는데, 배당소득이 소득세법에 의한 소득인지 또는 조세특례제한법에 따른 소득인지를 각각 구분하여 표시하지 않기 때문에 법인의 유보금에 대한 간주배당을 포함하여 보수외건강보험료가 부과될 수 있다. 이러한 부과에 대해 납세자는 건강보험공단에 이의를 제기하여 구제를 받아야 한다.⁹⁶⁾

-
1. 이자소득: 「소득세법」 제16조에 따른 소득
 2. 배당소득: 「소득세법」 제17조에 따른 소득
 3. 사업소득: 「소득세법」 제19조에 따른 소득
 4. 근로소득: 「소득세법」 제20조에 따른 소득. 다만 같은 법 제47조에 따른 근로소득공제는 적용하지 아니한다.
 5. 연금소득: 「소득세법」 제20조의3에 따른 소득. 다만 같은 법 제20조의3제2항 및 제47조의2는 적용하지 아니한다.
 6. 기타소득: 「소득세법」 제21조에 따른 소득

96) 보수외건강보험료에 대한 이의신청 등 매우 번거로운 절차를 진행하여야 한다.

V. 법인 유보금 과세의 대안방안

법인의 유보금에 대한 간주배당 과세제도의 문제점을 해소하면서 정부의 의도대로 배당을 유도할 수 있는 대안방안은 일본의 특정 동족회사 유보금 과세와 미국의 개인지주회사세와 같이 법인의 유보금에 대해 법인세로 추가과세하는 것이다. 현재 시행되고 있는 법인의 유보금에 대한 추가 과세는 “투자·상생협력 촉진을 위한 과세특례”로서 조세특례제한법 제100조의32에 규정되어 있다. 투자·상생협력 촉진을 위한 과세특례는 기업의 소득을 투자, 임금증가, 상생협력의 형태로 환류시켜 경제를 활성화하기 위한 목적으로 도입되었다.⁹⁷⁾ 이는 법인의 배당을 유도하기 위한 목적으로 과세하는 법인의 유보금 과세와 입법 목적은 다르지만 법인의 유보금이 적정 금액을 초과하는 경우에는 법인세를 추가로 과세하는 공통점이 있다. 투자·상생협력 촉진을 위한 과세특례는 법인의 유보금에 대한 간주배당 과세제도의 대안방안으로 법인세를 추가로 과세하는 입법을 하고자 함에 있어 참고할 수 있는 과세제도이기 때문에 해당 제도에 대해 먼저 살펴보고 대안방안을 제시하고자 한다.

1. 투자·상생협력 촉진을 위한 과세특례

투자·상생협력 촉진을 위한 과세특례는 자기자본이 500억원을 초과하는 법인(중소기업은 제외)과 상호출자제한기업집단 소속 기업들을 대상으로 과세대상 소득의 65%(투자제외를 선택한 기업은 15%)에서 환류금액을 차감하여 미환류소득을 산정한 후 해당 소득의 20%를 법인세로 추가과세하는 제도이다. 과세대상 소득은 각 사업연도 소득에서 환급이자 및 수입배당금 익금불산입액 등을 가산하고 법인세액 등을 차감하여 산정한다. 환류금액은 투자⁹⁸⁾와 임금증가 및 상생협력⁹⁹⁾을 의미하는데, 투자·상생협력 촉진을 위한 과세특례에 따라 추가로 과세 되는 법인세는 [표 5]와 같이 산정한다.

97) 기획재정부·한국개발연구원, “투자·상생협력 촉진을 위한 과세특례,” 「2020 조세특례 임의심층평가」, 2020, 30쪽.

98) 투자는 유형자산(기계 및 장치 등, 업무용 건물 건축비, 벤처기업 신규 출자 등)과 무형자산(상표권, 특허권 등)에 지출된 금액으로서 영업권은 제외한다.

99) 상생협력은 사내복지기금 및 공동근로복지기금, 신용보증기금 등에 대한 출연금을 의미한다.

[표 5] 투자·상생협력 촉진을 위한 과세특례에 따른 법인세 산정방법

구분	산정방법
투자 포함 법인	$[(\text{과세대상 소득} \times 65\%) - \text{투자} - \text{임금증가} - \text{상생협력}] \times 20\%$
투자 제외 법인	$[(\text{과세대상 소득} \times 15\%) - \text{임금증가} - \text{상생협력}] \times 20\%$

2. 대안방안

우리나라의 법인 유보금에 대한 간주배당 과세제도와 일본의 특정 동족회사 유보금 과세 및 미국의 개인지주회사세를 정리하면 [표 6]과 같다.

[표 6] 배당 유도 관련 조세제도 국제 비교

구분	우리나라	일본	미국
적용법률	조세특례제한법	법인세법	법인세법
도입목적	배당 유도	배당 유도	배당 유도
적용대상	최대주주 등이 80% 이상 지분을 보유한 법인	주주 등이 50% 이상 지분을 보유한 법인으로서 자본금이 1억엔을 초과하는 법인	5명 이하의 주주들이 50%이상을 보유한 법인으로서 법인의 소득 중 수동적 소득이 60% 이상인 법인
과세대상 금액	소득금액의 50%, 자본금 10% 중 큰 금액을 초과하는 금액	소득금액의 40%, 연 2,000엔, 자본금 25% 중 큰 금액을 초과하는 금액	배당소득, 이자소득 등 수동적 소득
과세형태	간주배당으로 주주 등에게 과세	법인에게 법인세 추가 과세	법인에게 법인세 추가 과세
세율	소득세율 6~42%	법인세율 10~20%	법인세율 20%
실제 배당하는 경우 차감 여부	간주배당은 차감 (이중과세 ×)	차감하지 않음 (이중과세 ○)	배당지급공제로 주주의 소득에서 차감 (이중과세 ×)

[표 6]에서 보는 바와 같이 법인의 유보금에 대한 과세 규정을 일본 및 미국은 개별 세법(법인세법)에 규정하고 있지만 우리나라는 조세특례제한법으로 규정하고 있다. 이는 주주가 법인일 수도 있고 또는 개인일 수도 있기 때문에 간주배당에 관한 규정을 개별 세법에 하기 위해서는 동일한 규정을 소득세법과 법인세법에 규정하여야 하는 번거로움을 회피하기 위해 조세특례제한법에 규정하는 것으로 보인다. 조세특례제한법은 조세의 감면 또는 중과 등 조세특례와 이의 제한을 규정하는 것으로서 조세특례란 일정한 요건에 해당하는 경우의 특례세율 적용 등의 조세감면과 특정목적을 위한 익금산입 등의 중과세를 의미하는 것이다. 그러나 법인의 유보금에 대한 간주배당은 법인의 소득 중 일정부분을 배당으로 간주하여 과세하는 것이기 때문에 조세특례(익금산입, 손금불산입 등의 중과세)와는 의미가 전혀 다르다. 따라서 법률 규정도 조세특례제한법이 아닌 법인세법에 규정하는 것이 타당하다고 할 것이다. 이를 위해서는 간주배당이라는 미실현소득에 대한 과세가 아니라 실현된 소득에 대해 법인에게 법인세로 과세하는 것이다. 일본 및 미국과 같이 법인의 소득 중 일정부분을 초과하는 부분에 대해서는 법인세로 추가과세 하는 것으로 법인세법에 규정하면 배당을 유도하는 효과와 더불어 간주배당에 따른 미실현소득에 대한 문제를 해결하는 효과를 동시에 이룰 수 있다.

법인의 배당을 유도하기 위해 법인세법에 추가로 법인세를 과세하는 것으로 규정 하더라도 일본과 같은 최소한의 적용배제 대상 및 미국과 같은 이중과세를 조정할 수 있는 장치를 마련하는 것이 타당하다고 할 것이다. [표 6]에서 보는 바와 같이 일본의 특정 동족회사 유보금 과세는 법인의 자본금이 1억엔을 초과하고, 해당 법인의 소득 2,000엔까지는 법인세를 추가과세 하지 않음으로써 최소한의 과세대상 적용 금액에 대한 한도를 두고 있다. 이에 비해 우리나라는 법인 유보금에 대한 간주배당 과세의 적용대상이 되는 법인 및 과세대상 금액에 대한 최소한의 규정 및 한도가 없기 때문에 법인의 소득이 1원인지 또는 수백억 원인지에 관계없이 모두 50%이상을 배당하지 않은 경우에는 간주배당으로 보아 소득세를 과세하는 것인데, 이는 과도한 조치라고 할 수 있다. 따라서 법인의 소득을 간주배당이 아니라 법인세로 추가과세하는 것으로 하고, 과세대상이 되는 적용금액의 최소한의 한도, 더 나아가 적용대상 법인의 한도까지 마련해 둔다면 매우 만족스러운 입법조치가 될 것으로 판단된다. 적용대상 법인 및 적용대상 금액의 최소한도를 얼마로 설정하는 것이 타당한

지 여부에 대해서는 정액적인 금액을 제시할 수 없지만 대략적으로 일본과 비교했을 때 자본금은 1억원, 적용대상 소득금액은 2,000만원을 초과하는 것으로 설정하는 것이 타당하다고 보는데, 이는 법인 및 협회, 전문가 단체 등의 의견을 가급적 많이 들어서 결정하는 것이 타당할 것이다.

마지막으로 법인의 소득에 대해 배당으로 유도하기 위해 법인세를 추가과세 하는 경우에는 추후 실제 배당이 이루어지는 시점에 배당소득에 대한 과세가 이루어지는 바 이는 이미 법인단계에서 배당 관련 세금이 과세되고, 주주 단계에서 실제 배당이 되는 시점에 또 한 번 과세가 이루어지는 이중과세에 해당되기 때문에 미국과 같은 이중과세를 조정할 수 있는 규정을 두는 것이 타당하다. 우리나라는 배당소득에 대한 과세뿐만 아니라 건강보험료(보수 외 건강보험료)까지 연계된 것을 감안하여 미국과 같이 소득금액에서 차감하는 지급배당공제 보다는 세액공제(소득세법의 배당 세액공제)의 형태로 이중과세를 조정해 주는 것이 합리적이라고 할 수 있다.

VI. 결론

세금이란 국가의 재정수입 확보를 통해 국민의 안전과 복지 등 국가의 운영에 지출하기 위해 반대급부 없이 강제적으로 징수하는 것이다. 그렇다고 하더라도 국가의 재정수입 확보를 위해 징수하는 세금이 하나의 수단으로서 더 좋은 국가와 사회를 만들기 위한 것이어야지 수단이 아닌 목적으로 변질 되어, 세금이 재정수입 확보의 유일한 목적이 되는 경우에는 조세법률주의를 형해화 시켜버리는 매우 위험한 발상이라고 할 수 있다. 이렇게 세금 징수를 재정수입 확보의 수단이 아닌 목적으로 달성하기 위해 도입된 제도가 법인의 유보금에 대한 간주배당 과세제도가 아닌가 하는 생각이 든다. 법인의 이익을 배당으로 유도하여 주주에게 배당소득으로 과세하겠다는 취지에 대해 옳고 그름 또는 타당성 여부 등을 떠나서 최소한 납세자에게 피해가 덜 가도록 하는 방안이 있다면 그에 따라 과세제도를 운영하는 것이 타당할 것이다. 미실현소득이 아니라 실현소득으로 과세할 수 있고, 실현되지도 않은 소득을 간주배당으로 엮어서 주주 등에게 소득세 등을 과세하는 것보다는 실현된 소득을 법인에게 법인세로 과세하더라도 배당을 유도하는 효과가 있다는 것은 일본 및 미국 사례를 통해서도 알 수 있다. 결국 납세자의 피해가 덜 가는 법인에게 추가과세를 함으로써 입법 목적인 배당유도를 달성할 수 있음에도 불구하고 법인의 유보금을 배당을 간주하여 과세하는 것은 타당하지 않다.

우리나라는 대부분이 중소기업이고, 이러한 중소기업의 대부분은 가족기업인 점을 감안하면 거의 모든 법인이 법인의 유보금에 대한 간주배당 과세제도에 포섭될 것으로 보인다. 이렇게 많고 다양한 납세자 군이 있음에도 불구하고 법률에 과세요건을 명확히 규정하지 않고, 모든 사항을 시행령으로 위임함으로써 도대체 누구에게 얼마만큼을 과세하겠다는 것인지 도무지 알 수 없고, 실현되지도 않은 소득에 대해 과세를 하겠다는 것은 형식적 조세법률주의뿐만 아니라 실질적 조세법률주의까지 위배 되는 것이다. 이렇게 까지 많은 문제점을 내포하고 있는 법인의 유보금에 대한 간주배당 과세제도는 철회하고, 법인세로 추가 과세하는 입법을 하는 것이 타당할 것이다. 이러한 입법에 신규로 창업하는 법인 등의 피해를 최소화하기 위해 적용대상 법인 및 적용대상 소득금액의 최소한도를 설정해 두는 것도 타당할 것이다. 또한

법인세로 추가 과세된 부분이 실제로 배당을 하는 경우에는 이중과세가 되지 않도록 추가로 과세된 법인세를 세액공제로 차감해 주는 것이 합리적이라고 할 것이다.

유럽 기업들의 소유구조는 가족 또는 가족 중심의 지주회사들이 지배하는 기업의 비율이 거의 50%에¹⁰⁰⁾ 달하고 있는 등 우리나라 중소기업의 가족기업과 같은 유사한 형태를 취하고 있음에도 불구하고 법인의 유보금을 배당으로 간주하여 과세하거나 유보금 자체에 대해 과세하는 유럽 국가는 거의 없다. 배당을 유도하기 위해 법인의 소득금액에 대해 과세하는 제도를 도입함에 있어 각 나라가 처한 입장 및 환경이 다르기 때문에 어느 나라의 과세제도 또는 정책 등이 반드시 옳다고는 할 수 없다. 그렇다고 하더라도 우리나라 중소기업의 대부분인 가족기업의 경제기여 및 고용창출 등을 무시하고, 배당을 하지 않는다고 하여 무조건 조세회피 집단으로 몰아가는 것은 지양(止揚)하여야 할 것이다. 또한 우리나라의 조세 법률은 매년 200~300페이지 정도의 개정사항으로 인해 조세전문가인 세무사 등도 전부를 이해하기 어려우며 매우 난해하고 복잡하게 되어 있다. 이는 조세를 재정수입의 확보를 위한 수단이 아니라 목적에 치중하여 특정 납세자 군에는 감면을, 반대로 특정 납세자 군에는 증과를 하는 등 매년 반복적인 패턴을 하고 있기 때문이다. 특히 입법 연혁에서 보았듯이 과세 제도를 폐지했다가 약간의 변형만 가해 다시 도입하는 등 수도 없이 반복적인 행태가 계속되어 왔는데, 이제 그만 멈추었으면 하는 바람으로 결론을 마무리 짓고자 한다.

100) 함시창, 「외국과 국내 기업(집단)들의 소유지배구조 비교 분석 및 정책 시사점 연구」, 상명대학교 경제정책연구소, 2004, 115쪽.

참고문헌

- 국중호, 「주요국의 조세제도: 일본편」, 한국조세연구원, 2009.
- 권오원, “법인유보소득 과세제도에 관한 연구 —기업의 미환류 소득에 대한 법인세제를 중심으로,” 강남대학교 박사학위 논문, 2015.
- 기획재정부, 「2020년 세법개정안 문답자료」, 기획재정부, 2020a.
- _____, “[보도참고] 2020. 7. 27.(월) 서울경제, 「“배당 않고 유보금 쌓으면 과세” 이번엔 가족기업에 세금폭탄」 기사 관련,” 기획재정부, 2020b.
- 기획재정부·한국개발연구원, “투자·상생협력 촉진을 위한 과세특례,” 「2020 조세특례임의심층평가」, 2020.
- 길용원, “법인격부인론에 관한 연구 —세법상의 논의를 중심으로,” 「법제논단」 2016년 9월호, 법제처, 2016, 67~98쪽.
- 김명식, “기본권 조항 개정의 쟁점,” 「성균관법학」 제23권 제2호, 성균관대학교 법학연구원, 2011, 1~31쪽.
- 김상현, 「[용역보고서] 법인의 사내유보금에 대한 과세방안 연구」, 국회예산정책처, 2011.
- 김성수, “조세법과 헌법재판,” 「헌법논총」 19집, 헌법재판소, 2008, 773~815쪽.
- 김수환, 「[기본연구 05-15] 중소기업의 소유구조가 경영성과 및 기업가치에 미치는 영향 —소유· 지배구조실태분석과 정책과제발굴을 중심으로」, 중소기업연구원, 2005.
- 김유찬, 「[용역보고서] 합리적인 응능과세원칙의 구현 방안」, 국회예산정책처, 2009.
- 김윤경, “[KERI 브리프 14-08] 사내유보금 과세제도 도입의 문제점과 정책방향,” 한국경제연구원, 2014.
- 김진수, “배당소득과세제도의 개편방향 —배당소득의 이중과세조정방안을 중심으로,” 한국조세연구원, 2004.
- 김학수·우진희, “소규모 법인 과세체계 개선방안,” 기획재정부 정책과제 최종보고서, 2017.
- 백제흠, “피지배외국법인의 유보소득 과세제도에 관한 연구 —미국과 일본의 세제와의 비교·분석을 통한 개선방안을 중심으로,” 서울대학교 박사학위 논문, 2005.
- 법제처, 「법령입안·심사기준」, 법제처 홈페이지, 2017. <<https://www.moleg.go.kr/>>

menu.es?mid=a10105030000, 접속: 2021. 2. 1.》

윤해성·박미숙·서주연, 「[연구총서 14-AB-06] 역외탈세의 유형분석과 법적 쟁점」, 한국형사정책연구원, 2014.

이준규·김진수, 「의제배당과세제도의 개선방안」, 한국조세연구원, 2002.

이태로·한만수, 「조세법강의」, 박영사, 2020.

장근호, 「주요국의 조세제도: 미국편(I)」, 한국조세연구원, 2009.

중소기업연구원, 「중소기업 통계 자료집」, 중소기업연구원, 2018.

함시창, 「외국과 국내 기업(집단)들의 소유지배구조 비교 분석 및 정책 시사점 연구」, 상명대학교 경제정책연구소, 2004.

홍효식, 「상속·증여세법의 이해」, 박영사, 2019.

Is Introduction of Taxation on Reserves Deemed Dividends of a Corporation Appropriate?

Lee Han-woo*

Abstract

Taxation on corporate reserves deemed dividends aims to prevent avoidance of tax according to the difference between corporate tax rates and income tax rates and to raise taxation equity with individual businesses. Accordingly, because the effective tax rates between the corporate tax and income tax which are imposed on the earned income show no great difference, any problem will not occur in terms of taxation equity. Also, the deemed dividends recognized in existing tax laws are those deemed on the basis of economic profit actually similar to cash dividends, but the taxation on corporate reserves deemed dividends imposes tax in advance on the dividend income to be paid in the future, that is, imposes tax on unrealized income in spite of the fact that economic profit actually doesn't revert to shareholders, etc. Because taxation on such unrealized income violates actual as well as formal principle of no taxation without law, the relevant system is not suitable theoretically and logically.

In practice, the taxation causes following problems: finances for dividends due to lack of cash, excessive tax payment-related expenses of a corporation with respect to assuming withholding obligation, title trusting of shares, etc. Therefore, the introduction of taxation of corporate reserves deemed dividends is not appropriate from the theoretical, logical and practical viewpoints, and it would be proper and suitable to legislate so that corporate tax will be additionally imposed. In order to minimize damage to newly founded corporations, etc., it is considered necessary to set the corporations and the minimum limit of income amount subject to the taxation.

□ Keywords: Corporation Similar to an Individual, Retained Income, Deemed Dividends, Paper Dividend Taxation System, Principles of No Taxation Without Law

* Whawoo Tax Service Company, Tax Accountant

부록

- 국회예산정책처 학술지 발간에 관한 내규
- 국회예산정책처 학술지 연구윤리지침
- 학술지편집위원회 운영세칙
- 국회예산정책처 학술지 「예산정책연구」 논문 공모
- 「예산정책연구」 투고 및 원고 작성 요령

국회예산정책처 학술지 발간에 관한 내규

2011. 11. 1. 국회예산정책처내규 제45호 제정
2017. 11. 23. 국회예산정책처내규 제90호 개정
2020. 3. 26. 국회예산정책처내규 제100호 개정

제1장 총 칙

제1조(목적) 이 내규는 국회예산정책처 학술지(이하 “학술지”라 한다)의 발간에 관한 기준과 절차 등 필요한 사항을 규정함을 목적으로 한다.

제2조(학술지의 명칭) 학술지의 한글명칭은 ‘예산정책연구’로 하고, 영문명칭은 ‘Journal of Budget and Policy’로 한다.

제2장 학술지편집위원회

제3조(학술지편집위원회의 설치) 학술지에 게재하는 논문의 심사과 편집 등에 관한 사항을 결정하기 위하여 국회예산정책처(이하 “예산처”라 한다)에 학술지편집위원회(이하 “위원회”라 한다)를 둔다.

제4조(위원회의 구성) ① 위원회는 위원장 1인을 포함한 10인 이상의 위원으로 구성한다.

② 위원장은 학식과 경험이 풍부한 외부 인사 중에서 국회예산정책처장이 위촉한다.

③ 위원은 예산처 소속 공무원 또는 외부 전문가 중에서 위원장이 추천한 자를 국회예산정책처장이 임명 또는 위촉하되, 예산처 소속 공무원을 4인 이내로 하고, 외부 위원의 경우 자격·경력·대외활동 및 학술적 업적 등을 고려하여 위촉한다.

④ 위원회는 편집간사 및 실무간사 각 1인을 두며, 각 간사는 예산처 소속 공무원 중에서 위원장이 지명한다.

⑤ 위원장 및 위원의 임기는 2년으로 하되, 연임할 수 있다. 다만, 위원장 또는 위원의 사임 등으로 인하여 새로이 임명 또는 위촉된 경우 그 임기는 잔여기간으로 한다.

제5조(위원장의 직무 등) 위원장은 위원회를 대표하고, 위원회의 회의를 주재하며, 위원장이 사고가 있을 때에는 위원장이 지정한 위원이 그 직무를 대행한다.

제6조(위원회의 기능) 위원회는 다음 각 호의 사항을 결정한다.

1. 논문의 접수와 심사
2. 논문심사위원의 위촉
3. 그 밖에 학술지 발간에 필요한 사항

제7조(위원회의 회의) ① 위원회는 국회예산정책처장, 위원장 또는 위원 4인 이상의 요구가 있는 경우 개최한다.

② 위원회는 재적위원 과반수의 출석으로 개최하고, 출석위원 과반수의 찬성으로 의결한다.

제3장 논문의 투고, 심사 및 게재

제8조(논문투고 자격) ① 논문 투고는 관련분야 석사과정 이상의 자에 한한다.

② 논문은 다른 학술지에 게재하지 않은 것이어야 한다.

제9조(논문의 심사) ① 제출된 논문은 위원회가 위촉한 3인 이상의 논문심사위원에 의한 심사를 받아야 한다.

② 논문심사시 필자 및 논문심사위원에 관한 사항은 공개하지 아니한다.

③ 논문은 다음 각 호의 기준에 따라 심사하여야 한다.

1. 예산 및 정책 관련성
2. 내용의 독창성
3. 논리적 완결성
4. 학문적 기여도
5. 그 밖에 위원회가 정하는 기준

제10조(논문의 게재 등) ① 위원회에서 ‘게재’로 결정한 논문은 학술지에 게재한다.

② 학술지는 매년 3월 20일, 6월 20일, 9월 20일과 12월 20일에 발간한다.

③ 학술지 발간 시 논문 저자의 소속과 직위를 정확히 기재하여야 한다.

④ 논문이 게재된 저자에게는 예산의 범위에서 원고료를 지급할 수 있다.

제4장 보 칙 <개정 2020.3.26>

제11조(저작권) ① 학술지에 게재하는 논문에 대한 저작권재산권은 국회예산정책처가 갖는다.

② 논문 투고자는 저작권재산권 이양 동의서를 작성하여 투고논문과 함께 제출하여야 한다.

제12조(운영세칙) 이 내규에서 정한 사항 외에 학술지 발간에 필요한 사항은 위원회의 의결을 거쳐 운영세칙으로 정한다.

제13조(수당) 위원회의 회의에 참석하는 위원 및 논문을 심사하는 위원에게는 예산의 범위에서 수당을 지급할 수 있다.

부칙 〈제45호,2011.11.1〉

①(시행일) 이 내규는 결재한 날부터 시행한다.

②(임기에 관한 특례) 이 내규 시행 후 처음으로 위촉되는 위원의 임기는 제4조제5항에도 불구하고 2013년 12월 31일까지로 한다.

부칙 〈제90호,2017.11.23〉

이 내규는 결재한 날부터 시행한다.

부칙 〈제100호,2020.3.26〉

이 내규는 결재한 날부터 시행한다.

국회예산정책처 학술지 연구윤리지침

2011. 11. 1. 국회예산정책처지침 제54호 제정

제1조(목적) 이 지침은 「국회예산정책처 학술지 발간에 관한 내규」에 따라 발간하는 학술지에 게재되는 논문에 관한 연구윤리를 확립하고, 연구윤리 위반행위에 대한 공정하고 신속한 처리를 위하여 필요한 원칙과 방향을 제시함을 목적으로 한다.

제2조(적용범위) 이 지침은 「국회예산정책처 학술지 발간에 관한 내규」(이하 “내규”라 한다)에 따른 학술지(이하 “학술지”라 한다)에 게재하기 위하여 자신의 저작물을 제출한 연구자와 이를 편집 또는 심사한 자에게 적용한다.

제3조(연구자의 연구윤리) ① 연구자는 모든 연구를 정직하고 진실하게 수행하여야 하며, 연구과정에서 수집한 정보와 자료를 정확하게 기록 또는 보존하여야 한다.

② 연구자는 연구를 수행함에 있어서 연구내용이나 결과에 대해 다음 각 호에서 정의하는 위조·변조 또는 표절하여서는 아니 된다.

1. “위조”란 존재하지 않는 자료 또는 연구결과 등을 허위로 만들어 내는 행위를 말한다.
2. “변조”란 연구 과정이나 재료·장비 등을 인위적으로 조작하거나 자료를 임의로 변형·삭제함으로써 연구 내용 또는 결과를 왜곡하는 행위를 말한다. 이 경우 중대한 과실로 인한 자료의 오류도 왜곡행위에 해당할 수 있다.
3. “표절”이란 타인의 아이디어, 연구내용·결과 등을 정확한 출처표시 없이 자신의 간행물 등에 이용하는 행위를 말한다.

③ 연구자는 이전에 출판된 자신의 연구물(게재 예정이거나 심사 중인 연구물을 포함한다. 이하 같다)을 새로운 연구물인 것처럼 중복하여 투고, 게재 또는 출판하여서는 아니 된다.

④ 연구자가 공개된 학술자료 및 연구성과를 인용하는 경우에는 정확하게 출처를 표기하여야 한다.

제4조(편집위원 및 심사위원의 연구윤리) ① 내규 제4조에 따라 임명 또는 위촉된 학술지 편집위원회의 위원(이하 “편집위원”이라 한다)은 투고된 논문의 게재 여부를 결정하는 책임을 지며, 저자의 독립성을 존중하여야 한다.

② 편집위원은 학술지 게재를 위하여 투고된 논문에 대하여 어떤 선입견이나 사적인

친분과 무관하게 내규 제3조에 따라 설치된 학술지편집위원회(이하 “편집위원회”라 한다)에서 정한 원고작성 및 투고요령과 운영세칙에 근거하여 취급하여야 한다.

③ 내규 제8조에 따라 위촉된 논문심사위원(이하 “심사위원”이라 한다)은 심사의뢰 받은 논문을 개인의 학술적 신념이나 저자와의 사적인 친분 관계를 떠나 편집위원회가 정한 운영세칙에 따라 공정하게 심사하여야 한다.

④ 편집위원 또는 심사위원은 심사 대상 논문에 대한 비밀을 지켜야 한다.

제5조(연구윤리 위반행위) “연구윤리 위반행위”란 학술지에 게재하기 위하여 제출된 논문과 관련하여 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 행위를 말한다.

1. 제3조제2항의 위조, 변조, 표절행위
2. 연구내용 또는 결과에 기여한 사람에게 정당한 이유 없이 논문저자의 자격을 부여하지 아니하거나 기여를 하지 않은 사람에게 감사의 표시 또는 예우 등 불합리한 이유로 논문저자의 자격을 부여하는 부당한 저자 표시행위
3. 자신 또는 다른 사람의 연구윤리 위반행위 여부에 대한 심의를 고의로 방해하거나 제보자에게 위해를 가하는 행위
4. 그 밖에 연구와 관련하여 사회과학 분야 등에서 통상적으로 용인되는 범위를 뚜렷하게 벗어난 부적절한 행위

제6조(연구윤리위원회의 구성) ① 학술지에 게재할 목적으로 제출된 논문의 연구윤리 위반행위 해당 여부 등을 심사하기 위하여 위원장 1인을 포함한 5인 이내의 위원으로 구성된 연구윤리위원회(이하 “위원회”라 한다)를 둔다.

② 위원회의 위원장(이하 “위원장”이라 한다)은 편집위원회의 위원장이 되고, 위원은 관련 전문성을 고려하여 편집위원 중에서 호선한다.

제7조(연구윤리 위반행위의 심의) ① 위원장은 학술지에 게재되거나 게재 예정인 논문에 대하여 제보 등을 통하여 연구윤리 위반행위에 관한 사실을 인지한 경우에는 즉시 위원회를 소집하여 연구윤리 위반 여부 등을 심의한다.

② 위원회는 연구윤리 위반행위와 관련된 연구자 및 피검증자에게 의견진술, 이의제기 및 변론의 권리와 기회를 동등하게 보장하고, 관련 절차를 사전에 통지한다.

③ 위원회는 외부로부터 부당한 압력이나 간섭을 받지 아니하고 독립적이고 공정하게 진실성을 판단하도록 노력하여야 한다.

④ 위원회는 재적위원 전원 출석과 출석위원 과반수의 찬성으로 의결한다.

⑤ 회의는 비공개를 원칙으로 하되, 필요한 경우 해당 연구자 및 관계자를 출석하게 하여 의견을 청취할 수 있다.

제8조(연구윤리 위반행위에 대한 제재) ① 위원회가 연구윤리 위반행위로 결정한 때에는 그 논문의 게재를 즉시 중단한다.

② 연구윤리 위반행위로 결정된 논문이 이미 게재된 경우에는 다음 회에 발간하는 학술지에 그 저자와 제목을 명시하여 게재 취소사실을 공시한다.

③ 연구윤리 위반행위를 한 연구자는 향후 3년간 학술지에 투고할 수 없고, 국회예산정책처에서 주관하는 연구사업에 참여하거나 발표를 할 수 없다.

④ 위원회가 연구윤리 위반행위로 결정한 경우 국회예산정책처는 내규 제9조에 따라 지급된 원고료를 전액 환수한다.

제9조(기록의 보관 및 공개) ① 위원회는 심의 과정의 모든 기록을 심의 종료 후 5년간 보관하여야 한다.

② 심의결과 보고서는 해당 사안에 대한 심의가 종료된 경우 이를 공개할 수 있다.

③ 위원회는 심의위원·증인·참고인·자문에 참여한 자 등 심의과정에 참여한 자의 명단 등을 본인의 동의를 얻어 공개할 수 있다.

부칙 〈제54호,2011.11.1〉

이 지침은 결재한 날부터 시행한다.

학술지편집위원회 운영세칙

제1조(목적) 이 세칙은 「국회예산정책처 학술지 발간에 관한 내규」(이하 「발간 내규」에 따라 구성되는 학술지편집위원회(이하 '위원회'라 한다)의 운영에 필요한 사항을 규정함을 목적으로 한다.

제2조(위원회의 권한) 위원회는 다음 각 호의 사항을 심의·의결한다.

1. 위원회의 운영과 관련된 사항
2. 논문심사위원의 위촉
3. 학술지에 게재할 논문의 결정
4. 그 밖에 학술지 발간에 필요한 사항

제3조(회의의 소집) ① 위원회의 정기회의는 반기마다 위원장이 소집하며, 임시회의는 국회예산정책처장이나 위원장이 필요하다고 인정하는 때 또는 위원 4인 이상의 요구가 있는 때에 위원장이 소집한다.

② 제1항의 소집요구를 받은 위원장은 소집요구를 받은 날로부터 10일 이내에 회의를 소집한다.

③ 회의를 소집하는 경우 위원장은 긴급한 사유가 없는 한 회의의 일시·장소와 안건 등을 회의 개최 5일전까지 각 위원에게 통지한다.

④ 회의에 참석한 위원장과 위원에게는 회의 수당을 예산의 범위에서 지급할 수 있다.

제4조(의결방법) ① 위원회의 회의는 재적위원 과반수의 출석으로 개최하고, 출석위원 과반수의 찬성으로 의결한다.

② 위원은 회의에 참석하지 않고 서면 또는 유·무선통신으로 의결권을 행사할 수 있다. 이 경우 의결권을 행사한 위원은 회의에 참석한 것으로 본다.

제5조(위원의 제척) 위원의 논문에 대한 게재 여부가 심의 대상이 될 경우 해당 위원은 제2조제2호에 관한 심의·의결에서 제척된다.

제6조(서면회의) ① 위원장은 천재지변, 기타 부득이한 경우 실제 회의를 개최하지 않고 서면회의의 방법으로 위원회를 소집할 수 있다.

② 제3조제3항 및 제4조는 제1항의 경우에 이를 준용한다.

제7조(논문 투고 기준) ① 타 학술지에 게재하였거나 투고하여 심사 중인 논문은 투고할 수 없다.

② 연구기관 발간분석보고서 및 연구용역보고서 등을 논문 형식으로 수정·보완하여 투고한 경우, 편집위원장의 판단을 거쳐 심사를 진행하되 원문의 출처를 밝히고 수록할 수 있다.

③ 제11조에 따른 심사결과 ‘게재불가(D)’ 등급을 받은 논문은 최종 판정일부터 9개월이 경과한 후에 논문의 내용을 근본적으로 수정하고, ‘재투고’ 논문임을 명기하여 재투고할 수 있다.

제8조(논문 심사) ① 투고된 논문은 관련 분야의 전문가 3인 이상의 심사를 받는다.

② 논문에 대한 심사는 외부심사위원 2인과 내부심사위원 1인의 심사를 받는 것을 원칙으로 한다.

③ 제2항의 내부심사위원은 국회예산정책처 소속 공무원을 말한다.

제9조(심사위원 위촉) 위원장은 해당 분야의 전문가 중에서 대상논문에 대한 전문성과 평가의 공정성 등을 고려하여 위원들과의 협의를 통해 심사위원을 선정하여 위촉한다.

제10조(심사절차) ① 심사위원에게는 논문 저자의 성명과 소속 등을 밝히지 않는다.

② 심사위원은 자신의 논문을 심사할 수 없다.

③ 심사위원은 「발간 내규」 제8조제3항의 심사기준에 따라 투고 논문을 심사하고, 정해진 기간 내에 심사결과를 위원장에게 제출한다.

제11조(논문의 심사와 게재) ① 심사결과는 게재 가(A), 수정 후 게재(B), 수정 후 재심사(C), 게재 불가(D)의 네 등급으로 구분한다.

② 심사위원은 심사의견을 반드시 별지에 구체적으로 A4 1페이지 이상 작성하되, 가능하면 i) 연구방법의 적정성, ii) 연구내용의 타당성, iii) 연구결과의 기여도 부분으로 세분화하여 작성한다.

③ 심사위원 3인의 심사 결과에 따른 판정 원칙은 다음과 같다.

초심 결과 조합	재심 결과 조합	판정
AAA, AAB, AAC	AAA, AAD	A
AAD, ABB, ABC, BBB, BBC		B
ACC, ABD, ACD, BCC, BBD, BCD, CCC		C
ADD, CCD, BDD, CDD, DDD	ADD, DDD	D

④ ‘수정 후 게재’의 경우 위원회는 심사위원의 의견을 토대로 하여 논문수정이 만족스럽다고 판단될 때까지 수정을 요구한다.

⑤ 재심사는 동일 심사위원에게 의뢰하는 것을 원칙으로 하되, 위원회가 필요하다고 결정하는 경우에는 다른 심사위원에게 의뢰할 수 있다.

⑥ 재심사를 의뢰할 경우 재심사 논문은 '게재 가'와 '게재 불가'의 두 가지 중의 하나로 결정한다.

⑦ '수정 후 게재'와 '수정 후 재심사'인 경우 저자는 심사위원의 지적사항을 논문수정에 어떻게 반영했는지를 별지에 기록하여 수정된 논문과 함께 제출한다.

⑧ 논문의 심사 및 게재와 관련하여 위에서 규정되지 않은 사항은 위원회에서 결정한다.

제12조(심사결과 통보 및 심사판정) ① 위원장은 논문투고자에게 심사결과를 개별적으로 통보한다.

② 수정요구를 받은 논문투고자가 100일 이내에 수정된 논문을 제출하지 않을 경우 편집위원장은 논문심사 종결을 결정할 수 있다. 단, 저자가 기한연장을 요구하는 경우에는 합당한 이유가 있는 경우 편집위원장은 재량으로 이를 승인할 수 있다.

제13조(이의제기) ① 논문투고자가 심사 결과에 불복할 경우 결과 통보일로부터 7일 이내에 이의제기를 하여야 한다. 이 때 논문투고자는 그 이의제기의 사유를 반드시 서면으로 제출하여야 한다.

② 제1항의 이의제기사유가 타당하다고 판단할 경우, 위원회는 새로운 심사위원들에게 논문심사를 요청할 수 있다.

제14조(심사료) 외부 심사위원에게는 논문 1편당 10만원(동일위원 재심사의 경우 2만원)의 심사료를 지급한다.

제15조(원고료) ① 게재가 확정된 원고에 대해서는 1편당 200만원 범위 안에서 원고료를 지급한다. 다만, 연구비 지원을 받은 논문은 100만원 범위 안에서 지급한다.

② 원고료 지급의 세부사항은 「학술지 원고 작성 및 투고 요령」의 원고 양식에 따른다.

제16조(논문 표절) 제출된 논문에 표절 등의 문제가 있는 경우 「국회예산정책처 학술지 연구윤리지침」에 따라 처리한다.

제17조(비밀유지의무) 편집위원 및 각 투고 논문의 심사위원은 심사 중 알게 된 사항에 관하여 비밀을 유지하여야 한다.

제18조(개정) 이 세칙은 위원회의 의결을 통해 개정할 수 있다.

부칙

이 세칙은 의결한 날로부터 시행한다.

(의결: 2011년 11월 30일)

부칙

이 세칙은 의결한 날로부터 시행한다.
(의결: 2012년 8월 22일)

부칙

이 세칙은 의결한 날로부터 시행한다.
(의결: 2013년 11월 26일)

부칙

이 세칙은 의결한 날로부터 시행한다.
(의결: 2017년 7월 10일)

부칙

이 세칙은 2019년 5월 1일부터 시행한다.
(의결: 2019년 4월 24일)

부칙

이 세칙은 의결한 날로부터 시행한다.
(의결: 2020년 1월 29일)

부칙

이 세칙은 의결한 날로부터 시행한다.
(의결: 2020년 11월 13일)

국회예산정책처 학술지 「예산정책연구」 논문 공모

국회예산정책처는 국회가 행정부에 대한 견제·감시기능을 효율적으로 수행하기 위하여, 재정 분야의 전문인력을 충원·확보하여 방대한 예산·결산을 심의함에 있어서 독자적·중립적으로 전문적 연구·분석을 위해 설립된 기관입니다. 국회예산정책처는 국회 내·외부 전문가들의 예산결산·기금의 분석, 경제 및 조세·재정정책의 분석, 주요 재정사업 평가 등과 관련된 이론 및 정책논문을 발굴·게재하고 있으며, 2018년 10월 한국연구재단 등재 학술지로 선정되었습니다. 이에 다음과 같이 「예산정책연구」에 게재할 우수한 논문을 공모하오니 역량 있는 분들의 적극적인 관심과 응모를 기대합니다.

게재가 확정된 논문에 대해서는 200만원의 범위 안에서 원고료를 지급합니다.

————— 다 음 —————

☐ 논문 분야

- 예산결산·기금의 분석, 경제 및 조세·재정정책의 분석, 주요 재정사업 평가 등 분야

☐ 논문 분량

- 국문초록, 영문초록, 참고문헌 등을 포함하여 본지 편집양식 기준으로 A4 용지 25매 내외

☐ 논문 공모 및 학술지 발간일

- 논문공모: 상시 모집
- 투고자격: 석사과정 이상
- 학술지 발간일: 3월 20일, 6월 20일, 9월 20일, 12월 20일

☐ 논문 제출 및 문의처

- 제출방법: nabo.jams.or.kr (「예산정책연구」 온라인 논문투고 시스템)
- 문의처: 「예산정책연구」 편집위원회

(전화: 02-6788-4619, 홈페이지: www.nabo.go.kr/journal)

「예산정책연구」 투고 및 원고 작성 요령

1. 원고의 투고 기준 및 요령

- 1) 본 학술지는 국회의 예산결산·기금의 심사, 경제 및 조세·재정정책의 분석, 주요 재정사업 평가 등과 관련된 이론 및 정책논문을 게재한다.
- 2) 타 학술지에 게재하였거나 투고하여 심사 중인 논문은 투고할 수 없다. 단, 연구기관 발간분석보고서 및 연구용역보고서 등을 논문 형식으로 수정·보완하여 투고한 경우, 편집위원장의 판단을 거쳐 심사를 진행하되 원문의 출처를 밝히고 수록할 수 있다.
- 3) 본 학술지는 연 4회(3월 20일, 6월 20일, 9월 20일, 12월 20일) 발간하며, 논문은 연중 상시 모집한다.
- 4) 본 학술지에 게재가 확정된 원고에 대해서는 외부 필자의 경우 200만원의 범위 안에서 원고료를 지급한다. 다만, 연구비 지원을 받은 논문은 100만원 범위 안에서 지급한다.
- 5) 원고를 투고할 때 핵심내용을 모두 포함한 400자 이내의 국문초록과 이에 상응하는 영문초록, 그리고 국문과 영문의 제목, 성명, 소속과 직위, 5개 이내의 주제어를 전자우편주소와 전화번호(가능하면 휴대전화번호)와 함께 별지에 기재하여 제출한다.
- 6) 모든 원고는 본지 편집양식(아래아훈글)으로 작성한다.
- 7) 논문 투고자는 국회예산정책처 ‘온라인 논문투고 및 심사시스템(<https://nabo.jams.or.kr>)을 통해 다음을 제출한다.
 - ① 투고논문
 - ② 연구윤리규정 준수 서약
 - ③ 투고논문에 대한 저작권재산권 이양 동의서
 - ④ KCI 논문유사도 검사결과
- 8) 학술지에 게재하는 논문에 대한 모든 저작권재산권은 국회예산정책처가 갖는다.

2. 원고의 작성 요령

1) 원고는 다음 양식에 따라 작성하며, 분량은 A4용지 25매로 한다.

용지	문단모양	글자모양
A4, 단면, 좁게	좌/우 여백 0	◦ 글꼴 - 한글: HY신명조 - 영문: Times New Roman
위/아래 30	줄간격 180	크기 11포인트
왼쪽/오른쪽 35	들여쓰기 한글 2글자	◦ 장평 - 한글/한자/기호: 95% - 영문: 100%
머리말 12	양쪽 혼합	◦ 자간 - 한글/한자/기호: - 5 - 영문: 0
꼬리말 10	날말 간격 0	
제본 0		각주크기 9포인트

2) 원고 첫머리의 필자 등의 소개를 위한 각주는 *, **, *** 등의 기호를 사용하고 본문에서의 일반적인 각주는 1), 2), 3) 등으로 표기한다.

3) 본문의 항목 구분은 절, 항, 목의 순으로 배열한다. 항목에 붙는 항번의 경우, 절은 'I., II., III., ...'의 순으로, 항은 '1, 2, 3, ...'의 순으로, 목은 '가, 나, 다, ...'의 순으로 번호를 매긴 후, 제목을 표기한다. 가능하면 세분화를 지양하되 불가피한 경우 세분화된 제목은 '(1), (2), (3), ...', '(가), (나), (다), ...' 순을 따른다.

일반적인 구분	세분화할 경우
I., II., III., ... 1, 2, 3, ... 가, 나, 다, ...	I., II., III., ... 1, 2, 3, ... 가, 나, 다, ... (1), (2), (3), ... (가), (나), (다), ...

4) 수식의 경우 번호 매김은 절, 항의 구분 없이 우측 정렬하여(선 없음), 괄호 속의 일련번호 '(1), (2), (3), ...'로 표기한다. 세분화된 수식 번호는 '(1-a), (1-b), (1-c), ...'를 사용한다.

예:
$$\int_0^{\infty} f(x) dx + C \quad (1)$$

$$e^{i\theta} = \cos\theta + i \sin\theta \quad (2-a)$$

$$= \exp[\theta, \pi] \quad (2-b)$$

- 5) 간단한 인용논문의 표기는 각주로 처리하지 않고 본문 중에서 직접 처리한다. 외국 저자의 경우는 국문으로 번역하지 않고 원문 표기를 원칙으로 한다. 저자가 두 명 이상인 경우는 아래 예와 같이 표기한다.

예: (1) Duflo, Kremer, and Robinson(2011)과 최광(2003b)에서 언급한 내용을 정리하면...

(2) 기존 연구(옥동석 외 2010; 고영선 1999)를 토대로 재정리한 결과는 다음과 같다.

- 6) 표나 그림에는 일련번호를 부여한다.

예 : [표 1], [표 2], ..., [그림 1], [그림 2], ...

- 7) 본문과 각주에서 언급된 모든 문헌의 자세한 문헌 정보는 논문 말미의 참고문헌에서 밝힌다. 본문과 각주에서 언급되지 않는 문헌은 포함시키지 않는 것을 원칙으로 한다.

3. 참고문헌의 작성 요령

- 1) 각 문헌은 한글, 기타 동양어, 영어, 기타 서양어 문헌 순으로 배치하며, 배열의 순서는 동양문헌은 “가나다 순”으로, 서양 문헌은 “알파벳 순”으로 한다. 페이지 표시는 한 면일 경우 00쪽(동양 문헌) 또는 p.00(서양 문헌), 여러 면일 경우 00~00쪽(동양 문헌) 또는 pp.000-000(서양 문헌)로 표시한다.
- 2) 같은 저자의 여러 문헌은 연도순으로 나열하며 같은 해에 발행된 문헌이 둘 이상일 경우 예는 글에서 언급된 순서에 따라 발행 연도 뒤에 a, b, c를 첨가하여 구분한다. 단, 동일 저자의 저작물이 여러 편일 경우 두 번째부터는 한글 3글자 길이의 밑줄(____)로 인명을 대체한다.
- 3) 각각의 문헌의 구체적인 표시는 아래에 제시된 형식에 따라 작성한다. 논문(학위논문 포함), 기사, 인터넷 자료 등은 동양 문헌 및 서양 문헌 모두 큰따옴표(“ ”)로 표시한다. 저서 또는 번역서(그리고 편저서, 학회지, 월간지, 주간지, 일간지 등)는 동양 문헌의 경우는 낫표(「 」)로, 서양 문헌의 경우는 기호 없이 이탤릭체(italic)로 표기한다.
- 4) 인터넷 자료를 인용하는 경우, 제작자, 주제명, 제작연도, 웹주소(검색일자)의 순으로 한다.

참고문헌 작성 예

- 고영선, “세수추계모형의 예측력 비교,” 「KDI정책연구」 제21권 제3·4호, 1999, 3~61쪽.
- 국가통계포털, 국내통계 <<http://kosis.kr>>, 2010. (검색일: 2011. 11. 30)
- 국경복·황선호, “의무지출과 재량지출 구분기준에 관한 연구,” 한국재정학회 학술대회 논문집, 한국재정학회, 2010.
- 국회예산정책처, 「2011~2015년 경제전망 및 재정분석: 종합편」, 국회예산정책처, 2011.
- 김동건, 「비용·편익분석」, 박영사, 1997.
- 신해룡, 「예산개혁론」, 세명서관, 2011.
- 안충영·홍성표·박완규 역, 「기초 계량경제학」(*Basic Econometrics*, 2nd ed., Damodar N. Gujarati), 진영사, 2000.
- 옥동석·백웅기·김필현·이종욱, 「지속성장을 위한 정부 역할의 재조명」, 한국경제연구원, 2010.
- 전주성, “위기 겪는 지금이 개혁할 좋은 기회,” 동아일보, 2008년 11월 10일자, A30면.
- 주영진, 「국회법론」, 국회예산정책처, 2011.
- 최 광, 「경제 원리와 정책」, 비봉출판사, 2003a.
- _____, *Fiscal and Public Policies in Korea*, 한국조세연구원, 2003b.
- _____, 「자본주의 시장경제와 정부: 근원적 고찰과 헌법적 실천」, 율곡출판사, 2009.
- Blank, R. M., “Analyzing the Length or Welfare Spells,” *Journal of Public Economics*, vol. 39, Elsevier, 1989, pp.245-273.
- _____, “Evaluation Welfare Reform in the United States,” *Journal of Economic Literature*, vol.40 no.4, American Economic Association, 2002, pp.1105-1166
- Duflo, Esther, Michael Kremer, and Jonathan Robinson, “Nudging Farmers to Use Fertilizer: Theory and Experimental Evidence from Kenya,” *American Economic Review*, vol.101 no.6, 2011, pp.2350 - 2390.
- Jacobs, Bas and Frederick van der Ploeg, “Guide to Reform of Higher Education: A European Perspective,” *Center for Economic Policy Research Discussion Paper*, no.5327, The Centre for Economic Policy Research, 2005.
- OECD, “Next Generation Access Networks and Market Structure,” *OECD Digital Economy Papers*, no.183, OECD Publishing, 2011.
- Schick, Allen, *The Federal Budget Politics, Policy, Process*, Brookings Institution Press, 2007.

예산정책연구 제10권 제1호

발 간 일 2021년 3월 19일
발 행 인 임익상 국회예산정책처장
편 집 기획관리관 기획예산담당관실
발 행 처 국회예산정책처
서울특별시 영등포구 의사당대로 1
(Tel 02·2070·3114)
인 쇄 처 (주)디자인여백플러스

이 책의 무단 복제 및 전재는 삼가주시기 바랍니다.

ISSN 2287-2310 (Print)
ISSN 2713-8321 (Online)
© 국회예산정책처, 2021

NABO STATS

재정경제통계시스템

www.nabostats.go.kr

NABOSTATS(재정경제통계시스템)은
국회예산정책처가 의정활동 및 학술연구에 필요한 재정·경제 통계,
국회의 예·결산 심사연혁 등을 One-Stop으로 제공하는 통계정보시스템입니다.



재정·경제 통계



예·결산 심사연혁
위원회별 통계



국제통계
(OECD·IMF 등)



북한통계



* NABOSTATS의 모든 통계정보는 모바일 웹 또는 앱을 통해서도 이용할 수 있으며,
업선된 주요 통계는 매년 경제재정수첩, 조세수첩 등 책자로도 제공되고 있습니다.



Vol.10 No.1
March 2021

Journal of Budget and Policy

- **A Study on the Powers of the Korean National Assembly to Grant Discharge to the Government and to Oversee the Government:**
with Special Reference to the Case Study of UK, US, Germany, France and Japan
Kim, Kun-oh
- **Empirical Analysis of Rice Income Compensation Payment Program**
Seo Se-wook
- **How to Rationally Revise Departure Tax to Adjust Double Taxation and Secure Tax Revenues**
Jun, Byung Wook
- **Is Introduction of Taxation on Reserves Deemed Dividends of a Corporation Appropriate?**
Lee Han-woo