

2022년 中韓/韓中 법학 세미나

中韓/韓中 세법 개정안

일시 2022년 11월 19일(토요일) (중국표준시) 오후 2시~ 오후 6시
(한국표준시) 오후 3시~ 오후 7시

장소 국민대학교 모의법정실 (법학관 B101-5), Zoom 회의

淮阴师范学院法政学院·국민대학교 법과대학·국민대학교 법학연구소

2022년도 中韓/韓中 세법 세미나

- 일 시 : 2022년 11월 19일(토요일) 오후 2시(중국표준시, 한국표준시 오후 3시)~오후 6시(중국표준시, 한국표준시 오후 7시)
- 장 소 : 국민대학교 모의법정실 (법학관 B101-5), Zoom 회의
- 주 최 : 淮阴师范学院, 국민대학교 법과대학, 국민대학교 법학연구소
- 대주제 : 중한/한중 세법 개정안
- 세미나 일정

한중 세법 세미나	
회의 날짜	2022년 11월 19일 토요일 오후 14:00~18:00(중국표준시) (한국 표준시 15:00~19:00)
14:00—14:30	개막식 사회자: 화이인 사범대학 법정학원 张玉磊(Zhang Yulei) 부원장 인사말씀 1. 화이인 사범대학 국제교류처 왕지처장 환영사 2. 한국 국민대학교 법과대학 이동기 학장 인사말씀
14:30—18:00	주제발표 사회자: 郭兴利(Guo Xingli)교수, 화이인 사범대학 법정학원 부원장

14:30—15:00	<p>주제발표1</p> <p>발표: 안경봉 교수, 한국 국민대학교 법과대학 법학연구소장</p> <p>이한우 세무사 한국 국민대학교 법과대학 겸임교수</p> <p>주제: 윤석열 정부의 최신 법인세제개혁 방향과 평가</p>
15:00—15:30	<p>주제발표 2</p> <p>발표: 박민 교수, 국민대학교 법과대학</p> <p>주제: 윤석열 정부 상속세 및 증여세법 개정 주요 이슈 연구</p>
15:30—15:40	<p>토론자: 张月霞(Zhang Yuexia)교수 화이인사범대학 법학원</p>
15:40—16:00	<p>커피 브레이크</p>
16:00—16:30	<p>주제발표 3</p> <p>발표: 南京审计大学(Nanjing Audit University) 沈玲(Shen Ling)교수</p> <p>주제: 특히 취약한 상속인의 이익은 조세 공익보다 우선함</p>
16:30—17:00	<p>주제발표 4</p> <p>발표: 夏冬泓(Xia Dong Hong)교수 화이인사범대학 법정학원</p> <p>주제: 개인소득세법의 새로운 개정과 관련된 문제에 대한 추가 고려 사항</p>
17:00—17:10	<p>토론자: 朱少山(Zhu Shaoshan)부교수 화이인사범대학 법학원</p>
17:10—17:40	<p>종합토론: 이한우 세무사 한국 국민대학교 법과대학 겸임교수</p> <p>하홍준 박사 한국 국민대학교 법과대학 겸임교수</p>

17:40—18:00	<p>폐막식 (인사말)</p> <p>화이인사범대학 법정학원 刘晓苏(Liu Xiaosu) 원장</p> <p>안경봉 국민대 법과대학 법학연구소장</p>
회의 통역	<p>张月霞(Zhang Yuexia) 부교수 화이인 사범대학 법학원</p> <p>金燕(Jin Yan) 법학박사 鲁东(Lu Dong)대학교 법학원</p>

中韩税法研讨会	
会议日期	2022年11月19日（星期六）下午14:00—18:00
14:00—14:30	<p>开幕式</p> <p>主持人：淮阴师范学院法政学院 张玉磊副院长</p> <p>致辞：</p> <p>1. 淮阴师范学院国际交流处王智处长致欢迎词</p> <p>2. 韩国国民大学法科大学 李东基院长致辞</p>
14:30—18:00	<p style="text-align: center;">主题发言</p> <p>主持人：郭兴利教授 淮阴师范学院法政学院 副院长</p>
14:30—15:00	<p style="text-align: center;">主题发言1</p> <p>发言人：安庆峰教授 韩国国民大学法科大学法学研究所所长</p> <p style="text-align: center;">李汉雨税务师 韩国国民大学法科大学兼职教授</p> <p>主题：韩国尹锡悦政府最新税制改革方向和评价</p>
15:00—15:30	<p style="text-align: center;">主题发言2</p> <p>发言人：朴敏教授 韩国国民大学法科大学法学研究所</p> <p>主题：韩国尹锡悦政府继承和赠与税法修订主要问题研究</p>

15:30—15:40	评议人：张月霞副教授 淮阴师范学院法政学院
15:40—16:00	茶歇
16:00—16:30	主题发言3 发言人：沈玲副教授 南京审计大学 主题：特别弱势继承人利益优先于税收公益
16:30—17:00	主题发言4 发言人：夏冬泓副教授 淮阴师范学院法政学院 主题：新修订《个人所得税法》相关问题的进一步考量
17:00—17:10	评议人：朱少山副教授 淮阴师范学院法政学院
17:10—17:40	综合讨论：李汉雨 税务师 韩国国民大学法科大学兼职教授 河洪俊 博士 韩国国民大学法科大学兼职教授
17:40—18:00	闭幕式 1. 淮阴师范学院法政学院 刘晓苏院长致辞 2. 韩国国民大学法科大学法学研究所所长 安庆峰教授致辞
会议口译	张月霞副教授 淮阴师范学院法政学院 金燕 法学博士 鲁东大学法学院

목차



주제: 윤석열 정부의 최신 법인세제개혁 방향과 평가

발표: 안경봉 교수, 한국 국민대학교 법과대학 법학연구소장

이한우 세무사 한국 국민대학교 법과대학 겸임교수 ----- 6

주제: 윤석열 정부 상속세 및 증여세법 개정 주요 이슈 연구

발표: 박민 교수, 국민대학교 법과대학 -----15

주제: 특히 취약한 상속인의 이익은 조세 공익보다 우선함

발표: 南京审计大学(Nanjing Audit University) 沈玲(Shen Ling)교수 -----21

주제: 개인소득세법의 새로운 개정과 관련된 문제에 대한 추가 고려 사항

발표: 夏冬泓(Xia Dong Hong)교수 화이인사범대학 법정학원 -----28

종합토론

이한우 세무사 한국 국민대학교 법과대학 겸임교수 ----- 40

하홍준 박사 한국 국민대학교 법과대학 겸임교수 ----- 43

윤석열 정부의 법인세 개편 방안

자료 정리 : 이 한 우
발표 : 안경봉, 이한우

목 차

1. 법인세 세율 및 과세표준 구간 조정
2. 해외 자회사 배당금 익금불산입 도입
3. 국내 자회사 배당금 이중과세 조정 합리화
4. 이월결손금 공제 한도 상향
5. 투자상생협력세제 일몰 종료
6. 연결납세제도 적용대상 확대
7. 글로벌 최저한세 도입

1. 법인세 세율 및 과세표준 구간 조정

현행	개정안																		
<p>□ 법인세율 과세체계</p> <p>○ 세율 및 과세표준</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>과세표준</th> <th>세율</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>2억원 이하</td> <td>10%</td> </tr> <tr> <td>2~200억원</td> <td>20%</td> </tr> <tr> <td>200~3,000억원</td> <td>22%</td> </tr> <tr> <td>3,000억원 초과</td> <td>25%</td> </tr> </tbody> </table>	과세표준	세율	2억원 이하	10%	2~200억원	20%	200~3,000억원	22%	3,000억원 초과	25%	<p>□ 법인세율 인하 및 과표구간 조정</p> <p>○ ¹⁾최고세율을 25% → 22%로 인하, ²⁾중소·중견기업은 과세표준 5억원 까지 10% 특례세율 적용</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>과세표준</th> <th>세율</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>5억원 이하</td> <td>10% (중소·중견기업)</td> </tr> <tr> <td>5~200억원</td> <td>20%</td> </tr> <tr> <td>200억원 초과</td> <td>22%</td> </tr> </tbody> </table> <p>- 다음 요건을 모두 갖춘 중소기업*은 10% 특례세율 적용 제외 * 소비성 서비스업은 현행과 동일하게 제외</p> <p>① 지배주주 등이 50% 초과 지분을 보유</p> <p>② 부동산임대업이 주된 사업이거나 부동산 임대수입·이자·배당의 매출액 대비 비중이 50% 이상</p>	과세표준	세율	5억원 이하	10% (중소·중견기업)	5~200억원	20%	200억원 초과	22%
과세표준	세율																		
2억원 이하	10%																		
2~200억원	20%																		
200~3,000억원	22%																		
3,000억원 초과	25%																		
과세표준	세율																		
5억원 이하	10% (중소·중견기업)																		
5~200억원	20%																		
200억원 초과	22%																		

□ 과표 10억원 중소·중견기업: 현행대비 Δ30백만원(Δ16.7%)

○ (현행) 1억 8,000만원
 * (2억원 x 10%) + (8억원 x 20%)

○ (개정안) 1억 5,000만원
 * (5억원 x 10%) + (5억원 x 20%)

□ 과표 4,000억원 일반기업: 현행대비 Δ2,980백만원(Δ3.3%)

○ (현행) 905억 8,000만원
 * (2억원 x 10%) + (198억원 x 20%) + (2,800억원 x 22%) + (1,000억원 x 25%)

○ (개정안) 876억원
 * (200억원 x 20%) + (3,800억원 x 22%)

1. 법인세 세율 및 과세표준 구간 조정

법인세 현황
<p>• OECD 다수 국가가 법인세율을 인하</p> <p>① OECD 국가 중 '08년 이후 법인세율 (인하) 24개국, (인상) 5개국, (유지) 8개국</p> <p>② '21년 최고세율 (지방세 포함): 우리나라 25%(27.5%), OECD 평균 21.2%(23.2%)</p> <p>• 국제적인 조세경쟁력이 저하</p> <p>① 2022년 IMD(스위스 국제경영개발대학원)의 국가경쟁력 평가 결과, OECD 국가·신흥국 등 63개국 중 조세경쟁력은 26위, 법인세 세율 분야는 39위</p> <p>② 외국보다 높은 법인세율은 국내기업의 해외투자를 증가시키고, 외국인 투자를 제약하는 효과가 있음</p>

법인세 개정 이유
<p>• 법인의 과도한 세부담을 정상화하여 투자 촉진 및 일자리 창출 등 역동적 혁신성장을 지원하기 위함</p> <p>• 법인세율 및 과표체계를 변경하여 글로벌 스탠더드에 맞추어 조세 경쟁력을 강화할 필요</p> <p>• 법인세 누진세율 체계의 비효율성을 해소할 필요</p> <p>① 현행 법인세 누진세율 체계는 글로벌 경쟁력을 갖춘 국제적인 대기업의 출현을 저해</p> <p>② 투자수익률은 동일한데, 기업의 전체 수익 규모가 크다고 누진 과세하는 것은 주주 및 자본에 대한 과세 불공평 야기</p> <p>③ 개인에게 수익이 귀착될 때 배당, 임금 등으로 누진 과세하는 것이 타당</p> <p>• 법인세 최고세율 인하에 따라 사회 전반에 걸쳐 혜택이 돌아감(주주, 소비자, 근로자, 협력업체 : 투자확대)</p>

1. 법인세 세율 및 과세표준 구간 조정

공평성 : 부자감세?	효율성 : 초과부담
<p>2017년 법인세율 22%에서 25%로 단종된 것을 다시 22%로 낮추려는 것임</p> <ul style="list-style-type: none"> • 2022.10.5. 국회 기획재정위원회의 기획재정부에 대한 국정감사에서 야당 의원들은 부자감세라며 비판 • 부자감세라는 담론은 2008년 집권한 이명박 정부가 2008년 9월 1일 법인세의 감세(減稅) 방안을 담은 세제 개편안에서 비롯 • 법인은 도관으로서 법인세의 실질적인 부담은 개인주주임 • 수직적 공평 : 법인세율 < 소득세율, 법인세율 > 소득세율 • 수평적 공평 : 자회사 → 지주회사 → 개인주주 3중 과세 	<ul style="list-style-type: none"> • 조세의 최소성 : 징세비가 적어야 함 • 징세비는 세금 징수에 실제로 들어가는 비용 이외에 초과부담이 있음 • 초과부담은 조세의 부과로 자원의 합리적인 배분이 왜곡됨으로써 정부가 징수하는 세액에 추가하여 발생하는 사회적 비용을 말함 • 초과부담에 대한 기존 선행 연구 : 부가가치세 < 소득세 < 법인세, 단일세율 < 누진세율 • 캐나다, 프랑스, 독일 이탈리아, 영국, 미국은 단일세율 • 일본은 단일세율, 중소기업은 2단계 누진세율 • 우리나라는 4단계 누진세율
<p>법인 : 사람 x, 도관, 공평성 x, 효율성 측면에서 초과부담을 낮출 수 있는 낮은 세율 및 단일세율 지향</p>	

2. 해외 자회사 배당금 익금불산입 도입

현행	개정안
<p><신설></p>	<p><input type="checkbox"/> 해외자회사 배당금 익금불산입</p> <p>※ 해외자회사 배당금에 대해 익금불산입이 적용되지 않는 경우는 현행과 동일하게 외국납부세액공제 적용</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ (익금불산입 대상) 내국법인이 해외자회사로부터 받은 배당소득 ○ (해외자회사 요건) 지분을 10%* 이상, 배당기준일 현재 6개월 이상 보유 <ul style="list-style-type: none"> * 해외자원개발사업을 하는 해외자회사는 5% * 해외자회사의 자본준비금 감액으로 인한 배당은 지분율에 관계없이 익금불산입 적용 ○ (익금불산입 배당소득 범위) 이익의 배당금, 잉여금의 분배금, 의제배당 <ul style="list-style-type: none"> - ①특정외국법인(CFC)의 유보소득 배당간주를 적용받은 경우, ②혼성금융상품, ③간접투자회사등(기관전용 사모집합투자기구 제외)은 적용 제외 * 국외에서는 이차비용으로 취급되나, 국내에서는 배당소득으로 간주 ○ (익금불산입률) 95% <p><input type="checkbox"/> 해외자회사(기존법인을 인수한 경우) 주식의 취득가액 산정</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ 취득원가 - 인수전 이익잉여금에서 배당한 금액 상당액 ※ 구체적인 범위 금액 등은 시행령에서 규정

2. 해외 자회사 배당금 익금불산입 도입

개정취지	기대효과
<ul style="list-style-type: none"> • 해외유보재원의 국내 송금촉진 유도 등을 위하여 글로벌 스탠다드에 맞게 이중과세 조정 확대 ✓ OECD 38개국 중 해외배당소득 과세면제방식 도입국은 32개국(미국, 일본, 영국 등) • 현행 세액공제방식은 이중과세 조정이 불완전하여 해외자회사 배당소득 과세면제방식에 비해 국내 송금 시 추가 세금 부담 문제가 있어 해외유보재원의 국내 송금을 제약 	<ul style="list-style-type: none"> • 해외유보재원의 국내 송금률 증진, 국제투자 활성화 및 기업경쟁력 제고, 다국적 기업 지역본부 유치 등 기대 • 우리나라 해외직접투자기업의 해외유보잔액은 '21년 말 기준 약 100조원 이상(한국은행 국제수지표 등을 고려하여 추정)으로 국내 송금여력 상당 • 우리 기업의 해외투자로 인한 수익이 지속적으로 증가하여 해외유보금액도 '10년 이후 큰 폭으로 증가하는 추세 • 미국('18), 일본('09)도 해외자회사 배당소득 익금불산입 도입 이후 본국 송금효과 존재 → 미국의 해외자회사 배당: ('17) 1,842 억불 → ('18) 8,534억불로 큰 폭 증가

3. 국내 자회사 배당금 이중과세 조정 합리화

현행	개정안	개정취지																																																
<p><input type="checkbox"/> 수입배당금 익금불산입</p> <p>○ 기업형태 (지주/일반회사, 상장/비상장법인) 및 지분율에 따라 익금불산입률 차등 적용</p> <p>< 일반법인 ></p> <table border="1" style="width: 100%; text-align: center;"> <tr><th colspan="2">상장법인</th></tr> <tr><th>지분율</th><th>익금불산입률</th></tr> <tr><td>100%</td><td>100%</td></tr> <tr><td>30%이상 100%미만</td><td>50%</td></tr> <tr><td>30%미만</td><td>30%</td></tr> <tr><th colspan="2">비상장법인</th></tr> <tr><th>지분율</th><th>익금불산입률</th></tr> <tr><td>100%</td><td>100%</td></tr> <tr><td>50%이상 100%미만</td><td>50%</td></tr> <tr><td>50%미만</td><td>30%</td></tr> </table> <p>< 지주회사 ></p> <table border="1" style="width: 100%; text-align: center;"> <tr><th colspan="2">상장법인</th></tr> <tr><th>지분율</th><th>익금불산입률</th></tr> <tr><td>40%이상 100%</td><td>100%</td></tr> <tr><td>30%이상 40%미만</td><td>90%</td></tr> <tr><td>30%미만</td><td>80%</td></tr> <tr><th colspan="2">비상장법인</th></tr> <tr><th>지분율</th><th>익금불산입률</th></tr> <tr><td>80%이상 100%</td><td>100%</td></tr> <tr><td>50%이상 80%미만</td><td>90%</td></tr> <tr><td>50%미만</td><td>80%</td></tr> </table>	상장법인		지분율	익금불산입률	100%	100%	30%이상 100%미만	50%	30%미만	30%	비상장법인		지분율	익금불산입률	100%	100%	50%이상 100%미만	50%	50%미만	30%	상장법인		지분율	익금불산입률	40%이상 100%	100%	30%이상 40%미만	90%	30%미만	80%	비상장법인		지분율	익금불산입률	80%이상 100%	100%	50%이상 80%미만	90%	50%미만	80%	<p><input type="checkbox"/> 기업형태 구분없이 지분율에 따라 제도 합리화</p> <table border="1" style="width: 100%; text-align: center;"> <tr><th>지분율</th><th>익금불산입률</th></tr> <tr><td>50%이상</td><td>100%</td></tr> <tr><td>30%이상 50%미만</td><td>80%</td></tr> <tr><td>30%미만</td><td>30%</td></tr> </table>	지분율	익금불산입률	50%이상	100%	30%이상 50%미만	80%	30%미만	30%	<ul style="list-style-type: none"> ▪ 해외 사례를 고려하여 기업 형태 구분 없이 익금불산입률을 적용함으로써 제도를 단순화하고, ✓ (미국) 지분율에 따라 (~20%) 50% (20%~80%) 65% (80%~) 100% 차등 ✓ (일본) 지분율에 따라 (~5%) 20% (5%~1/3) 50% (1/3~) 100% 차등 ▪ 익금불산입률 상향을 통해 자회사로부터의 배당을 촉진하여 배당된 자금을 투자재원으로 활용하기 위함
상장법인																																																		
지분율	익금불산입률																																																	
100%	100%																																																	
30%이상 100%미만	50%																																																	
30%미만	30%																																																	
비상장법인																																																		
지분율	익금불산입률																																																	
100%	100%																																																	
50%이상 100%미만	50%																																																	
50%미만	30%																																																	
상장법인																																																		
지분율	익금불산입률																																																	
40%이상 100%	100%																																																	
30%이상 40%미만	90%																																																	
30%미만	80%																																																	
비상장법인																																																		
지분율	익금불산입률																																																	
80%이상 100%	100%																																																	
50%이상 80%미만	90%																																																	
50%미만	80%																																																	
지분율	익금불산입률																																																	
50%이상	100%																																																	
30%이상 50%미만	80%																																																	
30%미만	30%																																																	

4. 이월결손금 공제한도 상향

현행	개정안	개정이유
<input type="checkbox"/> 이월결손금 공제한도 <input type="checkbox"/> 일반법인, 연결법인, 합병·분할법인, 외국법인: 각 사업연도 소득의 60% <input type="checkbox"/> 중소기업: 소득의 100%	<input type="checkbox"/> 이월결손금 공제한도 확대 <input type="checkbox"/> 60% → 80% <input type="checkbox"/> (좌동)	<ul style="list-style-type: none"> 이월결손금 공제한도는 일반법인에 대하여 '16년~'17년 사업연도 소득의 80%, '18년에는 70%, '19년에는 60%로 설정 중소기업과의 형평, 해외 사례 등을 고려하여 업과세를 합리화하려는 것임 중소기업의 경우, 이월된 결손금을 해당 사업연도 소득의 100% 한도 내에서 공제 중 캐나다, 호주는 100%, 미국, 이탈리아는 80% 한도 내에서 공제 중

4. 이월결손금 공제한도 상향

구분		소득 금액	이월결손금	
			60% 공제	80% 공제
A법인	2021년	1,000만원		
	2022년	1,000만원		
	전체 소득	2,000만원	2,000만원	2,000만원
B법인	2021년	? 1,000만원		
	2022년	3,000만원		
	전체 소득	2,000만원	2,400만원	2,200만원

- 전체 기간 소득 : A법인 = B법인, 법인세 : A법인 < B법인, 법인세가 B법인 보다 A법인 우대
- 이월결손금 공제 : 100%(2015년 이전) ? 80%(2016년~2017년) ? 70%(2018년) ? 60%(2019년 이후)
- 중세 목적으로 결손법인으로부터 법인세를 더 걷는 것은 수평적 공평에 위배 : 타당하지 않음
- 다시 100%로 환원할 필요성이 있음

5. 투자·상생협력촉진세제 일몰 종료

현행	개정안	종료이유
<input type="checkbox"/> 투자·상생협력촉진세제 ○ (과세방식) A(투자포함형), B(투자제외형) 중 선택 ㉠ [당기 소득 × 70% - (투자+임금증가+상생)] × 20% ㉡ [당기 소득 × 15% - (임금증가+상생)] × 20% ※ 가중치: (투자) 1 (임금) 2~3 (상생) 3 ○ (환류 대상범위) - (투자) 사업용자산에 대한 투자금액 등 - (임금증가) 총급여 8,000만 원 미만 상시근로자 임금증가액 - (상생협력) 대·중소기업 상생협력기금 출연금 등 ○ (적용기한) '22.12.31.	<input type="checkbox"/> 적용기한 종료	<ul style="list-style-type: none"> 투자·상생협력촉진세제는 기업의 유보소득을 투자·임금증가 등으로 유도하기 위해 도입하였으나, 그간 투자 등 측면에서 효과가 낮다는 지적 2020년 조세특례심층평가 결과(KDI)로서 정책대상 기업이 정책대상이 아닌 기업에 비해 투자 등을 증가시키는 유인이 있는지 실증 분석하였으나 분석 결과, 투자, 상생협력 출연금의 경우 유의미한 정책효과가 없음 국제적으로도 투자·고용 촉진 등을 위해 세금 부과 보다는 인센티브를 제공하는 사례가 다수 있음

5. 투자·상생협력촉진세제 일몰 종료



- 동일 소득에 대한 삼중과세
- 산정방식의 복잡성과 주기적으로 도입과 폐지를 반복 : 지상 배당소득세(1968년~1985년), 유보이익 잉여금 증가분에 대한 의제배당소득세(1986년~1990년), 비상장 대법인 중과(1982년~1990년), 적정유보 초과 소득에 대한 법인세(1991년~2001년), 기업의 미환류소득에 대한 법인세(2015년 ~2017년)
- 법인세제의 복잡성 : 폐지가 타당

6. 연결납세제도 적용대상 확대

현행	개정안
<input type="checkbox"/> 연결납세방식 적용대상 <ul style="list-style-type: none"> ○ 내국법인과 해당 내국법인이 완전지배하는 다른 내국법인* * 다른 완전자법인을 통해 간접적으로 전부 보유한 경우 포함 ○ 자기주식 제외, 우리스주스톡옵션은 발행주식총수의 5% 이내 제외 	<input type="checkbox"/> 적용대상 확대 <ul style="list-style-type: none"> ○ 내국법인과 해당 내국법인이 90% 이상 지배하는 다른 내국법인* * 90% 이상 지배하는 자법인을 통해 간접적으로 90% 이상 지배하는 경우 포함 ○ (좌 동)
<input type="checkbox"/> 연결자법인 추가·배제 <ul style="list-style-type: none"> ○ 새로 완전 지배하는 경우 완전 지배가 성립된 날이 속하는 연결사업연도의 다음 연결사업연도부터 연결자법인 추가 ○ 연결자법인을 완전 지배하지 않게 된 경우 그 연결사업연도부터 배제 	<input type="checkbox"/> (좌 동) <ul style="list-style-type: none"> ○ 내국법인이 자법인을 새로 90% 이상 지배하는 경우 90% 이상 지배가 성립된 날이 속하는 연결사업연도의 다음 연결사업연도부터 연결자법인 추가 ○ 내국법인이 자법인을 90% 이상 지배하지 않게 된 경우 그 연결사업연도부터 배제

확대 이유

- 연결납세제도는 모·자회사를 하나의 과세 단위로 보아 소득을 통산하여 법인세를 과세하는 제도
- '08년 연결납세 제도 도입 시 원활한 제도 정착을 위해 100% 지분을(완전 지배)을 적용대상으로 했으나, 현재 요건이 엄격하여 제도 활용도가 매우 낮은 상황 : '20년 전체 신고법인 838,008개 중 연결납세법인 737개(약 0.09%)
- 연결납세제도 활용도를 제고하기 위해 해외 사례 등을 감안하여 지분율 요건 완화
- 연결납세 도입 OECD 24개국 중 12개국이 90% 이상 적용(프랑스는 95%, 미국은 80%, 영국은 75%)

7. 글로벌 최저한세 도입

현행	개정안
<신설>	<input type="checkbox"/> (연결매출액기준) 적용대상그룹의 매출액 기준 제시 <ul style="list-style-type: none"> ○ 직전 4개 사업연도 중 2개 이상의 연결매출액이 7.5억 유로 이상인 다국적기업그룹의 구성기업 ※ 사업연도가 12개월이 아닌 경우 12개월로 환산
	<input type="checkbox"/> (제외기업) 구성기업에 해당하지 않는 제외기업 정의 <ul style="list-style-type: none"> ① 정부기관, 국제기구, 비영리기구, 연금펀드 ② 최종모기업인 투자펀드 및 부동산투자기구 ③ ①·②의 기업이 직간접적으로 소유하는 기업 ※ 특정 제외기업을 구성기업인 것으로 선택 가능
	<input type="checkbox"/> (납세의무자) 국내 구성기업은 소득납입규칙 및 소득납입보완규칙에 따른 추가세액배분액을 법인세로서 납부
	<input type="checkbox"/> (소재지) 세법상 거주자인 국가 또는 설립지국에 소재 <ul style="list-style-type: none"> ○ 투과기업*은 소재하는 국가가 없는 것으로 보거나 설립지국에 소재 * 기업의 소재지국에서 해당 기업의 소득·지출·손익이 소유자에게 소유지분비율에 따라 바로 귀속되는 것으로 보는 기업 ○ 고정사업장은 조세조약 등을 고려하여 소재지 결정
	<input type="checkbox"/> (납세지) 「법인세법」 상 납세지 준용

□ 국가별 실효세율·추가세액 계산방식

- ① 국가별로 구성기업들의 조정대상조세 합계를 글로벌최저한세 소득·결손의 합계(순글로벌최저한세소득)로 나누어 실효세율 계산

$$* \text{실효세율} = (\text{조정대상조세 합계}) \div (\text{순글로벌최저한세소득})$$

- ② 실효세율이 최저한세율(15%)에 미달(저율과세 국가)하는 경우, 미달하는 세율에 순글로벌최저한세소득을 곱하여 추가세액 계산

$$* \text{추가세액} = (\text{최저한세율}(15\%) - \text{실효세율}) \times \text{순글로벌최저한세소득}$$

※ 실질기반제외소득(급여와 유형자산 순장부가액의 일정비율(5%))을 순글로벌 최저한세소득에서 차감할 수 있음

7. 글로벌 최저한세 도입

도입 배경	시행 시기
<ul style="list-style-type: none"> • OECD는 2012년부터 구글 등 글로벌 IT기업이 고정사업장을 저세율 국가에 두어 막대한 규모의 조세를 회피를 하는 사례를 방지하기 위해 소득이전을 통한 세원잠식(BEPS : Base Erosion and Profit Shifting)에 대한 대응방안을 논의 • IT기업의 국제적 매출에 대해 국가간 과세권 배분 문제를 논의하는 Pillar 1과 글로벌 최저한세율을 논의하는 Pillar 2의 두 가지 의제로 구분하여 집중적으로 논의 • 2020.10.8.~9일 G20/OECD의 포괄적 이행체계(IF)에서는 Pillar 1-2를 승인 	<ul style="list-style-type: none"> • 해외 입법동향, 기업의 원활한 적응등을 고려하여, 2024년부터 시행하기로 함 • 금년 세법개정안에는 국조법에 글로벌 최저한세 제도의 핵심사항을 반영 • 내년 중 국조법 시행령·시행규칙을 개정하여 모델규정·주석서의 기술적 내용 및 이행체계 논의결과 등을 반영할 예정 • OECD 중심으로 포괄적이행체계 141개 국가가 참여하여 진행 중으로, 모델규정·주석서 해석지침, 신고서식, 세이프하버, 다자검토절차, 분쟁해결절차 등 마련 예정

7. 글로벌 최저한세 도입

- 필라2는 실효세율 기준 '최소 15% 이상'의 글로벌 최저한세를 도입하는 것이 골자임
- 특정 국가가 다국적기업의 자회사에 15%보다 낮은 법인세율을 적용할 경우 해당 기업의 최종모회사 소재지 국가가 미달 세액에 대한 과세권을 갖도록 하는 것임
- 다국적기업이 법인세율이 낮은 "조세피난처"를 찾아다니는 현상을 막기 위한 조치임
- 현재 법인세율이 낮은 국가에서 활동하는 한국의 다국적기업은 세부담이 커질 수 있음
- 일례로 법인세율이 12.5%인 아일랜드에 해외법인을 둔 한국 기업은 최저한세가 도입된 이후에도 종전대로 사업장을 유지할 경우 최저한세 미달분인 2.5%포인트에 해당하는 세금을 우리나라에 추가로 납부해야 함
- 필라2 도입으로 조세피난처에서 빠져나온 다국적기업을 자국에 유치하여 세수를 늘리기 위한 경쟁이 발생할 수 있을 것으로 예측할 수 있음(그러나 우리나라는 법인세율이 25%인 점을 감안하면 투자처로 그렇게 매력 있는 국가라고 할 수 없음)

감사합니다.

尹錫悅政府 相續贈與稅 改編 의 主要 issue

朴 敏
(國民大學校 法科大學 教授)

大韓民國 相續贈與稅 體系

- ◆ 贈與稅 – 遺產取得稅
 1. 贈與財產控除: 10년 누적 배우자 6억원, 직계존비속 5천만원(미성년자 2천만원)
 2. 해당 증여일 전 10년 이내에 동일인으로부터 증여받은 자산의 합계액
 3. 贈與財產價額에서 贈與財產控除를 差減 후 稅率을 적용하여 산출
- 相續稅 – 遺產稅 體系
 1. 總相續財產價額에서 非課稅財產, 債務, 相續控除 등을 差減한 후 稅率 적용 산출
 2. 相續控除는 기초공제, 배우자공제, 인적공제 등 다양하나 일정 한도까지만 공제

問題點

- 贈與稅와 相續稅의 二元化
 1. 稅收增大라는 측면에서 效率的이나 應能負擔이라는 측면에서 不合理
 2. 동일 규모의 자산이라도 가족 구성에 따른 과세 불균형
- 過度한 租稅負擔
 1. GDP 대비 상속·증여세 비중 : OECD 평균 0.1%, 대한민국 0.5%
 2. 전체 세수에서 상속·증여세 비중: OECD 평균 0.51%, 대한민국 1.59%
 3. OECD 국가들은 1970년대 급격히 감소 이후 안정되었으나 대한민국은 2020년 10.4조에서 2021년 15조(상증세)으로 증가

OECD 국가의 相贈稅 實態

- 36개 OECD 국가 중 24개국 相續稅 부과
 1. 遺產稅 體系는 미국, 영국, 덴마크, 대한민국
 2. 20개국은 遺產取得稅 體系
- 相續稅 부과하는 국가는 모두 贈與稅 부과
: 미국을 제외하면 모두 遺產取得稅 體系
- OECD 국가의 相贈稅 비중이 낮은 이유
 1. 배우자 및 자녀에 대한 자산이전을 전액 또는 높은 면세 혜택
 2. 증여자가 매년, 일정 주기별로 贈與稅 부담 없이 자산이전
- OECD 국가들의 相贈稅 부과 이유
: 부의 재분배와 기회의 공정 추구

OECD 推薦 改善方案

- 相續稅 維持 혹은 導入
: 일정 자산 이하를 비과세하는 것을 전제
- 遺産取得稅體系
 1. 기회의 평등을 추구하기 위하여 개별 상속인이 상속받은 자산의 크기에 따른 누진세 형태
 2. 자산의 이전을 통한 부의 집중 감소

主要國의 相續贈與稅 體系- 美國

- 遺産稅 體系
- 年間 贈與稅 免除(\$15,000/yr, 2021년 기준)
- 統合稅額控除
: 死亡으로 인한 資産의 移轉을 最終的인 贈與로 보고 相續과 贈與를 하나의 세제
2021년 기준 자산가액 \$11,700,000은 非課稅
- 稅率
: 법령상 18-40% 누진세율이나 實質은 40% 固定稅率

主要國의 相續贈與稅 體系 - 獨逸

- 遺産取得稅 體系
- 被相續人과 相續人, 贈與者와 受贈者의 관계에 따라 3개 등급으로 나누어 控除金額과 稅率을 差等 적용
- 10년 기간을 합산한 人的控除制度
- 稅率은 등급과 상속자산의 가액에 따라 7-50% 累進稅率

主要國의 相續贈與稅 體系 - Canada

- 1972년 相續稅 廢止
- 資産의 無償移轉에 대한 看做資本利得稅
: 피상속인이나 증여자가 보유한 기간에 발생한 자본이득을 소득세와 합산하여 과세하고 상속인이나 수증자는 stepped-up basis
- 稅率은 所得稅率과 同一

改編案 1

- 遺産取得稅 體系로 一元化
 - 1. 應能負擔, 資産의 移轉 促進, OECD 推薦
 - 2. 相續과 贈與를 一元化하기 위한 控除制度 改編
 - 3. 遺産의 偽裝分散을 대비하기 위한 推定規定의 導入
 - 4. 相續財産 歸屬 不分明時 法定持分에 따른 課稅制度의 導入

改編案 2

- 無償移轉財産의 未實現利益에 대한 課稅
 - 1. 과세이연방식
 - ① 무상이전자가 보유한 기간에 발생한 자본이득은 과세하지 않지만 무상취득자가 무상이전자의 취득가액을 승계
 - ② 증여자 및 피상속인의 자본이득을 수증자 및 상속인이 부담하며 자산의 동결효과 예상되며 기록의 보관이 필요
 - 2. 資本利得稅 體系
 - ① 資産의 무상이전을 양도로 간주하여 무상이전자에게 양도소득세 과세
 - ② 무상취득자는 무상취득자산에 대해 개인소득세 과세

改編案 3

- 配偶者間 資産의 無償移轉 控除 擴大
: 大韓民國 相贈稅法에 의하면 배우자간 증여는 10년
간 6억원까지 과세하지 않으며 상속은 30억원까지 控
除
- 日本 財務省 資料
 1. 배우자와 자녀 2인이 있는 사망자가 3억엔 정도의
재산이 있는 경우
 2. 主要國의 相續稅 負擔率
: 獨逸 1.69%, France 8.11%, 英國 13.33%, 美國 0%,
日本 9.53%
 3. 동일 방식으로 계산하면 大韓民國 23%

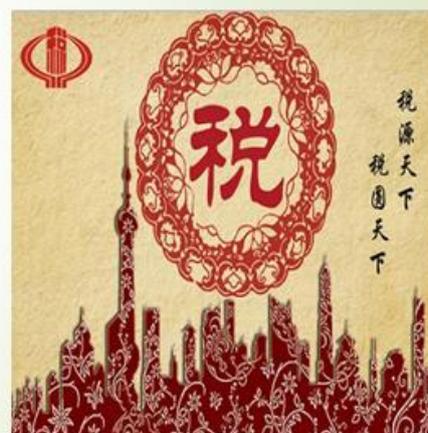
特别弱势继承人生存利益优先于税收公益

——关于民法典第一千一百五十九条的思考

南京审计大学 沈玲



第一千一百五十九条 分割遗产，应当清偿被继承人依法应当缴纳的税款和债务；但是，应当为缺乏劳动能力又没有生活来源的继承人保留必要的遗产。



二、分析

(一) 焦点问题：私人利益与税收公益

继承人：儿子、母亲	私人利益
债权人：老张	私人利益
国家	税收公益

二、分析

(二) 民法典明确：为特别弱势继承人保留必要遗产优先于清偿税款

民法典出台前：

缺乏处理为特别弱势群体保留必要遗产与清偿税款间关系问题的法律依据

《最高人民法院关于贯彻执行《中华人民共和国继承法》若干问题的意见》

6.1、继承人中有缺乏劳动能力又没有生活来源的人，即使遗产不足清偿债务，也应为其保留适当遗产，然后再按继承法第三十三条和民事诉讼法第一百八十条的规定清偿债务。

民法典出台后：

第1159条明确了特别弱势继承人保留必要遗产与清偿被继承人依法应当缴纳的税款之间的关系，指明为特别弱势继承人保留必要遗产优先于清偿被继承人依法应当缴纳的税款，为特别弱势群体的基本生活提供了法律保障。

先税后继

先留后税——特别弱势群体 作为公法的税法在特定情形下的谦抑

三、进一步思考

■（一）民法典的顺利实施有赖于税收征管法的实施

现行税收征管法未涉及为缺乏劳动能力又没有生活来源的继承人保留必要遗产的问题。税务征管机关应遵循民法典的规定。

■（二）税法的顺利实施依赖民法确立和调整的秩序

“缺乏劳动力”“没有生活来源”“必要遗产”
税务机关在税收征管中要遵循民事法律规范中关于这些问题的规定和标准。

谢谢！

特别弱势继承人生存利益优先于税收公益
——关于民法典第一千一百五十九条的思考
（讲稿）

南京审计大学 沈玲

2020年5月28日第十三届全国人民代表大会第三次会议通过《中华人民共和国民法典》。民法典自2021年1月1日起施行。民法典是私法，调整平等主体间的人身关系和财产关系，在保障私权的同时也要维护好公共利益，在维护公共利益中也要充分照顾弱势群体的利益，妥善处理好个人与社会、个人与国家间的关系，实现整个社会的和谐有序。本文就民法典第1159条关于遗产分割时清偿义务的规定，分析民法典如何平衡私人利益和税收公益之间的关系。

一、案例

老王是一名个体户。5月，老王去世，留下2万元的存款、2万元欠缴税款和欠老张的1万元债务（无担保）。老王的遗产由其儿子和母亲继承，儿子已成年，老母亲没有劳动能力且没有生活来源。老王的儿子和母亲分割遗产时，税款与债务应如何清偿？继承人老母亲的生活问题如何解决，她的权益如何保障？

二、案件分析

（一）焦点问题：私人利益与税收公益

案件涉及四个主体两种利益。四个主体分别是两个继承人即儿子和母亲、债权人老张和国家。其中，涉及继承人和债权人的是私人利益，涉及国家的是税收公益。该案例的焦点在于，如果在分割遗产前先清偿税款和债务，在清偿完国家税款后则无遗产可分，意味着老母亲基本生活难以得到保障。该如何处

理老王母亲的生存利益与国家的税收利益之间的关系呢？

（二）民法典明确：为特别弱势继承人保留必要遗产优先于清偿税款

继承法第33条规定：“继承遗产应当清偿被继承人依法应当缴纳的税款和债务，缴纳税款和清偿债务以他的遗产实际价值为限”，并未提及为缺乏劳动能力且没有生活来源的继承人保留必要遗产。根据《最高人民法院关于贯彻执行《中华人民共和国继承法》若干问题的意见》

第61条的规定，继承人中有缺乏劳动能力又没有生活来源的人，即使遗产不足清偿债务，也应为其保留适当遗产，然后再依法清偿债务。该司法解释明确，为缺乏劳动能力又没有生活来源的继承人保留适当遗产优先于遗产清偿被继承人债务，但也未提及为缺乏劳动能力又没有生活来源的继承人保留适当遗产清偿与被继承人依法应当缴纳的税款之间的关系。可见，在民法典出台前，缺乏处理为特别弱势群体保留必要遗产与清偿税款间关系问题的法律依据。因此，就本案，如果先清偿了2万税款，则会出现老王母亲无遗产可继承的局面，其基本生活难以保障。

民法典第1159条规定：分割遗产，应当清偿被继承人依法应当缴纳的税款和债务；但是，应当为缺乏劳动能力又没有生活来源的继承人保留必要的遗产。民法典第1159条对现行相关规定予以的完善主要表现在，明确了特别弱势继承人保留必要遗产与清偿被继承人依法应当缴纳的税款之间的关系，指明为特别弱势继承人保留必要遗产优先于清偿被继承人依法应当缴纳的税款，为特别弱势群体的基本生活提供了法律保障。

民法属于私法，税法属于公法。民法调整的是平等主体间的人身和财产关

系，旨在保护民事主体的人身权利、财产权利以及其他合法权益不受侵犯。税法调整的是税收活动中发生的社会关系，旨在通过将私人部门的财产转移至公共部门，获取财政收入、进行宏观调控和保障经济社会稳定发展。

当私人利益与税收公益相遇，如何处理二者间关系，需根据不同情况进行处理。根据民法典第1599条的规定，需先清偿被继承人依法应缴纳的税款再分割继承遗产，即先税后继；而对于缺乏劳动能力又没有生活来源的继承人的生存利益则优先保护，优先为其保留必要遗产，即先留后税。不同情境下，对私人利益与税收公益顺位的不同制度安排，反映出民法典在保护税收公益的同时，对特别弱势群体的优先保护。税法是公法，公法是把双刃剑，即便税法保障的是税收公共利益，在涉及私人生存利益时，也不得危害且需优先保障其生存利益，这也反映出作为公法的税法在特定情形下的谦抑。

三、进一步思考

（一）民法典的顺利实施有赖于税收征管法的实施

民法典第1599条能否顺利实施，特别弱势继承人的合法权益能否得到保障有赖于税法尤其是税收征管法的实施，只有通过税务机关依法行政才能使民法典该条规定真正落地。根据现行税收征管法的规定，税务机关征收税款，税收优先于无担保债权，但未涉及为缺乏劳动能力又没有生活来源的继承人保留必要遗产的问题。目前，税收征管法还在修订中，税收征管法（修订草案）将择机提交全国人大常委会审议通过，是否有必要将为特别弱势继承人保留必要遗产明确写入税收征管法还可探讨。即使尚未写入或最终未写入税收征管法，在民法典施行后，税务征管机关也应遵循民法典的规定，在优先为缺乏劳动能力

又没有生活来源的继承人保留必要遗产后再依法征收税款。

（二）税法的顺利实施依赖民法确立和调整的秩序

根据民法典第1159条的规定，为缺乏劳动能力又没有生活来源的继承人保留必要的遗产优先于税务机关征收被继承人应缴纳的税款。那么，正确理解“缺乏劳动力”、“没有生活来源”和“必要遗产”就成为税务机关依法行政的前提。税务机关在税收征管中要遵循民事法律规范中关于这些问题的规定和标准。从这个角度说，税法的顺利实施需要依赖民法确立和调整的秩序。

任何一项法律都处于法律体系中，其顺利实施需要与其他法律协调配合，民法典也不例外。处理好人与人、人与社会、人与国家间的关系，单靠民法典的编纂和实施远远不够，还需公法的保驾护航。

新修订《个人所得税法》相关问题的进一步考量

一、2018年《个人所得税法》修订亮点

- 引入居民与非居民概念
- 实行分类综合所得税制
- 扩大**3%、10%、20%**三挡低税率级距
- 将生计费用扣除标准提高到**5000元**
- 增加教育、医疗、住房、赡养等附加扣除
- 增加反避税条款

二、劳动、资本所得分别按综合、分类所得课征的审视

- 工资、薪金，劳务报酬，稿酬，特许权使用费等劳动所得按综合所得课税

适用税率：

3%、10%、20%、25%、30%、35%、45%七级超额累进

- 利息、股息、红利，转让财产所得，租赁财产所得，偶然所得等资本所得
—按分类所得课税，适用**20%**比例税率
 - 生产经营所得，按分类所得课税
适用**5%、10%、20%、30%、35%**五级超额累进税率
- 反思：**

- 劳动所得税负明显比资本税负偏重，造成税负不公平，容易引起人才流失，不利于创新驱动战略实施
- 劳动所得与生产经营所得边际税率相差较大，易诱发纳税人的避税行为
- 鉴于生产经营所得与劳动所得并无本质区别，可考虑适用统一累进税率

- 劳动所得中的特许权使用费多次、反复获得，与资本所得类似，可将其从劳动所得中分离出来，适用**20%**比例税率
- 不妨将工资、薪金，生产经营所得，劳务报酬所得与稿酬所得作为劳动所得
- 按综合所得适用**4%、10%、20%、30%、40%**五级超额累进税率

三、专项附加扣除契合实质正义的改造

- 子女接受全日制学历教育相关支出按每月**1000元**扣除
三岁前阶段应纳入范围，依子女所处教育阶段、地区适当调整
- 纳税人继续教育支出，按每月**400元**扣除
未取得相关证书却属必要的教育支出，及

地区差别，未体现出来

- 纳税人一个纳税年度内扣除医保报销后个人负担超过**15000、80000元**内的部分，据实扣除
超过**8万元**部分，应允许以后年度结转扣除
- 纳税人首套住房贷款利息，每月按**1000元**扣除

应修改为唯一住房贷款利息，并体现地区房价差异

- 纳税人无自有住房发生住房租金支出，依城市级别分别按月扣除**1500、1100、800元**
基于一线城市与三、四线城市房租的较大差距，仍应适当拉大级距

- 赡养老人支出，按每月**2000元**扣除
 - 实质赡养人问题
 - 赡养老人数量没有体现出来
 - 应与受赡养老人的经济状况关联起来
- 专项附加扣除，从**纵向公平**上考量，可**借鉴韩、美等国做法**，当纳税人收入水平达到一定程度时，免于或部分扣除

新修订《个人所得税法》相关问题的进一步考量

摘要：2018年《个人所得税法》

重新修订，学界多持肯定态度，认为对于推动个人所得税课税更为公平合理，有效调节收入分配，有着积极意义。然而，仔细探究起来，此次个税条款修订，仍然有需要进一步斟酌的地方。随着我国经济持续发展、体量不断增大，劳动在促进实体经济健康发展中所扮演的重要角色，应予以更多强调。而且，劳动所得往往为获取劳动所得群体唯一的收入来源，劳动所得群体整体抗风险能力相比资本所得群体偏弱，劳动所得税负明显重于资本所得税负合理性值得怀疑。劳动所得与生产经营所得相差较大的边际税率，无形中诱发了纳税人的避税行为。专项附加扣除的具体制度安排不尽妥当。这些均需从适当兼顾个人所得税税负横向公平与纵向公平、平衡调节收入分配与便利税款征收的视角，予以重新考量。

关键词：个人所得税 分类综合所得税 劳动所得课税 资本所得课税

2018年，《个人所得税法》

重新修订，引发广泛关注，学界多认为不少地方值得肯定。无疑，它对于推动个人所得税课税公平合理、有效调节收入分配，乃至切实培育纳税人意识，意义非凡。具体实践效果显现虽有待时日，却十分值得期待。不过，仔细探究起来，此次个税条款修订，也并非完美无瑕。若从适当兼顾个人所得税税负横向公平与纵向公平、平衡调节收入分配与便利税款征收的视角看，劳动所得、资

本所得分别按综合所得、分类所得课征个人所得税，及专项附加扣除的具体制度安排是否完全妥当，仍存有进一步斟酌、考量的空间。

一、《个人所得税法》2018年新修订的亮点

2018年《个人所得税法》

重新修订值得肯定的地方主要体现在以下几个方面：引入居民个人与非居民个人概念，并明确其判断标准。便于税收实践中区分居民个人与非居民个人纳税人身份，正确适用相应税率，促使主体间税负公平。第二，实行分类综合所得税制，将工资、薪金所得，劳务报酬所得，稿酬所得，特许权使用费所得共4项劳动所得纳入综合征税范围，适用超额累进税率，而将生产经营所得，利息、股息、红利，转让财产所得，租赁财产所得，偶然所得等5项所得纳入分类征税。在实行分类征税的5项所得中，除生产经营所得适用超额累进税率外，其他4类资本性所得均适用20%的比例税率。这样，就劳动所得而言，避免了之前不同劳动所得分类课税造成税负承担横向不公平的现象，超额累计税率的适用一定程度上又保证了税负承担纵向上的公平。对资本所得来说，按相同比例税率分类课征，使得计征更为便利，税负相对公平。第三，扩大3%、10%、20%三档低税率级距。有助于减轻中低收入普通工薪阶层税收负担。第四，将原工资、薪金所得免征额、现综合所得基本减除费用标准提高到5000元/月。生计费用扣除标准的提高，意味着对纳税人基本生活费用保障的强调，即国民维持基本生计的费用应免于承担税收负担，否则会对其生存权构成侵害。第五，增加子女教育、继续教育、大病医疗、住房贷款利息或住房租金、赡养老人等支出专项附加扣除。专项附加扣除相当于在生计费用扣除、保障纳税人生存权的基础上，

为纳税人进一步改善生活质量、发展与完善自我创造条件。第六，增加反避税条款。

反避税条款的设置无疑有助于堵塞逃避税漏洞，促使纳税人税负公平。只是就授权税务机关规制纳税人避税行为，后续仍需更为具体明确的标准与程序。

二、劳动所得、资本所得分别按综合所得、分类所得课征的审视

依现行分类综合所得税制，工资、薪金，劳务报酬，稿酬，特许权使用费等劳动所得，按综合所得课征所得税，适用3%、10%、20%、25%、30%、35%、45%七级超额累进税率；而利息、股息、红利，租赁财产所得，转让财产所得，偶然所得等资本所得，按分类所得课征所得税，适用20%的比例税率；至于生产经营所得，仍按分类所得课征所得税，适用5%、10%、20%、30%、35%五级超额累进税率。整体来看，四类实行综合所得税制课征的劳动所得，适用最高边际税率达45%，而利息、股息、红利，转让财产所得，租赁财产所得，偶然所得等四类资本所得，则实行分类所得税制，一概适用20%的比例税率，劳动所得税负明显重于资本所得税负。

固然，资本对于推动经济稳健运行至关重要，但相比改革开放初期，其重要程度已有所下降。随着我国经济持续发展、体量不断增大，劳动在促进实体经济健康发展中所扮演的重要角色，应予以更多强调。而且，劳动所得往往为获取劳动所得群体唯一的收入来源，资本所得多数情形并非资本所得群体唯一收入来源，劳动所得群体整体抗风险能力相比资本所得群体偏弱。此外，高层次人才多属于获取劳动所得群体，偏高的边际税率容易造成此类人才的流失，不利于我国创新驱动战略的实施。

四类劳动所得按综合所得课税，适用七级超额累进税率，最高边际税率为45%，而生产经营所得按分类所得课税，适用五级超额累进税率，最高边际税率为35%，二者相差达10个百分点。由此引发一个课税实践问题，即获取较高劳动收入的纳税人，会有意利用劳动所得与生产经营所得课税税率差，将劳动所得转换成生产经营所得的形式，减轻自身税收负担。

也就是说，劳动所得与生产经营所得相差较大的边际税率，无形中诱发了纳税人的避税行为。事实上，就个人而言，劳动所得与生产经营所得并无本质区别，二者适用大致相同的边际税率显得更为公平合理，也能有效遏制上述避税行为。值得注意的是，劳动所得中的特许权使用费，虽基于智力成果取得，性质上看似劳动所得，但与一般性劳动所得又有不同。如知识产权所有人就某一知识产权，可多次、反复许可他人使用而获得使用费，这与劳务所得、稿酬所得等一次性收入获得，存在明显的差别。探究起来，特许权使用费倒是与财产租赁所得，利息、股息、红利等资本所得更为贴近。因而，有必要将特许权使用费从劳动所得中分离出来，单独作为一类准资本性所得；同时将与劳动所得并无本质性区别的生产经营所得并入劳动所得。这样一来，劳动所得仍包含四类，即工资、薪金所得，劳务所得，稿酬与生产经营所得，按综合所得统一课征，适用累进税率。考虑到原劳动所得与生产经营所得的融合，可设置4%、10%、20%、30%、40%五级超额累进税率。相当于原综合所得7级超额累进简化为5级超额累进，最高边际税率降低5个百分点，原生产经营所得最高边际税率上调5个百分点，维持五级超额累进税率。至于五档税率之间级距，则需本着中低收入阶层税负、适当缩小收入分配差距、实现课税纵向公平的原则予以相应调整

。自原劳动所得中剥离出来的特许权使用费，可参照资本所得按分类所得税制适用20%比例税率，相比其归属劳动所得综合适用最高边际税率为40%的累进税率来说，税负较轻，契合当前知识产权事业重点发展激励的内在要求，有利于促进创新。

在资本所得中，利息、股息、红利所得专门作为一类，但利息与股息、红利明显不同。利息属债权收益，而股息、红利则属权益性投资所得，将二者归并在一起，并不妥当。目前，利息所得属免税范畴，而股息、红利所得适用20%比例税率。考虑到股息、红利所得来源于企业税后利润，在企业已承受税负，对股息、红利所得征税，存在经济性重复征税问题。对其适用20%税率征税，加上之前在企业承担的25%的税率，一起适用税率达45%，相当于现劳动所得综合课税最高边际税率的水平。

三、专项附加扣除契合实质正义的改造

就个人所得税专项附加扣除，国务院于2018年12月13日发行《个人所得税专项附加扣除暂行办法》（以下简称《办法》）予以明确，从形式上看，的确体现出对个人生存发展的关照。但若以实质正义考量，仍有完善的空间。

（一）纳税人的子女接受全日制学历教育的相关支出，按每个子女每月1000元的标准定额扣除。《办法》规定全日制学历教育包括学前教育、中小学教育与大学教育，不含3岁之前时期。事实上，子女处于不同教育阶段、不同地区的相关支出也会不同，统一定为每月1000元的定额扣除标准，有失公允。¹另外，子

¹ 马洪范、毛劫：《共同富裕目标下完善个人所得税制度及征管配套措施探析》，《经济纵横》2022年第4期。

女在3岁前婴幼儿阶段处于生长发育比较关键时期，通常也是家庭支出负担较重的时期，不应被排除在专项附加扣除之外。因而，有必要将子女三岁前阶段纳入子女教育专项附加扣除，并依子女所处教育阶段、地区作出适当调整。

（二）纳税人在境内接受学历（学位）继续教育支出，按每月400元定额扣除。《办法》规定了同一学历继续教育的最长扣除期限48个月，对纳税人接受职业资格继续教育的支出，明确取得相关证书的当年，按3600元定额扣除。但继续教育地区差别，日常未必取得相关证书却属必要的教育培训支出，并未体现出来。

（三）纳税人一个纳税年度内扣除医保报销后个人负担超过15000元、80000元限额内的部分，据实扣除。《办法》没有提及超过80000元的支出如何处置。但对普通纳税人而言，超过8万元的医疗费用已然是较为沉重的负担。应考虑允许当事人自行承担超过8万的医疗费用支出，在以后年度结转扣除。

（四）纳税人首套住房贷款利息，按每月1000元的标准定额扣除。最长扣除期限为240个月。《办法》限定首套住房贷款利息支出作为允许扣除范围，或许基于首套住房属生活必需品，只是未顾及到纳税人因工作、居住地变动导致房屋流转现实情形，此时其住房虽已不是首套住房，却仍为生活必需的一套住房，照旧需负担较为沉重的贷款利息支出，若固守首套住房标准，显然并不合理。²因而，有必要将此处的首套住房贷款利息，修改为唯一住房贷款利息。与此同时，由于不同地区购房成本相差较大，为更好体现横向公平，还应依不同地区房价差异制定有所差别的住房贷款利息定额扣除标准。

² 陈建东、覃小棋、吴茵茵：《放贷利息及住房租金个人所得税税前扣除的效应研究》，《税务研究》2021年第3期。

（五）纳税人无自有住房而发生的住房租金支出，参照主要居住城市级别、规模分别按月扣除1500元、1100元、800元。可见，《办法》就住房租金支出规定的扣除标准，依地区不同而有所差别。³但如考虑到一线城市与三、四线城市房租存在较大差距，房租支出扣除标准级距应适当拉大一些，才更加契合现实情形。

（六）纳税人有赡养老人支出，按每月2000元的标准定额扣除。《办法》区分纳税人为独生子女与非独生子女，独生子女每月扣除2000元，非独生子女则分摊2000元的扣除额度，每人分摊额度以1000元为限。可以由赡养人均摊或约定分摊，也可由被赡养人指定分摊。这其实涉及到赡养老人支出实质承担人的问题，即附加扣除额与实际承担赡养老人支出纳税人对应起来。照此理解，非独生子女分摊额度以1000为限的规定，实则与此推断冲突。此外，赡养一位老人与多位老人的扣除标准也应有所区分，毕竟相关支出必然随被赡养老人数量增加而增加。⁴当然，也要考虑到被赡养老人自身的收入状况，将其与扣除标准关联起来，以作出相应调整。

上述专项附加扣除标准的完善，主要关乎享受专项附加扣除的纳税人税负的横向公平。更进一步，若以分配正义审视纵向公平，也有调整空间。可借鉴韩、美等国做法，当纳税人的收入水平达到一定程度时，其免于享受专项附加扣除，或只能享受部分专项附加扣除。⁵如此兼顾横向公平与纵向公平，比较契合实质正义。

³ 国家税务总局厦门市税务局课题组：《进一步优化综合与分类相结合个人所得税的对策建议》，《税务研究》2022年第2期。

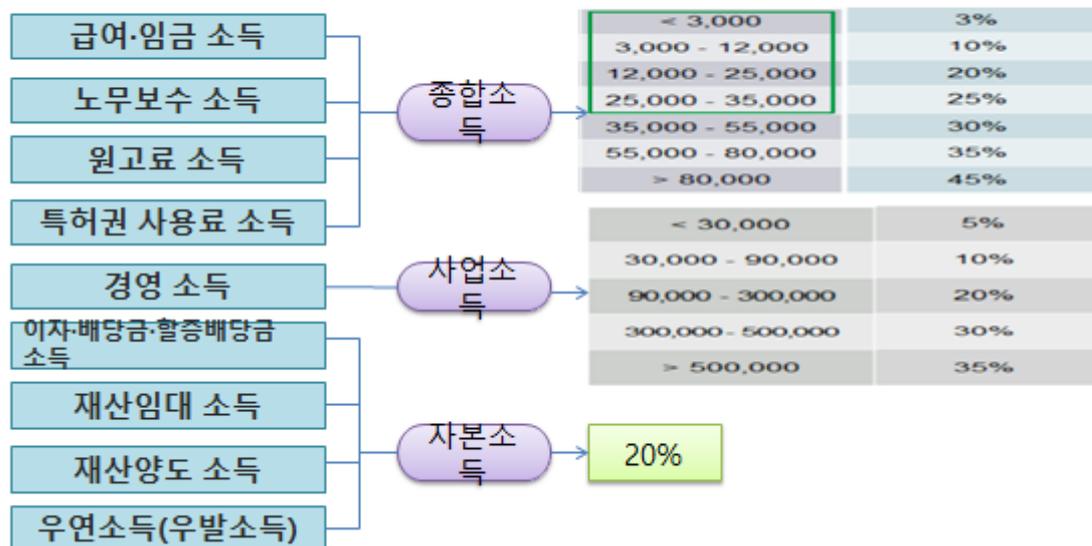
⁴ 殷俊、游娇、郭元元：《赡养老人专项附加扣除政策的收入再分配效应研究》，《社会保障研究》2021年第5期。

⁵ 陈建东、覃小棋、吴茵茵：《放贷利息及住房租金个人所得税税前扣除的效应研究》，《税务研究》2021年第3期。

종합토론

토론 : 이한우

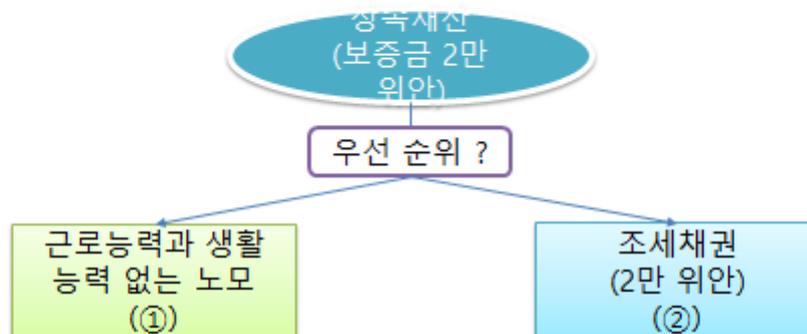
1. 개인소득세법 관련 문제



1. 개인소득세법 관련 문제

- 근로소득·사업소득(80,000위안) : 종합소득세(45%) > 사업소득세(10%)
- 동일소득에 대해 소득 구분에 따라 차등 과세 : 수평적 공평·수직적 공평 저해
- 종합소득과 사업소득을 통합하여 5단계 누진세율(4%,10%,20%,30%,40%)로 과세하자는 제안은 타당하다고 판단됨
- 재산양도 소득 : 비례세율(20%) VS 누진세율
- 개인소득세 : 근로소득 > 사업소득 : 근로소득보다 사업소득을 우대하는 입법 배경과 그 이유는 무엇인가?
- 배당금 및 할증배당금 : 경제적 이중과세 → 이중과세를 조정하는 방법 소개(한국은 개인 주주는 귀속법인세에 대한 세액공제, 법인 주주는 익금불산입으로 조정)

2. 상속인의 생존권 VS 조세 공익



- 민법 1159조: ①이 우선
- 근로능력 없는 노모의 생존을 위해 상속재산의 분배는 조세채권보다 노모가 우선
- 민법 1159조 → 조세징수관리법 개정 중

2. 상속인의 생존권 VS 조세 공익

- 상속재산에 대해 생계 수단이 없는 노모가 조세채권보다 우선 한다는 것은 우리나라에 시사하는 바가 큼
- 우리나라는 유일하게 전세보증금 제도를 운영하고 있음
- 주택 시가는 5,000만원, 전세보증금 4,000만원으로 주택 임차(주거생활 영위)
- 주택의 시가 5,000만원과 전세보증금 4,000만원의 차액 1,000만원으로 주택 취득
- 이를 “갭 투자”라 하는데, 한 사람이 수백 채 매입, 주택의 시가 3,000만원으로 하락
- 전세보증금 미 반환 : 전세보증금 4,000만원 VS 조세채권(종합부동산세) 4,000만원

2. 상속인의 생존권 VS 조세 공익

- 이러한 문제에 대해 중국 민법 1159조와 같이 조세채권 보다 전세보증금이 우선한다는 입법 보완이 우리나라도 필요함
- 조세가 국가의 재정수입으로서 주거복지를 위해 사용하는 것을 감안하면 필요한 조치라 판단됨
- 따라서 중국 민법 1159조에 따라 취약한 상속인이 조세채권 보다 우선한다는 것은 타당하다고 판단됨
- 다만, 다음의 두 가지 문제가 발생할 수 있는데, 이에 대한 의견은?
 - ① 취약한 상속인이 어떤 조건이 충족되어야 하는지에 대한 가치 판단의 문제
 - ② 민법 1159조에 따라 취약한 상속인으로 위장하여 조세를 회피할 가능성에 대한 문제



한·중 조세 포럼

- 토론 -

하홍준(법학박사, 국민대학교 겸임교수)

상속세 과세방식

유산세 vs 유산취득세

구 분	유산세	유산취득세
과세방법	▶ 피상속인의 유산총액에 과세 ⇒ 공동상속: 분할 전의 유산총액에 과세	▶ 상속인의 유산취득가액에 과세 ⇒ 공동상속: 분할된 각 상속인의 유산취득가액에 과세
세율적용대상	피상속인의 유산총액	상속인이 취득한 유산가액
납세의무자	피상속인의 인격대표자	각 상속인
입법례	미국, 영국, 한국	독일, 일본

현행법제

- ▶ 과세방식: 유산세 과세방식
- ▶ 납부의무: 상속인은 상속재산 중 각자가 받았거나 받을 재산의 비율에 따라 상속세의 납부의무 부담

2

유산세 방식

- ❖ 유산취득세방식에 비해 유산의 위장분할이나 허위신고의 위험성이 낮다
- ❖ 세원포착이 간단하여 세수확보가 유리하다
- ❖ 유산 자체에 대한 공제는 전상속인에게 공동으로 적용되므로 실질적으로 공제사유가 없는 상속인에게도 부담경감의 혜택이 부여된다
- ❖ 상속세의 부담을 회피하기 위해 생전 증여의 방식으로 재산 처분이 유도되는 경향이 있다

3

3

유산취득세 방식

- ❖ 상속세와 증여세의 방식을 통일하게 되면 상속세의 부담을 피하기 위한 위장 증여 등의 문제점이 해결될 수 있다.
- ❖ 응능과세 원칙에 따라 수익자의 수익 부분에 대한 과세가 공평하게 이루어질 수 있다
- ❖ 유산을 다수의 상속인에게 균등하게 분할하면 세부담이 감소되어 유산분할을 촉진하게 되고 위장분할(허위신고)의 위험성이 높아진다
- ❖ 유산의 미분할시 세부담을 확정할 수 없고 이에 미확정부분은 법정 상속분으로 분할된 것으로 보고 세부과가 이루어지며, 이는 실제 분할과 차이가 발생할 여지가 있다

4

4

배우자간 자산의 무상이전 공제 확대 필요

- ㉠ 현재의 과세체계는 일방배우자의 사망으로 상속이 이루어지면 생존하는 일방배우자는 상속세 부담이 있어 생활방식이나 생계 등에 차이가 발생하게 된다
- ㉠ 재산형성의 과정에서 사망배우자와 생존배우자는 동일한 노력 등이 있었을 것이나 일방배우자의 사망으로 생존배우자는 일정부분 공제(현 법률 최대 30억)를 제외하고는 조세부담이 발생한다
- ㉠ 한편으로 일방배우자의 사망으로 배우자 및 직계비속 등에 상속이 진행되는 경우 가족의 분열이 발생할 가능성 있다
- ㉠ 양배우자의 사망시까지 상속세 부담을 연기하는 제도 검토 필요하다(다만, 상속인 등이 상속분의 상속을 합의하는 경우 예외)