

창업중소기업 지원세제에 대한 법리적 검토 및 입법론

최성근*

< 목 차 >

- I. 서설
- II. 조세특례제한법상 창업중소기업 지원세제에 대한 분석·평가 및 개선방안
- III. 지방세특례제한법상 창업중소기업 지원세제에 대한 분석·평가 및 개선방안
- IV. 결어

I. 서설

중소기업은 새로운 일자리 창출과 기술혁신의 원천으로서 중요한 역할을 담당하고 있다. 중소기업에 관한 통계를 보면, 2016년 현재 중소기업의 사업체 수는 367만여 개로 전체 사업자 수의 99.9%를 차지하고 고용인원은 1,540여만 명으로 전체 고용의 90.3%를 차지한다.¹⁾ 한편 중소기업은 시장에서 독자적으로 경쟁기능을 확보하기에 취약한 거래주체이므로, 국가는 중소기업에 대하여 실질적으로 대등한 경쟁이 가능하도록 그 지위를 향상시키고 권리를 옹호하여야 한다. 이 같은 사회·경제적 역할과 법리적 근거에 기초하여 현행법은 중소기업에 대한 다양한 지원제도를 마련하고 있다.

창업중소기업에 대한 세제지원과 관련해서는 1986년 5월 「중소기업창업 지원법」이 제정되었고, 같은 해 12월 구 조세감면규제법에 ‘창업중소기업에 대한 소득세·법인세 및 등록세·취득세·재산세 세액감면제도’가 도입되었다. 이후 조

* 영남대학교 법학전문대학원 부교수.

1) 중소기업벤처본부, 「2018 중소기업통계」, 2018.10.

세특례제한법상의 창업중소기업에 대한 소득세·법인세 감면제도와 지방세특례제한법상의 창업중소기업에 대한 취득세, 재산세, 등록면허세 및 개인지방소득세 감면제도로 편제를 정비하면서 현재와 같은 창업중소기업 지원세제의 체계가 갖추어지게 되었다.

창업중소기업 지원세제는 도입 이후 중소기업정책의 변화에 따라 적용대상과 감면내용을 확대하는 방향으로 여러 차례 개정되었다. 현행 관련 제도들을 보면 정책을 입법화하는 과정에서 조세법의 기본원리나 입법의 기본원리가 충분히 고려되지 아니하였다고 여겨지는 규정들이 적지 않게 눈에 띈다. 또한 조세특례제한법과 지방세특례제한법의 실질적인 입법주체가 각각 다른 행정부처(기획재정부와 행정안전부) 이다보니 국세인 소득세와 법인세의 세액감면과 지방세인 취득세, 재산세 및 등록면허세의 세액감면 간에 정합성이 결여된 부분들도 있고 균형이 미흡한 부분들도 있다.

이하에서는 조세법의 최고의 기본원칙인 조세법률주의와 조세법의 기본이념인 조세평등주의 그리고 입법의 지도원리인 비례의 원칙(적합성 원칙, 필요성 원칙 및 상당성 원칙)에 더 잡아 조세특례제한법과 지방세특례제한법의 창업중소기업 지원세제를 법리적으로 검토하고 개선을 위한 입법론을 제시한다.

II. 조세특례제한법상의 창업중소기업 지원세제에 대한 분석·평가 및 개선방안

조세특례제한법은 기업의 창업의욕을 고취한다는 취지로 창업중소기업에 대한 소득세 또는 법인세를 감면하는 제도를 도입하여 운용하고 있다(제6조). 소득세 또는 법인세는 기업의 수익이나 창업자의 보수에 직접적인 영향을 미치기 때문에 이를 감면하는 것으로 잠재적인 창업자의 창업의욕을 상승시킬 수 있다.²⁾ 이하에서는 창업중소기업에 대한 소득세·법인세 감면제도의 적용 대상기업·지역요건·업종요건, 세액감면 및 사후관리에 관한 규정을 분석·평가하고 개선방안을 제시한다.

2) 김원규, “중소기업지원정책의 안정성과 효율성 제고를 위한 법적 검토”, 『법학연구』 제57집, 한국법학회, 2015, 66면 참조.

1. 대상기업, 지역요건, 업종요건 등

1) 대상기업, 지역요건 및 업종요건

(1) 규정의 내용

① 대상기업

조세특례제한법에서 규정하는 창업중소기업에 대한 소득세·법인세 감면제도의 적용을 받을 수 있는 대상기업은 i. 창업중소기업(일반창업중소기업과 청년창업중소기업), ii. 창업보육센터사업자, iii. 창업벤처중소기업 및 iv. 에너지신기술중소기업이다.³⁾

② 지역요건

이 중 청년창업중소기업⁴⁾, 창업보육센터사업자⁵⁾, 창업벤처중소기업⁶⁾ 및 에너지신기술중소기업⁷⁾은 사업장의 소재지에 관계없이 창업과 관련한 소득세 또는 법인세의 세액감면을 적용받을 수 있지만, 일반창업중소기업은 수도권과밀억제

- 3) 창업중소기업에 대한 소득세·법인세 세액감면의 적용 대상기업은 제도의 도입 초기에는 농어촌지역 중소기업과 기술집약형 중소기업이었으나, 1997년에 창업보육센터사업자가 추가되고, 1998년에는 창업벤처중소기업이 추가됨과 아울러 1998년부터 적용 대상기업이 기술집약적 중소기업에서 일반 중소기업으로 확대되었으며, 2010년에는 에너지신기술중소기업이 추가됨과 아울러 2010년부터 기업도시 개발구역 및 금융중심지 등에서 창업을 한 중소기업에도 세지지원이 확대되었다, 기획재정부·한국조세재정연구원, 「2015년도 조세특례심층평가 II」, 휴먼컬처아리랑, 2015, 28면. 이후 2018년에는 적용 대상기업으로 청년창업중소기업을 새로이 분류하고 이에 대하여 세제지원을 강화하는 내용으로 소득세·법인세 세액감면제도가 개정되었다.
- 4) 청년창업중소기업이란 대표자가 창업 당시 15세 이상 34세 이하인 중소기업을 말한다(조세특례제한법 시행령 제5조 제1항). 아울러 청년창업중소기업에 해당하려면, 대표자는 공동사업장의 경우에는 손익분배비율이 가장 큰 사업자이어야 하고, 법인으로 창업하는 경우에는 지배주주 등(법인세법 시행령 제43조 제7항에 따른 발행주식총수 또는 출자총액의 100분의 1 이상의 주식 또는 출자지분을 소유한 주주 또는 출자자. 이하 같음)으로서 해당 법인의 최대주주 또는 최대출자자이어야 한다.
- 5) 창업보육센터사업자란 중소기업창업지원법 제6조 제1항에 따라 창업보육센터사업자로 지정받은 내국인을 말한다(조세특례제한법 제6조 제1항). 창업보육센터란 창업의 성공 가능성을 높이기 위하여 창업자에게 시설·장소를 제공하고 경영·기술 분야에 대하여 지원하는 것을 주된 목적으로 하는 사업장을 말한다(중소기업창업지원법 제2조 제7호).
- 6) 창업벤처중소기업이란 「벤처기업육성에 관한 특별조치법」에 따른 벤처기업 중 창업 후 3년 이내에 벤처기업으로 확인받은 기업을 말한다(조세특례제한법 제6조 제2항).
- 7) 에너지신기술중소기업이란 에너지소비효율 1등급 제품(「에너지이용 합리화법」 제15조), 고효율에너지 기자재로 인정받은 제품(「에너지이용 합리화법」 제22조), 또는 신재생에너지설비로 인정받은 제품(「신에너지 및 재생에너지 개발·이용·보급 촉진법」 제13조)을 제조하는 중소기업을 말한다(조세특례제한법 제6조 제4항 및 동법 시행령 제5조 제10항).

권역⁸⁾ 내에서 창업한 경우에는 소득세 또는 법인세의 세액감면을 적용받을 수 없다(제6조 제1항 및 제2항 참조). 일반창업중소기업에 대하여 수도권과밀억제권역 외에서 창업한 경우에만 세액감면을 적용하는 이유는 지방에서의 창업을 유도하여 지역경제 발전에 기여하기 위한 것으로 이해된다.

③ 업종요건

창업중소기업(일반창업중소기업 및 청년창업중소기업)과 창업벤처중소기업이 조세특례제한법에서 규정하는 세액감면을 적용받기 위해서는 영위하는 업종이 조세특례제한법 제6조 제3항에서 규정하는 광업, 제조업 등 31개 업종 중에 해당하여야 한다.

(2) 분석·평가 및 개선방안

① 지역요건

조세특례제한법은 수도권과밀억제권역 외에서 창업한 일반창업중소기업에 대하여는 소득세 또는 법인세의 100분의 50 세액감면을 적용하고 있지만, 수도권과밀억제권역 내에서 창업한 일반창업중소기업에 대하여는 세액감면을 적용하고 있지 아니하다.⁹⁾

창업은 그 자체가 경제의 활력이고 일자리의 창출이다. 수도권과밀억제권역 내이건 수도권과밀억제권역 외이건 간에 창업을 장려할 필요가 있다. 그런 관점에서 수도권과밀억제권역 내에서 창업한 일반창업중소기업에 대하여도 세액감면을 부여할 필요가 있다. 수도권과밀억제권역 내에서 창업한 창업중소기업에 대한 소득세 또는 법인세의 세액감면 비율은 수도권과밀억제권역 외에서의 창업의 2분의 1 수준인 100분의 25가 적정할 것이라고 판단된다.

② 업종요건

조세특례제한법은 중소기업 창업에 대한 세액감면의 업종을 제조업·광업·부가통신업·연구 및 개발업·방송업·엔지니어링사업·정보처리업 및 컴퓨터운용관련업·물류산업 등 31개 업종으로 제한하고 있다.

중소기업의 창업은 국민경제의 기초를 강화하고 고용을 증대시킨다. 중소기업

8) 수도권과밀억제권역이란 「수도권정비계획법」 제6조 제1항 제1호에 따른 과밀억제권역을 말한다(조세특례제한법 제2조 제1항 제10호).

9) 수도권과밀억제권역 내에서 창업한 일반창업중소기업이라도 과세연도 수입금액이 4천 800만원 이하로 영세한 경우에는 예외적으로 세액감면을 받을 수 있다(조세특례제한법 제6조 제6항).

업의 창업을 활성화하기 위하여 세액감면의 업종을 부동산업, 유흥업 등 소비성산업을 제외한 모든 업종으로 확대하는 것을 고려할 필요가 있다.

2) 창업 및 창업일에 대한 정의

(1) 규정의 내용

조세특례제한법은 제6조에서 창업중소기업 등에 대한 세액감면을 규정하면서, 창업이 무엇인지, 창업일이 언제인지를 규정하지 아니하고 창업으로 보지 않는 경우(동조 제10항)만을 규정하고 있다. 조세특례제한법상 창업으로 보지 않는 경우는 다음과 같다.

- i. 합병·분할·현물출자 또는 사업의 양수를 통하여 종전의 사업을 승계하거나 종전의 사업에 사용되던 자산을 인수¹⁰⁾ 또는 매입하여 같은 종류의 사업을 하는 경우¹¹⁾¹²⁾
- ii. 거주자가 하던 사업을 법인으로 전환하여 새로운 법인을 설립하는 경우
- iii. 폐업 후 사업을 다시 개시하여 폐업 전과 같은 종류의 사업을 하는 경우
- iv. 사업을 확장하거나 다른 업종을 추가하는 경우 등 새로운 사업을 최초로 개시하는 것으로 보기 곤란한 경우

10) '자산을 인수한 경우'에 자산을 임차하여 사용하는 경우가 포함된다, 대법원 2014. 3. 27 선고 2011두11549 판결; 조심2015중5616 (2016.04.07.).

11) 다음의 경우는 예외적으로 창업으로 본다(조세특례제한법 제6조 제10항 제1호 및 동법 시행령 제5조 제20항).

1. 종전의 사업에 사용되던 자산을 인수하거나 매입하여 같은 종류의 사업을 하는 경우 그 자산가액의 합계가 사업 개시 당시 토지·건물 및 기계장치 등 사업용자산(법인세법 시행령 제24조의 규정에 의한 감가상각자산)의 총가액에서 차지하는 비율이 100분의 30 이하인 경우
 2. 사업의 일부를 분리하여 해당 기업의 임직원이 사업을 개시하는 경우로서, 기업과 사업을 개시하는 해당 기업의 임직원 간에 사업 분리에 관한 계약을 체결하고 사업을 개시하는 임직원이 새로 설립되는 기업의 대표자인 경우(새로 설립되는 기업이 법인인 경우에는 지배주주 등에 해당하는 최대주주 또는 최대출자자이어야 함)
- 12) 종전의 사업체의 유희설비를 이용하거나 사실상 폐업한 업체의 자산을 이용하여 사업을 개시한 경우가 '종전의 사업에 사용되던 자산을 인수 또는 매입한 경우'에 해당하는지 여부가 문제될 수 있다. 이들 경우에도 원시적인 사업창출의 효과가 없으므로 '종전의 사업에 사용되던 자산을 인수 또는 매입한 경우'에 해당한다고 보는 것이 타당하다, 대법원 2014. 3. 27 선고 2011두11549 판결 참조.

(2) 분석·평가 및 개선방안

① 조세특례제한법은 제6조에서 창업중소기업 등에 대한 세액감면을 규정하면서 창업이나 창업일을 정의하고 있지 아니한 바, 동법 제6조에서의 창업 및 창업일은 「중소기업창업지원법」으로부터 차용한 개념으로 보아 「중소기업창업지원법」에서의 창업 및 창업일과 같은 의미를 갖는 것으로 보는 것이 적절하다.

구 「중소기업창업지원법」(1986. 5. 제정)은 제25조 제1항에서 “기술집약형 중소기업과 농어촌지역의 중소기업의 창업자에 대하여는 조세감면규제법이 정하는 바에 의하여 법인세, 소득세, 취득세, 재산세 및 등록세를 감면할 수 있다”라고 규정하고 있었다. 구 「중소기업창업지원법」의 제정에 따라 1986. 12. 개정된 구 조세감면규제법 제15조 제1항에서 “「중소기업창업지원법」 제25조 제1항의 규정에 해당하는 기술집약형 중소기업과 농어촌지역 중소기업을 창업하여 영위하는 자(창업중소기업)에 대하여는 소득세 또는 법인세의 100분의 50에 상당하는 세액을 감면한다”라고 창업중소기업에 대한 조세특례규정을 신설하였다. 이후 1995. 1. 구 「중소기업창업지원법」 개정 시 제25조 규정이 중소기업의 창업에 대한 세제지원의 포괄적 근거규정으로 변경¹³⁾됨에 따라 1995. 12. 개정된 구 조세감면규제법 제6조에서는 세액감면의 혜택을 받는 창업중소기업의 범위를 직접 규정하게 되었고, 이후 구 조세특례제한법으로 명명 변경 및 전문 개정 등을 거치면서 구 조세특례제한법 제6조는 ‘대통령령이 정하는 수도권 외의 지역에서 창업한 중소기업과 「중소기업창업지원법」 제16조의2 규정에 의하여 창업보육센터사업자로 지정받은 내국인 및 「벤처기업육성에 관한 특별조치법」 제2조 제1항의 규정에 의한 벤처기업 중 대통령령이 정하는 기업으로서 창업 후 2년 이내에 동법 제25조의 규정에 의하여 벤처기업으로 확인받은 기업’에 대하여는 일정 기간에 발생한 소득에 대한 소득세 또는 법인세의 100분의 50에 상당하는 세액을 감면하는 것을 규정하였다.

이와 같이 당초 구 조세감면규제법에서 중소기업의 창업에 대한 조세특례규정을 두게 된 경위 및 그 변천 과정 등을 종합적으로 고려해 볼 때, 구 조세감면규제법 제6조의 창업중소기업 등에 대한 세액감면 규정은 구 「중소기업창업지원법」과 그 시행령에서 정하고 있는 창업을 전제로 여기에 해당하는 중소기

13) 구 「중소기업창업지원법」 제25조는 1995.1. “정부는 중소기업의 창업을 촉진할 수 있도록 창업자와 창업을 지원하는 자에 대하여 조세에 관한 법률이 정하는 바에 따라 세제상의 지원을 할 수 있다”라는 내용으로 개정되었다.

업에 대하여 세액감면의 혜택을 부여하고자 한 것으로 봄이 상당하다.¹⁴⁾

② 무엇을 창업으로 보고 언제를 창업일로 볼 것인가는 조세특례제한법상 소득세·법인세 세액감면제도를 적용함에 있어 출발점이 되는 개념이다. 그럼에도 불구하고 조세특례제한법에서 창업과 창업일에 대하여 별도의 정의규정을 두고 있지 아니한 것은 조세법률주의, 즉 ‘과세요건 법정주의’에 비추어 입법의 불비이다.

앞서 살펴본 창업중소기업에 대한 지원세제의 입법연혁에 비추어 볼 때, 조세특례제한법 제6조에서의 창업 및 창업일은 「중소기업창업지원법」으로부터 차용한 개념이므로 「중소기업창업지원법」에서의 창업 및 창업일과 같은 의미를 갖는다고 해석할 수 있지만, 보다 바람직한 것은 지방세특례제한법의 경우처럼 창업과 창업일을 직접 정의하는 것이다. 다만, ‘창업일’은 법인의 경우에는 설립등기일로 하되 개인의 경우에는 지방세특례제한법이 아니라 「중소기업창업지원법」에 따르는 것이 바람직하다.

왜냐하면 지방세특례제한법은 개인의 경우 창업일을 부가가치세법 제8조에 따른 사업자등록일이라고만 규정하고 있지만(제58조의3 제1항), 「중소기업창업지원법」은 개인의 경우 창업일을 부가가치세법 제8조 제1항에 따른 사업개시일이라고 규정하면서(동법 시행령 제3조 제2호 본문) 「중소기업창업지원법」 제33조에 따른 사업계획을 승인받아 사업(제조업)을 개시하는 경우에는 부가가치세법 제8조 제1항에 따른 사업자등록일을 사업개시일로 본다고 규정하고 있기 때문이다(동법 시행령 제3조 제2호 단서).

법적 형식이 아니라 경제적 실질에 따라 과세하는 실질과세원칙의 취지 및 「중소기업창업지원법」과의 정합성을 고려한다면, 조세특례제한법에서 개인 중소기업에 대해서는 원칙적으로 창업일을 부가가치세법 제8조 제1항에 따른 사업개시일이라고 규정하면서, 예외적으로 「중소기업창업지원법」 제33조에 따른 사업계획을 승인받아 사업(제조업)을 개시하는 경우에는 부가가치세법 제8조 제1항에 따른 사업자등록일을 사업개시일로 보도록 규정하는 것이 적절하다.

14) 대법원 2006. 2. 9 선고 2005두4212 판결 참조.

2. 세액감면

1) 규정의 내용

(1) 세액감면의 기간 및 비율

수도권과밀억제권역 외에서 창업한 일반창업중소기업, 수도권과밀억제권역 내에서 창업한 청년창업중소기업, 창업보육센터사업자, 창업벤처중소기업 및 에너지신기술중소기업의 경우에는 ‘해당 사업에서 최초로 소득이 발생한 과세연도(사업개시일부터 5년이 되는 날이 속하는 과세연도까지 해당 사업에서 소득이 발생하지 아니하는 경우에는 5년이 되는 날이 속하는 과세연도)와 그 다음 과세연도의 개시일부터 4년 이내에 끝나는 과세연도까지’ 소득세 또는 법인세의 100분의 50가 감면된다(조세특례제한법 제6조 제1항 제1호 나목, 제2항 및 제4항). 수도권과밀억제권역 외에서 창업한 청년창업중소기업의 경우에는 같은 기간 동안 100분의 100을 감면한다(조세특례제한법 제6조 제1항 제1호 가목). 이 경우 감면세액의 계산구조는 다음과 같다.

(2) 추가 세액감면

① 신성장 서비스업을 영위하는 기업

수도권과밀억제권역 외에서 창업한 일반창업중소기업, 창업벤처중소기업 또는 에너지신기술중소기업에 해당하는 경우로서, 컴퓨터 프로그래밍, 시스템 통합 및 관리업, 소프트웨어 개발 및 공급업 등 신성장 서비스업을 영위하는 기업(조세특례제한법 시행령 제5조 제11항)의 경우에는 최초로 세액을 감면받는 과세연도를 포함하여 3년 간 소득세 또는 법인세의 100분의 75에 상당하는 세액을 감면하고, 그 다음 2년 간 소득세 또는 법인세의 100분의 50에 상당하는 세액을 감면한다(조세특례제한법 제6조 제5항). 수도권과밀억제권역 내에서 창업한 청년창업중소기업은 이러한 추가 세액감면의 대상기업이 아니다.

② 영세 일반창업중소기업

일반창업중소기업의 과세연도 수입금액이 4천800만원 이하인 경우에는 최초로 소득이 발생한 과세연도를 포함하여 5년 간 수도권과밀억제권역 외에서 창업한 경우 소득세 또는 법인세의 100분의 100, 수도권과밀억제권역 내에서 창업한 경우 100분의 50에 상당하는 세액을 감면한다(조세특례제한법 제6조 제6

항).¹⁵⁾ 수도권과밀억제권역 내에서 창업한 청년창업중소기업과 창업벤처중소기업 및 에너지신기술중소기업은 이러한 추가 세액감면의 대상기업이 아니다.

③ 고용 우수 창업중소기업

업종별최소고용인원¹⁶⁾ 이상을 고용하는 ① 수도권과밀억제권역 외에서 창업한 일반창업중소기업, ② 창업보육센터사업자, ③ 창업벤처중소기업 또는 ④ 에너지신기술중소기업이 감면기간 중 해당 과세연도의 상시근로자 수가 직전 과세연도의 상시근로자 수보다 큰 경우에는 최종 100분의 100을 한도로 하여 세액을 추가로 감면한다(조세특례제한법 제6조 제7항). 수도권과밀억제권역 내에서 창업한 청년창업중소기업은 이러한 추가 세액감면의 대상기업이 아니다.

④ 위기지역 창업기업

위기지역¹⁷⁾에서 그 지정 또는 선포 기간 중 제6조 제3항에서 규정하는 감면대상사업으로 창업하거나 사업장을 신설하는 중소기업에 대해서는 감면대상사업에서 최초로 소득이 발생한 과세연도를 포함하여 5년 간 소득세 또는 법인세의 100분에 100에 상당하는 세액을 감면한다(조세특례제한법 제99조의9).¹⁸⁾

2) 분석·평가 및 개선방안

(1) 감면기간의 기산점

① 조세특례제한법은 제6조에서 ‘신성장서비스업을 영위하는 기업’¹⁹⁾을 제외하고는 감면대상사업에서 최초로 소득이 발생한 과세연도를 포함하여 5년 간을 세액감면기간으로 정하고 있다.²⁰⁾ ‘최초로 소득이 발생한 과세연도’라 함은 이

15) 결과적으로 과세연도 수입금액이 4천800만원 이하인 영세 창업중소기업의 경우에는 청년창업중소기업과 일반창업중소기업의 감면 내용이 같아진다(조세특례제한법 제6조 제1항 및 제6항).

16) 업종별최소고용인원은 광업·제조업·건설업 및 물류산업의 경우 10명, 그 밖의 업종의 경우 5명이다(조세특례제한법 시행령 제5조 제13항).

17) 위기지역이란 1. 「고용정책기본법」 제32조 제1항에 따라 지원할 수 있는 지역으로서 「고용정책기본법」 제29조에 따라 고용노동부장관이 지정·고시한 지역, 2. 「고용정책기본법」 제32조의2 제2항에 따라 선포된 고용재난지역 또는 3. 「국가균형발전특별법」 제17조 제2항에 따라 지정된 산업위기대응특별지역을 말한다(조세특례제한법 제5조 제4항).

18) 위기지역 창업기업에 대한 세액감면이 중소기업에 국한된 것은 아니지만, 중소기업 외의 기업의 경우에는 투자누계액 및 상시근로자수에 따른 감면한도가 적용된다(조세특례제한법 제99조의9 제3항부터 제5항까지 및 제9항 참조).

19) 조세특례제한법은 제6조 제5항에서 ‘신성장서비스업을 영위하는 기업’의 경우에는 확대 세액감면의 기산점을 ‘최초로 세액을 감면받는 과세연도’로 정하고 있다.

월결손금에 관계없이 해당 사업에서 소득세의 경우 사업소득, 법인세의 경우 각 사업연도소득이 최초로 발생한 과연연도를 의미한다. 창업 이후 최초로 소득이 발생하기 전에 이월결손금이 누적되어 있다면 최초로 소득이 발생하더라도 세액감면을 적용할 산출세액이 없을 수 있다.²¹⁾

② 창업한 중소기업에 대하여 실질적인 도움을 주려면 세액감면의 기산점을 ‘해당 사업에서 최초로 소득이 발생한 과세연도’가 아니라 ‘해당 사업에서 최초로 세액이 발생한 과세연도’ 또는 ‘최초로 세액을 감면받는 과세연도’(조세특례제한법은 제6조 제5항 참조)로 변경할 필요가 있다.²²⁾

(2) 일반창업중소기업과 청년창업중소기업의 감면비율 차등

① 조세특례제한법은 대상기업별로 수도권과밀억제권역 외에서 창업한 청년창업중소기업의 경우 100분의 100, 수도권과밀억제권역 내에서 창업한 청년창업중소기업과 수도권과밀억제권역 외에서 창업한 일반창업중소기업의 경우 100분의 50으로 연령기준에 의한 감면비율의 차등을 두고 있다(제6조 제1항).

② 세액 감면비율에 연령에 따른 차등을 두는 것은 바람직하지 아니하다. 헌법 제11조(평등의 원칙)에서 연령을 직접 열거하고 있지는 아니하지만, 연령에 따라 세액 감면비율에 차등을 두는 것은 평등의 원칙, 나아가 조세평등주의에 부합하지 아니한다. 청년창업을 독려하려는 취지라면 별도의 특례를 두는 형식을 취하는 것이 적절하다.

(3) 신성장 서비스업 추가 세액감면에서 청년창업중소기업 제외

조세특례제한법은 제6조 제5항에서 수도권과밀억제권역 외에서 창업한 일반

20) 동법은 제99조의9에서도 위기지역 창업기업에 대한 법인세 등의 감면을 규정하면서도 기산점을 ‘감면대상사업에서 최초로 소득이 발생한 과세연도’로 정하고 있다. 또한 지방세특례제한법상 창업중소기업과 창업보육센터사업자(제1항), 창업벤처중소기업(제2항) 및 에너지기술중소기업(제3항)에 대하여 개인지방소득세의 100분의 50에 상당하는 세액을 감면하는 경우(제100조)에도 기산점을 ‘감면대상사업에서 최초로 소득이 발생한 과세연도’로 정하고 있다.

21) 법인세의 각 사업연도소득을 예로 들면, 익금총액에서 손금총액을 뺀 나머지가 소득금액이고, 소득금액에서 이월결손금, 비과세소득 및 소득공제를 뺀 나머지가 과세표준인데, 이월결손금이 누적되어 있다면 소득이 발생하더라도 감면할 세액이 없거나 매우 적을 수 있다. 소득세 사업소득의 경우도 같다.

22) 지방세특례제한법 제100조에 따른 개인지방소득세 감면의 경우에도 동일한 고려가 필요하다.

창업중소기업이 신성장 서비스업을 영위하는 경우에는 최초로 세액을 감면받는 과세연도를 포함하여 3년 간 소득세 또는 법인세의 100분의 75에 상당하는 세액을 감면하고, 그 다음 2년 간 소득세 또는 법인세의 100분의 50에 상당하는 세액을 감면한다고 정하면서, 수도권과밀억제권역 내에서 창업한 청년창업중소기업은 그 적용 대상기업에서 제외하고 있다.

이 규정에 따르면 수도권과밀억제권역 내에서 창업한 청년창업중소기업은 신성장 서비스업을 영위하는 기업에 해당하더라도 감면기간동안 본래의 100분의 50의 세액감면만을 받게 된다. 조세특례제한법 제6조 제1항에서 청년창업중소기업에 대하여 높은 감면비율을 부여하는 취지를 고려한다면, 수도권과밀억제권역 내에서 창업한 청년창업중소기업이면서 신성장 서비스업을 영위하는 기업에 대해서도 최초로 세액을 감면받는 과세연도를 포함하여 3년 간은 소득세 또는 법인세의 100분의 75를 감면하고 그 다음 2년 간은 소득세 또는 법인세의 100분의 50에 상당하는 세액을 감면하는 것이 적절하다.

(4) 영세 창업중소기업에 대한 추가 세액감면의 청년창업중소기업 제외

조세특례제한법은 제6조 제6항에서 영세 창업중소기업에 대한 추가 세액감면과 관련하여, 과세연도 수입금액이 4천800만원 이하인 수도권과밀억제권역 외의 지역에서 창업한 일반창업중소기업에 대해서는 100분의 100, 수도권과밀억제권역 내에서 창업한 일반창업중소기업에 대해서는 100분의 50의 규정하면서, 청년창업중소기업은 그 적용대상기업에서 제외하고 있다.

이 규정에 따르면 수도권과밀억제권역 내에서 창업한 청년창업중소기업에 대해서는 과세연도 수입금액이 4천800만원 이하인 경우라도 본래의 100분의 50의 감면비율이 적용되어(조세특례제한법 제6조 제1항 참조) 수도권과밀억제권역 내에서 창업한 일반창업중소기업이면서 과세연도 수입금액이 4천800만원 이하인 경우와 차이가 없다. 수도권과밀억제권역 내에서 창업한 청년창업중소기업이면서 과세연도 수입금액이 4천800만원 이하인 경우에는 100분의 75의 감면을 적용하는 것이 조세특례제한법 제6조 제1항에서 청년창업중소기업에 대하여 높은 감면비율을 부여하는 취지에 부합한다.

3. 사후관리

1) 규정의 내용

(1) 청년창업중소기업

① 수도권과밀억제권역 외에서 창업한 청년창업중소기업의 대표자가 감면기간 중 공동사업장의 경우 손익분배비율이 가장 큰 사업자가 아니게 되거나 법인의 경우 지배주주 등으로서 해당 법인의 최대주주 또는 최대출자자가 아니게 되는 경우에는 100분의 100의 비율에 의한 감면을 적용하지 아니하고, 해당 사유가 발생한 날이 속하는 과세연도부터 남은 감면기간 동안 100분의 50의 비율에 의한 감면을 적용한다(조세특례제한법 시행령 제5조 제2항).

② 수도권과밀억제권역 내에서 창업한 청년창업중소기업의 대표자가 감면기간 중 공동사업장의 경우 손익분배비율이 가장 큰 사업자가 아니게 되거나 법인의 경우 지배주주 등으로서 해당 법인의 최대주주 또는 최대출자자가 아니게 되는 경우에는 해당 사유가 발생한 날이 속하는 과세연도부터 남은 감면기간 동안 100분의 50의 비율에 의한 감면을 적용하지 아니한다(조세특례제한법 시행령 제5조 제3항).

(2) 창업벤처중소기업에 대해서는 ① 벤처기업의 확인이 취소된 경우 취소일, ② 「벤처기업육성에 관한 특별조치법」에 따른 벤처기업확인서의 유효기간이 만료된 경우(해당 과세연도 종료일 현재 벤처기업으로 재확인 받은 경우 제외)에는 유효기간 만료일이 속하는 과세연도부터 소득세 또는 법인세의 세액감면을 적용하지 아니한다(조세특례제한법 제6조 제2항 단서).

(3) 에너지신기술중소기업

에너지신기술중소기업에 해당하여 소득세 또는 법인세의 세액감면을 받는 경우에는 감면기간 중 에너지신기술중소기업에 해당하지 않게 되면 그 날이 속하는 과세연도부터 감면하지 아니한다(조세특례제한법 제6조 제4항 단서).

(4) 창업과 관련하여 소득세 또는 법인세의 세액감면을 적용받는 중소기업이 「중소기업기본법」에 따른 중소기업이 아닌 기업과 합병하는 등 중소기업에 해

당하지 아니하게 된 경우(조세특례제한법 시행령 제5조 제23항 및 제2조 제2항 참조)에는 해당 사유 발생일이 속하는 과세연도부터 감면하지 아니한다(조세특례제한법 제6조 제11항).

(5) 창업 관련 세액감면을 적용할 때 수도권과밀억제권역 외에서 창업한 창업중소기업(일반창업중소기업과 청년창업중소기업)이 창업 이후 다음의 사유가 발생한 경우에는 해당 사유가 발생한 날이 속하는 과세연도부터 남은 감면기간 동안 해당 창업중소기업은 수도권과밀억제권역 내에서 창업한 창업중소기업으로 본다(조세특례제한법 시행령 제5조 제24항).

- ① 창업중소기업이 사업장을 수도권과밀억제권역 내로 이전한 경우
- ② 창업중소기업이 수도권과밀억제권역 내에 지점 또는 사업장을 설치(합병·분할·현물출자 또는 사업의 양수 포함)한 경우

(6) 조세특례제한법은 창업으로 보지 아니하는 경우에 대한 예외의 하나로 ‘사업의 일부를 분리하여 해당 기업의 임직원이 사업을 개시하는 경우로서, 기업과 사업을 개시하는 해당 기업의 임직원 간에 사업 분리에 관한 계약을 체결하고 사업을 개시하는 임직원이 새로 설립되는 기업의 대표자(기업이 법인인 경우에는 대표자이면서 지배주주 등에 해당하는 최대주주 또는 최대출자자)인 경우’를 규정하고 있다(조세특례제한법 제6조 제10항 제1호 나목 및 동법 시행령 제5조 제20항). 이 경우 사업을 개시하는 자가 대표자가 아니게 되거나 지배주주 등에 해당하는 최대주주 또는 최대출자자가 아니게 되는 경우에는 해당 사유가 발생한 날이 속하는 과세연도부터 감면을 적용하지 아니한다(조세특례제한법 시행령 제5조 제21항).

2) 분석·평가 및 개선방안

(1) 법률의 근거규정 없는 감면비율 축소 또는 감면 배제

① 조세특례제한법 시행령은 제5조 제2항에서 수도권과밀억제권역 외에서 창업한 청년창업중소기업의 대표자가 감면기간 중 손익분배비율이 가장 큰 사업자가 아니게 되거나 지배주주인 최대주주 등이 아니게 되는 경우에는 남은 감면기간 동안 100분의 50의 비율에 의한 감면을 적용하고 있다. 또한 동법 시행

령은 제5조 제3항에서 수도권과밀억제권역 내에서 창업한 청년창업중소기업의 대표자가 손익분배비율이 가장 큰 사업자가 아니게 되거나 지배주주인 최대주주 등이 아니게 되는 경우에는 남은 감면기간 동안 세액감면을 적용하지 아니한다.

이들 경우는 법률의 근거 없이 시행령에서 직접 세액감면의 비율을 줄이거나 세액감면을 배제하는 것으로 조세법률주의의 과세요건 법정주의에 반한다. 조세특례제한법에서 직접 규정하거나 조세특례제한법에 시행령 위임에 대한 근거 규정을 둘 필요가 있다.

② 조세특례제한법은 창업으로 인정하는 예외적인 경우의 하나로 사업의 일부를 분리하여 해당 기업의 임직원이 사업을 개시하는 경우로서 임직원이 새로 설립되는 기업의 대표자(법인인 경우에는 대표자이면서 지배주주인 최대주주 등)인 경우를 규정하고 있는데(조세특례제한법 제6조 제10항 제1호 나목 및 동법 시행령 제5조 제20항), 동법 시행령은 제5조 제21항에서 대표자가 아니게 되거나 지배주주인 최대주주 등이 아니게 되는 경우에는 남은 과세기간 동안 감면을 적용하지 아니한다고 규정하고 있다.

이 경우는 법률의 근거 없이 시행령에서 세액감면을 배제하는 것으로 조세법률주의의 과세요건 법정주의에 반할 수 있다. 조세특례제한법에서 직접 규정하거나 조세특례제한법에 시행령 위임에 대한 근거규정을 둘 필요가 있다.

③ 조세특례제한법 시행령은 제5조 제24항에서 수도권과밀억제권역 외에서 창업한 창업중소기업이 창업 이후 수도권과밀억제권역 내로 사업장을 이전하거나 수도권과밀억제권역 내에 지점 등을 설치한 경우에는 남은 감면기간 동안 수도권과밀억제권역 내에서 창업한 창업중소기업으로 본다고 규정하고 있다.

이들 경우는 법률의 근거 없이 시행령에서 결과적으로 세액감면의 비율을 줄이거나 세액감면을 배제하는 것으로 조세법률주의의 과세요건 법정주의에 반한다. 조세특례제한법에서 직접 규정하거나 조세특례제한법에 시행령 위임에 대한 근거규정을 둘 필요가 있다.

(2) 사유발생일이 속하는 과세연도에 대한 감면비율 축소 또는 감면 배제

조세특례제한법에서는 사후적으로 창업중소기업에 대한 소득세 또는 법인세의 세액감면 비율을 축소하거나 세액감면을 배제하는 경우에는 공통적으로 해당 사유가 발생한 날이 속하는 과세연도부터 감면비율을 축소하거나 감면을 배

제하도록 규정하고 있다.²³⁾

이들 규정에 따르면 해당 사유가 과세기간을 거의 다 채운 시점에 발생하더라도 그 과세연도 전체에 대하여 감면비율이 축소되거나 감면이 배제되는 불합리한 결과가 발생할 수 있다. 이는 입법의 지도원리인 비례의 원칙에 반한다. 사후적으로 세액감면의 요건을 충족하지 못하게 되는 경우에는 과세연도 중 해당 기간에 비례하여 감면비율을 축소하거나 감면을 배제하도록 해당 규정을 개정할 필요가 있다.

(3) 수도권과밀억제권역 내에 지점을 설치하는 경우

창업중소기업이 수도권과밀억제권역 외에서 세액감면을 받던 중 수도권과밀억제권역 내로 이전하여 사업을 영위하거나 수도권과밀억제권역에 지점을 설치한 경우에는 그 발생일이 속하는 과세연도부터 감면의 적용을 받을 수 없다(조세특례제한법 시행령 제5조 제24항).

이 중 정상적인 사업활동을 수행하기 위하여 수도권과밀억제권역 내에 지점을 설치하였고 전체 법인에서 그 지점이 차지하는 비중이 적은 경우까지 본점을 포함한 전체 법인소득에 대하여 감면을 배제하는 것은 불합리하다.²⁴⁾ 정상적인 사업활동을 수행하기 위하여 수도권과밀억제권역에 지점을 설치한 경우에는 지점소득을 구분경리하여 당해 소득에 한해서만 감면을 배제하는 방법을 고려할 필요가 있다.²⁵⁾

(4) 창업벤처기업의 확인 취소 또는 확인서 유효기간 만료의 경우

① 창업벤처중소기업의 경우에는 확인이 취소되거나 확인서의 유효기간이 만료된 경우에는 그 날이 속하는 과세연도부터 세액감면을 적용하지 아니한다(조세특례제한법 제6조 제2항 단서). 이 규정에 따르면 과세기간을 거의 다 채운 사업연도 말에 확인이 취소되거나 확인서의 유효기간이 만료된 경우에도 해당

23) 조세특례제한법 제6조 제2항 단서, 제6조 제4항 단서, 제6조 제11항 및 동법 시행령 제5조 제2항, 제3항, 제21항, 제24항.

24) 창업의 의미와 관련하여, 원칙적으로 창업이라 함은 ‘본사’ 창업을 의미하는 것으로 보아야 하고, 정상적인 본사가 지방에 소재하는 경우에는 지점의 존재 여부에 불구하고 지방창업으로 보는 것이 바람직하다는 의견이 있다, 윤충식·장태희, 「조세특례제한법 해설과 실무」, 삼일인포마인, 2008, 155면.

25) 이정란, “창업중소기업 조세지원제도에 관한 연구”, 「공법학연구」 제12권 제3호, 한국비교공법학회, 2011, 345면.

과세연도 전체에 대하여 세액감면을 받지 못하게 되므로 불합리하다.

창업벤처중소기업이 과세연도 중에 확인이 취소되거나 확인서의 유효기간이 만료된 경우에는 기간에 비례하여 세액감면을 적용받도록 해당 규정을 개정할 필요가 있다.²⁶⁾

② 창업벤처중소기업이 해당 과세연도 중에 확인서의 유효기간이 만료되고 다음 과세연도 중에 재확인을 받은 경우에는 해당 과세연도 종료일 현재 벤처기업으로 재확인 받은 경우가 아니어서 유효기간이 만료된 과세연도에 감면을 적용받을 수 없다(조세특례제한법 제6조 제2항 단서).

해당 과세연도 중에 확인서의 유효기간이 만료되고 다음 과세연도 중에 재확인 받은 경우라도 벤처기업 확인이 취소되지 않는 한 유효기간 만료 시점부터 재확인시점까지의 기간도 창업벤처기업에 대한 세액감면을 적용할 필요가 있다. 조세심판소의 결정례에서도 이와 관련하여, “「벤처기업육성에 관한 특별조치법」상 벤처기업 확인서의 유효기간 만료는 취소사유에 해당하지 아니한다는 점,²⁷⁾ 청구법인은 벤처기업 확인이 취소된 것이 아니라 관리소홀로 확인(갱신)을 누락한 것으로 나타나고 다시 벤처기업으로 확인받은 사실로 볼 때 법인 실체가 그 사이에 변경된 것으로 보이지 아니하는 점 등에 비추어 처분청이 벤처기업 확인서의 유효기간이 만료되었다는 이유만으로 창업중소기업 세액감면을 부인하고 과세처분하는 것은 적법하지 아니하다”라고 판단한 바 있다.²⁸⁾

Ⅲ. 지방세특례제한법상 창업중소기업 지원세제에 대한 분석·평가 및 개선방안

지방세특례제한법은 창업에 따른 지방세 부담을 덜어준다는 취지로 창업중소기업에 대한 취득세·재산세·등록면허세 및 지방소득세를 감면하는 제도를 도입하여 운용하고 있다(제58조의3 및 제100조). 이하에서는 창업중소기업에 대한 취득세·재산세·등록면허세 및 지방소득세 감면제도의 적용 대상기업·지역요

26) 지방세특례제한법상 창업벤처중소기업과 에너지신기술중소기업에 대하여 개인지방소득세를 경감하는 경우도 같다(지방세특례제한법 제100조 제2항 및 제3항 참조).

27) 「벤처기업육성에 관한 특별조치법」제25조의2.

28) 조심2018서2607 (2018.12.27.); 조심2009지163 (2009.5.29.).

건·업종요건, 세액감면 및 사후관리에 관한 규정을 분석·평가하고 개선방안을 제시한다.

1. 대상기업, 지역요건 및 업종요건 등

1) 대상기업, 지역요건 및 업종요건

(1) 규정의 내용

① 대상기업

지방세특례제한법에 따라 창업 관련 취득세, 재산세 및 등록면허세의 세액감면을 적용받을 수 있는 중소기업은 「중소기업창업지원법」 제2조 제1호에 따른 창업을 한 기업으로서 i. 수도권과밀억제권역 외에서 창업한 창업중소기업(일반창업중소기업과 청년창업중소기업. 이하 같음)과 ii. 창업벤처중소기업이다(제58조의3). 한편 지방세특례제한법에서 규정하는 창업 관련 개인지방소득세의 세액감면을 적용받을 수 있는 중소기업은 i. 수도권과밀억제권역 외에서 창업한 창업중소기업, ii. 창업보육센터사업자, iii. 창업벤처중소기업 및 iv. 에너지신기술중소기업이다(제100조).

② 지역요건

창업중소기업이 지방세특례제한법에 따른 취득세, 재산세, 등록면허세 또는 개인지방소득세의 세액감면을 받으려면 수도권과밀억제권역 외에서 창업한 경우라야 한다(제58조의3 제1항 제1호 및 제100조 제1항). 수도권과밀억제권역 외에서 창업한 중소기업의 경우에만 지방세 세액감면을 적용하는 이유는 지방에서의 창업을 유도하여 지역경제 발전에 기여하기 위한 것으로 이해된다. 창업벤처중소기업, 창업보육센터사업자 및 에너지신기술중소기업에 대하여는 지방세 세액감면과 관련하여 지역요건이 적용되지 아니한다.

③ 업종요건

창업중소기업과 창업벤처중소기업이 지방세특례제한법에서 규정하는 취득세, 재산세 및 등록면허세의 세액감면을 적용받기 위해서는 영위하는 업종이 제58조의3 제4항에서 규정하는 광업, 제조업 등 24개 업종 중에 해당하여야 한다(제58조의3 제4항). 한편 창업중소기업과 창업벤처중소기업이 개인지방소득세 세액감면을 받으려면 「조세특례제한법」 제6조 제3항 각 호 중의 업종을 영위하

는 중소기업이어야 한다(지방세특례제한법 제100조 제3항).

(2) 분석·평가 및 개선방안

① 대상기업

지방세특례제한법상 창업과 관련하여 취득세, 재산세 및 등록면허세의 세액감면을 적용받을 수 있는 중소기업은 수도권과밀억제권역 외에서 창업한 창업중소기업과 창업벤처중소기업이고(제58조의3), 개인지방소득세의 세액감면을 적용받을 수 있는 중소기업에는 여기에 창업보육센터사업자와 에너지신기술중소기업이 추가된다(제100조).

이에 대해 조세특례제한법에서 규정하는 창업에 대한 소득세·법인세 세액감면의 적용을 받을 수 있는 중소기업은 창업중소기업, 창업보육센터사업자, 창업벤처중소기업 및 에너지신기술중소기업이다(조세특례제한법 제6조).

창업보육센터사업자와 신기술에너지중소기업은 조세특례제한법에 따른 소득세·법인세 세액감면(조세특례제한법 제6조 제1항 제1호 나목)과 지방세특례제한법에 따른 개인지방소득세 세액감면의 적용을 받지만(지방세특례제한법 제100조), 지방세특례제한법에 따른 취득세, 재산세 및 등록면허세 세액감면의 적용 대상기업에 해당하지 아니한다(지방세특례제한법 제58조의3).

세제를 통하여 중소기업의 창업을 보다 효과적으로 지원하기 위하여는 조세특례제한법과 지방세특례제한법의 세액감면 대상기업을 확대하는 방향으로 일치시키는 것이 바람직하다. 그런 이유로 창업보육센터사업자와 신기술에너지중소기업에 대해서도 취득세, 재산세 및 등록면허세의 세액감면 적용을 확대할 필요가 있다.

② 지역요건

창업중소기업이 지방세특례제한법상 창업과 관련하여 취득세, 재산세, 등록면허세 또는 개인지방소득세의 세액감면을 받으려면 수도권과밀억제권역 외에서 창업한 경우라야 한다(제58조의3 제1항 제1호 및 제100조 제1항).

이에 대해 조세특례제한법에 따르면 일반창업중소기업은 수도권과밀억제권역 내에서 창업한 경우에는 원칙적으로 소득세 또는 법인세 세액감면을 적용받을 수 없지만, 청년창업중소기업의 경우에는 사업장의 소재지에 관계없이 소득세 또는 법인세 세액감면을 적용받을 수 있다(제6조 제1항 및 제2항 참조). 한편 수도권과밀억제권역 내에서 창업한 일반창업중소기업이더라도 과세연도 수입금

액이 4천800만원 이하로 영세한 경우에는 소득세 또는 법인세의 세액감면을 받을 수 있다(조세특례제한법 제6조 제6항 제2호).

또한 수도권과밀억제권역 내에서 설립한 청년창업중소기업에 대하여 조세특례제한법은 소득세 또는 법인세의 세액감면을 규정하고 있지만(제6조 제1항 제1호 나목), 지방세특례제한법은 취득세, 재산세, 등록면허세 및 개인지방소득세의 지방세 세액감면을 규정하고 있지 아니하다(제58조의3 및 제100조). 더욱이 조세특례제한법은 수도권과밀억제권역 내에서 창업한 일반창업중소기업이더라도 과세연도 수입금액이 4천 800만원 이하인 영세 창업중소기업의 경우에는 소득세·법인세의 세액감면을 적용하고 있지만(제6조 제6항 제2호), 지방세특례제한법은 영세 창업중소기업의 지방세 세액감면에 대한 예외규정 자체를 두고 있지 아니하다.

특히 수도권과밀억제권역 내에서 설립한 청년창업중소기업에 대하여 소득세는 감면하면서 그 소득세의 과세표준을 그대로 과세표준으로 하여 부과하는²⁹⁾ 개인지방소득세를 감면하지 아니하면, 소득세에 대한 부담을 완화하여 창업을 지원한다는 조세특례제한법의 소득세 세액감면의 취지가 반감될 수 있다. 청년창업중소기업의 특수성을 고려하여, 수도권과밀억제권역 내에서 설립한 청년창업중소기업에 대하여도 개인지방소득세의 세액감면을 허용할 필요가 있다. 마찬가지로 과세연도 수입금액이 4천 800만원 이하인 영세 일반창업중소기업의 경우에는 수도권과밀억제권역 내에서 창업하였다면 개인지방소득세의 세액감면을 허용할 필요가 있다.

③ 업종요건

창업중소기업과 창업벤처중소기업이 지방세특례제한법에서 규정하는 취득세, 재산세 및 등록면허세의 세액감면을 적용받기 위해서는 영위하는 업종이 광업, 제조업 등 24개 업종 중에 해당하여야 한다(제58조의3 제4항). 한편 창업중소기업과 창업벤처중소기업이 지방세특례제한법에 따른 개인지방소득세 세액감면의 적용을 받기 위해서는 조세특례제한법 제6조 제3항 각 호의 업종을 경영하는 중소기업이어야 한다(지방세특례제한법 제100조 제3항).

이에 대해 조세특례제한법은 창업중소기업과 창업벤처중소기업이 소득세 또

29) 지방세법 제91조에서 정하는 거주자의 종합소득에 대한 지방소득세의 과세표준 계산구조 및 제103조에서 정하는 내국법인의 각 사업연도의 소득에 대한 지방소득세의 과세표준 계산구조 참조.

는 법인세의 세액감면을 적용받기 위해서는 영위하는 업종이 제6조 제3항에서 규정하는 광업, 제조업 등 31개 업종 중에 해당하여야 한다고 규정하고 있다.

지방세특례제한법에서 규정하는 취득세, 재산세 및 등록면허세 세액감면의 적용대상 업종은 24개 업종이고, 조세특례제한법에서 규정하는 소득세 또는 법인세 및 지방세특례제한법에서 규정하는 개인지방소득세 세액감면의 적용대상 업종은 31개 업종이다. 이들 중 중첩되는 24개 업종에 대하여는 국세인 소득세 또는 법인세 세액감면과 지방세인 취득세, 재산세, 등록면허세 및 개인지방소득세 세액감면의 모든 세액감면이 적용된다. 나머지 7개 업종은 소득세 또는 법인세 및 개인지방소득세의 세액감면은 적용되지만 취득세, 재산세 및 등록면허세의 세액감면은 적용되지 아니하는데, ① 음식점업, ② 「노인복지법」에 따른 노인복지시설을 운영하는 사업, ③ 사회복지 서비스업, ④ 보안시스템 서비스업, ⑤ 통신판매업, ⑥ 개인 및 소비용품 수리업, 및 ⑦ 이용 및 미용업이 그것이다.

전후방효과가 있는 업종으로 세액감면의 적용대상 업종을 제한할 필요는 있겠지만, 지원세제 수요자들에게 법적 안정성과 예측가능성을 부여하기 위해서는 어떤 기준에 따라 적용대상 업종을 선정하는지를 법령에서 명시할 필요가 있다. 같은 취지에서, 국세와 지방세 간 및 지방세들 간에 적용대상 업종에 차이를 두는 명확한 이유가 없다면, 취득세, 재산세 및 등록면허세 세액감면의 적용대상 업종과 소득세 또는 법인세 및 개인지방소득세 세액감면의 적용대상 업종 간에 정합성을 유지하는 것이 바람직하다.

2) 창업과 창업일의 정의

(1) 규정의 내용

① 지방세특례제한법상의 창업과 창업일의 정의

지방세특례제한법은 취득세, 재산세 및 등록면허세의 세액감면과 관련하여, ‘창업’을 「중소기업창업지원법」 제2조 제1호에 따른 창업, ‘창업일’을 지방세특례제한법 시행령에서 정하는 창업일이라고 정의하고 있다(제58조의3 제1항). 이를 받아 지방세특례제한법 시행령에서는 창업일을 법인의 경우 설립등기일, 개인의 경우 부가가치세법 제8조에 따른 사업자등록일이라고 규정하고 있다(제29조의2 제1항).

한편 개인지방소득세의 세액감면과 관련해서는 지방세특례제한법에서 창업이나 창업일에 대한 정의규정을 두고 있지 아니하다(제100조 제1항). 소득세 또는 법인세의 세액감면과 관련하여 창업이나 창업일에 대한 정의규정을 두고 있지 아니한 조세특례제한법 제6조 제1항과 같은 입법방식인데, 마찬가지로 창업 및 창업일은 「중소기업창업지원법」으로부터 차용한 개념으로 보아 「중소기업창업지원법」에서의 창업 및 창업일과 같은 의미를 갖는 것으로 보는 것이 적절하다.

② 창업으로 보지 않는 경우

지방세특례제한법은 취득세, 재산세 또는 등록면허세 세액감면의 적용대상과 관련하여 창업으로 보지 않는 경우와 개인지방소득세 세액감면의 적용대상과 관련하여 창업으로 보지 않는 경우에 대하여 동일한 내용을 중복하여 규정하고 있다(제58조의3 제6항 및 제100조 제6항). 그 내용은 조세특례제한법 제6조 제10항과 거의 같지만 일치하는 것은 아니다. 이에 대한 상세한 언급은 후술한다.

(2) 분석·평가 및 개선방안

① 지방세특례제한법상의 창업과 창업일의 정의

지방세특례제한법은 제58조의3에서 취득세, 재산세 및 등록면허세의 세액감면과 관련하여 '창업'을 「중소기업창업지원법」 제2조 제1호에 따른 창업, '창업일'을 지방세특례제한법 시행령에서 정하는 창업일이라고 정의하고 있고, 동법 시행령은 제29조의2 제1항에서 창업일을 법인의 경우 설립등기일, 개인의 경우 부가가치세법 제8조에 따른 사업자등록일이라고 규정하고 있다.³⁰⁾

이에 대해 「중소기업창업지원법」은 법인의 경우는 지방세특례제한법 시행령과 마찬가지로 설립등기일로 같지만, 개인의 경우에는 부가가치세법 제8조 제1항에 따른 사업개시일을 창업일이라고 규정하면서(「중소기업창업지원법」 제2조 제2호 및 동법 시행령 제3조 제2호 단서), 「중소기업창업지원법」 제33조에 따른 사업계획을 승인받아 사업(제조업)을 개시하는 경우에는 부가가치세법 제8조 제1항에 따른 사업자등록일을 사업개시일로 본다고 규정하고 있다(「중소기업창업지원법」 시행령 제3조 제2호 단서).

30) 지방세특례제한법은 개인지방소득세의 세액감면과 관련해서는 창업이나 창업일에 대한 정의규정을 두고 있지 아니한데(제100조 제1항), 소득세 또는 법인세를 과세물건으로 하는 지방소득세의 본질에 비추어 볼 때 지방세특례제한법상 취득세, 재산세 및 등록면허세의 세액감면 규정의 내용이 준용된다고 해석하기보다는 조세특례제한법상 소득세 또는 법인세의 세액감면 규정이 준용된다고 해석하는 것이 적절하다.

한편 조세특례제한법에 따른 소득세 또는 법인세의 세액감면을 적용함에 있어 창업일의 정의를 「중소기업창업지원법」상 창업일의 정의규정에 따른다고 해석한다면, 개인이 제조업을 개시하는 경우에는 창업일이 조세특례제한법상의 세액감면과 지방세특례제한법상의 세액감면 공히 사업자등록일이 되겠지만, 개인이 제조업 이외의 업종을 개시하는 경우에는 조세특례제한법상 세액감면은 실제의 사업개시일이 창업일이 되고(「중소기업창업지원법」 시행령 제3조 제2호 단서 참조) 지방세특례제한법상 세액감면은 사업자등록일이 창업일이 된다(지방세특례제한법 시행령 제29조의2 제1항 참조).

창업중소기업 지원세제 수요자의 법적안정성과 예측가능성을 제고하기 위하여, 제조업 이외의 업종의 창업과 관련해서도 조세특례제한법과 지방세특례제한법의 창업일에 관한 정의를 일치시킬 필요가 있다. 이 경우 실질과세원칙의 취지 및 「중소기업창업지원법」과의 정합성을 고려한다면, 전술한 바와 같이 지방세특례제한법상 개인 중소기업의 창업일을 부가가치세법 제8조 제1항에 따른 사업개시일이라고 규정하면서 「중소기업창업지원법」 제33조에 따른 사업계획을 승인받아 사업(제조업)을 개시하는 경우에는 부가가치세법 제8조 제1항에 따른 사업자등록일을 사업개시일로 보도록 규정하는 것이 적절하다.

② 창업으로 보지 않는 경우

지방세특례제한법은 취득세, 재산세 및 등록면허세의 세액감면과 개인지방소득세의 세액감면 공히 창업으로 보지 않는 경우를 동일하게 규정하고 있다(제58조의3 제6항 및 제100조 제6항). 이러한 지방세특례제한법상 창업으로 보지 않는 경우는 조세특례제한법에서 소득세 또는 법인세 세액감면과 관련하여 창업으로 보지 않는 경우(조세특례제한법 제6조 제10항)와 유사하지만 약간의 차이가 있다.

「중소기업창업지원법」(동법 시행령 제2조), 조세특례제한법(제6조 제10항) 및 지방세특례제한법(제58조의3 제6항)에서는 창업에 해당되지 않는 경우에 대한 정합성이 확보되어 있지 아니하다. 이 중 지방세특례제한법의 미비점을 보면, 「중소기업창업지원법」과 조세특례제한법에서는 ‘사업의 일부를 분리하여 해당 기업의 임직원이나 그 외의 자가 사업을 개시하는 경우로서 대통령령이 정하는 요건에 해당하는 경우’를 창업에 해당하지 아니하는 ‘타인으로부터 사업을 승계하여 종전의 사업과 같은 종류의 사업을 하는 경우’의 예외로 규정하고 있지만, 지방세특례제한법에서는 이에 관한 규정을 두고 있지 아니하다. 지방세특례제

한법에서도 ‘사업의 일부를 분리하여 해당 기업의 임직원이나 그 외의 자가 사업을 개시하는 경우로서 일정한 요건을 충족하는 경우’를 예외로 추가할 필요가 있다.

조세특례제한법과 지방세특례제한법은 ‘사업을 확장하거나 다른 업종을 추가하는 경우 등 새로운 사업을 최초로 개시하는 것으로 보기 곤란한 경우’를 창업에 해당되지 않는 경우라고 규정하고 있지만, 「중소기업창업지원법」은 ‘사업을 확장하는 경우’에 대한 정함은 없고 기존의 업종에 다른 업종을 추가하여 사업을 하는 경우에는 추가된 업종의 매출액이 총 매출액의 100분의 50 미만인 경우에만 같은 종류의 사업을 계속하는 것으로 본다고 규정하고 있다(「중소기업창업지원법」 시행령 제2조). 「중소기업창업지원법」 시행령 제2조에서도 ‘사업을 확장하는 경우’를 추가할 필요가 있다. 한편 조세특례제한법과 지방세특례제한법에서는 ‘새로운 사업을 최초로 개시하는 것으로 보기 곤란한 경우’라는 추상적인 표현을 사용하고 있는데, 이러한 표현은 「중소기업창업지원법」시행령 제2조를 원용하여 ‘확장 또는 추가된 업종의 매출액이 총 매출액의 100분의 50 미만인 경우에만 같은 종류의 사업을 계속하는 것으로 본다’라고 구체화하는 것이 창업중소기업 지원세제의 수요자들에 대하여 법적안정성과 예측가능성을 부여함은 물론 조세법률주의의 과세요건 명확주의에 부합한다.

조세특례제한법과 지방세특례제한법은 ‘중전의 사업에 사용되던 자산을 인수하거나³¹⁾ 매입하여 같은 종류의 사업을 하는 경우 그 자산가액의 합계가 사업 개시 당시 토지·건물 및 기계장치 등 대통령령으로 정하는 사업용자산의 총가액에서 차지하는 비율이 100분의 50 미만으로서 대통령령으로 정하는 비율 이하인 경우’를 창업에 해당하지 아니하는 ‘타인으로부터 사업을 승계하여 중전의 사업과 같은 종류의 사업을 하는 경우’의 예외로 규정하고 있지만, 「중소기업창업지원법」은 이에 관한 규정을 두고 있지 아니하다. 「중소기업창업지원법」에서도 이러한 경우를 예외로 추가하여 조세특례제한법 및 지방세특례제한법과의 정합성을 제고할 필요가 있다.

31) 지방세특례제한법에서도 조세특례제한법에서와 마찬가지로 ‘자산을 인수한 경우’에 자산을 임차하여 사용하는 경우가 포함된다, 대법원 2014. 3. 27 선고 2011두11549 판결; 조심 2015중5616 (2016.04.07.) 참조.

2. 세액감면

1) 규정의 내용

(1) 취득세

지방세특례제한법은 수도권과밀억제권역 외에서 창업한 창업중소기업과 창업벤처중소기업이 창업일(창업벤처중소기업의 경우에는 확인일. 이하 같음)부터 4년 이내(청년창업중소기업의 경우 5년 이내)에 창업일 당시 업종의 사업을 계속 영위하기 위하여 취득하는 부동산에 대한 취득세 감면을 규정하고 있다(제58조의3 제1항). 감면비율은 100분의 75로 동일하지만, 감면기간은 일반창업중소기업의 경우 창업일로부터 4년, 청년창업중소기업의 경우 창업일로부터 5년, 및 창업벤처중소기업의 경우 확인일로부터 4년이다.

(2) 재산세

지방세특례제한법은 수도권과밀억제권역 외에서 창업한 창업중소기업과 창업벤처중소기업의 창업에 따른 재산세 감면과 관련하여, 해당 사업에 직접 사용하는 부동산에 대해서는 창업일로부터 3년 간 면제하고, 그 다음 2년 간은 100분의 50에 상당하는 세액을 경감한다(제58조의3 제2항).

(3) 등록면허세

지방세특례제한법은 수도권과밀억제권역 외에서 창업한 창업중소기업의 법인설립 등기와 창업일로부터 4년 이내의 자본 또는 출자액의 증가에 따른 등기 및 창업 중에 벤처기업으로 확인 받은 중소기업이 그 확인일로부터 1년 이내에 하는 법인설립 등기에 대하여 등록면허세를 면제하고 있다(제58조의3 제3항).

(4) 지방소득세

지방세특례제한법은 수도권과밀억제권역 외에서 창업한 창업중소기업, 창업보육센터사업자, 창업벤처중소기업 및 에너지신기술중소기업의 창업에 따른 개인지방소득세 감면과 관련하여, 감면대상사업에서 최초로 소득이 발생한 과세연도(사업 개시일로부터 5년이 되는 날이 속하는 과세연도까지 해당 사업에서 소득이 발생하지 아니하는 경우에는 5년이 되는 날이 속하는 과세연도)와 그 다

음 과세연도의 개시일부터 4년 이내에 끝나는 과세연도까지 개인지방소득세의 100분의 50에 상당하는 세액을 경감한다(제100조 제1항 및 제2항 본문).

2) 분석·평가 및 개선방안

(1) 지방소득세 중 법인지방소득세에 대한 세액감면 제외

지방세특례제한법은 창업중소기업 등에 대한 지방소득세의 세액감면을 규정하면서 개인지방소득세만을 감면대상으로 하고 있고 법인지방소득세는 그 감면대상에서 배제하고 있다(제100조).³²⁾ 중소기업의 창업과 관련한 지방소득세 세액감면제도를 운영하면서 이를 개인 중소기업에만 적용하고 법인 중소기업에는 적용하지 않는 것은 사회·경제적으로 바람직하지 아닐 뿐만 아니라 법리적으로도 중대한 문제가 있다.

중소기업의 창업은 법인기업의 형태로 창업하는 것이 상대적으로 자금과 노력의 보충 및 경영의 조직화에 용이하고 고용의 확대에 효과적이므로 개인기업의 형태로 창업하는 것보다 창업자에게 뿐만 아니라 사회·경제적으로 바람직할 수 있다. 또한 창업기업의 형태를 개인기업인지 아니면 법인기업인지에 따라 감면 여부가 결정되는 차별적인 세제혜택을 부여하는 것은 조세제도가 창업과 관련한 기업 형태의 선택에 과도하게 영향을 미치는 것으로서 조세의 중립성에 반할 뿐만 아니라 헌법상 영업의 자유(제15조 직업선택의 자유)를 제한하는 것이다. 이는 시·군세인 법인지방소득세가 시·군의 세수에서 차지하는 비중이 크다고 하더라도 마찬가지이다. 법인지방소득세의 세수 감소는 법인기업 형태로 창업한 중소기업의 유지·강화를 통한 이윤 창출과 고용 확대에 보충될 수 있을 것이다.

(2) 지방세특례제한법과 조세특례제한법 간 세액감면 내용의 정합성

지방세특례제한법상 취득세, 재산세 및 등록면허세 세액감면의 내용이 일반창업중소기업, 청년창업중소기업 및 창업벤처중소기업 간에 동일하고, 개인지방소득세 세액감면의 내용이 일반창업중소기업, 청년창업중소기업, 창업보육센터사업자, 창업벤처중소기업 및 에너지신기술중소기업 간에 동일하다. 한편 취득

32) 지방세특례제한법은 중소기업 투자에 대한 지방소득세의 세액공제에 있어서도 개인지방소득세의 세액공제만을 규정하고 있고 법인지방소득세는 그 적용을 배제하고 있다(제100조).

세 세액감면의 경우에는 청년창업중소기업과 일반창업중소기업·창업벤처중소기업 간에 감면비율이 아니라 감면기간에 차별을 두고 있다.

이들 중에서 개인지방소득세의 경우에는 소득세의 과세표준이 그대로 과세표준이 되는데, 조세특례제한법상의 소득세 세액감면에서는 청년창업중소기업과 여타의 대상기업에 대하여 각각 다른 감면비율을 적용하면서, 지방소득세법상의 개인지방소득세 세액감면에서는 청년창업중소기업과 여타의 대상기업에 대하여 동일한 감면비율을 적용하는 것은 재고할 필요가 있다고 보여진다. 또한 지방세특례제한법상 취득세 세액감면의 경우에도 차등을 둔다면 청년창업중소기업에 대하여 1년 많은 감면기간을 적용하는 것보다는 감면비율을 높이는 것이 보다 효과적인 것이라고 판단된다.

(3) 취득세 세액감면의 감면대상의 범위

지방세특례제한법은 창업일부터 4년 이내(청년창업중소기업의 경우 5년 이내)에 창업일 당시 업종의 사업을 계속 영위하기 위하여 취득하는 부동산에 대한 취득세 감면을 규정하고 있다(제58조의3 제1항).

취득세 세액감면의 감면대상의 범위와 관련하여 창업 당시 목적사업에 없던 업종을 추가한 후 당해 부동산을 그 추가 사업에 사용한 경우 이를 직접 사용한 것으로 볼 수 있는지 여부가 문제될 수 있다. 조세심판원은 관련 결정례에서 “일단 창업중소기업으로 인정받은 기업이 취득세 등을 면제받을 수 있는 기간 내에 창업중소기업이 영위 할 수 있는 범위에 속하는 업종에 속하는 사업을 목적사업에 추가하는 경우라면 당초 창업중소기업으로서 지위는 계속된다 할 것이므로, 청구법인이 설립 당시 창업중소기업에 해당하고 추가한 업종 또한 창업중소기업이 영위 할 수 있는 업종에 해당하며 그 추가한 업종의 사업에 직접 사용할 목적으로 취득한 부동산은 취득세 감면대상에 해당한다”라고 판단한 바 있다.³³⁾

(4) 등록면허세 면제의 적용범위

지방세특례제한법은 창업벤처중소기업의 경우에는 수도권과밀억제권역 외에서 창업한 창업중소기업과는 달리 자본금 또는 출자액의 증가에 따른 등기에

33) 조심2016지0536 (2017.03.15.); 조심2010지0282 (2011.05.27.).

대하여 등록면허세 면제를 규정하고 있지 아니하다. 창업벤처중소기업의 경우도 자본금 또는 출자액의 증가에 따른 등기에 대하여 등록면허세의 면제를 배제할 이유가 없고 또 증자를 촉진할 필요가 있으므로 창업중소기업과 동일한 특례를 적용하는 것이 타당하다. 아울러 지방세특례제한법 제58조의3 제3항에서 ‘자본’은 ‘자본금’의 오기이므로 정정되어야 할 것이다.

(5) 에너지신기술중소기업에 대한 개인지방소득세

지방세특례제한법은 창업일이 속하는 과세연도와 그 다음 3개 과세연도가 지나지 아니한 중소기업으로서 2015년 12월 31일까지 대통령령으로 정하는 에너지신기술중소기업에 해당하는 경우에는 그 해당하는 날 이후 최초로 해당 사업에서 소득이 발생한 과세연도를 포함하여 5년간 해당 사업에서 발생한 소득에 대한 개인지방소득세의 100분의 50에 상당하는 세액을 감면한다고 규정하고 있다(지방세특례제한법 제100조 제4항).³⁴⁾

이에 대해 조세특례제한법에서는 에너지신기술중소기업에 대한 소득세 또는 법인세 세액감면과 관련하여 ‘2021년 12월 31일까지’라고 정하여 지방세특례제한법의 지방소득세 세액감면과 기간적으로 일치하지 아니한다. 지방세특례제한법에서 에너지신기술중소기업에 대한 개인지방소득세의 세액감면을 ‘2021년 12월 31일까지’로 연장하는 개정이 필요하다.³⁵⁾

3. 사후관리

1) 규정의 내용

(1) 취득세

지방세특례제한법은 중소기업의 창업과 관련하여 경감된 취득세를 추징하는 경우로 정당한 사유 없이 ① 취득일부터 3년 이내에 그 부동산을 해당 사업에

34) <http://www.law.go.kr> 및 <http://likms.assembly.go.kr/law> 참고, 2019.5.10 접속.

35) 지방세특례제한법을 제정하면서 종래 지방세법의 감면규정 ‘일괄일몰방식’이 개별감면규정마다 일몰기한을 다르게 규정하는 ‘개별일몰방식’으로 전환되었다. 그 취지는 개별감면규정의 특성을 반영하여 조문별로 일몰기한을 다르게 규정함으로써 감면정책의 적용성 및 효율성을 제고하려는 것이었다. 국회 행정안전위원회, “지방세특례제한법안 심사보고서”, 2010.2, 11-12면. 입법취지가 그러하더라도 감면규정이 다수인 만큼 관리가 소홀하면 연장이 누락되거나 연장의 시기를 놓치는 부작용이 발생할 수 있다.

직접 사용하지 아니하는 경우, ② 취득일부터 3년 이내에 다른 용도로 사용하거나 매각·증여하는 경우, 및 ③ 최초 사용일부터 계속하여 2년 간 해당 사업에 직접 사용하지 아니하고 다른 용도로 사용하거나 매각·증여하는 경우를 규정하고 있다(제58조의3 제7항). 다만, 위의 추징은 조세특례제한법에 따른 중소기업 간 통합(제31조 제1항)³⁶과 법인전환(제32조 제1항)³⁷의 경우에는 적용하지 아니한다(이하 같음).

한편 창업과 관련하여 취득세를 경감 받은 중소기업이 「고용정책기본법」 또는 「국가균형발전특별법」에 따른 위기지역에서 「중소기업 사업전환 촉진에 관한 특별법」에 따른 사업전환을 하고 취득세 경감 대상에 해당하는 경우에는 창업과 관련하여 경감 받은 취득세를 추징하지 아니한다(제75조의3 제3항).

(2) 재산세

창업중소기업과 창업벤처중소기업은 재산세 경감기간이 지나기 전에 중소기업 간 통합(조세특례제한법 제31조 제1항) 또는 법인전환(조세특례제한법 제32조 제1항)을 하는 경우 그 법인은 남은 경감기간 동안 중소기업 간 통합 또는 법인전환 전에 취득한 사업용재산에 대한 재산세 경감을 적용받을 수 있다(제58조의3 제8항).

(3) 개인지방소득세

① 창업벤처중소기업에 대해서는 i. 벤처기업의 확인이 취소된 경우 취소일, ii. 「벤처기업육성에 관한 특별조치법」에 따른 벤처기업확인서의 유효기간이 만료된 경우(해당 과세연도 종료일 현재 벤처기업으로 재확인받은 경우 제외) 유효기간 만료일이 속하는 과세연도부터 개인지방소득세 세액감면을 적용하지 아니한다(지방세특례제한법 제100조 제2항 단서).

② 에너지신기술중소기업

에너지신기술중소기업에 대해서는 개인지방소득세 세액감면의 감면기간 중 에너지신기술중소기업에 해당하지 않게 되는 경우에는 그 날이 속하는 과세연

36) 중소기업 간의 통합으로 인하여 소멸되는 중소기업이 사업용고정자산을 통합에 의하여 설립된 법인 또는 통합 후 존속하는 법인에 양도하는 경우를 말한다.

37) 거주자가 사업용고정자산을 현물출자하거나 사업 양도·양수의 방법에 따라 법인(대통령령으로 정하는 소비성서비스업을 경영하는 법인 제외)으로 전환하는 경우를 말한다.

도부터 감면하지 아니한다(지방세특례제한법 제100조 제4항 단서).

③ 창업중소기업 등에 대한 개인지방소득세 세액감면은 「중소기업기본법」에 따른 중소기업이 아닌 기업과 합병하는 등 중소기업에 해당하지 아니하게 된 경우에는 해당 사유 발생일이 속하는 과세연도부터 감면하지 아니한다(지방세특례제한법 제100조 제7항).

2) 분석·평가 및 개선방안

(1) 취득세의 추정예외가 인정되는 경우

지방세특례제한법이 규정하고 있는 취득세 추정사유는 ‘정당한 사유’ 없이 ① 취득일부터 3년 이내에 그 부동산을 해당 사업에 직접 사용하지 아니하는 경우, ② 취득일부터 3년 이내에 다른 용도로 사용하거나 매각·증여하는 경우, 및 ③ 최초 사용일부터 계속하여 2년간 해당 사업에 직접 사용하지 아니하고 다른 용도로 사용하거나 매각·증여하는 경우이다(제58조의3 제7항).

여기에서 ‘정당한 사유’란 원칙적으로 법령에 의한 금지 또는 제한, 천재지변 등 당해 사업자의 의지대로 할 수 없는 외부적인 사유를 말하는 것이고,³⁸⁾ 당해 사업에 직접 사용하려는 노력을 다하였는지 여부나 행정기관의 귀책사유가 있었는지 여부 등이 참작되기도 하지만,³⁹⁾ 대체로 사업자의 내부사정은 인정되지 않는 추세이다.⁴⁰⁾ 법령에 의한 금지 또는 제한이나 천재지변 등이 아니면서 ‘정당한 사유’로 인용 또는 기각된 사례로는 다음과 같은 경우들이 있다.

① 인용된 경우

i. 창업 중소기업이 공장 부지로 사용하기 위하여 부동산 매매계약을 체결하면서 외국 거래처로부터 공장매입 승인을 얻지 못할 경우에 매매계약을 해제하기로 약정하는 한편 잔금지급을 위한 용자를 받기 위하여 소유권이전등기를 선이행 받았으나, 그 후 외국 거래처로부터 매입 부동산이 공장 부지로 부적합하다는 이유로 매입승인을 얻지 못하게 되자, 당초 유보된 해제권에 기하여 잔금지급이 이루어지지 않은 상태에서 매매계약을 해제하고 소유권이전등기를 말소한 사안에서, 대법원은 위 매매계약의 해제 경위 등에 비추어, 부동산을 매수

38) 조심2016지0611 (2016.08.18.).

39) 대법원 1998.7.10. 선고 98두7626 판결 등.

40) 이정란, 앞의 논문, 356면 참조.

한 창업 중소기업이 그 부동산을 당해 사업에 직접 사용하지 못한 데에 정당한 사유가 있다고 판시하였다.⁴¹⁾

ii. 조세심판원은 피합병법인이 청구법인에게 흡수합병됨에 따라 쟁점부동산이 처분된 것은 전자가 취득하여 영위하던 사업을 후자가 승계하여 계속하기 위한 것이었고 이를 당초 취득세 등을 감면한 취지를 벗어난 것이라고 할 수 없으므로 정당한 사유가 있는 것으로 판단하였다.⁴²⁾

② 기각된 경우

i. 청구법인이 사업용 토지를 취득한 후 공장 신축으로 인한 침수피해를 우려한 인근 주민들의 반대로 유예기간 내에 취득목적대로 사용하지 못한 사안에서, 조세심판원은 이러한 사정은 쟁점토지 취득 전에 충분히 알 수 있었다는 이유로 ‘정당한 사유’에 해당하지 않는다고 판단하였다.⁴³⁾

ii. 청구법인의 쟁점토지에는 미완성 건축물이 장기간 방치되어 유예기간 내에 취득목적대로 사용하지 못한 사안에서, 조세심판원은 그 건축물의 처리방안 마련 등에 상당기간이 소요될 것이라는 사실을 쟁점토지의 취득 당시부터 충분히 알 수 있었던 것으로 보이는 점 등에 비추어 ‘정당한 사유’가 인정되지 아니한다고 판단하였다.⁴⁴⁾

이러한 ‘정당한 사유’와 관련해서는, 감면제도가 조세형평성에 상당한 침해적 요소로 작용하고 있는 것은 물론 지방세수 결손의 주요한 요인이 되고 있는 점을 감안하면 그 사용하는 용어의 개념을 명확히 하는 것이 감면제도 시행의 전제가 되어야 하고,⁴⁵⁾ 그런 이유에서 ‘정당한 사유’를 법령에서 명확하게 정의하여야 한다는 의견이 있다.⁴⁶⁾ ‘정당한 사유’는 경험칙에 바탕을 둔 추상적인 개념의 용어인 것은 부정할 수 없지만, 일의적으로 정의할 수 없고 또는 일의적으로 정의하는 것이 적절하지도 아니하므로 해석론에 맡길 수밖에 없고 개별사

41) 대법원 2006. 2. 9. 2005두2412 판결.

42) 조심2017지0819 (2017.12.07.). 합병은 지방세특례제한법 제58조의3 제7항 단서에서 추정의 예외로 규정하고 있는 중소기업 간 통합(조세특례제한법 제31조 제1항)의 하나라고 해석할 수 있겠는데, 조세특례제한법이나 그 하위법령에서 합병이 이에 포함된다는 명시적인 규정을 두고 있지는 아니하다.

43) 조심2019지0551(2019.03.26.).

44) 조심2018지0403(2018.11.06.).

45) 임재근, “지방세 비과세·감면제도의 개선방안에 대한 연구”, 『한국지방재정논집』 제8권 제1호, 한국지방재정학회, 2003, 92-93면.

46) 진형준·박용일, “창업 중소기업에 대한 지방세 비과세·감면제도의 개선방안”, 『한국지방재정논집』 제10권 제1호, 한국지방재정학회, 2005, 21면.

안에 따라 종합적으로 판단할 수밖에 없다고 할 것이다.

(2) 재산세 감면 배제 사유에 대한 재고

재산세도 소득세·법인세 및 개인지방소득세와 마찬가지로 1회성에 그치는 것이 아니라 감면기간 동안 계속 부과되는 세목이므로⁴⁷⁾ 중소기업의 창업을 지원하는 제도의 취지에 부합하지 아니하는 사유가 발생하면 감면의 배제를 고려할 필요가 있다. 지방세특례제한법은 창업중소기업 또는 창업벤처중소기업이 재산세 경감기간이 지나기 전에 중소기업 간 통합 또는 법인전환을 하는 경우에는 그 법인은 남은 경감기간 동안 중소기업 간 통합 또는 법인전환 전에 취득한 사업용재산에 대한 재산세 경감의 적용받을 수 있다는 규정(제58조의3 제8항)만을 두고 있다.

창업중소기업과 창업벤처중소기업이 「중소기업기본법」에 따른 중소기업이 아닌 기업과 합병하는 등 중소기업에 해당하지 아니하게 된 경우⁴⁸⁾와 창업벤처중소기업이 ① 벤처기업의 확인이 취소된 경우 및 ② 「벤처기업육성에 관한 특별조치법」에 따른 벤처기업확인서의 유효기간이 만료된 경우(해당 과세연도 종료일 현재 벤처기업으로 재확인받은 경우 제외)⁴⁹⁾에는 그 이후의 재산세 세액감면은 이를 배제하는 것이 타당하다.

(3) 사유발생일이 속하는 과세연도에 대한 감면 배제

지방세특례제한법에서는 사후적으로 창업중소기업에 대한 개인지방소득세의 세액감면을 배제하는 경우에는 공통적으로 해당 사유가 발생한 날이 속하는 과세연도부터 감면비율을 축소하거나 감면을 배제하도록 정하고 있다.⁵⁰⁾

이들 규정에 따르면, 조세특례제한법의 소득세 또는 법인세 세액감면 배제의 경우와 마찬가지로, 해당 사유가 과세기간을 거의 다 채운 시점에 발생하더라도 그 과세연도 전체에 대하여 감면이 배제되는 불합리한 결과가 발생할 수 있다. 이러한 감면 배제는 입법의 지도원리인 비례의 원칙에 반하므로, 세액감면의 요건을 충족하지 못하게 되는 경우에는 과세연도 중 해당 기간에 비례하여

47) 이에 대해 취득세와 등록면허세는 각각 부동산 등과 등기·등록 등을 과세물건으로 하여 일회성으로 부과되는 지방세 세목이라고 할 수 있다.

48) 지방세특례제한법 제100조 제7항 및 조세특례제한법 제6조 제11항 참조.

49) 지방세특례제한법 제100조 제2항 단서 참조.

50) 지방세특례제한법 제100조 제2항 단서, 동조 제4항 단서 및 제100조 제7항.

감면을 배제하도록 해당 규정을 개정할 필요가 있다.

IV. 결어

창업은 그 자체가 경제의 활력이고 일자리의 창출이다. 중소기업의 창업은 국민경제의 기초를 강화하고 고용을 증대시킨다. 중소기업의 창업을 지원하기 위하여 다양한 제도가 마련되어 있다. 중소기업 경영자를 대상으로 한 설문조사에서 중소기업의 창업에 대한 지원제도 중 조세지원제도는 다른 지원제도들보다 상대적으로 활용도와 체감도가 높은 것으로 나타났다.⁵¹⁾⁵²⁾

창업중소기업에 대한 지원세제는 동기가 정책목적의 실현이더라도 본질은 조세제도이고 입법이다. 그러므로 그 내용은 조세법의 기본원리인 조세법률주의와 조세평등주의, 그리고 입법의 지도원리인 비례의 원칙에 부합하는 것이어야 한다. 아울러 중소기업 창업에 대한 지원세제는 국세와 지방세에 걸쳐 펼쳐져 있으므로 조세특례제한법상의 지원세제와 지방세특례제한법 지원세제 간의 정합성도 고려되어야 한다. 이 같은 관점에서 현행법상의 창업중소기업에 대한 지원세제를 검토하였고, 그 결과를 토대로 하여 대안으로 입법을 통한 개선방안을 제시하였다. 그 중 특히 중요하다고 생각되는 몇 가지 사항을 강조하면 다음과 같다.

조세특례제한법과 지방세특례제한법에 공통된 사항으로, 창업한 중소기업에 대하여 실질적인 도움을 주려면 세액감면의 기산점을 ‘해당 사업에서 최초로 소득이 발생한 과세연도’가 아니라 ‘해당 사업에서 최초로 세액이 발생한 과세연도’ 또는 ‘최초로 세액을 감면받는 과세연도’로 변경할 필요가 있다. 마찬가지로 공통된 사항인데, 사후적으로 세액감면의 요건을 충족하지 못하게 되는 경우 시점에 관계없이 그 과세연도 전체에 대하여 감면비율을 축소하거나 감면을

51) 기획재정부·한국조세재정연구원, 앞의 책, 98-107면 참조.

52) 또한 외국에서 조세제도와 창업활동 간의 상관관계를 조사한 연구결과를 보면, 소득세율 또는 법인세율의 상승이 창업활동을 위축시키고 그 반대의 경우 창업활동을 촉진시킨다는 것을 볼 수 있다, Donald Bruce and Mohammed Mohsin, “Tax policy and entrepreneurship: new time series evidence”, Small Business Economics, 26, 2006, pp. 409-425; William M. Gentry and R. Glenn Hubbard, “Tax Policy and Entrepreneurial Entry”, The American Economic Review, 90(2), May 2000, pp.283-287; 김원규, 앞의 논문, 67면 재인용.

배제하도록 규정하고 있는데, 이는 비례의 원칙에 반하는 것이므로 과세연도 중 해당 기간에 비례하여 감면비율을 축소하거나 감면을 배제하도록 해당 규정을 개정할 필요가 있다.

조세특례제한법에서는 창업중소기업에 대한 지원세제와 관련하여, 사후적으로 일정한 사유가 발생하는 경우 법률의 근거 없이 시행령에서 직접 세액감면의 비율을 줄이거나 세액감면을 배제하는 내용을 규정하고 있는데, 이는 조세법률주의의 과세요건 법정주의에 반하는 것이므로 조세특례제한법에서 직접 규정하거나 조세특례제한법에 시행령 위임에 대한 근거규정을 둘 필요가 있다. 끝으로 지방세특례제한법에서는 창업중소기업 등에 대한 지방소득세의 세액감면을 규정하면서 개인지방소득세만을 감면대상으로 하고 있고 법인지방소득세는 그 감면대상에서 배제하고 있는데, 이는 조세의 중립성과 헌법상 영업의 자유에 반할 뿐만 아니라 법인기업 형태의 중소기업 창업을 위축시켜 사회·경제적으로 바람직하지 아니한 결과를 초래할 수 있으므로 법인지방소득세도 감면의 대상에 포함시킬 필요가 있다.

투고일 : 2019.5.31. / 심사완료일 : 2019.6.10. / 게재확정일 : 2019.6.11.

[참고문헌]

- 국회예산정책처, 「2017 조세특례 제도연구와 해설」, 2017.6.
- 권선주, “한국 중소기업 조세지원의 정책효과와 경제적 당위성에 관한 연구”, 「산업경제연구」 제24권 제1호, 한국산업경제학회, 2011.
- 기획재정부·한국조세재정연구원, 「2015년도 조세특례심층평가 II」, 휴먼컬처아리랑, 2015.9.
- 김선행, “창업중소기업에 대한 지방세 감면기준의 법령상 개선방안 모색”, 「KILF REPORT」 Vol. 30, 한국지방세연구원, 2016.
- 김원규, “중소기업지원정책의 안정성과 효율성 제고를 위한 법적 검토”, 「법학연구」 제57집, 한국법학회, 2015.
- 박용일, “벤처기업의 창업과 조세지원에 관한 연구”, 「산업경제연구」 제13권 제4호, 한국산업경제학회, 2000.
- 박지현, 「창업중소기업 관련 지방세 감면제도 개선방안」, 한국지방세연구원, 2015.
- 심석무, “중소기업 조세지원제도의 적정성에 관한 연구”, 「회계연구」 제13권 제1호, 대한회계학회, 2008.
- 윤충식·장태희, 「조세특례제한법 해설과 실무」, 삼일인포마인, 2008.
- 이인재·노현섭·장석오, “우리나라 벤처기업 조세지원제도의 개선방안에 관한 연구: 창업(벤처)중소기업 관련 지방세감면을 중심으로”, 「경영학정보연구」 제8권, 대한경영정보학회, 2002.
- 이정란, “창업중소기업 조세지원제도에 관한 연구”, 「공법학연구」 제12권 제3호, 한국비교공법학회, 2011.
- 임교순·진인오, “창업지원제도가 잠재적 창업가의 창업의지에 미치는 영향에 관한 연구”, 「한국콘텐츠학회논문지」 Vol. 15 No. 11, 한국콘텐츠학회, 2015.
- 임길환·정유훈, 「벤처·창업 지원 정책의 주요 쟁점과 개선과제」, 국회예산정책처, 2014.
- 임재근, “지방세 비과세·감면제도의 개선방안에 관한 연구”, 「한국지방재정논집」 제8권 제1호, 한국지방재정학회, 2003.
- 전형준·박용일, “창업 중소기업에 대한 지방세 비과세·감면제도의 개선방안”, 「한국지방재정논집」 제10권 제1호, 한국지방재정학회, 2005.
- 중소벤처기업부, 「2018 중소기업통계」, 2018.10.

[국문초록]

창업중소기업 지원세제에 대한 법리적 검토 및 입법론

최 성 근*

창업중소기업 지원세제는 도입 이후 중소기업정책의 변화에 따라 적용대상과 감면내용을 확대하는 방향으로 여러 차례 개정되었다. 현행 관련 제도들을 보면 정책을 입법화하는 과정에서 조세법의 기본원리나 입법의 기본원리가 충분히 고려되지 아니하였다고 여겨지는 규정들이 적지 않게 눈에 띈다. 또한 조세 특례제한법과 지방세특례제한법의 실질적인 입법주체가 각각 다른 행정부처 이다보니 국세인 소득세와 법인세의 세액감면과 지방세인 취득세, 재산세 및 등록면허세의 세액감면 간에 정합성이 결여된 부분들도 있고 균형이 미흡한 부분들도 있다.

조세특례제한법과 지방세특례제한법에 공통된 사항으로, 창업한 중소기업에 대하여 실질적인 도움을 주려면 세액감면의 기산점을 ‘해당 사업에서 최초로 소득이 발생한 과세연도’가 아니라 ‘해당 사업에서 최초로 세액이 발생한 과세연도’ 또는 ‘최초로 세액을 감면받는 과세연도’로 변경할 필요가 있다. 또한 사후적으로 세액감면의 요건을 충족하지 못하게 되는 경우 시점에 관계없이 그 과세연도 전체에 대하여 감면비율을 축소하거나 감면을 배제하도록 규정하고 있는데, 이는 비례의 원칙에 반하는 것이므로 과세연도 중 해당 기간에 비례하여 감면비율을 축소하거나 감면을 배제하도록 해당 규정을 개정할 필요가 있다.

조세특례제한법에서는 창업중소기업에 대한 지원세제와 관련하여, 사후적으로 일정한 사유가 발생하는 경우 법률의 근거 없이 시행령에서 직접 세액감면의 비율을 줄이거나 세액감면을 배제하는 내용을 규정하고 있는데, 이는 조세법률주의의 과세요건 법정주의에 반하는 것이므로 조세특례제한법에 시행령 위임에 대한 근거규정을 둘 필요가 있다.

지방세특례제한법에서는 창업중소기업 등에 대한 지방소득세의 세액감면을 규정하면서 개인지방소득세만을 감면대상으로 하고 있고 법인지방소득세는 그 감면대상에서 배제하고 있는데, 이는 조세의 중립성과 헌법상 영업의 자유에

* 영남대학교 법학전문대학원 부교수.

반할 뿐만 아니라 법인기업 형태의 중소기업 창업을 위축시켜 사회·경제적으로 바람직하지 아니한 결과를 초래할 수 있으므로 법인지방소득세도 감면의 대상에 포함시킬 필요가 있다.

주제어 : 중소기업, 창업, 창업중소기업, 조세특례제한법, 지방세특례제한법, 지방소득세

[Abstract]

Rethinking the Tax Incentives for Start-up of Small and Medium Enterprises

Choi, Seong-Keun*

Start-up itself is the vitality of the economy and the creation of jobs. Start-up small and medium enterprises(SMEs) strengthens the foundation of the national economy and increases employment. Various institutional incentives are provided to support start-up SMEs. In the questionnaire survey of SME managers, it was found that the preference of the tax incentives for start-up SMEs is relatively higher than other institutional incentives.

Even though the motive of the tax incentives for start-up of SME is to realize the policy purpose, they are essentially the tax system and the legislation. Therefore, the contents should be in accordance with the general principles of tax law and the basic principles of legislation. In addition, since the tax incentives for start-up SMEs is spread across the national and local taxes, the harmony between the tax incentives in the Restriction of Special Taxation Act and the tax incentives in the Restriction of Special Local Taxation Act should be considered. From this point of view, this article reviewed the tax incentives for start-up SMEs under the current laws, and suggested some legislative schemes to resolve the problems of the tax incentives for start-up SMEs.

In order to provide practical assistance to start-up SMEs, the starting point of the tax reduction should be defined as the occurrence of 'tax amount', not 'taxable income'. And if start-up SMEs do not meet the requirements of the reduction after first application of tax reduction, the tax reduction ratio should be cut in proportion to the period.

* Associate Professor at Yeungnam University Law School, Ph.D. in Law.

The Restriction of Special Local Taxation Act allows the reduction of local income tax only for individual start-up SMEs. The reduction of corporate local income tax for start-up SMEs is not allowed. This is not only contrary to the neutrality of the tax and the freedom of business in the constitutional law, but it also may result in socioeconomically undesirable results. Therefore, it is necessary to include corporation local income tax in the subject of reduction.

Key words : small and medium enterprise, SME, tax incentive, Restriction of Special Taxation Act, Restriction of Special Local Taxation Act, local income tax