

## 해운기업의 조세부담에 대한 국제 비교연구

이 광 로\* · 이 태 우\*\*

### International Comparison of Tax Burdens of Shipping Companies

*Kwang-Ro Lee\* · Tae-Woo Lee\*\**

Abstract	제3장 해운기업 조세체계 및 조세부담에 대한 국제비교
제1장 서론	제4장 결론 및 정책적 시사점
제2장 주요 해운국가의 조세제도의 특징과 지원형태	참고문헌

### Abstract

This paper aims to compare tax systems related to shipping companies among German, Norway, the Netherlands, UK and Korea and to identify which country has the most competitive edge in terms of tax burdens.

The previous studies of international comparison of shipping competitiveness have been simply concerned with the international comparison of nominal tax rates of some foreign countries with Korea. One of their shortcomings have not fully considered tax systems inherent in the shipping industry, which may produce different conclusions. Having borne it in mind, this study has tried to calculate effective tax rates among countries concerned, taking fully into account tax systems of the countries.

### 제1장 서론

제2차 세계대전 이후 유럽의 전통 해운국가 및 선주들이 국제경쟁력을 향상하기 위한 과정은 크게 3단계로 구분될 수 있다. 먼저 1단계는 선박의 편의치적화이다. 제2차 세계대전 후 불황을 맞은

해운시장에서 각국 선주들은 치열한 경쟁에 직면하였다. 이러한 경쟁의 산물로서 높은 선원비를 회피하는 것을 주목적으로 하는 편의치적화 현상이 미국에서부터 나타나기 시작하였으며 곧이어 유럽의 전통 해운국가에서도 점차 확대되었다. 유럽에서는 특히 1970년대 말부터 1980년대 중반까

\* 세계박람회유치위원회 기획실장  
\*\* 한국해양대학교 교수

지 편의치적 현상이 두드러졌다. 그러나 유럽의 전통 해운국가들은 자국적 등록선박의 감소가 계속되자 유럽의 전통 해운국가들은 자국적 상선대의 감소와 해운경영 활동의 쇠퇴가 국민경제에 미치는 영향에 위기감을 느끼고 그 대책을 강구하기 시작하였다. 즉, 유럽의 전통 해운국가들은 선주들이 선원비 부담을 줄이면서 선박의 국적을 자국적으로 유지하기 위한 제도로서 제2선적제도를 도입하였으며 이것이 2단계라 볼 수 있다.

제2선적제도는 1987년 노르웨이가 처음으로 도입하였으며 그 이후 유럽의 해운국가들은 대부분 제2선적제도를 도입하여 운영하였다. 그러나 국적선박의 감소를 막기 위하여 도입된 제2선적제도는 일시적으로 성공을 거둔 노르웨이와 덴마크 등의 일부 국가를 제외하고는 대부분 한계에 직면하였으며 국적선대의 감소추세를 전환시키지는 못하였다. 제2선적제도의 시행에도 불구하고 국적상선대가 계속 감소되고 특히 국적상선대의 감소가 자국의 해운경제활동과 관련산업에 미치는 부정적 영향이 커짐에 따라 유럽의 전통 해운국가들은 광범위한 조사와 연구를 거쳐 조세제도를 통한 지원이 없이는 해운산업의 쇠퇴와 국적 상선대의 감소 추세를 반전시킬 수 없다고 결론을 내렸다.

이에 따라 유럽의 전통 해운국가들은 1990년대 중반부터 해운산업 특유의 조세인 톤세제도 (tonnage tax system)<sup>1)</sup>를 도입하고 있으며 이것이 3단계라고 할 수 있다. 톤세제도는 네덜란드와 노르웨이가 1996년부터 그리고 독일이 1999년부터 도입하여 시행중이며 영국이 2000년부터 도입할 예정이다. 조세제도를 통한 해운산업 지원방법은 유럽의 전통 해운국가들이 가장 오랫동안, 가장 광범위하게 사용되는 정책수단이다. 유럽의 전통 해운국가들이 해운산업을 지원하는 정책수단으로 조세제도를 선호하는 이유는 조세를 통한 해운산업 지원이 여타 다른 해운보호주의 보다는 정당화하기가 용이한 지원형태이기 때문이다.

우리나라의 상선대는 1990년대 초까지 세계 해

운사상 그 유례가 없을 만큼 급속히 성장하였으며 이는 정부의 해운산업 육성정책에 힘입은 바가 크다. 1970년에는 외항선이 142척 798천G/T에 불과하였으나 1990년 말에는 435척 9,052천G/T으로 증가되어 세계 7위의 선박보유국으로 성장하였다. 그러나 이러한 증가 추세는 1990년대 초부터 차츰 둔화되기 시작하여 감소세로 돌아섰으며 이에 대한 대응책으로 1997년 제2선적제도인 국제선박등록제도를 도입하였으나 국적선대의 감소추세는 계속되고 있는 상황에 처하여 있다.

본 연구의 목적은 먼저 유럽의 전통 해운국가들이 해운산업에 대한 지원수단으로서 가장 중요시 여기는 세제상 지원형태와 내용을 음미해 본 뒤에 유럽의 전통해운국과 우리나라의 세제상 지원내용과 해운기업의 실질적 조세부담을 비교연구하는데 있다. 아울러 본 연구의 결과를 바탕으로 하여 한국 해운기업의 국제경쟁력을 제고하기 위한 우리나라의 해운조세정책에 대한 시사점을 제시하고자 한다.

본 연구는 우리나라 및 유럽 전통 해운국가의 해운기업, 선주협회, 정부 등 해운 관련기관과의 직접 인터뷰, 의견조회 및 관련문헌조사를 토대로 하였다. 여기서 여 해운기업의 조세부담의 비교연구의 대상으로 하는 국가는 우리나라와 유럽의 전통 해운국가인 영국, 네덜란드, 노르웨이, 독일 5개국이다. 본 연구는 이상의 5개 국가에서 현재 해운산업을 지원하기 위한 정책수단으로 채택되고 있는 조세제도 및 납세의무자가 해운기업인 조세로서 해운기업의 조세부담에 미치는 영향이 비교적 큰 조세종목에 한정한다. 따라서 해운기업의 이익에 부과하는 조세인 법인세 및 선박의 취득, 보유, 처분과 관련되는 조세가 주요 연구대상이다. 다만 최근 유럽국가들이 도입한 톤세제도는 자료수집의 애로로 본 연구에 포함되지 아니하였으며 부가가치세와 관세도 해운기업을 납세의무자로 하는 주요 조세이지만 대부분의 국가에서 영세율이 부과되거나 조세가 면제되고 있어 본 연구에 포함되지 아니하였다. 또

1) 톤세제도에 대해서는 다음의 글을 참조할 것. 이태우, 이광로, 류동근(1999), “해운업 및 해사관련 육상산업발전을 위한 톤세제도 도입의 배경과 그 논거에 관한 연구: 영국의 사례를 중심으로”, 해상교통정책, 23권 1호, p. 35-47.

한 선원관련조세는 해운기업을 납세의무자로 하지 아니하므로 본 연구의 대상에서 제외하였다.

## 제2장 주요 해운국가의 조세제도의 특징과 지원형태

### 2.1 해운업 관련 조세제도 개요

최근 유럽의 해운국가들은 해운업에 대한 조세 제도를 개편하고 있다. 특히 유럽의 전통해운국에서는 특별히 해운업에 적용하는 조세제도로서 톤세제도를 도입하여 위축되어 가는 자국 해운산업을 진흥시키려 하고 있다. 유럽의 전통해운국가들은 왜 해운산업을 진흥시키기 위한 수단으로서 조세제도를 택하였는가? 이질문에 대한 해답은 등록 선박이 계속 감소되어 가고 있는 우리나라에 중요한 정책적 시사점을 제공할 수 있을 것이다. 대부분의 해운국가에서는 일찍부터 해운산업에 대해 특별한 보호와 지원을 제공하였다.

해운산업을 특별히 취급한 사유는 국가에 따라 다르고 시대에 따라 다르지만 주로 외화획득, 고용 증대 등을 통하여 국가경제에 기여 및 20세기 초기의 해운의 안보적 역할 등으로 요약된다<sup>2)</sup>. 해운산업에 대한 각국의 보호와 지원은 여러 가지 수단이 동원되었으며 주요 수단은 화물유보정책 (cargo reservation), 국기차별정책 (flag discrimination), 운항비보조 또는 선박건조차액보조 등 직접보조 (subsidy), 선박건조 또는 선박구입자금의 저리융자, 그리고 세제를 통한 각종 지원 등이었다.<sup>3)</sup>

그러나 이상과 같은 해운산업에 대한 보호주의 수단은 제2차 세계 대전 후부터 점점 줄어들기 시작하여 20세기 후반기 이후에는 대부분 사라졌

다<sup>4)</sup>. 해운산업에 국가의 보호주의적 경향이 사라진 이유는 여러 가지이다. 영국이 1849년 항해조례를 폐지한 이후부터 영국, 노르웨이, 네덜란드 등 유럽의 전통 해운강대국들은 자신들이 그 간에 축적한 자본력과 경쟁력을 바탕으로 해운산업의 자유경쟁을 주장하며 각종 외교수단, 국제여론 형성 또는 개별국가와의 해운협정 등을 통해서 여타 국가들에게 보호주의적 각종수단을 철폐할 것을 요구하고 상대국들에게 해운자유원칙을 지키게 하려고 노력하였다. 또한 1980년대 초 전세계를 지배하였던 냉전체제가 붕괴되면서 세계대전과 같은 대규모의 전쟁가능성이 크게 감소됨에 따라 해운산업을 전시 국가생존전략 차원에서 중시 여기던 국가들은 해운을 과거와 같이 다른 산업보다 특별히 우대하고 보호할 가치에 회의를 느끼고 간섭과 보호의 자세에서 자유방임적 정책기조로 전환하였다.

그러나 유럽의 전통 해운국가들은 한편으로는 해운자유 원칙을 표방하면서도 자국의 해운산업 육성을 위한 세제상 지원정책은 여타 국가들보다 적극적으로 추진하였다. 세계해운시장에서 해운자유 원칙을 선도한 국가로 볼 수 있는 영국의 예를 들어보면 영국이 자국의 해운산업에 부여하는 세계상의 혜택은 여러 가지이지만 그 중의 하나가 투자공제(capital allowance)제도이다. 영국에서 선박에 대한 투자공제제도는 1952년부터 인정되었으며 그 뒤 1970년부터는 첫째 100% 투자공제가 주어졌으나 1984년 조세개편시에 25%의 투자공제가 인정되고 있다. 영국 선주들은 1986년 의회에 제출한 보고서에서 1984년 이전의 영국의 투자공제제도는 당시 주요경쟁국에서 선주들에게 제공하였던 제반 혜택과 비슷한 수준이었다고 평가하였다.<sup>5)</sup> 그 외에도 선박대체와 선박의 현대화를 지원하기 위하여 선박매각차익에 대한 과세이연제도를 시행

2) Ademuni-odeke (1984), *Protectionism and the Future of International Shipping*, (Brussels: Marinis Nijhoff Publishers), p. 152.

3) U.S Department of Commerce(1977), *The Maritime Aids of the Six Major Maritime Nations* (Mass.: Temple, Barker and Sloane, Inc.), p. 18.

4) 민성규(1994), "해운환경의 변화와 2000년대 해운정책", 회갑기념논문집, 한국해운학회지, p. 30.

5) House of Commons Transport Committee (1987), *Interim report on the decline in the UK-registered merchant fleet*, (London: HMSO), Appendix 1, para. 37.

하고 있으며 결손금의 소급 및 이월공제제도, 그룹 내 기업간 결손금 공제도 폭넓게 인정하고 있다.

노르웨이도 해운산업에 여러 가지 세제상 혜택을 부여하였다. 비록 1992년 조세개편시에 그러한 혜택이 대폭 축소되었지만 1992년 이전에는 선박에 대한 특별상각, 선박매각차익에 대한 8년간의 과세이연, 각종 비과세 유보금 등 다양한 혜택이 주어졌다. 특히 1980년대 후반에 노르웨이 등록선박이 대폭 증가한 것은 국제선박제도, 유한파트너쉽(K/S)제도 및 해운조세제도에 기인한다고 평가되고 있다.<sup>6)</sup>

네덜란드는 지정학적으로 북유럽의 중심에 위치하고 있고 세계 최대의 항구인 로테르담항이 위치한 지정학적 장점을 활용하여 해운과 항만으로부터 많은 부가가치를 획득하고 있는 국가이며 유럽의 물류중심지로서의 경쟁력을 확보하기 위하여 해운, 항만, 도로 등 수송분야에 정책적 비중을 크게 두는 국가이다. 따라서 해운산업에도 여러 가지 지원과 혜택을 부여하고 있으며 세계상으로도 기본적으로 건전한 사업관행에 의한 세무회계처리를 허용하는 등 조세제도가 비교적 관대하다. 또한 지출대비 유보금, 자가보험 유보금, 대체유보금 등 각종 비과세 유보금이 광범위하게 인정되고 있으며 정액법에 의한 20% 감가상각 외에 투자공제도 별도로 인정되고 있다. 그리고 결손금의 이월도 10년까지 허용되고 그룹내 기업간 결손금공제도 주요한 조세부담 경감요소로 허용되고 있다.

이상의 3개국 이외에도 유럽국가들은 자국해운산업에 다양한 지원혜택을 제공하였다. 이러한 유럽 전통해운국가들의 세제를 통한 해운산업 지원은 각국의 국내적, 국외적 여건에 의하여 1980년대 중반 이후부터 1990년대 중반까지 사이에 대폭 축소되었다.

영국은 1984년 법인세제를 개편하면서, 네덜란드

와 노르웨이는 1988년과 1993년 세법 개정시에 그리고 독일은 이들보다 다소 늦은 1992년 이후에 각종 세제상 혜택을 축소시켰다. 그러나 1990년대 초중반부터 유럽전통해운국가들의 자국적 등록선박이 감소하기 시작하고 이로 인하여 발생하는 해운 및 관련산업의 위축 등 경제적 문제가 미치는 영향이 심각해지자 이를 해결하기 위하여 톤세제도 도입 등 과거보다 더 강화된 세제상 지원혜택을 부여하고 있다.

이하에서 해운조세제도의 특징과 상기 외국의 해운산업에 대한 세계 지원형태에 대해 살펴보고자 한다.

## 2. 해운조세의 특징

### 2.1 원가요소로서의 해운조세

해운기업의 원가요소는 기업의 경영형태, 운항선박의 종류 등에 따라 상이하나 조세는 어떤 경영형태의 어떤 선박을 운항하든 반드시 수반되는 주요 원가구성요소이다. 그런데 조세가 해운기업의 여타 원가 구성요소와 다른 점은 비국제화된 원가요소라는 점이다. 여기서 비국제화된 원가요소(non-international cost element)란 각 국가의 선주가 속한 국가의 고유한 여건으로 인하여 서로 다른 가격을 지불하는 원가요소를 말하며, 국제화된 원가요소(international cost element)란 각 국가의 선주들이 기업경영에 필요한 원가요소를 국제적으로 동일한 가격으로 획득하여 사용할 수 있는 원가요소를 말한다.<sup>7)</sup>

1980년대 이전까지만 해도 해운원가요소를 획득하는 가격이 선주가 속한 국가에 따라 차이가 많이 발생하였다. 따라서 해운산업의 국제경쟁력은 유리한 선박확보자금의 조달, 선박건조능력, 그리고 저임금에 고도의 기술을 갖춘 선원의 공급에 크

6) Lloyd's Shipping Economist, June 1996, p. 6.

7) Mayr, Thomas P. and McGrath, Raymond H.(1997), "Tramp shipping: The role of taxation in international resource allocation", *Maritime Policy and Management*, Vol. 24. No. 2, pp. 261-283. Sturme의 해운비용 분류법에 따르면 국제화된 비용은 국제비용(international cost)에 해당하며, 비국제화된 비용을 국내비용(national cost)에 해당된다고 볼 수 있다. Sturme, S. G.(1962), *British Shipping and World Competition* (London: The Athlone Press), pp. 266-274.

게 좌우되었다. 그러나 그 후 편의치적제도 및 제2 선적제도의 본격적인 등장과 90년대 이후 세계경제의 급속한 국제화 진전 등 여건변화로 그러한 해운원가요소는 대부분 국제화되어 더 이상 경쟁력 결정에 주요 요소가 되지 못하게 되었다. 따라서 각 국가의 해운산업경쟁력은 요소가격이 국가마다 다른 원가요소 즉, 비국제화 원가요소의 영향을 크게 받을 것이며 특히 조세비용은 비국제화 원가요소 중에서 차지하는 비중이 상대적으로 증대됨에 따라 앞으로 각 국가 해운산업의 경쟁력결정에 중요한 변수가 될 것이다.

〈표 1〉 해운원가요소의 분류

원가요소별	분 류
선박구입비용	국제화(international)
선원비	국제화
수선유지비	국제화
보험료	국제화
항만시설사용료	국제화
조세비용	비국제화(non-international)
대리점 및 일반관리비	비국제화
자기자본비용	국제화/비국제화
타인자본비용	국제화

출처: Mayr, Thomas P. and McGrath Raymond H.(1997), "Tramp shipping: The role of taxation in international resource allocation", *Maritime Policy and Management*, Vol. 24. No.2, pp. 261-283.

2.2 해운산업과 조세회피

해운산업에서 이루어지는 조세회피 방법과 조세 피난처는 농업, 제조업 등 육상에서 주요 영업활동이 이루어지는 여타 산업보다도 발달되어 있다. 조세회피(tax avoidance)란 법률적으로 정당하게 조세를 부담하지 않거나 적게 부담하는 것을 말하며 명확하지 못한 법률 규정을 이용하거나 조세의 공제제도, 면제제도 등 법률적 사실적 여러 가지방법을 활용하여 실질적인 조세부담을 최소화 하는 것을 말한다. 조세회피는 특히 불법적인 방법을 동원하여 조세부담을 피하는 탈세(tax evasion)와는 구별되어야 한다. 또한 조세피난처(tax haven)란 조

세당국이 외국인에 대하여는 조세를 부과하지 않거나 특별히 낮은 세율을 부과하는 지역이나 국가를 말한다.

해운산업이 다른 산업보다도 조세회피 방법이나 조세피난처가 더욱 발달된 이유는 해운산업이 사용하는 생산요소의 이동성과 주요 영업활동이 국제적으로 이루어지는 점 때문이다. 해운기업의 주요 운영자산인 선박은 많은 시간을 어느 국가의 관할에도 속하지 않는 바다 위에서 서비스 생산활동을 하며 해운기업의 대부분의 수익과 비용은 조세당국자의 관할권이 벗어난 곳에서 이루어지기 때문에 육지에 고정된 자산을 운영하는 다른 산업과 비교하면 해운기업은 조세를 회피하는 방법이 있어 훨씬 탄력성이 있게 된다.

해운산업에는 선박의 건조, 선박의 운영, 운영결과 발생하는 이익에 이르기까지 조세를 회피할 수 있는 다양한 수단이 있다. 해운기업의 조세회피는 선박건조단계부터 시작될 수 있다. 선박을 건조하기 위해서는 거액의 건조자금에 필요하며 이 건조자금은 조세피난처를 통하여 조달함으로써 조세를 회피할 수 있고 선박의 건설원가는 투자공제, 외국으로부터 수입하는 자재에 대한 조세감면 혜택은 여러 가지 투자촉진을 위한 조세 지원을 활용한다. 일단 선박이 건조되면 건조한 회사는 선박을 대신하거나, 나용선을 주거나 또는 직접 운영하는 등 조세부담을 감소시키기 위해 선택을 할 수가 있다. 선박을 직접 운영할 경우 가속감가상각, 서비스에 대한 영세율적용, 조세가 부과되지 않은 저가의 연료유를 외국항에서 수급하는 등 성질상 밝혀지기가 어려운 다양한 법률적 사실적 수단에 의한 조세회피 방법이 있다.

3. 해운산업에 대한 세제상 지원형태

해운산업에 대한 세제상 지원형태는 국가에 따라 다양하나 그 중 해운기업의 조세부담에 직접 영향을 미치는 주요 지원형태는 다음의 <표 2>와 같으며 다만 해운산업의 조세이지만 해운기업에 대한 조세가 아닌 선원소득에 대한 조세와 부가가치세 등과 같은 간접세는 포함되지 아니하였다.

〈표 2〉 해운산업에 대한 주요 지원형태

지원형태	주요 내용
○ 해운소득 전액 비과세	- 해운기업의 소득에 대한 전액 비과세 (홍콩, 그리스, 대부분의 편의치적국)
○ 과세소득 공제	- 투자공제, 감가상각, 특별상각공제 - 신규투자액에 대한 일정비율 공제 - 선박대체시 대체선박가액의 일정비율 공제 - 선박개조, 수리액의 일정액을 공제
○ 차등세율 과세	- 소득 및 규모가 낮은 기업에 적용
○ 과세이연	- 선박매각차익 과세이연 - 각종 준비금, 유보금을 일정액 까지 비과세
○ 세액감면 또는 환급	- 선박투자액에 대한 일정세액 감면 또는 환급
○ 결손금의 이월 및 이전을 통한 과세이익 공제	- 결손금의 소급 및 이월 공제 - 그룹내 기업 상호간 결손금 이전

자료: Interim Report on Maritime Subsidy(1993), MARAD의 자료 일부 수정

### 제3장 해운기업 조세체계 및 조세부담에 대한 국제비교

조세란 기업측면에서 보면 원가의 구성요소이며 각국의 산업은 자국의 조세제도의 영향을 받을 수 밖에 없기 때문에 기업의 경쟁력이 조세부담 정도에 의해 크게 좌우될 수도 있다. 특히 해운산업에 있어 조세는 소위 비국제화 원가요소로서 원가의 크기가 국내적 요인에 따라 달라질 수 있는 요소이기 때문에 세계의 해운시장에서 상호 경쟁을 해야 하는 해운기업에게는 중요한 경쟁력 요소이다. 따라서 해운기업에 대한 각국의 조세제도와 각국의 해운기업이 부담하는 조세를 측정하여 비교하는 연구는 가치있는 일이라 할 수 있다.

그러나 특정한 산업에 부과되는 조세를 국제간 비교하는 것은 어려운 일이며 자칫 오도될 우려도 있다. 왜냐하면, 조세제도란 각국의 역사적, 문화적 산물이며 국가별 경제정책에 따라 조세를 부과하는 목적, 수단 등이 다양하여 일정한 기준에 의한

비교가 어려우며 특히 각국의 기업이 직면하는 조세부담을 정확히 측정하는 것은 더욱 어렵다. 따라서 본 장에서는 유럽의 4개 주요 해운국가와 우리나라의 해운기업에 부과되는 조세체계를 중점적으로 검토하며 각국 해운기업의 현실적 조세부담수준을 정확히 측정하기보다는 일정한 전제조건하에서 각국 해운기업의 상대적 조세부담수준을 측정하고 이를 비교해 보고자 한다.

#### 3.1 조세체제의 비교

본절에서는 각국이 해운기업에 부과하고 있는 조세의 종류와 세율 등 해운조세체계를 비교하고 이어서 해운기업에 대한 조세의 중심이 되는 법인세와 법인세액에 영향을 미치는 각종 공제제도를 비교하기로 한다.

먼저 영국에서는 해운기업에 대하여 국제인 법인세만 부과하고 있으며 여타 국제나 지방세도 없다. 다만 선박 등록시 등록비가 115파운드 부과된다.<sup>8)</sup> 노르웨이는 법인세가 국세(20.75%)와 지방세

8) Ready, N. P.(1998), *Ship Registration* (London: LLP), p. 68.

(7.25%)로 나누어 부과되며 세수입도 각각 나누어 배정된다. 선박등록시에는 12,600크로네와 선박 순톤당 1.05크로네를 곱하여 더한 금액을 등록세로 납부하여야 한다. 네덜란드에서는 법인세 이외에 등록에 소요되는 수속비를 포함하여 등록비로 미화1,500~3,500 달러를 부과하고 있으며 여타 국제나 지방세는 없다.<sup>9)</sup>

독일은 유럽국가들 중에서 가장 해운산업에 대한 지원제도가 다양하며, 해운기업에 부과되는 조세도 비교적 여러 가지의 종류가 있었다. 그러나 그 중 일부의 조세는 1998년 1월 1일부터 폐지되었다. 독일에서는 법인세 이외에 법인의 소득에 대한 영업세(business tax)가 부과되고 있으며 등록세는 부과되지 않고 있다. 독일에서는 1997년까지 해운기업에 재산세와 자본이득에 대한 영업세가 부과되었으나 1998년 1월 1일부터 동 조세들은 모두 폐지되었다.

우리나라는 해운기업에 대하여 법인세를 비롯한 등록세, 취득세, 재산세, 공동시설세가 부과되고 있으며 농어촌 특별세, 교육세, 주민세가 부가세 형태로 부과되고 있다. 우리나라와 4대 유럽해운국가의 해운기업에 부과되는 조세의 종류는 <표 3>과 같다.

<표 3> 각국의 해운조세 체계의 비교

세목별	한국	영국	네덜란드	노르웨이	독일
법인세	○	○	○	○	○
등록세	○	○	○	×	×
취득세	○	×	×	×	×
재산세	○	×	×	×	×
기타 (공동시설세등)	○	×	×	×	○ (영업세)

자료: 각국의 조세법전에서 정리

### 3.2 법인세관련 주요 제도 비교

전술한 바와 같이 어느 국가이든 법인세는 해운기업에 부과되는 기본적인 조세이다. 아래에서 각국의 법인세 세율과 법인세액에 영향을 미치는 각종 조세제도를 살펴보기로 한다.

영국의 경우 제도적으로 인정되고 있는 조세상 중요 혜택은 25%의 투자공제(investment allowance), 선박매각차익에 대한 과세이연, 그룹내 기업간 결손금 공제, 결손금의 소급 및 이월공제이다. 네덜란드에서는 선박에 대한 감가상각을 정액법에 의한 20%의 상각율을 적용토록 되어 있으며 정율법을 적용하고자 하는 기업은 세무당국의 별도의 허가를 얻어야 한다. 또한 네덜란드에서는 각종 비과세 유보금이 광범위하게 허용이 되고 있다. 즉, 지출대비 유보금, 자가보험유보금, 대체유보금 등이 허용되고 있으며 선박매각차익에 대한 과세이연제도는 없지만 대체유보금이 동일한 역할을 하고 있다.

노르웨이의 선박에 대한 감가상각은 정율법에 의하여 20%의 상각율이 적용되며 그룹내 기업간 결손공제 제도도 주요한 조세부담 경감요인이다. 다만 노르웨이에서는 선박매각차익에 대한 과세이연과 결손금 소급공제는 허용되고 있지 않다. 독일도 감가상각, 선박매각차익 과세이연, 그룹내 기업간 결손금 공제혜택, 결손금이월 소급 공제제도 등이 허용되고 있다.

우리나라는 <표 4>에서 보는 바와 같이 법인세 세율은 낮으나 조세부담을 실질적으로 경감시킬 수 있는 제도가 제한적이어서 유럽국가들에 비하여 세제상 여건이 불리하다. 즉, 감가상각율은 유럽 4개국 중에서 가장 낮으며 선박매각차익에 대한 과세이연도 일반선박에는 적용되지 않고 국제선박에 등록된 선박에만 적용된다. 또한 결손금 이월공제제도도 5개국 중에서 가장 불리하며 유럽국가들에게 널리 허용되고 있는 그룹내 기업간 손실공제제도도 존재하지 않는 등 제반 여건이 불리하다.

9) Lloyd Ship Management(1998), *Guide to international Registration and Ship Management* (London: LLP), p. 48.

〈표 4〉 법인세관련 주요 제도

	법인세율	감가상각 및 투자공제	선박매각차익 과세이연	결손금 이월공제	그룹내 손익상계
한 국	1억원미만: 16% 1억원초과분:28%	정액법 5% 정율법14%	일반선박:불적용국 제선박: 적용	소급공제:불인정 이월공제:5년	불인정
영 국	소기업: 24% 일반기업:28%	정율법:25%	적 용	소급공제:3년 이월공제:6년	인 정
노르웨이	국세: 20.75% 지방세: 7.25%	정율법:20%	불적용	소급공제:불인정 이월공제:10년	인 정
네덜란드	35%	정액법:20%	적 용(유보금)	소급공제:3년 이월공제:무제한	인 정
독 일	30%	정액법:8.33% 정율법:25%	적 용	소급공제:2년 이월공제:무제한	인 정

자료: 각국 조세법전에 의해 정리함.

### 3.3 해운기업 조세부담의 국제비교

#### 3.3.1 비교방법 개요

조세부담수준을 정확히 측정하는 방법은 현실적으로 존재하기가 어려우며 따라서 해운기업이 부담하는 조세를 국제간 비교하는 것은 어려운 과제다. 특히 조세제도는 각국의 역사적, 경제적, 문화적 산물이므로 조세제도가 상이한 국가간의 조세부담을 비교하는데는 여러 가지 제약과 한계가 불가피하다. 그럼에도 불구하고 비교의 필요성은 있기 때문에 한정된 범위내에서 비교해 보고자 한다.

먼저 비교하는 방법은 특정한 선박에 대한 투자를 가정하여 동 선박이 폐선될 때까지 일정한 투자 수익율을 가정하여 수익을 산출하고 수익에서 세제상 혜택을 받는 공제액을 감액한 세전이익에 세율을 곱하여 세액을 산출하고 동 세액의 총 수익에 대한 비율로서 유효세율을 측정하여 비교하고자 한다. 또한 총 선박 운항기간동안의 수익과 비용은 시간가치 요소를 감안하기 위하여 현재가치로 환산하여 계산하였다. 따라서 매년의 법인세액, 재산세액 및 감가상각으로 인한 조세 공제혜택 등은 모두 현재가치로 환산되었으며 취득세, 등록세등은

선박취득년도의 가치로 계산되었다. 마지막으로 각국의 기업은 자국의 조세법령과 기업의 세무회계 정책에 따라 여러 가지 입장에 처할 수가 있으나 조세가 부과될 수 있는 충분한 이익이 있고 제도상 허용된 세액경감 혜택을 충분히 받을 수 있는 기업의 입장에 있다고 가정한다.

이를 부연하여 설명하면 각 기업은 자국의 조세법령과 기업의 세무회계 정책에 따라 크게 다음과 같은 세 가지 유형의 기업입장이 있을 수 있다.<sup>10)</sup>

첫째, 기업에 조세가 부과될 수 있는 충분한 이익이 있는 기업으로서 이 기업은 이익이 충분하기 때문에 조세제도가 허용하는 범위 내에서 조세부담을 경감할 수 있는 가능한 모든 세제상 혜택을 받아야 할 입장에 있는 기업이다(full tax position).

둘째, 기업이 영업으로부터 이익을 충분히 얻지 못하였거나 이익이 있어도 기존에 축적된 각종의 조세공제액으로 인하여 기업이 전혀 부담하지 않을 수 있는 기업의 입장이 있다(no tax position).

셋째, 위와 같은 극단적 가정이 아닌 중간형태의 기업 즉 이익이 있어 조세를 부담하지만 전액 부담하지 않고 일부를 경감받을 수 있는 기업이 있으며 이러한 기업들은 시장에 새로이 진입하는 기업의

10) Gardner, Bernard and Marlow, Peter(1983), "An International Comparision of the Fiscal Treatment of Shipping", *Journal of Industrial Economics*, Vol.31, No.4, p. 399 에서 이들은 각 기업의 입장을 Full tax position, No tax Position, New entry position의 세 가지로 구분하고 있다.



입장과 유사하다고 할 수 있다(new entry position). 이러한 유형들의 입장가운데서 본절에서는 첫번째 기업의 입장에서 각국의 조세부담을 비교하기로 한다. 다만 동 조세부담의 비교에 있어서 해운기업에 직접적인 영향을 미치는 세제 중에서 손실금이월공제제도와 그룹내 기업간 손실공제제도는 그러한 제도가 적용될 수 있는 여건발생의 불확실성 때문에 고려되지 못하였다.

3.3.2 조세부담 측정에 사용된 자료

(1) 기본전제

- 선박: 50,000 G/T급 컨테이너선,
- 취득가액: 30,000천불( 자기자본 40%, 차입자본 60%)
- 선박운항년수: 16년
- 잔존가치: 취득가액의 5%
- 투자회수비율: 연 10%
- 할인율: 8%
- 조세지불시기: 회계연도 말 이후 1년 이내
- 차입자본 및 이자상환: 6년 분할상환(이자: 연 6%, 6개월 단위로 년2회 지불)

(2) 주요 해운국가의 해운조세 부담 자료

<표 5>는 주요 해운국가의 해운조세와 관련된

자료를 나타내고 있다.

(3) 계산에 사용된 수식

- 세전 총이익액의 현재가치(E)

$$E = \frac{C_0}{1 - (1+r)^{-n}} \cdot \frac{1 - (1+d)^{-n}}{d}$$

(C<sub>0</sub> = 선박가액, r = 투자회수율, n = 내용년수, d = 할인율)

- 조세부담총액의 현재가치(T<sub>0</sub>)

$$T_0 = E \times t (1+d)^{-1}$$

(E = 세전 총이익액의 현재가치, t = 세율, d = 할인율)

- 감가상각액에 따른 조세공제총액의 현재가치(CA)

가. 정율법

$$CA = C_0 \cdot m \left[ \frac{1 - \left( \frac{1-m}{1+d} \right)^n}{m+d} \right] t (1+d)^{-1}$$

(C<sub>0</sub> = 선박가액, m = 상각율, d = 할인율, n = 내용년수, t = 세율)

나. 정액법

$$CA = \sum_{i=1}^n (1+d)^{-i} \left[ \frac{C_0(1-m)}{n} \right] t (1+d)^{-1}$$

(C<sub>0</sub> = 선박가액, m = 상각율, d = 할인율, n = 내용년수)

<표 5> 주요 해운국가의 해운조세 부담 자료

주요항목	한 국	영 국	네덜란드	노르웨이	독 일
법인세율	28%	33%	35%	28%	30%
감가상각 - 방법 - 상각율	정율법 14%	정율법 25%	정액법 20%	정율법 20%	정율법 25%
등록세	선가의0.2%	115파운드	2,500달러	12,000크로네 +순톤당1.05크로네	
기타조세	취득세:취득가액 의2%의1/2, 재산세: 장부가액의0.3% 의1/2				영업세: 과세표준액의5%

수, t=세율)

- 이자지불의 손금산입에 따른 조세공제 총액

$$IR = \left[ \frac{C_1((1+r)^{0.5}-1)}{2L} \right] \left[ \frac{2L - \frac{1-(1+D)^{-L}}{1+d} - 1}{(1+d)^{0.5}-1} \right] (1+d)^{-1}$$

(C=차입자본총액, L= 차입자본 상환기간, r= 이자율, d=할인율, t=세율)

- 부담세율(T)

$$T = \frac{(T_0 + T_1 + T_2 + \dots + T_n) - CA - IR}{E}$$

(T<sub>0</sub>= 법인세총액의 현재가치, T<sub>1</sub>---이하는 법인세 이외의 각 조세의 현재가치, E, CA, IR은 위와 같음)

### 3.3.3 계산결과 및 비교

위에서 언급된 방법과 자료를 적용하여 계산한 결과는 아래의 <표 6>과 같다. 표에서 보는 바와 같이 해운기업이 실질적으로 부담하는 유효세율이 가장 높은 나라는 한국이며, 그 다음으로 독일, 네덜란드, 영국, 노르웨이의 순서이다. 먼저 계산결과를 유럽 국가간에 비교해 보면 다음과 같다.

영국과 독일에는 동일한 감가상각방법과 상각율이 적용되지만 독일의 유효세율이 높은 이유는 독일의 명목세율이 높기 때문이다. 네덜란드와 독일은 명목세율이 동일하지만 감가상각방법에 따른 조세공제액이 네덜란드가 다소 크기 때문에 유효세율이 0.09%포인트 낮게 나타났다. 네덜란드와 노르웨이를 비교하면 노르웨이가 낮게 나타났으며 이는 비록 네덜란드가 감가상각 공제액은 크지만 세율이 네덜란드에 비해 7%포인트나 낮기 때문에 나타난 결과이다. 유럽국가들간에 등록세의 크기는 서로 다르지만 과세이익이나 세액에 비하여 등록세액이 소액이기 때문에 유효세율계산에는 거의 영향을 미치지 못하였다.

<표 6> 조세부담율의 국제비교 (단위:%)

	한국	영국	네덜란드	노르웨이	독일
유효세율	10.90	7.53	7.90	7.49	7.99

우리나라는 이들 국가와 비교하여 보면 명목세

율이 가장 낮음에도 불구하고 유효세율은 가장 높게 나타나서 네덜란드와 3.59% 포인트 차이가 났다. 양국의 감가상각액을 총이익액으로 나누면 한국은 14.2%, 노르웨이는 16.2%로서 2%포인트 차이가 발생하였으며 나머지는 한국의 취득세와 재산세의 부담으로 발생하는 차이이다. 우리나라와 나머지 3개국을 비교하면 한국의 세율이 현저히 낮음에도 불구하고 유효세율은 높은 것으로 측정되었다. 이는 명목세율도 중요하지만 감가상각 등 세제상 지원제도도 실질적 조세부담에 큰 영향을 미친다는 것을 알 수 있다. 또한 우리나라 해운기업은 명목세율은 낮지만 제도적 장치가 불리하여 실질적으로 더 많은 세액을 부담하고 있다. 더구나 유럽의 해운기업에게는 우리나라 해운기업보다 유리한 결손금 소급, 이월공제제도와 그룹내 기업간의 결손금 상계가 허용되고 있어 이러한 여건을 감안하면 우리나라 해운기업은 세제상 유럽의 전통 해운국의 해운기업에 비하여 매우 불리한 여건아래 기업을 경영하고 있음을 알 수 있다.

### 제4장 결론 및 정책적 시사점

조세는 기업경영에 큰 영향을 미치는 요소의 하나이다. 기업의 투자 결정, 이익계산 등 기업의 대부분 중요한 의사결정시 조세는 직접 또는 간접으로 영향을 미친다. 해운기업에 있어도 조세는 원가의 주요 구성요소이며 해운기업의 행동과 경쟁력에 여러 가지로 영향을 미치며 나아가서는 각국가의 해운경쟁력을 결정하는 주요 요소이다. 최근 세계경제의 국제화 진전 등으로 부분적인 제약은 있지만 대부분의 주요 해운원가가 국제화되어(선원비, 자본비 등) 각국의 해운기업이 경쟁력측면에서 동등한 지위에 있지만 조세만은 각국의 조세정책에 따라 각각 조세부담을 달리하고 있어 국제화되지 않은 원가 요소이다. 따라서 경제의 국제화, 개방화가 진전될수록 조세는 각국가 해운산업의 국제경쟁력 결정에 더욱 중요한 요소가 될 것이다.

우리나라의 해운산업에 대한 조세는 1950년대 초부터 1981년까지 약 30년간은 당시 세계에서 그

유래를 찾을 수 없을 만큼 획기적인 것이었다. 1952년부터 해운기업의 법인세가 전액 면제되었으며 1960년대의 경제개발기에 들어서면서 재산세, 취득세 등도 전액 면제되는 등 사실상 편의치적국의 세계와 동등한 것이었다. 그러나 1980년대 초 국민개세원칙과 공평과세원칙에 의하여 조세제도가 전면 개편되면서 해운산업에 대한 각종 세제상 혜택이 대폭 축소되었다. 즉, 해운기업의 법인세는 과세로 전환되었으며 다른 면제세목도 부분적으로 경감조치가 주어지면서 과세로 전환되었다. 1990년대에도 이러한 혜택은 계속 축소되어 갔으며 현재는 대부분의 세제상 혜택이 폐지된 실정이다. 이와 같은 여건으로 인하여 제5장에서 보는 바와 같이 우리나라는 명목세율이 노르웨이와 함께 가장 낮음에도 불구하고 해운기업이 부담하는 실질세율은 5개국 가운데 가장 높은 것으로 측정되었다. 이는 명목세율도 중요하지만 감가상각 등 세제상 지원 제도가 실질적 조세부담에 큰 영향을 미친다는 것을 알 수 있다.

또한 우리나라 해운기업은 명목세율은 낮지만 제도적 장치가 불리하여 실질적으로 더 많은 세액을 부담하고 있다. 더구나 유럽의 해운기업에게는 우리나라 해운기업보다 유리한 결손금 소급, 이월 공제제도와 그룹내 기업간의 결손금 상계가 허용되고 있다. 특히 우리나라 해운기업은 제5장의 조세부담 측정시 포함된 조세 이외에도 교육세, 주민세, 농특세 등 과세되는 조세가 더 있다는 사실을 감안하면 우리나라 해운기업은 세제상 유럽의 전통 해운국의 해운기업에 비하여 매우 불리한 여건 아래 기업을 경영하고 있음을 알 수 있다.

우리나라 상선대는 1990년대초 까지만 해도 급속한 성장을 지속하였으며 이는 정부의 해운산업 육성정책에 힘입은 바가 크다. 그러나 이러한 증가 추세는 1990년대 초부터 차츰 둔화되기 시작하여 감소세로 돌아섰으며 이에 대한 대응책으로 1997년 제2선적제도인 국제선박등록제도를 도입하였다. 동 제도의 도입으로 승선선원의 자격문제와 더불어 조세측면에서도 일부의 개선이 있었다.

그러나 조세측면만 살펴보면 해운기업의 부담이 큰 주요조세는 개선되지 못하였기 때문에 일반등

록제도하에서 부담하는 조세와 국제선박등록제도 하에서 부담하는 조세간 실질적 차이가 크게 없는 것은 동 제도 도입시에 기대하였던 효과가 나타나지 않고 있는 주요 요인중의 하나이다.

또한 더 큰 문제는 우리나라 해운기업이 선박을 국제선박에 등록하여 부분적인 세제상 혜택을 받더라도 조세부담은 여전히 국제 경쟁상 불리한 여건에 있다는 점이다. 이러한 문제를 해결해 나가는 데 있어서는 외국의 경험과 사례는 우리에게 대단히 중요하며 특히 우리와 대등한 경쟁관계에 있는 국가들의 제도와 경험은 우리에게 주요한 시사점을 제공한다. 본 연구의 결과 다음과 같은 시사점을 제공한다.

첫째, 최근의 국제해운환경 하에서 해운산업에 대한 세제는 해운정책에 있어 과거 어느 때 보다도 중요한 정책수단이라는 점이다. 세제는 자유경쟁 시장체제가 가장 발달한 유럽의 전통 해운국가에서 가장 즐겨 채택하는 해운정책수단이다. 그 이유는 여러 가지가 있겠으나 무엇보다도 조세제도를 통한 산업지원은 정당화하기가 쉽기 때문이다. 유럽 전통해운국가들이 1980년대 중반이후 조세제도를 통한 해운산업지원을 축소 또는 폐지하였으나 1990년대 이후 다시 조세제도를 통하여 선박등록과 해운활동을 자국내 유치하려는 노력하고 있다는 점을 우리는 유념해야 할 것이다.

둘째, 해운산업에 대한 세계는 산업의 고유한 속성상 일반산업의 세제와 동일하게 취급되어서는 안된다는 점이다. 해운산업은 국제적 산업이며 이동성이 매우 높은 산업이다. 우리나라의 해운기업에게 무거운 조세를 부담시키면 해운기업은 국제 경쟁에 살아남기 위하여 선박등록을 외국으로 옮기고 선사의 거주지도 옮겨버릴 수도 있다. 해운산업의 특성을 인정하지 않고 일반산업과 같은 논리로 과세 공평성의 원칙에 입각하여 해운산업에 대한 조세를 취급할 경우 해운산업을 위축시키는 것은 물론이고 세원도 없어질 수도 있다. 따라서 해운산업에 대한 조세제도는 일반산업에 대한 과세 논리로 수립되어서는 안되며 반드시 해운산업의 특성을 고려하여 수립되어야 할 것이다.

셋째, 현재 시행되고 있는 우리나라의 해운세제

는 유럽 주요 경쟁국의 해운세제에 비하여 현저하게 불리하므로 우리나라의 해운 경쟁력을 유지하기 위해서는 대폭적인 개선이 요망된다. 유럽의 해운국가에서는 법인세 이외에는 해운기업이 부담하는 조세가 사실상 없다고 볼 수 있다. 반면에 우리나라 해운기업은 선박취득시의 취득세, 등록세뿐만 아니라 이익의 발생 여부와 관계없이 매년 재산세, 공동시설세, 농특세, 교육세 등 여러 가지 조세를 부담하여야 하므로 국제경쟁에서 불리하다. 특히 해운기업의 이익발생 여부와 관계없이 부과되는 조세는 불황기에 해운기업을 더욱 큰 부담을 준다. 또한 해운기업에 대한 법인세와 관련된 각종 공제제도도 유럽의 전통해운국가와 비교해 보면 크게 불리하다. 해운산업의 자본집약적인 특성을 고려하여 감가상각제도와 선박매각차익에 대한 과세이연도 유럽국가들 수준으로 개선되어야 할 것으로 본다. 또한 해운산업은 불경기와 호경기의 변동폭이 일반산업보다 훨씬 크므로 해운산업에 대한 결손금 소급공제 및 이월공제제도와 그룹내 기업간 결손금 이전제도도 경쟁국의 수준과 조화되도록 개선되어야 할 것이다.

### 참고문헌

- 곽태원(1985), 감가상각제도와 자본소득과세, 한국개발연구원
- 박노호(1994), 스칸디나비아 3국의 조세제도(눌웨이 편), 한국조세연구원.
- 박민식(1979), 내국세제도의 변천과 전망, 대한상공회의소
- 이필우(1994), 조세론, 법문사
- 이태우, 이광로, 류동근(1999), "해운업 및 해상관련 육상산업발전을 위한 톤세제도 도입의 배경과 그 논거에 관한 연구: 영국의 사례를 중심으로", 해상교통정책, 23권 1호, pp. 35-47.
- 최 광(1984), 한국세제의 주요정책과제와 전망, 한국개발연구원.
- CCH International (1996), *Doing business in Europe*, CCH international Editions Limited,
- Cheng, Philip C. (1980), *Financial Management in the Shipping Industry*, Centreville, Maryland: Cornell Maritime Press, Inc.
- Chris W.(1996), *Revenue Law-principle and practice* (14th ed), London: Butterworth.
- Department Of Transport(1990), *British shipping: Challenges and opportunities*, HMSO.
- Dora, H. (1994), *An introduction to taxation*, London: Chapman & Hall.
- Gerritte Spenke and A. Peter Lier(1992), *Taxation in The Netherlands*, Boston: Kluwer Law and Taxation Publishers.
- House of Commons Transport Committee (1987), *Interim report on the decline in the UK-registered merchant fleet*, (London: HMSO)
- House of Commons Transport Committee(1988), *First Report on the Decline in UK-registered Merchant Fleet*, (London: HMSO),
- John, K. and Charles W.(1987), *Inflation: The achilles heel of corporation tax* (London: Certified Account Publication Limited).
- Juhan Kesti(1997), *European Tax Handbook* Amsterdam: IBFD Publications BV.
- Knoester, Anthonie(1993), *Taxation in the United States and Europe*, New York: St. Martin's Press.
- Lord Alexander of Weedon(1999), *Independent Inquiry into a Tonnage Tax*,
- M. Paul and J. Maarten (1982), *Business Law in Europe*, Amsterdam: Kluwer Law and Taxation Publishers.
- Marlow, P. B. (1991), "Shipping and investment incentives: a trilogy, Part 1. Investment incentives for industry", *Maritime Policy and Management*, Vol. 18, No.2, pp. 123-138.
- Mayr, Thomas P. and McGrath Raymond H.(1997), "Tramp shipping: The role of

- taxation in international resource allocation", *Maritime Policy and Management*, Vol. 24. No.2, pp. 261-283.
- Netherlands Parliamentary Documents(1995), *The Shipping Policy Memorandum*, Document II.
- Palmer, F. B.(1999), *Palmer's Company law* (vol 1), London: Sweet & Maxwell.
- Peter H.(1998), *Studies on International Fiscal Law-Tax Treatment of Corporate Losses-Netherlands*, Kluwer Law International.
- Platt, C. J. (1985), *Tax System of Westren Europe*, London: Gower Publishing Co.
- Rankin, H.C.D. and Catterall, D.M.(1985), *Corporation tax for students*, Brussels: Van Nostrand Reinhold,
- Sarah Jones(1999), *Company Law in Europe-Norway*, London: Butterworths.
- Simon James and Christopher Nobes(1988), *The Economics of Taxation*, New York : Prentice Hall.