

投資誘引을 위한 林業稅制의 改善方案에 관한 研究(1)^{1*}
— 山林所得稅의 改善方案을 중심으로 —
金 義 庚²

A Study on the Improvement Measures of Forest Tax to Promote Forest Investment^{1*}

— with an Emphasis on the Improvement Measures of Forest Income Tax —
Eui Gyeong Kim²

要 約

본 연구는 韓國의 林業實情에 부합되는 山林所得稅의 改善方案을 다루고 있다. 특히, 그러한 改善方案이 결과적으로 林業投資를 촉진시킬 수 있도록 하기 위한 특별한 고려가 이루어졌다.

현행 山林所得稅制와 같이 人工造林木에 대한 完全免除보다는 林業投資가 이루어지는 즉시 損金으로 처리할 수 있는 제도의 확립이 매우 중요하다는 것을 研究結果를 통하여 밝혔으며, 이에 대한 구체적인 適用方法 등에 관하여도 다각적인 검토가 이루어졌다. 또한, 이러한 제도는 이미 先進國의 경우에 있어서도 보편적으로 채택되고 있음을 제시하고 있다.

ABSTRACT

This study was carried out to improve forest tax system corresponding to Korean forestry status. Especially, special regard was paid in order to promote forest investment as a result of improvement measures.

As a result of this study, the establishment of new system which allow deduction as a loss when forest investment occurred is more effective than present forest income tax system, which gives tax-exemption on cutting of artificial forests. Some detailed adoption technique of that system was examined in various viewpoint. Also, it is indicated that this improvement measures was already adopted generally in some developed countries.

Key words : Forest income tax, tax-exemption, improvement measures.

緒 論

우리나라 林業政策의 성공은 私有林의 振興與否에 달려있다고 할 수 있다. 私有林을 대상으로 한 기존의 山林政策은 造林政策이 위주였으며 구체적인 政策手段으로서의 補助金政策이 주종을

이루어 왔다. 이러한 補助金 위주의 정책은 결과적으로 산주들의 自律的 經營意慾을 저하시키는 폐단을 낳게 되었다. 또한, 私的部門의 經營유지를 위한 無限定한 政府補助에도 한계가 있음은 물론이다. 따라서, 본 연구는 補助金政策보다는 먼저 산주들의 자율적인 經營을 전제로 한 租稅政策이 더욱 합리적인 정책이 될 수도 있겠다는

¹ 接受 1993年 2月 13日 Received on February 13, 1993.

² 慶尙大學校 林學科 Department of Forestry, Gyeongsang National University, Chinju, Korea.

* 이 논문은 1990년도 한국학술진흥재단의 지방대육성 학술연구조성비에 의하여 연구되었음.

문제의식에 입각하여 수행되었다.

現行 稅法에 의하면 山林所得에 대하여는 稅額을 산정함에 있어서 다른 소득과 종합하여 과세하지 않고 별도로 分離하여 課稅하는 방식을 취하고 있어서 상대적으로 稅負擔이 경감되는 것으로 나타나고 있으며, 또한 당해산림이 人工造林木으로서 營林計劃에 편성되어 있는 경우에는 所得稅나 法人稅를 完全免除해 주는 것으로 되어 있다. 현행 세법대로 한다면 세제적으로 보아도 유일무이의 특혜조치라고 할 수 있는데, 과연 이 제도가 임업은 최우선적으로 보호해야 한다고 하는 우리나라 일반국민의 정서 속에서 탄생된 것인지 의문을 갖지 않을 수 없다. 이러한 강력한 租稅減免制度가 있음에도 불구하고 林業投資는 매우 저조한 실정이라는 것을 감안해 보면, 현행 조세체계에 문제가 있다는 추측이 가능해진다. 본 논문은 이러한 문제의식의 해명을 목적으로 하고 있다. 특히, 所得은 요원하고 投資만을 계속 요구하고 있는 우리의 임업현실에 있어서, 어떻게 하면 投資段階에 있어서 가장 합리적인 조세정책을 펼 수 있을지 그 가능성을 해명하는 작업에 주안점을 두고 있다.

研究內容 및 方法

1. 理論的考察

(1) 山林所得의 概念 및 課稅方式의 理論的 檢討

所得稅에 있어서 所得概念을 둘러싸고 종래부터 所得源泉說과 純資產增加說이 대립되어 있지만, 현대의 先進資本主義國家에 있어서의 소득개념은 아무래도 후자에 입각하고 있다고 할 수 있다(佐藤, 1979, pp. 48-52). 이것은 현대의 課稅의 公平性尺度를 應能原則에 구하고 있는 것과 밀접한 관련을 가지고 있다. 즉, 能力說에 입각한 현행소득세는 각 개인의 擔稅力을 구하는데 있어서 될 수 있는한 包括的인 所得概念을 적용하는데 노력해 왔다고 할 수 있다. 포괄적인 소득개념하에서는 일정기간 동안의 경제력의 증가를 소득으로 간주하게 되므로, 資產價額의 증가, 消費金額, 一時所得 및 歸屬所得도 소득에 포함되게 된다. 그러나, 이와 같은 소득개념은 未實現資本利得과 歸屬所得의 처리를 둘러싸고 문제점이 지적되고 있다. 즉, 評價上의 문제와 稅負擔能力上의 문제 등 실무상의 문제가 그것이다. 따라서, 未

實現所得은 대부분의 국가가 發生한 단계에서 과세하지 않고, 實現한 단계에서 과세하는 것이 일반적이다. 이럴 경우 발생과 실현 사이의 기간이 길수록 조세상의 취급방법에 대한 문제가 발생한다. 장기간에 걸쳐 발생한 소득을 일시에 부과할 때, 현재의 累進稅率體系下에서는 높은 세부담을 감수하지 않으면 안되기 때문에, 그러한 세부담을 완화한다는 측면에서 일반적으로 우대조치의 대상으로 되어 있다. 예컨대, 분리와과세를 한다면, 장기 양도소득세 또는 그 이상의 우대조치를 포함한 과세방식을 취하든가 하고 있다.

이러한 일반 所得概念을 둘러싼 논의는 林業의 경우에도 통하는 바가 있어서, 이전부터 독일을 중심으로 활발히 논의되어 왔다(Kroth, 1960, pp. 21-22). 즉, 山林所得을 웨버가 純資產增加說에서 구하고 있는 반면, 엔드레스는 所得源泉說에서 구하고 있는 것이 그것이다. 이와 같은 사고방식은 전통적인 임업경영의 대립적인 사고방식인 土地純收益說 및 森林純收益說과 밀접한 관련을 가지고 있는 것으로서 웨버의 사고방식은 森林純收益說에 의거하고 있다고 생각되어진다. 즉, 산림으로부터의 수익을 土地資本이 생산하는 생산물에 의한 수익으로 볼 것인지, 아니면 土地 및 林木資本에 의한 것으로 볼 것인지에 따라 달라지게 된다. 예컨대, 過伐 및 災害로 인한 벌채에 의한 所得은 森林純收益說에 입각하면 資本의 減耗로 인정하여 輕減措置가 취해지지만, 土地純收益說에 입각하면 경감조치의 대상으로 되지 않는다. 독일의 경우는 森林純收益說에 입각하고 있다고 할 수 있으나, 우리나라의 경우는 土地純收益說에 입각하고 있다고 할 수 있다. 이러한 소득개념을 둘러싼 차이는 최근의 임업현실을 감안해 볼 때 시사하는 바가 크다고 할 수 있다. 즉, 매년 1ha를 벌채해야 保續經營이 가능한 경영체가 목재가격의 하락 및 육림비용의 상승으로 2ha를 벌채하지 않으면 경영의 유지가 불가능할 경우, 정상벌채 1ha를 초과하는 1ha로부터의 소득은 자산의 감소로 해석하여 경감조치가 당연하다는 논리가 가능하게 되는 森林純收益說의 사고방식은 중요한 의미를 가질 수 있다.

웨버의 소득개념을 채용하는 데는 이의가 있을 수 없으나, 일반소득개념에서 검토한 바와 같이 評價上의 문제와 稅負擔能力上의 문제라고 하는 실무상의 문제가 발생한다. 이론적으로는 산림자

산가치의 순수한 증가가 소득인 것은 확실하다. 이와 같은 산림가치의 순수증가를 Trestrail (1969)은 遲延所得(deferred income)이 아니라, 未實現所得의 自動的再投資(automatic reinvestment of uneralized income)로 파악하는 것이 보다 타당하다고 주장한다. 일반적으로는 조림부터 벌채까지의 사이에 발생하는 목재생장은 지연 소득으로서 소득은 벌채에 의해 발생하는 것으로 이해되는 경향이 있지만, Trestrail(1969)은 벌채는 소득보다는 투자자본의 회수를 의미하기 때문에, 이와 같은 자본회수에 필요한 기간, 즉 회임기간은 임업만의 문제가 아니라 모든 투자에 관련되는 문제라고 지적한다. 자본의 회수라는 것은 벌채만이 아니라 성장기간의 어느 시점에서든 판매함으로써 가능하다는 것을 생각해도 이해할 수 있다. 이와 같은 견해는 Klemperer(1974) 및 Bentick(1980) 등이 인정하고 있는 바와 같이 일반적인 지지를 얻고 있다고 생각된다.

이와 같이 산림자산가치의 순증가를 소득으로 인정할 때 당연한 것이지만 과세연기에 대한 비판이 있을 수 있다. 예컨대, Samuelson(1976) 등의 비판이 그러한 것으로서, 이들의 생각을 따르면 본래는 소득이 발생한 시점에서 과세되어야 함에도 불구하고 벌채시점까지 과세가 연기되기 때문에 세액분에 상당하는 자금을 無利子 貸付하고 있는 바와 같은 효과를 가지기 때문에 水平的 公平原則을 침해하는 결과를 가지며, 게다가 특례로서의 平均化措置를 행하면 그 이상으로 수평적 公平원칙이 침해될 받게 된다는 것이다. 물론, 이러한 주장은 未成熟林木의 경우 다른 자산과는 달리 특수한 경우를 제외하고는 자유로운 거래라고 하는 것은 성립되지 않기 때문에 시장매매가 빈번히 행해지고 있는 일반자산과 동일한 범주에 넣어서 그 시비를 논하는 데는 문제가 있다고 할 수 있다.

이상과 같이 산림소득의 개념은 일반소득개념과 모순없이 일치하고 있다고 생각되지만, 현실상의 조세제도에서는 금전으로서 실현한 단계에서 과세하고 있기 때문에 이론상의 소득개념과 실무상의 소득개념이 모순없이 적용될 수 있는 제도확립이 새로운 문제로 된다. 즉, 課稅方式, 所得算定方式 및 費用의 會計學的 處理方式이 그것이다.

산림소득과 같이 소득의 발생과 실현에 시간적

인 괴리가 발생할 경우 특수한 課稅方式이 인정되는지의 여부가 관심의 대상이 된다. 法正林狀態의 산림모델에서는 매년의 木材生長量은 法正年伐採量과 동일하기 때문에 소득의 파악을 發生主義, 實現主義의 어느 쪽을 취해도 동일한 소득으로서 계산할 수 있기 때문에 문제가 되지 않는다. 즉, 一般事業所得과 같이 목재생산수입으로부터 保續經營에 필요한 경비를 공제함으로써 간단히 산정할 수 있다. 이러한 측면에서 매년 일정한 소득을 얻을 수 있는 大規模林業經營에 대해서는 일반사업소득과 같은 과세방식을 취해도 문제가 되지 않으나, 소규모 임가의 경우가 문제가 될 수 있다. 그러나 이러한 小規模林業家의 間斷的인 경영도 일정한 간격을 유지하면서 반복적으로 保續經營을 행하는 사업체로서 인식할 수도 있다는 점을 고려할 경우, 산림소득에 대한 과세방식을 결정함에 있어서 생산기간의 장기성을 고려한 평균화조치가 반드시 필요한 것은 아니라는 판단이 가능해진다. 즉, 소득의 산정방식 및 비용의 회계학적 처리가 합리적으로 개선되는 것을 전제로 할 경우 과세방식은 일반사업소득과 같은 과세방식을 기본원칙으로 하여 설정되는 것도 바람직할 것으로 사료된다.

(2) 課稅標準 算定方式의 檢討

합리적인 所得算定方式과 그에 따른 會計學的 處理를 둘러싼 문제점들을 검토해 보기로 하자. 검토에 있어서는 설명의 편의를 위하여 伐期齡 n 年の 法正林모델을 가정하고 있다. 그리고, 시간이 경과함에 따라 생산요소의 단위면적당 투입량, 생산요소 및 생산품인 임목의 실질가격상의 변화에는 차이가 없는 것으로 간주한다. 또한, 벌기령에 달한 임목은 즉시 벌채, 판매됨과 동시에 정리기간이 없이 즉시 再造林되는 것으로 가정하며, 조림 등의 비용은 연초에, 임목벌채수입은 연말에 발생하는 것으로 간주한다.

먼저, i 년도의 j 林分에 투자되는 費用을 C_{ij} 라고 하고, 이해를 쉽게 하기 위하여 최초의 1년도는 임분의 번호 즉 j 와 樹齡의 수치가 일치하는 것으로 가정한다. 따라서 첫째에는 비용 C_{1n} 이 투입되는 임분 n 이 伐期가 n 년이라는 가정에 따라 n 년생이기 때문에 벌채되게 되며, 이는 收入 R_{1n} (첫해 n 임분으로부터의 수입을 의미)을 얻게 되는 것으로 간주한다. 그 다음 해인 2년도기가 되면 임분1에 투입되는 비용은 수령2년생에 투입되

는 비용으로서, 1년도기의 임분2에 투입되는 실질비용과 동일액으로 된다. 즉 실질가격으로 고려하면 $C_{12}=C_{21}$ 이 됨을 알 수 있다. 이것을 일반화시키면 $C_{ij}=C_{ji}$ 의 관계가 성립하게 된다. 이와 같은 관계로부터 法正林狀態의 年間費用과 伐期齡까지의 投入費用과의 비교가 가능하게 된다. 바꾸어 말하면 투입한 비용의 실질가액은 같게 된다. 비교를 위하여 n년도기를 현재로 가정한다. 따라서, 벌채대상임분은 1임분으로서 당해임분에 투입된 비용은 C_{n1} 이며, 얻어지는 수입은 R_{n1} 이 된다. 소득의 산정에 있어서는 1년간에 발생한 수입과 비용에 근거하여 산정하는 방식(PI)과, 각각의 개별임분에 있어서의 수입과 그에 대응하는 비용을 가지고 산정하는 방식(TI)의 두 가지의 방법을 우선 생각할 수 있다. 다음에는 이에 대한 구체적인 산정방식에 대하여 고찰해 보기로 한다.

會計上の 일반적인 원칙은 收入은 金錢으로 實現된 단계에서, 費用은 發生한 단계에서 파악하고 있다. 또한 費用의 配分은 收入에 대한 對應關係를 가지고 확정하고 있다. 따라서 n년도기의 山林所得(NI)의 算定은 다음과 같이 利子率(r)을 고려한 방식을 채택하여야 할 것이다.

$$NI = R_{n1} - \sum_{i=1}^n C_{ni} (1+r)^{n-i} \quad (1)$$

그러나 현행 산림소득의 산정방식은 다음과 같은 歷史的 個別原價方式를 적용하고 있다. 식에서 TI는 課稅對象所得이다.

$$TI = R_{n1} - \sum_{i=1}^n C_{ni} \quad (2)$$

위의 식은 비용을 투입하고 나서부터 현재까지의 가공의 인플레이 이익이 포함되어 있다는 것을 알 수 있으며, 이에 대한 시정조치로서 일반적으로 인정되고 있는 再調達原價를 사용한 다음과 같은 식을 사용하여 소득PI에 대하여 부과하는 방법도 고려할 수 있다.

$$PI = R_{n1} - \sum_{i=1}^n C_{ni} \quad (3)$$

위의 식은 (1)의 방식에 비하여 과세대상소득을 과도하게 산정하는 것은 물론이지만, 반드시 법정림을 전제로 하고 있는 점에 주의할 필요가 있다. 즉, 法正林狀態가 아니면 個別原價方式과의 비교가 불가능하게 된다. 그리고 반드시 법정림을 전제로 하고 있다는 점에서 알 수 있는 바와 같이 법정림을 조성하기까지의 투하자본을 회

수할 수 없다는 기본적인 문제점이 존재한다. 될 수 있는 한 육림관리비는 당해년도의 수입에서 비용으로 공제하고, 최초의 조림비용만을 再調達原價로 회수하는 것도 생각할 수 있지만, 최초의 조림비가 전 육림기간비용의 상당 비율을 차지하고 있다는 점을 생각해 보면 역시 문제점이 남는다. 따라서 이와 같이 산정한 금액을 가지고 소득세를 부과할 때 다른 소득과는 달리 長期讓渡所得과 같은 과세방식이 타당하다는 견해가 성립할 수도 있겠으나, 앞서서도 지적한 바와 같이 산림소득은 사업소득으로서 처리하는 것이 합리적이라는 점을 감안해 보면 과세방식상의 특별한 처리를 행하는 것보다는 올바른 과세대상소득의 산정방식이 우선적으로 확립되어야 할 것이다.

위에서의 설명에서 알 수 있는 바와 같이 (1) 방식으로 소득을 산정하여야 한다고 생각되지만, 이 방식은 구체적인 적용에 있어서 利子率을 사용해야 하는 문제점이 있다. 즉, 적절한 이자율의 적용을 둘러싼 객관적인 이자율의 선정이 불가능하다는 문제점이 있다. 뿐만 아니라, 中齡林이나 幼齡林이 상대적으로 많은 경영에 있어서는 실질경영에 있어서 소요되는 경비보다도 작을 수가 있으므로 현실경영비를 반영하지 못한다는 문제점이 있다. 따라서, 비용을 나중에 해당수입이 발생했을 때 損金으로 처리하는 것보다는 비용이 발생하는 즉시, 비용이 발생한 당해년도의 소득 금액에서 損金으로 처리하는 것도 생각해 볼 수 있는 바, 이에 대하여 고찰할 필요가 있다.

造林費用 및 育林費用을 비용이 발생한 즉시 과세대상소득에서 공제한다는 것은 바로 비용을 조기에 회수한다는 것으로서, 이는 다른 차원에서 생각해 보면 해당 비용에 대한 稅金의 節約으로 연결된다고 생각된다. 예컨대, 所得에 대한 稅率을 y라고 하면 당해년도에 발생한 비용 C_{ij} 에 원래는 과세가 이루어져 $y \times C_{ij}$ 만큼의 稅金이 징수되어야 하나, 당해 비용이 손금으로 처리되어 세금이 절약되기 때문에 실질적으로는 $(1+y) \times C_{ij}$ 만큼의 금액이 손금으로 처리되는 효과를 가져오게 된다. 따라서, 이와 같은 會計學的處理를 이용한 경우의 課稅對象所得(MI)의 산정방식을 식으로 표시하면 다음 식(4)와 같게 된다. 식은 소득세가 1년전의 기간동안에 발생한 소득에 대하여 부과된다는 것을 고려하여 만든 것이다.

$$MI = R_{n1} - \sum_{i=1}^n C_{i1} (1+y) (1+r)^{n-1-i} \quad (4)$$

식(4)와 식(1)을 비교하면 알 수 있는 바와 같이, 원래의 식(1) 대신에 식(4)가 선택될 수 있는 가능성은 (4)식이 (1)식보다 작을 경우라는 것을 알 수 있다. 즉, 課標算定所得 MI가 소득 NI보다 작을 경우로, 이는 식을 보면 바로 $y \leq r$ 일 때라는 것을 알 수 있다.

위에서 검토한 바와 같이, 만약 $y \leq r$ 이 충족될 경우 비용은 발생하는 즉시 당해년도의 소득으로부터 공제가 가능하다는 것을 의미하게 된다. 이러한 방법은 실질적으로 山主들에게 山林所得稅를 免除해 주는 방법보다는 지금 현재 林業投資에 소요되는 資金을 산림소득이나 산림소득 이외의 소득으로부터 費用으로 控除해 주는 쪽으로의 개선을 의미하므로, 우리나라의 임업실정상 조림 등 林業에 대한 投資誘引效果를 기대할 수 있는 방법이라고 생각된다.

2. 分析內容 및 方法

첫째로, 앞의 이론적 검토부분에서 언급이 있었던 바와 같이 현행 산림소득세에 대한 완전면제보다는 비용이 발생하는 즉시 손금으로 처리하는 제도로의 개선이 바람직할 수도 있다는 것은 소득에 대한 平均稅負擔率이 利率보다 작을 경우 이론적으로 가능하다는 전제가 있으므로, 이에 대한 검토를 수행하였다. 이를 위하여 현행 조세체계하에서 勤勞所得에 대한 稅負擔水準의 계산에 있어서는 4인 가족을 대상으로 하여, 1992년도 과표산정기준을 채택하여 산정하였다.

둘째로, 이러한 방향으로의 개선에 대하여 산주들은 어떻게 생각하고 있는지, 그리고 그러한 방법으로서의 개선에 있어서 고려하여야 할 사항은 무엇인지에 대하여도 검토가 이루어졌다. 이에 대하여는 산주를 대상으로 設問調査를 실시하였으며, 조사시기는 1991년 11월에 이루어졌다. 설

문조사의 결과는 χ^2 -test를 실시하였다.

세째로, 개선안의 보편성을 획득하기 위해서, 外國의 山林所得稅에 대한 比較分析이 이루어질 필요가 있는 바, 이에 대해서는 기존의 문헌조사를 근거로 하여 수행되었다.

3. 設問調査의 對象林家

연구목적상 임업경영을 구체적으로 하고 있는 임가를 조사대상으로 하는 것이 바람직하므로 전국의 篤林家 전부를 대상으로 설문조사를 실시하였으나, 응답해준 산주는 다음 <표 1>과 같이 전체 독립가의 22%인 95명이었다. 규모별로 보면 100ha이하가 전체의 반을 차지하고 있으며, 職業別로는 自營業과 農業의 비중이 높은 것으로 나타나고 있다. 대체적으로 소유규모가 작을수록 농업의 비중이 커지고, 소유규모가 커질수록 자영업의 비중이 높아지는 것으로 나타나고 있다. 또한, 대부분의 임가들이 소득중 임업수입이 차지하는 비중이 미약할 뿐만 아니라, 이로 인하여 임업투자비용은 임업이외의 수입으로부터 충당하는 비율이 큰 것으로 나타나고 있다.

結果 및 考察

1. 稅負擔水準에 관한 納稅意識

세부담수준에 관한 납세의식은 과거의 실제 납세경험으로부터 얻어지는 것이나, 현행 稅法에 의할 것 같으면 人工造林木의 벌채에 관한 山林所得은 免除되고 있기 때문에 國稅統計年報에 납세자는 한명도 없는 것으로 나타나고 있다. 따라서, 납세경험보다는 현행 산림소득세체계에 대하여 평소 느끼고 있는 세부담에 대한 인식의 정도를 설문을 통하여 파악하고자 한다.

人工造林木에 대한 山林所得稅 免除條項의 認知與否와 稅負擔水準에 대한 인식도를 設問한 것

Table 1. Distribution of respondents by occupation and holding size

Size of holdings (ha)	Forestry	Agri-culture	Salary man	Self-employed	No answer	Total	Row percent
Under 101	6	20	5	13	3	47	49
~ 200	3	5	2	8	2	20	21
~ 500	3	4	2	8	1	18	19
More than 501	3	1	0	5	1	10	11
Total	15	30	9	34	7	95	100
Column percent	16	32	9	36	7	100	

Table 2. Questionnaire on tax-burden of forest income tax and knowledge level about tax exemption of forest income from artificial forests

Knowledge level	Recognition of tax-burden				Total	Row percent
	High	Medium	Low	No answer		
Knowing well	16	7	1	12	36	38
Not knowing	24	8	1	26	59	62
Total	40	15	2	38	95	100
Column percent	42	16	2	40	100	

$\chi^2=3.6564$ (p=0.301)

Note: Knowledge level is that respondents are knowing well(or not knowing) taxation on forest income from artificial forests exempted

Table 3. Questionnaire on tax-burden and possibility of investment stimulation by tax-exemption of income from artificial forests

Possibility of investment stimulation	Recognition of tax-burden				Total	Row percent
	High	Medium	Low	No answer		
Agree	18	3	1	17	39	41
Disagree	21	12	1	19	53	56
No answer	1	0	0	2	3	3
Total	40	15	2	38	95	100
Column percent	42	16	2	40	100	

$\chi^2=4.9548$ (p=0.550)

Note: Investment stimulation means that respondents agree(or disagree) forest investment stimulated by tax-exemption of income from artificial forests

이 <표 2>이다. 응답자 57명 가운데 세부담수준이 높다고 응답한 사람이 42명에 달하는 것으로 나타나고 있다. 현행 세법상 인공조림목의 벌채로 발생하는 소득은 완전면제되고 있어서 일반적인 상식으로는 대단한 특혜이기 때문에 세부담수준이 높다는 것은 이치에 맞지 않는 응답결과라고도 볼 수 있다. 특히, 면제조항의 인지여부에 상관없이 비슷한 경향을 나타내고 있어서, 대단한 특혜라고 할 수 있는 인공조림목의 소득세면제조항이 산주들에게 있어서 세부담수준의 경감에 미치는 효과는 그다지 크지 않다는 반응을 나타내고 있다고 할 수 있다.

<표 3>은 人工造林木에 대한 山林所得稅의 免除가 독립가들의 投資意慾을 고취시키는 지의 여부를 설문한 결과로서, 稅負擔水準에 대한 응답결과와 대비시켜 나타난 것이다. 세부담인식수준에 관계없이 비슷한 경향을 나타내고 있는 바, 전체적으로 보면 투자여욕을 고취시킨다고 응답한 사람의 비율이 41%, 도움이 안된다고 응답한 사람이 56%로서 부정적인 반응을 보이고 있다. 이러한 결과를 놓고 볼 때, 인공조림목의 소득세면제라는 강력한 우대조치가 있음에도 불구하고 산주들이 산림소득세에 대한 불만을 가지고 있는

것은 投資段階, 즉 본인의 생전에 아무런 메리트가 없다는 사실과 관련이 있다는 추측이 가능해진다.

2. 林業投資誘引의 增大를 위한 課稅標準 算定方式의 改善

林業投資를 活性化시키기 위해서는 현재와 같이 벌채단계에 가서 우대조치를 취하는 것보다는 조림 등 初期投資段階에 있어서 實質的인 惠澤을 줄 수 있는 방안을 취하는 것이 바람직할 수 있으며, 그러한 제도로의 改善可能性을 설문으로 파악한 것이 다음 <표 4>이다. 즉, 산주들에게 산림소득세를 면제받는 것보다는 지금 현재 임업 투자에 소요되는 자금을 임업소득이외의 소득으로부터 비용으로 공제받는 쪽으로 稅法을 改正한다면 贊成하겠는지의 여부를 설문한 것으로서, 산림소유규모에 상관없이 비슷한 경향을 나타내고 있는 바 전체적으로는 65%가 贊成하고 있으며, 反對는 24%로 나타나고 있다. 따라서, 현재의 독립가들을 대상으로 설문한 결과를 보면, 아무리 강력한 우대조치라고 하더라도 먼 장래에 혜택을 누릴 수 있는 것보다는 지금 현재 실질적으로 혜택을 누릴 수 있는 것을 보다 선호하고

Table 4. Questionnaire on change of incentives, from nontax on income of artificial forests to period cost system

Size of holdings (ha)	Preference for change			Total	Row percent
	Agree	Disagree	No answer		
Under 101	31	10	6	47	49
~ 200	15	5	0	20	21
~ 500	11	6	1	18	19
More than 501	5	2	3	10	11
Total	62	23	10	95	100
Column percent	65	24	11	100	

$$\chi^2=7.9171 \text{ (p}=0.244\text{)}$$

Note: Period cost system means that current forest management costs are deductible for the tax year, and setted off against other income if not forest income

있음을 알 수 있다.

앞에서와 같이 投資費用이 투하되는 즉시 損金으로 처리되는 것을 산주들은 희망하고 있으나, 이를 會計學的으로 인정할 수 있는지에 대한 검토가 필요하다. 이것은 앞의 이론부분의 설명에서 볼 수 있듯이 경제학적으로는 稅率이 利子率보다 작을 경우 가능하다고 할 수 있다. 이에 대한 검토를 위하여 <표 5>를 준비하였다.

<표 5>는 앞에서 검토한 바와 같이 산림에 대한 투자를 하게 되는 個人的 所得이 부담하게 될 稅額과 所得에 대한 平均稅率을 나타낸 것이다. 분석의 대상이 되는 소득은 勤勞所得을 기준으로 하여 구하였다. 이것은 우리나라의 山林構成狀態로 볼 때 산림에 대한 비용이 다른 所得으로부터의 投資支出의 성격을 띤다는 점하고도 관련이 있다. 표는 부부와 2명의 자녀를 둔 4인 가족을 기준으로 하여 인적공제, 보험료, 의료비공제, 근로소득공제, 기타소득공제등의 所得控除를 제외하고 얻어지는 課稅標準을 가지고 세액을 구한다음, 다시 勤勞所得稅額控除를 감액하여 決定稅額을 구한 결과이다. 이 과정에서 소득은 전액이 과세대상이 되는 것이 아니라, 80%만이 과세대

상이 되는 것으로 간주하였으며, 보험료는 이러한 課稅所得의 4%를 기준으로 하였다. 또한, 기타 소득공제, 예컨대 교육비, 각종 기부금, 장애자공제, 경로우대자공제 등은 일괄적으로 소득에 상관없이 100만원만을 인정하였다. 또한, 稅額控除는 근로소득이외에도, 저축 공제, 주택자금, 증권저축 등 여러가지가 있을 수 있으나, 일체 인정하지 않는 것으로 하였다. 이러한 계산과정에서 알 수 있듯이 현실적으로 개인들이 부담하는 세액보다는 높게 산정되고 있다는 점을 고려할 필요가 있다.

표를 보면 所得이 커질수록 平均稅率도 높아지는 것으로 나타나고 있다. 표를 가지고 판단해보건대 所得이 연간 5000萬원 이하인 경우에는 일반 市中銀行利率보다는 平均稅率이 낮은 것으로 나타나고 있는 반면, 소득이 그보다 많아지면 세부담률이 오히려 높아지는 것을 알 수 있다. 따라서, 高額所得者의 경우가 아니라면 산림에 대한 투하비용은 비용이 발생하는 즉시 당해년도의 소득에서 손금으로 처리하여도 경제이론상 문제가 없음을 보여주는 것이라고 해석할 수 있다. 바꾸어 말하면, 산림소득에 대하여도 장기소득에

Table 5. Tax amount and average tax rate of earned income

	(thousand won)					
Income (A)	20,000	30,000	40,000	50,000	60,000	70,000
Taxable income (B)	16,000	24,000	32,000	40,000	48,000	56,000
Income deduction (C)	9,520	9,840	10,160	10,480	10,800	11,120
Tax base (B-C)	6,480	14,160	21,840	29,520	37,200	44,880
Calculated tax amount (D)	597	2,283	4,357	6,928	9,846	12,764
Tax deduction on earned income (E)	119	457	500	0	0	0
Determined tax amount (D-E)	477	1,827	3,857	6,928	9,846	12,764
Average tax rate (%)	2.4	6.1	9.6	13.9	16.4	18.2

Note: Average tax rate(%) = (D-E) ÷ A × 100

대한 특별한 과세방식의 도입이 없이도 일반 事業所得과 같은 課稅方式을 적용할 수 있음을 보여주는 것이라고 해석할 수 있다.

3. 外國의 課稅算定方式

앞에서 제기한 소득산정방식의 개선안에 대한 타당성을 검토하기 위한 의미에서 外國의 산림소득세에 대한 課稅算定方式을 <표 6>에 제시하였다. 과세방식을 보면 일본을 제외하고는 대부분이 綜合課稅하고 있는 실정이다. 특히 日本은 分離課稅뿐만 아니라 누진세율체계하에서 세부담의 경감을 위하여 5分5乘課稅方式을 취하고 있다. 이 방식은 과거 우리나라에서도 실시된 바가 있는데, 과표액의 5분의 1에 대한 세액을 먼저 구하고 구해진 세액에 5를 곱해서 얻어진 금액을 과세하는 방식이다. 과세방식만을 가지고 판단할 때 일본은 다른 나라에 비하여 임업에 대한 우대

조치를 취하고 있다고 할 수 있다. 그러나, 실제로는 다음에서 살펴보는 바와 같이 조림 및 육림 비용이 투하되는 즉시 손금으로 처리되지 못하고 있어서 실제의 세부담수준은 높은 것으로 지적되고 있다(金義庚, 1990).

課稅所得의 算定에 있어서는 일반적으로 記帳을 하는 경우와 記帳을 하지 않는 경우에 적용되는 簡易所得計算方式이 있다. 특히, 조림비용 등의 처리를 살펴 보면, 일본을 제외하고는 재조림 비용을 포함한 육림비용은 비용이 투하되는 즉시 당해년도의 손금으로 처리되고 있는 실정이다. 또한, 최초의 裸地狀態에서 실시하는 조림비용은 立木이 償却資産이 아님에도 불구하고 일정기간의 상각기간을 설정하여 상각처리되고 있을 뿐만 아니라, 대부분 손금을 해당 소득이외의 다른 소득으로부터 공제해주는 損益通算도 가능한 것으로 나타나고 있다. 일본의 경우는 조림 및 육림

Table 6. Tax treatment of forest income and expenditures in developed countries

Nations	Germany	U.S.A	United Kingdom	Japan
Taxation method	Aggregate taxation	Aggregate taxation	Aggregate taxation	Seperated split taxation
Assessment of taxable income	· Accrual method : income-expense · Simplified method : income-deemed average cost (40 percent of current receipts from timber sale)	Income-expense	· Schedule B : one third of annual rent of forest land (about 20 pence per acre) · Schedule D : income-expense	· Accrual method : income-expense (expense is historical job order cost) · Simplified method : income-deemed average cost (40 percent of current receipts from timber sale)
Treatment of costs	· Afforestation costs : amortized over 33 years with 3% per year · Reforestation & silvicultural cost : currently deductible for the tax year	· Tree planting cost : amortized over 8 years *subject to : ① application of Hobby-Loss Rule ② maximum is up to \$10,000 per year · Silvicultural cost : currently deductible for the tax year	Currently deductible for the tax year (Schedule D)	Capitalized, and recovered if timber is cutted or sold
Setting off loss against other income	Possible	Possible	Possible	Impossible

비용은 장래 벌채시에 회수하는 것을 원칙으로 하고 있으며, 損益通算도 인정하지 않고 있어서 다른 국가에 비하여 불리함을 알 수 있다.

외국의 제도를 검토해 보면 山林所得에 대한 특별한 課稅方式을 설정하는 것보다는 課標算定方式이 오히려 중요하다는 것을 알 수 있다. 특히, 본 논문에서 주장하고 있는 바와 같이 산림에 대한 투자비용을 발생하는 즉시 당해년도의 수입에서 공제해주는 期間對應方式이 독일, 미국, 영국 등 선진국의 경우에 있어서는 실제로 적용되고 있음을 알 수 있다.

4. 課標算定方式의 改善에 따른 몇가지 考察

앞에서는 임업투자가 투자단제에서 비용으로 즉시 손금처리되는 것이 이론적으로나 실질적인 투자유인효과면에서나 바람직함을 지적하고 있는데, 이에 대하여 몇가지 검토하고자 한다.

첫째로 들 수 있는 것은 損金處理되기 위해서는 收入과 支出에 대한 帳簿記入이 습관화되어야 하는 바, 일반적으로 산주들에게 장부기재를 요구하는 것이 무리가 없는가 하는 점이다. 본 조사에서는 독립가들에게 임업경영에 따른 수입과 지출에 대한 장부기재를 하고 있는지 설문조사하였는 바, <표 7>과 같이 현재 장부기재를 하고 있는 산주는 24%로서, 장부기재를 하지 않고 있는 사람이 많은 것으로 나타나고 있다. 그러나, 같은 1차산업안에서도 장부기재를 하고 있는 비율이 24%라는 것은 비교적 높은 수치라고 할 수 있다. 또한, 장부기재를 하지 않고 있는 산주의 반수정도가 필요로 될 경우 장부기재를 하겠다고 응답해 장부기재를 요구하는 것이 그렇게 어려운 문제만은 아닌 것으로 나타나고 있다. 물론, 소규모 산주와 같이 장부기재의 필요성을 느끼지 못하는 층에 대하여는 간이계산방식으로 해결할 수 있을 것이다.

둘째로는 施業內容別 損金處理를 둘러싼 문제를 들 수 있다. 산림이 보속수확이 가능한 法正林狀態를 유지하고 있는 산림에 대해서는 본 연구에서 제안한 과표산정방식이 일반적인 사업소득의 산정방식과 결과적으로 동일하기 때문에 문제가 발생하지 않으나, 우리나라 대부분의 산림에서와 같이 幼齡林으로 구성되어 있는 경우는 산림으로부터의 소득이 없어서 他所得으로부터 損金으로 처리하여야 한다. 따라서, 임업에 대한 투자는 모두 손금으로 처리하기 보다는 사업내용에 따라 구분하여 처리할 필요가 있는 바, 최초의 裸地造林이나 林道開設 등과 같은 경우에서와 같이 신규투자나 증설 등은 경제이론상의 측면에서 검토하기 이전에 그 성격상 당해년도의 손금으로 처리하는 것은 무리가 있다고 여겨지며, 그 외의 재조림비를 포함한 육림비 및 임도유지비 등은 지속적인 경영을 위해 필수불가결하다는 의미에서 필요경비로서 당해년도의 소득에서 손금으로 처리하는 것이 바람직하다고 할 수 있다. 또한, 최초의 나지조림이나 임도개설 등과 같은 비용의 경우에도, 독일의 예에서 보는 바와 같이 몇년간의 상각기간을 설정하여 損金處理하는 것도 바람직할 것이다.

셋째로는 山林所得 이외의 소득으로부터 損金으로 處理할 수 있는 條件 및 金額의 限度에 관한 문제를 들 수 있다. 산림에 대한 투자가 전부 당해년도의 손금으로 인정될 경우, 예컨대 부자일수록 林業收入보다는 본인의 趣味상의 만족을 얻기 위하여 산림에 대한 투자를 하더라도 필요경비로 인정을 해야 하는지에 대한 문제가 발생하게 된다. 이것이 바로 hobby loss로서 거론되고 있는 문제로서, 미국에서는 이에 대한 대처로서 hobby loss rule이라는 제도를 운영하고 있다(碓井, 1976). 즉 林業經營을 목적으로 하지 않고 個人的인 趣味生活을 목적으로 하는 경우, 예

Table 7. Response to keeping accounts of forest management in records

Size of holdings (ha)	Doing	Not doing	Will do if needed	Total	Row percent
Under 101	9	19	19	47	49
~ 200	4	8	8	20	21
~ 500	4	7	7	18	19
More than 501	6	3	1	10	11
Total	23	37	35	95	100
Column percent	24	39	37	100	

$$\chi^2 = 8.3955 \quad (p = 0.211)$$

컨대 미국의 경우 최근 5년동안에 2년간 임업자 산으로부터 소득을 얻지 못하고 있는 경우에 있어서의 투자는 손금으로 인정을 받지 못하도록 되어 있다. 여기서 검토하여야 할 사항은 임업 경영을 목적으로 하고 있는 투자인지를 분별할 수 있는 기준이 있어야 하는데, 이를 위하여 우리나라의 임업현실을 고려한 적절한 판정기준을 확립할 필요가 있다. 예컨대, hobby loss rule에 관해서는 미국의 경우 그 적용을 둘러싸고 많은 문제가 지적되고 있는데, 임업의 경우 극단적인 예이지만 현재로부터 35년 내지 50년이 경과하여 야만 자그마한 수입을 낼 수 있는 경우에 있어서도 그 지출이 임업경영을 위한 지출이기 때문에 필요경비로서 당해년도의 소득에서 손금으로 공제가 가능하도록 인정을 받은 판례가 소개되고 있는 것을 보아도 우리의 실정에 맞는 기준의 확립은 가능할 것으로 판단된다(Hoover, 1986, pp.2:6-7).

또한, 당해년도의 임업투자비용이 산림소득에서 공제되는 경우는 문제가 되지 않을 것으로 사료되나, 그렇지 않고 他所得損金算入의 형태로 처리될 경우 사회적으로 무한정의 금액을 인정허출 수 있을지가 문제가 되는 바, 우리나라의 현실을 감안해 볼 경우 임업에서의 타소득손금산입의 경우는 미국의 경우에서와 같이 一定金額을 設定하여 제한적으로 실시하는 것도 하나의 방안이 될 수 있을 것이다.

結 論

現行 山林所得稅는 제도 그 자체만으로 볼 때는 다른 나라에 없는 강력한 優待措置가 베풀어지고 있는데도 불구하고, 독립가를 대상으로 한 設問調査 결과를 보면 산주들은 現行 林業稅制에 대하여 강한 불만을 가지고 있는 것으로 나타나고 있다. 이러한 것은, 현재의 山林構成이 幼齡林으로 구성되어 있어서 지속적인 투자만 요구될 뿐 현재로서는 소득이 발생할 수 없는 상황임에도 불구하고, 소득발생시의 所得稅免除와 같이 실질적인 혜택으로 연결되지 못하는 현행 제도 때문이라 하겠다.

이러한 문제점을 개선하기 위해서는 현행과 같이 소득이 발생하는 단계에서 소득세를 완전히 면제해 줄 것이 아니라, 일반 사업소득과 같은

방식으로 부과되 林業에 대한 投資가 이루어지는 즉시, 損金으로 처리하는 방법이 우리나라의 실정상 오히려 바람직하다는 것을 밝혔다. 이러한 개선안은 경제이론이나 회계학적 관점에서도 부합할 수 있음을 제시하였다. 뿐만 아니라, 이미 독일, 미국, 영국 등 대부분의 선진국에서는 이러한 期間對應方式의 課稅算定方式이 일반적으로 적용되고 있음을 나타내어 개선방안의 타당성을 높이고 있다. 결과적으로 이러한 개선안을 통하여 初期 林業投資에 대한 稅制支援이 가능해진다는 측면에서 林業에 대한 投資가 促進될 것으로 전망된다.

본 論文을 통하여 租稅政策이라는 것이 단순히 減稅나 免稅爲主의 방법보다는 임업 실정에 맞는 구체적인 所得算定方法과 같은 기존의 일반 조세 체제내에서도 충분하고도 실질적인 효과를 거둘 수 있다는 점을 인정할 수 있을 것으로 판단된다.

引用 文 獻

1. 金義庚. 1990. 林業稅制의 問題點とその改善方向. 林業經濟 No.496:13-28.
2. 確井光明. 1976. 美國聯邦所得稅必要經費控除研究(一). 法學協會誌 93(4):505-567.
3. 佐藤 進. 1979. 日本の税金. 東京大學出版局. 東京.
4. Bentick, B.L..1980. Property and income taxation in rural industries with different rotation periods. National Tax Journal 33(2):219-225.
5. Corrick, S.R..1988. Tax treatment of timber income and expenditures in other nations with strong timber economies. Proceedings of Forest Taxation Adapting in an Era of Change. Forest Products Research Society.138-160.
6. Dennis, D.F..1983. Tax incentives for reforestation in Public Law 96-451. Journal of Forestry 81(5):293-295.
7. ECE/FAO.1980. Effect of Taxation on Forest Management and Roundwood Supply. ECE/FAO.
8. Hoover, William L. .1986. Timber Tax Management(2nd ed.). FNR-80. Purdue University.

9. Klemperer, W.D..1974. Forest and property tax - are - examination. National Tax Journal 27(4) : 645-651.
10. Kroth, W..1981. Principles for equitable and adequate forest taxation. Proceedings of XVII IUFRO World Congress. Div. 4 : 285-298.
11. Kroth, W. .1960. Die Systeme der Waldbesteuerung und die Steuerliche Belastung Privater Forstbetriebe in einigen Europäischen Landern. BLV Verlagsgesellschaft. München(인용시 참고)
- 한 번역서 : 倉澤 博·福岡克也譯. 1966. 歐州諸國における林業稅制—西ドイツ編—. 東大林政學教室).
12. Samuelson, P.A..1976. Economics of forestry in an evolving society. Economic Inquiry 14(4) : 466-492.
13. Trestrail, R.W..1969. Forests and the Property tax - unsound accepted theory. National Tax Journal 22(3) : 347-356.