



탄소배출권 과세의 주요 쟁점과 개선방안



고려사이버대학교 조교수 김 현 동
(lighteast@cyberkorea.ac.kr)

1. 서론

환경파괴에 의해 증가한 온실가스가 야기하는 지구 온난화 현상을 해결하기 위해서는 개별 국가수준에서의 대응책을 통해서가 아닌 전세계의 공조가 필요하다는 견해들이 지속적으로 제기됨에 따라, 1992년 리우에서 개최된 유엔환경개발회의(UN Conference on Environment and Development ; UNCED)를 통하여 유엔기후변화협약(UN Framework Convention on Climate Change ; UNFCCC)이 채택되었다.

하지만 유엔기후변화협약은 온실가스 감축에 대한 구속력을 가지지 못해 보다 실천적인 방안을 마련하기 위한 많은 논의가 이루어졌고, 마침내 1997년 교토의정서(Kyoto Protocol)가 채택되기에 이르렀다. 교토의정서에 따라 배출권 거래제(Emission Permit Trading System), 공동이행(Joint Implementation), 청정개발체제(Clean Development Mechanism ; CDM) 등 3개 제도가 도입되었다.

이 중 배출권 거래제는 온실가스 감축의무가 있는 국가에 온실가스의 대부분을 차지하는 탄소의 배출에 대한 쿼터를 부여한 후 국가 간 배출쿼터를 거래할 수 있도록 허용하는 제도로, 환경기준이나 행정명

령과 같은 직접규제방식이 아닌 시장유인제도(market incentive mechanism)를 통해 온실가스배출을 규제하는 방식이다. 다시 말해, 배출이 허용되는 온실가스 총량을 제한하고 배출행위에 대해서 비용(costs)을 발생하도록 함으로써 온실가스 배출을 줄이려는 유인을 제공한다.

배출권 거래제에서는 탄소배출을 감축할 의무가 있는 국가들이 오염을 배출할 수 있는 권리인 배출권을 기업에게 무상으로 할당하거나 경매 등을 통하여 유상으로 할당한다. 각 기업은 할당된 탄소배출량을 초과하지 않도록 하기 위하여 탄소배출을 저감하는 방식을 채택하거나 생산을 감소시켜야 한다. 탄소배출을 감축하여 남은 배출권은 시장에 매각될 수 있다. 반대로 할당된 배출량을 초과하여 탄소를 배출할 경우에는 배출권을 매입하여야 한다. 이와 같은 구조하에서 오염배출을 저감한 기업은 금전적인 보상을 받게 되고 오염배출을 할당량 보다 많이 한 기업은 탄소배출권 매입을 통한 금전적인 손실을 보게 된다.

우리나라의 경우 유엔환경개발회의 당시 개발도상국가로 분류되어 교토의정서의 제1차 온실가스 감축 의무대상국에서 제외되었으나, OECD 회원국인 멕시코와 더불어 자발적인 의무부담을 요구받아왔다. 우



리나라의 경제력 규모와 정치적 위상, 그리고 2009년 기준으로 세계 제8위의 높은 이산화탄소 배출량은 제1차 교토의정서 공약기간(2008~2012년)¹⁾이 종료되는 2012년 이후의 제2차 공약기간(2013~2017년)에 온실가스 감축의무대상국에 포함될 가능성이 상당할 것으로 예상되고 있다.

따라서 향후 우리나라에 도입될 가능성이 높은 배출권 거래제를 성공적으로 도입하여 운영하기 위해서 여러 측면에서의 심도 깊은 연구가 매우 중요하다 할 것이다. 본고는 특히 세법적 측면에서 배출권에 관한 주요 쟁점사항을 검토하고자 한다.

현재 우리나라는 법제도적으로 배출권 거래제가 확립되어 있지 않다. 최근 제정된 「저탄소 녹색성장 기본법」에서 배출권 거래제에 관한 근거가 이미 마련되어 있기는 하나(동법 제46조), 구체적인 제도의 실시를 위한 배출허용량의 할당방법, 등록·관리방법 및 거래소 설치·운영 등은 다른 법률로 정하도록 규정하고 있다. 배출권거래제법을 입안하기 위해 관련 부처 및 학회 등에서 작업이 진행되어 「온실가스 배출권 거래제도에 관한 법률」(이하 ‘배출권 거래제법’이라고 한다)의 제정안이 입법예고와 공청회, 국무회의를 거쳐 2011년 4월 국회에 상정되었으며, 현재 논의 중에 있다.

배출권에 관해서는 여러 가지 측면에서 연구가 가능하다. 현재까지 경제학이나 법학 분야에서 기후변화대응방안을 마련하고 배출권 거래제를 국내에 도입하기 위해 관련 선행연구가 비교적 활발히 이루어져 왔다. 하지만 세법적 측면에서의 배출권에 관한 연구

는 거의 이루어진 바 없다.

배출권 거래제가 도입되어 시행되는 경우 배출권에 대한 법인세법이나 부가가치세법상 처리에 관한 문제가 즉시 발생하게 된다. 예컨대 경매로 취득한 배출권을 법인세법상 손금으로 인식하여야 하는지 아니면 무형자산으로 계상하여야 하는지, 무상으로 배출권을 할당받은 경우 할당받은 즉시 익금에 산입하여 과세할 것인지 등 여러 실무적인 세무상 문제가 발생한다. 부가가치세법상 배출권은 과세대상인 재화에 해당하는지 여부에 관해서도 의문이 제기된다.

따라서 본고는 배출권에 대해 법인세법과 부가가치세법상 문제되는 주요 쟁점들을 중심으로 문제점과 개선방안에 관해 논의하고자 한다.

2. 세법상 배출권의 법적 성격

배출권이라는 용어가 「저탄소 녹색성장 기본법」에서 사용되고 있지만 그에 대한 정의는 동법에서 규정되고 있지 않다. 다만, 환경부가 마련한 「배출권거래제 시범사업 운용규정」에 따르면, 배출권을 “시범사업 참여자들이 연차별로 배출할 수 있는 권리를 의미하는 것”으로 하면서 이산화탄소 1톤을 기준으로 한다고 규정하고 있다. 배출권 거래제법 제2조에서 배출권을 “일정 기간 동안 1톤의 이산화탄소(CO₂) 또는 이산화탄소 1톤에 상응하는 온실가스를 배출할 수 있는 권한”으로 정의하고 있다. 이와 같은 상황에서 우

1) 제1차 공약기간 동안 38개 선진국(Annex 1)의 이산화탄소, 이산화질소, 메탄, 불화탄소, 수소불화탄소, 불화유황 등 여섯 종류의 가스 배출량을 1990년 수준 보다 평균 5.2% 감축하도록 하였다.



리나라의 현행법을 통한 탄소배출권의 구체적인 법적 성격을 규명하는 것에는 한계가 있다.

탄소배출권의 법적 성격에 관해 학설의 다툼이 있고,²⁾ 그에 관한 외국의 입법례 또한 통일되고 있지 않다. 배출권은 교토의정서 상의 삭감약속을 이행하기 위하여 이용할 수 있는 단순한 수치(數値)에 불과하다는 견해인 수치설에 따르면, 탄소배출권은 소유권을 구성하는 유체물이 아닐 뿐더러 무체재산권도 아니다.³⁾ 이와 달리 재산설은 배출권을 재산적 가치가 있는 무체물이라고 본다. 따라서 동 견해는 탄소배출권을 재산으로서의 성질을 인정한다. 배출권의 권리성을 인정하는 권리설에 따르는 경우 배출권이 공권인지 사권인지에 대한 견해의 다툼이 있다. 예컨대 공권으로 보는 경우 배출권은 국가로부터 오로지 창출되어 할당되고 배출권에 기해 구체화된 권리는 국가에 대한 권리이지 사인에 대한 권리가 아니라는 점 등을 그 근거로 제시한다.⁴⁾

외국법제의 경우 국가의 허가에 의한 권리로서 무상으로 분배된다는 점에서 공법상의 권리일 뿐 사법상의 권리로 보장할 수 없다는 입장(독일), 재산권의 일종으로 동산과 같은 법적 성격을 가지고 있다는 입장(프랑스), 일종의 무체재산권으로서의 성격을 인정하는 입장(영국) 등 각자의 국내법적 입장에 따라 달리 취급되고 있다.⁵⁾

그렇다면 세법상 배출권의 법적 성격을 어떻게 보

아야 할 것인가? 우선 법인세법상 배출권을 자산으로 보는 방안을 생각할 수 있다. 세법에서의 자산개념은 과세소득을 계산하기 위한 도구적 개념으로서 거래의 객체를 정하기 위한 민사법에서의 재산개념과 반드시 같지는 않고 회계에서 사용되는 자산개념을 사용하기도 한다.⁶⁾ 따라서 먼저 기업회계에서의 배출권의 처리에 관해 살펴볼 필요가 있다.

기업의 입장에서 돈을 지불하고 구매하는 행위는 통상 고유의 목적사업을 통해 수익을 창출하기 위함인데, 이 때 기업회계에서는 자산의 정의와 인식요건을 충족하는 경우 돈의 지불을 즉시 비용으로 처리하지 않고 자산으로 계상한다. 한국 채택 국제회계기준(이하 'K-IFRS'이라고 한다)⁷⁾에는 구체적으로 배출권의 회계처리에 관한 기업회계기준서나 해석서가 존재하지 않는다. 그러므로 K-IFRS의 자산에 관한 일반 원칙에 의거하여 회계처리 방법을 판단하고 결정하여야 한다.

자산인식에 관한 규정에 따르면, 미래 경제적 효익이 기업에 유입될 가능성이 높고, 해당 항목의 원가 또는 가치를 신뢰성 있게 측정할 수 있을 때 자산으로 인식한다(재무제표의 작성과 표시를 위한 개념체계 문단 89). 이 때 미래 경제적 효익에 대한 잠재력은 현금이나 현금성자산으로의 전환 능력의 형태이거나 대체적인 제조과정의 도입으로 생산원가가 절감되는

2) 이에 관한 상설은, 최경진, "배출권의 법적 성질", 비교사법 제17권 1호(통권48호), 439면 이하; 최문희, "온실가스 배출권 거래의 금융법상 논점", 비교사법 제15권 3호(통권42호), 94면 이하; 최승필, "탄소배출권 제도설계에 대한 법제도적 검토-유럽의 탄소배출권제도를 통한 고찰을 중심으로-", 환경법연구 제31권 2호, 174-175면을 참조.

3) 經濟産業省, CDM/JI 標準教材 Version 2.0, 平成18年3月, 75頁.

4) Kobes, Das Zuteilungsgesetz 2007, NVwZ, 2004, 1662(1168).

5) 환경부·환경관리공단, 「교토메카니즘」, 2009. 3., 175면.

6) Michael R. Schlessinger, Hopkins & S, Indopco & Newark: Defining the Intangible "Asset" in the Larger Cost Recovery Context, Taxes (December 1992), p. 931; 이창희, 「세법강의」(제5판), 712면.

7) K-IFRS는 2011년부터 우리나라의 모든 상장기업(상장기업이 연결재무제표를 작성할 경우 연결범위에 포함되는 종속기업 포함)에 대해 의무적으로 적용된다. 다만, 조기도입을 원하는 기업에 한해(금융회사는 제외) 2009년부터 선택적으로 적용할 수 있다.



경우와 같이 현금유출을 감소시키는 능력을 포함한다 (재무제표의 작성과 표시를 위한 개념체계 문단 53).

탄소배출 규제를 받는 기업의 입장에서 할당받은 양을 초과하여 배출하는 경우 다른 기업으로부터 배출권을 구매하여야 한다. 따라서 기업이 보유하고 있는 배출권은 현금유출을 감소시키는 능력을 가진다고 볼 수 있으므로, 앞서 K-IFRS의 자산의 정의에 부합한다고 봄이 타당하다.

배출권을 자산으로 본다면 구체적으로 자산 중 어떤 계정과목으로 분류하여야 하는지에 대한 의문이 제기될 수 있다. 이와 관련하여 회계학계에서는 무형자산, 금융자산, 재고자산 등으로 분류하는 견해가 각각 제기되고 있다. 이와 같은 논의의 실익은 배출권의 경제적 실질을 규명하는 것 외에 무형자산으로 분류될 시 감가상각, 재평가 등의 문제와 연결될 수 있다는 점, 금융자산으로 분류될 경우에는 공정가치로 평가하는 문제와 연결된다는 점 등에 있다.

기업회계기준서 제1038호에서 무형자산을 “물리적 실체는 없지만 식별가능한 비화폐성자산”으로 정의하고 있는데(IAS 38 par. 8; 기업회계기준서 제1038호 문단 2), 식별가능성(identifiability), 자원에 대한 (기업의) 통제(controllability), 미래 경제적 효익(future economic benefits) 세 가지 요소로 보다 구체화하고 있다(기업회계기준서 제1038호 문단 10). 탄소배출권의 경우 물리적 실체는 없으나 기업이 보유·매각·이전·교환할 수 있으므로 분리가능하고 정부가 법적으로 허용한다는 점에서 식별가능성의 요건을 충족한다. 배출권은 제3자가 배출권을 보유한

기업의 허락없이 사용할 수 없으므로 자원에 대한 통제의 요건을 충족하며, 배출권은 미래 비용의 발생을 감소시키므로 경제적 효익의 요건 또한 충족한다. 따라서 배출권을 무형자산으로 볼 수 있다는 것이다.

한편 기업회계기준서 제1032호에 따르면 금융자산은 ① 현금, ② 다른 기업의 지분상품, ③ 거래상대방에게서 현금 등 금융자산을 수취할 계약상의 권리나 잠재적으로 유리한 조건으로 거래상대방과 금융자산이나 금융부채를 교환하기로 한 계약상 권리, ④ 기업 자신의 지분상품(자기지분상품)으로 결제되거나 결제될 수 있는 하나의 계약으로서 수취할 자기지분상품의 수량이 변동가능한 비파생상품 또는 확정 수량의 자기지분상품에 대하여 확정 금액의 현금 등 금융자산을 교환하여 결제하는 방법이 아닌 방법으로 결제되거나 결제될 수 있는 파생상품 등을 말한다(기업회계기준서 제1032호 문단 11). 배출권을 금융자산으로 보는 견해는 배출권이 시장에서 거래될 수 있고 배출권을 기초자산(underlying assets)으로 선물(futures)이나 선도(forwards) 등 다양한 금융상품 등이 개발되는 점에 주목한 것으로 보이나, 엄밀히는 배출권이 전술한 금융자산의 정의에 부합한다고 보기는 어려울 것이다.

재고자산은 정상적인 영업과정에서 판매를 위하여 보유 중인 자산, 생산 중인 자산, 또는 생산이나 용역 제공에 사용될 원재료나 소모품을 말한다(기업회계기준서 제1002호 문단 6). 배출권을 이러한 재고자산으로 보는 것은 2003년 11월 미국 FASB(Financial Accounting Standards Board, 재무회계심의위원회)의 EITF (Emerging Issues Task Force)가 마련

8) EITF 03-14 Participants Accounting for Emissions Allowances under a “Cap and Trade” Program.



한 지침⁹⁾과 같은 입장이다. 당해 지침에서는 미국의 연방에너지규제위원회(Federal Energy Regulatory Commission; FERC)의 요구사항을 받아들여 배출권을 역사적 원가로 평가하고 재고자산으로 분류하도록 하였다.⁹⁾

증권회사와 같이 배출권을 증개하는 기업의 경우 배출권은 기업회계기준의 정의에서와 같이 판매를 위하여 보유 중인 자산에 해당하여 배출권을 재고자산으로 분류할 수 있을 것이다. 하지만 그 외 배출권을 할당받거나 매입하여 고유목적사업을 영위하면서 발생하는 탄소배출과 관련하여 사용하는 경우에는 배출권을 재고자산으로 분류하는 것은 타당하지 않다.

배출권은 본질적인 측면을 고려하였을 때 무형자산으로 분류됨이 타당하다고 판단된다. 배출권은 금융자산에 해당한다고 보기는 어려우며, 일부 배출권의 경우 재고자산으로 분류될 수 있으나 일반적으로는 무형자산의 개념에 부합하는 까닭이다. 참고로 배출권의 자산분류와 관련하여 IASB(International Accounting Standards Board, 국제회계기준위원회)가 배출권에 관한 회계처리를 규정하기 위하여 발행한 IFRIC 3 Emission Rights는 배출권을 무형자산으로 분류한 바 있다.¹⁰⁾

세법은 손익의 귀속사업연도에 관해 법인세법 제40조¹¹⁾

에서 이른바 권리의무확정주의를 원칙으로 함을 밝히고 하위법에서 거래의 유형별로 귀속시기를 다시 구체적으로 정하고 있으나, 기업회계기준과 달리 자산의 인식에 관한 구체적인 규정은 두고 있지 않다. 따라서 기업회계기준의 원칙을 규정한 국제기본법 제20조, 법인세법 제43조와 법인세법기본통칙 4-0...3¹²⁾¹³⁾에 따라 배출권을 자산으로 인식하는 방안을 생각할 수 있을 것이다. 만약 자산의 취득과 관련하여 법인세법 제40조의 권리의무확정주의를 따를 경우 취득에 따른 채무가 확정되었다면 확정된 사업연도에 손금으로 계상하여야 한다. 환언하자면 자산으로 인식함으로써 손금계상을 채무가 확정된 사업연도 이후로 이연할 수 없다는 뜻이다. 하지만 세법에서의 자산은 이와 같이 비록 채무가 확정되었더라도 확정된 사업연도에 손금으로 인식하지 아니하고 수익비용 대응의 원칙에 따라 이후의 사업연도에 인식하도록 한다.¹⁴⁾ 결과적으로 법인세법에서의 권리의무확정주의에 따른 손금의 인식은 이와 같이 자산으로 계상되지 않는, 다시 말해 발생 즉시 손금으로 인식되어야 할 성질의 것에 한하게 된다.

다음으로 부가가치세법상 배출권의 법적 성격에 대해 살펴보도록 한다. 우선 배출권이 부가가치세법상 재화에 해당하는지 그 여부가 문제된다. 부가가치세는 재화 또는 용역의 공급, 재화의 수입에 대해 과세되고

9) EITF 03-14는 삭제되어 현행 미국의 기업회계기준에서 배출권과 관련한 규정은 존재하지 않는다.

10) IFRIC 3은 자산과 부채 간 회계상 불일치를 가져온다는 점에서 상당한 반대여론을 야기하여 IASB는 2005년 6월 당해 해석서를 폐기하였다.

11) 제40조 (손익의 귀속사업연도) ① 내국법인의 각 사업연도의 이익과 손금의 귀속사업연도는 그 이익과 손금이 확정된 날이 속하는 사업연도로 한다. ② 제1항의 규정에 의한 이익과 손금의 귀속사업연도의 범위 등에 관하여 필요한 사항은 대통령령으로 정한다.

12) 법인세법기본통칙 4-0...3 (비용배분 원칙) ① 법인에게 귀속되는 모든 비용은 일반적으로 공정·타당하다고 인정되는 기업회계기준에 준거하여 판매비와 일반관리비, 제조원가, 자산취득가액(자산매입부대비를 포함한다) 등으로 명확히 구분하여 경리하여야 한다. 예를 들면, 원료의 매입에 부대하여 부담하는 공급금은 당해 원료의 매입부대비로 계상하고, 영 제44조의 2 규정의 퇴직보험 등의 보험료 또는 부금과 퇴직급여충당금은 당해 종업원의 근무내용에 따라 판매비와 일반관리비 및 제조원가로 안분계상하며, 사용시간에 따라 계상한 특별감가상각비는 제조원가에 배부하여야 한다.

13) 기본통칙이 법원(法源)이 아님은 물론이나, 국제기본법 제20조와 법인세법 제43조를 함께 고려하였을 경우 본문에서와 같이 처리하여야 한다는 것이다.

14) 기업회계와 같이 재고자산의 원가를 구성하는 경우 매출을 통해 손금에 계상되고, 고정자산의 경우 감가상각을 통해 손금으로 계상된다. 법인세법 시행령 제19조 제1호와 제2호, 동법 시행령 제62조.



있으며, 이 경우 재화란 재산 가치가 있는 모든 유체물(有體物)과 무체물(無體物)을 말한다(부가가치세법 제1조 제1항, 제2항). 무체물은 동력·열·기타 관리할 수 있는 자연력 및 권리 등으로서 재산적 가치가 있는 유체물 이외의 모든 것을 포함한다(부가가치세법 시행령 제1조 제2항). 만약 배출권을 권리로 보아 무체물로 볼 수 있다면 부가가치세법상 재화로 분류되어 과세대상에 해당할 것이다. 앞서 지적한 바와 같이 학설의 다툼이 있고 외국의 입법례 역시 통일되고 있지 아니하다.

배출권의 법적 성격에 대한 구체적인 논의는 별도의 독립된 하나의 연구로 진행될 만한 주제이므로 본고는 이에 대한 더 이상의 구체적인 논의의 전개는 생략하도록 한다. 배출권을 공법상 허가에 바탕을 둔 성질을 가지고 있지만 배출권을 거래시장에서 유통시키는 단계에서는 사적 권리로서의 성격을 가지며, 민법 제98조의 물건에 해당한다고 볼 수 있으므로,¹⁵⁾ 이하에서는 배출권을 부가가치세법상 재화에 해당한다고 가정하여 논의를 전개한다.

3. 배출권에 대한 과세의 문제점과 개선방안

가. 법인세 과세의 문제점과 개선방안

1) 현행법상 배출권 관련 세무처리

회계학계에서 배출권을 무형자산, 금융자산, 재고자산으로 보는 견해가 있음을 앞에서 살펴본 바 있다.

세법상 자산은 과세소득을 계산하기 위한 도구적 개념으로서 이와 같은 자산의 분류문제는 과세소득의 결정측면에서만 의미가 있다. 따라서 세법상 원가가 어떠한 자산으로 분류되는지 그 자체에 대해서는 큰 의미가 없다. 다만, 그러한 자산의 분류로 인해 과세소득에 미치는 영향이 어떠한지에 대해 세법은 관심이 있을 뿐이다. 예컨대 배출권 관련 원가를 무형자산으로 분류하는데 있어 공정가치의 변화가 없고 배출권이 사용되지 않았다고 가정할 경우 앞의 세 가지 분류에서 무형자산으로 분류하는 것이 과세소득에 가장 우선적으로 영향을 미친다. 무형자산은 통상 감가상각을 통해 세법상 손금으로 인식되어 과세소득을 줄이기 때문이다.

전술한 바와 같이 본질적 측면에서 배출권은 무형자산으로 분류됨이 타당하다. 따라서 배출권을 현행법상 무형자산의 하나로 처리할 수 있을지 이에 대한 검토의 필요성이 있다.

법인세법은 감가상각대상자산으로 법인이 소유하는 사업용 고정자산으로서 시간의 경과에 따라 가치가 감소하는 것으로 규정하면서(법인세법 시행령 제24조 2항) 감가상각대상이 되는 자산을 유형자산과 무형자산으로 구분하여 각각 그 종류를 열거하고 있다. 무형자산에 대한 개념적 정의에 대해 현행법에서 규정하고 있지 않으므로, 기업회계에서의 개념에 따라 이해되어야 한다.

현행 법인세법은 감가상각에 관한 규정에서 무형자산의 종류를 한정적으로 열거하고 있다. 그 종류를 구체적으로 살펴보면 ① 영업권(합병 또는 분할로 인하

15) 하지만 이와 같은 견해에 따른 경우 현행법은 입법론적으로 개선될 여지가 있다. 최경진, 전계논문, 451면 참조.



여 합병법인 등이 계상한 영업권은 제외), 디자인권, 실용신안권, 상표권, ② 특허권, 어업권, 해저광물자원 개발법에 의한 채취권, 유료도로관리권, 수리권, 전기가공공급시설이용권, 공업용수도시설이용권, 수도시설이용권, 열공급시설이용권, ③ 광업권, 전신전화전용시설이용권, 전용측선이용권, 하수종말처리장시설관리권, 수도시설관리권, ④ 댐사용권, ⑤ 개발비, ⑥ 사용수익기부자산가액, ⑦ 전파법 제14조의 규정에 의한 주파수이용권 및 항공법 제105조의2의 규정에 의한 공항시설관리권으로, 지적재산권의 일부와 기업회계에서의 무형자산의 일부를 포함하고 있음을 알 수 있다(법인세법 시행령 제24조 제1항 제2호).

무형자산의 종류를 한정적으로 열거하고 있는 현행 법상 배출권을 무형자산으로 볼 수 없다. 따라서 배출권의 취득을 무형자산이 아닌 다른 자산으로 분류할 수 밖에 없으나 구체적으로 어떤 자산으로 분류할 지 명확하지 않다.

한편 배출권의 취득가액의 계상, 배출권의 가치의 변동의 인식여부, 판매시 처분손익의 처리 등에 대해 살펴보면 다음과 같다. 배출권을 타인으로부터 매입한 경우 매입가액에 그 부대비용을 더한 금액을 배출권의 취득가액으로 한다(법인세법 제41조 제1항 제1호). 만약 무상으로 할당받은 경우에는 취득 당시의 시가를 배출권의 취득가액으로 하여야 한다(법인세법 제41조 제1항 제3호, 동법 시행령 제72조 제2항 제6호). 무상으로 할당받은 경우 시가에 상당하는 금액이 익금에 산입된다.

취득 후 배출권의 가격이 변동함에 따른 평가손익은 인식할 수 없다. 법인세법은 원칙적으로 자산의 인식 후의 재평가는 부인하고 있기 때문이다(법인세법 제42조 제1항). 물론 예외적으로 재평가를 허용하는 경우도 있으나, 그 경우는 보험업법 또는 기타 법률에 의한 고정자산이나 재고자산·유가증권 등·금융회사 등이 보유하는 외화자산 및 부채의 경우 재평가가 적용될 수 있는 것으로 규정하고 있으므로(법인세법 제42조 제2항) 배출권의 재평가는 해당하지 않는다.

배출권은 현행법상 무형자산으로 열거되지 않으므로 감가상각에 따른 손금을 산입할 수 없다. 배출권을 다른 기업에게 판매하는 경우 양도금액은 익금에 산입되고 양도 당시의 장부가액은 손금으로 처리한다(법인세법 시행령 제11조 제2호, 제19조 제2호).

2) 문제점 및 개선방안

가) 무상으로 배출권을 할당받은 경우 처리문제

배출권을 무상으로 할당받은 경우 취득 당시의 배출권 시가를 취득가액으로 하여 자산으로 인식함을 앞서 지적한 바 있다. 한편, 당해 취득가액은 현행법상 익금에 산입되어 이에 대한 과세가 이루어진다.

현행 법인세법상 과세처리에 대해 다음과 같은 이유로 문제점을 지적하는 견해가 있다.¹⁶⁾

첫째, 배출권은 탄소배출을 규제하기 위하여 상한을 정한 것이며 해당 기업에 이익을 부여하는 것은 아니므로 배출권을 할당하는 시점에 순자산증가가 있는

16) 이준규·김문철·박상원, 「탄소배출권의 회계처리 및 과세제도에 관한 연구」, 한국조세연구원, 2010. 8., 89-90면 참조.



것으로 보아 과세하는 것은 무리한 측면이 있다.

둘째, 탄소배출 할당량을 조기에 사용한 기업은 탄소의 배출을 감축하기 위하여 노력한 기업에 비하여 익금산입으로 인한 과세의 효과가 상대적으로 적다. 탄소배출로 배출권을 사용하게 되는 경우 손금에 산입되기 때문이다.

셋째, 국내에서 탄소배출권 거래시장이 활발하게 형성되어 적정한 시가를 관찰할 수 있기 전까지는 익금산입액의 적정평가와 관련하여 납세자와 과세당국 간에 다툼의 여지가 있다.

할당받은 배출권의 세무처리와 관련하여 ① 현행법과 같이 할당받은 시점에 익금으로 인식하는 방법, ② 배출권을 처음으로 사용하는 시점에 익금으로 인식하는 방법, ③ 배출권을 익금으로 인식하지 않는 방법 등 세 가지 방안을 생각해 볼 수 있다.

두 번째 방안은 앞서 지적된 현행법과 같은 할당받은 시점에 익금으로 인식함에 따라 야기되는 문제점을 어느 정도 해결할 수 있다는 장점이 있다. 즉, 배출 할당량을 사용하는 시점과 관계 없이 기업에 미치는 세부담은 일정하므로 기업의 의사결정에 왜곡이 발생하지 않는다. 하지만 익금산입액의 적정평가와 관련한 다툼과 순자산의 증가가 없음에도 불구하고 과세한다는 점에서 여전히 비판의 소지가 있다.

세 번째 방안은 현행법에 의한 처리와 두 번째 방안에서 발생하는 문제를 해소할 수 있다는 장점이 있다. 이는 미국 국세청 행정해석인 Revenue Ruling 92-

16¹⁷⁾에서 규정하고 있는 방법과 동일하다. 미국 국세청 역시 배출할당량은 기업의 입장에서 순자산의 증가에 해당하지 않는다는 점을 당해 방안의 채용의 근거로 내세우고 있다. 하지만 이와 관련하여 다음과 같은 반론도 있다. 우리나라의 한국전력이나 가스공사와 같이 투자보수율 규제를 받는 유틸리티(utility) 산업에 속한 기업과 달리 규제를 받지 않는 기업들의 경우 배출권의 무상할당의 여부와 관계없이 해당 기업들의 제품가격이 증가할 수 있다.¹⁸⁾ 따라서 그러한 기업들의 경우 제품가격의 상승과 배출권의 무상할당이 라는 이중의 경제적 이익에 따른 순자산의 증가가 발생하게 된다. 따라서 순자산의 증가가 없다고 보고 익금으로 인식하지 않는 것은 불합리하다는 것이다. 또한 미국의 경우 연방정부나 주정부가 배출권 거래제에 실시에 따른 규제순응비용을 상쇄시키기 위해 납세의무자인 기업들에게 보상을 주는 경우가 있는데, 이에 대해 법원은 수익에 포함시켜야 한다고 판시한 바 있다.¹⁹⁾

무상으로 할당받은 배출권의 바람직한 세무상 처리는 익금으로 인식하지 않는 세 번째 방안이 합리적이라고 판단된다. 전술한 바와 같이 세 번째 방안에 대한 비판이 존재하나 다음과 같은 이유에서 문제되지 않는다. 투자보수율 규제를 받지 않는 기업들의 제품가격이 상승하는 것과 배출권의 무상할당에 따른 순자산의 증가는 구분하여 논의할 필요가 있다. 무상할당 그 자체에 따라 순자산이 증가한 것은 아니기 때문이

17) 1990년의 Clean Air Act Amendments(대기정화개정법)에서 이산화황(sulfur dioxide)과 질소산화물(nitrogen oxide) 배출 할당량에 관한 미국 국세청 행정해석이다.

18) Gilbert E. Metcalf, *Market-based Policy Options to Control U.S. Greenhouse Gas Emissions*, Journal of Economics Perspectives, Vol. 3, No. 2 (Spring 2009), at 19-20; Lans Bovenber and Lawrence Goulder, *Neutralizing the Adverse Industry Impacts of CO₂ Abatement Policies: What does it cost?* In *Distributional and Behavioral Effects of Environmental Policy*, ed. C. Carraro and G.E. Metcalf, Chicago: University of Chicago Press, 2001.

19) United States v. Coastal Utilities, Inc., 483 F. Supp. 2d 1231 (S.D. Ga. 2007), aff'd, 514 F.3d 1184 (11th Cir. 2008).



다. 한편, 제품가격의 상승은 매출의 증가와 그에 따른 기업의 과세소득의 증가를 야기하여 중국적으로 과세소득을 구성한다. 다시 말해 제품가격의 상승분에 대해서는 과세가 이루어지므로 과세대상에서 누락되지도 않는다. 또한 국외에서 발생한 사례가 그대로 우리나라에 발생할 것으로 보기에 아직 무리가 있다. 규제순응비용을 상쇄하고 위해 기업들에게 보상을 주는 것도 현재 우리나라에서 고려되고 있는 바 없다.

나) 배출권의 상각문제

현행 법인세법상 배출권은 무형자산으로 분류할 수 없다. 따라서 감가상각 역시 허용되지 않는다. 현행법의 해석론을 벗어나 본질적인 측면에서 배출권의 비상각은 세법상 바람직한 것인가? 배출권이 특정연도에 사용되지 않는 경우 소멸하지 않고 차기연도에 이월될 수 있으므로 확정된 내용연수가 존재하지 않는다는 점을 근거로 상각을 허용하지 않아야 한다는 견해가 있다.²⁰⁾ 하지만 사용하지 않거나 남아 있는 배출권을 목표기간에 관계없이 지속적으로 가치를 유지시켜주는 배출권의 이월(carry forward)과 관련하여 EU의 유럽공동체지침 2003/87²¹⁾ 제13조는 일정 기간을 도과한 배출권을 원칙적으로 무효화될 수 있도록 규정하고 있다. 이와 같이 비상각의 근거로 내세우는 확정된 내용연수의 부존재는 경우에 따라 달라질 수 있다. 따라서 배출권의 내용연수(useful lives)가

특정될 수 있는 경우 감가상각의 문제를 검토할 필요가 있다. 탄소배출권에 사용기한을 두어 규제하는 경우 세법상 두 가지 처리방안이 있다.²²⁾

첫째, 배출권을 사용가능한 기간에 걸쳐 상각하는 방안이다. 탄소배출권의 실제 사용상황을 반영하지 못한다는 단점이 있지만 감가상각의 기본취지가 자산을 평가하기 위한 것이 아니고 사업연도에 걸쳐 원가를 배분하기 위한 것이라는 측면에서 보면 논리적으로 타당한 측면을 가지는 것이라고 볼 수 있다.²³⁾

둘째, 배출권을 실제로 사용할 때에 한해 감액하도록 하는 방안이다. 따라서 상각을 허용하지 않는다. 당해 처리방법은 배출권을 사용하지 않거나 사용하고 남은 배출권을 양도하였을 경우 수입할 양도가액과 장부가액의 일치를 가능하게 하므로 수익비용대응의 관점에서 바람직하다.

배출권의 상각을 허용하지 않는 두 번째 방안이 논리적으로나 경제적 실질을 고려하였을 때 타당하다. 감가상각의 개념을 고려하였을 때 배출권의 상각은 바람직하지 않기 때문이다. 이에 관해 보다 구체적으로 설명하면 다음과 같다.

우리나라 세법상 감가상각이 무엇을 의미하는지에 대한 명문의 규정은 없다. 다만, 법인세법 시행령 제24조 제2항에서 시간의 경과에 따라 가치가 감소하지 않는 것은 감가상각적용이 배제된다는 규정을 통해 자산 가치의 감소를 반영하는 것이라고 추측해 볼 수 있지만 명확하지는 않다. 감가상각의 개념에 관한 판례 역시

20) Tracy D. Perry, "Carbon Cap And Trade Programs: Potential U.S. Tax Issues", The Practical Tax Lawyer 23, Winter 2009, p. 9.

21) Directive 2003/87/EC of the European Parliament and of the Council of 13 Oct. 2003 establishing a scheme for greenhouse gas emission allowance trading within the Community and amending Council Directive 96/61/EC.

22) Joint Committee on Taxation, Climate Change Legislation: Tax Considerations, JCX-29-09, June 16, 2009, p. 13.

23) 이준규 · 김문철 · 박상원, 전계보고서, 86면.



존재하지 않는다. 이와 같은 이유로 회계에서의 감가상각개념이 우리나라의 세무실무상 준용되고 있다.

회계에서의 감가상각의 개념과 관련하여서 두 가지 학설이 대립되고 있다. 먼저 자산가치의 감소를 반영하는 것을 감가상각이라고 보는 자산평가설이 있다. 경제학적 의미에서의 감가상각으로 불리기도 하는 이 학설에 따르면 감가상각은 재평가에 의한 현재의 시가와 장부가액과의 차액이다.²⁴⁾ 따라서 자산의 가치가 감소되지 않거나 그 감소가 합리적으로 측정될 수 없는 경우 해당 자산은 상각될 수 없다.

반면, 감가상각을 자산의 평가문제가 아닌 원가의 배분수단으로 접근하는 비용배분설이 있다. AICPA (American Institute of Certified Public Accountants, 미국공인회계사협회)에 따르면 “감가상각회계는 유형 자산의 원가 또는 기타 기초가액에서 잔존가치가 존재하는 경우 이를 차감한 잔액을 그 자산의 추정내용연수에 체계적이고 합리적인 방법으로 배분하는 것을 목적으로 하는 회계의 한 제도로서 그것은 원가의 배분과정인 것이며 평가의 과정은 아니다”라고 정의되고 있는데,²⁵⁾ 비용배분설의 대표적인 예에 해당한다. K-IFRS, 현행 일반기업회계기준, 미국·영국·독일·일본의 기업회계기준 등 대부분의 회계기준에서는 감가상각을 원가의 배분문제로 명확히 규정하고 있다. 이와 같은 원가배분설은 수익비용의 적절한 대응을 목적으로 한다.

배출권의 경우 배출권 자체가 양도되거나 사용되는

경우를 제외하고는 수익을 창출하거나 발생할 비용을 줄이는 경우를 야기하지 않으므로 이와 같은 원가배분설의 입장에서의 상각은 적절하지 않다. 따라서 배출권의 상각은 옳지 않다. 참고로 이와 관련하여 외국의 입법례는 상각을 허용하지 않는 경우가 많다.²⁶⁾

다) 탄소배출상쇄를 통한 배출권의 획득에 관한 문제

CDM 사업을 통해 획득한 배출권의 취득원가의 세무상 처리에 있어 실무상 문제가 발생한다. CDM 사업은 배출권 획득 뿐만이 아니라 사업 자체로부터의 수익성을 목적으로 실행되는 것이 통상이므로, CDM 사업에 투입된 총원가를 배출권의 취득원가로 처리하는 것은 타당하지 않다. 따라서 발생한 총원가에서 배출권으로 분배하여야 하는데, 분배기준을 설정하는 것과 관련하여 실무상 어려움이 발생한다.

이와 관련하여 다음과 같은 세 가지 방안을 생각할 수 있다.²⁷⁾

첫째, 배출권의 취득가액을 영(0)으로 하고 투자지출 전부를 탄소배출 감축사업에의 투자로 보는 방안이다.

둘째, 배출권의 취득가액을 취득 당시의 시가로 하고 총 투자지출 중 나머지 금액을 탄소배출 감축사업에의 투자로 보는 방안이다.

셋째, 탄소배출 감축사업의 평가액과 배출권의 시가에 비례하여 총 투자액을 구분하는 방안이다.

24) Lawrence, R. Dicksee, Advanced Accounting, Arno press (1976), p. 227; Jane G. Gravelle, Jack Taylor, “Tax Neutrality and the Tax Treatment of Purchased Intangibles,” National Tax Journal, Vol. XLV, p. 80; 광태원, 「조세론」, 2000, 293면.

25) AICPA, Accounting Terminology Bulletin No. 1, Section 56, August 1953.

26) 이에 관한 상세는, 송상근·임효선, 「온실가스 배출권 관련 세무 이슈」, 삼일회계법인, 2010, 3-9면 참조.

27) 이준규·박정우, “기후변화협약에 따른 탄소배출 규제의 과세문제”, 조세법연구, Vol. 15 No. 3, 2009, 194면.



첫 번째 방안은 구분계산의 번거로움을 회피할 수 있다는 장점이 있으나, 탄소배출권을 무상으로 취득하는 것으로 보는 문제가 있다. 두 번째와 세 번째 방안을 채택할 경우 배출권과 탄소배출 감축사업의 적정시가를 산정하여야 한다는 실무상 어려움이 있다.

CDM 사업을 통한 배출권 획득에 관한 취득원가의 산정에 관한 문제는 단계적으로 해결할 필요가 있다. 이론적으로는 세 번째 방안이 가장 타당하다고 할 수 있으나, 평가기법과 실무상 발생하는 평가비용을 고려하였을 때 배출권의 시가를 취득원가로 하는 두 번째 방안이 현실적으로 수용가능한 방안이다. 하지만 이 역시 배출권의 평가에 관한 문제가 있다. 따라서 우선 첫 번째 방안을 단기적인 취득원가의 산정방법으로 활용하고 배출권에 대한 평가기법이 합리적으로 개발된 후에는 두 번째 방안을 채택함이 바람직할 것이다.

나. 부가가치세 과세의 문제점과 개선방안

1) 현행법상 탄소배출의 세무처리²⁸⁾

배출권의 법적 성격에 관한 논의에서 배출권을 부가가치세법상 재화에 해당한다고 앞서 가정한 바 있다. 부가가치세법상 배출권에 관한 과세문제는 취득, 양도, 사용, 폐업 등 단계별로 고찰하여야 한다.

가) 취득시

기업이 국가로부터 배출권을 할당받은 경우 부가가치

세법상 재화의 공급에 해당하나 면세가 적용된다(부가가치세법 제12조 제1항, 동법 시행령 제38조). 따라서 그에 따른 부가가치세 과세문제는 발생하지 않는다. 탄소배출 감축사업을 통해 배출권을 취득한 경우 취득한 기업에게는 부가가치세 과세문제는 발생하지 않는다.

나) 양도시

재화의 공급은 계약상 또는 법률상의 모든 원인에 의하여 재화를 인도 또는 양도하는 것으로 한다(부가가치세법 제6조 제1항). 따라서 국가로부터 무상으로 할당받아 취득하였거나 탄소배출 감축사업을 통해 취득한 배출권을 타인에게 양도한 경우 재화의 양도에 해당하여 부가가치세 과세거래에 해당한다.²⁹⁾

배출권을 양도한 자는 양수하는 자로부터 매출세액을 징수하여야 한다(부가가치세법 제15조). 만약 배출권을 외국에 판매하는 경우 이를 수출로 보아 영세율을 적용할 것인지에 대한 의문이 발생할 수 있다. 왜냐하면 수출이란 내국물품을 외국으로 반출하는 것을 말하는데(부가가치세법 시행령 제24조 제1호), 배출권을 여기서의 물품으로 볼 수 있을지가 문제되기 때문이다. 현행법상 물품에 대한 더 이상의 구체적인 규정은 찾을 수 없다.

다) 사용시

기업이 탄소배출에 따라 배출권을 정부에 제출하는 경우 보유하고 있던 배출권이 감소하게 된다. 배출권을 사용하는 것은 재화의 공급에 해당하지 않으므로 부

28) 이준규·박정우, 전개논문, 185-187면을 참조하여 정리하였다.

29) 서면3탐-3448, 2007. 12. 31.



가가치세 과세대상이 아니다. 다만, 과세사업에 사용하기 위하여 보유하고 있던 배출권을 면세사업에 전용하여 사용하는 것은 자가공급에 해당하여 재화의 공급으로 의제된다(부가가치세법 제6조 제2항, 동법 시행령 제15조 제1항 제1호). 이 경우 과세표준은 자기가 공급한 재화의 시가로 한다(부가가치세법 제13조 제1항 제3호).

라) 폐업시

사업자가 사업을 폐업하는 경우 남아 있는 재화는 자기에게 공급하는 것으로 보고 재화의 공급으로 의제한다(부가가치세법 제6조 제4항). 이 때 매입세액 불공제규정에 따라 매입세액이 공제되지 아니한 재화에 대해서는 부가가치세법 제6조 제4항 규정을 적용하지 않는다.

국가로부터 할당받아 보유하거나 탄소배출 감축사업으로부터 취득한 배출권의 경우 취득 시점에 매입세액이 발생하지 않는다. 따라서 취득 시점에 매입세액 공제여부를 따질 필요가 없었으므로 폐업시 공급의제 규정에 적용된다.

마) 배출권의 수출과 수입

배출권을 보유하고 있던 국내의 사업자가 배출권을 외국의 사업자에게 판매한 경우 재화의 수출에 해당하여 부가가치세법상 영세율 규정이 적용된다(부가가치세법 제11조). 따라서 매출세액이 발생하지 않으므로 배출권을 취득하기 위해 발생한 매입세액이 있다

면 다른 매출세액에서 공제되거나 환급된다.

만약 배출권을 외국의 사업자로부터 매입한 경우 부가가치세법상 재화의 수입에 해당한다면 부가가치세 과세대상이 된다. 그러할 경우 해당 배출권을 양수하는 자가 관세법에 따라 관세를 신고·납부하는 경우 재화의 수입에 관한 부가가치세를 함께 신고·납부하여야 하며, 세관장이 관세를 부과고지하는 경우에는 관세징수의 예에 의하여 부가가치세를 함께 징수한다(부가가치세법 제19조의2, 제23조 제3항).

하지만 부가가치세법 제8조는 재화의 수입에 대해 규정하면서 재화의 수입을 “외국으로부터 우리나라에 들어온 물품(외국 선박에 의하여 공해에서 채취되거나 잡힌 수산물물을 포함한다)”과 “수출신고가 수리된 물품”으로 하여 “물품”이라는 용어를 사용한다. 물품이 재화와 같은 것을 의미하는지에 대해 학설의 다툼이 있다.³⁰⁾

즉, 재산적 가치가 있는 유체물만을 수입의 목적물이라고 하기도 하고 다른 견해는 재산적 가치가 있는 유체물 뿐만이 아니라 무체물을 모두 포함한다고 하기도 한다. 부가가치세법 제8조 조문제목이 “재화의 수입”이라고 하면서 법문에서 물품이라는 용어를 사용하고 있는 점, 동법 동조는 관세법 제2조 제1호의 규정을 부가가치세법에 그대로 옮겨 온 것인바 용어의 통일성을 기하지 못한 것으로 보이는 점³¹⁾ 등을 감안하였을 때 물품은 유체물 뿐만이 아니라 무체물을 모두 포함하는 것으로 해석함이 타당하다.

하지만, 현실적으로 배출권의 수입에 대해 부가가치세의 과세대상으로 처리하는 것에 어려움이 있다. 세관장이 수입되는 재화에 대하여 부가가치세를 징수

30) 이에 관한 상세는, 최명근·나성길, 「부가가치세법론」, 개정증보판, 2007, 230-231면 참조.

31) 최명근·나성길, 전제서, 231면.



하여야 하는데(부가가치세법 제23조 제3항), 배출권의 수입은 세관을 통과하는 것이 아니므로 세관장이 징수하는 것은 현실적으로 어렵다. 이는 용역의 수입을 부가가치세 과세대상으로 하지 않는 것과 같은 문제다.

2) 문제점 및 개선방안 - 배출권의 국내거래에 대한 차별적 과세

현행법상 배출권을 국내기업으로부터 구매하는 것과 해외기업으로부터 구매하는 것 사이에 과세상 차이가 발생한다. 즉, 국내기업으로부터 구매하는 배출권에 대해서는 부가가치세가 과세되나 해외기업으로부터 구매하는 배출권에 대해서는 실질적으로 과세되지 않는다. 따라서 국내거래에 대해 부가가치세가 과세됨으로써 국내거래를 위축시키는 결과를 초래한다. 또한 국내에서 창설된 배출권의 가격경쟁력을 저하시킨다. 이에 대해 과세형평과 조세의 중립성의 훼손이라는 비판을 면하기 어렵다.

이러한 문제에 대한 해결방안으로 다음 두 가지를 생각해 볼 수 있다.³²⁾

첫째, 국내에서 배출권을 구매하는 경우에 부가가치세를 비과세하는 방안이다. 배출권의 국내의 거래 간 과세형평성과 조세의 중립성 훼손문제를 해결할 수 있다는 장점이 있지만, 다른 재화 간의 과세형평성과 조세의 중립성 훼손이라는 다른 문제가 발생할 수 있다는 점에서 한계가 있다.

둘째, 국외에서 배출권을 구매하는 경우에 부가가치세를 과세하는 방안이다. 이 방안 역시 앞서 지적한

현행법상 세무처리에 있어 발생하는 문제를 해결할 수 있다는 장점이 있다. 다만, 당해 방안을 채택하는 경우 다음의 몇 가지 고려사항이 있다. 외국기업에 대한 우리나라의 과세권이 미치지 못하므로 부가가치세 납부의무를 강제하는 것은 현실적으로 어렵다. 배출권이 재화수입의 경우와 같이 세관을 통과하지 않으므로 현행법과 같이 관세청 등의 과세당국이 부가가치세를 징수하는 것 역시 현실적으로 타당하지 않다. 따라서 용역의 수입에 관한 규정과 같이 배출권을 구매하는 기업에 대해 대리납부의무를 부담토록 하는 방안을 마련할 필요가 있다.

두 가지 방안 중 첫 번째 견해가 타당하다고 판단되며 그 근거는 다음과 같다.³³⁾ 첫째, 배출권을 구매한 기업은 대부분 부가가치세법상 과세사업자에 해당할 것이므로 부가가치세의 신고 및 납부시 공제받거나 환급받게 되므로 궁극적으로 부가가치세를 부담하지 않게 된다.

둘째, 탄소배출권 거래를 활성화시키는 것이 탄소배출감축노력에 도움이 된다면 과세형평을 일부 희생하더라도 기업활동을 세제 측면에서 지원할 필요가 있다.

셋째, 외국의 입법례를 고려하였을 때 과세대상에서 제외하는 것은 세제의 국제적 정합성을 해치는 것이 아니다. 배출권의 거래에 대해 과세를 하는 국가도 있고 그렇지 아니한 국가도 있는 까닭이다.

4. 맺음말

배출권 거래제를 국내에 도입하여 실효성 있는 시

32) 이준규 · 박정우, 전계논문, 8-10면 참조.

33) 이준규 · 박정우, 전계논문, 11-12면; 이준규 · 김문철 · 박상원, 전계보고서, 81면 참조.



행을 위해서는 제반 법률들이 정비될 필요가 있다. 그 중에서도 기업활동에 가장 직접적인 영향을 미치는 세법의 관련 규정에 대한 검토 및 개선은 매우 중요하다 할 것이다. 본고는 배출권에 대해 조세법적 관점에서 현행법에 의한 과세처리와 그에 따른 경우 발생할 수 있는 주요 쟁점사항들을 검토하였다.

법인세법상 쟁점사항으로 무상으로 배출권을 할당 받은 경우에 있어서 세무상 처리, 배출권에 대한 상각 문제, 탄소배출상쇄를 통해 획득한 배출권의 취득원가 산정에 관한 문제가 있음을 지적하였다.

본고에서 제시한 개선방안으로 첫째, 무상으로 배출권을 할당받은 경우 할당받은 시점에 익금으로 인식하는 현행법을 개정하여 세무상 익금으로 처리하지 않는 것이 바람직하다. 둘째, 배출권의 상각은 감가상각의 본질적 의의를 고려하였을 때 현행법의 규정과 같이 앞으로도 계속 허용하지 않음이 타당하다. 셋째, CDM 사업을 통해 획득한 배출권의 취득원가는 영(0)으로 하고 투자지출 전부를 탄소배출 감축사업의 투자로 보는 방안이 타당함을 지적하였다. 만약 배출권에 대한 평가기법이 개발된 후에는 배출권의 취득가액을 취득 당시의 시가로 하고 나머지 금액을 탄소배출 감축사업의 투자로 처리하는 방안이 합리적이다.

부가가치세법상으로는 배출권을 국내기업으로부터 구매하는 경우와 해외기업으로부터 구매하는 경우 발생하는 과세부담의 차이에 따른 과세형평과 조세중립성의 훼손에 관한 문제를 검토하였다. 이와 관련하여 국내에서 배출권을 구매하는 경우 해당 거래에 대해 부가가치세를 부과하는 것을 해결방안으로 제시하였다.

배출권 거래제가 시행되면 예상하지 못한 여러 실무적인 문제가 지속적으로 발생할 가능성이 높다. 따

라서 배출권에 관한 회계처리와 과세문제에 대해 국외에서도 계속적으로 논의가 되고 있는 것과 같이 우리나라에서도 배출권에 관해 법리적인 다툼이 발생할 수 있으므로, 향후 이에 관한 지속적인 관심과 관련 연구가 이루어질 필요가 있다.

참고 문헌

〈국내 문헌〉

곽태원, 「조세론」, 법문사, 2000

송상근·임효선, 「온실가스 배출권 관련 세무 이슈」, 삼일회계법인, 2010

이준규·김문철·박상원, 「탄소배출권의 회계처리 및 과세제도에 관한 연구」, 한국조세연구원, 2010. 8

_____, 박정우, “기후변화협약에 따른 탄소배출 규제의 과세문제,” 조세법연구, Vol. 15 No. 3, 2009

이창희, 「세법강의」(제5판), 박영사, 2006

최경진, “배출권의 법적 성질,” 비교사법 제17권 1호 (통권48호), 2010

최명근·나성길, 「부가가치세법론」, 2007 개정증보판, 세경사, 2007

최문희, “온실가스 배출권 거래의 금융법상 논점,” 비교사법 제15권 3호(통권42호), 2008

최승필, “탄소배출권 제도설계에 대한 법제도적 검토-유럽의 탄소배출권제도를 통한 고찰을 중심으로-,” 「환경법연구」, 제31권 2호, 2009

환경부·환경관리공단, 「교토메카니즘」, 2009. 3



〈외국 문헌〉

經濟産業省, CDM/JI 標準教材 Version 2.0, 平成 18年 3月, 75頁.

AICPA, Accounting Terminology Bulletin No. 1., Section 56, August 1953.

Directive 2003/87/EC of the European Parliament and of the Council of 13 Oct. 2003 establishing a scheme for greenhouse gas emission allowance trading within the Community and amending Council Directive 96/61/EC.

EITF 03-14 Participants' Accounting for Emissions Allowances under a "Cap and Trade" Program.

Gilbert E. Metcalf, Market-based Policy Options to Control U.S. Greenhouse Gas Emissions, *Journal of Economics Perspectives*, Vol. 3, No. 2(Spring 2009), at 19-20

Jane G. Gravelle, Jack Taylor, "Tax Neutrality and the Tax Treatment of Purchased Intangibles," *National Tax Journal*, Vol. XLV, p. 80

Joint Committee on Taxation, Climate Change Legislation: Tax Considerations, JCX-29-09, June 16, 2009, p. 13.

Lans Bovenber and Lawrence Goulder, Neutralizing the Adverse Industry Impacts of CO₂ Abatement Policies: What does it cost? In *Distributional and Behavioral Effects of Environmental Policy*, ed. C.

Carraro and G.E. Metcalf, Chicago: University of Chicago Press, 2001.

Lawrence. R. Dicksee, *Advanced Accounting*, Arno press (1976), p. 227

Michael R. Schlessinger, Hopkins & S, Indopco & Newark: Defining the Intangible "Asset" in the Larger Cost Recovery Context, *Taxes* (December 1992), p. 931

Tracy D. Perry, "Carbon Cap And Trade Programs: Potential U.S. Tax Issues," *The Practical Tax Lawyer* 23, Winter 2009, p. 9

Kobes, *Das Zuteilungsgesetz* 2007, NVwZ, 2004, 1662(1168)