

거래제상 법인세 과세에 관한 비교법 연구

의 관·정·승·영*

레

- I.
- II. 온실가스 배출권의 법적접근
- III. 법인세법상의 탄소배출권 취급에 관한 문제점과 개선방안
- IV. 결론

국문초록

배출량을 감축하기 위한 정책수단으로 도입된 배출권 거래제가 본격적인 시행을 앞두고 있다. 시장 친화적 환경정책수단으로서 배출권 거래제는 배출권이라는 새로운 거래대상과 거래시장의 창설을 통해 온실가스감축이란 환경목적을 달성하는 제도이다. 본 연구는 이러한 배출권 거래제의 시행에 따라 발생할 수 있는 법인세 과세문제를 비교법 연구 방법론을 사용하여 조사·분석하고 정책적 시사점을 제공하고자 한다. 이러한 연구목적을 위해 배출권 거래제의 기본구조와 등장 배경을 살펴본다.

또한 배출권의 법인세법상 과세처리의 논리적 전제로서 배출권의 법적성격을 배출권 거래제의 특성과 환경규제의 재산권 부여 문제 및 비교법 연구를 통해 분석한다.

배출권의 법적성격을 확정하고 이를 바탕으로 세법상 배출권의 취급상황을 검토한다.

* 본 논문의 공동저자인 황의관, 정승영은 논문의 아이디어, 연구, 토론 및 작성에 이르기 까지 아무런 차이 없이 공동의 노력을 하였다. 따라서 본 논문은 두 저자 모두의 노력과 연구의 결과물이며 논문의 기여도에 아무런 차이가 없다. 공동저자의 표시순서는 투고의 편의상 환경법학회 회원인 황의관을 정승영 앞에 두었음을 밝히며 기여도에 따른 순서가 아님을 밝힌다.

황의관: 한국법제연구원 초청연구원, 정승영: 한국경제연구원 선임연구원

법인세법상 배출권의 처리에 관한 문제점과 개선방안을 분석하는데, 이에 는 배출권의 취득가액 결정에 관한 접근방식과 이에 따른 익금 및 손금산입 방식을 포함하여 논의한다. 다음으로 탄소배출 감축사업에 따라 취득한 배출권의 익금 및 손금 산입문제를 검토하고 창설 취득한 배출권의 취득가액 산정문제도 함께 논의한다.

마지막으로 이러한 각 쟁점에 대한 미국과 EU의 법제와 과세실무상 처리방안을 검토하여 향후 배출권 거래제의 시행에서 발생할 수 있는 과세문제에 대한 합리적인 정책적 방향을 제시한다.

I.

『 중 지난 8월 평균 온도가 높았던 도시 두 곳을 고르시오.

① 인도네시아 자카르타 ② 한국의 대구 ③ 한국의 전주 ④ 태국의 방콕 』

만일 시험문제에 위와 같은 문항이 있다고 하자. 많은 사람들은 너무 쉬운 문제라며 자연스럽게 ①, ④번을 정답으로 고를 것이다. 하지만 놀랍게도 올해 8월을 기준으로 하면 정답은 ②, ③번이다.¹⁾ 열대지방인 인도네시아와 태국의 도시보다 이제 한국의 도시들이 더 뜨거워진 것이다. 올 여름의 무더위에 연일 언론에선 기상관측기록이 경신되고 있고 이상고온현상이라고 보도하고 있지만, 매번 이런 보도가 반복되면서 이제 일상적인 현상이 된 느낌이다. 이상고온현상이나 가을철의 태풍처럼 예전의 기상관측자료와는 다른 현상이 일상화 되면서 더 이상 이상기후가 아닌 기후변화를 체감하게 된다. 이러한 현상은 비단 우리나라만이 아니라 전 세계적인 현상이 되고 있다. 기후변화가 부정할 수 없는 현실로서 인류생존에 거대한 도전으로 다가오고 있는 것이다. 기후변화의 주요 원인으로 지구온난화가 지목되었고 지구온난화를 야기하는 온실가스의 규제는 이제 인류가 생존을 위해 해야만 하는 일이 되었다. 온실가스 배출규제를 위한 국제협약과 각국의 노력은 기후변화라는 현실적 위협에 대한 대응책이

1) 8월 19일까지 낮 최고 기온 평균을 보면 방콕이 34도, 자카르타가 32.6도인 반면 전주와 대구는 36도를 기록했다. 문제의 내용과 기온정보는 이진우, 폭염에 애국가 바뀌어야? 남산위에 야자나무~, 프레스안, 2013. 8. 21. 기사에서 차용한 것임을 밝힌다.

것이다. 배출권 거래제가 각국에서 도입·시행되는 것도 이러한 기후변화대응을 위한 정책수단인 것이다. 우리나라의 경우에도 지난 정부에서 저탄소 녹색성장을 중요 국정과제로 추진하였고 그 산물로 배출권 거래제 법률이 도입되어 실제 시행을 목전에 두고 있다. 배출권 거래제의 본격시행에 따라 배출권의 할당 및 거래단계에서 발생할 수 있는 과세문제가 중요한 쟁점으로 등장하고 있다. 시장 친화적인 환경규제 수단으로서 새롭게 등장한 배출권 거래제는 배출권 이라는 거래대상을 창설하여 이를 통하여 환경목적을 달성하는 것이다. 따라서 배출권이란 새로운 개념의 등장은 과세처리에 있어서도 그에 상응하는 방식이 필요할 것이다. 특히 배출권 거래제의 대상이 되는 시설이 대부분은 다량의 온실가스를 배출하는 기업이란 점에서 배출권에 대한 법인세법상 취급과 과세처리는 중요한 검토사항이다. 법인세법상 배출권을 어떻게 인식할 것인지, 배출권의 할당단계에서 무상할당과 유상할당을 익금과 손금에 어느 시기에 산입할 것인지 등의 문제는 배출권 거래제가 본격적으로 시행되기에 앞서 반드시 검토해야할 쟁점이라고 할 것이다. 본 논문에서는 이러한 문제의식에 따라 배출권 거래제의 도입에 따른 법인세법상 쟁점을 파악하고 비교법 연구 방법론과 현행 법인세법 해석론을 바탕으로 적절한 정책적 시사점을 제시해 보고자 한다. 또한, 배출권의 법인세법상 과세처리를 다루기 위한 논리적 전제로서 배출권의 법적성격을 배출권 거래제의 특성과 배경을 통해 논증한다. 이는 배출권의 법인세법상 인식과 과세처리 방안을 도출하기 위해서는 종래의 환경규제수단과 상이한 배출권의 법적성격을 파악하는 것이 선결문제로서 검토해야만 하기 때문이다. 그리고 세법상 배출권의 취급방식을 검토하며 법인세법상 배출권의 취급에 관한 문제점을 파악하고 그에 대한 개선 방안을 제시하고자 한다. 더불어 탄소배출 감축사업에 따른 배출권의 창설취득의 경우에 대한 익금 및 손금산입문제를 검토한다. 배출권의 법적성격과 법인세법상 과세처리문제를 논증하는 과정에서 각국의 입법례와 조세실무를 우리법의 해석론과 비교하는 방법론을 사용한다. 이는 배출권 거래제를 이미 시행하고 있는 각국의 사례를 통해 향후 배출권 거래제의 본격적인 시행단계에서 발생할 수 있는 법인세법상 문제를 인식하고 합리적인 정책적 방향을 제시하기 위한 연구방법론이다.

II. 배출권²⁾의 법적 접근

1. 거래제 개관

(1) 관한 시장 친화적 정책수단

전형적으로 목적의 확정과 그 목적 달성을 위한 수단을 결합하는 것이다. 환경규제에 관한 시장 친화적 정책수단은 이러한 환경정책의 두 가지 요소 중 수단의 측면에 초점을 맞춘 분류이다. 일반적으로 시장 친화적 환경정책수단이란 오염 통제수준이나 수단에 관한 명확한 지시를 통해 행동을 장려하기보다 시장신호(market signal)을 통해 행동을 장려하는 규제를 의미한다.³⁾ 이런 정책은 “시장의 힘을 이용한 것”으로 묘사되기도 하는데, 그 이유는 오염통제를 위한 노력이 규제대상자 스스로의 이익을 위한 행동을 통해 정책목적이 달성되기 때문이다. 반대로, 환경을 규제하는 전통적인 정책들은 “명령 및 통제 규제(command and control regulation)”로 언급되는데, 명령 및 통제방법이란 용어를 사용하는 것은 규제당국이 고권적 지위에서 환경기준이라는 지시·명령을 통해 해당되는 오염원의 오염물질 배출량을 통제하기 때문이다. 이론적으로 볼 때 시장 친화적 환경규제수단은 최소비용으로 원하는 수준의 오염정화를 달성할 수 있는데, 이는 최대의 오염감축을 달성한 자에게 경제적인 유인동기를 제공하기 때문이다. 이런 이유로 시장 친화적 환경규제 정책은 오염원들 사이의 오염수준을 평등하게 하는 것이 아니라, 오염원들이 오염감축에 소비되는 한계비용이 동등하도록 만드는 것이다.⁴⁾ 명령 및 통제규제방법 보다

2) 용어상으로 온실가스 배출권과 탄소배출권은 대체가능한 것으로 사용한다. 개념상으로 온실가스 배출권이 탄소배출권 보다 상위개념이지만 통상적으로 탄소배출권이란 용어도 빈번히 사용되고 이산화탄소를 제외한 온실가스를 이산화탄소로 환원하여 배출권으로 표시하므로 두 용어 사이의 본질적인 차이점이 없다는 점에서 상황에 따라 선택적으로 사용한다.

3) Robert Stavins, *Experience with Market-Based Environmental Policy Instruments*, Resources for the Future Discussion Paper 01-58, 2000, p. 1; Hockenstein, Stavins, and Whitehead, *Creating the Next Generation of Market-Based Environmental Tools*, Resources for the Future Discussion Paper 97-10, 1997, p. 3.

4) Montgomery, *Markets in Licenses and Efficient Pollution Control Programs*, Journal of Economics Theory 5, 1972, pp. 395-418; Tietenberg, *Tradeable Permits for Pollution Control When Emission*

친화적 규제방법이 유용한 이유로, 전자는 비용대비 최적의 규제를 위해 규제당국이 개별오염원 각각에 기준을 설정해야 함에 반해 후자는 이를 규제대상자 스스로가 판단하므로 행정적 비용이 적게 든다는 점, 전자는 규제대상자가 최적의 오염방지 기술을 채택할 재정적 동기가 없지만 후자의 경우 최적의 기술을 사용할 경우 재정적 인센티브를 가지게 된다는 점 등을 제시하고 있다.⁵⁾⁶⁾

통상 시장 친화적 환경정책수단에는 오염원이 배출하는 오염물질의 양에 세금이나 부담금을 부과하는 '오염부과금제도(pollution charge)', 전체 오염총량을 설정하고 이를 개별 오염원에 할당한 후 이를 거래가 가능하도록 하는 '거래 가능한 허가제도(tradeable permit)', 시장마찰 감축제도(market friction reduction), 정부보조금 감축제도(government subsidy reduction)의 4가지 부류를 포함하여 설명한다.⁷⁾ 따라서 배출권 거래제도는 이러한 시장 친화적 환경규제정책 중 '거래 가능한 허가제도'에 해당하는 가장 전형적인 것이라고 할 것이다.⁸⁾ 다만, 용어상으로 거래 가능한 '허가'를 사용하지만 이 허가의 법적성격을 명확히 한 표현이 아니라 종래의 허가와는 다르게 거래가 가능하다는 것을 강조하기 위해 사용한 것이어서 이 자체가 배출권과 같은 거래 대상의 법적성격을 명확히 제시하지는 못하고 있다. 사실 시장 친화적 환경규제수단의 핵심은 경제적 유인동기를 제공하여 규제대상자가 스스로의 이익에 따라 전체 정책목표를 달성한다는 것이므로, 이런 측면에서 '오염부과금제도'보다 거래시장을 창

Location Matters: What Have We Learned?, Environmental and Resource Economics 5, 1995, pp. 95-113.

5) Robert Stavins, op. cit., pp. 2-3; Bruce A. Ackerman and Richard B. Stewart, *Reforming Environmental Law: The Democratic Case for Market Incentives*, 13 Colum J Envtl L. 171, 1987-1988, pp. 172-180

6) 인센티브란 시장 친화적 규제수단인 배출권 거래제의 경우를 예로 들면, 최적의 기술을 사용한 기업은 자신의 실제 배출량이 할당받은 배출권 보다 적은 경우 잉여배출권을 시장에서 판매하여 금전적 이익을 가질 수 있는데 이것이 재정적 인센티브를 의미한다.

7) Robert Stavins, op. cit., p4; Organization for Economics Cooperation and Development, *Applying Economics Instruments to Environmental Policies in OECD and Dynamic Non-Member Countries*, OECD, 1994.

8) 거래 가능한 허가제도는 배출권 거래제 외에도 거래 가능성에 초점을 맞추어 보면, 어업권 쿼터나 토지개발권을 거래하는 제도를 포함해서 생각할 수 있다. Henry A. Span, *Of TEAS and Takings: Compensation Guarantees for Confiscated Tradable Environmental Allowances*, 109 Yale L. J., 1983, 2000, pp. 1984-1988을 참조 할 것.

운영하는 ‘거래 가능한 허가제도’가 중요한 논의의 대상이 되고 있다.⁹⁾ 시장 친화적 환경규제수단이 시장의 힘을 통한 오염통제이므로 이러한 환경규제정책의 근간에는 환경규제를 재산권 부여문제로 보는 관점이 있다. 시장 친화적 환경규제수단의 개념정의를 바탕으로 이러한 정책수단의 근간에 있는 관점을 살펴보도록 하자.

(2) 재산권 부여문제

배출권의 법적성격을 파악하기 위해서는 배출권 거래제와 같은 시장의 힘을 동원한 환경규제수단이 가지는 환경재화¹⁰⁾의 재산권 부여문제라는 특성을 이해하는 것이 필요하다. 이는 시장 친화적 환경규제가 시장의 창설과 시장의 힘을 활용한다는 요소에서 기인하는 논의이다. 환경문제의 해결을 시장의 힘을 통한다는 것의 본질이 시장형성과 연관되고 이는 결국 환경재화가 재산권적 성격을 가져야 함을 의미한다는 것이다.¹¹⁾

9) 따라서 ‘오염부과금제도’를 명령 및 통제규제수단으로 분류하기도 한다. Woerdman, E., *Tradable Emission Rights*, in *Law and Economics* 364, (J. G. Backhaus ed., Cheltenham Edward, 2005), p. 364

10) 환경재화는 일상적인 용어로서 물, 대기, 토양 등 인간을 제외한 환경의 구성요소 들 중 인간이 관리 가능한 것을 재화로 인식하여 표현한 것이다. 따라서 여기서의 환경재화는 인간이 관리할 수 있는 자연의 구성요소를 말하며 이는 동시에 현재의 과학기술수준으로 관리될 수 있는 범위 내의 것을 의미한다. 일반적으로 이러한 환경재화는 통상적인 재화와는 다르게 공급이 제한적이며 그것의 사용이 사용자에게는 편익을 제공하지만 그 이외의 제3자에게는 피해를 야기한다는 특징을 가진다. 예컨대, 환경재화 중 물의 경우 이를 사용하는 자는 그에 따른 편익을 향유하지만 제3자에게는 무분별한 사용과 오염물질 방류에 따른 피해를 본다. 이러한 의미에서 환경재화는 외부효과를 가지게 된다. 이하에서는 환경재화와 자연자원은 대체가능한 용어로 사용하고자 한다.

11) 이러한 관점은 환경오염 문제의 원인이 환경재화에 대한 재산권을 명확하게 하지 않아 발생한다고 보고, 아리스토텔레스의 “최대다수들에게 공통된 것은 그것에 부여된 관심(배려)을 가장 적게 가지게 한다.”는 문구를 인용하고 있다. 이러한 주장이 함축하고 있는 것은 일정한 재산권 형식의 제도가 환경재화의 보호를 위해 필요하다는 것을 의미하고 있다. 다만, 기존의 역사적 과정에서 수많은 환경재화에 재산권이 부여된 적은 없었다고 하며, 그 이유로 다양한 경제적, 기술적, 생태적 그리고 문화적인 이유 때문이라고 한다. 이러한 관점에서는 역사적으로 있어왔던 환경재화에 대한 보전문제는 아리스토텔레스의 ‘소유되지 않는 자연자원들이 최소의 배려를 받게 된다.’는 관찰을 확인해 왔을 뿐이라고 하며, 20세기를 통해서 경제학자들은 재산권과 환경재화의 사용 패턴 및 황폐화 사이의 관계를 연

경제학자인 Jens Warming은 공용인 어업권(open-access fisheries)을 통해서 소유권 없는 자원들에 관한 관찰을 정교하게 만들었고¹²⁾, Jens Warming의 발견들은 공용 어업권에 대한 H. Scott Gordon 과 Anthony Scott의 1950년대 보다 진전된 연구들¹³⁾을 이끌었다. 이러한 연구 성과를 바탕으로 하여, 1960년대에 생태학자인 Garrett Hardin 과 경제학자인 Harold Demsetz는 각각 공용/재산권 없는 자원의 고갈에 대한 고전적 저작을 발표했고, 그 논문에서 외부효과들 및 거래비용을 감소시키면서 자연자원의 남획을 피하게 만드는 재산권제도의 진화(즉, 非 재산권이 재산권으로 전환되는 것)를 연구했다.¹⁴⁾ Hardin의 “공유지의 비극(tragedy of commons)”이란 은유는 재산권과 환경보호 사이의 관계를 분석하기 위한 기본 틀을 제공하고 있다.¹⁵⁾ 그것의 주된 논의는 환경재화의 고갈과 오염문제는 공용자원에서 만들어지는 인센티브의 문제란 것인데, 자원에 대한 접근과 사용이 그 누구에게도 배제되지 않을 때, 희소한 자원들은 중국에는 오염되고 감소된다는 것이다.¹⁶⁾ 따라서 비극을 회피하는 유일한 방법은 접근과 사용을 제한하는 것이라고 하며,¹⁷⁾ 그런 방법으로 두 가지를 제시하고 있다.

첫 번째 방법은 자원을 재산권화 시키는 것으로 非 재산권에서 재산권으로 전환시키는 것인데, 반드시 필수적으로 개별적인 재산권은 아니어도 상관없다고 한다.¹⁸⁾ 이

만든 이유라고 한다.

12) Jens Warming, *Om 'Grundrente' af Fiskegrunde*, Nationaløkonomisk Tidsskrift 495 (1911), reprinted and trans. in Peter Andersen, “On Rent of Fishing Grounds”: A Translation of Jens Warming’s 1911 Article, with an introduction, 15 *Hist. Pol. Econ.* 391 (1983)

13) H. Scott Gordon, *Economics and the Conservation Question*, 1 *J. L. & Econ.* 110, 1958; H. Scott Gordon, *The Economic Theory of a Common Property Resource: The Fishery*, 62 *J. Pol. Econ.* 124, 1954; Anthony Scott, *The Fishery: The Objectives of Sole Ownership*, 63 *J. Pol. Econ.* 116, 1955.

14) Garrett Hardin, *The Tragedy of the Commons*, 162 *Sci.* 1243 (1968); Harold Demsetz, *Toward a Theory of Property Rights*, 57 *Am. Eco. Rev.* 347, 1967.

15) Garrett Hardin, op. cit., p. 1244.

16) Garrett Hardin, op. cit., pp. 1244-45.

17) Garrett Hardin, op. cit., p. 1245.

18) 이런 측면에서 본다면 Hardin은 재산권의 창설만을 주장한 것이 그 자체가 반드시 개별적이고 개인적인 사적소유권을 주장한 것은 아니다. 따라서 어느 집단에 공동소유권을 부여하는 것도 Hardin,의 입장에서 본다면 본질적으로 재산권을 부여한 것이 된다.

재산권 부여는 자연자원들의 소유자들에 대한 접근비용과 자연자원의 이용결정에 대한 비용을 내부화 할 것이고, 자연자원의 소유자들은 시간이 지남에 따라 자원을 보호할 이윤동기를 가지게 될 것이라고 한다.¹⁹⁾ 두 번째 방법은 정부규제이다.²⁰⁾ 정부규제아래에서 환경보전은 정부나 혹은 이용자에게 부과하는 환경재화에 대한 접근과 이용제한으로서 달성된다고 한다. Garrett Hardin의 '공유지의 비극'에 대한 두 가지 해법은 그 모두가 예전에는 재산권이 없는 자원들에 재산권을 부여하고 있으므로 재산권에 바탕 한 해결방안이라고 한다.²¹⁾ 즉, Hardin의 주장은 공유지에 개별적인 사유재산권이든 공유재산권이든 재산권을 부여하는 첫 번째 방법만이 아니라 정부규제를 통한 방법도 공적 재산권을 설정하는 것이므로 두 방법 모두 본질에 있어서는 동일하다는 것이다. 다시 말해 정부가 어떤 자연자원의 접근과 사용을 규제하는 것은 국가가 당해 환경재화에 대한 소유권한을 보유한다는 것을 의미하고 이는 결국 그 환경자원에 공적 소유권을 부여하는 것이다. 대기오염을 예로 들면 국가가 대기오염을 규제한다는 것의 본질이 대기에 관하여 권리와 의무를 부여하는 것이고, 국가가 종래의 명령 및 통제를 통한 환경규제를 하든 아니면 시장에 바탕을 둔 인센티브를 부여하는 환경규제 방법을 선택하든지 간에, 국가는 공적소유인 대기의 사용에 대한 모든 규제들을 준수해야만 하는 법적으로 강제력이 있는 의무를 대기오염물질 배출자에게 부여하는 것이다.²²⁾

그러므로 정부규제방법과 재산권을 부여하는 방법의 차이점은 재산권의 준부문제가 아니라 부과되는 재산권 제도의 형식일 뿐이다. 재산권을 부여하는 방법은 재산권의 대상이 아니었던 것을 사적소유권이나 공동소유권과 같은 재산권을 부여하여 재산권 제도로 전환시키는 것이다. 단지 정부규제는 전형적으로, 물론 암묵적이지만, 재산권이 아닌 것을 공적/국가소유 재산권으로 전환시키는 것이라고 한다. '공유지의 비

19) 이론으로 볼 때 늘 이런 결과가 일어나는 것은 아니라고 한다. 하지만, Hardin의 관찰이 가장 의미를 가지는 것은 자연자원에 대한 재산권 부여가 그 자원에 대한 보호를 강화시킨다는 점이다.

20) Garrett Hardin, op. cit., p. 1245.

21) Daniel H. Cole, *Global Markets For Global Commons: Will Property Rights Protect the Planet? From Local to Global Property: Privatizing the Global Environment? Clearing The Air: Four Propositions about Property Rights Environmental Protection*, 10 Duke Env'tl. L. & Pol'y F. 103, 1999, p. 106.

22) Daniel H. Cole, op. cit. p. 107.

에 관한 두 가지 해결책들은 모두 이전에는 소유권이 없었던 환경재화들에 대하여 재산권을 부과하는 것이기 때문에, 환경보호를 위한 규제수단의 선택은 재산권에 바탕한 접근법을 채택하는 것의 여부문제가 아니라, 채택하려는 접근방법들 또는 재산권에 근거한 접근방법의 형식의 문제이다. 국가가 제한적이거나 혹은 무제한 적으로 개별이용자들에게 私的 所有權(res individuales, individual private property rights)을 부여하거나 이용자들 집단들에게 共同 所有權(res communes, common rights)을 부여하는 것과 이와는 정반대로 국가가 公的 所有權(res publicae, public rights)을 가지는 경우에 어느 범위까지 주장해야 하는가? 이 질문에 대한 해답은 여러 재산권 제도들에 대해 그들의 상대적인 배제비용, 운영비용 등을 포함한 비교제도적인 분석을 통해서 찾아야 한다고 주장한다.²³⁾ 이런 관점에 의하면, 사적배제비용(private exclusion cost)가 상대적으로 낮고 정부의 운영비용들이 높은 경우에는 사적재산권 제도(즉, 개인별 소유권제도)가 자연자원을 보호하는데 가장 효과적이고 효율적이라고 한다. 이에 대하여, ‘공동소유권’ 또는 ‘공적소유권’ 제도는 사적소유권자들을 위한 배제비용이 상대적으로 높고 반면에 정부규제자들의 운영비용이 상대적으로 낮은 경우에는 선호될 수 있다고 한다. 마지막으로 행정적인 운영비용과 사적배제비용 둘 다 매우 높은 경우(즉, 접근을 통제하는 기술적인 어려움이 반영되는 경우 등)이거나 혹은 자연자원 그 자체가 ‘매우 풍족한’ 것일 때에는 공용접근이 보장되는 非 재산권 상태가 필수 불가결 하고 그것이 최대의 효과를 산출할 것이라고 한다.²⁴⁾

(3) 결

시장 친화적 환경규제정책의 개념정의에서 가장 중요한 것은 ‘시장의 힘’을 통해 개별 오염원의 오염감축행위를 유도한다는 것이고 그 밑바탕에는 환경규제의 본질이 재산권 부여라는 점이다. 이는 시장의 힘이라는 것이 가격신호를 의미한다는 점에서 환경규제정책이 환경재화에 대한 접근권이나 이용권을 제약하여 결국 환경재화의 희소성을 창설하는 것이므로, 당해 환경재화에 재산권을 부여하는 것이 시장 친화적 환

23) Daniel H. Cole, op. cit. pp. 107-108.

24) Harold Demsetz, *The Exchange and Enforcement of Property Rights*, 7 J. L. & Econ. 11, 20 1964.

이념적 배경이 된다는 것이다. 하지만 논리적으로는 환경규제정책의 본질이 환경재화에 대한 접근권을 제한하여 희소성을 창설하는 것이라면, 시장 친화적 방식만이 아닌 명령 및 통제방식의 환경규제정책도 동일한 것으로 볼 수 있다. 다만, 시장 친화적 환경규제정책에서 이러한 논의를 전개하는 것은 명령 및 통제방식의 정책보다 시장 친화적 환경규제정책이 재산권 부여문제를 가장 명확히 보여주기 때문이다. 따라서 환경규제정책의 본질이 환경재화의 희소성창출이라고 보는 관점은 명령 및 통제규제방식과 시장 친화적 규제방식 모두에도 적용이 가능한 것이고 단지 명령 및 통제규제방식은 환경재화에 대한 국가의 공적소유권을 부여하는 것이고 시장 친화적 규제방식은 개별적인 사적소유권이나 공동소유권을 부여하는 것에서 차이가 있다. 결국 환경규제정책이 환경재화에 대한 희소성 창설을 통한 환경목적의 추구방식이고, 환경재화에 대한 희소성 창설은 그 형태가 어떠하든지 상관없이 재산권의 부여와 동일한 것으로 이해되어야 한다는 점이다.

2. 법적성격에 관한 논의

(1) 거래제의 종류와 배출권의 개념

배출권 거래제도는 시장 친화적인 환경규제수단으로서 특정 기간 동안, 특정 오염물질의 배출총량을 제한하고 이 총량을 배출허용단위로 만들어 개별 오염원이 거래할 수 있도록 설계된 제도를 의미한다.²⁵⁾ 배출권 거래제도는 통상 2가지 형식으로 구분하는데 하나는 총량제한 배출권 거래제(cap and trade system)이고 다른 하나는 배출량 기준설정 및 감축 인증분 거래제(baseline and credit system)이다.²⁶⁾ 전자는 가장 일반적인 배출권 거래제도로써 규제당국이 특정기간 동안 배출할 수 있는 전체 배출

25) Nikolaus Starbatty, *Research Paper Emission Trading Schemes*, IASB Agenda Paper 10A, 2010, p. 4; UNEP/UNCTAD, *A Guide to Emissions Trading*, UN Publication, 2002, pp. 4-5.

26) Nikolaus Starbatty, *ibid.*; UNEP/UNCTAD, *op. cit.*, pp. 9-10; Markus W. Gehring and Charlotte Streck, *Emissions Trading: Lessons From SO2 and NO Emissions Allowance and Credit Systems Legal Nature, Title, Transfer, and Taxation of Emission Allowances and Credit*, E. L. R. New&Analysis, 10219, 2005, p. 10220.

설정하고 이를 배출허용량의 형태로 개별 오염원에 무상 또는 유상으로 할당하고, 개별 오염원은 특정기간 종료시점에 자신의 실제 배출량과 동일한 배출허용량을 제출하도록 하는 제도이다. 후자는 특정한 기간 동안 각 오염원의 배출량 기준을 설정하고 개별 오염원은 당해 기간 만료시점에 기준 배출량과 실제 배출량의 차이에 해당하는 것을 규제 당국의 확인을 거쳐 감축 인증분으로 인정받아 이를 거래하는 제도이다.²⁷⁾ 양 제도는 전체 배출총량을 설정한다는 공통점이 있지만, 이를 이행하는 방법에서 차이점이 있다. 배출량 기준설정 및 감축 인증분 거래제의 경우 특정 기간이 종료된 시점에 배출 기준량과 실제 배출량의 차이를 감축 인증분으로서 거래하기 때문에 당해 기간의 종료 후 배출허용량이 창설되지만, 총량제한 배출권의 경우 최초 배출총량의 설정과 함께 개별 오염원에 이를 할당하기 때문에 배출허용량이 존재하고 이를 거래할 수도 있다는 점에서 차이점이 있기 때문이다.²⁸⁾ 그러나 양 제도 모두 전체 배출총량을 설정하여 배출허용량에 대한 희소성을 창설하고 이를 거래할 수 있도록 한다는 점에서는 공통점을 가지고 있다.²⁹⁾

일반적으로 배출권 거래제를 지칭할 때는 총량제한 배출권 거래제를 의미하지만, 교도의정서나 EU ETS³⁰⁾ 및 캘리포니아 ETS 등 실제 배출권 거래제의 경우 양 제도를 혼합하여 운영하고 있다. 즉, 원칙적으로 총량제한 배출권 거래제를 채택하지만 외부사업에 의한 상쇄제도를 허용하고 상쇄배출권으로서 배출량 기준설정 및 감축 인증분 거래제를 사용하여 산출된 감축 인증분을 등록부에 승인절차를 거쳐 사용하도록 허용하는 혼합방식을 채택하고 있다. 따라서 이러한 배출권 거래제에서 배출권은 실질적으로는 총량제한 배출권 거래제상의 거래 대상이 되는 배출권만을 의미하게 된다. 왜냐면, 배출량 기준설정 및 감축 인증분 거래제를 혼합하여 사용하는 경우에도

27) 배출량과 실제 배출량의 차이가 +인 경우 즉, 실제 배출량이 많은 경우에는 개별 오염원은 당해 양과 동일한 배출허용량을 기간만료시점에 제출해야한다. 따라서 이 경우 개별 오염원은 다른 오염원으로부터 배출허용량을 구매해야 하므로 거래시장이 창설된다.

28) 배출기준량 설정 및 감축인증분 거래제에서는 의무기간의 종료시점 후에만 감축인증분이 배출권의 형식으로 발행되어 거래되므로 시장의 유동성이 낮고, 개별 배출원이 배출기준량 보다 적게 배출할 경우에만 감축인증분이 인정되므로 통상 총량제한 배출권 거래제 보다 전체 배출허용량의 숫자가 적다. Nikolaus Starbatty, op. cit., p. 17.

29) 배출량 기준설정 및 감축분 거래제도에서도 전체 배출량을 설정하는 과정에서 희소성이 창설되고, 개별 오염원의 배출량 기준설정은 총량제한 배출권 거래제의 할당과 동일하다고 볼 것이다.

30) Emission Trading Scheme의 약어이다. 이하에서는 약어를 사용하기로 한다.

산출되는 감축 인증분이 총량제한 배출권 거래제 내의 배출권으로 전환되어 상쇄배출권으로 사용되기 때문이다. 그렇다면 배출권 거래제에서 배출권은 무엇인가? 이 질문은 배출권의 법적성격을 규명하기 위한 전제로서 배출권이 가지는 구성요소를 확정하려는 것이다. 배출권 거래제, 특히 총량제한 배출권 거래제를 전제로 한다면 배출권은 “특정 기간 동안 대기 중에 특정한 양의 물질을 배출할 수 있는 권리(허가)”로 정의할 수 있을 것이고, 따라서 핵심적인 징표는 ‘특정한 기간’, ‘특정한 물질’, ‘특정한 양’, ‘대기 중에 배출할 수 있는 권리(허가)’란 4가지이다.³¹⁾ 즉, 배출권은 당해 제도에서 정한 기간(통상 1년)동안 개별 오염원에게 할당된 배출허용량을 규제대상 물질의 기본단위(통상 1톤)로 분할한 것으로 거래가 가능한 것이다. 여기서 배출권의 법적성격에서 문제가 되는 지점은 ‘대기 중에 배출할 수 있는 권리(허가)’가 권리인지 아니면 배출허가에 해당하는지에 대한 것이다. 이에 대해서는 비교법적 방법과 배출권 거래제에 대한 이론적 배경을 바탕으로 이하에서 검토하도록 한다.

(2) 법적성격

배출권의 법적성격에서 문제 되는 것은 배출권 자체가 가지는 양가적인 측면에서 기인한다. 이는 배출권이 환경규제수단으로서 본질을 가짐과 동시에 거래시장에서 거래의 대상으로서 재산적 가치를 가지는 특성을 의미한다. 따라서 규제적인 측면을 강조하게 되면 배출권을 객관적인 권한(허가)로 보게 되고, 반대로 거래의 대상과 시장 가치의 측면을 보다 더 강조할 경우 주관적 권리로서 재산권으로 보게 된다. 이러한 배출권의 상반된 측면은 각 국의 입법례에서도 확인할 수 있다. EU ETS의 경우 배출권을 “특정한 시기 동안에 1톤의 이산화탄소와 동등한 것을 배출할 수 있는 것을 의미하고, 그것은 오직 본 준칙의 요건들을 준수하는 목적으로만 유효하며 본 준칙의 조항들에 부합해서만 이전 가능하다.”³²⁾로 규정하였는데, 이는 EU 차원에서 배출권의 법적성격을 명확히 하는 것이 회원국의 입법주권을 침해한다는 판단 때문이었

31) Rutger de Witt Wijnen, *Emissions Trading under Article 17 of the Kyoto Protocol in Legal Aspects of Implementing the Kyoto Protocol Mechanisms: Making Kyoto Work*, 403(David Freestone & Charlotte Streck eds. 2005), p. 404.

32) EU ETS Directive 2003/87/EC, Article 3(a)

33) 이러한 이유로 EU ETS 지침에서는 배출권의 법적성격을 공백으로 남겨두게 되어 배출권의 법적성은 회원국의 입법재량이 되었다. 이러한 상황에서 프랑스와 스페인은 주관적 권리로 독일은 객관적 권한으로 입법하였고 영국의 경우 EU 지침을 그대로 수용한 입법을 취하였다. 흥미로운 것은 배출권 거래제가 최초로 대규모로 시행된 미국의 산성비 프로그램의 경우 배출권의 법적성격을 '제한적 권한'으로서 '재산권을 구성하지 않는다.'고 규정하여³⁴⁾ 객관적 권한으로 명시하였고 이러한 입법형식이 RGGI 모델규칙과 캘리포니아 ETS³⁵⁾에서도 동일하게 적용되었다는 점이다. 미국의 경우 이러한 입법이 채택된 이유는 배출권을 주관적 권리인 재산권으로 규정할 경우, 이의 조정이나 취소와 같은 당국의 제한조치가 연방헌법상 '수용'에 해당되어 정당한 보상을 지급해야하는 문제 때문이었다.³⁶⁾ 여기에 더해 입법과정에서 환경을 오염할 수 있는 권리라는 개념의 도입에 강력한 반대의견을 제시한 환경단체들의 주장이 반영되기도 했다. 이는 환경론자들이 가지는 '오염권'에 대한 근본적인 반발에서 기인하는 것으로 보인다. 하지만, 뉴질랜드와 호주의 경우에는 배출권을 '인적 재산권'으로 규정하여 주관적 권리로서의 성격을 명확히 하고 있다. 이러한 각국의 입법례를 분석·검토한다면, 배출권의 법적성격이 가지는 양가적 측면을 각국의 법제상황에 따라 '권한'이나 '권리'로 규정하였다는 점이다. 이는 배출권의 법적성격이 법적 논증에 따라 일관성을 가지는 것이 아니라 각국의 상황에 따라 다르게 규정될 수 있다는 것을 의미한다.³⁷⁾ 따라서 비교법적 관점에서 볼 때, 배출권의 법적성격은 두 가지 측면 모

33) EU ETS 준비하는 단계에선 배출권을 '행정적 권한'으로 정의하려고 하였다. 이는 미국의 산성비프로그램상의 이산화황 배출허용량에 대한 분석에 따른 결론이었지만, 보조성의 원칙에 따라 실제 지침 제정단계에서는 반영되지 못했다. 이광운·황의관, 온실가스 배출권의 법적성격에 관한 문제, 성균관법학 제23권 제2호, 2011, 394면.

34) 42 U. S. C. §7651b (f)

35) 캘리포니아 배출권 거래제에서는 배출권을 의무이행수단으로 규정하고 있는데, CAL. Code Regs. title 17 §95802(a)(12)는 상쇄배출권을 의무이행수단에 포함하여 규정하고 CAL. Code Regs. ti. 17 §95820(c)는 의무이행수단은 "재산권을 구성하지 아니한다."고 규정하고 있다.

36) Baucus 상원의원은 다음과 같이 진술했었다. "본 장에서 허용량의 법적 혹은 재산권적 지위를 특성화한 이유는 허용량의 발행 이후에 취해지는 규제적인 행위들이 연방헌법상의 '수용조항(taking clause)'에 해당되지 않는다는 점을 명확히 하려는 것이다." Cong. Rec. S16, 980 (1990). 이를 통해서도 당시의 입법 의도는 명백하다고 할 것이다.

37) 이광운·황의관, 앞의 논문, 409면.

중립적인 것이다. 즉, 배출권을 ‘권한’으로 아니면 ‘권리’로 볼 것인지를 비교법 연구를 통해서 법적논증으로 일관성 있게 도출될 수 없다는 것이다. 이는 배출권 자체의 법적성격을 각 국가마다 상이하게 규정하고 있고 이러한 입법태도가 각국의 법제적 상황(즉, 대륙법계·영미법계와 같은 법제적 차이점)을 적극적으로 반영하기 보다는 개별 국가들의 입법적 선택에 따라 규정되어있다는 점에서 파악할 수 있다. 따라서 배출권의 법적성격에 대한 비교법 연구의 결론은 배출권의 법적성격이 개별국가의 상황에 맞추어 다르게 규정될 수 있다는 것, 즉 허가과 권리라는 두 가지 측면에서 중립적이라는 것이다.

그렇다면 배출권의 법적성격에 대한 우리나라의 입법은 어떠한가? 「온실가스 배출권의 할당 및 거래에 관한 법률」은 배출권을 “기본법 제42조제1항 제1호에 따른 온실가스 감축 목표를 달성하기 위하여 제5조제1항 제1호에 따라 설정된 온실가스 배출허용총량의 범위에서 개별 온실가스 배출업체에 할당되는 온실가스 배출허용량을 말한다.”고 규정하여 배출권의 법적성격이 권리인지 여부를 명확히 하지 않고 있다. 따라서 우리 법아래서 배출권은 ‘권한’ 또는 ‘권리’의 두 가지 해석이 모두 가능하다.³⁸⁾ 배출권의 법적성격이 법률상 명확하지 않다면 결국 이는 해석의 문제로 해결해야 할 것이고 이러한 해석에는 배출권 거래제의 발달과정과 특성 그리고 비교법적 관점을 반영해야 할 것이다. 배출권 거래제는 앞서 본 바와 같이 시장 친화적 환경규제수단으로서 ‘시장의 힘’을 최대한 활용하는 제도의 산물이다. 또한 환경규제정책의 본질이 환경재화에 대한 희소성 창설이고 이것이 실질적으로 규제대상 환경재화에 재산권을 부여하는 것과 동일하다는 관점을 고려해야 한다. 명령 및 통제규제방식이 환경재화에 대한 공적소유권을 부여한 것이라면 시장 친화적 규제방식은 개별적인 사적소유권을 부여한 것이다. 특히 시장의 가격신호를 통해 규제대상자의 행위를 유도하기 위해서는 환경재화에 대한 명확한 재산권 부여가 필요하다고 할 것이다. 거래시장에서 거래대상에 관한 불확실성이 높아지면 시장자체의 안정성이 훼손되고 합리적인 가격발견이 이루어 질 수 없다는 점을 상기해야 할 것이다. 이는 배출권 거래제가 배출권이란 거래대상을 창설하고 이를 자유롭게 유통시킨다는 제도적 특성에서도 도출되는 결과이다. 즉, 배출권 거래제에서 가장 중요한 것이 시장의 창설과 활성화인데 배출권

38)

보면 배출권의 법적성격을 명확히 규정하지 않은 EU ETS 지침과 유사하다.

‘권리’가 아닌 ‘권한’으로 보게 되면, 시장참여자들의 법적 불확실성이 증대되어 시장의 최적화를 담보할 수 없다는 것이다. 환경규제당국의 개입이 언제든지 정당화될 수 있는 구조에서 시장참여자들은 배출권 거래에 능동적·적극적으로 참여할 수 없기 때문이다. 따라서 배출권 거래제의 발달배경과 특성을 고려할 때 배출권은 거래대상이므로 대기환경의 이용이란 환경재화에 사적소유권을 부여한 것이고 이는 법적관점에서 주관적 권리로 보아야 할 것이다. 이에 대한 반론으로서 배출권의 환경규제수단의 특성과 오염권을 부인하는 논리에 근거한 반대논리가 제기될 수 있다. 배출권이 환경규제수단이란 특성이 있지만, 본래 배출권 거래제가 추구하는 것은 시장의 힘을 동원하여 환경목적을 달성하는 것이므로 배출권 거래를 활성화 시키는 것이 중요하다는 점을 고려해야 한다. 즉, 배출권을 ‘주관적 권리’로 보는 것이 환경목적을 달성하는데 가장 적합한 관점이란 것이다. 환경규제수단은 결국 환경목적을 달성하는 방법이고 이러한 방법을 시장 친화적으로 설계한다면 시장신호를 최적화할 수 있도록 제도를 설계하고 시행하는 것이 중요하다는 것이다. 오염권 부여에 대한 반대 논리에 대하여는 앞서 본 바와 같이 환경규제라는 것이 본질적으로 환경재화에 대한 희소성 창출이므로 오염권을 부인하는 관점은 실제 환경재화에 대한 공적소유권을 옹호하는 관점과 동일하다. 따라서 환경목적을 달성하는데 가장 최적화된 방법이 있다면 그것을 선택하는 것이 중요하지 반드시 공적소유권을 부여하는 정책만을 선택해야 하는 것은 아니다.

다음으로 비교법적 관점에서 배출권의 법적성격이 객관적 권한과 주관적 권리 사이에서 중립적이라면 각국의 입법추세를 감안하여 법적성격을 판단해야 할 것이다. EU 개별회원국의 경우 프랑스와 스페인은 주관적 권리로 규정하고 있고 독일의 경우 객관적 권한으로 해석하며 영국의 경우에는 EU ETS 지침을 그대로 수용한 입법을 취하고 있지만 대부분의 학자들은 보통법상 재산권에 포함되는 것으로 해석하고 있었다.³⁹⁾ 그런데 최근의 영국판례에서 배출권을 재산권으로 판단하여 이러한 관점을 반영한 것으로 볼 것이다.⁴⁰⁾ 또한, 뉴질랜드와 호주의 경우 인적재산권으로 명확히 규정하였고⁴¹⁾ 미국의 경우에도 배출허용량을 제한적 권한으로 규정하면서 재산권이 아

39) 황의관, 앞의 논문, 401면.

40) *Armstrong DLW GmbH vs. Winnington Networks Ltd*, [2012] EWHC 10(Ch).

41) 호주의 청정에너지 법률안에 대한 설명 자료에서 배출권이 재산권임을 명확히 하고 그 이유로 배출권

한 것이 재산권의 특성을 혼동한 것이라는 비판이 있다. 이러한 일련의 입법 추세를 보면 배출권을 '주관적 권리'로서 규정하는 경향을 보이고 있고 장기적 관점에서 이것이 대세가 된다는 주장도 있다. 따라서 비교법적 관점에서 볼 때 배출권을 주관적 권리로서 재산권에 해당하는 것으로 해석해야 할 것이다. 배출권이 주관적 권리로 재산권이라고 할 경우 우리법상 채권과 물권 중에서 어느 쪽에 가까운 권리인지가 문제될 수 있다. 배출권을 '권리'로 볼 경우 배출권 자체는 특정한 채무자에게만 효력을 가지는 것이 아닌 대세적 효력을 가지는 것이고 부동산에 해당될 수 없는 것이 명백하므로 이는 동산물권의 범주에 가까운 것으로 보아야 할 것이다. 이는 미국 산성비 프로그램에서도 배출허용량을 대국가적인 차원에서 효력이 없다고 규정하여 재산권이 아니라고 보았지만 대사인적 효력에서는 대세적 효력을 인정하였다는 점에서도 파악할 수 있다. 또한 물권 법정주의 관점에서 볼 때 배출권의 법적성격을 명확히 하지 않은 현행 법 구조에서는 동산물권에 유사한 성격을 가진다고 해석할 수밖에 없다고 생각된다. 이상의 이유로 배출권을 주관적 권리로서 재산권이며 동산물권에 유사한 것으로 파악하여 논리를 전개한다.

3. 배출권의 취급방식 현황

(1) 배출권 처리방법

현행 부가가치세법상 과세대상은 재화 또는 용역의 공급과 재화의 수입이며, 이 경우 재화라 함은 재산적 가치가 있는 모든 유체물과 무체물을 말한다.⁴²⁾ 그리고 용역이란 재화 이외의 재산적 가치가 있는 모든 역무 및 기타행위를 말한다.⁴³⁾ 그리고 부가가치세법은 무체물에는 동력·열 기타 관리할 수 있는 자연력 및 권리 등으로서 재산적 가치가 있는 유체물 이외의 모든 것을 포함한다고 규정하고 있다.⁴⁴⁾ 여기서 무

불확실성을 감소시키고 배출권 거래시장의 발달에 대한 확신을 제고하기 위함이라고 밝히고 있다. Australian Government, 『Exposure Draft of Clean Energy Bill 2011, Commentary on Provisions』, 2011. 7. 28, p. 96.

42) 부가가치세법 제1조(과세대상)

43) 부가가치세법 제1조 3항

해당되는 권리에는 전기 공사업 면허도 이에 포함된다고 한다.⁴⁵⁾ 부가가치세 법상 재화에 관한 광범위한 규정형식과 앞서 배출권의 법적성격을 동산물권으로 보는 입장을 취한다면, 배출권은 부가가치세법상 과세대상인 재화로 취급해야 할 것이고, 배출권이 재산적 가치를 지닌 권리인지 문제는 배출권이 거래대상으로서 거래시장에서 교환가치인 시장가격을 가지기 때문에 손쉽게 충족될 것이다. 따라서 부가가치세 법상 배출권은 용역이 아닌 재화로서 과세대상에 포함된다고 할 것이다. 우리나라와 부가가치세법 구조가 유사한 EU의 경우는 배출권이 '재화'가 아닌 '용역'에 해당되지만, 부가가치세 과세의 대상적격은 인정되었다.⁴⁶⁾

(2) 법인세법상 탄소배출권의 취급방식

우리나라의 경우에는 탄소배출권을 무형의 권리로 보고 있으며, 이를 취득한 경우에는 해당 기업의 자산으로 보아 취득가액을 산정하고 있다.⁴⁷⁾ ① 따라서 시장에서 탄소배출권을 매입한 경우에는 당연히 매입가액에 관련 부대 비용들을 가산한 금액을 해당 탄소배출권의 취득가액으로 산정하고 있으며,⁴⁸⁾ ② 특히 정부의 무상 할당에 따라 취득하게 되는 탄소배출권의 경우에도 취득 당시의 공정시장가액을 취득가액으로 하고 있다.⁴⁹⁾ 따라서 우리나라의 경우에는 위에서 논의한 내용 중 탄소배출권의 취득가액을 공정시장가액으로 하는 방안을 따르고 있는 것으로 볼 수 있다.

그러나 이와 같이 탄소배출권과 관련하여 취득가액을 공정시장가액으로 보는 우리나라 법인세법의 입장은 탄소배출권 제도가 추구하고 있는 입법 취지와 일치하지 않는다고 보는 견해가 있다. 해당 견해는 무상으로 할당된 탄소배출권이 대부분 탄소배출에 소진되는 상황에서 익금과 손금 산입 계산이 복잡하게 이루어질 필요성이 있는

44) 시행령 제1조(재화의 범위)

45) 이태로·한만수, 조세법강의, 박영사, 2009, 765면.

46) 황의관, 배출권 거래의 부가가치세 과세에 관한 비교법적 연구, 공법학연구 제13권 제4호, 2012, 332면.

47) 이준규·김문철·박상원, 탄소배출권의 회계처리 및 과세제도에 관한 연구, 한국조세연구원, 2010, 84면.

48) 법인세법 제41조 제1항 제1호.

49) 법인세법 제41조 제1항 제3호 및 동법 시행령 제72조 제2항 제6호.

관한 의문을 제기하고 있으며, 탄소배출 감축 노력을 하는 기업이 오히려 많은 세액을 부담하여야 하는 문제점에 대해서 지적하고 있다.⁵⁰⁾

Ⅲ. 탄소배출권 취급에 관한 문제점과 개선방안

1. 배경

탄소배출권에 대해서 법인세법상 어떠한 취급을 하는가에 따라서 법인세를 납부하여야 하는 법인이 부담하여야 할 조세금액의 규모는 달라질 수 있다. 이는 일반적인 유형의 고정자산과는 다르게 제도를 통해 창설된 권리의 대상이기 때문이다. 다만, 앞에서 살펴보았듯이 우리나라의 법인세법에서는 자산에 관한 구체적인 개념과 구분 등의 내용은 제시하지 않은 채, 자산 유형에 따른 평가방법, 감가상각 등의 취급 방식을 다루고 있다.⁵¹⁾ 따라서 탄소배출권을 법인세법상 처리함에 있어서 다양한 접근 방식이 제시될 수 있고 이에 대해서 일관성 있는 합리적 방안을 도출하여야 할 필요성이 제기되는 것이다.

즉 “법인세법상 탄소배출권의 취득가액을 어떻게 결정하고, 이를 익금 또는 손금에 산입할 것인가?”는 법인세법이 기본적으로 탄소배출권에 대해서 어떠한 입장을 가질 것인가에 대해 묻는 것과 같다. 따라서 이와 같은 내용을 정해두는 것은 법인세법상에서 탄소배출권과 관련하여 발생할 수 있는 여러 문제들에 대한 기본적인 사고와 입장을 결정하는 중요한 사항이 된다.

본 논문 이하에서는 탄소배출권의 취득가액에 대한 입장이 결정되면 익금 및 손금의 산입 방식 등은 이와 연계되어 결정되어지므로, 취득가액 결정에 대한 내용을 주(主)로 하여 관련 내용을 살펴보려고 한다. 우선적으로 탄소배출권의 취득가액 결정에 관한 접근 방식 유형들을 간략하게 살펴보고, 대칭되는 취득 유형인 ‘정부의

50) 김문철·박상원, 위의 보고서, 90면.

51) 이준규·김문철·박상원, 위의 보고서, 82면.

할당'을 중심으로 '시장'에서의 취득하는 경우(유상할당의 경우를 포함)와의 비교를 상세한 내용으로 구성하며, '탄소배출 감축사업'에 따른 취득을 별도로 살펴보고자 한다. 특히 '탄소배출 감축사업'에 따라 취득하는 경우를 분리하여 살펴보는 것은 앞에서의 대응되는 유형과는 다른 방식으로 탄소배출권이 취득되는 상황이기 때문에 별도로 살펴볼 필요가 있다는 점에 따른 것이다.

2. 취득가액 결정에 관한 접근 방식

(1) 접근 방식 : 시장 메커니즘에 따른 취득

일반적으로 탄소배출권은 ① '정부의 무상 할당'에 따라 취득하거나, ② '시장 메커니즘'(유상할당의 경우도 이에 포함됨)에 따라 취득하거나, ③ 탄소배출 감축사업에 따라 창출 취득하게 되는 경우가 있다. 탄소배출권이 '시장 메커니즘'에 따라서 환경 문제를 해결해보고자 하는 제도인 점을 고려하게 된다면, 탄소배출권의 취득가액 결정 방식의 기본적인 사고는 이미 세법에 반영되어 있는 일반적인 시장 거래에서 나타나게 되는 취득가액 결정 방식을 따르는 것에서 출발하는 것이라고 볼 수 있다.

탄소배출권 거래 시장에서 구입하는 경우, 또는 정부의 유상할당에 따라 취득하게 되는 경우에는 모두 시장 메커니즘에 따라서 취득되어진 탄소배출권이라고 할 수 있는데, 이에 대해서는 법인세법에서 규정하고 있는 일반적인 자산의 취득가액 결정 방식과 동일하게 처리될 수 있게 된다. 즉 탄소배출권 거래시장에서 구입하게 된 배출권의 공정시장가액과 취득에 소요된 필요비용이 합쳐진 비용들이 곧 탄소배출권의 취득가액이 되는 것이다.

(2) 시장 메커니즘 외의 취득인 경우에 대한 접근

앞에서 논의한 바와 같이, 탄소배출권 제도는 기본적으로 시장 친화적인 방식의 구조를 갖추고자 하는데 있지만, 현재는 초기 단계이기 때문에 시장의 조성을 위한 의

정부의 무상할당에 따른 방식과 창설취득에 따른 취득방식이 더욱 중요한 비중을 가지고 있다. 이에 대해서는 크게 두 가지로 나누어 취득가액을 결정하고자 하는 방안이 마련될 수 있다.

첫째는 법인세법상 탄소배출권에 대해서 별도로 고려하지 않는 방안으로, 시장 메커니즘의 경로를 통해 취득한 탄소배출권을 제외하고는 취득가액을 '0'으로 설정하며, 당연히 탄소배출권을 매각하는 등의 별도의 거래가 있는 경우, 취득가액인 '0'에서부터 판매가액까지에 이르는 수익을 모두 익금을 과세하는 방식을 취하는 것이다.⁵²⁾ 다만, 창설취득의 경우에는 취득하게 된 이유를 탐색하여 취득가액을 결정하는 방식을 선택할 수 있으므로, 창설취득된 배출권의 취득가액은 '0'으로 보는 방향과 소요된 비용이 안분된 취득가액으로 산정하는 방안이 여전히 고려될 수 있다.

둘째는 취득 당시에 이미 탄소배출권의 가치를 공정시장가액으로 보며, 그에 따라 탄소배출권이 취득된 당시에 익금으로 산입하되, 탄소배출권을 제출 또는 매각할 때에 손금으로 산입하는 구조를 갖추는 방안이 제시될 수 있다.⁵³⁾ 이러한 방안에 따르면 정부의 무상할당과 창설취득의 탄소배출권은 취득 당시의 공정시장가액에 따라 취득가액을 정할 수 있게 된다. 다만, 창설취득된 배출권의 경우에는 실제 사업에 들어가게 된 사업비용을 원가로 고려하여 정하는 방안이 별도로 고려될 수 있다.

3. 취득가액 결정 방안과 익금 및 손금 산입

(1) '0'으로 하는 방안과 익금 및 손금 산입 방식

() 취득가액을 '0'으로 보는 기본 논리

탄소배출권의 취득가액을 '0'으로 보는 입장은 기본적으로 '정부의 무상 할당'에 따

52) Næss-Schmidt, Sigurd, Ulrik Møller, Eske S. Hansen, and Jonatan Tops, 『*Tax Treatment of ETS Allowances : Options for Improving Transparency and Efficiency*』, Copenhagen Economics, 2010, p. 28.

53) *Ibid.* at p. 28.

취득하게 된 탄소배출권의 취득가액을 어떻게 볼 것인가에 대한 입장의 대립에서 부터 시작한다고 볼 수 있다. '정부의 무상 할당' 방식에 따라 탄소배출권을 취득한 경우에 취득가액을 어떻게 볼 것인가에 대한 문제는 이른바 언제나 양(+)의 가액을 가진 탄소배출권의 경제적 특성에 따른 것이다. 즉 정부가 무상으로 어떠한 기업에 대해서 탄소배출권을 할당한 경우, 해당 기업은 별도로 소요된 취득 비용 없이도 탄소배출권을 취득하게 되는데, 그와 별도로 밖에서 탄소배출권의 거래가 가능한 시장이 조성되어 있는 경우에는 '무상으로 취득'한 것으로 취급하는 것이 타당한 것인가에 대한 의문이 발생하기 때문이다. 이에 따라 탄소배출권의 취득가액을 결정하는 방안은 '시장'을 중심으로 그 취득가액을 '0'으로 보는 방안과 '공정시장가액'으로 보는 방안이 대립되어 있다.

정부에서 무상으로 할당한 탄소배출권에 대해서 취득가액을 '0'으로 보는 방안은 기본적으로 '무상으로 취득'한 것에 초점을 두어 취득가액 역시 '무상=0'이라는 사고 논리에 기초하고 있다.⁵⁴⁾ 따라서 정부가 무상으로 할당한 탄소배출권의 가액은 당연히 '0'으로 하는 것이 타당하다는 입장을 도출해내고 있다. 특히 경제적으로 볼 때, 탄소배출권 제도는 시장의 상호작용에 따라서 주주, 근로자, 소비자 모두가 탄소배출에 따른 비용을 분담되도록 하고 있지만, 결과적으로는 탄소배출권의 경제적 영향에 따라 상승된 가격으로 인하여 대부분의 비용은 소비자가 분담하게 되며, 기업은 매출감소 등에 따른 경제적 손실 발생의 문제점이 생기게 된다.⁵⁵⁾ 이에 대한 해결책으로 정부 할당분의 탄소배출권을 '0'의 취득가액을 설정하는 방안이 제시된 것이다.⁵⁶⁾

54) 살펴보면, 미국의 경우가 이와 같은 사고방식(Rev. Rul. 92-16, 1992-1 C. B. 15)을 가지고 있다. 또한 독일, 네덜란드, 스웨덴, 핀란드 등의 경우에는 정부에서 무상 할당된 탄소배출권의 가액을 익금에 산입하지 않기 때문에 이와 같은 입장에서 있다고 하겠다.

55) Lucas, Jr., Gary M., *The Taxation of Emissions Permits Distributed for Free As Part of a Carbon Cap-and-Trade Program*, 1 *George Washington Journal of Energy & Environmental Law* 16, 2010, p. 19.

56) 미 연방 국세청이 이러한 까닭에서 정부의 무상할당분 탄소배출권에 대해서 취득가액을 '0'으로 본 것이라는 추론·설명이 있다. ; the Staff of the Joint Committee on Taxation, 『*Climate Change Legislation : Tax Considerations*』 (JCX-29-09), 2009, p. 9.

() 익금 및 손금의 산입 방식 : 익금불산입 방식

같은 논리는 탄소배출권은 행정법상 ‘허가’(Governmental License)에 가까우며,⁵⁷⁾ 탄소배출권으로 인하여 세제가 복잡해지는 것을 막을 수 있다는 점에 논리적인 토대를 두고 있다.⁵⁸⁾ 해당 입장은 일반적으로 정부의 ‘허가’에 따른 권리는 수익이 있다고 평가하기 어려울 뿐만 아니라, 실제 이를 두고 익금을 산정하여 산입하지 않는다는 점을 들고 있다.⁵⁹⁾ 따라서 정부의 무상 할당에 따라서 탄소배출권을 취득하게 되는 경우에는 취득 당시에 익금으로 산입하지 않게 된다. 이와 같이 하게 되면 정부에서 할당받은 탄소배출권은 소모 시에도 손금에 산입할 금액이 없어지게 되어 탄소배출권으로 인하여 익금산입액의 적정평가와 관련된 다툼이 사라진다.⁶⁰⁾ 다만, 취득가액이 ‘0’인 만큼, 정부에서 무상으로 할당받은 탄소배출권을 제3자에게 매각하게 되는 경우에는 매각에 따른 수익을 온전히 익금에 반영하여야 한다.⁶¹⁾

(2) 공정시장가액으로 결정하는 방안과 익금 및 손금 산입 방식

(가) 취득가액을 공정시장가액으로 보는 기본 논리

‘정부의 무상 할당’ 방식에 따라 탄소배출권을 취득하는 경우, ‘무상=0’이라는 기본 사고에 따라 세법상 취득가액 역시 ‘0’으로 설정하는 것은 해당 탄소배출권이 실제 양(+)의 가치를 가졌다는 점과 일치하지 않아 오히려 경제적인 실질을 반영하지 못한다는 문제점이 지적된다.⁶²⁾ 따라서 궁극적으로 ‘정부의 무상 할당’ 방식을 폐

57) *Ibid.*, p. 10.

58) *Ibid.*, at p. 9.

59) 경우에 단순히 탄소배출권 뿐만 아니라, 정부 보조금으로서 시장에 대한 쿼터가 있는 사람이 가지고 있는 해당 배분 쿼터의 장부가액은 ‘0’이라고 보는 사례가 있다. : Notice 2002-67, 2002-2 C. B. 715.

60) 이준규·김문철·박상원, 앞의 보고서, 90면.

61) Yale, Ethan, *Taxing Cap-and Trade Environmental Regulation*, 37 *Journal of Legal Studies* 535, 2008, p. 540.

62) 특히 경제적 가치가 있는 자산인 탄소배출권이 법인에 새로이 들어왔음에도 불구하고, 이를 익금에 산입하지 않는 것은 이론적으로 타당하지 않다는 견해가 제시되기도 한다. : Lucas, Jr., Gary M., *op.*

, 시장 중심의 체계로 탄소배출권이 배분될 것으로 예정되어 있는 점에 기초하여, 초기부터 공정시장가액(Fair Market Value)을 기준으로 무상으로 할당된 탄소배출권의 가격을 취득가액으로 보는 방안이 제시되고 있다.⁶³⁾ 이러한 방안은 무상 할당된 탄소배출권의 가격에 따른 금액이 법인의 익금으로 산입된다는 사고와 연계되어진다.

앞에서 서술한 바와 같이 해당 방안은 정부로부터 무상으로 할당받은 탄소배출권을 '0'으로 보고 차후에 매각 등 거래가 있을 때 그 수익을 익금을 산입하는 방안과 대척점에 있다. 특히 해당 방안은 차후 시장을 통한 탄소배출권 배분과 자연스럽게 연계되어 있고, 탄소배출권 시장의 왜곡을 부르지 않기 위해서는 해당 방안이 타당하다는 점을 제시한다. 탄소배출권은 일종의 규제이기 때문에 기업에게 다음과 같은 두 가지 형태의 손실을 가져오게 되는데, ① 탄소배출권 비용 부담을 시장의 다른 참여자에게 이전시키지 못하면서 생기는 손실, ② 탄소배출권 비용 부담을 소비자에게 이전시키는 경우에도 매출 감소에 따른 이윤 감소의 손실이 생겨나게 된다는 것이다.⁶⁴⁾ 이러한 과정을 살펴보면 탄소배출권으로 인하여 관련 제품들의 가격이 올라가기 마련이고, 정부가 탄소배출권을 무상으로 할당하게 되면 그러한 가격 상승이 없을 것이라는 점에서 무상 할당된 탄소배출권의 취득가액을 '0'으로 하는 것이 타당하다고 하는 사고가 있을 수 있다.⁶⁵⁾ 그러나 이러한 직관적 사고는 원론적으로 타당하지 않은데, 기업이 소비자를 위해서 정부에서 할당받은 탄소배출권의 취득가액이 '0'이라는 점을 자신의 상품 가격에 반영하지 않기 때문에 결국 취득가액을 '0'으로 볼 경우에도 가격은 별다른 변동이 없기 때문이다.⁶⁶⁾ 특히 탄소배출권감상품(Carbon Intensive Goods)을 일정 비율 이상 생산하여야 하는 규제 대상 법인이 아닌 경우, 해당 법인의 상품 가격도 탄소배출권 제도로 인하여 오르는 상황에서 탄소배출권까지 정부로부터 무상 할당받아 이용하게 된다는 이중 혜택의 문제점이 지적되고 있다.⁶⁷⁾

cit., p. 26.

63) Næss-Schmidt, Sigurd, Ulrik Møller, Eske S. Hansen, and Jonatan Tops, *op. cit.*, p. 28.

64) Lucas, Jr., Gary M., *op. cit.*, p. 19.

65) *Ibid.*

66) Lucas, Jr., Gary M., *op. cit.* at p. 20.

() 익금 및 손금의 산입 방식 : 취득 시 익금 산입

정부의 무상할당분 탄소배출권의 취득가액으로 보는 방안은 원칙적으로 탄소배출권은 무상으로 할당받은 해에 소모해버리면 손금으로 인정되므로, 취득 시 익금으로 산입하는 것이 크게 문제없고, 법인세 제도의 기본 원칙상 사업 또는 영리 활동에 따라 수입한 수익은 평가가능하다면 익금으로 산입하여야 하므로, 무상 할당되었는지 여부와 관계없이 당연히 익금에 산입하는 것이 타당하다는 입장과 논리적으로 연계되어 있다. 이에 따라서 정부에서 무상 할당된 탄소배출권은 기본적으로 취득한 해의 공정시장가액에 따라 익금으로 산입하되, 탄소배출권을 제출하거나, 매각하게 되면 손금에 산입하는 방식을 취하게 된다.⁶⁸⁾

(3) 해당 접근방안에 대한 평가

(가) 각 해당 접근방안에 대한 평가

소요된 취득가액 비용이 없는 정부의 무상 할당분 탄소배출권에 대해서 취득가액을 '0'으로 보고자 하는 방안은 기본적으로 탄소배출권에 대해서 법인세법상의 다른 자산들과 동일한 과세논리를 적용하고자 한다는 점에서 세법상의 논리적인 일관성을 가지고 있다고 평가될 수 있다. ① 특히 해당 방안은 '무상=0'이라는 기본 사고에 따라 탄소배출권에 대해 접근하고 있어 논리적으로 가장 무난한 방안이며,⁶⁹⁾ ② 탄소배출권 시장이 활발한 거래를 통해서 자리를 잡아야 하는데, 그러한 점에서 탄소배출권이 무상으로 할당되는 것은 시장의 안정적 정착에 대한 인센티브를 제공할 여지가 크다는 점을 고려하고 있는 방안이기도 하다.⁷⁰⁾ ③ 또한 정부에서 무상으로 할당

67) the Staff of the Joint Committee on Taxation, *op. cit.*, p. 9.

68) Næss-Schmidt, Sigurd, Ulrik Møller, Eske S. Hansen, and Jonatan Tops, *op. cit.*, p. 30.

69) 자산의 취득가액은 곧 해당 자산을 취득하기 위한 비용과 같다고 이야기할 수 있는데, 무상할당(*gratis allocation*)된 탄소배출권의 경우에는 그 가액을 '0'으로 두고 세법상 익금으로 산입하지 않는다면, '무상=0'이라는 당연한 논리적 귀결에 부합하는 상황을 만들 수 있다. 특히 취득가액과 관련된 해서는 본 논문 이후에 논의할 세법상의 익금 산입과 익금 산입 시기에 관련된 내용과 연계되어 있다. 이에 관하여 자세한 내용은 Yale, Ethan, *op. cit.*, pp. 539-540. 참조.

70) 미국의 경우, 대다수의 경제학자 또는 대다수의 국가의 정부가 최초부터 탄소배출권을 시장에서 경매 방식(*Auctioning*)으로 세입을 만드는 것이 타당하다는 점에 동의하고, 또한 그러한 방식을 선호하지만, 그럼에도 불구하고 미 정부는 모든 탄소배출권에 대해서 경매방식(*Auctioning*)을 적용하고자

탄소배출권의 취득가액을 '0'으로 하는 경우에는 탄소배출권 자체가 법인의 수익으로 볼 수 있는 것인가에 대한 논쟁에서 벗어날 수 있다. 왜냐하면 탄소배출권은 기본적으로 탄소배출에 따라 환경오염이 심화되면서 고안된 제도의 산물이기 때문이다. 그러한 환경오염이라는 부정적 외부효과를 '시장'이라는 경제 시스템을 통해서 해결해보고자 하는 것⁷¹⁾이므로 탄소배출권을 통해서 회계상 또는 세무상 이익이 있다고 보는 구조를 만드는 것은 탄소배출권 제도의 도입 취지를 망각하는 것이 될 수 있다는 점을 반영한 것이 되기 때문이다. 따라서 탄소배출권을 동산물권으로 보더라도 해당 방안에 따라 정부에서 무상할당한 탄소배출권의 취득가액을 '0'으로 보는 것은 가능하다고 생각된다.

반면 정부에서 무상으로 할당한 탄소배출권의 취득가액을 공정시장가액으로 보고 이익을 산입하는 방안은 다음과 같은 장점이 있을 수 있다. ① 현재 시장에서 거래되고 있는 탄소배출권의 가격을 그대로 반영하여 법인의 이익에 산입할 수 있게 되어 과세이연효과가 사라지게 된다는 점, ② 무상 할당된 탄소배출권의 가액을 이익에 산입함으로써 법인이 탄소배출권을 장기간 보유하여 발생하는 동결효과(lock-in effect)도 차단할 수 있고,⁷²⁾ ③ 탄소저감자산을 가진 기업의 가치가 상향 평가되는 것을 막을 수 있는 점도 있다.⁷³⁾ ④ 그리고 명백하게 탄소배출권 시장에서 형성된 시장 가액이 있다는 점, ⑤ 특히 과세이연의 효과는 해당 기업에게는 이익이 될 수 있으나, 결과적으로 정부가 기업에게 무상으로 대출을 해준 것과 동일한 효과가 발생할 뿐이라서 상당한 비용이 초래된다는 점,⁷⁴⁾ ⑥ 무상할당된 탄소

것을 전면적으로 도입하지는 않았다. (Lucas, Jr., Gary M., *op. cit.*, p. 16.) 이는 최초부터 어느 정도 시장이 자리를 잡은 후에 차차 전면적인 경매 방식을 유지하고자 하는 배경에 따른 것으로 보인다. 즉 '시장 조성 후 안정적 운영'에 방점을 둔 것으로 사료된다.

71) 탄소배출권 시장이 조성된 것은 궁극적으로 사회적으로 탄소배출이 Zero化되어 탄소배출권이 필요 없는 이상적인 상황을 기대한 것이다. 따라서 탄소배출권 시장은 탄소 배출의 적정 수준을 달성하기 위한 비용을 최소화하기 위해 시장 메커니즘을 도입한 것이다. : Stavins, Robert N., *A Meaningful U.S. Cap-and-Trade System to Address Climate Change*, 32 Harvard Environmental Law Review 293, 2008, p. 298.

72) 무상할당된 배출권을 이익산입하지 않는 경우에는 동결효과에 따른 banking 문제가 발생한다. : the Staff of the Joint Committee on Taxation, *op. cit.* at pp. 10-11.

73) Lucas, Jr., Gary M., *op. cit.*, p. 20.

74) *Ibid.*, at p. 21.

가액을 익금에서 산입하지 않는 것은 동결효과 뿐만 아니라, 조세중립성에도 어긋나고, 탄소배출권 제도의 사회적 비용을 증가시키는 결과를 낳게 된다는 문제점에 대응할 수 있다는 점이 있다.⁷⁵⁾

() 소결

경제적 가치가 (+)인 정부의 무상할당분 탄소배출권의 취득가액을 '0'으로 보는 것은 다음과 같은 이유에서 현실적인 합리성을 갖추고 있다. ① 무상할당된 탄소배출권의 취득가액을 수익으로 보는 경우, 탄소배출권 제도의 도입 취지와 어긋난다고 볼 수 있다. 특히 무상 할당된 탄소배출량을 해버린 기업은 탄소배출권 가액의 손금 산입 시기도 조기에 도달되므로, 결국 탄소 배출 감축 노력도 하지 않으면서 과세상으로도 혜택을 받게 되는 문제가 발생하게 된다.⁷⁶⁾ ② 무상으로 할당된 탄소배출권의 취득가액을 '0'으로 설정함에 따라서 감가상각 문제, 또는 탄소배출권을 제출하는 과정에서 손금 처리 문제들을 별도로 고려할 필요가 없어서 조세제도의 설계원칙상의 주요 요소인 단순성(Simplicity), 예측성(Predictability) 등을 충족할 수 있다.⁷⁷⁾ ③ 탄소배출권 시장이 활성화되어 있다면 조기에 법인이 해당 탄소배출권을 매각하면서 그에 따른 수익을 온전히 과세할 수 있어 과세이연효과가 상대적으로 줄어들 수 있게 된다.⁷⁸⁾

75) *Ibid.*, pp. 23~25.

76) 뿐만 아니라, 탄소배출 상한을 규제하기 위한 목적으로 탄소배출권을 도입한 것이므로, 탄소배출권을 할당받은 기업에 대해서 이익을 부여한 것이 아니기 때문에 순자산 증가가 있다는 점을 들어 과세하는 것은 어렵다고 본다. 이준규·박정우, 기후변화협약에 따른 탄소배출 규제의 과세문제, 조세법연구 제15집 제3호, 2009, 193면.

77) EU ETS System에서 조세제도 설계상의 원칙 요소로 Simplicity, Predictability, Equity, Absence of Double-tax and Non-tax를 들고 있다. (Næss-Schmidt, Sigurd, Ulrik Møller, Eske S. Hansen, and Jonatan Tops, *op. cit.*, p. 23.) 우리나라 법인세법만의 문제로 볼 경우, 정부의 무상 할당분 탄소배출권의 취득가액을 '0'으로 보는 것은 Simplicity와 Predictability를 확실히 확보하는 것으로 볼 수 있다. 다만, 여기에서는 각 요소 간에 어느 정도 상충 관계에 있는 점을 감안할 필요가 있다. : Vermeend, Willem, Rick Van der Ploeg, and Jan Willem Timmer, 『*Taxes and the Economy : A Survey of the Impact of Taxes on Growth, Employment, Investment, Consumption and the Environment*』, Edward Elgar Publishing Limited, 2008, pp. 59-60 참조.

78) 이와 관련하여 탄소배출권 거래 시장이 활발하지 않으면, 결국 적정 시가가 무엇인가에 대한 논란이 지속적으로 벌어질 수 있으므로, 무상 할당된 탄소배출권의 취득가액을 '0'으로 하는 것이 타당하다는

4. 감축사업에 따른 탄소배출권 창설 취득과 익금 및 손금 산입

(1) 취득된 탄소배출권의 취급 방식 분류 필요성

(CDM)사업과 같은 탄소배출 감축사업으로 기업이 탄소배출권을 창설취득 하는 경우, i) 탄소배출 감축사업과 관련하여 창설되는 탄소배출권의 취득과 익금 산입 문제, ii) 탄소배출 감축사업에서 발생하는 비용을 언제 손금으로 인정할 것인지에 관한 문제가 발생한다.⁷⁹⁾ 첫 번째의 경우에는 탄소배출 감축사업의 성격과 연계되어 판단되어야 할 문제이며, 두 번째의 경우에는 탄소배출권을 어떠한 자산 유형으로 보는지에 따라 판단되어야 하는 문제이다.

또한 위와 같은 측면에서 입장을 정해두더라도 정부에서 무상 할당하는 경우, 또는 시장 메커니즘을 통하여 취득한 탄소배출권의 취득가액 결정과 익금·손금 산입 결정 방식과는 다르게 접근하여야 할 필요가 있다. 왜냐하면 탄소배출을 감축시키는 프로젝트들은 사업 투자의 기본적으로 목적에 따라 분류할 필요가 있기 때문이다. 이는 탄소배출권을 취득하는 것이 주 목적인 사업(조립 또는 재조립사업 등)에서 창설된 탄소배출권과 탄소저감에 기여하는 사업(탄소저감투자로 인하여 제품 생산 등)에서 부산물(by-product)로서 탄소배출권을 창설취득하게 된 경우를 구분하여야 창설된 탄소배출권의 취득가액을 구분할 필요성이 있기 때문이다.⁸⁰⁾

(2) 탄소배출 감축사업의 목적에 따른 탄소배출권 취득가액 산정

() 탄소배출 감축사업에 따른 탄소배출권 취득가액 산정 방식

앞에서 살펴본 바와 같이 탄소배출 감축사업의 경우에는 사업의 주요 목적(the Primary objective)으로서 탄소배출권을 창설 취득하고자 하는 경우와 사업의 일환으로 탄소배출권을 창설 취득하게 되는 경우로 나누어 살펴보아야 한다.

첫째, 탄소배출권을 창설할 목적으로 탄소배출 감축사업을 수행하게 된 경우에 창

있다. : 이준규·박정우, 위의 논문, 193면.

79) Næss-Schmidt, Sigurd, Ulrik Møller, Eske S. Hansen, and Jonatan Tops, *op. cit.*, pp. 31-32.

80) the Staff of the Joint Committee, *op. cit.*, pp. 16-17.

취득된 탄소배출권의 취득가액은 소요된 비용의 가액을 취득한 탄소배출권의 수에 안분하여 산정하는 것이 가능해진다.⁸¹⁾ 둘째, 탄소배출권을 창설할 목적이 아니었으나, 탄소배출을 감축하는 프로젝트를 수행하여 탄소배출권이 창설 취득된 경우에는 부산물(by-product)로서 원칙적으로 정부에서 무상으로 할당한 경우와 유사하게 '0'의 취득가액을 가지는 것으로 보는 방안이다.⁸²⁾

그러나 위와 같이 탄소배출권의 창설을 목적으로 하는 프로젝트인지 여부를 구분하기 어렵다는 점에서 목적과 관계없이 창설된 탄소배출권의 취득가액을 공정시장가액으로 보고 이를 법인세법에 규정하여야 한다는 견해도 있다.⁸³⁾ 해당 견해는 원칙적으로 탄소배출권의 창설을 목적으로 하는지 여부를 구분하여야 할 필요성이 있다는 점에서는 동의하지만, 현실적으로 이를 구분하기가 어렵다는 점에서 시가 기준 원칙을 제시하고 있다.⁸⁴⁾

() 합리적인 해결 대안

위의 논의를 종합하여 보면, 가장 중요한 논점은 창설 취득된 탄소배출권이 어떠한 과정, 즉 탄소배출권을 창설하는 것이 '주목적인가와 그에 따른 '객관적 평가 확보'가 가능한가로 모아진다. 물론 주관적인 측면이라고 할 수 있는 '목적'의 부분은 구분하기 어려운 측면이 있다. 하지만 목적 구분의 어려움으로 인하여 일률적으로 처리하는 것은 탄소배출 감축사업이 수행되는 본질을 망각하는 것이며, 탄소배출권 창설 취득이 주목적이 아닌 사업에서 창출된 탄소배출권에 대해서는 정부의 무상할당에 따라 취득되는 탄소배출권과는 다르게 취급하여야 할 당위성도 없다. 왜냐하면 법인의 사업 과정 중 주요 목적이 아니지만, 탄소배출 감축사업의 탄소저감효과에 따라 얻게 된 탄소배출권이라면 계속기업인 법인이 사업하는 과정에서의 부산물(by-product)로 정부로부터 무상할당받게 된 탄소배출권과 본질적으로는 차이가 없다고 보는 것이 일

81) *Ibid.*, at p. 17.

82) *Ibid.*, at p. 17.

83) 박정우, 앞의 논문, 194면.

84) 해당 견해에서는 3가지 방안 ① 탄소배출권의 취득가액을 '0'으로 하는 방안, ② 탄소배출권의 취득가액을 취득 당시의 시가를 기준으로 하고 나머지를 감축사업 투자비용으로 보는 방안, ③ 탄소배출권의 시가와 탄소배출 감축사업의 평가액에 비례하여 구분하는 방안 중에서 가장 현실적인 대안은 ②이라는 견해를 제시하고 있다. ; 이준규·박정우, 위의 논문, 194면.

있기 때문이다. 즉 탄소배출 저감효과가 있는 투자가 이루어졌고, 이것이 탄소배출 감축사업으로 인정받게 된 경우, 해당 상황에서 탄소배출권이 주어지지 않는다고 하여도 본 탄소배출 감축사업 내용이 그대로 진행되지 않을 것인가 하는 점이다. 결국 탄소배출권의 창설 목적을 구분하기 어렵기 때문에 시가 기준으로 해결하겠다는 방안은 탄소배출권에 대한 과세 문제를 근본적으로 풀지 못하는 난점에 봉착하게 만든다.

이와 같은 점들을 모두 고찰해보자면, 다음과 같은 해결 방안이 도출될 수 있다. 우선 기본적으로 조세제도의 단순성과 효율성에 기초하되, 탄소배출권 창설 취득이 목적인 사업에 대한 고려도 필요하다는 점을 인정해야 한다는 전제를 설정하여야 한다. 이러한 전제에서 접근해보자면, ① 기본적으로 탄소배출권 취득이 주목적인 탄소배출 감축사업의 유형을 법령에 정해두고, 해당 사업을 통해서 창설 취득된 탄소배출권의 경우에는 탄소배출 감축사업 투자금액에 맞춰 안분하여 가액을 결정하고, ② 그렇지 않은 경우에는 탄소배출권의 취득가액을 '0'으로 보는 것이다. 이와 같은 이원화된 취득가액 산정방안은 탄소배출권 제도와 탄소배출 감축사업의 기본적인 취지를 적절히 세법에서 포용하여 반영한 내용이 될 수 있으리라 생각된다.

(3) 감축사업에 따른 익금과 손금의 산입

() 익금과 손금 산입방식과 과세 시기의 차이에 대한 접근

탄소배출 감축사업에 따라 발생한 익금과 손금을 어떠한 방식으로 파악하고 산입할 것인지에 관한 논의가 다음과 같이 이루어지고 있다. ① 재고자산법(the Inventory or the Market Value Principle)은 기본적으로 해당 과세연도 기간 중 가치의 증가가 있게 되면 익금으로 산입하고, 가치의 감소가 있으면 손금으로 공제하는 방식을 취하고 있으나, ② 실현주의(the Realisation Principle)는 매각, 소모, 또는 정부 반납 등의 과세 사건이 있을 때를 기준으로 익금 또는 손금을 반영하는 방법을 적용한다.⁸⁵⁾ 양 원칙 간의 가장 큰 차이는 과세의 시기가 언제인가에 따른 차이이다. 왜냐하면 ①의 경우에는 과세연도를 기준으로 하여 기초와 기말의 가액의 변화를 측정하여 차익을

85) Næss-Schmidt, Sigurd, Ulrik Møller, Eske S. Hansen, and Jonatan Tops, *op. cit.*, p. 26.

익금 또는 손금에 반영하는 방식인 반면, ②의 경우에는 과세 사건(tax event)가 있는 때를 기준으로 하기 때문에 납세의무자가 과세 사건을 이행한 때가 익금 또는 손금의 시기가 되는 차이가 있다.⁸⁶⁾

() 탄소배출 감축사업 비용의 손금 처리 문제에 대한 접근

탄소배출 감축사업에 따라 발생하게 되는 비용은 크게 두 가지 측면으로 나누어지는데, 첫 번째는 법인의 과세가능소득에서부터 사업에 따른 비용이 발생할 때마다 공제하는 방안이며, 두 번째는 취득원가에 해당 비용을 반영해두었다가, 이에 따라 발생한 탄소배출권을 매각, 제출할 때, 손금으로 인정하는 방안이다.⁸⁷⁾

위에서의 두 번째 방안의 경우에는 앞에서 논의한 바와 같이 다시 두 가지 방향으로 나누어져 분화될 수 있다. ① 우선 재고자산법((the Inventory or the Market Value Principle)에 따라 탄소배출 감축사업에 따른 비용을 즉시 손금 산입하는 것을 부인하되, '탄소배출권을 제출한 때', 공정시장가액과 누적된 취득원가(accumulated cost) 간의 차액만큼을 익금 또는 손금으로 인정하는 방안이다.⁸⁸⁾ ② 재고자산법과 동일하게 탄소배출 감축사업에 따른 비용을 취득원가에만 반영해두지만, 실현주의(the Realisation Principle)에 따라 '탄소배출권을 매각하거나 제출한 때', 해당 누적된 취득원가(accumulated cost)를 고려하여 배출권 매각차익을 계산하거나 또는 해당 금액을 손금에 반영하는 방안이다.⁸⁹⁾

우선 조세중립성의 원칙(the principle of tax-neutrality)⁹⁰⁾에 비취 판단해볼 때, 탄소배출 감축사업에서 발생하는 비용을 즉시 손금으로 산입하는 것은 타당하지 않다. 이는 탄소배출권만 즉시 손금으로 산입하여야 할 당위성이 없을 뿐만 아니라, 탄소배출권을 다른 사업용 자산을 취득하는 경우와 달리 취급하는 것이 조세형평상 부합하지 않기 때문이다.⁹¹⁾

86) *Ibid.*, at p. 27.

87) *Ibid.*, at p. 31.

88) *Ibid.*, at p. 31.

89) Næss-Schmidt, Sigurd, Ulrik Møller, Eske S. Hansen, and Jonatan Tops, *op. cit.*, p. 31.

90) 중립성(Neutrality)은 공평하면서도 효율적인 상황을 달성하고 있는 경우를 말한다. 즉 조세제도가 어떤 투자 등에 대해서 간섭하는 효과가 발생하면 안 된다는 것이다. ; Gary M. Lucas, Jr., Gary M., *op. cit.*, p. 23.

논리적으로 볼 때, 재고자산법을 선택하게 되면 감가상각을 어떠한 방식으로든 인정해야 할 필요성이 발생하게 된다는 점도 고려할 필요가 있다. 우리나라의 법인세법에서는 탄소배출권의 감가상각제도를 인정하기 어려운 입장이다.⁹²⁾ 따라서 실현주의를 적용하는 것이 조세제도의 단순성과 예측성을 확보하고, 미실현이익에 대해서 과세하여 생기는 문제점을 차단한다는 측면에서 무난한 방안이라 생각된다.

5. 번에 걸친 탄소배출권 취득가액의 산정

(1) 접근 방식

① 앞에서의 논의는 주로 취득 경로에 따라서 취득가액을 결정하고, 익금 및 손금을 산입하는 것에 관련된 문제를 논의한 것이다. 실제 법인에서 탄소배출권을 여러 번에 걸쳐서 취득하는 것에 대해서는 위에서의 기본적인 논의를 바탕으로 각각의 취득가액과 손금산입비용을 현실적으로 활용할 수 있도록 그 방식을 결정할 필요가 있다. 우리나라 법인세법에서는 이와 같은 경우의 탄소배출권의 취급 방식을 별도로 규정해놓지 않고 있으며,⁹³⁾ 회계기준 역시 세부적으로 확정된 내용이나 해석 방향이 없는 상황이다.⁹⁴⁾ 다만, 법인세법상 자산의 평가방식과 산정방안을 참고로 그 내용을 구성해보는 방안을 생각해볼 수 있다.

탄소배출권이 법인세법상 평가 대상이 아니기 때문에 자산의 취득가액을 공정시장가액에 따르게 되고, 평가 대상에 해당되지는 않게 된다. 하지만 정부의 무상할당과 탄소배출권 취득이 주 목적이 아닌 사업에 따라 창설취득된 탄소배출권은 취득가액을 '0'으로 보는 본 논문의 입장에 따르게 되면, 취득가액이 '0'인 경우와 시장 메커니즘에 따라 취득가액이 정해진 경우(유상할당 포함)를 분리하여 판단하여야 할 필요성이 생긴다.⁹⁵⁾ 즉 '0'인 경우의 탄소배출권 집합에 대해서는 별도의 평가가 필요 없으며, 여

91) Næss-Schmidt, Sigurd, Ulrik Møller, Eske S. Hansen, and Jonatan Tops, *op. cit.*, pp. 31~32.

92) 김문철·박상원, 앞의 보고서, 82~84면.

93) 이준규·김문철·박상원, 위의 보고서, 92면.

94) 양정아, 온실가스 배출권 회계 이슈, 제120회 KAI Forum 온실가스 배출권 제도와 회계 이슈 발표자료집, 한국회계기준원, 2013 참고.

번에 걸쳐서 각기 다른 시장가액에 따라 취득된 탄소배출권의 경우에는 별도의 평가를 하는 방식과 입출의 선후 방식만을 적용하는 것을 검토해볼 수 있다.

② 위와 같이 유형별 접근방식이 적용되는 경우, 우선적으로 결정되어야 하는 부분은 어떠한 탄소배출권을 먼저 제출한 것으로 볼 것인가이다. 우선 법적으로 부여받은 무상할당분이 가장 먼저 제출된다고 보는 것이 가장 합리적이다. 이는 「온실가스 배출권의 할당 및 거래에 관한 법률」의 입법에 따라서 탄소배출권의 과세 논의가 이루어지게 되었다는 점과 해당 법률 내에 무상할당에 따른 배출권이 제출되어야 하는 의무가 있는 등의 체계가 있다는 점을 고려할 필요가 있기 때문이다. 이러한 논의는 취득가액이 '0'인 유형에 대해서 먼저 제출된 것으로 보고, 시장 메커니즘에 따라 취득가액이 정해진 경우로 순서가 정해질 필요가 있다는 입장으로 확장될 수 있다. 왜냐하면 앞에서 논의한 바와 같이 취득가액의 유형에 따라서 집합군이 나누어져 있는 상황에서 다른 유형의 집합군에 있는 탄소배출권보다 나중에 제출된 것으로 보게 되는 경우에는 동일한 집합 내로 해당 유형의 탄소배출권을 구분하는 것에 관한 일관성이 저해되는 문제가 발생하기 때문이다. 따라서 제출 순서에 따른 접근은 i) 정부의 무상할당에 따른 탄소배출권과 창설취득된 배출권 중 취득가액이 '0'인 배출권(사업의 주 목적이 탄소배출권 취득이 아닌 경우), ii) 사업비용에 따라 인분된 취득가액이 있는 배출권(탄소배출 감축사업의 주 목적이 탄소배출권 취득인 경우)과 시장 메커니즘에 따라 매입한 배출권(유상할당에 따른 경우 포함)으로 정리될 수 있다.

(2) 메커니즘에 따라 취득한 탄소배출권의 가액과 손금 산입

① 여러 번에 걸쳐서 시장 메커니즘에 따라 취득한 탄소배출권의 경우에는 i) 원가법상의 개별법에 따르는 경우,⁹⁵⁾ ii) 원가법상의 선입선출법에 따르는 경우, iii) 유가증권과 같이 개별법 또는 평균법에 따르는 방안이 고려될 수 있다.⁹⁷⁾ 다만, 앞에서 논의한

95) 김문철·박상원, 앞의 보고서, 93-94면. 해당 보고서에서는 i) 정부의 무상할당에 따른 경우(할당량 배출권)와 ii) 탄소배출 감축사업에 따라 취득한 탄소배출권과 유상할당 및 시장에서 구입한 탄소배출권(창설취득 배출권 및 승계취득 배출권)으로 분리하는 방식을 채택하고 있다.

96) 이 방안은 현행 법인세법을 그대로 따르게 되는 경우에 해당한다.

97) 법인세법 시행령 제74조 및 제75조 ; 이준규·박정우, 앞의 논문, 195면.

같이 탄소배출권을 동산물권과 같이 본다면, 유가증권에서 적용되는 개별법은 채권에 한하여 적용하게 되므로, 고려 대상에서 벗어난다고 할 수 있다.⁹⁸⁾ 또한 개별법을 적용하는 자산들은 대부분 고유의 특수성이 뚜렷한 경우인데,⁹⁹⁾ 이와 달리 각 탄소배출권 별도의 차별은 취득경로에 따라 취득가액이 '0'인지, 아니면 시장의 취득가액이 있는지에 관한 것만 있을 뿐이다. 또한 취득원가가 큰 탄소배출권을 우선 제출하거나 매각한 것으로 보아 사업연도소득을 우선적으로 줄이는 효과도 발생시키는 문제도 있다.¹⁰⁰⁾ 다만, 선입선출법에 따라서 시간순서대로 제출된다고 가정한다면 이러한 효과를 최소화할 수 있다는 논의가 나올 수 있으나, 선입선출법은 취득과 매각이 상시적으로 벌어지는 일반적인 재고자산에 적용되는 방식이라는 가정 하에서 성립되는 것인 만큼 여기에서 벗어나는 탄소배출권의 성격을 고려하지 못한다는 문제점이 있다.¹⁰¹⁾

② 결국 여러 번에 걸쳐서 탄소배출권을 유상취득한 경우에는 원가법상의 개별법에 따르는 경우와 원가법상의 선입선출법에 따르게 되면 ①에서 제시한 바와 같은 문제점이 있으므로, 유가증권의 경우와 동일하게 개별법 중에서 평균법(총평균법 또는 이동평균법)에 따라서 취득가액을 보고, 손금 산입을 하는 방안을 따르는 것이 합리적이다.¹⁰²⁾

6. 법제상 접근 방식

(1)

우리나라에서는 현행 법인세법상 탄소배출권에 대해서 정부의 무상할당 여부와 상

98) 시행령 제75조 제1항.

99) 부동산과 같은 경우가 이에 해당된다. : 이준규·김문철·박상원, 앞의 보고서, 92면.

100) 이준규·김문철·박상원, 위의 보고서, 92-93면.

101) 이준규·김문철·박상원, 위의 보고서, 92면.

102) 이준규·김문철·박상원(2010) 보고서 및 이준규·박정우(2009) 논문과 비교하여 볼 때, 본 논문의 다른 점은 탄소배출 감축사업에 따라 취득한 탄소배출권 가액을 '0'으로 보고 유형을 분류하였고, 그에 따라서 유형 집합별로 제출 또는 매각 순서를 정해둔 것이다. 다만 위의 보고서 및 논문과 본 논문이 유사한 점은 유상취득된 탄소배출권의 경우에 유가증권과 같이 취득가액을 산정하는 방안을 제시하였다는 점이지만, 본 논문은 해당 보고서와 달리, 탄소배출권을 동산물권에 준하여 본다면, 채권에 대해서 적용되는 개별법의 적용은 어렵다는 점도 적시하였다.

취득당시 시가에 따라 취득가액을 산정하여야 하는 입장에서 있는 반면, 미국의 경우에는 정부에서 무상 할당한 탄소배출권의 경우에는 장부상의 취득가액을 '0'으로 보고 있다. 미 연방 국세청 통칙(Rev. Rul. 92-16, 1992-1 C. B. 15 ; Rev. Proc. 92-91, 1992-2 C. B. 503)에서는 기업이 무상으로 이산화황배출권(Sulfur dioxide permits)과 질소산화물배출권(Nitrogen oxide emission)을 할당받은 경우에는 할당받은 당시에는 과세하지 않도록 규정하고 있는데, 이에 따라서 해당 배출권은 취득가액이 '0'이 되는 구조가 만들어지게 된다.¹⁰³⁾

그런데 이와 관련하여 미 연방 국세청 통칙에서는 이와 같은 구조를 채택하게 된 별도의 근거나 이유를 설명하지 않고 있다. 다만, 이러한 접근 방식이 가장 세제를 복잡하지 않게 만들며, 행정적인 부담이 적다는 점을 들어 설명되기도 한다.¹⁰⁴⁾¹⁰⁵⁾ 또한 '부에 대한 접근권'(an accession to the wealth) 측면에서 볼 때, 소비자에게 탄소배출에 따른 추가비용이 그대로 이전되는 것이 어려워 비용 상승에 따른 보상이 어렵기 때문에 무상 할당의 구조를 고안한 것으로 여겨지고 있다.¹⁰⁶⁾

(2) EU¹⁰⁷⁾

EU 국가 간에서도 탄소배출권의 취득가액을 어떻게 정할 것인가에 대해서 논의하는 바가 이어지고 있다. 다만, 정부의 무상 할당으로 취득된 탄소배출권에 대해서 취득가액을 '0'으로 보는 입장을 갖춘 국가가 좀 더 많은 편이다. ① 정부가 무상할당한

103) Rev. Rul. 92-16, 1992-1 C. B. 15. ; the Staff of the Joint Committee on Taxation, *op. cit.*, p. 9.

104) *Ibid.*, at p. 9.

105) 부분은 기본적으로 탄소배출권은 재산권으로 보기 어렵다는 시각에 영향을 받은 것으로 보인다. 미국은 기본적으로 각 주가 탄소배출권 거래제도를 운영하고 있는데, RGGI(Regional Greenhouse Gas Initiative)의 Model Rule에서는 탄소배출권을 제한된 허가 개념으로 접근하고 있지, 재산권의 범주로 보아 접근하지는 않고 있다. ; 이창훈, 탄소배출권의 법적 성질-명확성, 통일성, 법적 보호의 필요성을 중심으로-, 한국에너지기후변화학회 2011년도 추계학술발표회 학술지, 2011, 113면.

106) *Ibid.*, at p. 9.

107) 해당 부분의 내용은 Naess-Schmidt, Sigurd, Ulrik Møller, Eske S. Hansen, and Jonatan Tops, *op. cit.*, p. 9. 에서 나오는 내용을 정리한 것이다.

취득가액을 '0'으로 보는 국가는 오스트리아, 프랑스, 독일 등 24개국이며, ② 스페인, 영국, 그리스는 시장가액에 따라 정부에서 무상 할당된 탄소배출권의 취득가액을 산정하고 있다.

EU의 27개 회원국 중 21개 회원국이 탄소배출권을 사실상 원자재(Commodity)로 보고 있다. 21개국 중 독일, 벨기에 등 9개국은 배출권을 매입 시 즉시 공제하는 방식을 취하고 있는 반면, 영국, 덴마크 등 다른 12개국에서는 해당 배출권을 무형자산으로 보면서, 해당 배출권을 제출한 때에 공제하는 방식을 채택하고 있다. 특히 오스트리아, 스페인 등 5개국은 배출권을 무형자산으로 취급할 뿐만 아니라, 감가상각까지 허용하고 있다. 다만, 포르투갈의 경우에는 유일하게 배출권에 대해서 어떠한 공제도 인정하지 않는 방식을 채택하는 특이함을 가지고 있다.

무상할당된 배출권에 대한 취급에 있어서도 대부분의 국가들(24개국)이 배출권을 할당받은 때에 과세하지 않는 방식을 채택하고 있다. 다만, 영국, 스페인, 그리스의 경우에는 배출권을 무상으로 할당받은 경우, 해당 배출권을 수취한 때에 과세하는 방식을 채택하고 있다.

위와 같이 EU 회원국들은 각국 과세제도별로 탄소배출권에 대해서 각각의 입장을 가지고 있기 때문에 이러한 차이들은 탄소배출권제도의 기능과 역할의 왜곡시킬 수 있다는 문제가 지적되고 있다. 예를 들어 탄소배출권을 매입 또는 할당받은 과세연도에 해당 배출권을 제출하거나 매각하면, 기업 측면에서는 현금 흐름(cash flow) 상에서 별다른 차이가 발생하지 않게 된다. 하지만 매입한 또는 할당받은 탄소배출권을 여러 과세연도에 걸쳐서 취급하게 되면 문제가 발생할 수 있다. 즉 배출권의 유상 취득과 무상취득에 따라서 어느 국가에서는 익금산입과 손금산입이 차후로 미뤄지면서 과세연되는 부분이 생기기도 하며, 어떤 국가에서는 감가상각을 허용함에 따라서 매년 탄소배출권에 대해서 평가가 이루어지고 손금이 산입되는 반면, 다른 국가에서는 이를 허용하지 않음에 따라서 손금 비용이 줄어들게 되는 효과가 발생하게 된다.

< 1> 유럽연합 구성국에서의 탄소배출권 과세처리방식

취득	처리방식 및 손비처리시기	원자재<Commodity> (즉시)		국가
		무형자산 <Intangible asset>	제출 시	, 독일, 프랑스, 그리스, 아일랜드, 룩셈부르크, 네덜란드, 몰타, 에스토니아
			감가상각 허용	덴마크, 영국, 이탈리아, 스웨덴, 폴란드, 키프로스, 체코, 슬로바키아, 슬로베니아, 리투아니아, 라트비아, 루마니아
		취득 시 과세		오스트리아, 스페인, 핀란드, 헝가리, 불가리아
무상 할당	과세여부 및 시기	취득 시 과세		스페인, 영국, 그리스
		비과세		오스트리아, 벨기에, 체코, 사이프러스, 독일, 덴마크, 에스토니아, 핀란드, 프랑스, 헝가리, 아일랜드, 이탈리아, 몰타, 불가리아, 리투아니아, 룩셈부르크, 라트비아, 폴란드, 네덜란드, 포르투갈, 루마니아, 스웨덴, 슬로바키아, 슬로베니아

: Ness-Schmidt, Sigurd, Ulrik Møller, Eske S. Hansen, and Jonatan Tops, *Tax Treatment of ETS Allowances : Options for Improving Transparency and Efficiency*, Copenhagen Economics, 2010, p. 9. Table 1. 1. 수
정 및 재구성

(3)

무상할당이 이루어진 탄소배출권에 대한 법인세법상의 접근 방식이 가장 이슈가 되는 부분이라고 할 수 있다. 이와 같은 부분에 있어서 미국의 경우에는 취득가액을 '0'으로 보고 차후 매각 시에 수익을 과세하는 방식을 취하고 있으며, 유럽에서도 대부분의 국가들이 채택하고 있는 방식이라고 할 수 있다. 우리나라의 경우에는 이와 같은 입장과 다르게 현재 법인세법상 무상으로 할당된 탄소배출권을 취득하였을 때, 이에 대한 시가를 익금으로 산정하고 과세하는 방식을 취하고 있다. 이러한 방식은 유럽에서 스페인, 영국, 그리스에서 취하고 있는 입장과 동일한데, 탄소배출권의 조기 매각이나 사용을 유도한다는 측면에서 탄소배출권 시장을 좀 더 활성화 시킬 수 있는 모티브를 제공해줄 수 있지만, 세무행정 비용의 증가와 세제 내용이 좀 더 복잡해져, 조세법이 근원적으로 안고 있는 복잡화의 문제를 피해가지 못한다는 문제점을 안고 있는 실정이다.

시장의 국제화 전망과 조세제도를 좀 더 단순화하여야 한다는 현실적인 필요성에 기대어 볼 때, 유럽의 다수 국가와 미국과 같이 무상할당되는 탄소배출권에 대해서는 취득가액을 '0'으로 보는 방안으로 전환됨을 법인세법 내 명문 조항으로 반영할 필요가 있다. 더 나아가, 앞에서 논의한 바와 같이 창설취득되는 탄소배출권의 취득가액을 탄소배출 감축사업 목적에 따라 구분하고, 해당 유형을 무상취득되는 경우와 유상취득되는 경우로 나눌 필요성이 있다.

IV.

탄소배출권 제도는 탄소배출에 따른 환경문제를 해결할 목적에서 시장 논리를 빌려 자연스러운 해결 방안을 도출해보고자 창안된 제도이다. 그러므로 해당 제도는 장래에는 없어지는 것이 선(善)인 제도이지만, 시장 논리가 도입되어 있는 제도인만큼 해당 제도가 소멸하는 것이 가능할지에 대해서도 의문이 제시되기도 한다. 따라서 탄소배출권 제도가 가지는 가장 기초적인 논리와 배경을 토대로 법률상 또는 세법상의 탄소배출권이 가지는 의미를 고찰해 현재 우리나라의 세법상 탄소배출권 제도가 나아가야 할 방향을 가늠하여야 할 것이다.

이와 같은 전제에서 본 논문에서는 우리나라 세법상의 탄소배출권의 취급과 처리 방안을 탄소배출권의 취득가액과 익금 및 손금 산입시기에 초점을 두어 살펴보았다. 우선 탄소배출권이 동산물권의 법적 성격을 가지고 있다는 전제에서 본다면, 단순히 법해석적인 접근 방안이 기대지 않고, 장기적으로 탄소배출권의 법적 성격을 관련 법제에 명문으로 반영하는 것도 고려할 부분이라고 하겠다.

특히 우리나라 세법상의 탄소배출권에 대한 취급은 많은 부분이 명확하게 결정되어 있지 않은 채 놓여져 있는 실정이다. 본 논문에서는 현재 법령상의 해결 방안으로 탄소배출권 제도의 취지와 목적, 그리고 조세중립성, 조세 제도의 단순화 등 조세법상의 기본적인 입법 원칙에 맞춘 탄소배출권 제도의 보완 방향으로 제시해보고자 하였다. 즉 탄소배출권의 경제적 가치와 효과를 실제 반영한다는 측면의 이면에 인지하지 못할 수 있는 탄소배출권 제도의 설계 취지와 목적을 고려하고자 하였다. 탄소배출권

탄소저감을 위해 설계되어진 제도이며, 조기에 탄소배출권을 소진하는 것을 장려하는 인센티브로 설계되는 것이 오히려 조세중립성에 저해되는 부분이라고 생각된다. 이는 탄소배출권의 익금 산입시기의 지연에 따른 과세이연 효과보다 더욱 탄소배출권 제도의 본질에 가깝다고 생각된다. 또한 유럽의 대부분의 국가와 미국에서도 이러한 입장을 취하고 있는 점을 고려한다면 국제적인 제도 설계 방향도 이미 이러한 방향을 향해 있다고 설명할 수 있다.

그러한 입장에서 본다면, 탄소배출권을 탄소배출 감축사업을 통하여 창설 취득한 경우에도 정부의 무상할당된 탄소배출권과 시장에서 유상으로 취득하게 된 탄소배출권의 내용을 고려할 필요하다고 생각된다. 특히 탄소배출 감축사업이 탄소배출권의 창설 취득에 있는 경우와 그렇지 않은 경우를 구분할 필요가 있다고 생각된다.

: 2013. 10. 31. 심사일 : 2013. 11. 18. 게재확정일 : 2013. 11. 28.

- , “온실가스 배출권 회계 이슈”, 『제120회 KAI Forum 온실가스 배출권 제도와 회계 이슈 발표자료집』, 한국회계기준원, 2013.
- 이광운·황의관, “온실가스 배출권의 법적성격에 관한 문제”, 『성균관법학』 제23권 제2호, 2013.
- 이준규·김문철·박상원, 『탄소배출권의 회계처리 및 과세제도에 관한 연구』, 한국조세연구원, 2010.
- _____. 박정우, “기후변화협약에 따른 탄소배출 규제의 과세문제”, 『조세법연구』 제15집 제3호, 2009.
- 이태로·한만수, 『조세법강의』, 박영사, 2009.
- 이창훈, “탄소배출권의 법적 성질-명확성, 통일성, 법적 보호의 필요성을 중심으로-”, 『한국 에너지기후변화학회 2011년도 추계학술발표회 학술지』, 2011.
- 황의관, “배출권 거래의 부가가치세 과세에 관한 비교법적 연구”, 『공법학연구』 제13권 제4호, 2012.

- Ackerman, Bruce A. and Richard B. Stewart, *Reforming Environmental Law: The Democratic Case for Market Incentives* 13 Colum J Envtl L. 171, 1987-1988
- Cole, Daniel H., *Global Markets For Global Commons: Will Property Rights Protect the Planet? From Local to Global Property: Privatizing the Global Environment? Clearing The Air: Four Propositions about Property Rights Environmental Protection*, 10 Duke Envtl. L. & Pol’y F. 103, 106, 1999
- Demsetz, Harold, *Toward a Theory of Property Rights*, 57 Am. Eco. Rev. 347, 1967
- De Witt Wijnen, Rutger, *Emissions Trading under Article 17 of the Kyoto Protocol. Legal Aspects of Implementing the Kyoto Protocol Mechanisms: Making Kyoto Work*, David Freestone & Charlotte Streck eds., 2005
- Gehring, Markus W. and Charlotte Streck, *Emissions Trading: Lessons From SO2*

- and NOx Emissions Allowance and Credit Systems Legal Nature, Title, Transfer, and Taxation of Emission Allowances and Credit*, E. L. R. New&Analysis, 2005
- Gordon, H. Scott, *Economics and the Conservation Question*, 1 J. L. &Econ, 110, 1958
- _____, *The Economic Theory of a Common Property Resource: The Fishery*, 62 J. Pol. Econ, 124, 1954
- Hardin, Garrett, *The Tragedy of the Commons*, 162 Sci. 1243, 1968
- Hockenstein, Stavins, and Whitehead, 『*Creating the Next Generation of Market-Based Environmental Tools*』, Resources for the Future Discussion Paper 97-10, 1997
- Lucas, Jr., Gary M., *The Taxation of Emissions Permits Distributed for Free As Part of a Carbon Cap-and-Trade Program*, 1 George Washington Journal of Energy & Environmental Law 16, 2010
- Montgomery, *Markets in Licenses and Efficient Pollution Control Programs*, Journal of Economics Theory 5, 1972
- Næss-Schmidt, Sigurd, Ulrik Møller, Eske S. Hansen, and Jonatan Tops, 『*Tax Treatment of ETS Allowances : Options for Improving Transparency and Efficiency*』, Copenhagen Economics, 2010
- Scott, Anthony, *The Fishery: The Objectives of Sole Ownership*, 63 J. Pol. Econ, 116, 1955
- Span, Henry A., *Of TEAS and Takings: Compensation Guarantees for Confiscated Tradeable Environmental Allowances*, 109 Yale L. J, 1983, 2000
- Stavins, Robert, 『*Experience with Market-Based Environmental Policy Instruments*』, Resources for the Future Discussion Paper 01-58, 2000
- _____, *A Meaningful U. S. Cap-and-Trade System to Address Climate Change*, 32 Harvard Environmental Law Review 293, 2008
- Starbatty, Nikolaus, 『*Research Paper Emission Trading Schemes*』, IASB Agenda

Paper 10A, 2010

Tietenberg, *Tradable Permits for Pollution Control When Emission Location Matters: What Have We Learned?*, *Environmental and Resource Economics* 5, 1995

Warming, Jens, *Om 'Grundrente' af Fiskegrunde*, *Nationaløkonomisk Tidsskrift* 495, 1911, reprinted and trans. in Peter Andersen, *On Rent of Fishing Ground: A Translation of Jens Warming's 1911 Article, with an introduction*, 15 *Hist. Pol. Econ.* 391, 1983

Woerdman, E., *Tradable Emission Rights*, 『*in Law and Economics*』 (J. G. Backhaus ed., Cheltenham Edward, 2005).

Vermeend, Willem, Rick Van der Ploeg, and Jan Willem Timmer, 『*Taxes and the Economy: A Survey of the Impact of Taxes on Growth, Employment, Investment, Consumption and the Environment*』, Edward Elgar Publishing Limited, 2008

Yale, Ethan, *Taxing Cap-and Trade Environmental Regulation*, 37 *Journal of Legal Studies* 535, 2008

Organization for Economics Cooperation and Development, 『*Applying Economics Instruments to Environmental Policies in OECD and Dynamic Non-Member Countries*』, OECD, 1994

the Staff of the Joint Committee on Taxation, 『*Climate Change Legislation : Tax Considerations*』 (JCY-29-09), 2009

UNEP/UNCTAD, 『*A Guide to Emissions Trading*』, UN Publication, 2002.

Australian Government, 『*Exposure Draft of Clean Energy Bill 2011, Commentary on Provisions*』, 2011. 7. 28.

http://web1.pressian.com/article/article.asp?article_num=50130821011415§ion=03

Abstract]**A Comparative Law Study of Corporate Taxation Issues on the rising of Emission Trading Scheme**

Ui-Kwan Hwang Seung-Yeong Jeong*

This paper explores some tax issues surrounding Emission Trading Scheme, especially focuses on Corporate Taxation by comparative law study. In Korean emission trading scheme act, it does not define the legal nature of GHG's emission right. However, this paper examines the legal nature of GHG's emission right by analyzing the development of market-based environmental policy instrument and comparative law study methodology and regards GHG's emission rights as real rights over movables. Based on this conclusive definition, this paper focuses on tax treatments of GHG's emission right in the Corporate Taxation System. Specially, it discusses tax problems of GHG's emission right distributed for free, including tax basis of Emission Rights and tax deferral.

It is highly probable that the tax basis of free emission rights is zero. According to this tax ground, free permits will not be taxed when received. That is why we consider the simplicity of taxation system, and the legislative purpose of the Emission Trading Scheme. Many EU countries have this legislative standing of free permits in Corporate Taxation, and the United States also has this position. But Korea does not have the reverse position. This paper suggests Korean Taxation System needs to be changed with global legal trend.

It seems plausible that Emission permits from CDM investments will be treated on case by case basis. This paper suggests Emission permits from CDM investments need to follow two-track system by business purpose of CDMs. In case that It launched a CDM for making and achieving only Emission permits, a tax basis of an emission permit will be determined proportionally. In the other way, Emission permits are regarded as collateral benefits, a tax basis of an

* Co-Author Ui-Kwan Hwang, Visiting Researcher at Korea Legislation Research Institute; Co-Author Seung-Yeong Jeong, Senior Researcher at Korea Economic Research Institute.

emission permit will be calculated by 'zero', like a free permits. Because a corporation can get free permits by going concern, an emission permit as a collateral benefit will be considered as a free permit by the view of macroscopic business process.

제 어 거래제, 배출권의 법적성격, 시장 친화적 환경정책수단, 배출권의 취득가액, 배출권의 익금산입 방식, 상쇄배출권의 과세처리

Key Words Emission Trading Scheme, legal nature of emission right, market-based environmental policy instrument, tax basis of allocated emission right, inclusion form in income of emission right, tax treatment of Offset credit