

노동저부담의 잔여주의: 한국 조세구조의 특성 연구*

박성호 (연세대학교 미래캠퍼스 국제관계학 부교수)

논문요약

2000년대 이후 한국의 조세구조는 과거의 발전주의적 성격을 벗어나 새로운 방향으로 진화하고 있다. 하지만, 이에 대한 체계적인 정치경제 연구는 부족한 실정이다. 본 논문은 기존문헌의 미비점을 개선하기 위하여, 한국 조세구조의 일관된 성격을 ‘노동저부담의 잔여주의’로 규정하고 이에 기초하여 과거와 현재의 유형 간 차별성을 규명하고자 한다. 특히, 조세구조를 측정하는 대표적인 지표들(최고구간 조세율, 평균유효세율, GDP대비 조세부담률 등)을 OECD의 다양한 국가군과의 비교 하에 살펴보고자 한다. 이를 통해, 한국 조세구조는 과거의 발전주의적 특수유형을 벗어나 영어권 국가의 잔여주의와 남유럽 국가의 노동저부담 이원주의가 결합된 보다 일반화된 유형으로 진화하고 있음을 보여준다.

주제어: 조세, 발전주의, 노동저부담의 잔여주의, 한국, OECD

* 본 논문 2018년도 대한민국 교육부와 한국중앙연구원(한국학진흥사업단)을 통해 한국학 세계화 랩 사업의 지원을 받아 수행된 연구이다(AKS-2018-LAB-1250002). 유익한 논평과 제안을 주신 익명의 심사위원들께 감사드린다.

I. 서론

1990년대까지 한국은 매우 낮은 총 과세수준 하에서 소득세율이 부가가치세율에 비해 상대적으로 높게 책정되는 누진적 조세체계를 유지해왔다. 또한 자본소득과 소비가 노동소득과 사회보장기여금에 비해 더 커다란 재정기여를 담당하는 조세부담의 체계를 유지해왔다. 이러한 조세구조는 다른 OECD국가들에 비해 매우 낮은 총 과세의 수준, 특히 노동소득과 사회보장기여금의 낮은 부담률의 측면에서 특이한 사례로 간주되었고, 연구자들은 이를 한국정부의 발전주의적 재정정책의 맥락에서 이해하였다.¹⁾

이러한 한국의 조세구조는 2000년대 이후 다양한 변화를 겪어왔다. 우선 총 과세의 수준이 현저하게 증가하였다.²⁾ 이와 더불어, 조세범주 간의 재정기여의 측면에도 유의미한 변화가 발생하였다. 여전히 노동소득의 조세부담이 자본소득 및 소비에 비해 낮게 유지되었지만, 사회보장기여금이 2000년대 이후 급증하여 자본소득 및 소비와 더불어 일반정부재정의 주요 세원으로 자리 잡기 시작하였다.³⁾

이렇게 변화하는 한국의 조세구조를 이해하기 위해 여러 정치경제학적 연구들이 수행되어 왔다.⁴⁾ 하지만, 과거의 발전주의 체제가 어떻게 변화하여 왔는지, 현 체제가 과거의 체제와 어떻게 상이한지 (혹은 유사한지), 이러한 변화

1) 김도균, 『한국 복지자본주의의 역사』, 서울: 서울대학교출판문화원, 2018; 김미경, 『감세국가의 함정: 한국의 국가와 민주주의에 관한 재정사회학적 고찰』, 서울: 후마니타스, 2018, pp. 118-141; 양재진·민효상, “한국 복지국가의 저부담 조세체제의 기원과 복지 증세에 관한 연구.” 『동향과 전망』 제88호, 2013, pp. 48-96; 정무권, “한국 발전주의 생산레짐과 복지체제의 형성.” 『한국사회정책』 제14권 1호, 2007, pp. 257-307; Kwon, Huck Ju, “Beyond European Welfare Regimes: Comparative Perspectives on East Asian Welfare Systems.” *Journal of Social Policy*, Vol. 26, No. 4, 1997, pp. 467-484.

2) 김지영 외, 『정치구조가 조세-재정정책에 미치는 영향』, 서울: 한국조세연구원, 2010, pp. 75-121; 안종석 외, 『경제위기 이후의 세수입 기반 확충을 위한 조세정책방향』, 서울: 한국조세연구원, 2010, pp. 32-49, 98-99; 최종호·최영준, “증세없는 복지확대의 정치 - 한국과 일본의 비교.” 『비판과 대안을 위한 사회복지학회 학술대회 발표논문집』, 비판과 대안을 위한 사회복지학회 학술대회 (2014년 10월), pp. 1106-1129.

3) Yang, Jae-iin, *The Political Economy of the Small Welfare State in South Korea*. Cambridge: Cambridge University Press, 2017, pp. 1-25.

4) 김도균, 『한국 복지자본주의의 역사』; 김미경, 『감세국가의 함정: 한국의 국가와 민주주의에 관한 재정사회학적 고찰』, pp. 225-257.

의 과정과 그 결과를 유효하게 담아내는 개념과 분석틀은 무엇인지 등에 대한 본격적인 연구는 진행되지 못하고 있다. 또한 해당 연구의 경험적 근거가 되는 다양한 조세자료들도 체계적으로 수집, 활용되지 못하고 있다. 본 논문은 기존 문헌들에서 발견되는 이러한 한계점들을 개선하고 한국의 조세구조를 보다 체계적으로 검토하는 것을 목적으로 한다. 특히 조세구조에 대한 인과가설 제시와 검증 보다는 분석대상 자체에 대한 성격 규명에 초점을 두고자 한다. 이는 종속변수에 대한 명확한 정의 없이 유의미한 인과분석이 수행되기 어렵다는 인식에 따른 것이다.

우선 본 논문은 과거부터 현재까지 한국 조세구조를 관통하는 일관된 특징을 ‘노동저부담의 잔여주의’로 규정한다. 즉, 전반적으로 낮은 과세수준과 누진적 세율체계를 특징으로 하는 잔여주의의 원리⁵⁾와 노동에 대한 상대적 저조세 부담의 원리가 결합된 조세 구조라는 것이다. 과거에는 이러한 조세구조가 발전주의적 경제정책의 영향 하에 매우 예외적인 저부담의 형태로 구현되었다. 특히, 노동소득, 사회보장기여금의 조세부담률이 자본소득과 소비에 비해 현저히 낮게 유지되었다. 하지만 2000년대 이후 한국의 조세구조는 총 과세규모의 증가에 힘입어 영어권 OECD국가의 잔여주의 형태에 근접하고 있다. 이와 더불어 조세부담의 이원주의 성격도 변화하고 있다. 즉 사회보장기여금의 급진적 증가와 노동소득 조세부담률의 점진적 증가라는 대조적 양상 하에, 조세부담의 구조가 ‘노동소득’ 대 ‘여타 모든 범주(자본소득, 소비, 사회보장기여)’ 간의 이원화를 특징으로 하는 남유럽식 유형으로 발전하고 있다. 요컨대, 한국의 노동저부담의 잔여주의는 과거 발전주의적 특수성을 탈피하여, OECD의 여러 국가군과 비교 가능한 보다 일반적인 혼합모델로 진화하고 있는 것이다.

5) Cusack, Thomas R. and Pablo Beramendi, "Taxing work," *European Journal of Political Research*, Vol. 45, No. 1, 2006, pp. 43-73; Peters, B. Guy, *The Politics of Taxation: A Comparative Perspective*, Cambridge: Blackwell, 1991; Prasad, Monica and Yingying Deng, "Taxation and the worlds of welfare," *Socio-Economic Review*, Vol. 7, No. 3, 2009, pp. 431-457; Steinmo, Sven, *Taxation & Democracy*, New Haven: Yale University Press, 1993, pp. 14-49; Wilensky, Harold L, *Rich Democracies: Political Economy, Public Policy, and Performance*, Los Angeles: University of California Press, 2002, pp. 430-479.

저자는 이러한 주장을 체계적으로 뒷받침하기 위하여 조세구조의 다차원적 측면을 포괄하는 대표적인 조세지표들을 수집, 활용하고자 한다. 우선, 조세구조의 누진성을 측정하기 위하여 소득세의 최고구간세율과 부가가치세율을 비교 검토한다. 또한, 총량적 조세부담률을 측정하기 위하여 평균유효세율(average effective tax rate, AETR)과 GDP 대비 조세부담률을 살펴본다. 특히 OECD국가들의 AETR 공개자료들이 2000년대 이후의 시기를 포괄하지 못한 점을 감안하여, 2015년까지 확장된 새로운 AETR 자료체계를 구축하고자 한다. 이에 필요한 지표값을 계산하기 위하여 기존 대표공식들을 활용하고, 경우에 따라서는 해당 공식들을 부분적으로 수정, 보완할 것이다.

본 논문은 다음과 같이 구성된다. 2장에서는 한국의 조세구조에 관한 최근의 연구동향을 요약한다. 3, 4장에서는 한국 사례의 주요 특징, 과거와 현재의 조세구조 간 차이점 등을 OECD 주요 국가군과의 비교 하에 정의하고, 이를 다양한 양적조세자료에 기초하여 실증한다. 5장에서는 본 연구의 주요 발견내용을 정리하고, 이것이 관련연구문헌에 제시하는 함의를 조세체계와 복지·재정 정책 간의 제도적 상보성의 관점에서 논의한다.

II. 한국의 조세구조에 관한 기존 연구

조세구조는 전반적인 과세수준, 누진성, 주요 조세범주의 총량적 부담률 등에 기초하여 해당 조세체제의 주요 특징을 제시한다.⁶⁾ 우선, 전반적 과세수준은 전체 경제 규모에서 조세가 차지하는 비중을 나타내며, 대개 GDP 대비 전체과세율을 통하여 측정된다. 누진성은 과세 방식이 얼마나 재분배를 지향하는지를 나타내며, 주로 누진적인 세목(개인소득세와 법인소득세)과 역진적 세목

6) Cusack and Beramendi, "Taxing work," *European Journal of Political Research*, pp. 43-73; Carey, David and Harry Tchilinguirian, "Average Effective Tax Rates on Capital, Labour and Consumption," *OECD Economics Department Working Papers*, No. 258, Paris: OECD, 2000, 17; Prasad and Deng, "Taxation and the worlds of welfare", pp. 431-457.

(부가가치세)의 상호 세율 비교를 통해 측정된다. 여기서 주의할 점은, 기여와 혜택의 비례성을 특징으로 하는 사회보장기여금은 그 중립적 과세원칙으로 인해 본 연구에서 조세체계의 누진성을 평가하는 데에 활용되지 않는다는 것이다.

한편 조세부담률은 조세 범주 간 과세기반 대비 총량적 과세의 수준을 보여주며, AETR 혹은 GDP 대비 비율을 통해 측정된다. 조세부담률은 공식조세를 뿐 아니라 각종 면세 및 감세 규정에 의해 결정된다. 이를 통하여 주요 조세 범주 간 상대적 조세부담의 정도를 살펴볼 수 있다. 본 연구는 OECD 선행연구에 기초하여 주요 조세의 범주를 노동소득세, 사회보장기여금, 자본소득세, 소비세의 포괄적인 항목으로 구성하고자 한다.⁷⁾ 노동소득세는 개인소득세 중 임금부분에 대한 과세분을 의미하며, 사회보장기여금은 고용주, 노동자, 자영업자 등이 납부하는 공적보험 기여액을 포함한다. 또한 자본소득세는 개인소득세 중 비임금소득에 대한 과세분, 법인세, 각종 재산세를 포함하며, 소비세는 일반 부가가치세와 여타 소비항목에 대한 과세분을 포함한다. 이를 통해 조세 법상의 세목 규정을 넘어, 해당 항목의 포괄적 특성을 반영하는 조세 범주를 산출하고자 한다.

이러한 다차원적 조세 기준들에 기초하여 OECD 국가들의 조세구조의 특징을 체계적으로 살펴볼 수 있다. 우선 영어권 국가들의 경우, OECD 대비 전체 과세의 수준은 낮지만 소득세율이 부가가치세율에 비해 상대적으로 높게 책정되는 누진적 조세구조를 보여준다. 또한 조세 범주 간 세부담의 측면에서도, 노동소득과 자본소득이 소비와 사회보장기여금에 비해 상대적으로 높은 총량적 조세기여를 하고 있다.⁸⁾ 한편, 북유럽의 국가들은 전체적으로 높은 과세의 수준 하에서 부가가치세율이 소득세율(특히 법인세율)에 비해 상대적으로 높게 설정되는 역진적 과세구조를 보여준다. 조세 범주 간 세부담에서는, 소비와 노동소득이 높은 명목세율 혹은 넓은 과세기반에 기초하여 자본소득과 사회보장

7) Cusack and Beramendi, Ibid; Carey and Tchilinguirian, Ibid; Prasad and Deng, Ibid.

8) Cusack and Beramendi, Ibid; Peters, *The Politics of Taxation: A Comparative Perspective*; Prasad and Deng, Ibid; Steinmo, *Taxation & Democracy*, pp. 14-49.; Wilensky, *Rich Democracies: Political Economy, Public Policy, and Performance*, pp. 430-479.

기여금에 비해 높은 총량적 조세기여를 하고 있다.⁹⁾

유럽대륙권 국가들의 경우, OECD 대비 평균수준의 과세수준 하에 소득세율과 부가가치세율이 비슷한 수준에서 결정되는 중립적 조세구조를 보여준다. 범주 간의 조세부담측면에서도, 노동소득, 자본소득, 소비의 범주가 모두 OECD 대비 비슷한 수준의 기여를 하고 있다. 다만 사회보장기여금은 OECD 대비 가장 높은 수준의 조세율을 바탕으로, 가장 큰 조세부담을 떠안고 있다.¹⁰⁾ 한편, 남유럽의 국가들은 과거에는 OECD 평균의 과세수준 하에서 부가가치세율이 소득세율(특히 개인소득세율)에 비해 상대적으로 높게 설정되는 역진적인 조세 경향을 보여주었으나, 현재에는 개인소득세, 법인소득세, 부가가치세가 모두 OECD 평균수준에서 비슷하게 설정되는 중립적인 구조로 변화하고 있다.¹¹⁾ 하지만 범주 간 조세부담의 경우, 노동시장의 전통적인 양극화에 따른 조세기반 침식으로 인해 노동소득의 조세부담이 과거와 현재 모두 일관적으로 낮게 책정되어 있다. 반면 자본소득과 소비는 상대적으로 넓은 과세기반을 바탕으로 OECD 평균수준의 조세부담률을 유지하고 있다. 사회보장기여금도 OECD 평균수준을 유지하고 있는데, 이는 높은 세율에도 불구하고 과세기반 침식으로 인해 조세징수율이 떨어지기 때문이다.¹²⁾

한국정부는 수출주도의 빠른 산업화를 지향하는 발전주의 경제정책에 기반

-
- 9) Beramendi, Pablo and David Rueda, "Social Democracy Constrained: Indirect Taxation in Industrialized Democracies." *British Journal of Political Science*, Vol. 37, No. 4, 2007, pp. 619-641; Lindert, Peter H, *Growing Public: Social Spending and Economic Growth since the Eighteenth Century*. Cambridge: Cambridge University Press, 2004; Peters, Ibid; Steinmo, Ibid.
- 10) Beramendi and Rueda, Ibid; Kemmerling, Achim, *Taxing the Working Poor: The Political Origins and Economic Consequences of Taxing Low Wages*. Cheltenham: Edward Elgar, 2009, p.17; Peters, *The Politics of Taxation: A Comparative Perspective*.
- 11) Bernardi, Luigi, "Italy." In Luigi Bernardi and Paola Profeta eds. *Tax Systems and Tax Reforms in Europe*. London: Routledge, 2004, pp. 179-212; Brys, Bert, et al., "Tax Reform Trends in OECD Countries." *OECD Taxation Working Papers*, No. 1. Paris: OECD, 2011, 1; LeBlanc, Pierre et al., "The Tax Policy Landscape: Five Years after the Crisis." *OECD Taxation Working Papers*, No. 17. Paris: OECD, 2013, pp. 12-31; Messere, Ken et al., *Tax Policy: Theory and Practice in OECD Countries*. Oxford: Oxford University Press, 2003.
- 12) Ferrera, Maurizio, "The Southern Model of Welfare in Social Europe." *Journal of European Social Policy*, Vol. 6, No. 1, 1996, pp. 17-37; Petmesidou, Maria, "Southern Europe." In Bent Greve ed., *Routledge Handbook of the Welfare State*. London: Routledge, 2019, pp. 183-192.

하여, 다른 OECD국가에서는 발견되지 않는 독특한 조세구조를 구축하였다. 우선 민간소비와 재정지출에 비해 투자와 자본축적을 적극 강조하며, 전반적인 과세의 수준을 예외적으로 낮게 유지하였다. 이속에서 정부는 영어권 국가와 유사하게 소득세율을 부가가치세율 보다 상대적으로 높게 책정하여, 소득 수준이 높은 경제행위자들이 더 많은 기여를 하는 누진적인 조세체제를 제도화하였다. 한편 조세 범주 간 총량적 부담의 측면에서는, 자본소득과 소비가 노동소득과 사회보장기여금에 비해 상대적으로 커다란 기여를 담당하도록 하였다. 즉 자본소득은 경제성장에 따른 지속적인 이윤을 바탕으로, 그리고 소비 범주는 비록 명목세율은 낮지만 넓은 조세기반을 바탕으로 각각 정부재정의 주요한 세원이 되었다. 하지만 노동소득은 명목조세율에 비해 매우 낮은 수준의 조세부담률을 기록하였는데, 이는 수출주도 산업화 과정에서 저임금을 감내하였던 노동자들을 보상하기 위해 정부가 대부분의 임금에 대해 조세 감면의 혜택을 제공하였기 때문이다. 더욱이, 기업 중심의 사적 복지체제 하에서 공적보험제도가 미발달했던 상황도 사회보장기여세제의 필요성을 최소화하는 결과를 초래하였다.¹³⁾

2000년대 이후 한국의 조세구조는 과거의 발전주의적 틀에서 벗어나 새로운 방향으로 진화하고 있다. 우선 법인소득세와 개인소득세를 중심으로 누진적 세목의 명목세율이 하향 조정되었다¹⁴⁾. 하지만 이는 여러 OECD 국가에서 발견되는 공통의 현상이었기 때문에, OECD 평균 대비 명목조세율의 유의미한 변화를 초래하지는 않았다. 하지만 전반적인 과세수준은 현저하게 증가하여

-
- 13) 권순미, “저부담 조세국가 한국과 일본의 역진적 조세정치.” 『한국정치연구』 제23권 2호, 2014, pp. 289-311; 김도균, 『한국 복지자본주의의 역사』; 김미경, 『감세국가의 함정: 한국의 국가와 민주주의에 관한 재정사회학적 고찰』, pp. 118-141; 양재진, 민효상, “한국 복지국가의 저부담 조세체제의 기원과 복지 증세에 관한 연구,” pp. 48-96; 정무권, “한국 발전주의 생산레짐과 복지체제의 형성,” pp. 257-307; Dalsgaard, T, “The Tax System in Korea: More Fairness and Less Complexity Required,” *OECD Economics Department Working Paper*, No. 271, Paris: OECD, 2000, pp. 13-20; Kwon, “Beyond European Welfare Regimes: Comparative Perspectives on East Asian Welfare Systems,” pp. 467-484.
- 14) 김미경, “세계화, 조세경쟁, 그리고 한국사회의 분배갈등구조.” 『아세아연구』 제49권 3호, 2006, pp. 7-43; 박현석, “국제 조세인하경쟁과 자본세 - 1990년대 이후 한국의 법인세율 결정과정 분석.” 『한국정치학회보』 제49권 1호, 2015, pp. 227-246.

OECD의 영어권 국가들의 평균수준에 근접하게 되었다. 또한, 범주 간 조세부담의 구조에도 상당한 변화가 발생하였다. 즉, 노동소득의 조세부담이 여전히 자본소득 및 소비에 비해 현저히 낮은 수준을 유지하였지만, 사회보장기여금이 2000년대 이후 급증하여 자본소득 및 소비와 더불어 일반정부재정의 주요 세원으로 자리 잡기 시작하였다.¹⁵⁾

이렇게 진화하는 한국 조세구조의 주요 특성을 규명하기 위하여 여러 정치경제 연구들이 수행되었다. 구체적인 탐구주제는 상이하였지만, 연구자들은 최근의 조세구조의 진화양상을 신자유주의적 전환으로 규정할 수 있는가라는 공통의 질문을 제기하였고, 대개 그러한 전환이 발생하였다는 데에 동의하였다.¹⁶⁾ 이러한 연구결과는 현재의 조세구조의 진화 양상을 이해하는 데에 커다란 기여를 하였다. 하지만 여전히 신자유주의적 조세구조에 대한 정의가 불분명하고, 2000년대 이후의 변화과정과 그 결과에 대한 종합적인 평가가 부재하며, 이를 뒷받침할 조세지표와 자료들도 체계적으로 활용되지 못하고 있다는 점에서 한계점을 지니고 있다.

OECD의 일반연구문헌에 따르면, 신자유주의적 전환은 두 가지 방식으로 정의된다. 우선 “바닥을 향한 질주”의 개념에 기초하여,¹⁷⁾ 누진적 과세항목의 조세율과 조세부담률이 모두 급격하게 감축되는 것으로 정의된다. 한편 이러한 급진적 정의가 OECD 국가들의 현실을 제대로 반영하지 못한다는 비판이 제기되기도 하였는데, 이러한 평가에 동의하는 연구자들은 신자유주의적 전환에 대해 보다 유연한 정의를 제시하였다. 여기서 핵심은 정부가 누진적 항목의 조세율을 감축하지만, 기존 공공지출정책을 뒷받침하기 위하여 총량적 조세부

15) Yang, Jae-iin, *The Political Economy of the Small Welfare State in South Korea*, pp. 1-25.

16) 김도균, 『한국 복지자본주의의 역사』; 김미경, 『감세국가의 함정: 한국의 국가와 민주주의에 관한 재정사 회학적 고찰』, pp. 225-257; Yang, Ibid, pp. 184-210.

17) Genschel, Philipp, “Globalization, Tax Competition, and the Welfare State.” *POLITICS & SOCIETY*, Vol. 30, No. 2, 2002, pp. 245-75; Genschel, Philipp and Peter Schwarz, “Tax competition: a literature review.” *Socio-Economic Review*, Vol. 9, No. 2, 2011, pp. 339-370; Leibrecht, Markus and Claudia Hochgatterer, “Tax Competition as a Cause of Falling Corporate Income Tax Rates: A Survey of Empirical Literature.” *Journal of Economic Surveys*, Vol. 26, No.4, 2012, pp. 616-648.

담률은 유연하게 유지한다는 것이다.¹⁸⁾

이러한 관점에서 볼 때, 한국 조세구조의 ‘변화’에 관한 기존 연구들은 신자유주의에 대한 명확한 정의 없이 해당 현상이 발생하였다고 주장하였다. 일부 연구들은 누진적 항목의 조세율과 조세부담률이 모두 감축추세를 보였다고 주장하였고,¹⁹⁾ 다른 연구들은 조세율은 감축하였으나 조세부담률은 현상유지 혹은 증가의 추세를 보였다고 주장하였다.²⁰⁾ 저자의 선행연구²¹⁾는 상기 OECD 문헌의 신자유주의 정의에 기초하여 한국 조세구조의 변화과정을 다양한 조세 자료를 활용하여 검토하였다. 그 결과, 누진적 항목의 조세율 감축과 조세부담률 증가가 동시에 발생하였음을 재확인하였다. 이는 한국의 조세구조가 유연한 신자유주의적 변화를 겪어왔음을 보여준다.

한편, 조세구조 변화의 ‘결과’에 대한 연구는 더욱 빈약한 실정이다. 상기 연구문헌들은 모두 한국에서 새로운 조세구조가 형성되고 있다고 서술하고 있지만, 그 구체적인 모습과 특징에 대해서는 명확한 설명을 제시하지 못하고 있다. 현재의 조세구조 하에서 과거의 발전주의가 얼마나 소멸되었는지 혹은 얼마나 유효하게 남아있는지, 이러한 조세구조를 어떻게 정의할 수 있는지 등에 대한 체계적이고 검증 가능한 평가나 가설이 존재하지 않는 상황이다. 본 저

18) Christensen, Johan, “Bureaucracies, Neoliberal Ideas, and Tax Reform in New Zealand and Ireland.” *Governance: An International Journal of Policy, Administration, and Institutions*, Vol. 26, No. 4, 2013, pp. 563–584; Swank, Duane and Seven Steinmo, “The new political economy of taxation in advanced capitalist democracies.” *American Journal of Political Science*, Vol. 46, No. 3, 2002, pp. 642–655; Swank, Duane, “Tax Policy in an Era of Internationalization: Explaining the Spread of Neoliberalism.” *International Organization*, Vol. 60, No. 4, 2006, pp. 847–882; Swank, Duane, “Taxing choices: international competition, domestic institutions and the transformation of corporate tax policy.” *Journal of European Public Policy*, Vol. 23, No. 4, 2016, pp. 571–603.

19) 김도균, 『한국 복지자본주의의 역사』; 김미경, 『감세국가의 함정: 한국의 국가와 민주주의에 관한 재정사 회학적 고찰』, pp. 225–257.

20) 김미경, “세계화, 조세경쟁, 그리고 한국사회의 분배갈등구조”, pp. 7–43; 김지영 외, 『정치구조가 조세-재정정책에 미치는 영향』, pp. 75–121; 최종호·최영준, “증세없는 복지확대의 정치 - 한국과 일본의 비교”, pp. 1106–1129.

21) Park, Sung Ho, “Tax Burdens in Japan and South Korea: Measurement Using Average Effective Tax Rates.” *Social Science Japan Journal*, Vol. 23, No. 1, 2020, pp. 37–64; Park, Sung Ho, “Capital Taxation in Japan and South Korea, the 1990s–2010s: Similar Outcomes, Different Trajectories.” *Journal of Contemporary Asia* (forthcoming).

자는 선행연구²²⁾를 통하여, 한국의 노동관련 소득세율과 조세부담률이 OECD 하위 수준에 머물고 있지만 자본관련 소득세율과 조세부담률은 OECD 평균에 수렴하고 있음을 실증하였다. 이를 통해, ‘바닥을 향한 질주’ 모델이나 유연한 신자유주의 모델 모두 현재의 한국 조세구조의 특성을 이해하는 데에 유용하지 않음을 보여주었다. 하지만, 저자의 선행연구도 이러한 조세구조의 주요한 성격이 무엇인지에 대한 적극적인 서술이나 가설을 제시하지는 못하고 있다.

본 논문은 기존 조세구조연구의 미비점을 보완하기 위하여, 과거와 현재의 조세구조를 관통하는 포괄적 특징은 무엇인지, 현재의 구조는 과거에 비해 어떠한 새로운 점을 보이고 있는지, 그리고 OECD의 다른 국가군 사례들과 어떻게 비교되는지에 대해 체계적인 답변을 제시하고자 한다. 또한 분석내용의 경험적 근거를 강화하기 위하여 조세누진성과 조세부담률에 관한 다양한 정량 지표를 활용하고자 한다.

Ⅲ. 주요 주장과 조세지표

1. 노동저부담의 잔여주의

본 논문은 한국 조세구조의 일관된 성격을 노동저부담의 잔여주의로 규정한다. 잔여주의의 개념은 낮은 수준의 총지출과 저소득층 대상의 선별적/일률적 혜택을 특징으로 하는 영어권 복지국가의 정책논리²³⁾에 기초하고 있다. 이를

22) Park, "Tax Burdens in Japan and South Korea: Measurement Using Average Effective Tax Rates", pp. 37-64.

23) Castles, Francis G, "The English-Speaking Countries." In Francis G. Castles et al. eds, *The Oxford Handbook of The Welfare State*. Oxford: Oxford University Press, 2010, pp. 630-642; Esping-Andersen, Gosta, *The Three Worlds of Welfare Capitalism*. Cambridge: Polity, 1990; Huber, Evelyne and John D. Stephens, *Development and Crisis of the Welfare State*. Chicago: The University of Chicago Press, 2001; Taylor-Gooby, Peter, "Welfare Reform in the UK: The Construction of a Liberal Consensus." In Peter Taylor-Gooby ed, *Welfare State under Pressure*. London: SAGE Publications Ltd, 2002, pp. 147-170.

조세구조에 적용할 경우, 정부는 우선 국민들의 자율적 소비와 투자를 촉진하기 위해 총 과세의 수준을 낮게 유지한다. 하지만 소득세율을 부가가치세율에 비해 상대적으로 높게 책정하여 저소득층에 호의적인 누진적 과세체제를 구축한다. 즉, 소득수준과 과세율이 누진적으로 연계되는 개인소득세, 법인소득세 등을 강화하여 중고소득자의 조세기여를 확대하는 한편, 소득수준과 관계없이 일률적으로 부과되는 역진적 성격의 부가가치세를 낮게 유지하여 저소득층의 소비 구매력을 지원한다는 것이다.²⁴⁾

이러한 잔여주의적 조세구조는 영어권 국가에서 일반적으로 관찰되는 현상이지만, 한국도 유의미한 사례를 제시하고 있다. 전장에서 논의한 바와 같이, 과거 한국정부는 발전주의 경제정책에 기초하여 극단적 저부담의 잔여주의를 구현하였다. 하지만 2000대에는 총 과세수준의 현저한 증가에 힘입어 영어권 국가의 잔여주의 모델에 점차 근사하고 있다. 이러한 조세모델은 역진적 고과세를 특징으로 하는 북유럽 모델, 중립적 중과세를 특징으로 하는 유럽대륙 모델, 역진적 중과세에서 중립적 중과세로 이행하는 남유럽 모델과 명시적 차별성을 보여준다.

또한 한국정부는 노동에 대한 총량적 조세부담을 다른 조세항목에 비해 현저히 낮게 유지하는 노동저부담의 과세체계를 확립해왔다. 즉 주요 조세의 범주를 노동부담 부문(노동소득, 사회보장기여금 중 노동자 납부분), 자본부담 부문(자본소득, 사회보장기여금 중 사용자 납부분), 소비 부문으로 재편성할 경우, 한국정부는 노동부문의 조세부담률을 자본과 소비 부문에 비해 현저히 낮게 유지하여 왔다는 것이다. 그리고 이를 주로 공식조세율이 아닌 중/저소득 노동자에 대한 감세 혹은 면세 정책을 통해서 구현해왔다.²⁵⁾ 과거에는 노동소

24) Cusack and Beramendi, "Taxing work," pp. 43-73; Peters, *The Politics of Taxation: A Comparative Perspective*; Prasad and Deng, "Taxation and the worlds of welfare", pp. 431-457; Steinmo, *Taxation & Democracy*, pp. 14-49; Wilensky, *Rich Democracies: Political Economy, Public Policy, and Performance*, pp. 430-479.

25) 김도균, "한국의 작은 조세국가와 재정복지의 역진성." 『한국사회학회 사회학대회 논문집』, 한국사회학회 사회학대회 (2013년 12월), pp. 27-44; Dalsgaard, "The Tax System in Korea: More Fairness and Less Complexity Required", pp. 13-20.

득과 사회보장기여금의 조세부담을 모두 최소화하였다. 하지만 현재에는 사회보장기여금의 증가 추세 하에서 노동소득의 조세부담을 낮게 유지하는 방향으로 초점을 이동하고 있다. 즉 공적보험을 매개로 중·고소득 노동자들의 해고 혹은 퇴직의 리스크를 적극 관리하기 시작하는 한편, 중·저소득 노동자를 위해서는 감세 및 면세 제도를 통해 노동소득의 조세부담률을 낮게 유지하는 차별화 정책을 채택하고 있는 것이다.

본 논문은 이러한 조세부담의 이원주의가 OECD의 다른 국가군에서도 발견되는 비교가능 현상이라고 주장한다. 특히 한국의 이원주의는 남유럽국가들의 사례에 점차 근접하고 있다. 전 장에서 논의된 바와 같이, 남유럽의 국가들은 노동소득의 조세부담률을 사회보장기여금, 자본소득, 소비 범주에 비해 항상적으로 낮게 책정해 왔다. 이를 포괄적 조세부문 간 비교로 전환할 경우, 노동이 자본과 소비에 비해 보다 낮은 수준의 총량적 기여를 담당하는 노동저부담의 패턴이 형성된다. 한편, 북유럽 국가들은 자본소득과 사회보장기여금의 조세부담률을 노동소득과 소비에 비해 낮게 유지해왔다. 이는 자본이 노동과 소비에 비해 낮은 총량적 과세율을 기록하는 자본저부담의 패턴을 형성한다. 유럽대륙권 국가들의 경우, 사회보장기여금을 제외한 노동소득, 자본소득, 소비의 조세부담률이 상대적으로 비슷하게 유지되어왔는데, 이는 노동, 자본, 소비가 OECD대비 유사한 수준의 재정기여를 제공하는 균형부담의 구조를 형성한다.

여기서 흥미로운 점은 노동소득, 자본소득, 소비 간 상대적 순위가 노동부문, 자본부문, 소비 간 상대적 순위로 자연스럽게 전환된다는 것이다. 이는 사회보장기여세가 노동부문과 자본부문으로 이전되어 각각의 조세부담률을 증가시키지만, 다른 국가들에서도 비슷한 변화가 발생하므로 결국 노동부문과 자본부문의 상대적 순위가 크게 변화하지 않는다는 것을 의미한다. 특히 사회보장기여세의 조세부담이 극단적인 위치에 존재하지 않는 한 (가령 OECD 평균 대비 매우 높거나 낮게 책정되어 있지 않는 한), 노동, 자본, 소비 부문 간 상대적 조세부담의 비중은 노동소득, 자본소득, 소비의 세목 간 비중으로부터 크게 이탈하지 않을 것이다.

반면 영어권 국가들은 이러한 일반적 경향으로부터 예외적인 사례를 제시한다. 이들 국가군은 소비와 사회보장기여금의 부담률을 노동소득과 자본소득에 비해 일관적으로 낮게 유지해왔다. 특히 사회보장기여금의 조세부담률을 OECD 대비 최저수준으로 유지해왔다. 이러한 상황에서 사회보장기여세가 노동과 자본 부문으로 이전될 경우, 각각의 상대적 조세부담률은 다른 OECD 국가군에 비해 낮아지게 되고, 그 결과 이들과 소비부문의 상대적 격차도 축소될 개연성이 크다.

이후 경험분석의 장에서는 지금까지 제시한 한국과 여타 OECD 국가군의 조세구조의 특징을 1995-2015년의 조세자료에 기반하여 체계적으로 실증하고자 한다. 이를 통해, 한국의 노동저부담 잔여주의가 과거의 특수한 성격을 벗어나 영어권국가의 잔여주의와 남유럽국가의 노동저부담 이원주의와 결부된 혼합모델로 진화하고 있음을 보여주고자 한다.

2. 주요 조세 지표

노동저부담의 잔여주의를 양적으로 조작화하기 위하여 저자는 전반적인 과세 수준, 누진성의 정도, 그리고 조세 범주 간 총량적 부담률을 다음과 같이 측정하고자 한다. 우선, 총 과세의 수준은 GDP 대비 전체 과세의 규모를 통해 측정한다. 과세의 누진성은 누진적 세목(개인소득세, 법인소득세)의 최고세율과 역진적 부가가치세율 간의 상호비교를 통해 측정한다. 즉, 전자가 높을수록 과세체계를 누진적으로 평가하고, 후자가 높을수록 역진적으로 평가한다. 여기서 문제점은 특정 세율의 높고 낮음을 평가할 절대적인 근거가 존재하지 않다는 것이다. 따라서 OECD 평균 대비 상대적 위치를 기준으로 해당 수치의 높고 낮음을 평가하고자 한다. 가령 A세목의 세율(40%)이 B세목의 세율(20%)보다 절대적으로 높다고 하더라도, OECD 평균 대비 B세목의 수준이 A세목의 수준보다 우위에 있는 것으로 판명된다면, B세목의 세율이 A세목의 세율보다 상대적으로 높다고 간주할 것이다. 마지막으로, 주요 조세 범주 간

총량적 부담률을 GDP 대비 과세규모와 평균유효세율(average effective tax rate, AETR)을 통해 측정한다. 전자는 해당 범주에 부과되는 전체과세액을 국민경제의 전체규모로 나눈 비율을 의미하고, 후자는 동일한 과세액을 해당 범주의 직접적 과세기반으로 나눈 비율을 의미한다. 여기서도 마찬가지로 특정 수치의 높고 낮음을 결정할 절대적인 근거가 존재하지 않기 때문에, OECD 평균과의 비교 하에 그 상대적 수준을 평가하고자 한다.

상기 설명한 조세지표 중 GDP 대비 전체 과세의 규모와 주요 세목의 명목(한계)조세율은 비교적 평이하게 이해될 수 있다. 하지만 주요 조세 범주 간 AETR과 GDP 대비 비율은 보다 상세한 설명을 필요로 한다. 먼저, AETR은 정부의 세입회계에서 추출한 해당 범주의 과세총액을 국민계정에서 추출한 과세대상총액으로 나누어 산출한다. 가령 노동소득과 사회보장기여금의 AETR을 구하고자 할 경우, 개인소득세 중 임금부분에 대한 과세분과 고용주, 노동자, 자영업자 등이 납부한 공적보험 기여액을 각각 공통의 과세기반인 ‘임금 + 고용주의 사회보장기여분’으로 나누면 된다. 자본소득의 AETR도 비슷한 논리로 산출된다. 즉, 개인소득세 중 비임금소득 과세분, 법인세, 각종 재산세 등을 더한 수치를 자본소득의 과세기반인 영업이익 등으로 나누는 것이다. 소비의 AETR도 다양한 부가가치세와 여타 소비항목에 대한 과세분을 정부와 사적부분의 소비지출의 총액 등으로 나누는 것을 통해 산출된다. 이러한 조세부담의 수준을 직접적 과세기반이 아닌 국민경제의 전체 규모의 관점에서 파악하고자 한다면, AETR 공식의 분자를 GDP로 나누면 된다.

부록1은 OECD 조세연구 문헌에서 광범위하게 수용되는 AETR 공식들을 요약, 정리하고 있다. Mendoza et al.²⁶⁾이 선구적인 연구를 통해 제시한 노동, 자본, 소비 관련 AETR 공식들에서 출발하여, 이후 OECD의 조세연구가들²⁷⁾

26) Mendoza, Enrique, G. et al., "Effective tax rates in macroeconomics: cross-country estimates of tax rates on factor incomes and consumption," *Journal of Monetary Economics*, Vol. 34, 1994, pp. 297-323.

27) Carey and Tchilinguirian, "Average Effective Tax Rates on Capital, Labour and Consumption", pp. 6-17; Carey, David and Josette Rabesona, "Tax Ratios on Labour and Capital Income and on

이 수정 보완한 공식들을 설명하고 있다. 또한 저자가 추가로 보완한 대안적 공식들도 제시하고 있다. 여기서 유의할 점은 이들 연구들이 노동관련 AETR들을 노동소득과 사회보장기여금의 통합 형태로 산출하고 있다는 것이다. 하지만 본 연구는 이 수치를 분리하여, 노동소득과 사회보장기여금의 조세부담률을 각각 살펴보고자 한다.

이러한 조작화 과정을 거쳐 부록1은 노동소득과 사회보장기여금에 관한 7개의 공식, 자본소득에 관한 4개의 공식, 소비에 관한 2개의 공식을 도출한다. 이 중 해당 세목의 평균유효세율을 독점적으로 대표하는 공식이 존재하지 않기 때문에,²⁸⁾ 본 연구는 모든 공식들의 산출치를 평균화한 결과를 최종적인 AETR수치로 사용하고자 한다. 동일한 방식으로, GDP대비 조세부담률도 각 공식의 분자를 GDP로 나누고 그 산출치를 평균화하여 사용한다. 모든 조세자료의 출처 및 누락자료에 대한 설명은 부록2에 상세히 제시되어 있다.

나아가 저자는 이들 조세 범주들을 재구성하여 노동부문(노동소득 + 노동자의 사회보장기여분), 자본부문(자본소득 + 고용주의 사회보장기여분), 소비부문에 부과되는 조세부담의 총량적 수준을 파악하고자 한다. 이를 위해 OECD의 온라인 데이터베이스 (<https://stats.oecd.org/>(검색일: 2019.8.3.))에서 제공하는 노동자와 고용주의 사회보장기여비율 (자녀 없는 평균임금 단일소득가구 기준) 자료에 기초하여, GDP대비 사회보장기여세를 각각의 비율만큼 노동부문과 자본부문으로 이전하고자 한다. 이를 통해 보다 노동, 자본, 소비부문 간 포괄적인 조세부담의 수준을 비교하고자 한다.

Consumption.” *OECD Economic Studies*, Vol. 2002/2. Paris: OECD, 2003, pp. 131-138.

28) Carey and Tchilinguirian, Ibid: Carey and Rabesona, Ibid.

IV. 경험분석 결과

본 장은 위에서 제시한 조세지표들을 활용하여 노동저부담의 잔여주의가 한국 조세구조의 일관된 특징임을 실증한다. 또한 잔여주의와 이원주의의 성격이 새로운 방향으로 변화하고 있음을 보여준다. 이와 더불어, 주요 OECD국가군과의 비교분석을 통해 한국의 조세구조가 과거의 특수유형을 벗어나 타국가군과 비교 가능한 일반화된 유형으로 진화하고 있음을 보여준다. 비교사례에 포함된 OECD국가들은 총 18개국이며, 영어권국가군 (4개국), 북유럽국가군 (4개국), 대륙권국가군 (6개국), 남유럽국가군 (4개국)으로 분류된다 (부록2참조). 모든 조세자료에 대한 분석은 1995-2000년의 평균치와 2010-2015년의 평균치의 비교검토에 기초하여 이루어진다. 이를 통해 조세구조의 변화가 본격화하기 직전인 1990년대 말의 상황과 10여 년간 변화를 거친 후 2010년대 초반 상황을 효과적으로 대비하고자 한다. 한편 1995년 이전과 2015년 이후의 자료들은 검토대상에서 제외되는데, 그 이유는 본 연구의 주요 자료출처인 OECD 온라인 데이터베이스가 해당 자료들을 제공하지 않고 있기 때문이다.

표1: 세목별 조세를 및 총 과세율

국가 (군)	기간	세율 (%)				OECD 비교순위			
		개인 소득세 최고구간 세율	법인 소득세 최고구간 세율	부가 가치 세율	GDP 대비 총과세율	개인소득 세최고구 간 세율	법인 소득세 최고구 간 세율	부가 가치 세율	GDP 대비 총 과세율
영어권 4개국	1995-2000	45.3	34.7	16.2	29.8	4*	3	3*	5
	2010-2015	46.8	26.3	17.3	27.8	3	3	4	5
북유럽 4개국	1995-2000	54.3	29.3	23.8	45.2	2	4	1	1
	2010-2015	50.5	25.0	24.6	43.0	3	3	2	2
대륙권 6개국	1995-2000	53.3	38.3	16.7	38.0	3	3	3	3
	2010-2015	49.0	28.6	17.9	38.3	3	3	3	3
남유럽 4개국	1995-2000	44.9	39.0	17.5	33.5	4	3	3	3
	2010-2015	48.8	28.7	21.3	35.9	3	3	3	3

국가 (군)	기간	세율 (%)				OECD 비교순위			
		개인 소득세 최고구간 세율	법인 소득세 최고구간 세율	부가 가치 세율	GDP 대비 총과세율	개인소득 세최고구 간 세율	법인 소득세 최고구 간 세율	부가 가치 세율	GDP 대비 총 과세율
OECD 18개국 평균/ 표준편차	1995-2000	49.9/6.8	35.7/7.2	18.4/4.8	36.8/7.0				
	2010-2015	48.8/4.8	27.3/6.1	20.2/4.6	36.6/6.9				
한국	1995-2000	44.0	31.2	10.0	19.8	4	4	5	5
	2010-2015	40.7	24.2	10.0	24.4	5	4	5	5

*4순위와 3순위의 경계 부근에 위치함.
출처: 부록2 참조.

표1은 한국조세구조의 잔여주의적 성격을 체계적으로 보여준다. 표의 좌측은 주요세목의 명목세율(개인/법인 소득세 한계세율, 부가가치세율)과 GDP대비 총 과세율을 OECD 주요 사례들과의 비교 하에 정리하고, 표의 우측은 동일한 자료를 OECD 평균 대비 상대적 순위로 변환하여 요약한다. 여기서 순위1은 해당 산출치가 OECD 평균의 1표준편차 이상 상회하고 있음을, 순위2는 0.5표준편차와 1표준편차 사이에서 상회하고 있음을, 순위3은 ±0.5표준편차 이내에 있음을, 순위4는 0.5표준편차와 1표준편차 사이에서 하회하고 있음을, 그리고 순위5는 1표준편차 이상 하회하고 있음을 보여준다.

우선 1995-2000년 시기 한국의 GDP대비 총과세율은 19.8%로서, OECD 평균 36.8% 대비 2표준편차 이상 하회하였다. 이는 영어권국가의 총과세율(29.8%를 기록하며 OECD 평균 대비 1표준편차 수준으로 하회) 보다도 현저하게 낮은 수치라고 할 수 있다. 한편 주요세목의 조세율의 경우, 개인소득세와 법인소득세율이 OECD 평균 대비 4순위를 기록하며, 부가가치세율(5순위) 보다 상대적으로 높게 위치하였다. 마찬가지로, 영어권 국가들도 개인소득세와 법인소득세율이 대체로 부가가치세율 보다 높게 위치하는 누진적 조세구조를 보여주었다 (개인소득세율은 소비세율과 비슷한 순위를 차지하였지만, 법인소득세율은 이 보다 높은 순위를 차지하였다). 이상의 내용들은 과거 한국의 조

세구조가 낮은 조세 수준과 누진적 과세를 결합한 잔여주의 모델의 극단화된 형태를 구현하고 있었음을 실증한다.

2010-2015년 시기에 이르러 한국의 GDP 대비 총과세율은 24.4%를 기록하며 영어권국가의 27.8%에 근접하게 된다. OECD 평균 대비 비교순위도 영어권 국가와 비슷하게 1표준편차와 2표준편차 사이를 하회하며 보다 향상된 모습을 보여주었다. 주요세목의 조세율에 있어서도, 소득세율이 OECD소비세율에 비해 상대적으로 높게 책정되는 경향이 지속되었다. 개인소득세율은 소비세율과 비슷한 순위를 보여주지만, 법인세율은 보다 높은 순위를 차지하였다. 요컨대, 한국의 잔여주의는 과거의 특수주의 성격을 벗어나 점차 영어권국가의 모델에 근접하고 있는 것이다.

한편, OECD의 여타 국가군들은 나름의 독특한 조세구조의 유형을 제시하고 있다. 표1에 따르면, 북유럽국가들은 높은 수준의 총 과세율 하에서 부가가치세율이 소득세율(개인소득세와 법인소득세 포함)에 비해 상대적으로 높게 책정되는 역진적 고과세의 사례를 보여준다. 유럽대륙권 국가들은 OECD 평균 수준의 총 과세율 하에서 부가가치율과 소득세율이 상대적으로 비슷한 수준에서 책정되는 중립적 중과세의 구조를 보여준다. 마지막으로, 남유럽국가들은 1995-2000년 기간에는 OECD 평균수준의 총 과세율 하에서 부가가치세율이 소득세율에 비해 상대적으로 높게 유지되는 역진적 중과세의 구조를 보여주었지만, 2010-2015년 기간에는 부가가치세율과 소득세율 모두 비슷한 수준으로 유지되는 중립적 중과세의 구조로 전환하였다.

표2: 주요 조세 범주 간 총량적 부담률 - AETR

국가 (군)	기간	AETR (%)				OECD 비교순위			
		노동 소득	사회보장 기여금	자본소득	소비	노동 소득	사회보장 기여금	자본 소득	소비
영어권 4개국	1995-2000	15.9	11.0	23.6	12.8	3	5	3	4
	2010-2015	15.5	11.6	19.9	11.4	3	5	3	4
북유럽 4개국	1995-2000	28.7	24.8	21.0	24.6	1	3	3	1
	2010-2015	26.0	23.7	20.1	22.3	1	3	3	1
대륙권 6개국	1995-2000	11.7	25.2	21.1	15.1	3	3*	3	3
	2010-2015	13.4	25.2	19.9	14.8	3	3*	3	3
남유럽 4개국	1995-2000	8.4	23.2	20.9	14.7	4	3	3	3
	2010-2015	12.1	23.6	19.0	14.4	4	3	3	3
OECD 18개국 평균/ 표준편차	1995-2000	16.0/9.0	22.0/7.6	21.5/4.2	16.6/5.8				
	2010-2015	16.5/7.3	22.0/7.1	19.7/4.4	15.7/4.9				
한국	1995-2000	4.7	5.6	16.8	12.5	5	5	5**	4
	2010-2015	6.3	12.1	17.4	11.6	5	5	4	4

*3순위와 2순위의 경계 부근에 위치함.

** 5순위와 4순위의 경계 부근에 위치함.

출처: 부록2 참조.

표3: 주요 조세 범주 간 총량적 부담률 - GDP 대비 비율

국가 (군)	기간	GDP 대비 비율 (%)				OECD 비교순위			
		노동 소득	사회보장 기여금	자본 소득	소비	노동 소득	사회보장 기여금	자본 소득	소비
영어권 4개국	1995-2000	8.1	5.3	9.2	8.0	3	5	2	4
	2010-2015	7.5	5.6	7.9	7.2	3	5	3	4
북유럽 4개국	1995-2000	14.2	12.0	7.7	13.5	1	3	3	1
	2010-2015	13.3	11.9	7.4	12.5	1	3	3	1
대륙권 6개국	1995-2000	6.3	13.5	7.6	9.5	3	2	3	3
	2010-2015	7.2	13.4	7.2	9.4	3	2	3	3
남유럽 4개국	1995-2000	3.8	9.9	8.2	10.2	4	3	3	3
	2010-2015	5.5	10.5	7.5	10.4	4	3	3	3
OECD 18개국 평균/ 표준편차	1995-2000	8.1/4.6	10.8/4.0	8.0/1.7	10.2/2.8				
	2010-2015	8.3/3.9	11.0/3.8	7.4/1.7	9.8/2.6				
한국	1995-2000	2.5	2.8	6.0	7.1	5	5	5*	5*
	2010-2015	3.1	5.9	7.4	6.8	5	5	3	5*

* 5순위와 4순위의 경계 부근에 위치함.

출처: 부록2 참조.

다음으로, 표2와 표3은 주요 조세 범주 간 총량적 부담률을 AETR과 GDP 대비 비율을 통해 요약하고 있다. 이들 자료를 구성하는 방식은 표1의 경우와 동일하다. 우선 1995-2000년 시기 한국의 노동소득과 사회보장기여금의 조세 부담률은 AETR과 GDP비율 모두 OECD 평균 대비 매우 낮은 순위를 기록하였다. 노동소득은 1표준편차 이상 하회하였고, 사회보장기여금은 2표준편차 수준으로 하회하였다. 이에 비해 자본소득과 소비의 조세부담률은 상대적으로 높게 결정되어, AETR과 GDP비율 모두 4순위 혹은 4순위와 5순위의 경계 부근에 위치하였다. 2010-2015년에 들어서도 자본소득과 소비의 조세부담률은 상대적으로 높은 수준을 유지하였다. 하지만, 노동관련 범주에서 유의미한 변화가 발생하였다. 즉 노동소득의 조세부담률이 여전히 비슷한 수준에서 OECD 평균대비 1표준편차 이상 하회하고 있지만, 사회보장기여세의 부담률은 급격히 증가하여 노동소득과 비슷한 상대적 수준에 도달하였다. 특히 1995-2000년의 상황과 비교할 때, 노동소득의 부담률은 35% (AETR)와 26% (GDP비율) 만큼 상승한 반면, 사회보장기여세는 117% (AETR)와 110% (GDP비율) 만큼 상승하였다. 더욱이 동기간 자본소득과 소비의 부담률이 각각 3%와 22%, -7%와 -4%의 변화에 머물렀다는 점을 감안하면, 한국의 조세부담의 구조가 점차 '노동소득' 대 '사회보장기여세, 자본소득, 소비'의 이원화를 특징으로 하는 남유럽국가의 방향으로 진화하고 있음을 알 수 있다.

한편, OECD의 여타 비교국가군들은 이와는 상이한 조세부담의 모델을 제시하고 있다. 표2와 표3에 따르면, 영어권 국가들은 자본소득과 노동소득의 조세부담률이 소비와 사회보장기여세금 비해 상대적으로 높게 유지되는 사례를 보여준다. 북유럽국가들에서는 노동소득과 소비의 조세부담률이 사회보장기여금와 자본소득에 비해 상대적으로 높게 책정되었다. 마지막으로, 유럽대륙권 국가들에서는 노동소득, 자본소득, 소비에 비해 사회보장기여세의 조세부담이 높게 책정되었다. 이러한 결과들은 앞서 검토한 OECD 조세구조에 관한 기존 연구의 주장들을 체계적으로 뒷받침하고 있다.

표4: 노동, 자본, 소비 부문 간 포괄적 부담률 - GDP 대비 비율

국가(군)	기간	GDP 대비 비율 (%)			OECD 비교순위		
		노동	자본	소비	노동	자본	소비
영어권 4개국	1995-2000	9.9	11.7	8.0	3*	4	4
	2010-2015	9.2	10.6	7.2	4	4	4
북유럽 4개국	1995-2000	16.1	16.0	13.5	1	3	1
	2010-2015	15.6	14.0	12.5	1	3	1
대륙권 6개국	1995-2000	11.9	15.7	9.5	3	3	3
	2010-2015	12.7	15.1	9.4	3	3	3
남유럽 4개국	1995-2000	6.6	15.8	10.2	5	3	3
	2010-2015	8.3	15.3	10.4	4	3	3
OECD 18개국 평균/표 준편차	1995-2000	11.2/3.9	14.9/3.6	10.2/2.8			
	2010-2015	11.7/3.5	13.9/3.8	9.8/2.6			
한국	1995-2000	3.8	8.9	7.1	5	5	5
	2010-2015	5.7	10.6	6.8	5	4**	5**

* 3순위와 4순위의 경계 부근에 위치함.
 ** 4순위와 5순위의 경계 부근에 위치함.

출처: 부록2 참조.

마지막으로, 표4는 표3의 GDP 대비 조세부담률을 노동부문(노동소득 + 노동자의 사회보장기여분), 자본부문(자본소득 + 고용주의 사회보장기여분), 소비부문의 포괄적 부담률로 전환한 결과를 보여준다. 이는 조세부담의 이원주의를 평가하는 핵심 자료로 활용된다. 우선 한국은 노동의 조세부담률을 자본과 소비에 비해 일관적으로 낮게 유지하는 노동저부담의 이중주의를 구현하고 있음을 알 수 있다. 1995-2000년 시기, 노동의 부담률은 OECD 평균대비 2표준편차에 가깝게 하회하는 반면, 자본과 소비의 부담률은 1표준편차와 2표준편차 사이에서 결정되었다. 2010-2015년 시기에 들어서도 노동은 여전히 2표준편차에 가깝게 하회하였지만, 자본과 소비는 모두 1표준편차 내외의 수준으로 근접하였다(양 지표 모두 3순위와 4순위의 경계 부근에 위치하였다). 마찬가지로, 남유럽 국가들도 노동이 4-5순위에 위치하고 자본과 소비가 3순위에

위치하는 노동저부담의 이중주의를 보여주었다. 반면 북유럽의 국가들은 자본의 조세부담률이 노동과 소비부문에 비해 낮게 결정되는 자본저부담의 이중주의를, 유럽대륙권 국가들은 노동, 자본, 소비부문의 부담률이 모두 비슷하게 유지되는 균형부담의 구조를 보여주었다. 영어권국가들도 노동, 자본, 소비부문 간 균형부담의 사례를 보여주었는데, 이는 앞 장에서 설명한 바와 같이 OECD 최저수준의 사회보장기여세가 노동부문과 자본부문으로 이전되어 해당 부문의 상대적 순위를 전반적으로 낮추었기 때문이다.

V. 결론

본 연구는 한국 조세구조의 일관된 특징을 노동저부담의 잔여주의로 규정하고, 이의 특성을 OECD의 여러 국가군과의 상호 비교 하에 검증하였다. 특히 한국의 조세구조가 과거 발전주의적 유형에서 벗어나, 영어권국가의 잔여주의와 남유럽국가의 노동저부담 이원주의가 결합된 보다 일반화된 혼합모델을 향해 진화해왔음을 보여주었다. 이러한 평가를 뒷받침하기 위하여 다양한 조세자료를 검토하였고, 특히 OECD 조세연구에서 광범하게 활용되는 AETR 자료를 체계적으로 보완, 업데이트하였다. 본 연구는 기존의 한국조세구조 연구에서 나타나는 개념적 불분명성의 문제, 경험자료의 불충분성의 문제 등을 개선하고, 인과분석의 대상이 되는 종속변수(조세구조)의 성격을 명확히 규명하였다는 점에서 관련연구문헌에 기여하는 바가 있다.

본 연구의 성과에 기초하여 한국 조세구조의 성격을 보다 포괄적으로 이해하기 위하여, 향후 연구자들은 조세분야와 유관정책분야(복지·재정분야) 간 제도적 상보성에 주의를 기울일 필요가 있다. 과거 한국의 조세구조는 정부의 최소주의 복지정책에 부응하여 매우 예외적인 저부담의 잔여주의를 구현하였다. 이는 조세와 지출의 직접적 연계를 강조하는 정부의 균형재정정책과도 유기적으로 조응되었다.²⁹⁾ 하지만 2000년대 이후 조세와 복지·재정정책의 균형

점은 상당 부분 재조정되었다. 우선, 고령화, 전통적 가족제도 약화, 기업복지(가령, 종신고용, 퇴직급여)의 쇠퇴 등의 사회경제적 변화로 인해 공적보험지출이 급속히 증가하였다. 정부는 이를 재정적으로 뒷받침하기 위하여 사회보장 기여금의 조세부담률을 급속히 확대하였다.³⁰⁾ 또한 저성장, 노동시장의 양극화, 여성의 노동시장진출 활성화, 한부모 가정의 증가, 독거빈곤층의 증가 등의 변화로 인해 일반조세재정에 기초한 공공지출 및 서비스가 급속히 팽창하였다. 여기서 흥미로운 점은, 공적보험의 경우와 달리 정부가 노동소득, 자본소득, 혹은 소비 범주의 획기적 조세 팽창을 통해 일반재정수요를 감내하지 않았고,³¹⁾ 이는 결국 누적재정적자의 확대를 초래하였다는 것이다.³²⁾ 다시 말해, 정부의 재정적자 여력이 이들 조세 범주의 인상 압력을 우회하는 완충장치의 역할을 수행하여왔다.

연구자들은 이러한 유관 정책분야 간 연계성에 기초하여 조세구조를 둘러싼 거시 공공정책레짐의 포괄적 특성을 규명할 수 있을 것이다. 또한 이에 영향을 미치는 다양한 수준의 정치·경제·사회적 요인들을 분석할 수 있을 것이다. 조세구조에 관한 OECD 일반문헌들은 이미 이러한 연구 방향을 뒷받침할 주요 단서들을 제공하고 있다. 조세정책과 공공복지정책 간의 연계,³³⁾ 조세정책

29) 김도균, 『한국 복지자본주의의 역사』; 김미경, 『감세국가의 함정: 한국의 국가와 민주주의에 관한 재정사회학적 고찰』, pp. 225-257; 양재진·민효상, “한국 복지국가의 저부담 조세체제의 기원과 복지 증세에 관한 연구”, pp. 48-96.

30) Yang, Jae-iin, *The Political Economy of the Small Welfare State in South Korea*, pp. 1-25.

31) 김재진, 『부가가치세 매입자 납부제도를 통한 거래징수 효율화 방안』, 서울: 한국조세연구원, 2010, pp. 32-37; 이상엽 외, 『세계개편의 절차적 논의에 관한 연구』, 세종특별자치시: 한국조세재정연구원, 2017, pp. 77-81; 황성현, “정권별 조세-재정정책기조의 평가와 시사점: 문민정부에서 박근혜 정부까지.” 『재정학연구』 제7권 2호, 2014, pp. 117-157.

32) Kang, Myung-Koo, “Fiscal Performance in South Korea (1970-2012): Budgetary Reforms with Growing Non-Budgetary Indiscipline.” In Eisaku Ide and Gene Park eds., *Deficits and Debt in Industrial Democracies*. New York: Routledge, 2015, pp. 116-145.

33) Ganghof, Steffen, “The Political Economy of High Income Taxation: Capital Taxation, Path Dependence, and Political Institutions in Denmark.” *Comparative Political Studies*, Vol. 40, No. 9, 2007, pp. 1059-1084; Kato, Junko, *Regressive Taxation and Welfare State: Path Dependence and Policy Diffusion*. Cambridge: Cambridge University Press, 2003; Kemmerling, Achim, “Tax mixes, welfare states and employment: tracking diverging vulnerabilities.” *Journal of European Public Policy*, Vol. 12, No. 1, 2005, pp. 1-22; Lindert, *Growing Public: Social Spending and Economic Growth*

과 자본주의제도 간의 연계,³⁴⁾ 조세정책과 사회경제구조 간의 연계³⁵⁾ 등에 관한 다양한 연구가 수행되어 왔다. 한국의 조세구조 연구도 OECD 연구문헌과의 유기적 연계 하에, 한국적 경험을 OECD의 포괄적인 사례들의 맥락에서 이론화하는 방향으로 발전할 수 있을 것이다.

since the Eighteenth Century; Prasad and Deng, "Taxation and the worlds of welfare", *Socio-Economic Review*, pp. 431-457; Wilensky, *Rich Democracies: Political Economy, Public Policy, and Performance*, pp. 430-479.

- 34) 김미경, "조세체제와 자본주의의 다양성." 『국제정치논총』 제53권 4호, 2013, pp. 225-257; Beramendi and Rueda, "Social Democracy Constrained: Indirect Taxation in Industrialized Democracies," pp. 619-641; Cusack and Beramendi, "Taxing work," pp. 43-73. Swank, "Taxing choices: international competition, domestic institutions and the transformation of corporate tax policy", pp. 571-603.
- 35) Buggeln, Marc et al. eds., *The Political Economy of Public Finance: Taxation, State Spending and Debt since the 1970s*, Cambridge: Cambridge University Press, 2017; Martin, William et al. eds., *The New Fiscal Sociology: Taxation in Comparative and Historical Perspective*, Cambridge: Cambridge University Press, 2009; Messere, Ken et al., *Tax Policy: Theory and Practice in OECD Countries*.

참고문헌

- 권순미, “저부담 조세국가 한국과 일본의 역진적 조세정치.” 『한국정치연구』 제23권 2호, 2014.
- 김도균, “한국의 작은 조세국가와 재정복지의 역진성.” 『한국사회학회 사회학대회 논문집』 한국 사회학회 사회학대회 (2013년 12월).
- _____, 『한국 복지자본주의의 역사』, 서울: 서울대학교출판문화원, 2018.
- 김미경, “세계화, 조세경쟁, 그리고 한국사회의 분배갈등구조.” 『아세아연구』 제49권 3호, 2006.
- _____, “조세체제와 자본주의의 다양성.” 『국제정치논총』 제53권 4호, 2013.
- _____, 『감세국가의 함정: 한국의 국가와 민주주의에 관한 재정사회학적 고찰』, 서울: 후마니타스, 2018.
- 김재진, 『부가가치세 매입자 납부제도를 통한 거래징수 효율화 방안』, 서울: 한국조세연구원, 2010.
- 김지영 외, 『정치구조가 조세·재정정책에 미치는 영향』, 서울: 한국조세연구원, 2010.
- 박현석, “국제 조세인하경쟁과 자본세 - 1990년대 이후 한국의 법인세를 결정과정 분석.” 『한국 정치학회보』 제49권 1호, 2015.
- 안종석 외, 『경제위기 이후의 세수입 기반 확충을 위한 조세정책방향』, 서울: 한국조세연구원, 2010.
- 양재진·민효상, “한국 복지국가의 저부담 조세체제의 기원과 복지 증세에 관한 연구.” 『동향과 전망』 제88호, 2013.
- 이상엽 외, 『세계개편의 절차적 논의에 관한 연구』, 세종특별자치시: 한국조세재정연구원, 2017.
- 정무권, “한국 발전주의 생산레짐과 복지체제의 형성.” 『한국사회정책』 제14권 1호, 2007.
- 최종호·최영준, “증세없는 복지확대의 정치 - 한국과 일본의 비교.” 『비판과 대안을 위한 사회 복지학회 학술대회 발표논문집』 비판과 대안을 위한 사회복지학회 학술대회 (2014년 10월).
- 황성현, “정권별 조세·재정정책기조의 평가와 시사점: 문민정부에서 박근혜 정부까지.” 『재정학 연구』 제7권 2호, 2014.
- Beramendi, Pablo and David Rueda, “Social Democracy Constrained: Indirect Taxation in Industrialized Democracies.” *British Journal of Political Science*, Vol. 37, No. 4, 2007.
- Bernardi, Luigi, “Italy.” In Luigi Bernardi and Paola Profeta eds. *Tax Systems and Tax Reforms in Europe*. London: Routledge, 2004.
- Brys, Bert, et al., “Tax Reform Trends in OECD Countries.” *OECD Taxation Working Papers*, No. 1. Paris: OECD, 2011.
- Buggeln, Marc et al. eds., *The Political Economy of Public Finance: Taxation, State Spending and Debt since the 1970s*. Cambridge: Cambridge University Press, 2017.

- Carey, David and Harry Tchilinguirian, "Average Effective Tax Rates on Capital, Labour and Consumption." *OECD Economics Department Working Papers*, No. 258. Paris: OECD, 2000.
- Carey, David and Josette Rabesona, "Tax Ratios on Labour and Capital Income and on Consumption." *OECD Economic Studies*, Vol. 2002/2. Paris: OECD, 2003.
- Castles, Francis G, "The English-Speaking Countries." In Francis G. Castles et al. eds, *The Oxford Handbook of The Welfare State*. Oxford: Oxford University Press, 2010.
- Christensen, Johan, "Bureaucracies, Neoliberal Ideas, and Tax Reform in New Zealand and Ireland." *Governance: An International Journal of Policy, Administration, and Institutions*, Vol. 26, No. 4, 2013.
- Cusack, Thomas R. and Pablo Beramendi, "Taxing work." *European Journal of Political Research*, Vol. 45, No. 1, 2006.
- Dalsgaard, T, "The Tax System in Korea: More Fairness and Less Complexity Required." *OECD Economics Department Working Paper*, No. 271, Paris: OECD, 2000.
- Esping-Andersen, Gosta, *The Three Worlds of Welfare Capitalism*, Cambridge: Polity, 1990.
- Ferrera, Maurizio, "The Southern Model of Welfare in Social Europe." *Journal of European Social Policy*, Vol. 6, No. 1, 1996.
- Ganghof, Steffen, "The Political Economy of High Income Taxation: Capital Taxation, Path Dependence, and Political Institutions in Denmark." *Comparative Political Studies*, Vol. 40, No. 9, 2007.
- Genschel, Philipp and Peter Schwarz, "Tax competition: a literature review." *Socio-Economic Review*, Vo. 9, No. 2, 2011.
- Genschel, Philipp, "Globalization, Tax Competition, and the Welfare State." *POLITICS & SOCIETY*, Vol. 30, No. 2, 2002.
- Huber, Evelyne and John D. Stephens, *Development and Crisis of the Welfare State*. Chicago: The University of Chicago Press, 2001.
- Kang, Myung-Koo, "Fiscal Performance in South Korea (1970-2012): Budgetary Reforms with Growing Non-Budgetary Indiscipline." In Eisaku Ide and Gene Park eds., *Deficits and Debt in Industrial Democracies*. New York: Routledge, 2015.
- Kato, Junko, *Regressive Taxation and Welfare State: Path Dependence and Policy Diffusion*. Cambridge: Cambridge University Press, 2003.
- Kemmerling, Achim, "Tax mixes, welfare states and employment: tracking diverging vulnerabilities." *Journal of European Public Policy*, Vol. 12, No. 1, 2005.
- Kemmerling, Achim, *Taxing the Working Poor: The Political Origins and Economic Consequences of Taxing Low Wages*. Cheltenham: Edward Elgar, 2009.

- Kwon, Huck Ju, "Beyond European Welfare Regimes: Comparative Perspectives on East Asian Welfare Systems." *Journal of Social Policy*, Vol. 26, No. 4, 1997.
- LeBlanc, Pierre et al., "The Tax Policy Landscape: Five Years after the Crisis." *OECD Taxation Working Papers*, No. 17. Paris: OECD, 2013.
- Leibrecht, Markus and Claudia Hochgatterer, "Tax Competition as a Cause of Falling Corporate Income Tax Rates: A Survey of Empirical Literature." *Journal of Economic Surveys*, Vol. 26, No.4, 2012.
- Lindert, Peter H, *Growing Public: Social Spending and Economic Growth since the Eighteenth Century*. Cambridge: Cambridge University Press, 2004.
- Martin, William et al. eds., *The New Fiscal Sociology: Taxation in Comparative and Historical Perspective*. Cambridge: Cambridge University Press, 2009.
- Mendoza, Enrique. G. et al., "Effective tax rates in macroeconomics: cross-country estimates of tax rates on factor incomes and consumption." *Journal of Monetary Economics*, Vol. 34, 1994.
- Messere, Ken et al., *Tax Policy: Theory and Practice in OECD Countries*. Oxford: Oxford University Press, 2003.
- Park, Sung Ho, "Tax Burdens in Japan and South Korea: Measurement Using Average Effective Tax Rates." *Social Science Japan Journal*, Vol. 23, No. 1, 2020.
- _____, "Capital Taxation in Japan and South Korea, the 1990s–2010s: Similar Outcomes, Different Trajectories." *Journal of Contemporary Asia* (forthcoming).
- Peters, B. Guy, *The Politics of Taxation: A Comparative Perspective*. Cambridge: Blackwell, 1991.
- Petmesidou, Maria, "Southern Europe." In Bent Greve ed., *Routledge Handbook of the Welfare State*. London: Routledge, 2019.
- Prasad, Monica and Yingying Deng, "Taxation and the worlds of welfare." *Socio-Economic Review*, Vol. 7, No. 3, 2009.
- Steinmo, Sven, *Taxation & Democracy*. New Haven: Yale University Press, 1993.
- Swank, Duane and Seven Steinmo, "The new political economy of taxation in advanced capitalist democracies." *American Journal of Political Science*, Vol. 46, No. 3, 2002.
- Swank, Duane, "Tax Policy in an Era of Internationalization: Explaining the Spread of Neoliberalism." *International Organization*, Vol. 60, No. 4, 2006.
- _____, "Taxing choices: international competition, domestic institutions and the transformation of corporate tax policy." *Journal of European Public Policy*, Vol. 23, No. 4, 2016.

- Taylor-Gooby, Peter, "Welfare Reform in the UK: The Construction of a Liberal Consensus." In Peter Taylor-Gooby ed, *Welfare State under Pressure*. London: SAGE Publications Ltd, 2002.
- Wilensky, Harold L, *Rich Democracies: Political Economy, Public Policy, and Performance*. Los Angeles: University of California Press, 2002.
- Yang, Jae-iin, *The Political Economy of the Small Welfare State in South Korea*. Cambridge: Cambridge University Press, 2017.

부록1: AETR에 대한 기술적 설명

표1-1: AETR의 주요 공식

AETR	조세 부문	공식
Mendoza et al. (1994)	노동	$\tau_l = \frac{\tau_h * W + 2000 + 3000}{W + 2200}$
	자본	$\tau_k = \frac{[\tau_h * (OSPUE + PEI) + 1200 + 4100 + 4400]}{OS}$
	소비	$\tau_c = \frac{5110 + 5121}{CP + CG - CGW - 5110 - 5121}$
Carey and Tchilingui rian (2000)	노동	$\tau_l = \frac{[(\tau_h * (W - 2100 + WSE - \alpha 2400) + 2100 + 2200 + 2300 + \alpha 2400 + 3000)]}{WSSS + WSE + 2300}$
	자본	$\tau_k = \frac{[\tau_h * (OSPUE + PEI - WSE - 2300 - \beta 2400) + 1200 + 4000]}{OS - WSE - 2300}$
	소비	$\tau_c = \frac{5110 + 5121 + 5122 + 5123 + 5126 + 5128 + 5200}{CP + CG}$
Carey and Rabesona (2003)	노동	$\tau_l = \frac{[(\tau_h * (W - 2100 - \alpha 2400) + 2100 + 2200 + \alpha 2400 + 3000)]}{WSSS + 3000}$
	자본	$\tau_k = \frac{[\tau_h * (OSPUE + PEI - 2300 - \beta 2400) + 2300 + \beta 2400 + 1200 + 4000 + 5125 + 5212 + 6100]}{OS - 3000}$
	소비	$\tau_c = \frac{5110 + 5121 + 5122 + 5123 + 5126 + 5128 + 5200 - 5212}{CP + CG - CGW}$
저자1	노동	$\tau_l = \frac{[(\tau_h * (W - 2100 + WSE - \alpha 2400) + 2100 + 2200 + 2300 + \alpha 2400 + 3000)]}{WSSS + WSE + 2300 + 3000}$
	자본	$\tau_k = \frac{[\tau_h * (OSPUE + PEI - WSE - 2300 - \beta 2400) + \beta 2400 + 1200 + 4000]}{OS + OSPUE + PEI - WSE - 2300 - 3000}$
저자2	노동	$\tau_l = \frac{[(\tau_h * (W - 2100 - \alpha 2400) + 2100 + 2200 + \alpha 2400 + 3000)]}{WSSS + 3000}$
	자본	$\tau_k = \frac{[\tau_h * (OSPUE + PEI - 2300 - \beta 2400) + 2300 + \beta 2400 + 1200 + 4000]}{OS + OSPUE + PEI - 3000}$

본 연구에서 사용하는 AETR의 공식들은 표1-1에 정리되어 있다. 공식의 형태는 각기 상이하지만, 과세총액을 과세대상액으로 나누어 노동(노동소득 + 사회보장기여세), 자본, 소비의 조세부담률을 산출한다는 점을 공유하고 있다. 각 공식에 등장하는 구체적인 항목들의 내용은 표1-2에 정리되어 있다.

Mendoza et al.³⁶⁾은 가장 기초적인 형태의 AETR공식을 제시한다. 표1-1의 노동AETR 공식의 분자에 등장하는 $\tau_h * W$ 는 가구소득 중 임금 및 기타 보수의 과세추정치이며 세목 2000과 3000은 각각 사회보장 기여금과 기타 급여 과세를 의미한다. 이를 공통의 과세기반인 W와 2200의 합으로 나누어 AETR를 산출한다. 자본 AETR 공식의 분자에 등장하는 $\tau_h * (OSPUE+PEI)$ 는 가구소득 중 자본소득의 과세추정치이며, 세목1200, 4100, 4400은 각각 법인세와 각종 재산세를 포괄한다. 이를 공통의 과세기반인 OS로 나누어 AETR를 산출한다. 마지막으로 소비의 조세부담률은 기본적으로 부가가치세(5110)와 특정 개별소비세(5121)를 사적부문의 최종소비지출(CP)과 정부의 비임금 최종소비지출(CG-CGW)로 나누는 방식으로 산출한다.

Carey and Tchilinguirian과 Carey and Rabesona³⁷⁾는 Mendoza et al.의 공식들을 다양한 관점에서 수정 보완하고 있다. 본 연구도 노동과 자본의 AETR에 초점을 두어 새로운 수정 공식들을 제시한다. ‘저자1’의 공식들은 Carey and Tchilinguirian의 논의에 보다 기초한 것이고, ‘저자2’의 공식들은 Carey and Rabesona의 논의에 보다 기초한 것이다. 여기서 주의할 점은 표 1-1에 등장하는 자본과 노동의 공식들이 모두 실질소득과 실질과세에 기초하여 실질조세부담률을 산출하고 있다는 것이다. 하지만 기존 연구문헌들은 국가간 AETR의 비교 연구 시 명목부담률이 실질부담률에 비해 신뢰도가 높은 결과를 산출한다는 점을 강조해왔다.³⁸⁾ 본 연구는 이러한 연구결과에 부응하여

36) Mendoza, Enrique, G. et al., "Effective tax rates in macroeconomics: cross-country estimates of tax rates on factor incomes and consumption", pp. 297-323.

37) Carey and Tchilinguirian, "Average Effective Tax Rates on Capital, Labour and Consumption", pp. 6-17; Carey and Rabesona, "Tax Ratios on Labour and Capital Income and on Consumption", pp. 131-138.

‘저자1’과 ‘저자2’에 등장하는 공식들의 명목AETR버전을 도출하였다. 위의 세 선행연구들도 비슷한 문제의식 하에 자본소득의 명목부담률을 도출하고 있으나, 노동의 부담률은 여전히 실질산출치에 의존하고 있다. 각 AETR 공식에 대한 보다 상세한 설명은 저자의 선행연구³⁹⁾에 제시되어 있다.

본 연구는 이러한 AETR 공식들의 평균 산출치에 기초하여 각 조세 범주별 총량적 부담률을 추정하였다. 여기서는 명목부담률 자료를 활용하는 것을 원칙으로 하되, 위의 세 선행연구가 실질부담률 자료만을 제시할 경우 해당 자료들과 저자의 실질/명목부담률 자료들을 모두 포함하는 평균 산출치를 이용하였다. 이러한 가이드라인에 따라, 노동소득과 사회보장기여세의 평균치를 5개의 실질부담률 공식(표1-1의 모든 공식)과 2개의 명목부담률 공식(저자1, 2 공식의 변형 버전)에 기초하여 계산하였다. 자본소득의 평균치는 5개의 명목부담률 공식(표1-1 공식의 변형 버전)을 통해 산출 가능하였지만, Carey and Tchilinguirian의 공식에 중요한 경험적 문제가 발견되어⁴⁰⁾ 이를 제외한 4개의 공식만을 활용하였다. 마지막으로 소비의 AETR은 Mendoza et al.과 Carey and Tchilinguirian의 공식을 활용하여 그 평균치를 계산하였다. Carey and Rabesona의 공식이 사용되지 않는 이유는 OECD가 제공하는 한국의 소비조세 자료 중 5212세목이 모두 누락되어 해당 공식에 기초한 조세부담 계산이 불가능하였기 때문이다. 이러한 과정을 통해 도출된 AETR 자료들은 모두 본문의 표2에 수록되어 있다. 또한 표3과 표4는 이 자료를 GDP 대비 부담률로 전환하여 정리하고 있다.

38) Carey and Rabesona, Ibid, p.132; Carey and Tchilinguirian, Ibid, pp. 10-11.

39) Park, "Tax Burdens in Japan and South Korea: Measurement Using Average Effective Tax Rates", pp. 37-64; Park, "Capital Taxation in Japan and South Korea, the 1990s-2010s: Similar Outcomes, Different Trajectories.",

40) Park, "Tax Burdens in Japan and South Korea: Measurement Using Average Effective Tax Rates", p.64.

표1-2: AETR 관련 주요 항목 정리

항목	내용	항목	내용
α	가구소득에서 노동소득이 차지하는 비중	2300	사회보장기여세의 자영업자 부담금
β	가구소득에서 자본소득이 차지하는 비중	2400	사회보장기여세의 비할당분
CG	정부의 최종소비지출	3000	사회보장기여세 이외의 급여과세
CGW	정부의 최종 임금소비지출	4000	총채산세
CP	사적부문의 최종소비지출	4100	부동산 보유세
OS	실질영업잉여	4400	금융 및 자본 거래세
OSPUE	비법인사업체의 실질소득	5110	부가가치세
PEI	재산소득(이자, 배당, 투자수익)	5121	특정 품목에 대한 개별소비세
WSE	자영업자의 임금 추정치	5122	(준)공기업의 생산/유통품목에 대한 부가가치세
WSSS	피고용자의 총급여 (임금, 보수, 사회보장기여금)	5123	수입품에 대한 관세
τ_h	가구소득의 평균유효세율	5125	생산투자재(기계, 설비 등)에 대한 부가가치세
W	임금 및 기타 보수	5126	특정서비스에 대한 부가가치세
1200	법인소득세	5128	기타 부가가치세
2000	총사회보장기여세	5200	각종 취득/인허가세
2100	사회보장기여세의 노동자 부담금	5212	가구이외의 제3자가 납부한 자동차세
2200	사회보장기여세의 고용주 부담금		

부록2: 분석사례와 조세자료

1. 분석사례: 19개국

한국, 영어권 4개국(미국, 아일랜드영국, 호주), 북유럽 4개국(노르웨이, 덴마크, 스웨덴, 핀란드), 유럽대륙 6개국(네덜란드, 독일, 벨기에, 스위스, 오스트리아, 프랑스), 남유럽 4개국(그리스, 스페인, 이태리, 포르투갈).

2. 분석기간: 1995년부터 2015년까지.

3. 조세자료의 출처

- 1) GDP 대비 국민 총조세부담률: OECD 데이터베이스(<https://stats.oecd.org/>(검색일: 2019.8.1)).
- 2) 개인소득세와 법인세의 최고구간 세율: OECD 데이터베이스(<https://stats.oecd.org/>(검색일: 2019.8.1)).
- 3) 부가가치세율: OECD. 2018. Consumption Tax Trend 2018. Paris: OECD.
- 4) 조세항목별 AETR 및 GDP 대비 조세부담률: 해당 수치를 계산하기 위해 필요한 양적 자료(부록1 참조)들은 대부분 OECD Revenue Statistics와 OECD National Accounts Statistics로부터 수집되었다(<https://stats.oecd.org/>(검색일: 2019.8.2)). 예외 자료는 아래와 같다.
 - OSPUE(비법인사업체의 실질소득): 이 자료는 가계수준의 명목혼합 소득(Gross Mixed Income, GMI)에서 고정자본소비 (Consumption of Fixed Capital, CFC)를 공제하는 방식으로 계산되었다. 하지만 오스트리아, 독일, 아일랜드, 영국의 경우, 가계수준 자료가 존재하지 않았기 때문에 '가계 및 비영리기관(Non-profit Institutions,

NPI'수준의 자료를 대체, 활용하였다. 또한 한국의 경우, GMI와 CFC 자료가 모두 누락되었기 때문에 한국 통계청의 온라인 데이터베이스 (<http://kosis.kr/index/index.do> (검색일: 2019.8.4.))로부터 대체 수집하였다.

- PEI(재산소득): 호주, 오스트리아, 독일, 아일랜드, 한국, 스위스, 영국의 경우, 가계수준의 PEI자료가 존재하지 않기 때문에 '가계 및 NPI 수준'의 자료로 대체하였다.

4. 누락된 조세자료

- 1) GDP 대비 국민 총조세 부담률: 호주의 2015년 자료가 누락되었다.
- 2) 개인소득세 최고구간 세율: 모든 국가의 1995-1999년 자료가 누락되었다. 따라서 표1의 1995-2000년의 개인소득세 최고구간 평균세율은 2000년 자료를 기반으로 계산되었다.
- 3) 부가가치세율: 모든 국가의 1996-2004년, 2006년 자료가 누락되었다. 호주의 경우, 1995년 자료가 누락되었으나 2000년 자료는 존재하였다. 미국은 연방정부수준의 부가가치세율이 존재하지 않기 때문에 모든 자료가 누락되었다. 따라서 표1의 1995-2000년 영여권국가의 부가가치 평균세율은 아일랜드의 1995년 자료, 영국의 1995년 자료, 호주의 2000년 자료를 기반으로 계산되었다. 반면, 2010-2015년의 평균세율은 자료의 누락 없이 호주, 아일랜드, 영국의 모든 연간자료를 사용하여 계산되었다.
- 4) 세목 및 부문별 AETR 및 GDP 대비 조세부담률: 호주와 덴마크의 사회보장 프로그램(연금 등)은 대부분 '수혜자의 기여'가 아닌 '정부의 재정지원'에 기초하여 운영되어왔다. 따라서 표2와 표3의 사회보장기여세목의 AETR과 GDP대비 조세부담률 계산 시, 이들 국가의 자료는 모두 누락되었다. 또한 표4에 제시되는 노동부문과 자본부문의 조세부담률의 1995-1999년 자료가 모두 누락되었다. 그 이유는 이 부문들의 조세부

담률을 구성하는 사회보장기여금(즉, 노동자부담 부분과 사용자부담 부분) 자료가 전체 누락되었기 때문이다. 따라서 1995-2000년의 평균부담률은 2000년 자료를 기반으로 계산되었다. 마지막으로, 스위스의 Mendoza et al. 소비의 조세부담률 자료 전체가 누락되었다. 따라서 표 2, 표3, 표4에서 소비의 AETR과 GDP대비 조세부담률 계산 시, 스위스의 자료는 포함되지 않았다. 그 외의 국가별 누락 자료는 다음과 같다.

- 호주: 2015년의 모든 자료가 누락되었다. 또한 Mendoza et al.의 1995-1997년 부가가치세 자료도 누락되었다.
- 그리스: 2015년의 모든 자료가 누락되었다.
- 아일랜드: 부가가치세 자료를 제외하고, 1995-1998년의 모든 자료가 누락되었다.
- 한국: 부가가치세 자료와 저자의 자본소득, 사회보장기여, 노동소득 자료를 제외한 2015년의 모든 자료가 누락되었다.
- 포르투갈: 부가가치세 자료를 제외한 2015년의 모든 자료가 누락되었다.
- 스페인: 부가가치세 자료를 제외한 1995-1998년의 모든 자료가 누락되었다.
- 미국: 부가가치세 자료를 제외한 1995-1997년의 모든 자료가 누락되었다.

Abstract

Labor-Friendly Residualism: The Tax Structure in South Korea

Sung Ho Park

(Associate professor of International Relations, Yonsei University Mirae Campus)

Over the last past decades, the tax structure in South Korea has experienced notable changes that have gone beyond the previous framework of fiscal developmentalism. Existing studies have not yet provided thorough accounts of these new developments. In an effort to fill in this gap of research, the present study seeks to define new characteristics of the tax structure in South Korea, along with its long-lasting historical features. It finds the Korean tax structure presents a consistent pattern of 'labor-friendly residualism.' Within this overall feature, a new tax structure has emerged out of the previous developmentalist variant. In particular, it has increasingly turned to a hybrid model of existing OECD cases: residualism from English-speaking countries and labor-friendly dualism from Southern European countries. The author demonstrates the validity of these claims by examining various tax indicators (such as marginal statutory rates, average effective rates, and tax burdens as % of GDP) in comparison with other representative OECD cases.

Keywords: Taxation, Developmentalism, Labor-friendly Residualism, South Korea, OECD

투고일: 2020년 7월 9일, 심사일: 2020년 7월 31일, 게재확정일: 2020년 8월 11일