經濟成長과 法人稅의 役割

朴　宗　淇

▷目　次◁

Ⅰ. 序　論
Ⅱ. 法人稅의 國際比較分析
Ⅲ. 韓國 法人稅의 時系列分析
Ⅳ. 韓國 法人稅의 構造分析
Ⅴ. 要約 및 政策結論

Ⅰ. 序　論

經濟發展過程에서 經濟의 規模가 커지고 또 그 構造가 高度化됨에 따라 法人體의 企業活動은 중요한 位置를 차지하게 된다. 이 같은 企業活動의 重要度 增大는 國家經濟의 財政的 側面에서 볼 때 곧 稅源으로서의 法人所得의 比重이 커감을 뜻한다 하겠다. 따라서 오늘날 資本主義經濟體制下의 모든 國家에 있어서는 法人所得에 대한 課稅가 普遍化되어 있으며 法人所得稅는 國家財政收入의 必須的인 稅目이 되고 있다. 더우기 法人稅는 個人所得稅에 비하여 稅務管理가 比較的 수월하기 때문에 상당수의 開發途上國에 있어서도 중요한 歲入源이 되고 있다. 法人所得에 대한 課稅는 상당한 政治的 說得力을 가지고 있기 때문에 全體租稅制度가 國民全般으로부터 認定을 받기 위해서도 꼭 필요하다 하겠다. 또한 法人課稅는 經濟開發에 있어서 가장 優先되어야 할 部門으로 投資를 誘引할 수 있는 可能性을 가지고 있기도 하다.

法人所得에 대한 課稅는 이와 같은 長點과 必要性을 가지고 있으나 反面에 그 徵收가 適正水準을 넘어 설 때는 貯蓄과 投資의 萎縮을 가져올 위험이 있다는 事實도 指摘되어야 할 것이다. 이 경우 法人稅는 資源을 단순히 民間投資에서 政府部門으로 轉用하는 결과를 가져오는 것에 지나지 않는다. 資本形成과 經濟成長에 별로 도움을 주지 못하고 있는 民間資源을 政府部門으로 吸收할 경우의 法人稅는 國家經濟發展의 促進에 도움을 줄 수 있으나 政府의 財政擴大만을 위해서 國內投資에 效果的으로 動員될 수 있는 民間資源까지 政府部

筆者：韓國開發研究院 研究委員

門으로 吸收한다면 이는 오히려 經濟開發을 沮害하는 결과를 가져오게 될 것이다. 따라서 法人稅가 現代國家의 租稅制度에서 중요한 稅目으로 널리 認定받고 있긴 하나 그 形態와 效果에 관해서는 賛反의 論議가 거듭되고 있다[1].

우리나라 法人稅는 거듭된 稅制의 變遷과 함께 稅收面에서도 60年代와 70年代의 高度成長過程을 통해서 多樣한 變遷過程을 겪어 왔다. 法人稅收는 1960年에 內國稅 總稅收額의 4.6%인 9億원에 불과하였으나 1979年에는 그 比重이 16.2%이상으로 增加한 4,930億원에 달함으로써 內國稅收中에서 附加價値稅와 個人所得稅에 이어 세번째로 큰 比重을 차지하게 되었다. 이를 통해서 볼 때 우리나라의 法人稅가 國家財政收入面에 있어서 상당히 중요한 役割을 하고 있다는 事實을 알 수 있다.

本 論文에서는 法人所得稅制度를 財源調達의 側面에서 다루고 있는 바 그 主要目的은 韓國의 經濟發展과 租稅制度의 近代化過程에서 法人稅의 機能과 役割이 어떻게 變遷해 왔는지를 살펴봄과 아울러 그 課稅上의 現況과 問題點을 分析, 檢討하는 데 있다. 本論文의 內容은 크게 3가지로 구분된다. 첫째로 國民所得水準과 法人稅收와의 關係를 檢證하기 위하여 國際財政統計의 「크로스 섹숀」(cross-section)資料를 토대로 한 國際比較分析을 試圖하고 있다. 둘째로, 우리나라의 時系列資料를 이용하여 國民所得과 法人稅收入과의 相關關係를 살핌으로써 經濟發展에 따르는 法人稅의 比重과 役割을 比較, 分析하고 있다. 끝으로 現行法人稅制度의 構造上의 問題點을 檢討함과 아울러 同制度가 앞으로 어떻게 改善되어 나가야 할 것인가에 대한 政策建議를 提示하고 있다.

Ⅱ. 法人稅의 國際比較分析

公共部門은 民間部門에 비하여 더욱 빠른 速度로 成長한다는 Adolph Wagner의 有名한 「國家活動의 急進的 擴張」(the expanding scale of state activity)[2]의 法則대로 現代國家의 財政規模는 公共活動의 膨脹과 더불어 增大되어 가는 傾向을 보이고 있다. 따라서 國家財政의 주요 收入源인 租稅收入 또한 經濟成長에 따라 絕對的으로, 그리고 相對的으로 上昇一路에 있다는 것이 實證的으로 받아들여지고 있다[3]. 그리고 租稅收入項目의 하나인 法人稅는 個人所得稅와 함께 直接稅로서 所得의 크기를 주요 決定變數로 삼고 있다는 사실에 비추어 볼 때 法人稅收 역시 經濟成長에 따라 增大되어 가는 樣相을 보이고 있다는 것이 一般的 見解다[4]. 그러면 總租稅收入, 法人稅 모두 所得水準의 向上과 더불어 增大되는 가운데 法人稅收가 租稅收入에서 차지하는 比重은 經濟成長過程에서 어떻게 변화하고 있을까?

法人稅收/總租稅收入 比重(T_c/TX)은 國民所得水準, 法人所得, 法人稅率, 그리고 租稅制度를 形成하는 여타 각종 租稅項目 등 여러가지 複合的 要因에 의해서 결정된다. 여기에서는 주로 經濟成長에 따른 T_c/TX의 변화를 檢證하기 위하여 成長의 주요指標인 1人當 GNP를 唯一한 說明變數로 사용하기로 한다.

1) 配當所得의 二重課稅問題와 法人所得課稅方法에 대한 論爭에 관해서는 張在植(1976) 參照.
2) Wagner(1883) 參照.
3) Peacock and Wiseman(1967) 參照.
4) Musgrave(1969) 參照.

分析에는 先進國 15個國과 開發途上國 20個國 總 35個國의 1976年 國際財政統計의 「크로스 섹숀」(cross-section)資料[5]를 사용하였는데 이들의 法人稅 比重과 1人當 GNP水準은 〈表 1〉에 提示되고 있다.

檢證에 앞서 먼저 指摘되어야 할 점은 「크로스 섹숀」資料에 의한 國際比較分析의 문제점이다. 즉 한 나라의 租稅收入規模는 그 나라의 經濟構造와 租稅制度에 따라 크게 달라질 수 있는데 法人稅의 경우도 이와 마찬가지라 하겠다. 經濟構造에 있어서는, 예를 들어 우리나라의 경우 國民所得에 대한 法人所得의 比率이 계속 增大되고 있는 데 반하여 美國, 日本 등 先進國에서는 同比率이 減少하는 現象을 나타내고 있어 이것이 法人稅收入의 중요한 決定要因이 될 수 있는 것이다. 또한 租稅制度에 있어서는 配當所得의 課稅方法 여하에 따라서 類型이 전혀 다른 두가지의 法人稅制, 즉 法人獨立稅制(separate entity system)[6]와 個人所得稅와의 統合稅制(integration system)[7]로 구분되어진다. 韓國과 美國은 法人實在說(real entity theory)에 根據한 獨立稅制를 채택하고 있는 代表的인 國家인 데 반해 대부분의 歐洲國家들은 部分的 統合方式인 區

〈表 1〉 各國의 法人稅收 比重과 1人當 GNP, 1976

	Tc/TX (%)	*Tc/TR* (%)	*GNPn* (美弗)		*Tc/TX* (%)	*Tc/TR* (%)	*GNPn* (美弗)
방글라데시	0.16	0.08	90	브라질	12.91	12.36	1,300
어퍼볼타	3.42	3.06	100	발바도	16.23	14.81	1,620
이디오피아	12.29	9.83	100	그리스	8.30	7.35	2,570
감비아	3.35	2.72	180	이스라엘	12.61	10.79	2,810
파키스탄	6.52	5.31	180	스페인	10.47	9.51	2,990
타이	10.12	8.48	380	이탈리아	6.68	6.28	3,220
세네갈	10.21	8.81	410	영국	5.38	6.68	4,180
필리핀	12.10	10.35	420	일본	28.69	26.00	5,090
볼리비아	8.15	7.06	510	오스트리아	3.46	3.31	5,620
파라과이	10.16	8.86	650	핀랜드	3.20	3.02	5,890
한국	11.27	10.26	700	프랑스	6.56	6.19	6,730
구아테말라	12.31	11.38	700	서독	3.65	3.50	7,510
도미니카	15.16	13.02	790	덴마크	4.24	3.90	7,690
튀니지	11.82	9.32	800	노르웨이	3.27	3.04	7,800
말레이지아	9.14	8.16	830	미국	14.33	13.32	7,880
페루	12.17	10.81	840	스웨덴	1.17	1.04	9,030
칠레	11.38	9.10	1,050	스위스	3.91	3.69	9,160
대만	12.25	9.09	1,050				

註 : *Tc*=法人稅收, *TX*=總租稅收入, *TR*=總歲入(總租稅收入+非租稅收入+資本收入), *GNPn*=1人當國民總生産
資料 : International Monetary Fund, *Government Finance Statistics Yearbook*, 1978, 1979.
World Bank, *World Bank Atlas*, 1976, 1977, 1978.

5) International Monetary Fund(1979).

6) 法人을 통해서 發生한 所得은 個人所得稅와는 전혀 관계 없이 配當分에 대해서도 留保分과 同一하게 課稅하는 法人稅制를 말함.

7) 法人擬制說에 의하면 法人은 出資者인 株主들의 集合體에 불과하기 때문에 法人에 대하여 별도의 所得稅를 賦課할 수는 없으며, 二重課稅의 不合理한 效果를 除去하기 위해서는 個人所得稅와 法人稅를 統合해야 한다는 것이다.

分稅率制(split rate system) 혹은 歸屬制(imputation system)[8]를 導入하고 있다. 따라서 法人稅와 個人所得稅가 부분적으로나마 統合되는 경우 法人所得에 대한 課稅가 相對的으로 弱化되기 때문에 그 나라의 T_c/TX는 法人獨立稅制를 채택하고 있는 나라의 그것보다는 낮을 것이 自明하다.

法人稅의 國際比較에는 위와 같은 制度上의 問題點이 있음을 留意하면서 分析結果를 살펴보기로 한다. 먼저 標本으로 抽出된 35個國의 資料를 토대로 回歸分析(regression analysis) 方法에 의하여 T_c/TX와 1人當 GNP(GNP_n) 間에 어떤 函數關係가 있는지를 分析하고 다음에 開發途上國과 先進國으로 對象을 分離하여 같은 變數間의 函數關係를 檢證하였다. 이 경우 몇가지 函數의 形態를 設定하여 그 결과를 비교해 보았으며 또한 法人稅收의 比重에서 總租稅收入(TX) 대신 總歲入(TR)을 사용한 分析도 試圖하였다.

〈35個 全體標本國〉

$$T_c/TX = 10.506 - 0.0005\,GNP_n \quad \cdots\cdots(1)$$
$$(8.38)\ (-1.66)$$
$$R^2 = 0.07 \qquad D.W. = 1.97$$

〈20個 開發途上國〉

$$T_c/TX = 5.676 + 0.0069\,GNP_n \quad \cdots\cdots(2)$$
$$(4.83)\ \ (4.43)$$
$$R^2 = 0.52 \qquad D.W. = 1.79$$

$$T_c/TX = -11.242 + 3.46 \log GNP_n \quad (3)$$
$$(-2.62)\ (5.02)$$
$$R^2 = 0.58 \qquad D.W. = 2.28$$

〈15個 先進國〉

$$T_c/TX = 13.732 - 0.0010\,GNP_n \quad \cdots\cdots(4)$$
$$(2.80)\ (-1.31)$$
$$R^2 = 0.12 \qquad D.W. = 2.60$$

$$\log T_c/TX = 2.822 - 0.00018\,GNP_n \quad (5)$$
$$(5.69)\ (-2.30)$$
$$R^2 = 0.29 \qquad D.W. = 2.97$$

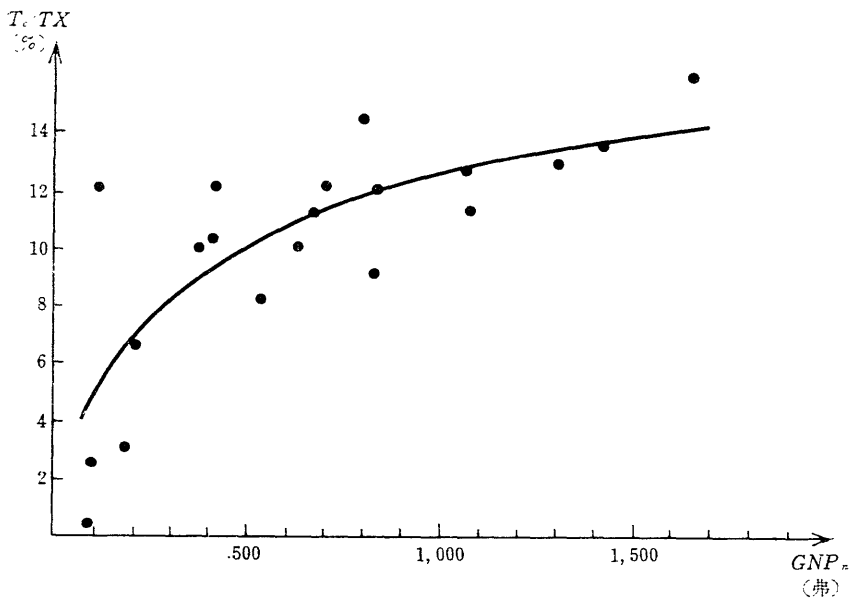
式(1)은 〈表 1〉의 總標本數 35個國에서 얻어진 法人稅收/總稅收의 比重과 國民 1人當 GNP間의 關係를 나타내는 線型回歸方程式(linear regression equation)인데 낮은 決定係數(R^2) 및 t-統計値(t-statistic)로 미루어 2個의 變數間에는 函數關係가 없는 것으로 나타났다. 그러나 式(2), (3)은 35個國중 開發途上國 20個國만을 對象으로 檢證한 結果인데 式(1)과는 달리 모두 正의 GNP_n係數를 나타내고 있어 所得水準이 向上됨에 따라 法人稅의 比重도 높아지고 있음을 示唆하고 있다. 그러나 이때 法人稅比重(T_c/TX)의 限界增加率은 式(3)을 그림으로 나타낸 〔圖 1〕에서 보는 바와 같이 經濟成長에 따라 遞減하고 있음을 알 수 있다.

한편 式(4), (5)는 先進國 15個國만을 對象으로 回歸分析한 結果인데 開發途上國의 경우와는 달리 모두 負의 GNP_n係數를 나타냄으로써 GNP_n이 增加함에 따라 T_c/TX는 오히려 減少한다는 것을 보여주고 있다. 여기에서 낮은 決定係數(R^2)는 각국의 法人稅制上의 차이에 따른 法人稅比重의 離散度가 큼에 起因하는 것으로 풀이될 수 있겠다. 즉 〈表 1〉에서 볼 수 있는 바와 같이 美國과 日本의 T_c/TX는 각각 14.33%, 28.68%로서 여타 先進國의

8) 이 制度下에서의 法人稅는 法人에서 發生한 所得중 個人所得稅의 課稅標準에 포함시키기 어려운 社內留保分에 대한 課稅만을 중요시하며 配當分에 대해서는 個人所得稅에 歸屬시켜 課稅하게 된다. 이 경우 法人稅는 個人所得稅의 源泉徵收와 같은 補完的 役割을 하는 것으로 볼 수 있다. 다시 말해서 이 制度를 채택하고 있는 西歐國家들의 法人稅의 位置는 美國에 비해서 相對的으로 弱化된 상태라 할 수 있다. 西歐國家중 英國과 西獨은 完全統合되어 있으며 프랑스는 이들보다 統合度가 약한 편이다. Sato and Bird(1975) 참조.

〔圖 1〕 法人稅收／總稅收比重과 1人當 GNP, 1976

(20個 開發途上國)



10%未滿水準과 比較할 때 큰 隔差를 보이고 있다. 이는 앞서 指摘된 바와 같이 西歐諸國들은 일반적으로 法人稅와 個人所得稅를 統合하고 있어 法人稅收의 相對的 比重이 낮은 水準에 있는 데 반하여 美國과 日本은 個人所得稅와는 별도로 法人稅를 分離하고 있음으로써 稅收面에서도 높은 比重을 차지하기 때문이다. 따라서 이 두 나라의 경우 〔圖 2〕에서 보는 것처럼 回歸線上으로부터 먼 位置에 자리하고 있는 것이다.

그런데 式(4), (5)에서 1人當 GNP와 T_c/TX가 負의 關係를 보여주고 있는 것은 Musgrave 敎授가 1950年代의 「크로스 섹숀」(cross-section)資料를 이용하여 先進國 15個國을 對象으로 回歸分析한 결과와 相反된다는 점에 留意해야 할 것이다. 즉 Musgrave敎授의 分析結果에 따르면 先進國만을 對象으로 볼 때 1人當 GNP가 增加할수록 總租稅收入에서 차지하는 法人稅收의 比重도 增加한다는 것이다[9].

그러나 위의 式(1)～(5)의 檢證結果를 綜合해서 볼 때 法人稅의 租稅收入에서 차지하는 比重은 所得의 一定水準까지는 增加하나 그 水準을 넘어서면 減少한다는 事實을 알 수 있다[10]. 이 같은 事實을 그림으로 나타낸 〔圖 3〕을 보면 GNP_R이 增加하면서 X에 이르기까지는 T_c/TX도 增加한다. 但, 이때 그 限界增加率은 遞減한다. 그리고 X에 이르면 經濟가 高度로 發展하여 福祉社會로 접어들게 되며

9) Musgrave(1969), p.145. 1955～1957年의 財政統計를 이용하여 1人當 GNP 600弗以上인 15個 先進國을 對象으로 回歸分析한 결과는

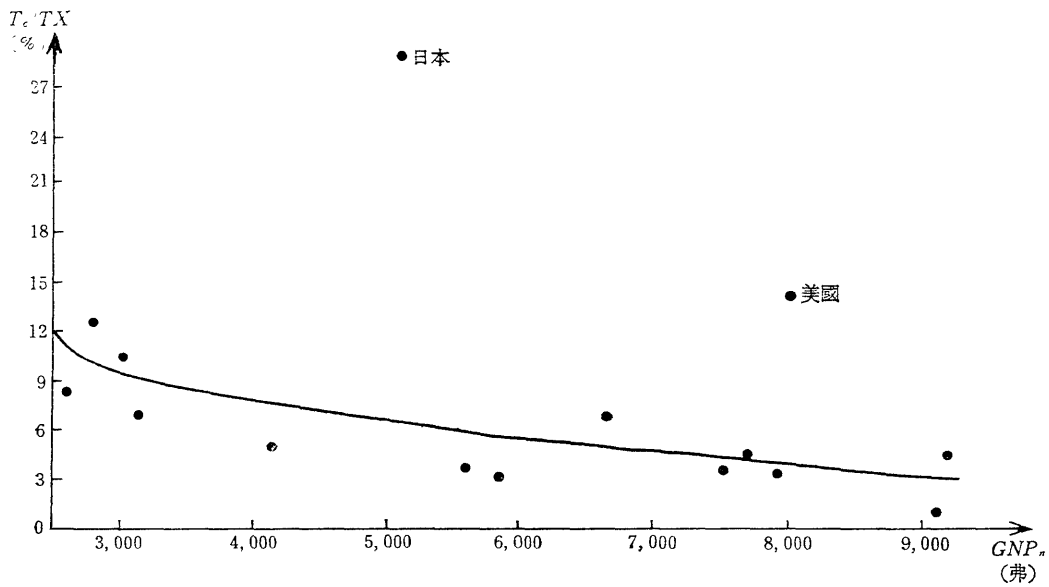
$$T_{CP}/T = 0.1318 + 0.0000959\,Y_C$$
$$(0.337)\quad (3.12738)$$
$$R^2 = 0.48$$

但, T_{CP}/T=總租稅收入에서 法人稅收가 차지하는 比重

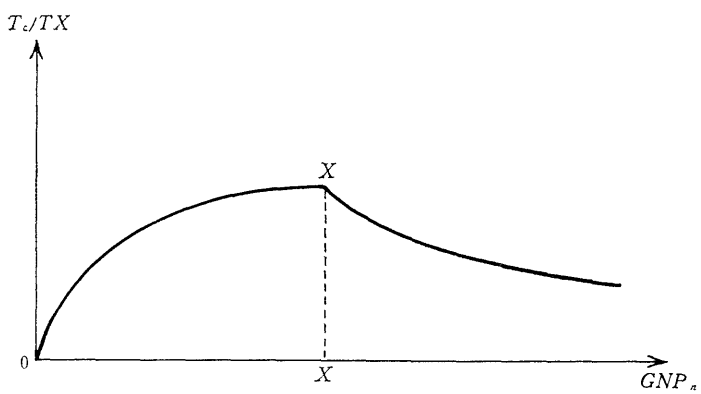
Y_C=國民 1人當 GNP

10) 租稅收入(TX) 대신 總歲入(TR)을 사용한 回歸分析의 결과도 TX를 사용한 分析結果와 거의 차이가 없는 것으로 나타났다.

〔圖 2〕 法人稅收／總稅收比重과 1人當 GNP, 1976
(10個 先進國)



〔圖 3〕 法人稅收／總稅收比重과 1人當 GNP間의 關係



이후 法人稅收/總稅收比重은 減少한다. 이제 왜 이 같은 法人稅比重의 逆轉現象이 나타나는지를 各國의 財政收入의 構成要素를 통해서 分析해 보기로 하자. 〈表 2〉는 本分析의 標本對象國인 35個國의 財政收入構成表를 1人當 GNP水準에 따라 5個그룹으로 區分하여 이를 要約한 것이다.

〈表 2〉에서 볼 때 法人稅收의 總歲入에서 차지하는 比重은 最低所得水準인 1그룹 平均 6.08%에서부터 中進國水準인 3그룹平均 11.34%까지 增加하다가 先進國인 4그룹과 5그룹에 와서는 7.79%, 6.69%로 各各 減少하고 있다. 이에 반하여 個人所得稅의 경우는 1그룹의 7.57%에서 5그룹의 23.35%에 이르기까지

一貫된 上昇추세를 보이고 있다. 그리고 社會保障稅 역시 1그룹의 2.39%에서부터 5그룹의 29.32%에 이르기까지 增加하는 傾向을 나타내고 있다. 그런데 여기서 注目할 것은 3그룹과 4그룹을 비교할 때 社會保障稅의 比重은 4.84%에서 26.80%로 엄청난 차이를 보이고 있다는 점이다. 그외에 增加추세를 보이고 있는 것으로는 附加價値稅가 있다. 開發途上國의 附加價値稅 平均比重이 8.63%인 데 반하여 先進國그룹의 平均値가 14.52%나 된다는 것은 大部分의 西歐先進國들이 이 稅制를 채택하고 있으며 또한 이것이 중요한 稅目의 하나임을 立證하고 있다.

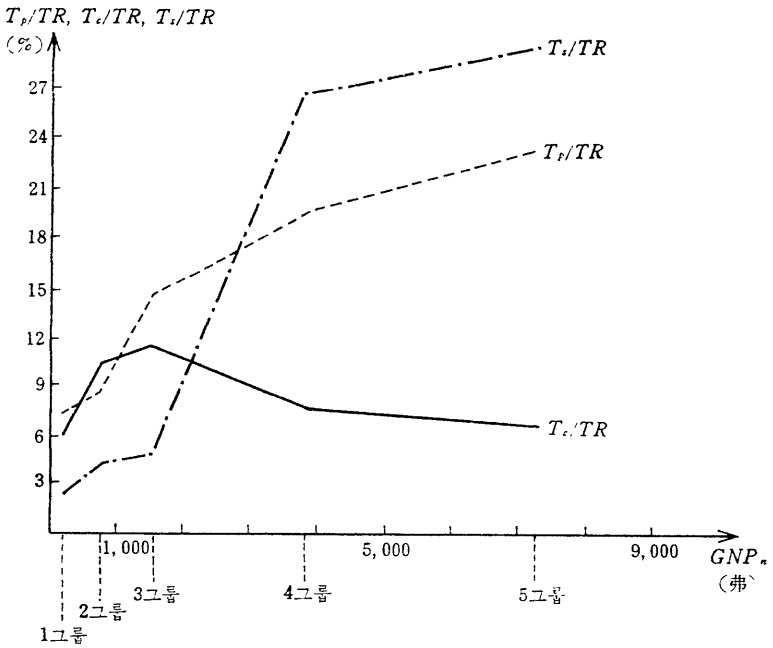
이 같은 財政收入構成比의 一般的 傾向을 놓고 볼 때, 法人稅比重의 逆轉은 個人所得稅, 社會保障稅, 附加價値稅 등 增加추세에 있는 稅收項目을 통해서 설명될 수 있는 것이다. 〔圖 4〕에서 볼 수 있는 바와 같이 法人稅收가 總歲入에서 차지하는 比重(T_c/TR)은 2그룹에서 3그룹까지 1.5%「포인트」增加한 反面 個人所得稅의 比重(T_p/TR)은 약 6%「포인트」增加했으며, 3그룹에서 4그룹까지 T_c/TR은 3.55%「포인트」減少한 데 반해 T_p/TR은 계속해서 4.68%「포인트」增加하고 있다. 結局 이 같은 個人所得稅比重의 增加는 法人稅比重의 增加率을 鈍化 및 逆轉시키는 데 영향을 미치고 있다 하겠다. 그러나 무엇보다도 法人稅比重을 減少시키는 決定的 要因은 社會保障稅比重(T_s/TR)의 급격한 增大라 하겠다. 특히 3그룹에서 4그룹까지 T_s/TR은 約 5.5倍나 增加하고 있어 이 區間의 法人稅比重 減少에 決定的 役割을 하고 있다. 이와 같은 社會保障稅를 中心으로 한 財政收入構造의 급격한 변화는 國民生活의 保障과 質的 向上을 위한 經濟·社會政策의 轉換을 뜻하는 것으로서 우리는 결국 이 같은 成長에 따른 政策變化가 稅目

〈表 2〉 各國의 財政收入 構成, 1976(總歲入에 대한 比率)

그 룹	1	2	3	1~3그룹	4	5	4~5그룹
1人當 GNP(弗)	500미만	500~1,000	1,000~2,000	(2,000미만)	2,500~5,000	5,000~9,500	(2,500~9,500)
國家數	8	8	4	20	5	10	15
租稅收入	80.16	88.01	85.29	84.33	80.00	92.95	88.64
所得稅	13.65	18.81	26.22	18.22	27.35	30.04	29.15
個人所得稅	7.57	8.95	14.88	9.58	19.56	23.35	22.09
法人稅	6.08	9.86	11.34	8.64	7.79	6.69	7.06
社會保障稅	2.39	4.21	4.84	3.60	26.80	29.32	28.48
財產稅	1.38	2.86	2.69	2.23	3.37	1.66	2.23
間接稅	22.43	29.53	32.78	27.34	23.11	28.54	26.73
物品, 用役稅	13.78	20.24	25.49	18.71	10.75	12.94	12.21
附加價値稅	8.65	9.29	7.29	8.63	12.36	15.60	14.52
關稅	36.12	27.62	17.19	28.93	7.66	2.71	4.36
其他租稅	1.60	4.51	1.57	2.76	1.99	0.65	1.10
稅外收入	19.57	11.52	12.42	14.92	10.40	6.97	8.11
資本收入	0.27	0.47	2.29	0.75	9.60	0.08	3.25
總歲入	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00

資料 : International Monetary Fund, *Government Finance Statistics Yearbook*, 1978, 1979.

〔圖 4〕 主要稅目比重과 1人當 GNP, 1976



但, T_S=社會保障稅, T_P=個人所得稅, T_C=法人稅

間의 代替効果를 가져오고 있음을 알 수 있겠다.

Ⅲ. 韓國 法人稅의 時系列分析

위에서 우리는 「크로스 섹숀」資料를 통해서 1人當 GNP가 增加함에 따라 法人稅收/總稅收 比重도 계속해서 增加한다는 從前의 假說[11]을 檢證한 결과, 1人當 所得이 增加하기 시작하는 初期段階에 있어서는 法人稅의 比重도 增大하나 그 限界增加率은 遞減하며 高所得水準으로 갈수록 經濟·社會構造가 福祉國家型으로 指向함에 따라 法人稅의 比重은 오히려 減少된다는 새로운 結論을 얻었다.

여기에서는 韓國에서의 時系列(time-series) 資料(1962~78)를 통해서 經濟成長과 法人稅收/總稅收比重(T_c/TX)과의 關係를 檢證해 보고자 한다. 그런데 檢證에 앞서 指摘되어야 할 사항은 時系列資料에 의한 稅收의 分析문제이다. 즉 租稅收入은 經濟的 要因(經濟構造, 所得水準 등)뿐 아니라 租稅制度上의 변화(稅率變動, 行政力改善 등)와도 밀접한 函數關係에 있는데 우리나라의 경우 法人稅率은 지금까지 平均 3~4年에 한번씩 變動해 왔다[12]. 따라서 이 같은 稅率變化를 포함한 制度上의 改善을 考慮하지 않은 時系列資料의 分析에는 문제점이 있다 할 것이다. 本 時系列分析에서는 上記한 稅制上의 外的 要因들을 看過하되,

11) Musgrave(1969).
12) Chong Kee Park(1978) 參照.

稅收効果面에 끼친 영향이 두드러지게 나타났던 1973年과 1975年(兩年度 모두 T_c/TX의 顯著한 減少를 보이고 있음)의 경우는 이를 Dummy變數로 처리하였다.

〈表 3〉에서 보는 바와 같이 T_c/TX는 1973年에 와서 例外的으로 下落했는데 이는 1972年의 8·3緊急命令에 의한 租稅特例措置의 効果가 이때에 와서 本格的으로 나타났기 때문인 것으로 풀이된다. 즉 政府는 1972年 8月 3日 1) 固定資產에 대한 特別償却, 2) 投資에 대한 稅額控除, 3) 增資에 대한 租稅特例, 4) 技術開發準備金에 대한 租稅特例, 5) 指定產業에 대한 租稅特例 등을 內容으로 하는 特別措置[13]를 취하였는데 그 効果는 1973年에 뚜렷이 나타났다. 〈表 4〉에서 알 수 있는 것처럼

〈表 3〉 法人稅比重과 1人當 GNP, 1962~78

	T_c/TX (%)	T_c/TR (%)	GNP_n[1] (美弗)
1962	6.2	3.1	283
1963	8.3	6.0	301
1964	9.8	8.0	321
1965	9.8	8.2	332
1966	11.4	9.4	364
1967	11.5	9.9	380
1968	11.7	10.2	413
1969	11.5	9.4	458
1970	11.6	10.0	484
1971	12.5	10.7	518
1972	11.5	7.9	537
1973	8.6	7.2	606
1974	12.1	10.5	641
1975	9.7	8.4	680
1976	11.4	8.2	755
1977	12.6	11.3	836
1978	13.8	12.4	918

註 : 1) 1人當 GNP(GNP_n)는 1976年 不變價格임.
資料 : T_c/TX 및 T_c/TR; 國稅廳, 『國稅統計年報』, 1963~79.
GNP_n ; 韓國銀行, 『韓國의 國民所得』, 1978 및 『統計月報』, 1980. 1.

13) 韓國銀行(1973).

8·3措置로 인해서 法人體에 대한 減免額은 1972~73年間 2倍以上 增大했으며 減免額의 法人稅 賦課額에 대한 比率도 同期間에 12.5%에서 20.7%로 增加했다. 이 結果 法人稅收는 548億원에서 498億원으로, 法人稅收/總稅收比重은 11.5%에서 8.6%로 減少했다.

그리고 法人稅收/總稅收比重(T_c/TX)이 1975年에 다시 例外的으로 下落(12.1%에서 9.7%로)한 것은 1974年 不況의 영향을 받고 있는 외에도 1974年에 改正, 1975年 1月 1日부터 施行된 새 稅法에 의해 法人稅 아닌 다른 租稅項目, 특히 間接稅收의 比重이 激增함에 따라 相對的으로 法人稅의 比重이 萎縮된 탓이라 하겠다. 즉 앞서 指摘된 바와 같이 8·3緊急措置로 인해 1972~73年 2個年間 減少趨勢를 보이던 法人稅收가 1974年에 이르러 다시 正常稅收水準에 오르게 됨에 따라 同年의 그 增加率은 122%라는 異例的인 기록을 남기게 되었다(表 5 參照). 그러나 1974年 油類波動에 따른 不況의 餘波로 1975年의 法人所得의 增加는 급격히 鈍化되어 그 增加率은 3次 5個年計劃期間의 年平均增加率 46%에 훨씬 못 미치는 24%에 그쳤고 따라서 法人稅增加率도 18.3%에 머물게 되었다. 그러나 이에 반해 대부분의 間接稅는 稅法改正의 결과로 1975年

〈表 4〉 8·3租稅特例措置의 法人稅收 効果

(단위 : 百萬원)

	1972	1973
賦課額	66,231	80,753
減免額	8,308	16,752
徵收額	54,824	49,779
減免率[1]	12.5	20.7
徵收率[1]	82.8	61.6

註 : 1) 賦課額에 대한 比率(%).
資料 : 國稅廳, 『國稅統計年報』, 1973, 1974.

에 40%~100%의 엄청난 增加率을 나타내고 있다. 특히 營業稅의 경우 附加價値稅制 導入을 위한 사전의 準備措置로 業種과 稅率의 統合調整 및 稅率引上, 그리고 去來源泉徵收制의 擴大實施 등 廣範圍한 制度改編을 단행하였다. 따라서 〈表 5〉에서 提示되고 있는 바와 같이 營業稅收는 1975年에 무려 104%나 增大되었으며, 그 결과로 同稅收의 比重은 10.6%에서 14.9%로 현격한 增加를 나타내게 되었다. 또한 專賣益金收入도 1974~75年間 96.4% 增加하여 그 比重이 7.6%에서 10.2%로 늘어났다. 그외의 租稅收入項目들도 法人稅보다 월등히 높은 伸張率을 보이고 있으며, 總租稅收入의 경우 45.4%의 높은 增加率을 기록하고 있어 法人稅의 18.3%와는 두드러진 차이를 보이고 있다. 결국 稅法改正에 따른 大部分의 稅收項目(특히 間接稅)의 높은 增加率이 法人稅 比重을 相對的으로 弱化시킨 큰 要因이 되었다고 풀이된다.

$$T_c/TX = 9.589 - 2.705D \quad (10.89)\ (-6.59)$$

$$+0.00340GNP_n \quad (2.74) \quad \cdots\cdots(6)$$

$$R^2 = 0.84 \qquad D.W. = 2.46$$

$$\rho = 0.47^{14)} \quad (2.13)$$

$$T_c/TX = -2.979 - 2.758D \quad (-0.59)\ (-6.53)$$

$$+2.357 \log GNP_n \quad (2.93) \quad \cdots\cdots(7)$$

$$R^2 = 0.84 \qquad D.W. = 2.15$$

$$\rho = 0.43^{14)} \quad (1.94)$$

이제 〈表 3〉을 토대로 한 回歸分析結果를 살펴보면 위의 式(6), (7)에 있어서 1人當 GNP 係數는 모두 正을 나타내고 있어 時系列資料를 이용한 韓國의 法人稅收/總稅收比重(T_c/TX) 역시 「크로스 섹숀」資料를 토대로 한 國際比較分析의 결과와 마찬가지로 1人當 GNP의 增加에 따라 增加하고 있다는 것을 알 수 있다. 특히 式(7)은 所得水準이 向上되고 經濟가 成長함에 따라 T_c/TX는 增加하되 그 限界增加率은 遞減한다는 2章의 結論이 韓國의 경우에도 妥當함을 뒷받침하는 것이라 하겠다[15].

〈表 5〉 法人稅收와 其他稅收의 增加趨勢, 1974~75

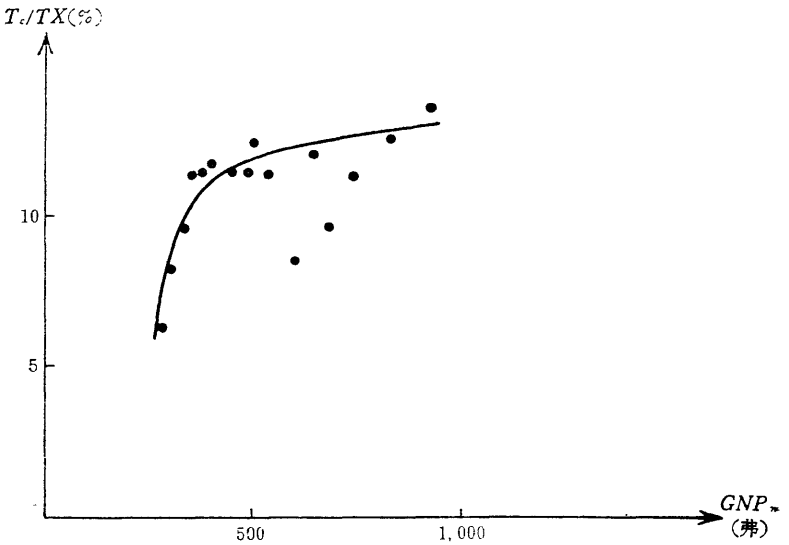
稅目	1974 稅額(億원)	1974 構成比(%)	1974 增加率(%)	1975 稅額(億원)	1975 構成比(%)	1975 增加率(%)
法人稅	1,103	12.1	121.6	1,305	9.7	18.3
營業稅	970	10.6	62.3	1,982	14.9	104.2
物品·織物類稅	929	10.2	59.7	1,403	10.6	51.0
關稅	1,267	13.9	53.8	1,810	13.6	42.9
專賣益金	690	7.6	21.1	1,356	10.2	96.4
其他	4,178	45.7	53.9	5,432	40.8	30.0
合計	9,137	100.0	57.9	13,288	100.0	45.4

資料 : 國稅廳, 『國稅統計年報』, 1975, 1976.

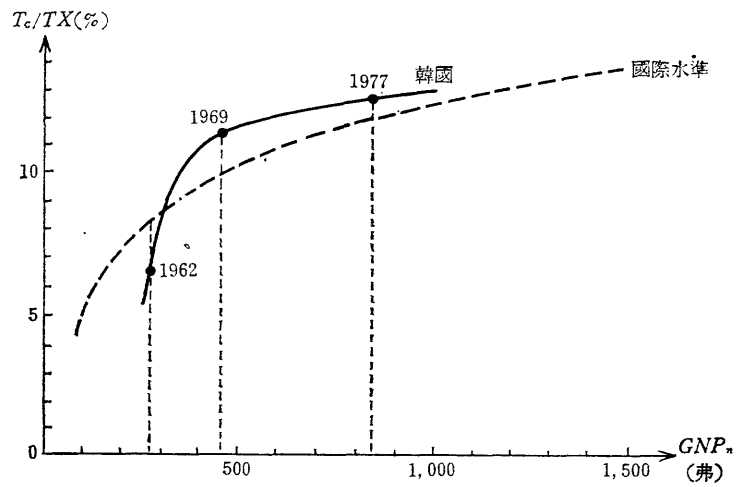
14) 式(6), (7)은 모두 약간의 自己相關(autocorrelation)이 있음을 감안, Corchrane-Orcutt 方式으로 回歸分析한 것이다.

15) 式(6)에 비하여 式(7)에 타당성을 부여하는 理由는 式(6)의 截片이 正인 데 비하여 式(7)의 截片은 負를 나타냄으로써 一定所得水準이 되어야 法人稅는 징수될 수 있다는 理論的 說明에 式(7)이 一致하기 때문이다.

〔圖 5〕 韓國의 法人稅收／總稅收比重과 1人當 GNP, 1962～78



〔圖 6〕 1人當 GNP에 따른 韓國法人稅收比重과 國際水準의 比較



〔圖 5〕는 式(7)을 그림으로 나타낸 것이다.

韓國의 時系列資料에 의한 法人稅收 比重分析의 結果가 「크로스 섹숀」資料에 의한 分析結果와 一致하지만 法人稅收 比重變化의 樣相은 「크로스 섹숀」分析結果에 나타나는 開發途上國의 그것과는 差異가 있다. 〔圖 6〕은 〔圖 1〕과 〔圖 5〕를 結合하여 韓國의 法人稅收 比重變化를 國際水準과 비교한 것인 바, 1962年 韓國의 法人稅收比重은 6.2%로 同所得水準(283弗)의 國際平均比重 8.3%보다 2.1%나 낮은 水準에 있었다. 그러나 1960年代에 걸쳐 韓國의 法人稅收比重은 급격한 增加를 보여 1969年에는 11.5%로 國際平均比重 10.0%보다 오히려 1.5%나 높게 되었다. 이처럼 國際

水準보다 높아진 韓國의 法人稅收比重은 1970年代에는 1960年代의 경향과는 대조적으로 所得이 向上됨에도 훨씬 緩慢한 增加를 보여 1977年에는 12.6%로 國際平均 12.0%에 많이 接近하고 있다. 결국 韓國의 法人稅收比重은 1960年代의 比較的 낮은 所得水準에서 國際水準보다 빠른 速度로 增加하였으나 점차로 國際水準에 收斂하고 있는 趨勢를 보이고 있다 하겠다.

Ⅳ. 韓國 法人稅의 構造分析

1. 法人稅收와 稅負擔

우리나라 法人稅收는 지난 17年間 刮目할 만한 成長을 보여 第1次 經濟開發 5個年計劃이 시작되던 1962年에 불과 20億원(對 GNP 比率 0.6%)에 지나지 않던 것이 1978年에는 무려 3,587億원(對 GNP比率 1.6%)에 달하게 되었다. 同期間 中央政府의 總租稅收入은 年平均 38.2%(防衛稅를 포함한 경우 41.2%)씩 增加해 왔다. 이에 따라 總租稅收入에서 차지하는 法人稅收의 比重은 1962年의 6.2%에서 1978年에는 13.8%로 增大되었다. 그러나 法人稅收는 經濟活動에 敏感하기 때문에 同期間中 이의 增減率은 심한 振幅을 보여 왔다. 즉 法人稅收는 1962年 겨우 18% 增加했고 1973年에는 9.2% 減少한 데 반해서 1974年에는 122%의 엄청난 增加率을 나타내는 등 두드러진 起伏을 示顯하고 있다[16].

이 같은 法人稅收의 長期推移를 分析하기 위해서는 우선 그 稅源(tax base)이 되는 法人所得과의 關係를 살펴보는 것이 필요할 것이다. 法人稅收를 法人所得[17]에 대한 比率로 표시할 때 이 比率은 一種의 實效稅率로서 法人體의 稅負擔水準을 나타내는 것으로 볼 수 있겠다. 〈表 6〉은 1962年부터 1978年까지의 17年間의 年度別 法人稅負擔率을 보여주고 있다. 이에 의하면 同比率은 1962~71年間 15%에서 39.1%까지 계속 增加해 오는 趨勢였으나 그후로는 급격히 減少하여 1973年에는 1962年 以來의 最下水準인 14.8%로 下落하였다. 그후 다시 回復勢에 들어서서 增加해 가는 趨勢에 있기는 하나 〈表 6〉에서 보는 바와 같이 최종年度인 1978年의 比率이 約 22%로서 最高水準을 記錄했던 1968~71年間 平均値인 35.4%에 비하면 아직도 현격하게 낮은 水準에 있음을 알 수 있다. 그런데 法人稅에 대한 附加稅로 課稅되고 있는 法人負擔分防衛稅를 포함할 경우 1978年의 法人稅/法人所得 比率

〈表 6〉 法人稅收의 法人所得에 대한 比率, 1962~78

(단위 : %)

年度	比 率	年度	比 率	
1962	15.0	1971	39.1	
1963	16.0	1972	29.4	
1964	18.7	1973	14.8	
1965	18.0	1974	20.3	
1966	24.9	1975	19.3	19.9[1]
1967	29.4	1976	17.1	23.8[1]
1968	34.4	1977	18.7	26.4[1]
1969	34.0	1978	21.8	30.7[1]
1970	34.0			

註 : 1) 防衛稅 포함.

資料 : 國稅廳, 『國稅統計年報』, 1979.
韓國銀行, 『韓國의 國民所得』, 1978 및 『統計月報』, 1980. 1.

16) Chong Kee Park(1978), pp.202~205.

17) 여기서 法人所得은 國民所得計定上의 配當, 法人貯蓄 및 法人에 대한 直接稅의 合計임.

은 30.7%로 增加하기는 하나 1968~71年 水準에는 아직 未達하고 있는 실정이다.

法人所得이 1962~78年間 급속하게 增加하고 또 이것이 GNP에서 차지하는 比重도 꾸준히 增大되고 있었음[18]에도 불구하고 法人稅의 負擔率이 全期間에 걸쳐 不安定한 趨勢를 보여 왔다는 사실은 法人稅收가 法人所得에 대해서 非彈力的이라는 것으로 풀이할 수 있겠다. 1962~78年의 時系列資料를 바탕으로 한 回歸分析에 의한 法人稅收의 所得彈力値 推計結果는 아래와 같다.

$$\log T_c = \underset{(-9.08)}{-5.944} + \underset{(29.38)}{0.889}\log Y_c + \underset{(7.01)}{1.392}\log t \quad \cdots\cdots(8)$$

$$R^2 = 0.991 \qquad D.W. = 2.02$$

但, T_c = 法人稅收

Y_c = 法人所得

t = 法人稅率加重平均

式(8)에서 볼 수 있는 것처럼 法人所得(Y_c)과 稅率(t)은 모두 法人稅의 說明變數로서 타당성을 가지며, 이중 Y_c가 法人稅의 說明變數로서 더욱 중요한 比重을 차지한다는 것을 Y_c 係數의 높은 t-統計値를 통해 알 수 있다. 그리고 두 說明變數의 係數値는 각각 法人稅의 두 變數에 대한 彈力値를 나타내는 바 法人稅가 法人所得(Y_c)에 대해서는 非彈力的(0.89)이나 稅率에 대해서는 상당히 彈力的(1.39)임을 보여주고 있다.

한편 法人所得 대신 非農林國民總生產額(GNP_{na})을 說明變數로 사용한 推計結果는 아래와 같다.

$$\log T_c = \underset{(-16.06)}{-8.022} + \underset{(37.51)}{1.043}\log GNP_{na} + \underset{(6.11)}{0.987}\log t \quad \cdots\cdots(9)$$

$$R^2 = 0.994 \qquad D.W. = 2.35$$

但, GNP_{na} = 非農林國民總生產額

t = 法人稅率加重平均

式(9)에서 주목할 것은 式(8)과 비교할 때 GNP_{na}로 說明變數를 바꿀 경우 그 彈力値가 非彈力的인 데서 彈力的으로 된다는 事實이다. 이는 1962~78年 期間동안 韓國의 GNP_{na} 增加率이 法人所得 增加率보다 낮았다는 사실을 立證하는 것이라 하겠다[19]. 式(8), (9)를 이용할 때 法人稅 10%의 增加를 위해서는 GNP_{na}는 6% 增加해야 되는 反面 法人所得은 24%가 增加해야 한다는 計算이 나온다. 이렇게 볼 때 우리는 1962~78年 期間에 있어 韓國의 法人稅收는 GNP_{na}에 대해서는 다소 彈力的이나 法人所得에 대해서는 非彈力的이라는 것을 알 수 있다.

다음에는 이 같은 우리나라 法人稅收의 規模와 法人稅負擔이 外國에 견주어 어느 水準에 있는지를 檢討해 볼 필요가 있다고 본다. 法人稅收의 國際比較는 法人의 稅負擔이 그 企業體의 國際競爭力에 적지 않은 影響을 미치고 있다는 사실에서 그 意義를 찾아볼 수 있다. 國家에 따라 法人稅制가 多樣하고 法人稅의 適用範圍도 相異하기 때문에 國家間稅收比較에는 많은 制約이 있으나 여기에서는 利用可能한 모든 資料를 토대로 해서 이웃 나라인 日本, 臺灣 그리고 西歐 數個國과의 法人稅負擔의 비교를 試圖하기로 한다.

18) 法人所得의 GNP에 대한 比率은 同期間 3.8%에서 7.2%로 增加했다. 韓國銀行(1980) 參照.

19) 1962~78期間동안 法人所得의 年平均 增加率은 35%이며 GNP_{na}의 年平均增加率은 31%이다. 韓國銀行(1980) 參照.

〈表 7〉은 1977年度 各國의 法人稅收와 이의 對GNP比率, 그리고 對總稅收比率을 보여주고 있다. 먼저 우리 나라의 경우, 순수한 法人稅 名目으로 徵收된 額數는 2,350億원으로 集計되고 있으나 法人이 追加로 負擔하는 防衛稅(967億원)를 포함하면 法人에 대한 總稅收는 3,317億원으로 늘어나게 된다. 따라서 防衛稅를 포함한 우리나라 法人稅負擔率(法人稅收의 對GNP比率)은 1.95%로 臺灣보다는 다소 높은 水準에 있다. 이에 비해서 日本과 美國은 同比率이 거의 3%정도에 이름으로써 比較國 중에서 가장 높으며 英國과 프랑스가 2.2~2.5%로 中位圈에 속하고 있으나 우리나라보다는 역시 높은 것으로 나타나고 있다. 그리고 西獨이 餘他 先進國에 비해서 例外的으로 낮은 水準에 있다. 〈表 7〉을 통해서 볼 때 우리나라의 法人稅負擔率은 결코 높은 水準이라고는 할 수 없으며 比較7個國중에서 下位圈에 속하고 있음을 알 수 있다.

〈表 7〉 法人稅收의 國際比率, 1977

(단위 : %)

	T_C/GNP	TX/GNP	T_C/TX
韓國	1.38	13.4	10.3
	1.95[1]	15.4[1]	12.6[1]
日本	2.99	9.9	30.2
美國	2.89	18.2	15.9
英國	2.49	32.1	7.8
프랑스	2.20	35.1	6.2
西獨	1.23	26.4	4.7
臺灣	1.58	11.8	13.4

註 : 1) 防衛稅 包含.
T_C=法人稅收, TX=總稅收, GNP=國民總生產

資料 : International Monetary Fund, *International Financial Statistics Yearbook*, 1979.
International Monetary Fund, *Governmental Finance Statistics Yearbook*, 1979.

西歐國家들이 일반적으로 美國이나 日本에 비해서 낮은 法人稅負擔率을 보이는 까닭은 주로 法人稅制上의 차이에 起因한다고 볼 수 있다. 그리고 臺灣과 함께 우리나라는 美國과 비슷한 獨立租稅制度를 채택하고 있으나 〈表 7〉에서 보는 바와 같이 法人稅負擔率에 있어서는 美國보다 낮을 뿐 아니라 歸屬租稅制度(imputation system)를 갖는 英國과 프랑스보다도 낮다.

2. 現行 稅率構造의 評價

租稅收入은 一般的으로 稅率, 그리고 稅源(tax base)을 이루는 所得이나 賣上額 등과 깊은 函數關係를 가지고 있다는 것이 理論的으로 또 實證的으로 糾明되고 있다[20]. 따라서 法人所得에 대한 稅負擔을 결정하는 중요한 要素중의 하나로서 稅率構造를 檢討해 보는 것이 마땅하다 하겠다.

그런데 우리나라 法人稅 稅率은 지나치게 복잡하고 斷片的인 構造를 가지고 있으며 法人의 種類, 性格, 그리고 所得水準에 따라 심한 差等을 두고 있는 것이 特徵이라 하겠다. 〈表 8〉에서 보여주는 바와 같이 現行 稅率構造는 公開法人(大株主 持分率에 따라 다시 구분), 非公開法人, 非營利法人, 그리고 中小企業間에 있어서 각기 差等을 두고 있는 동시에 各 法人分類內에서도 3個의 所得階級을 中心으로 稅率을 구분하고 있어 總12個의 複數稅率로 分類되고 있다. 이 稅率表를 檢討해 보면 課稅所得 300萬원까지의 稅率은 非公開法人이나 大株主持分率 35%以下의 公開法人 그리고 非營利法人의 경우 모두 同一하나 非公開法人의 稅率이 大株主持分率 35%를 超過하

20) Musgrave(1959), pp.506~507 參照.

는 公開法人보다 낮은 水準에 있다는 것이 奇現象으로 指摘될 수 있겠다. 또한 課稅所得이 300萬원을 超過하는 中小企業體의 稅率이 大株主持分率 35%以下의 公開法人에게 適用되는 稅率보다 높다는 사실에 注目해야 할 것이다. 이렇게 볼 때 우리나라 法人들은 15~40%의 폭넓은 範圍내에서 경우에 따라 제각기 다른 名目稅率을 適用받게 되는 것이다.

이와 같은 不必要하게 복잡한 稅率構造는 우리나라가 相衝되는 여러가지 政策目標를 동시에 達成하고자 하는 過程에 있어서 지나치게 法人稅에 의존해 왔다는 데에 起因한다고 볼 수 있겠는데 그 결과 稅務行政上의 여러가지 번거로움은 물론 名目稅率과 實效稅率間의 隔差와 企業行態의 歪曲現象을 招來하게 되었다. 따라서 租稅의 中立性을 維持하고 稅收의 所得彈力性을 높이기 위해서는 稅率構造를 單純化하고 合理化해 나가야 할 필요가 있을 것으로 본다. 外國의 경우를 보더라도 우리나라처럼 法人의 種類, 規模, 株式公開 및 分散度에 따라 多樣한 差等稅率을 適用하는 나라는 거의 없으며, 특히 公開法人에 대해 稅率上 혜택을 부여하고 있는 制度는 다른 나라에서는 예를 찾아볼 수 없다. 外國의 예를 볼 때 法人所得중 配當分과 社內留保分에 대해서 差等稅率을 適用하는 二元稅率(dual rate)制를 채택하는 나라들은 있으나 多樣한 政策目標를 達成하기 위한 手段으로 複數稅率(multiple rate)制를 실시하고 있는 나라의 예는 찾아보기 힘들다[21].

앞에서 指摘된 바와 같이 우리나라 法人稅率은 非公開法人에 비하여 公開法人을 優待하고 있는데 이와 같은 措置는 흔히 法人의 株式을 造作하여 稅負擔을 줄이려는 副作用을 發生하게 했으며 따라서 이는 租稅衡平上의 문제점으로 擡頭되고 있다. 뿐만 아니라 公開·非公開 法人間의 稅率差異와 公開法人에 대한 기타 稅制上의 優待는 企業公開促進과 資本市場育成에 별로 寄與하지 못하고 있는 것으로 評價되고 있다[22]. 물론 企業公開를 誘導해 온 여러가지 要因중 稅制支援의 效果만을 별도로 測定하기는 어려우나 稅率構造自體와 여러 資料를 토대로 해서 分析해 볼 때 稅率上의 優待措置가 期待했던 企業公開의 效果를 제대로 거두지 못하고 있는 것으로 풀이할 수 있겠다. 즉 1978年의 경우 課稅所得

〈表 8〉 法人稅의 名目稅率構造

(단위 : %)

課稅所得	一般法人			中小企業	非營利法人
	非公開法人	公開法人			
		大株主 持分率 35%以下	大株主 持分率 35%超過		
300萬원 以下	20	20	25	15	20[1]
300萬원 超過 500萬원 以下	30			25	
500萬원 超過	40	30	35	35	27

註 : 1) 私立學校의 規程에 의하여 設立된 學校法人에 대해서는 15%.

21) 小松芳明(1976)과 Organization for Economic Cooperation and Development(1973).
22) 洪寅基(1973).

500萬원以下의 法人중에는 公開法人이 하나도 없음에도 불구하고 公開·非公開法人間 5~10%의 名目稅率의 차이를 維持한다는 것은 아무 意味가 없으며 또한 企業公開促進에도 별로 영향을 미치지 못하리라고 判斷된다. 또한 課稅所得 500萬원以上의 경우 公開法人 名目稅率인 35%(大株主持分率 35% 超過의 경우)와 非公開法人의 名目稅率 40%間의 5% 차이(表 8 參照)는 實效稅率로 볼 때 〈表 9〉에서 提示하는 바와 같이 2%의 差異(公開法人 19.4%, 非公開法人 21.3%)에 不過하기 때문에 이것이 企業公開를 誘導하는 중요한 要因으로 作用하고 있는 것으로 보기에는 어려울 것이다. 이렇게 볼 때 公開·非公開法人間의 名目稅率差異가 企業公開化와 資本市場育成에 크게 寄與하고 있다는 證據를 찾아보기가 어려우며 또 그 稅率隔差도 지난 數年間 크게 縮小되어 현재 거의 無視할 정도로 비슷한 水準에 와 있다는 사실을 감안할 때 이 差等稅率制는 앞으로 撤廢되는 것이 바람직하다고 본다.

3. 法人所得課稅의 稅收效果分析

實質的인 租稅負擔은 名目稅率 외에도 最終段階에서의 稅額賦課에 영향을 미치는 여러 稅法條項들에 의해서 결정된다. 法人稅의 경우 稅負擔(또는 實效稅率)의 결정에 영향을 미치는 稅制上의 重要條項으로서는 必要經費, 減價償却, 準備金 및 充當金制度 등의 損金算入許容範圍(C), 非課稅 및 免除所得(NTI), 缺損金의 移越(L), 法定稅率(t), 稅額控除(CR), 其他 租稅減免特例條項(E) 등을 指摘할 수 있겠다. 특히 準備金制度를 포함한 여러 損金算入項目은 課稅標準(TB)의 減縮을 招來하게 되며 租稅減免 및 稅額控除制度 등은 賦課稅額을 減少시키기 때문에 이들은 結果的으로 個別法人의 稅負擔減少와 全體的인 法人稅收의 損失을 가져오게 된다[23]. 이들 稅法條項은 名目稅率과 實效稅率間의 隔差를 넓혀 稅收의 減少效果를 가져올 뿐만 아니라 더 나아가서는 長期的으로 租稅의 所得彈力度를 弱化시키

〈表 9〉 公開·非公開法人의 實效稅率 比較, 1978

課稅所得	非公開法人				公開法人			
	法人數	課稅標準(百萬원)	稅額(百萬원)	實效稅率(%)	法人數	課稅標準(百萬원)	稅額(百萬원)	實效稅率(%)
3百萬원以下	3,618	4,693	1,139	24.3	—	—	—	—
3百萬원超過 5百萬원以下	1,302	5,048	1,213	24.1	—	—	—	—
5百萬원超過	6,047	814,203	173,555	21.3	281	558,496	108,328	19.4
計	16,572[1]	823,944	175,907	21.3	311[2]	558,496	108,328	19.4

註 : 1) 5,605個의 缺損法人 포함.
2) 30個의 缺損法人 포함.
資料 : 財務部.

23) 즉, 이 關係를 數式으로 表示하면
$Y_n = Y_g - C$
$TB = Y_n - (NTI + L)$
$CT = TB \cdot t$
$T = CT - (CR + E)$
但, Y_g=當該事業年度益金, Y_n=課稅所得, CT=算出稅額, T=賦課稅額

는 결과를 招來하게 된다. 특히 投資促進을 위한 諸般 租稅減免特例措置 등은 稅負擔의 衡平을 沮害하고 있으며 또한 이의 적절한 運用을 위해서는 尨大한 行政的 管理를 필요로 한다. 더우기 國家經濟的인 側面에서 볼 때 과연 投資誘因을 위한 이와 같은 租稅特例制度가 資源配分의 歪曲, 稅收缺陷, 行政上의 費用 등을 보상하고도 남을 만큼의 충분한 經濟的 效果를 가져다 줄 것인가에 대해서 懷疑를 가지게 하므로 문제가 되고 있다[24].

〈表 10〉에서 보는 바와 같이 1978年의 경우 우리나라 法人稅는 11,247個 法人納稅者(缺損法人 5,635個 除外)에 의하여 納付되고 있으며 申告된 13,825億원의 課稅標準은 國民所得計定上 法人所得의 84%에 달하고 있다. 또한

〈表 10〉 法人稅의 所得階層別 實效稅率, 1978

課稅所得 (百萬원)	法人數	課稅標準 (百萬원)	決定稅額 (百萬원)	實效稅率 (%)
缺損法人	5,635	(299,573)	—	—
3 以下	3,618	4,693	1,139	24.3
3～ 5	1,300	5,052	1,214	24.0
5～ 10	1,793	12,744	3,785	29.7
10～ 50	2,757	63,434	21,659	34.1
50～ 100	653	46,883	16,049	34.2
100～ 300	605	105,564	34,731	32.9
300～ 500	149	58,585	18,007	30.7
500～1,000	164	115,252	31,672	27.4
1,000～2,000	99	141,482	35,103	24.8
2,000～5,000	66	190,283	44,886	23.5
5,000超過	43	638,501	76,180	11.9
計	16,882	1,382,473	284,425	20.6

資料 : 財務部

24) George E. Lent(1967).

25) 準備金制度가 廣範圍하게 認定되고 있는 나라는 日本뿐인데 法人稅法 및 租稅特例措置法에 채택되고 있는 準備金의 項目은 約30種에 달하고 있다. 吉田二郎·武田昌輔(1978) 參照. 準備金制度는 본래 企業自體內에서의 資金調達 圓滑化를 뒷받침하기 위하여 마련되고 있는 稅法條項으로서 우리나라의 경우 金融 및 保險業에 대한 準備金, 退職給與充當金, 貸損充當金 등 10個 項目이 채택되고 있다.

法人稅收의 大部分은 高額納稅者가 負擔하고 있는 實情이다. 즉 〈表 10〉에 의하면 納稅者 중 上位 3%에 該當하는 大法人體(課稅所得 3億원 以上의 納稅者)들이 總法人稅賦課額(2,844億원)의 72.5%를 負擔하고 있으며 上位 10%에 該當하는 法人體(課稅所得 5,000萬원 以上의 納稅者)가 總賦課額의 90%以上을 負擔하고 있음을 알 수 있다.

그런데 課稅標準算出에 영향을 미치는 중요한 要因들 중에는 각종 準備金(및 充當金)制度[25]가 있는데 1978年 현재 이들 法定準備金總額은 4,137億원에 달한 것으로 集計(財務部)되고 있으며 이는 同年 課稅標準의 30%에 該當되는 金額으로서 結果的으로 莫大한 稅收缺陷을 發生시켰을 것으로 보인다. 즉 準備金 4,137億원을 모두 課標에 포함시킨다고 가정하면 課稅標準額은 17,962億원에 달하게 되며 이에 따라 稅額도 2,844億원이 아닌 3,700億원(17,962億원×0.206)이 되므로 約 850億원의 稅收蹉跌이 생긴 것으로 推算할 수 있다(表 10 參照). 또한 이 準備金制度는 그 혜택이 一般的으로 大企業에 주어지고 있는 것으로 알려지고 있으며 아울러 상당수의 缺損法人들도 사실상 準備金등의 損金算入의 결과로 稅金을 전혀 내지 않고 있는 것으로 分析되고 있다.

무엇보다도 現行 法人稅制의 가장 큰 缺陷은 租稅減免과 稅額控除를 포함하는 廣範圍한 稅制上의 特典에서 緣由한다고 본다. 이러한 여러 稅制惠澤은 最近 數年間을 통해서 크게 增加하는 趨勢를 보이고 있는데 〈表 11〉에서 밝혀지고 있는 바와 같이 1978年에는 그 金額이 1,967億원에 달하고 있어 莫大한 稅收上의 損失을 가져왔음을 알 수 있다. 法人稅의

稅額控除 및 減免으로 인한 租稅收入의 損失은 이와 같은 租稅特典이 없을 경우에 徵收하게 될 稅收總額의 約 40%에 該當된다. 〈表 11〉은 또한 法人稅의 主要租稅減免 및 稅額控除로 인한 損失의 內譯을 보여주고 있는데 이와 같은 損失의 約 30%는 重要産業에 대한 租稅減免 때문에 發生하였으며 約 20%는 海外建設業과 外資導入에 대한 減免措置에서 생긴 것임을 알 수 있다.

이와 같이 賦課稅額 決定段階에서 控除해 주는 稅額控除나 租稅減免은 課稅標準 決定段階에서 控除해 주는 準備金(充當金)制度 등과 함께 法人稅收의 浸蝕現象을 가져오는 큰 要因이 되고 있다. 이는 長期的으로 우리나라 法人稅制度의 所得彈力性을 低下시키고 名目稅率과 實效稅率과의 隔差를 擴大시켜 가는 바람직하지 못한 결과를 招來하게 되었다.

〈表 10〉 (決定稅額 基準)에 의하면 우리나라 法人稅의 平均實效稅率은 20.6%에 불과하며 法定(名目)稅率構造의 基本意圖와는 달리 大企業일수록 더 낮은 實質稅負擔을 하고 있는 것으로 나타나고 있다. 즉 課稅所得 5,000萬원 水準까지는 實效稅率이 所得에 따라 增加하나 이 水準을 넘어서면 減少하는 現象을 보이고 있는데 具體的인 예를 보면 課稅所得 50億원을 超過하는 大企業體의 實效稅率이 11.9%로서 5,000萬원의 課稅所得이 있는 法人에 適用되는 實效稅率(34%)보다 훨씬 낮게 表示되고 있다. 달리 表現해서 總課稅標準의 46%에 該當하는 6,385億원이 11.9%의 낮은 實質稅負擔率을 適用받고 있는 셈이다. 또한 名目稅率(表 8)과 實效稅率(表 10)을 비교해 볼 때 最高稅率(課稅所得 500萬원超過)이 名目稅率上으로는 30~40% 水準까지 이르고 있으나 實效稅率로는 平均 20.5%에 불과하다. 이와 같은 稅率構造와 稅負擔의 歪曲現象을 是正하기 위해서는 課稅標準과 租稅收入을 浸蝕하는 여러 租稅誘因策들을 社會的 費用(social costs)과 效能의 側面에서 再評價해 볼 필요가 있다고 본다. 그런데 國際通貨基金(IMF)은 最近 韓國稅制에 관한 한 報告書에서 準備金制度의 廢止와 租稅減免規制法의 再檢討를 강력히 勸告한 바 있다[26].

〈表 11〉 法人稅에 대한 稅額控除 및 減免稅額, 1978

種 類	法人數	金 額 (百萬원)
外國納付 稅額控除	14	2,528
配當稅額 控除	657	5,166
災害損失에 대한 稅額控除	7	22
外國航行所得에 대한 稅額免除	37	7,547
畜産業에 대한 稅額免除	17	222
投資稅額 控除(緊急措置)	12	215
重要産業에 대한 稅額減免	61	59,287
重要産業에 대한 投資稅額控除	65	10,627
海外建設業에 대한 減免	44	24,098
外資導入에 대한 減免	323	21,390
其 他	236	65,591
計	1,473	196,693

資料 : 財務部

V. 要約 및 政策結論

本論文에서는 韓國의 經濟發展과 租稅制度의 近代化過程에서 法人稅의 比重과 役割이 어떻게 變遷해 왔는지를 國際比較分析을 통해서 살피고 아울러 法人稅의 課稅現況과 問題點을 分析, 檢討하고자 하였다.

26) Alan A. Tait *et al.* (1979).

經濟成長에 따라 租稅收入에서 차지하는 法人稅의 比重은 어떤 변화를 거치는가를 보기 위하여 우리나라 時系列資料(1962~78年間)를 이용하여 法人稅/總租稅比重과 國民所得水準과의 函數關係를 回歸分析하였는 바 租稅制度上의 변화가 法人稅 比重에 두드러진 영향을 미친 年度(1973年과 1975年)를 除外하고는 全般的으로 經濟成長에 따라 法人稅 比重이 增加하는 결과를 보였다. 그러나 그 限界增加率은 遞減하는 現象을 보이고 있어 國際比較分析의 결과와 一致함을 알 수 있었다.

우리나라 法人稅收는 지난 17年間 刮目할 만한 成長을 보여 왔으나 同期間중 年度別 增減率은 심한 振幅을 보이고 있다. 특히 法人稅負擔率을 나타내는 法人稅/法人所得의 比率로 볼 때 同比率은 1962年의 15%에서 1971年의 39%까지 계속 增加해 오는 趨勢였으나 그 후로는 급격히 減少하여 1973年에는 14.8%로 下落하였다. 近年에 다시 回復勢에 들어서서 30%水準에까지 이르렀으나 最高水準을 記錄했던 1968~71年間 平均値인 35.4%에 비하면 法人稅負擔率은 아직도 낮은 水準에 있다. 또한 回歸分析 結果로 나타난 낮은 所得彈力値(0.889)로 미루어 볼 때 우리나라 法人稅收가 法人所得에 대해서 非彈力的이라는 것을 알 수 있다. 이는 다시 말해서 우리나라 法人稅收가 法人所得 增加率만큼 增加하지 못하고 있다는 것을 말해 준다.

이와 같은 評價는 우리나라 法人稅負擔을 國際比較해 볼 때 더욱 明瞭해지는 바 GNP에 대한 法人稅負擔率에 있어서 韓國은 같은 法人稅制下의 美國은 물론 韓國보다 더 낮은 負擔率이 期待되는 歸屬制 施行國인 英國과 프랑스보다도 낮은 水準에 있기 때문이다.

우리나라 法人稅 稅率은 지나치게 복잡하고 斷片的인 構造를 가지고 있으며 法人의 種類, 性格, 그리고 所得水準에 따라 심한 差等을 두고 있는 것이 特徵이다. 外國의 경우를 볼 때 法人所得중 配當分과 社內留保分에 대해서 差等稅率을 適用하는 二元稅率制를 채택하는 나라는 있으나 우리나라처럼 多樣한 政策目標를 達成하기 위한 手段으로 複數稅率制를 실시하고 있는 나라는 찾아보기 힘들다. 특히 公開法人에 대해 稅率上 혜택을 부여하고 있는 制度는 다른 나라에서는 예를 찾아볼 수 없다. 이같이 복잡하고 無意味한(公開·非公開法人間의 稅率差) 우리나라의 稅率構造는 稅務行政上의 번거로움은 물론 名目稅率과 實效稅率間의 심한 隔差와 企業行態의 歪曲現象을 誘發시키고 있다. 따라서 租稅의 中立性을 維持하고 稅源의 底邊을 擴大하며 稅收의 所得彈力性을 높이기 위해서는 稅率構造를 單純化하고 合理化해 나가야 할 필요가 있을 것이다. 名目稅率보다는 오히려 適正水準의 實效稅率이 維持되도록 하기 위한 構造的 改善이 있어야 할 것이다. 특히 稅制上의 優待措置를 통한 企業公開促進과 資本市場育成도 이제는 限界에 달했다고 評價되고 있기 때문에 公開·非公開法人間의 名目稅率差異를 除去해 나가는 것이 바람직하다고 본다.

實質的인 租稅負擔은 名目稅率 외에도 課稅標準과 稅額賦課에 영향을 미치는 여러 稅法條項들에 의해서 결정되는데 우리나라의 경우, 특히 準備金(充當金)制度, 租稅減免制度, 稅額控除制度 등이 法人稅課稅에서 중요한 役割을 하고 있으며 名目稅率과 實效稅率과의 隔差를 誘發시키는 가장 큰 要因으로 指摘되고 있다. 이들은 또한 우리나라 法人稅構造의 所得

彈力性을 弱化시키는 데에도 크게 作用하고 있는 것으로 풀이되고 있다. 法定準備金(充當金)總額은 1978年에 4,137億원에 달한 것으로 集計되고 있으며 이는 同年 課稅標準의 30%에 該當되는 金額으로서 結果的으로 莫大한 稅收缺陷을 發生시켰을 것으로 보여진다. 現行 法人稅制의 또 하나의 큰 缺陷은 租稅減免과 稅額控除를 포함하는 廣範圍한 稅制上의 特典에서 緣由한다고 본다. 이러한 租稅減免惠澤은 每年 크게 增加하는 趨勢를 보이고 있는데 1978年에는 그 總金額이 1,967億원에 달하여 적지 않은 稅收의 減少效果를 가져오고 있다. 法人稅의 稅額控除 및 減免으로 인한 稅收入의 損失은 이와 같은 租稅特典이 없을 경우에 徵收하게 될 稅收總額의 約 40%에 該當되며 이는 12%水準의 낮은 實效稅率을 誘發시키는 主要因이 되고 있다.

租稅減免制度는 經濟開發事業을 推進해 나오는 過程에서 特定產業을 育成·支援하기 위하여 租稅衡平의 原則을 희생시켜 가면서 취해진 特別措置인데 오늘에 와서 우리 經濟에 너무나 큰 負擔을 주고 있어 문제가 되고 있다. 물론 우리나라의 產業發展과 輸出增大를 위해서 그 동안 稅制上의 誘因策이 不可避했다고 볼 수 있겠지만 急變하는 政治·經濟·社會的 與件에 비추어 各種 租稅減免措置는 對象企業體로 하여금 惰性에 빠지게 한 느낌도 없지 않기 때문에 이에 대한 全面的인 再檢討가 있어야 할 것으로 본다. 企業의 體質改善과 生產性向上을 통한 競爭力强化보다도 稅制支援에 더 依支하려는 종래의 思考方式은 버려야 할 때가 왔다고 보여진다. 그렇기 때문에 租稅減免制度는 衡平, 社會費用(social costs) 및 效能의 側面에서 再評價되어야 하며 각종 減免對象產業에 대한 優先順位를 엄밀하게 選定하여 이들에게 극히 制限的인 稅制支援을 해줌으로써 減免의 範圍를 漸次的으로 縮小해 나가야 할 것이다. 特定產業 또는 企業에게 일방적으로 減免特惠를 부여하는 制度는 稅負擔의 不均衡과 資源配分의 歪曲現象을 招來할 뿐만 아니라 앞으로 크게 增大될 것으로 期待되는 社會開發에 대한 財政需要를 充足하기 위한 稅收確保에도 큰 蹉跌을 빚게 할 것이기 때문에 이 制度의 構造的인 改編이 있어야 할 것으로 보여진다.

▷ 參 考 文 獻 ◁

國稅廳, 『國稅統計年報』, 1963~79.

張在植, 『法人所得課稅論 : 法人所得과 配當所得의 二重課稅에 關한 硏究』, 京鄕出版社, 1976.

韓國銀行, 『年次報告書』, 1973.

韓國銀行, 『韓國의 國民所得』, 1978.

韓國銀行, 『統計月報』, 1980. 1.

洪寅基, 『韓國資本市場의 構造와 機能』, 韓國開發硏究院, 1973.

吉田二郞·武田昌輔, 『法人稅法』, 東京 : 財經詳報社, 1978.

小松芳明, 『各國の租稅制度』, 東京 : 財經詳報社, 1976.

International Monetary Fund, *International*

Financial Statistics Yearbook, Washington, D.C.; 1979.

International Monetary Fund, *Government Finance Statistics Yearbook*, Volume Ⅱ and Ⅲ, Washington, D.C.; 1978, 1979.

Lent, George E., "Tax Incentives for Investment in Developing Countries," *IMF Staff Papers*, Volume XIV, No.2, July 1967, pp.249~323.

Musgrave, Richard A., *The Theory of Public Finance*, New York; McGraw-Hill Book Co., 1959.

Musgrave, Richard A., *Fiscal Systems*, New Haven and London; Yale University Press, 1969.

Organization for Economic Cooperation and Development, *Company Tax Systems in OECD Member Countries*, Paris; 1973.

Park, Chong Kee, *Taxation and Economic Development in Korea*, Seoul; Korea Development Institute, July 1978.

Peacock, Alan T. and Jack Wiseman, *The Growth of Public Expenditure in the United Kingdom*, London; Allen and Unwin, 1967.

Sato, Mitsuo and Richard M. Bird, "Integration Aspects of the Taxation of Corporations and Shareholders," *IMF Staff Papers*, Volume XXII, No.2, July 1975, pp.384~455.

Tait, Alan A. *et al.*, *Korea: Taxes in the 1980's*, Washigton, D.C.; International Monetary Fund, 1979.

Wagner, Adolph, *Finanzwissenschaft*, 3rd Ed., Leipzig; Winter, 1883.

World Bank, *World Bank Atlas: Population, Per Capita Product, and Growth Rates*, Washington, D.C.; 1976, 1977, 1978.