[연구보고서 제20호]

nabo

조세특례평가 방법 연구

국회예산정책처
National Assembly Budget Office

조세특례평가 방법 연구

2016. 11.

연구보고서 제20호

조세특례평가 방법 연구

총 괄 | 박 용 주 경제분석실장

기획·조정 | 정 문 종 조세분석심의관
이 영 숙 세수추계2과장

작 성 | 이 영 숙 세수추계2과장
백 경 엽, 강 민 지, 김 세 화, 태 정 림 세수추계2과 경제분석관

지원·편집 | 장 유 안 세수추계2과 행정실무원
양 세 종 세수추계2과 자료분석지원요원

본 보고서는 국회의 의정활동을 지원하기 위해서 발간되었습니다.

문 의 : **경제분석실 세수추계2과** | 02) 788-3730 | ret2@nabo.go.kr

이 책은 국회예산정책처 홈페이지(www.nabo.go.kr)를 통하여 보실 수 있습니다.

연구보고서 제20호

조세특례평가 방법 연구

2016. 11.

국회예산정책처
National Assembly Budget Office

발 간 사

정책목표를 달성하기 위한 정부의 정책수단은 크게 재정지출과 조세지출로 구분할 수 있습니다. 이 중 조세지출은 조세특례에 따른 국가세입의 감소분으로, 우리나라의 경우 1960년대에 본격적으로 도입된 이후 그 규모가 확대되어 2017년에는 37.0조원에 달할 것으로 전망되고 있습니다.

조세지출은 재정지출과 달리 감면규모나 수혜대상이 명백히 노출되지 않고, 한번 신설된 조세지출은 이를 폐지하기가 어려워 제도가 방만하게 운영될 가능성이 있습니다. 조세지출제도의 남용을 방지하고 효율적인 관리를 위한 운영상의 보완책 마련의 필요성이 높아지면서, 최근 정부와 국회는 일정규모 이상의 조세지출을 수반하는 신규 조세특례 등에 대해 종합적인 평가를 의무화하는 '조세특례평가제도'를 도입한 바 있습니다. 이에 따라 정부는 2015년부터 조세특례평가를 실시하여 해당 평가결과를 세법개정안에 반영하여 국회에 제출하고 있으며, 국회 또한 조세특례 평가제도의 시행을 의무화하고 이를 시행하기 위한 하부 규칙의 제정을 논의 중에 있습니다.

조세특례평가제도는 조세지출의 성과관리 기반을 구축하고 이를 통한 조세지출 정비 및 효과성 제고를 도모한다는 점에 그 의의가 있습니다. 여타 사업평가와 동일하게 조세특례평가 또한 평가기법의 전문성 및 일관성, 결과의 신뢰성 등을 확보하는 것이 무엇보다 중요한 과제라 하겠습니다. 본 보고서는 이러한 관점에서 조세특례평가제도의 시행을 위한 평가방법론을 정리하고 관련 사례를 수록하였으며, 평가 과정에서 발생 가능한 쟁점과 대안을 제시하고자 노력하였습니다.

본 보고서가 향후 조세특례평가제도의 운영 과정에서 유용한 참고자료로 활용되고, 국회의원님들의 의정활동에 기여할 수 있기를 기대합니다.

2016년 11월

국회예산정책처장 김 준 기

[조세특례평가 개요]

평가단계	평가의 주요 내용	
평가 신청	· 의원 · 위원회의 조세특례 신규 도입 법률안 발의 · 제안시 평가자료 국회제출 의무화 ※「국회법」제79조의3	
평가 대상	· 일정금액 이상의 신규 조세특례 및 기존 조세특례 변경안이 평가대상에 해당	
평가 설계	· 평가의 실행에 앞서 해당 평가의 주요 쟁점 도출, 자료 수집 설계, 평가 범위, 평가방법론, 평가종합 및 일정 등을 사전기획	
평가 범주	재정적 측면	· **세수효과:** 증감률분석, 회귀분석, 모의실험 모형 등을 이용하여 조세특례 시행에 따른 세수감소분을 추정
	정책적 측면	· **타당성:** 개입논리모형 등을 이용하여 정부개입의 타당성을 평가 · **적합성:** 조세특례와 재정지출 등 정책 수단 중 상대적 우위를 평가 · **중복성:** 정책목적 및 수혜대상 등의 유사성을 평가
	경제적 측면	· **효과성:** 회귀불연속설계, 이중차분법, 대응기법 등을 이용하여 조세특례가 정책목적 달성에 효과적인가를 평가 · **형평성:** 소득계층별 또는 기업규모별 귀착효과, 지니계수 등을 사용하여 소득재분배효과를 평가 · **효율성:** 비용편익분석(B/C), 비용효과분석(E/C) 등을 이용하여 조세특례의 효율성을 평가
	종합	· 해당 조세특례의 도입 허용 또는 제도의 지속 여부를 재정성, 정책성, 경제성 등의 평가범주별 검토 결과를 종합적으로 판단
평가 완료	조세특례 평가자료(평가결과)의 국회제출	

요 약

Ⅰ. 조세특례 현황 및 조세특례평가 개요

1. 조세특례 현황

❑ 조세특례란 조세의 일반적 과세체계를 벗어난 것으로서, 이에 따른 국가 세입 감소를 정부의 재정지출에 대응하여 '조세지출(tax expenditures)'로 칭함

○ OECD는 조세의 일반적 과세체계를 '기준조세체계(benchmark tax system)'로 명명하고, 세목별 과세대상 · 세율 · 과세구간 · 과세단위 · 과세기간 · 국제조세 규약 등이 포함되는 개념으로 정의

○ 국제적으로 기준조세체계 및 조세지출에 대한 명확하고 통일된 정의는 마련되어 있지 않으며, 국가별로 조세체계와 재정상태 등에 따라 차이가 존재

❑ 우리나라는 '조세특례에 따라 특정 납세자에 대한 재정지원을 목적으로 발생하는 국가세입의 감소'를 조세지출로 정의

○ "조세지출예산서"에서 조세지출은 「조세특례제한법」상 감면, 「소득세법」 등 개별세법상 비과세·감면, 제도의 일몰 이후 한시적 경과규정으로 운영되는 감면으로 구분

○ 「조세특례제한법」상 조세지출은 세부담 경감의 성질에 따라 영구적으로 세수를 감소시키는 '직접감면'과 과세를 연기하는 '간접감면'으로 구분

– 직접감면은 비과세, 소득공제, 저율과세, 세액감면, 세액공제 등의 형태로 실시되고, 간접감면은 준비금, 과세이연, 이월과세의 형태로 실시

❑ 우리나라의 비과세·감면 중 "조세지출예산서"를 통해 관리되는 조세지출 항목은 2016년 기준 총 229개로, 감면 규모는 36.5조원으로 전망

○ 2013년 이후 지속된 비과세·감면 정비에도 불구하고 대규모 조세특례의 존속과 신규 조세특례 도입 등으로, 조세지출 규모는 2012년 33.0조원에서 2015년 35.9조원(실적), 2016년과 2017년에는 각각 36.5조원 및 37.0조원으로 증가할 전망

○ 이 중 2016~2019년에 일몰이 도래하는 조세지출은 총 151개로 2017년 전망치 기준 감면 규모는 14.9조원(40.8%)이며, 일몰이 규정되지 않은 조세지출은 총 78개로 감면규모는 21.7조원(59.2%)을 차지

- 일몰이 규정된 항목의 존속기간은 관행적인 일몰 연장에 따라 평균 14년, 일몰 규정 없는 항목의 존속기간은 이보다 장기인 평균 21년으로 집계

○ 예산분류기준으로 조세지출 추이를 보면 산업·중소기업 분야 국세감면액이 2017년 전망치 기준으로 10.6조원으로 가장 큰 규모를 보이지만, 사회복지 분야 또한 10.3조원으로 증가하여 그 격차가 축소되는 양상

- 산업·중소기업분야 감면 비중은 2015년 29.7%에서 2017년 28.8%로 감소, 사회복지분야 감면 비중은 2015년 26.2%에서 2017년 27.9%로 증가

2. 조세특례평가 개요

가. 의의 및 특성

❑ 조세지출 규모가 확대되고 재정건전성 측면에서 조세수입의 중요도가 증가함에 따라 조세지출에 대한 주기적 평가를 통해 그 규모를 관리할 필요

○ 재정지출은 직접적 지출로서 총지출 한도 내에서 관리되지만, 조세지출은 간접적 지출로서 관리

- 재정지출은 정부 총지출 한도 내에서 지출 우선순위가 부여되고, 지출의 대상과 규모를 결정함에 있어서도 복합적인 검토와 평가를 수반
- 조세지출은 통상 3~5년의 일몰주기로 운영되나, 특정 수혜집단을 형성함에 따라 사후 정비가 어렵고 운영·관리상 효율성이 낮아 국가재정 누수의 요인으로 작용

❑ 우리나라는 1999년 조세지출보고서의 국회 제출, 2012년 조세지출예산 성과관리제 도입 후 2014년 조세특례평가제도를 도입

○ 정부는 2014년「조세특례제한법」개정을 통해 일정규모 이상의 신규 조세특례에 대한 '사전평가'와 일몰도래 조세특례에 대한 '사후평가'를 의무화

- 이에 따라 연간 300억원 이상이 되는 조세특례 중 2015년에 사전평가 3건, 사후평가 14건, 2016년에 사전평가 2건, 사후평가 6건을 실시

○ 국회 또한 2014년 「국회법」 개정을 통해 신규 발의·제안되는 조세특례 법안에 대한 사전평가제도를 도입하였고, 관련 국회규칙안을 논의 중임

- 「국회법」 개정을 통해 일정규모 이상의 신규 조세특례를 의원 또는 위원회가 발의·제안할 경우 비용추계서와 함께 국회예산정책처 등 전문연구기관의 조세특례평가서를 첨부(「국회법」 제79조의3)
- 2015년에 조세특례평가 시행을 위한 국회규칙안이 검토되었으나, 19대 국회 임기종료로 자동폐기 되어 20대 국회에서 재논의 예정

❑ 조세특례평가는 조세특례의 필요성, 적시성 및 기대효과, 예상되는 문제점 등을 중심으로 제도의 신규 도입안이나 확대안의 타당성을 종합 검토하고, 여타 평가와 동일하게 평가기법의 전문성 및 일관성, 평가결과의 신뢰성 등을 견지할 필요

○ 평가대상에 관련된 전문적인 평가기법을 적용하되, 평가결과가 평가주체나 평가방법에 따라 영향을 받지 않도록 일관성을 확보할 필요

○ 평가 사안에 대한 주요 논점을 종합적으로 분석함으로써 정책결정자의 판단에 유용한 정보를 제공할 수 있어야 함

○ 평가결과의 신뢰성을 제고하기 위해 조세특례 관련 내·외부 전문가들의 체계적인 설계를 바탕으로 평가가 이루어질 필요

- 개별 조세특례 항목의 특성을 면밀하게 검토하고, 평가의 쟁점과 분석 자료 수집, 평가 범위, 평가방법 등에 대한 체계적인 설계가 이루어질 필요

나. 평가 수행절차

❑ 정부와 국회의 조세특례평가는 평가주체와 평가기관 등이 다르기는 하나, 평가 수행절차는 대체로 유사

○ 국가재정에 미치는 영향이 클 것으로 판단되는 일정규모 이상의 조세감면을 수반하는 조세특례 법안을 대상으로 하여 최종 평가 대상을 선정

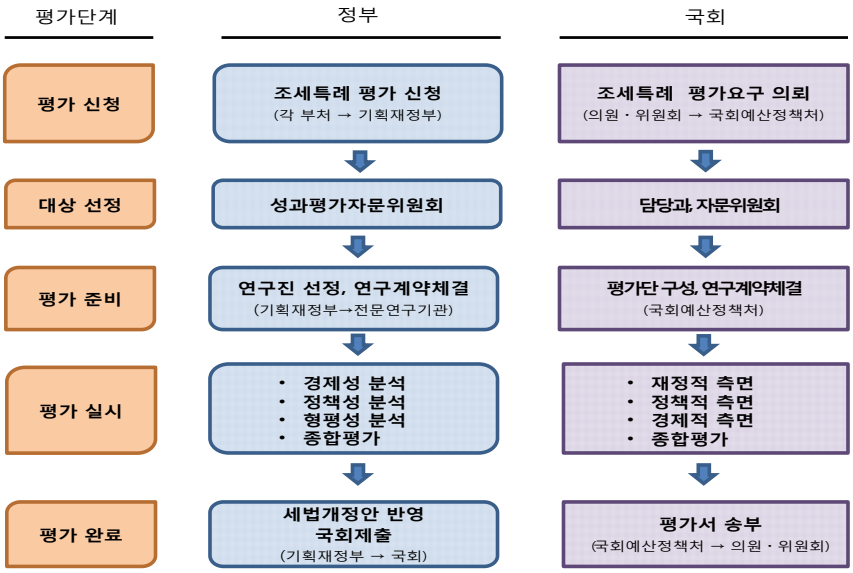
- 단, 정부안의 경우 「조세특례제한법 시행령」에 따라 경제·사회적 상황에 대응하기 위해 시급한 도입이 필요한 경우 등을 평가 대상에서 제외

○ 평가 대상으로 선정된 조세특례평가는 전문연구기관에서 사안별로 내·외부 전문가로 구성된 평가팀을 구성하여 평가를 수행

– 정부안의 경우 한국조세재정연구원과 한국개발연구원이, 국회 의원안이나 위원회안의 경우 국회예산정책처 등이 담당

○ 평가 결과는 정부안은 세법개정안에 반영하여 국회에 제출하며, 국회 의원안이나 위원회안은 법률안의 첨부서류로 국회에 제출

조세특례평가수행 절차: 정부 vs. 국회



주: 「국회법」에서는 조세특례평가 자료의 작성 및 제출절차 등에 관한 사항을 '국회규칙'에 위임하고 있어, 20대 국회에서 국회규칙안 마련을 위한 논의 · 검토가 진행 중

다. 평가의 설계

❑ 조세특례평가의 과정은 조세특례에 대한 기초조사, 평가 설계, 평가 실행, 평가 종료의 단계로 구분

❑ 조세특례평가의 설계(evaluation design)는 구체적인 평가의 실행에 앞서 해당 평가의 쟁점을 도출하고, 자료 구성 설계, 평가 범위나 방법론, 평가 종합 및 일정 등을 사전적으로 기획하는 단계

○ 특히, 조세특례의 경우 이용 가능한 자료 및 평가 기간 등의 제약으로 인해 효과적인 평가가 이루어지기 위해서는 사전적인 평가 설계의 역할이 매우 중요

(1) 평가의 쟁점 도출

❑ 해당 조세특례평가가 사전평가인지 사후평가인지에 따라 평가의 주요 쟁점이 다르게 도출

- ○ 신규 도입 조세특례에 대한 평가('사전평가')는 해당 조세특례 도입의 필요성과 적시성, 경제적 측면 등을 중심으로 평가의 쟁점을 도출
- ○ 기존 조세특례에 대한 평가('사후평가')는 해당 조세특례의 정책목적 달성 및 경제여건 등 변화 여부를 파악하여 향후에도 동 조세특례가 필요한지 등을 중심으로 평가의 쟁점을 도출

조세특례 사전·사후 평가에 대한 주요 쟁점

사전(Ex Ante) 평가	사후(Ex Post) 평가
1. 조세지출을 통해 달성하고자 하는 목적은 무엇인가?	1. 해당 조세지출은 여전히 유효한가?
2. 당면한 시장실패 상황은 무엇인가?	2. 조세지출 운용에 따른 비용은 얼마인가?
3. 시장실패 교정에 있어 조세지출이 가장 최선의 방법인가?	3. 조세지출의 효과는 무엇인가?
4. 조세지출을 도입할 경우 경제적 효과는 무엇인가?	4. 조세지출은 효율적으로 운영되었는가?
5. 이를 위해 수반되는 비용은 얼마인가?	

자료: "Overview of Department of Finance Tax Expenditure Evaluation Guidelines", David Hegarty & Donal Lynch, Department of Finance, 2015.

(2) 자료의 수집

❑ 평가에 필요한 자료의 확보가 가능한지, 자료수집에 소요되는 시간과 비용이 적절한지 등을 사전적으로 점검하고, 수집 방안을 수립

- ○ 현실적으로 평가에 필요한 모든 자료를 수집하는 것이 쉽지 않고, 자료 수집이 가능한 경우에도 상당한 시간과 비용이 소요될 수 있기 때문

❑ 조세특례평가에 이용되는 자료는 경제변수, 재정변수, 조세변수로 구분

- ○ 경제변수는 GDP, 투자, 소비, 고용 등으로 자료의 접근성이나 가용성이 높은 편
- ○ 재정변수는 재정지출금액, 재정수지, 국가채무비율 등 총량변수는 자료의 접근성이나 가용성이 높은 편이나, 개별 부처단위의 사업 관련 미시자료는 수집이 쉽지 않고 시간 소모가 큰 편

○ 조세변수는 개인 또는 기업의 납세 관련 변수로, 전수자료인 국세통계나 서베이자료인 통계청의 가계동향조사 등, 회계감사자료인 기업재무자료 등을 주로 이용

– 국세자료의 경우 전수자료로서 정확성은 높지만 개인 정보보호 등의 이유로 미시자료의 이용이 제한적이며, 서베이자료의 경우 개인이 아닌 가구단위의 표본 정보인 이유 등으로 인해 정확한 납세정보 제공에 한계

(3) 평가범위의 설정

❑ 평가의 범위는 일반적으로 제기될 수 있는 평가 쟁점 등을 평가요소별로 분류하여 범주화한 것으로 재정적 측면·정책적 측면·경제적 측면 등으로 구분 가능

○ 재정적 측면은 조세특례 시행에 따라 예상되는 재정수입의 감소효과를 계량화하여 분석

○ 정책적 측면은 조세특례 도입이 정책적으로 타당한지를 정책기조와 정책수단의 우위, 중부지원 여부 등을 중심으로 분석하는 것으로 '타당성', '적합성', '중복성' 등으로 구분

○ 경제적 측면은 조세특례가 미치는 경제적 영향을 분석하는 것으로 '효과성', '형평성', '효율성' 등으로 구분

조세특례의 평가범주 및 주요 평가요소

재정적 측면	조세감면	· 재정수입에 미치는 영향은?	세수효과
정책적 측면	타당성	· 정부개입이 타당한가?	경제여건, 정책기조
	적합성	· 다른 정책수단 보다 우위에 있는가?	재정사업과 비교, 해외사례
	중복성	· 지원이 과도하지는 않는가?	유사재정사업, 유사조세특례
경제적 측면	효과성	· 정책목적 달성을 위해 효과가 있는가?	세후소득증가, 소비·투자 등 증가
	형평성	· 소득재분배에 어떤 영향을 미치는가?	소득계층별 · 기업규모별 귀착효과
	효율성	· 투입 대비 효율적인가?	B/C 분석, E/C 분석

Ⅱ. 재정적 측면 평가

❑ 재정적 측면 평가는 조세특례 시행에 따른 세수감소분을 추정함으로써 국가재정에 미치는 영향을 분석하는 것으로, 조세특례의 효율성 평가를 위한 비용측면의 필수 정보임

❑ 조세특례로 인한 세수감면 규모를 추정하는 기준은 세수손실법, 세수증가법, 직접지출등가법 세 가지로 구분되며, 이 중 '세수손실법'이 주로 사용됨

- ○ '세수손실법'(revenue forgone method)은 조세특례 시행에 따라 감소되는 세수 규모를 제도 시행 이전의 기준조세제도(baseline)와 비교하여 추정
- ○ '세수증가법'(revenue gain method)은 세제상 특혜가 폐지될 경우 증대되는 세수의 규모를 추정
- ○ '직접지출등가법'(outlay equivalence method)은 특정 조세지출제도의 규모를 세제상의 지원이 아닌 직접 지출로 대체하는 경우 수혜자에게 동등한 경제적 효과를 발생시키는 직접 지출의 규모를 추정하는 방법

1. 조세특례 감면규모 평가 방법

❑ 조세특례 시행에 따른 세수감면 규모를 평가하는 방법은 증감률 분석, 회귀분석, 미시자료를 이용한 모의 실험모형 분석 등으로 구분

- ○ '증감률 분석'은 실제의 조세지출액이나 관련 경제변수의 증감률 추세가 향후 전망기간 동안 동일하게 유지될 것으로 가정
  - – 주로 과거 동일한 혹은 유사한 조세특례가 운용되었거나, 현재 운용 중에 있어 조세감면 실적이 자료화 되어 있거나, 관련 경제 변수들과 조세지출 금액 사이에 상관관계가 높은 경우에 주로 적용
  - – 증감률을 적용할 변수(조세지출액 혹은 관련 경제변수)의 선택, 제도의 변화여부, 자료 기간 중 경제적 특이요인 등을 감안할 필요
- ○ '회귀분석'을 이용한 추계는 과거자료를 이용하여 조세지출액을 결정하는 요인들로 구성된 계량모형을 구성하고, 추정된 관계를 활용하여 향후 전망기간 동안의 세수규모를 추계

- 자료는 시계열(time-series), 횡단면(cross-sectional), 패널(panel) 자료로 구분되나, 세수효과 추계에서는 시간효과가 반영된 OLS, ARIMA, 벡터자기회귀모형, 오차수정모형 등 시계열 모형을 주로 이용
- 조세지출에 유의하게 영향을 미치는 시계열 변수를 찾기가 쉽지 않고, 공제율이나 공제한도 등의 제도변화가 빈번한 경우 적용이 어려움

○ '미시자료를 이용한 모의실험모형'(micro-simulation model)은 표본집단의 실제 수입 및 지출 내역을 바탕으로 정책 변경 전후의 세부담 차이를 구하고, 이를 전체 납세자 단위로 확장함으로써 세수효과를 산출하는 방법

- 단, 미시자료는 표본설계 및 조사항목, 자료수집 방식 등의 차이로 인해 상세한 과세정보가 결여되거나 일부 항목의 신뢰성이 높지 않을 수 있고, 모형의 가정에 따라 결과가 크게 달라질 수 있음을 감안할 필요

2. 조세특례 유형별 평가 방법

❑ 조세특례는 실제 납부할 세금에서 일정금액의 세액을 차감하는 '직접감면'과 일정기간 동안 납세의무를 연기해 주는 '간접감면'으로 구분

○ 직접감면의 유형은 '비과세', '소득공제', '저율과세', '세액공제', '세액감면' 등으로 구분

○ 간접감면의 유형은 '준비금', '과세이연', '이월과세' 등으로 구분

❑ 세수감면 규모의 추계에서는 이러한 조세특례의 유형별로 감면방식과 감면효과가 달라, 각각의 특성을 고려할 필요

○ '저율과세'는 일반 세율보다 낮은 세율을 적용하는 것으로 과세표준에 세율 하락분을 곱하여 세수감면 규모를 추계하되, 산출세액 감소액에 연동하여 세액감면액이 감소하는 효과를 동시에 고려할 필요

○ '비과세'와 '소득공제'는 특정 소득을 과세대상소득에서 제외 · 공제함에 따른 과세표준의 감소와 누진세율 체계에 따른 적용세율의 하락 등을 감안하여 세수감면 규모를 추계

○ ‘세액공제’와 ‘세액감면’은 투자 등 해당 경제활동을 전제로 하여 경제활동이나 세액의 일정비율을 납부세액에서 차감하기 때문에 투자 등 관련 변수에 대한 합리적인 추계가 필수

○ 일정기간 과세를 유예하는 간접감면은 향후 납부할 세액을 현재가치로 환산하여 현재 납부할 세액과의 차이로 세수감면 규모를 추계

Ⅲ. 정책적 측면 평가

❑ 정책적 측면 평가는 해당 조세특례에 대한 정부개입의 타당성, 정책수단의 적합성, 정책수단간 중복성 등을 정량적 또는 정성적으로 분석

○ 정책적 측면 평가는 최근 경제상황이나 정부의 정책기조를 감안할 때 조세특례를 통한 정부개입이 정책목표 달성을 위하여 타당한지 살펴보고, 다양한 정책수단 중 조세특례가 효과적인지, 정책목적과 수혜대상이 기존제도와 중복적인지 등을 분석

1. 정부개입의 타당성

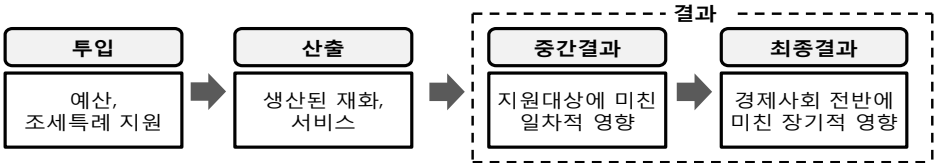
❑ 정부개입의 타당성 평가를 위해서 정부개입의 일차적 목표와 최종결과의 연관관계를 파악할 수 있는 ‘개입논리모형’(intervention logic model)을 구성하는 것이 유용

○ 정부의 개입논리를 명확하게 파악하기 위하여 조세지원의 투입이 산출, 중간결과, 최종결과로 연결되는 과정을 개념적으로 구성

○ 각 고리간 연결이 파급효과 등에 따라 논리적으로 구성되는지, 조세특례의 정책목표가 궁극적 최종결과와 부합되는지 여부를 분석

– 단, 일반 재정사업과 비교할 때 조세특례는 이해관계자를 특정하기 쉽지 않아 효과성 입증을 위한 자료수집이 어려운 점을 감안할 필요

‘개입논리모형’ 개요: 단계별 기본 구성



❑ 정부의 조세지원 목적은 재정지출 등과 마찬가지로 시장실패 교정, 가치재 공급, 소득 및 부의 재분배, 거시경제의 안정화 등으로 구분

○ (시장실패 교정) 공공재, 규모의 경제, 외부효과, 정보의 비대칭성, 시장의 불완전성 등 시장실패가 발생할 경우, 이에 따른 자원배분의 비효율을 교정

○ (가치재 공급) 교육·의료서비스 등과 같이 구매의사나 능력에 관계없이 소비될 필요가 있는 가치재가 사회적으로 바람직한 수준으로 공급·소비되도록 함

○ (소득 및 부의 재분배) 글로벌 금융위기 이후 소득 양극화 현상이 심화되며 자원배분의 불공평 문제를 해결하기 위한 정부 개입의 중요도가 높아짐

○ (거시경제의 안정화) 단기적으로 호황기에 세부담을 높이고 불황기에 낮추는 방식으로 경기의 진폭을 완화하고, 장기적으로 경제의 성장잠재력을 제고

❑ 조세특례의 도입이나 제도확대 시 관련되는 사회·경제적 요인을 점검하고, 지원의 목적을 구체화하여 정부개입의 타당성을 평가할 필요

2. 정책수단의 적합성

❑ 자원배분의 왜곡 가능성 등 부작용에 대한 우려에도 불구하고, 조세특례는 국가의 주요 정책수단으로 활용되는 추세

○ 조세특례에 따라 효율성이 저하될 수 있으나, 소득과 부의 재분배를 통해 형평성을 증진시키고, 양의 외부효과를 지닌 경제활동을 촉진하여 사회후생의 증대 가능

○ 조세제도 변화에 민감한 투자나 신산업의 발전을 촉진하고, 경기침체 극복과 지역균형발전 등을 도모

❑ 정부의 정책수단은 조세특례와 재정지출 등으로 구분되는데, 이들의 장·단점을 반영하여 적합한 정책수단을 선택할 필요

○ (수혜대상) 조세특례는 세부담의 증감을 통한 수혜자의 행동변화를 유인하므로, 세부담이 있는 불특정 수혜자를 대상으로 관련 시장에서 수혜자의 선택권이 존재하는 경우에 보다 적합

– 세부담이 없는 저소득 취약계층이 대상인 경우 재정지출이 적합

○ (지원방법) 조세특례는 시장기제(market mechanism)를 이용한 재화·서비스에 대한 가격보조 효과를 가지므로, 지원대상이 단순하고 지원수준이 상대적으로 낮거나 수요의 가격탄력성이 높은 경우에 보다 적합

- 수요의 가격탄력성이 낮은 필수재나 지원대상이 다양하고 지원수준이 높은 경우는 재정지출이 보다 적합

○ (지원시기) 조세특례는 법률개정을 거쳐야 하고 이해관계자의 조세저항에 따라 항구화되는 경향이 있으므로, 중장기적이고 항구적인 지원에 보다 적합

- 시범사업 성격이나 지속여부가 불투명한 경우에는 매년 예산편성과정에서 규모조정이 용이한 재정지출이 보다 적합

○ (행정집행) 조세특례는 기본적으로 수혜자의 자발적 납세신고에 기반하고 있어, 과다소비 및 부정사용 가능성이 낮고 지원한도의 통제 필요성이 높지 않은 소규모 지원 등에 보다 적합

- 수혜자격 여부 판단 등에 전문성이 필요하고 지원한도에 대한 통제의 필요성이 높은 경우 재정지출이 보다 적합

❑ 조세특례지원이 이루어지는 경우에도 조세특례 유형 중 효과성이 높고 자원배분의 왜곡 등 부작용이 최소화되는 지원형태를 선택할 필요

○ 일반적으로 교정하려는 외부효과의 크기에 비례하는 세액공제 방식이 적합하나, 필요경비의 지원 성격이 강한 경우 소득공제 방식이, 중소기업과 같이 형평성 차원의 제한적 지원은 세액감면이 적합

3. 정책수단간 중복성

❑ 한정된 재원 내 재정운용의 효율성과 효과성을 높이기 위해서는 정책목적 및 주된 수혜대상 등의 유사성을 엄밀하게 판단하여 조세특례와 재정지출 간의 과다한 중복지원을 최소화할 필요

○ 유사한 정책목적 하에 주된 수혜대상이 중복되거나 어느 사업이 다른 사업의 수혜대상을 포함하는 경우는 유사성이 강한 것으로 판정하되, 각 재정지원이 서로 연계되거나 기저효과로 작용하는 경우는 상호보완적인 것으로 판정

○ 정책수단 간 중복성 검토는 유사중복 제도의 현황을 적시하고, 정책목적이 유사한 정책수단을 포함하여 각 제도 간 보완성 및 대체성 여부를 검토

Ⅳ. 경제적 측면 평가

❑ 경제적 측면 평가는 효과성, 형평성, 효율성 부문으로 구성

○ 효과성 분석: 조세특례가 의도한 정책목표를 달성했는지 여부 분석

○ 형평성 분석: 조세특례가 소득재분배에 미친 영향을 분석

○ 효율성 분석: 조세특례의 편익(효과성)과 비용을 함께 고려하여 분석

1. 효과성 분석

❑ 일반적인 효과성 분석은 정책영향평가(impact evaluation)의 일종으로, 정책과 정책이 의도한 결과(outcome)간 인과관계를 규명함으로써, 해당 정책이 의도한 목적을 달성하고 있는지를 평가

○ 효과성 분석의 결과는 정책의 지속, 확대 또는 축소와 같은 의사결정을 내리는데 유용한 정보를 제공하여, 증거에 기반한 정책결정(evidence-based policy making)을 도움

❑ 정책영향평가의 관점에서 조세특례의 효과성 분석은, (1)조세특례가 목표한 활동이 의도했던 방향으로 진행되었는가? (2)이러한 변화가 해당 조세특례와 직접적으로 연결되어 있는가? (3)동 조세지원의 혜택이 얼마나 큰가? 등으로 구분

○ 만약, 조세특례가 의도했던 행동의 변화를 초래하지 않거나, 이러한 행동의 변화에 해당 조세특례 보다 다른 요소의 영향이 더 크게 작용했거나, 조세혜택의 크기가 미미하다면, 동 조세특례는 효과성이 있다고 평가하기 어려움

❑ 조세특례의 효과성 분석을 위해서는 특정 조세특례와 동 제도가 의도한 정책목표 사이의 '인과관계'를 추론하고, 이를 실증적으로 규명할 필요

○ 인과관계의 추론을 위해 정책 대상집단(이하 '실험집단') 및 정책 비대상집단(이하 '통제집단')을 설정할 필요

○ 성과지표 등을 이용해 회귀불연속설계, 이중차분법, 대응기법 등 통계적 기법과 문헌 조사 등을 통한 두 집단 간 결과의 차이를 산출

○ 단, 복잡하고 정교한 분석기법 적용에는 자료 수집이 선결조건이나, 납세 관련 미시자료는 개인정보 보호 등의 이유로 그 이용이 상당히 제한적

가. 인과관계 추론과 대응적 사실(causal inference and counterfactuals)

❑ 조세특례와 동 제도가 의도한 결과 간의 인과관계 추론을 위해 조세특례 외에 정책 목표에 영향을 줄 수 있는 다른 변수들을 통제할 필요

○ 이를 위해 해당 조세특례제도가 실시되지 않았을 경우 발생했을 잠재적 결과인 '대응적 사실'(counterfactual)을 추정할 필요

❑ 효과성 분석의 인과관계는 정책 시행을 전제로 한 '실험집단'과 시행을 전제로 하지 않은 '통제집단'의 차이로 추정하며, 각 집단을 설정하는 방법은 크게 세 가지로 나누어 볼 수 있음(GAO, 2012)

○ 무작위로(randomly) 추출한 실험집단과 통제집단 간 정책 결과 비교

○ 실험집단과 유사한 특성을 갖도록 매칭방식으로 구성한 통제집단 간의 결과 비교

○ 정책 실시 전후 시계열 분석을 통한 실험집단의 결과 변화

– 단, 이 경우 결과에 영향을 미치는 다른 요인들의 효과를 통제해야 함

나. 성과지표(performance indicator)의 설정

❑ 조세특례의 효과성 분석을 위해 정책 시행시 결과의 변화를 판별할 수 있는 '성과지표'의 설정이 선행될 필요

○ 정책이 의도한 효과가 무엇인가에 기초해 바람직한 성과지표를 설정할 필요

❑ 성과지표는 성과목표의 달성도를 정확히 반영할 수 있도록 가능한 정량적, 결과적 지표를 중심으로 설정될 필요

○ 최대한 평가자의 주관이 개입되지 않고, 반복 측정시에도 동일한 결과를 얻을 수 있도록 정량적 지표를 설정하고, 정책 목표의 궁극적인 효과 추정을 위해 결과지표 위주로 설정하는 것이 바람직함

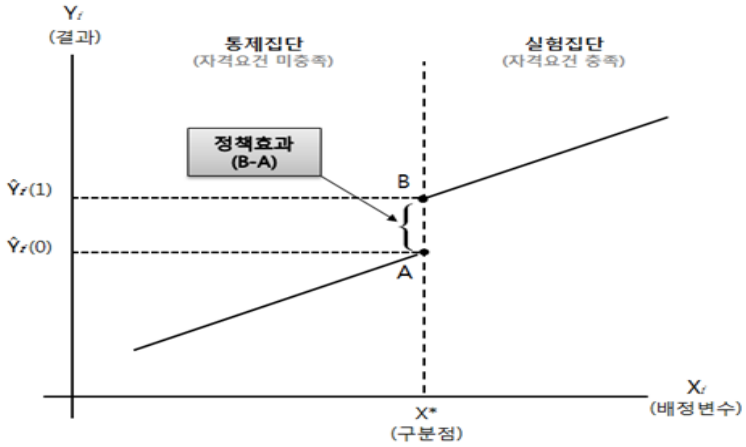
다. 회귀불연속설계(regression discontinuity design)

❑ 회귀불연속설계는 정책 대상집단을 설정하는 자격기준(eligibility criterion)이 배정변수로 이용 가능하고, 동 자격기준과 정책이 의도한 결과가 모두 연속변수일 때 적용 가능한 효과성 평가 방법

○ 특정 구분점(cutting point)을 기준으로 실험집단과 통제집단의 구분 가능

○ 동 방법에서 정책효과는 구분점에서 불연속적으로 나타나는 회귀직선상의 산출결과의 차이로 추정

'회귀불연속설계'의 정책효과 측정



❑ 조세특례의 경우 배정변수와 결과변수의 연속성, 수혜자격을 구분하는 명확한 구분점의 존재 등 요건 충족이 쉽지 않아, 동 방법을 활용해 효과성을 평가한 사례가 많지 않음

❑ 근로장려세제(EITC)의 효과성 평가 사례(R.Jones, 2013. 4.)

○ EITC가 동 정책의 대상이 되는 유자녀 여성의 노동시간 증대에 기여했는가를 회귀불연속설계를 활용해 평가, 이를 위해 미국 정부의 서베이 자료인 CPS(Current Population Survey)와 국세청(IRS)의 소득 및 세금 정보를 결합한 미시자료를 활용

라. 이중차분법(Difference in Differences)

❑ 이중차분법은 실험집단과 통제집단의 정책 시행 전후의 차이를 통해 정책효과를 측정하는 평가방법

○ 정책효과 추정치인 이중차분추정량은 i)실험집단의 정책시행 전후 차이('A')와 통제집단의 정책시행 전후 차이('B')를 구한 후 ii)양자의 차이('A－B')를 통해 산출

○ 비동질적 표본자료 하에서 발생 가능한 표본선택의 편의문제(selection bias)를 줄일 수 있고, 정책효과에 영향을 미칠 수 있는 기타 변수들의 효과를 통제함으로써 순수한 정책효과 추정 가능

❑ 단, 해당 정책 변화상의 에피소드가 이중차분법 적용에 적합한가를 판단하는 작업에 주관이 개입될 가능성이 높아질수록 무작위성(randomness)이 저해되어, 정책효과의 추정치에 편의(bias)가 발생할 확률이 높아짐

○ 확률화 할당설계가 이루어지지 않아 발생 가능한 역인과관계(reverse causality)나 실험·통제집단 간 비대응성 문제 등을 피하기 어려움

❑ 유가환급금 지급, 연금저축 소득공제 도입 등의 효과성 평가 사례

○ 2008년 실시된 유가환급금 지급 정책이 의도했던 정책목표인 소비 진작을 달성하였는가를 이중차분법을 활용해 평가(송헌재, 2010)

- 2007~2008년 재정패널 미시자료를 활용하였으며, 가구의 소비지출에 영향을 미칠 수 있는 다른 변수들의 효과를 통제

○ 2006년 개정된 연금저축 소득공제 한도 상향 조정이 의도했던 저축 증가에 기여했는가를 이중차분법을 활용해 평가(김병권 외, 2013)

- 노동패널 미시자료를 활용하여, 연금저축 소득공제 한도 인상이 연금저축 납입액에 미치는 효과 및 그 외 저축에 대한 구축효과 여부를 분석

마. 대응기법(matching)

❑ 대응기법은 통제집단을 실험집단과 가장 유사한 특성을 갖도록 정교하게 매칭 구성하여 평가하는 방법

○ 해당 정책 외에 양 집단에 유사하게 영향을 미칠 것으로 생각되는 특성들을 기준으로, 성질이 유사한 대상끼리 짝을 지어 정책 참여 여부에 따라 실험집단과 통제집단으로 구분

○ 매칭구성에 따라 두 집단에 대해 동일하게 영향을 주는 요인이 상쇄되기 때문에, 양 집단에서 나타나는 차이는 순수한 정책효과로 볼 수 있고 이를 통해 이중차분법의 비대응성 등의 문제를 해결

❑ 단, 대응기법은 표본이 충분히 크지 않을 경우 유용성이 떨어질 수 있으며, 실험집단과 통제집단의 차이가 관찰 불가능한 특성에 기인하는 부분이 큰 경우 편의(bias)를 제거하는데 유용하지 않을 수 있음

○ 대응(matching)에 중요한 특성변수가 영향평가에 사용된 산출변수에 대한 예비측정결과에 기초해 결정됨에 따라, 예비측정의 신뢰성이 낮은 경우 이를 토대로 한 평가결과는 타당성이 낮거나 사실을 왜곡할 수 있음

❑ Caiumi, A.(2011)은 대응기법을 조세특례의 효과성을 평가하는 새로운 방법(novel approach)으로 제안(OECD Taxation working paper)

○ 조세특례의 효과성 분석에 대응기법을 활용한 사례는 많지 않은 편

○ Caiumi, A.(2011)은 대응기법을 활용해 실험집단과 통제집단을 구성한 후, 이탈리아의 사업투자에 대한 지역별 세액공제의 투자 증대효과를 평가

– 서로 다른 데이터 소스(기업별 법인세 신고 관련 기밀 자료, 재무자료 등)를 통합한 데이터베이스를 활용

2. 형평성 분석

❑ 형평성은 효율성과 함께 조세체계를 평가하는 중요한 평가기준이며, 수직적 형평성(vertical equity)과 수평적 형평성(horizontal equity)으로 구분 가능

○ 수직적 형평성은 상이한 지불능력을 가진 납세자들 간에 조세부담이 공정하게 배분되어야 함을 의미하는 반면, 수평적 형평성은 동일한 위치에 있는 사람들을 동일하게 취급해야 함을 의미

❑ 조세특례의 수직적 형평성 분석은 조세특례에 따른 혜택(세부담 감소)의 소득계층별 혹은 기업규모별 귀착효과 등을 통해 분석 가능

○ 이를 통해 조세특례의 혜택이 의도한 소득계층, 기업군(중소기업 등), 산업 등에 실제로 귀착되고 있는지 여부, 귀착되는 정도 등을 살펴 볼 필요

❑ 조세의 소득재분배 기능은 특정 조세제도 시행 후 지니계수의 변화 등을 통해 측정하는데, 이를 조세특례 제도의 형평성 평가에도 적용 가능

○ 형평성 측정은 다양한 불평등지수(지니계수, 5분위 배율, KPS지수 등)를 활용해 가능한데, 각각의 장·단점을 고려하여 분석 목적에 부합하는 통계지표를 선택하되, 다수의 지표를 상호보완적으로 활용 가능

❑ 교육비 소득공제와 연금저축 소득공제의 수직적 형평성 및 소득재분배 효과에 대한 평가 사례

○ 교육비 및 연금저축 소득공제 시행에 따른 지니계수 및 KPS지수 변화를 통해 소득재분배 효과 및 수직적 형평성 악화 여부 등을 평가(정운오·전병목, 2010)

– 한국조세재정연구원의 2008년 재정패널 미시자료를 활용

3. 효율성 분석

가. 개념

❑ 조세특례의 폐지 혹은 신설 등에 따른 사회적 편익이 사회적 비용보다 클 경우(즉, 사회적 순편익>0), 경제적 효율성이 향상(efficiency gain) 되었다고 볼 수 있음(GAO, 2012)

○ 조세특례는 다양한 경제적·사회적 정책 목표 달성을 위해 사회의 자원을 이동시키기 위한 노력으로, 경제적 효율성에 영향을 미침

○ 단, 효율성 향상(efficiency gain)과 손실(efficiency loss)을 정량화하는 것은 쉽지 않아 추정이 어려울 수 있음

❑ 정책 목적을 달성하기 위한 비용이 편익보다 큰 경우 효율적인 정책수단으로 보기 어려워, 특정 조세특례의 효율성 평가는 해당 제도가 의도한 정책목표 달성에 효과적인 것으로 분석된 경우에도 수행될 필요

○ 사회적 편익은 효과성 평가에서 추정되고, 사회적 비용은 재정적 측면 평가의 세수감소효과에 효율비용 등을 감안한 총비용 개념으로 추정

○ 조세특례평가 시 사회적 순편익이 발생한 경우에도, 비용을 감안한 효율성 평가의 결과에 따라 동 제도가 최적의 대안이 아닐 수 있음에 유의할 필요

나. 사회적 비용(social cost) 추정

❑ 조세특례에 따른 사회적 비용은 세수감소 효과 외에 효율비용(efficiency cost), 납세협력비용(compliance cost), 행정비용(administrative cost) 등을 포함

○ 조세특례의 폐지 혹은 신설은 경제 주체들의 행동변화를 유도하여 효율비용을 초래할 수 있으며, 조세 제도의 복잡성을 심화시켜 납세협력비용이나 행정비용을 증가시킬 수 있기 때문

❑ 효율비용은 일정액의 민간 자원을 정부부문으로 이전시키는 과정에서 가격체계의 변화를 통해 초래된 자원배분의 왜곡 시 발생하는 초과부담(excess burden)에 해당

○ 특정 조세특례의 효율비용 추정 방법을 제시하기는 쉽지 않아, 미국 예산관리처(OMB)는 명확한 추정방법 대신 아래와 같은 일종의 '경험법칙'(rule of thumb)을 제시

– 즉, 조세특례가 존재할 경우 동일한 세수입을 얻기 위해서는 세율 인상이 불가피한데, 이러한 세율 인상에 따른 세수증가분의 효율비용은 세수증가액의 약 25%로 추산

○ 우리나라의 효율비용 추정 연구는 대부분 일반균형모형(CGE모형)을 활용하여 세목별로 추정되고, 조세특례에 대한 효율비용 추정연구는 없음

❑ 납세협력비용은 세금을 납부하기 위해 세금 이외에 납세자가 추가로 부담하는 경제적 비용으로, 조세제도가 복잡할수록 커짐

○ 세금을 납부하기 위해 각종 서류를 작성하는데 투입되는 시간, 자원 및 외부의 법률 및 회계 전문가에 자문을 구하기 위한 비용 등을 통칭

○ 조세특례의 납세협력비용을 추정하는 것은 쉽지 않아, 이를 추정한 우리나라의 연구 역시 대부분 설문조사 등을 활용해 세목별로 추정

다. 비용편익(B/C) 분석 및 비용효과(E/C) 분석

❑ 비용편익분석은 특정 정책 수행에 따른 총 기대편익과 총 기대비용을 함께 고려하는 경제적 접근방법으로, 평가 대상이 되는 유사한 정책간의 상대적 성과 비교를 용이하게 함

- ○ 특정 정책 수행에 따른 편익과 비용을 모두 화폐단위로 수량화하고, 편익이 비용을 초과하는 지를 평가
- ○ 단, 편익을 화폐단위로 추정하기 어려울 경우에는 비용효과 분석을 수행

❑ 비용편익분석은 순현재가치법(net present value), 내부수익률(internal rate of return), 편익비용비율(benefit to cost ratio) 등의 다양한 방식으로 수행가능, 정책대안 평가시 각각의 장·단점을 고려해 적용할 필요

- ○ 순현재가치법(NPV)은 수반된 모든 비용과 편익을 기준연도의 현재가치로 할인한 후 총편익에서 총비용을 제하여 최종 순편익을 구하며, 이 값이 양수일 경우 해당 사업을 수행할 가치가 있는 것으로 평가
- ○ 내부수익률(IRR)은 특정 사업의 순현재가치를 '0'으로 만드는 수익률로, 이 값이 할인율보다 높을 경우 해당 사업이 수행할 가치가 있는 것으로 평가
- ○ 편익비용비율(B/C ratio)은 총편익과 총비용을 기준연도의 현재가치로 할인한 후 총편익의 현재가치를 총비용의 현재가치로 나누어 구하며, 이 값이 '1'보다 큰 경우 해당 사업을 수행할 가치가 있는 것으로 판단
- ○ 비용편익분석은 유사한 정책대안 간의 비교를 통해 최적의 대안 선택을 가능하게 하는 등 장점이 있으며, 위 방식은 상호보완적으로 활용 가능

❑ 단, 비용편익분석시 편익 및 비용의 범주설정, 양자의 대응성 문제, 사회적 할인율 설정의 문제 등이 발생할 수 있음

- ○ 특정 정책 목표 달성을 위한 조세특례의 편익 및 비용 추정시, 추정범위를 구체화하고 양자의 범주가 잘 대응되도록 할 필요가 있으나 쉽지 않음
- ○ 최근 경제의 저성장세, 잠재성장률 하락 등을 감안하여 사회적 할인율의 적정성에 대한 여러 논의가 진행되고 있음을 감안할 필요
- ○ 이 외에 편익 및 비용 추정 관련 자료 획득의 어려움, 비용편익분석에 상당한 시간이 소요되는 점 등을 고려할 필요

❑ 조세특례평가에서는 주로 비용효과분석이 많이 활용되며, 비용편익분석 등을 활용한 효율성 분석 사례는 많지 않은 편

○ 비용편익분석은 2015년 처음 도입된 조세특례평가에서 총 17건 중 4건, 2016년 총 8건 중 1건에 한해 수행 됨

○ 이 외에 조세특례 관련 연구에서 비용편익분석을 활용한 사례는 많지 않은 편인데, 가계동향조사를 활용한 미시모의실험을 통해 '신용카드 소득공제 확대'에 따른 편익과 비용을 추정한 송헌재 · 성명재(2012) 참고 가능

Ⅴ. 종합적 판단을 위한 평가

1. 종합적 판단의 주요 쟁점

❑ 평가결과의 종합 단계는 해당 조세특례의 도입 허용 또는 제도의 지속 여부를 종합적으로 살펴보는 조세특례평가의 마지막 단계에 해당

○ 조세특례평가는 재정적 측면, 정책적 측면, 경제적 측면 등의 평가범주별 검토로 구성되며, 각 평가 결과를 토대로 종합적인 판단이 이루어지는 구조를 지님

❑ 평가범주별 평가결과를 종합할 때, 성격이 상이한 정성적 분석결과와 정량적 분석결과를 균형 있게 해석하는 것과 각 평가결과가 상호 대립적일 경우 이를 종합하는 문제가 주요 쟁점이 됨

○ 정책적 측면 평가는 대체로 정성적으로 이루어지는 반면, 재정 · 경제적 측면 평가는 정량적 결과로 제시됨에 따라 성격이 상이한 결과를 종합적으로 살펴 균형 있는 결과를 도출하여야 함

○ 정책적 측면 평가와 재정 · 경제적 측면 평가결과가 상호 대립적으로 제시되는 경우, 조세특례 사안별 특성에 따라 가중치를 부여한 뒤 이를 종합하는 방식 등의 연구 방법론을 마련하여 이를 적절히 활용할 필요

○ 종합적 판단을 통해 도출된 평가결과가 객관성과 대표성을 지닐 수 있도록, 각 범주별 평가에 참여한 평가자 의견이 종합적으로 반영되어야 함

2. 종합적 판단을 위한 평가 방법

❑ 평가범주별 평가결과 및 의견을 대표성을 지닌 내용으로 종합하는 의사결정 지원 방법으로 '계층화 분석법'과 '협의체 구성' 등을 들 수 있음

❑ 계층화 분석법(Analytic Hierarchy Process, AHP)은 의사결정의 목표 또는 평가기준이 다수이며 복합적인 경우 상호 배반적인 대안들의 체계적 평가를 위한 의사결정지원 기법의 하나임

- ○ 계층화 분석법은 복잡한 문제를 계층화하여 주요 원인과 세부 요인으로 구분한 뒤 요인에 대한 쌍대비교(pairwise comparison)를 통해 상대적 중요도를 도출하고 가중치에 따라 이를 결합하는 방법임
- ○ 우리나라는 2000년부터 정부 R&D투자 우선순위 등 정책우선순위 결정을 위한 분석 및 재정투자사업의 예비타당성 조사 등에 계층화 분석법을 활용

❑ 계층화 분석법은 의사결정에 있어 각 요소별 중요도를 비율화하여 정량적 결과로 제시한다는 점에서 유용할 수 있으나, 가중치 설정 등에 평가자의 주관이 개입됨에 따라 자의성 및 주관성을 지닐 가능성도 존재

- ○ 계량적 방법론을 통해 상대적 중요도를 정량적으로 제시하여 보다 단순화된 비교가 가능
- ○ 그러나 종합평점이 0.45~0.55의 회색구간에 위치할 경우 이에 대한 판단이 모호한 한계가 있고, 평가자의 자의성이 개입될 소지 존재

❑ 협의체 구성 방법은 의사 결정지원 방법 중 전문가의 의견을 종합하는 방식에 해당하며, 범주별 평가결과 및 검토 사항 등을 전문성을 보유한 협의체에서 객관적으로 종합·판단하는 방법

- ○ 전문성을 보유한 협의체를 통해 계량적 방법과 비계량적 방법을 병행하여 종합적인 판단을 진행할 수 있고, 실무적으로도 비교적 빠른 의사결정을 통해 적시에 정보를 제공할 수 있는 장점 존재
- ○ 단, 협의체는 전문성과 객관성을 담보할 있도록 구성하여야 하며, 종합적 판단을 제시하는데 있어 선택 편의(selection bias)가 개입하지 않아야 함. 또한 협의체에 제공되는 정보는 예외적 사항 등을 고려하여 효과가 낮거나 없는 것으로 발견된 평가결과 등도 모두 포함하여야 함

Ⅵ. 요약 및 시사점

❑ 조세특례평가는 평가대상 여부에 대한 판단에서 시작하여 사전 준비단계로서 평가설계가 진행되고, 이에 근거하여 개별 평가범주별로 구체적인 평가가 수행되어 최종적으로 이들 결과를 종합하는 단계로 이루어짐

○ 「국회법」(제73조의2)의 규정에 따라 일정규모 이상의 연간 조세지출금액이 발생하는 경우 조세특례평가 대상이 됨

○ 평가설계는 구체적 평가에 앞서 조세특례평가의 쟁점을 도출하고 분석에 필요한 자료 수집, 적용 가능한 평가방법 선정 등을 기획하는 사전단계임

○ 조세특례의 평가범주는 성과관리에 기반한 국가재정의 효율적 운영이라는 평가제도 도입의 취지를 감안할 때 재정적 측면, 정책적 측면, 경제적 측면으로 구분

○ 종합평가 단계는 계층화 분석법(AHP)이나 협의체 구성 방식 등을 통해 범주별로 이루어진 평가결과를 최대한 객관적이고 중립적인 관점에서 판단

– 정성적인 정책적 측면 평가와 정량적인 재정적 측면·경제적 측면 평가의 성질이 다르고, 범주별로 조세특례 존치에 상호대립되는 평가결과가 제시될 수 있음

❑ 조세특례평가는 제도도입의 목적, 관련 세목별 특성, 감면유형 등이 다양하고 납세 및 감면자료 수집의 제약 등으로 인해 일반적인 평가지침이나 매뉴얼 보다는 사안별 평가설계(evaluation design)의 역할이 중요

○ 조세특례 범위는 투자나 고용 등 경제활동 외에도 교육, 문화·관광, 사회복지 등 가치재나 비경제활동을 포함해 광범위하고, 관련 국세의 세목별 성질이 다르고, 비과세·세액공제·이월과세 등 감면유형도 다양

❑ 조세특례평가를 수행하는 전문 연구기관은 조세특례평가의 효과와 평가결과의 신뢰도 제고를 위해 전문적 평가역량을 확보해야 하며, 평가과정 전반에 대한 자문과 의사결정을 위한 평가협의체(가칭 '조세특례평가 자문위원회')를 구성하여 이를 중심으로 하는 평가체계를 운영할 수 있음

- ○ 조세특례평가를 전담하는 평가기관 내부인력에 외부의 대학 연구소나 학회 단체 등의 연구역량을 적절히 결합함으로써 평가의 전문성과 객관성을 제고
- ○ 내·외부 전문가 집단으로 구성된 평가협의체를 중심으로 조세특례평가 대상 여부 판단, 평가설계 및 평가방법 자문, 평가결과의 최종 종합을 수행

❑ 조세특례는 적용이 포괄적이고 법률상 요건 충족 및 납세자 신청을 전제로 간접적인 방식으로 지출이 이루어지는 특성에 따라, 평가에 필요한 감면 현황 파악을 위해 과세관청의 세밀한 자료 집계와 공개가 중요

- ○ 국세청의 납세자료는 소득·과세표준 등을 기준으로 하는 구간별 총량자료(grouped aggregate data)로, 조세감면 현황의 경우 제도별 구분없이 합산되거나 구분되는 경우에도 총량으로 집계·공개되어 미시적 분석에 한계
- ○ 통계청의 가계동향조사나 한국조세재정연구원의 재정패널 등이 대체자료로 이용되고 있으나, 자료조사의 주된 목적이 조세분석에 있지 않고 고소득층 정보가 누락되거나 자료기간이 짧은 등 제약이 큼

차 례

Ⅰ. 조세특례 현황 및 조세특례평가 개요 ····· 1

1. 조세특례 현황 ····· 1
2. 조세특례평가 개요 ····· 14

Ⅱ. 재정적 측면 평가 ····· 35

1. 조세특례 감면규모 평가 방법 ····· 36
2. 조세특례 유형별 평가 방법 ····· 41

Ⅲ. 정책적 측면 평가 ····· 47

1. 정부개입의 타당성 ····· 47
2. 정책수단의 적합성 ····· 53
3. 정책수단간 중복성 ····· 62

Ⅳ. 경제적 측면 평가 ····· 65

1. 효과성 분석 ····· 65
2. 형평성 분석 ····· 83
3. 효율성 분석 ····· 88

Ⅴ. 종합적 판단을 위한 평가 ····· 98

1. 종합적 판단의 주요 쟁점 ····· 98
2. 종합적 판단을 위한 평가 방법 ····· 100

Ⅵ. 요약 및 시사점 ····· 104

참고문헌 ····· 111

표 차례

[표 1] 주요국의 기준조세체계 및 조세지출 개념 비교 ····· 2
[표 2] 조세지출 및 재정지출 추이: 2010~2017년 ····· 6
[표 3] 근거법률에 따른 조세지출 현황: 2015~2017년 ····· 7
[표 4] 감면규모별 주요 조세지출 현황: 2017년 전망치 기준 ····· 8
[표 5] 감면방법에 따른 조세지출의 형태: 2017년 전망치 기준 ····· 9
[표 6] 조세지출예산서상 수혜자별 조세지출 규모 추이: 2015~2017년 ····· 10
[표 7] 예산분류기준에 따른 국세감면 추이: 2015~2017년 ····· 11
[표 8] 주요 분야별 감면제도 현황: 2017년 조세지출예산서 기준 ····· 12
[표 9] 현재 운용중인 조세특례 일몰연도별 현황: 2016~2019년 ····· 13
[표 10] 감면의견 제출 및 일몰연장 현황 ····· 15
[표 11] 우리나라 조세지출예산제도 운용 경과 ····· 17
[표 12] 조세특례 사전평가 관련 법률내용 ····· 20
[표 13] 2015년 정부 조세특례 예비타당성조사 결과 요약 ····· 22
[표 14] 2016년 정부 조세특례 사전평가 선정 결과 ····· 23
[표 15] 2015년 정부 조세특례 심층평가 결과 요약 ····· 25
[표 16] 2016년 정부 조세특례 심층평가 결과 요약 ····· 26
[표 17] 조세특례평가기준 ····· 31
[표 18] 조세특례평가를 위한 주요 자료 예시 ····· 32
[표 19] ‘정부개입의 타당성’ 검토 사례: 요약 ····· 52
[표 20] 정책수단 선택 기준: 재정지출 vs. 조세특례 ····· 56
[표 21] ‘정책수단의 적합성’ 검토 사례: 요약 ····· 57
[표 22] 인과관계 도출을 위한 효과성 분석 설계 ····· 68
[표 23] 조세특례 성과지표 설정 사례 ····· 70
[표 24] 이중차분추정량 ····· 75
[표 25] 세목별 조세의 한계효율비용(MEC) 추정 선행연구 결과 요약 ····· 90
[표 26] AHP 방법론의 유용성 및 한계 ····· 101

그림 차례

[그림 1] 국세감면액 추이: 1998~2017년 ····· 4
[그림 2] 국세감면율 추이: 1998~2017년 ····· 5
[그림 3] 국세감면액 증감률과 국세수입액 증감률 추이: 2010~2017년 ····· 6
[그림 4] 조세특례 사전평가 분석 체계: 정부, '예비타당성 조사' ····· 21
[그림 5] 조세특례 사후평가 분석 체계: 정부, '심층평가' ····· 24
[그림 6] 조세특례평가수행 절차: 정부 vs. 국회 ····· 28
[그림 7] 조세특례평가 프로세스 ····· 30
[그림 8] 조세특례의 평가 범주 및 주요 평가 요소 ····· 34
[그림 9] '개입논리모형'의 구성과 흐름 ····· 48
[그림 10] '회귀불연속설계'의 개념도 ····· 72
[그림 11] '이중차분법'의 개념도 ····· 74
[그림 12] 성향점수 대응기법 및 공통 영역 ····· 78
[그림 13] 로렌츠 곡선(Lorenz curve) ····· 85
[그림 14] 조세특례평가의 단계별 흐름도 ····· 98

Ⅰ. 조세특례 현황 및 조세특례평가 개요

1. 조세특례 현황

가. 개요

조세특례란 조세체계상의 일반 원칙인 기준조세체계(benchmark tax system)를 벗어난 것으로서, 이에 따른 국가 세입의 감소(또는 연기)를 정부의 재정지출에 대응하는 개념으로 보아 조세지출(tax expenditures)로 칭하기도 한다.[1] OECD는 조세지출의 개념을 "조세체계상 일반적인 원칙인 기준조세체계를 벗어난 것으로 특정 납세자 집단(narrow population of taxpayers)을 위한 정부수입의 감소 혹은 연기"로 정의하고, 기준조세체계란 세목별 과세대상, 세율구조, 과세구간, 과세단위, 과세기간, 국제조세규약 등을 포함하는 개념으로 규정하였다.[2]

그러나 국제적으로 기준조세체계 및 조세지출에 대한 명확하고 통일된 정의는 존재하지 않는다. 이는 실무적으로 기준조세체계와 이를 벗어난 조세지출을 명확히 규정하는 것에 어려움이 존재하기 때문이며, 국가별로 조세체계가 상이한 상황에서 국제적인 합의 기준이나 원칙이 존재하지 않기 때문이다. 그 결과 다음 표와 같이 각국의 상황에 따라 기준조세체계 및 조세지출에 대한 정의와 범위에 차이가 존재한다.

가령 영국의 경우 순수한 조세지출이 아니더라도 장기간 운영됨으로써 조세구조의 본질적인 부분을 구성하거나 단순히 조세행정 등을 위한 감면 조치는 '구조적 감면(structural reliefs)'[3]으로 분류하고, 조세지출과 구조적 감면의 성격을 동시에 지닌 항목[4]에 대해서도 이를 별도 집계하는 등 조세지출을 보다 넓은 범위에서 관리하고 있다. 미국은 '정상 조세구조(normal tax baseline)'와 '표준 조세법구조(refer-

---

1) GAO, "Tax Expenditures: Background and Evaluation Criteria and Questions", 2012, p.3.

2) OECD, 「Tax Expenditures: Recent Experiences」, 1996, pp.9~10.; OECD, 「Tax Expenditures in OECD Countries」, 2010, p.12.

3) 구조적 감면에 해당하는 조세지출은 개인공제(personal allowance), 배당에 대한 이중과세를 방지하기 위한 감면(reliefs) 등이 존재

4) 구조적 감면과 조세지출의 성격을 동시에 지닌 조세지출로서 노인에 대한 추가공제(age-related allowances), 자녀공제(tax exemptions for child benefits) 및 장애인 공제(disability living allowances)를 들 수 있음

ence tax law baseline)'의 개념으로 양분한 뒤, 지출 사업과 유사한 조세지출을 '표준 조세법 구조'로 보아 조세지출예산서 작성 대상에 포함시키고 있다. 캐나다는 기준조세체계를 "국세의 납세의무를 이행하도록 하는 과세제도의 근간을 이루는 것"으로 보고, "개별 세목의 과세기반에 관련 세율을 적용하는 구조"로 정의하고 있다.[5)]

[표 1] 주요국의 기준조세체계 및 조세지출 개념 비교

OECD		· 기준조세체계는 조세체계상의 일반표준으로 정의하며, 조세지출은 기준조세체계를 벗어나는 항목으로 정의 · 기준조세체계에는 세목별 과세대상, 세율 구조, 과세구간 및 과세단위, 과세기간, 회계관행에 따른 규정, 행정 효율을 위한 규정, 국제조세규약이 포함
영미계통	미국	· 기준조세체계에 대한 공식 정의는 없으나, 조세지출은 조세구조의 기본규정에 대한 예외로 규정 · 지출사업의 성격과 유사한 조세지출을 '표준 조세법 구조'로 보아, 동 조세지출에 대해서만 조세지출예산서를 작성
	캐나다	· 기준조세체계는 가장 기본적이고 구조적 요소만을 인정 · 조세지출은 기준조세체계에서 벗어나는 모든 조세 특례로 정의하여, 그 범위를 매우 포괄적으로 인정
	호주	· 기준조세체계는 세제상 특혜의 성격과 정도를 추정하기 위하여 정상적으로 적용되는 조세를 의미 · 기준조세체계로부터 벗어나 특정 행위나 납세자에게 혜택을 주는 경우 조세지출에 해당하며, 거의 모든 연방세제를 포괄
	영국	· 기준조세체계를 명확히 규정하고 있지 않음 · 조세감면을 세 가지 범주(조세지출, 구조적 조세감면, 조세지출과 구조적 요소를 모두 가진 조세감면)로 분류·집계
기타	독일	· 조세지출 및 기준조세체계에 대한 법률상 명확한 정의는 없음 (기업·경제 부문에 대한 정부의 재정지원 관점에 한정) · 조세지출 여부의 판단은 먼저 기준조세체계 해당 여부를 판단한 뒤, 보조금 해당 여부를 판단
	스웨덴	· 기준조세체계로부터 도출된 금액보다 조세수입이 낮으면 그 차액을 조세지출로 간주(조세지출은 미실현 조세수입의 손실분으로 추정) · 예산관점에서 특정 정책 분야에 속하는 조세지출은 예산지출액과 동등하게 간주
	프랑스	· 기준조세체계는 법적으로 규정되지 않고 재량적으로 결정 · 조세감면의 대상 계층이 광범위하거나 조세체계에 장기간 존속되면 기준조세체계의 일부로 간주 · 조세지출은 기준조세체계의 적용에 대비하여 세수입의 감소를 야기하는 조세특례로 정의

자료: 채은동·이영숙, 「조세지출제도 국내외 동향 및 시사점」, 국회예산정책처, 2015. 9., p.118.; OECD, 「Tax Expenditures in OECD Countries」, 2010

5) 「Tax Expenditures and Evaluations」, Department of Finance Canada, 2013, p.9.

그러나 “기준조세체계” 또는 “조세의 일반적인 과세체계”에 대한 명확한 규정은 쉽지 않은 것이 사실이다. OECD에서도 특정 조세 항목의 경우 실무적으로 기준조세체계에 부합하는지 또는 벗어나는지를 명확히 분류할 수 없으며, 이는 기준조세체계 자체를 정의하는 것이 어렵기 때문이라고 밝힌 바 있다.[6] 미국과 캐나다의 경우 기준조세체계를 납세의무자가 따르게 되는 기본적인 과세기반과 세율로 좁게 해석하여 이를 벗어나는 부분을 조세지출로 보는 반면, 영국 및 프랑스와 같은 유럽 국가의 경우 기준조세체계 자체를 폭넓게 해석하여 개인 및 가족에 대한 소득공제 및 연금 등에 대한 과세이연 제도 등을 구조적 감면으로 하고 이를 기준조세체계로 파악함으로써 조세지출의 범위에서는 제외하고 있다.

우리나라의 경우 조세특례제한법상 조세특례[7]는 일정 요건에 해당하는 경우의 조세감면과 특정목적을 위한 중과세로 규정되어 있다. 이 중 조세특례평가의 대상이 되는 조세특례는 중과세를 포함하는 광의의 조세특례 중에서 재정의 감소를 가져오는 조세감면에 한하는 것으로 볼 수 있다.[8] 정부의 “조세특례 예비타당성조사 운용지침(기획재정부 훈령 제186호, 2014. 11.)”을 보면 조세특례를 일정한 요건에 해당하는 경우의 특례세율 적용, 세액감면, 세액공제, 소득공제, 준비금 손금산입 등의 조세감면으로 한정하여 정의하고 있다.

이상의 논의를 종합하면 기준조세체계에서 벗어난 특례에 의한 조세감면을 조세지출로 규정할 수 있을 것이다. 우리나라의 조세지출예산서에서도 “조세의 일반적인 과세체계에서 벗어난 조세특례에 의하여 납세자에 대한 재정지원을 목적으로 발생하는 국가세입의 감소”를 조세지출로 정의함으로써, OECD의 ‘기준조세체계’ 개념을 반영하고 있다. 그럼에도 불구하고 조세특례 및 조세지출을 보다 체계적으로 관리하기 위해서는 이를 구분할 수 있는 근거가 되는 기준조세체계에 대해 보다 명확하고 구체적인 개념의 정립이 필요해 보인다. 기준조세체계의 개념을 어떻게 수립하는가에 따라 조세지출예산서의 작성 범위가 달라질 수 있고, 더 나아가서는 비과세·감면 정

---

6) OECD, 「Tax Expenditures in OECD Countries」, 2010, p.12.

7) “조세특례”란 일정한 요건에 해당하는 경우의 특례세율 적용, 세액감면, 세액공제, 소득공제, 준비금의 손금산입 등의 조세감면과 특정 목적을 위한 익금산입, 손금불산입 등의 중과세(重課稅)를 말한다.(「조세특례제한법」 제2조제1항제8호)

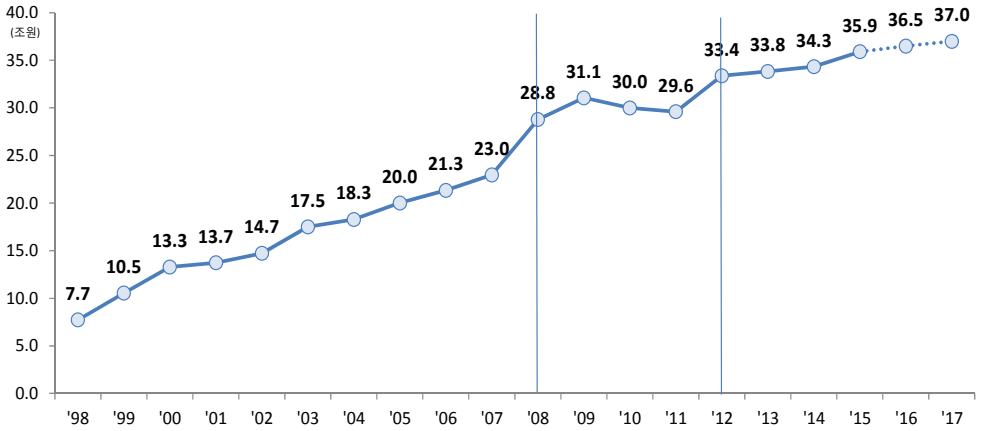
8) 본 지침에서는 조세특례와 조세지출을 조세감면혜택 여부, 재정을 수반하는 비용 발생여부를 기준으로 구분하되, 조세특례평가의 관점에서 조세특례와 조세지출의 용어를 재정수입의 감소를 수반하는 조세감면으로 보아 동일한 의미로서 필요에 따라 선택적으로 사용하기로 함

비와 같은 조세정책에도 영향을 미칠 수 있기 때문이다. 따라서 기준조세체계의 개념과 구조적 감면의 범위에 대한 보다 구체적인 개념 정립과 후속 검토를 기초로 조세지출의 범위를 재정립할 필요가 있다.

나. 현황

우리나라의 비과세·감면제도 중 조세지출예산서를 통해 관리되는 조세지출 규모는 국세 기준 2015년 35.9조원으로, 조세지출 집계가 시작된 1998년 7.7조원 대비 약 4.7배 증가하였다. 2007년 23.0조원이던 국세감면액은 2008년 유가환급금 지원 등 고유가 극복대책에 따른 일시적 감면조치의 확대에 따라 전년대비 5.8조원 증가한 28.8조원 규모로 급증하였고, 최근 2012년에는 과거 조세지출로 집계하지 않던 "농수산물 의제매입세액공제" 등 4개 항목의 국세감면액 4.0조원[9]을 조세지출예산서에 추가하면서 당해 국세감면액 규모는 33.4조원으로 증가하였다. 2012년부터 반영된 동 4개 항목을 제외할 경우 국세감면액 규모는 2012년 이후 30.1조원 내외의 규모를 유지하는 것으로 나타났다. 한편 세출적 성격의 조세지출인 "근로장려세제" 및 "자녀장려세제" 등의 도입·확대 등에 따른 영향으로 조세지출액은 2015년 35.9조원에서 2017년에는 37.0조원으로 증가할 것으로 전망된다.

[그림 1] 국세감면액 추이: 1998~2017년

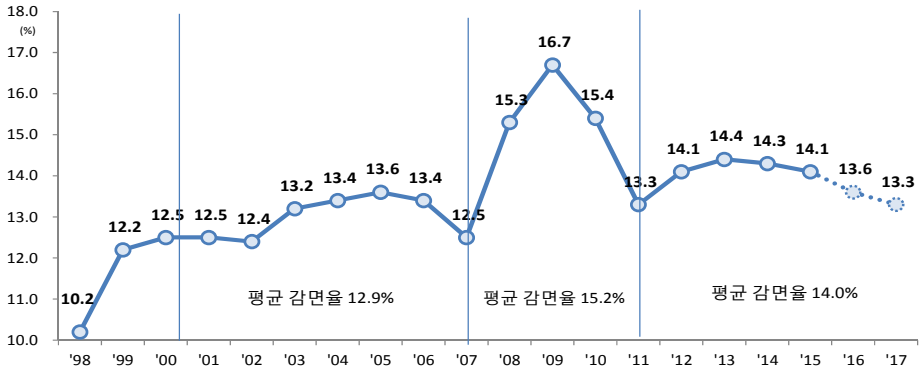


자료: 행정부, 「조세지출예산서」, 각 연도; 국회예산정책처 분석

9) 행정부는 「2014년도 조세지출예산서」부터 2012년 실적치에 ①농수산물 의제매입세액공제(2.0조원), ②연금저축 소득공제(0.8조원), ③국민연금보험료 소득공제(1.2조원), ④개인의 비사업용토지 양도시 특례 및 개인 다주택자 양도시 특례(추정곤란) 항목을 추가하여 집계하기 시작

감면 이전의 국세수입 대비 국세감면액 비율을 나타내는 국세감면율[10]은 2015년 14.1%에서 2016년 13.6%, 2017년 13.3%로 하락할 것으로 전망된다. 기간별 국세감면율 추이를 보면, 2000~2007년의 평균 국세감면율은 12.9%, 2007~2011년에는 15.2%로 상승한 뒤 2011년 이후 14.0%로 소폭 감소할 것으로 전망된다. 2007~2011년의 경우 경기부양성 조세지원의 확대로 인해 국세감면율이 높은 상승세를 보였고, 이후 하락세를 보이는 것으로 분석된다. 2011년 이후 최근에는 14.0% 초반으로 하락하고는 있으나, 2000년대 초반 평균 감면율 12.9%와 비교하면 여전히 높은 수준이다.

[그림 2] 국세감면율 추이: 1998~2017년

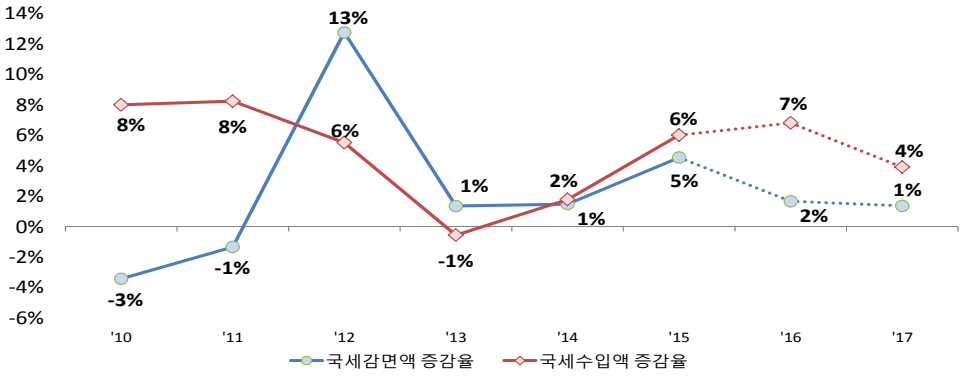


주: 2016~2017년 감면율은 「2017년도 조세지출예산서」상 전망치를 토대로 산출
자료: 행정부, 「조세지출예산서」, 각 연도; 국회예산정책처 분석

최근 국세감면율의 하락세는 국세감면액 자체의 감소에 기인하기 보다는 국세수입 호조에 기인 하는 것으로 분석된다. 「2017년도 조세지출예산서」에 따르면 실제 국세감면액 규모는 2011년 이후 꾸준히 증가하여 2017년에는 37.0조원대로 확대될 것으로 전망되었다. 국세감면율이 감면 이전 국세수입 대비 국세감면액의 비중으로 계산됨을 고려할 때, 국세감면율의 하락 추세는 국세수입이 국세감면액보다 빠르게 증가한 결과로 볼 수 있다. 아래의 그림에서 볼 수 있듯이 2010년 이후 국세수입액 증감률은 기존에 조세지출로 집계하지 않았던 4개 항목의 실적치가 집계되기 시작한 2012~2013년을 제외하고 국세감면액 증감률을 상회하는 것으로 나타났다.

10) 국세감면율(%)={국세감면액/(국세수입+국세감면액)}×100

[그림 3] 국세감면액 증감률과 국세수입액 증감률 추이: 2010~2017년



주: 2016~2017년은「2017년도 조세지출예산서」상 전망치를 토대로 산출
자료: 행정부,「조세지출예산서」, 각 연도; 국회예산정책처 분석

조세지출액 규모를 행정부의 재정지출 예산과 비교하여 살펴보면, 2017년 기준 조세지출과 재정지출을 합한 총 재정지출 규모는 437.7조원으로, 조세지출 37.0조원(8.5%), 재정지출 400.7조원(91.5%) 이다. 2010~2017년 동안 총 재정지출 대비 조세지출 비중은 하락세를 보였는데 2017년 8.5%로 2010년 9.3% 대비 0.8%p 낮아진 수준이다. 이는 동 기간 중 행정부의 재정지출 연평균 증가율이 4.6%로 조세지출 증가율 3.1%를 상회하였기 때문이다.

[표 2] 조세지출 및 재정지출 추이: 2010~2017년

(단위: 조원, %)

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016e)	2017e)	연평균 증가율
조세지출액(A)1)	30.0	29.6	33.4	33.8	34.3	35.9	36.5	37.0	3.1%
재정지출액(B)2)	292.8	309.1	325.4	349.0	355.8	384.7	398.5	400.7	4.6%
총 재정지출(C=A+B)	322.8	338.7	358.8	382.8	390.1	420.6	422.9	437.7	4.4%
조세지출 비중 (A/C)	9.3%	8.7%	9.3%	8.8%	8.8%	8.5%	8.4%	8.5%	—

주: 1) 2010~2011년 조세지출액은 2012년부터 새롭게 추가된 4개 조세지출 항목의 조세지출액(NABO 추계치)을 반영한 값이고, 2016~2017년은 전망치임
2) 재정지출은 총지출 기준으로, 예산·기금의 지출에서 내부거래 및 보전거래를 제외한 순지출 값이며, 2016년은 추경 예산이고 2017년은 정부 예산안 기준임
자료: 행정부,「조세지출예산서」, 각 연도; 국회예산정책처 분석

2017년도 조세지출예산서를 기준으로 현재 운영되고 있는 조세특례 항목은 총 229개이며, 이에 따른 조세감면액은 37.0조원 규모이다. 조세감면액은 「조세특례제한법」상 조세지출 외에도 「소득세법」등 개별세법에 따른 조세지출과 일몰도래 등에 따라 이미 폐지되었으나 경과조치에 따라 관리되는 조세지출을 모두 포함한 개념이다.

2017년 전망치 기준으로 「조세특례제한법」에 따른 조세지출은 총 145개 항목에 대해 19.4조원의 국세감면이 실시되었고, 이는 전체 국세감면액의 52.5%에 해당하는 수준이다. 반면, 개별세법에 의한 조세지출은 총 39개 항목에 대해 17.3조원의 국세감면이 실시되어 전체 국세감면액의 46.6%를 차지한다. 이는 개별세법에 의한 조세지출 항목에 신용카드 소득공제, 교육비 · 보험료 · 의료비 · 자녀에 대한 세액공제 등 개인 관련 공제 항목이 다수 포함되어 있기 때문이다.

[표 3] 근거법률에 따른 조세지출 현황: 2015~2017년

(단위: 개, 억원, %)

	항목수		2015		2016		2017	
	개수	비중	감면액	비중	감면액	비중	감면액	비중
조세특례제한법	145	63.3	193,874	54.0	191,468	52.5	194,392	52.5
개별세법	39	17.0	160,184	44.6	169,526	46.4	172,595	46.6
경과규정	45	19.7	4,959	1.4	4,083	1.1	3,399	0.9
총 조세지출	229	100.0	359,017	100.0	365,077	100.0	370,386	100.0

주: 항목수는 2016년 기준이고, 감면액은 2015년의 경우 실적치, 2016~2017년의 경우 전망치임
자료: 행정부, 「2017년도 조세지출예산서」, 2016. 9.; 국회예산정책처 분석

조세감면액 규모를 기준으로 조세지출 현황을 살펴보면 2017년 전망치 기준 감면액이 1억원 초과 300억원 미만인 조세지출은 총 122건이었고, 1건당 평균 감면액은 61억원으로 집계되었다. 반면 감면액 1조원 이상인 조세지출은 총 12건으로 1건당 평균 감면액이 1조 6,538억원에 달하는 것으로 나타나, 조세지출 항목별로 감면규모에 상당한 편차가 존재하였다.

감면 규모별 구간내에서 세목별 분포를 보면 대체로 전 구간에서 소득세의 감면 항목수와 감면액 비중이 높은 것으로 나타나지만, 감면 규모가 1조원을 초과하는 조세지출 구간에서는 법인세의 평균 감면액이 건당 2조 739억원으로 가장 크게 나타났다.

[표 4] 감면규모별 주요 조세지출 현황: 2017년 전망치 기준

(단위: 건, 억원)

구 분	항목수	감면액	평균 감면액	주요 항목(감면액)
1억원 초과~300억원 미만	**122**	**7,386**	**61**	주택청약저축 등 소득공제(279) 영농자녀증여농지 증여세 감면(273) 연장근로 급여 비과세(261) 경형자동차 연료 유류세환급(237) 농업회사법인 법인세면제(237) 가업상속공제(230)
- 소득세	43	2,501	58	
- 법인세	33	1,547	47	
- 부가세	8	515	64	
- 기타	38	2,824	74	
300억원 ~ 1천억원	**40**	**20,951**	**524**	농임어업용 석유류 간접세 면제(932) 세금우대종합저축 과세특례(789) 항공기등제조수리물품 관세감면(778) 장기저축성보험 이자소득 비과세(771) 학교법인병원 등 고유목적사업준비금 손금산입 특례(766)
- 소득세	18	9,880	549	
- 법인세	7	3,182	455	
- 부가세	6	3,059	510	
- 기타	9	4,830	537	
1천억원 ~ 5천억원	**21**	**46,028**	**2,192**	경로우대자 추가공제(4,103) 도시철도건설용역 부가세 영세율(3,948) 농임어업용기자재 부가세특례(3,714) 생계형저축 이자·배당소득 비과세(3,484) 무주택근로자 주택자금 공제(3,152)
- 소득세	9	20,733	2,304	
- 법인세	6	10,494	1,749	
- 부가세	4	11,808	2,952	
- 기타	2	2,993	1,497	
5천억원 ~ 1조원	**13**	**95,070**	**7,313**	의료비 세액공제(9,171) 국민건강보험료 사용자부담금 비과세(9,023) 중소기업 특별세액감면(8,584) 임시고용창출 투자세액공제(8,503) 자경농지 등 양도소득세 감면(8.329) 조합 출자금 및 예탁금 과세특례(8,329)
- 소득세	6	47,370	7,895	
- 법인세	4	29,847	7,462	
- 부가세	2	12,647	6,324	
- 기타(교통세)	1	5,206	5,206	
1조원 초과	**12**	**198,457**	**16,538**	농수산물 의제매입세액공제(25,172) 국민건강보험료 소득공제(24,752) 연구인력개발비 세액공제(20,739) 신용카드 사용금액에 대한 소득공제(18,891) 연금보험료 소득공제(18,041)
- 소득세	8	120,511	15,064	
- 법인세	1	20,739	20,739	
- 부가세	3	57,207	19,069	
- 기타	—	—	—	
합계	**208**	**367,892**	**1,769**	

주: 조세특례항목 1건에 대한 감면액이 2개 이상의 세목에서 발생한 경우 이를 각각 집계하였으며, 2017년 전망치 기준 추정곤란 및 '0'으로 감면액 실적이 없는 항목은 집계에서 제외

자료: 행정부, 「2017년도 조세지출예산서」, 2016. 9.; 국회예산정책처 분석

한편 「조세특례제한법」상 조세지출은 세부담의 경감 수준에 따라 영구적인 세수감소를 의미하는 직접감면과 과세를 연기해주는 간접감면으로 구분할 수 있다. 직접감면에 해당하는 조세지출은 비과세, 소득공제, 저율과세, 세액감면, 세액공제, 기타 감면 등의 형태로 실시되며, 간접감면에 해당하는 조세지출은 준비금, 과세이연, 이월과세 등의 형태로 실시된다.

감면방법에 따른 감면액 규모를 보면 직접감면에 의한 감면이 36.9조원으로 전체 감면액의 99.7%를 차지하고 있다. 직접감면 중에서는 근로장려세제 등 전통적인 감면방법에 속하지 않는 기타감면에 의한 감면이 12.5조원으로 가장 규모가 컸고, 그 다음으로 납부할 세액에서 일정비율을 차감해주는 세액공제 방법에 의한 감면도 10.4조원으로 높은 수준으로 나타난다.

[표 5] 감면방법에 따른 조세지출의 형태: 2017년 전망치 기준

(단위: 억원, %)

구 분	형 태	내 용	규 모
직접 감면	비과세	특정소득을 과세대상이 되는 소득에서 제외	26,054(7.0)
	소득공제	소득금액에서 일정금액을 차감	67,064(18.1)
	저율과세	일반세율보다 낮은 세율을 적용	4,558(1.2)
	세액감면	산출세액의 일정비율을 곱하여 계산한 값을 납부할 세액에서 제외	42,708(11.5)
	세액공제	투자금액 등의 일정비율을 납부할 세액에서 차감	104,330(28.2)
	기타감면	근로장려세제, 부가가치세 영세율·면제 등 다른 직접감면 유형에 속하지 않는 감면방법	124,644(33.7)
	소계		369,359(99.7)
간접 감면	준비금	기업이 특정 목적을 위하여 준비금을 사내적립하는 경우 그 적립금을 일정기한 손비로 인정하여 과세를 연기	1,027(0.3)
	과세이연	자산을 대체 취득하는 경우 새로 취득한 자산의 처분시점까지 과세를 연기	
	이월과세	개인이 사업용 고정자산을 현물출자 등으로 법인에 양도하는 경우 개인에 대해 양도소득세를 과세하지 않고, 법인이 출자 받은 자산은 처분시 까지 과세를 연기	
합계			370,386(100.0)

주: ( )는 전체 감면액에서 차지하는 비중
자료: 행정부, 「2017년도 조세지출예산서」, 2016. 9.

정부는 조세지출의 수혜자를 개인(중 · 저소득자, 고소득자)과 기업(중소 · 중견 · 기타기업)으로 구분하여 수혜자별 조세지출 규모를 집계하여 조세지출예산서에 공개하고 있다. 최근 3년간 추이를 보면 전체 감면액 중 중 · 저소득자 비중은 2015년 15.8조원 44.0%에서 2017년 16.7조원 45.2%로 증가할 전망이고, 고소득자 비중은 2015년 8.6조원 24.0%에서 2017년 8.2조원 22.1%로 감소할 전망이다. 기업 부문의 경우 중소기업의 비중은 2015년 6.1조원 17.0%에서 2017년 6.7조원 18.0%로 증가할 전망이고, 상호출자제한기업은 2015년 2.8조원 7.9%에서 2017년 2.8조원 7.6%로 감소할 전망이다. 그러나 이러한 조세지출 규모가 총액으로 제시될 뿐 수혜계층을 구분하는 구체적 분류 기준[11] 내지 항목에 대한 정보가 제시되지 않아 이를 구체적으로 살펴보기에는 한계가 존재한다.

[표 6] 조세지출예산서상 수혜자별 조세지출 규모 추이: 2015~2017년

(단위: 억원, %)

구 분		2015 실적		2016 전망		2017 전망	
		실적	비중	실적	비중	실적	비중
개인	중 · 저소득자	158,116	44.0	161,639	44.3	167,386	45.2
	고소득자	86,212	24.0	79,623	21.8	81,705	22.1
기업	중소기업	61,171	17.0	67,197	18.4	66,811	18.0
	상호출자제한기업	28,356	7.9	30,013	8.2	28,051	7.6
	중견기업 및 기타기업	18,888	5.3	21,136	5.8	20,149	5.4
구분 곤란		6,274	1.7	5,469	1.5	6,283	1.7
합계		359,017	100.0	365,077	100.0	370,386	100.0

주 1. 중 · 저소득자 기준이 되는 근로소득금액은 2016년 기준 6,100만원임
2. 구분곤란은 외국인투자 관련 항목, 귀착이 불분명한 양도소득세 등이 포함
자료: 행정부, 「2017년도 조세지출예산서」, 2016. 9.; 국회예산정책처 분석

11) 서민 · 중산층과 고소득층의 구분 기준이 되는 소득금액은 2011~2012년 5,500만원에서 2013년에는 5,700만원으로 인상된 뒤 2014년에는 5,900만원으로, 2016년에는 6,100만원으로 재조정되었으나, 이에 대한 구체적인 근거는 제시되고 있지 않음

국세감면 현황을 예산분류기준(기능별)으로 살펴보면 2017년도 국세감면액 전망치 기준으로 산업·중소기업 및 에너지(10.6조원), 사회복지(10.3조원), 농림수산(4.9조원), 보건(4.3조원) 분야 순으로 규모가 큰 것으로 나타났다. 이들 4개 분야의 조세지출액은 총 30.2조원으로서 전체 조세지출액 37.0조원의 약 81.6%를 차지한다. 4개 분야 중 농림수산과 산업·중소기업의 경우 전체 국세감면에서 차지하는 비중이 2015~2017년 기간 동안 각각 15.1%에서 13.4%로, 29.7%에서 28.8%로 감소하는 추세를 보이는 반면, 사회복지 분야의 경우 그 비중이 26.2%에서 27.9%로 확대되고 있다.

[표 7] 예산분류기준에 따른 국세감면 추이: 2015~2017년

(단위: 억원, %)

예산분류기준		2015년 (실적)	비중	2016년 (전망)	비중	2017년 (전망)	비중
1	일반공공행정	22,977	6.4	23,817	6.5	23,380	6.3
2	공공질서 및 안전	—	0.0	—	0.0	—	0.0
3	외교·통일	10	0.0	9	0.0	10	0.0
4	국방	6,690	1.9	7,025	1.9	7,404	2.0
5	교육	13,019	3.6	12,706	3.5	12,658	3.4
6	문화 및 관광	68	0.0	59	0.0	134	0.0
7	환경	7,125	2.0	6,379	1.8	6,399	1.7
8	**사회복지**	**94,051**	**26.2**	**98,341**	**26.9**	**103,255**	**27.9**
9	**보건**	**41,304**	**11.5**	**43,411**	**11.9**	**43,171**	**11.7**
10	**농림수산**	**54,222**	**15.1**	**48,539**	**13.3**	**49,495**	**13.4**
11	**산업·중소기업 및 에너지**	**106,668**	**29.7**	**107,453**	**29.4**	**106,476**	**28.8**
12	교통 및 물류	5,880	1.6	9,012	2.5	7,021	1.9
13	통신	—	0.0	—	0.0	—	0.0
14	국토 및 지역개발	6,963	1.9	8,293	2.3	10,961	3.0
15	과학기술	41	0.0	34	0.0	22	0.0
16	예비비	—	0.0	—	0.0	—	0.0
상위 4개 분야 소계 (8+9+10+11)		**296,245**	**82.5**	**297,744**	**81.5**	**302,397**	**81.6**
총 계		359,017	100.0	365,077	100.0	370,386	100.0

자료: 행정부, 「2017년도 조세지출예산서」, 2016. 9.

이러한 분야별 비중의 변화는 특정 감면 항목이 신규 도입되거나, 기존 제도의 정비 등에 따라 조세지출액의 증감이 수반되기 때문이다. 산업·중소기업·에너지 분야의 경우 "연구인력개발비에 대한 세액공제" 정비에 따라 2015년 29.7%에서 2017년 28.8%로 그 비중이 감소할 것으로 전망된 반면, 사회복지분야의 경우 "청년 고용증대세제" 및 "개인종합저축(ISA)에 대한 과세특례", "자녀장려세제"와 같은 신규 제도 도입과 기존 근로장려금 제도의 신청자격 확대[12] 등의 영향으로 2015년 26.2%에서 2017년 27.9%로 비중이 증가하였다.

[표 8] 주요 분야별 감면제도 현황: 2017년 조세지출예산서 기준

예산분류	세부 항목	금액(억원)
산업· 중소기업· 에너지 (총 10.6조원)	농· 수산물 등 의제매입세액공제	25,172
	연구 및 인력개발비에 대한 세액공제	21,404
	중소기업에 대한 특별세액감면	19,190
	신용카드 등 사용에 따른 부가가치세 세액공제	16,273
	고용창출 투자세액공제 등	8,721
사회복지 (총 10.3조원)	국민연금보험료 소득공제	24,752
	자녀세액공제	13,598
	근로장려금	12,452
	연금계좌세액공제	10,859
	개인기부금세액공제	7,347
	자녀장려금 지급 등	6,033
농림수산 (총 4.9조원)	농·축·임업용 기자재에 대한 부가가치세 영세율	15,762
	농·임·어업용 면세유	9,022
	자경농지에 대한 양도소득세 감면	8,329
	조합 등 출자금 및 예탁금에 대한 과세특례 등	7,467
보건 (총 4.3조원)	국민건강보험료 소득공제	24,752
	의료비 세액공제	9,171
	국민건강보험료 사용자부담금에 대한 비과세 등	9,023

주: 금액은 2017년도 조세지출액 전망치임
자료: 행정부, 「2017년도 조세지출예산서」, 2016. 9.; 국회예산정책처 분석

12) 2016년부터 50세 이상 단독가구가 신청자격 대상에 추가(행정부 26만 가구 추가 전망), 2017년부터 40세 이상 단독가구도 신청자격 대상에 추가(행정부 24만 가구 추가 전망)

조세특례 항목의 연도별 일몰 도래 현황을 보면, 전체 229개 항목 중 151개 항목(66.0%)이 2016~2019년에 일몰이 도래할 예정이고 감면규모는 총 36.7조원[13] 중 15.0조원(40.8%)으로 집계된다. 연도별로는 2016년 26개, 2017년 49개, 2018년 75개, 2019년 이후 1개 등으로 일몰 도래 항목이 2018년에 집중된 구조를 보인다. 감면액 규모로는 2017년 전망치 기준으로 2016년 4.6조원, 2017년 5.9조원, 2018년 4.2조원, 2019년 이후 0.3조원 규모의 조세지출이 일몰 도래 할 예정이다. 반면 일몰이 지정되지 않고 운영되고 있는 조세특례 항목은 총 78개 항목으로 감면 규모는 21.7조원이다. 일몰 없이 운영되고 있는 조세특례 항목은 항목수[14] 기준으로 전체의 34.0%, 감면액 기준으로 전체의 59.2% 비중을 차지하고 있다.

평균 시행기간을 비교하면 일몰이 규정되지 않은 항목의 평균 시행기간은 21년으로, 일몰이 규정된 항목(평균 14년) 보다 7년 정도 길게 존속하는 것으로 나타난다. 그러나 일몰이 규정된 항목 역시 평균 시행기간이 10년을 초과하는 장기로 나타나, 일몰 도래 시점의 지속적인 일몰 연장이 이루어지고 있음을 알 수 있다.

[표 9] 현재 운용중인 조세특례 일몰연도별 현황: 2016~2019년

(단위: 개, 조원, %, 년)

	일몰 예정 항목					일몰 없는 항목(B)	합 계 (A+B)
	누계(A)	2016	2017	2018	2019		
항목수	151 (66.0%)	26 (11.0%)	49 (21.0%)	75 (33.0%)	1 (0.4%)	78 (34.0%)	229 (100.0%)
감면액	149,571 (40.8%)	45,767 (12.5%)	58,704 (16.0%)	41,615 (11.3%)	3,484 (0.9%)	217,417 (59.2%)	366,988 (100.0%)
평균 감면액	991	1,760	1,198	555	3,484	2,787	1,603
평균 시행기간	14	11	14	15	17	21	18

주: 1. 동 자료는 「2017년도 조세지출예산서」 기준으로 경과규정 항목(45개, 0.3조원)을 제외하고 현재 운용 중인 항목을 중심으로 집계
2. 항목수는 집계기준에 따라 달라질 수 있으며, 국회예산정책처는 조세특례 조문 중 개별 항목 등에 일몰이 규정된 경우 해당 조문을 일몰 항목으로 집계함
3. 감면액은 2017년 전망치 기준이며, 실적이 없거나 추정곤란 항목은 감면액을 '0'으로 처리
4. ( )는 전체 조세지출 대비 비중값임

자료: 국회예산정책처

13) 동 자료는 「2017년도 조세지출예산서」의 2017년 전망치(감면액 총 규모 37.0조원)을 기준으로 집계하였으며, 경과조치에 따른 항목은 집계에서 제외함

14) 정부는 신용카드 부가가치세 공제(1.3조원), 자경농지에 대한 양도소득세 감면(0.8조원)을 일몰 없는 항목으로 집계함에 따라, 정부 기준에 의할 경우 일몰이 없는 항목은 80개 항목이며 감면 규모는 23.9조원으로 증가함

2. 조세특례평가 개요

가. 의의 및 특성

정부가 의도한 재정정책 목적 실현을 위한 수단으로 재정지출과 조세지출을 들 수 있다. 재정지출의 경우 직접적 지출로서 정부의 총지출 한도 내에서 지출 우선순위가 부여되고, 대상과 규모를 결정함에 있어서도 복합적인 검토와 평가를 수반하게 된다. 행정집행에 있어서도 대상자의 선정 및 집행 과정상의 점검, 최종 결과 확인 등의 단계적 조치가 수반됨으로써 전체적인 지출의 규모나 수혜대상, 지출의 결과가 직접적으로 드러나는 구조를 지니고 있다. 또한 사전적인 재정의 낭비소요를 억제하고 사후적으로 사업이 실제 의도한 목적을 달성하였는지를 점검하기 위해 예비타당성 조사와 심층평가, 재정사업 자율평가 등의 제도를 통해 재원 배분의 사전·사후 단계에서 일종의 관문심사(gateway)를 거치게 된다.

반면 조세지출의 경우 국가세입의 감소를 초래한다는 점에서는 재정지출과 동일하지만, 그 형태가 간접적 지출에 해당한다. 또한 「조세특례제한법」 등에서 조세특례 요건으로 지정한 특정 요건이 충족되는 경우 자동적으로 조세지출이 이루어지게 된다. 따라서 재정지출과 달리 구체적인 지출의 규모나 대상이 명확히 노출되지 않음에 따라 사전·사후 관리에 어려움이 있고, 재정지출과 동일한 수준으로 엄격하게 관리·통제하는 것에도 한계가 존재한다.

조세특례는 조세지출의 혜택을 받는 특정 이해집단을 형성하게 되고, 제도 도입 이후에는 특정 이해집단의 지대 추구가 발생함에 따라 조세특례제도 자체의 실효성 유무와 무관하게 항구화·기득권화되는 경향이 존재한다. 재정지출에 비해 상대적으로 행정적 편의성이 높지만, 그 이면에는 운영·관리 및 사후정비가 어려워 국가재정 건전성 측면에서 재정누수의 원인이 될 가능성이 있다. 실제로 도입된 이후 30년 이상 유지되고 있는 조세특례 항목은 총 20건으로 2017년 전망치 기준 평균 감면액은 4,682억원에 달하는 것으로 나타난다.

정부는 이러한 조세특례에 대한 내부 통제장치의 일환으로 1998년도부터 조세감면건의서 및 조세감면평가서 제도를 도입[15]하였다. 그러나 감사원에 따르면 조세감면 건의 건수 중 재원조달방안을 첨부한 비율은 2010~2012년 평균 5%에 불과[16]

15) 2015년부터 '조세감면 건의서'와 '조세감면 평가서'를 '중앙행정기관 조세감면건의 및 평가의견(이하 '평가의견서'라 함)'으로 대체하여 운영

하고, 조세감면평가서 없이 일몰이 연장되는 경우가 동 기간 중 59%에 달하는 것으로 조사되었다.[17]

[표 10] 감면의견 제출 및 일몰연장 현황

구 분	2010	2011	2012	계(비율)
평가서 미제출 건수 /당해연도 일몰도래 건수	14/50	7/42	11/103	32/195(16%)
일몰연장 건수 /평가서 미제출 건수	8/14	7/7	4/11	19/32(59%)
일몰 건수 /일몰연장 요청 건수	14/36	9/35	21/92	44/163(27%)

자료: "조세감면제도 운영실태(감사결과처분요구서)", 감사원, 2014.

조세특례는 간접적 지원의 형태로 이루어짐에 따라 정부의 재정지출에 비해 수혜대상 및 지출규모를 사전에 예측하기 곤란하고, 이에 대한 효율적 관리와 통제의 어려움이 존재하는 것이 사실이다. 우리나라의 조세지출 규모는 1998년 7.7조원을 시작으로 2017년도에는 전망치 기준 37.0조원 규모로 적지 않은 수준이고, 향후 사회복지 분야 등을 중심으로 그 증가세가 지속될 가능성이 높다는 점을 감안할 때 조세특례의 신규 도입은 신중하게 이루어질 필요가 있다. 또한 이미 도입되어 운영되고 있는 조세특례에 대해서도 객관적인 평가가 실시되어야 할 것이다. 따라서 국가 재정 건전성을 도모하고 조세체계의 일관성 유지 차원에서, 조세지출도 재정지출과 마찬가지로 해당 운영 현황을 상세히 파악하고, 보다 체계적인 사전·사후관리가 이루어질 필요가 있다.

우리나라는 2014년부터 「국회법」(제79조의3) 및 「조세특례제한법」(제142조)에 근거하여 국회 및 정부는 일정규모 이상의 조세지출을 수반하는 신규 조세특례를 도입하거나 기존 제도의 일몰연장 및 확대를 하고자 할 때에는 이에 수반하는 재정비용과 정책적 타당성, 경제적 효과성 등에 대한 종합적인 평가가 의무화되었다. 이는 체계적인 분석 및 평가결과에 기초하여 불요불급한 조세특례의 운용을 방지함으로써 재정건전성 강화와 재원배분의 효율성 제고를 목적으로 한다.

16) 조세감면건의서에 의한 감면 건의시 재원조달방안에 대하여 첨부하도록 규정되어 있음

17) "조세감면제도 운영실태(감사결과처분요구서)", 감사원, 2014.

조세특례평가는 사업평가의 일종으로 사업평가가 갖추어야할 주요 요건[18]을 갖추어야 한다. 이를 감안할 때 조세특례평가는 우선 분석적(analytical) 방법에 따라 체계적으로 실시되어야 한다. 즉, 평가 대상과 관련하여 일반적으로 인정된 연구기법을 일관되게 적용해야 하고, 재정적 측면·정책적 측면·경제적 측면 등 관련된 주요 논점들을 종합 분석하여 정책결정자에게 유용한 정보를 줄 수 있어야 한다. 그리고 해당 조세특례에 대한 다양한 이해관계자의 이해관계가 상충될 수 있음을 감안하여 평가 결과의 신뢰성(reliability)이 확보되도록 하여야 한다. 즉 다른 평가자가 동일한 자료에 동일한 연구기법을 적용할 경우에도 동일한 평가 결과가 도출될 수 있어야 한다.

조세특례는 일률적인 평가방법론을 적용하기 어렵고, 추구하는 정책목적이나 감면 유형이 다양하여 관련 분석에 필요한 자료가 경제 및 금융 변수 등으로 광범위하다. 특히, 납세관련 자료는 개인 정보 보호 등의 이유로 이용에 제약이 따른다. 따라서 조세특례평가는 다른 사업평가에서보다 개별 항목의 특성이 면밀하게 검토되고, 이를 기반으로 평가의 쟁점과 분석자료 수집, 평가 범위 등에 대한 계획이 사전에 체계적으로 이루어 질 필요가 있다. 이러한 점 등을 고려할 때, 조세특례평가는 관련 내·외부 전문가들이 평가에 대한 체계적인 설계를 바탕으로 평가가 진행되도록 할 필요가 있다.

18) European Commission, *Evaluating EU Expenditure Programmes: A Guide*, First Edition, January 1997. 참조

나. 평가제도 현황

(1) 제도 개요

우리나라의 조세지출예산제도 운용 흐름을 제도 도입 단계, 조세지출예산제도 운용 단계, 조세지출 성과관리 단계로 구분하여 살펴보면 아래와 같다.

[표 11] 우리나라 조세지출예산제도 운용 경과

단 계	내 용
제도 준비 ('96~'98년)	1996년 OECD 가입 후 국제규범에 부합하는 국가재정 관리 필요성 대두 1998년 조세지출예산제도 도입을 정부개혁 과제로 선정 1998년 10월.「조세감면규제법」을「조세특례제한법」으로 전면 개정, 행정부의 '조세감면건의서'와 '조세감면평가서' 제출 의무화
조세지출 예산제도 운용 ('99년 이후)	1999년 2월. 조세지출예산제도의 단계적 도입 계획을 공개 1999년 10월. 직접세(소득세, 법인세, 상속증여세)에 관한 "조세지출보고서" 작성, 국회 제출(총 112개 항목 대상) 2000년 11월. "2000년 조세지출보고서"부터 간접세 부문을 추가, 총 10개 세목 230개 조세지출 항목에 대하여 전년도 실적 및 당해 연도 잠정치를 기능별·세목별·감면방법별로 제시
조세지출제도 성과관리 ('12년 이후)	2012년 10월. 조세지출예산에 대한 성과관리체계 도입을 결정 2013년 1월.「조세특례제한법」제142조의 개정으로 주요 조세특례에 대한 평가를 실시할 수 있는 제도적 기반을 마련 2013년 10월. 개별세법의 비망항목을 "조세지출예산서"에 추가하고, 소득공제액을 소득규모별로 산출하기 시작 2014년 1월.「조세특례제한법」제142조의 개정으로 정부의 조세특례 평가 조항 법제화. 신규 도입되는 조세특례·일몰도래 항목 중 연간 조세특례금액 일정액 이상인 조세특례에 대한 전문적인 조사·연구기관의 평가 및 평가결과 국회 제출 규정 2014년 3월. 의원·위원회의 신규 조세특례 발의·제안시 국회예산정책처 등 전문기관의 조세특례평가 자료 제출 의무화(「국회법」 제79조의3 신설) 2014년 12월. 정부의 2015년도 조세특례 사전·사후평가 대상 선정 2015년 정부 조세특례평가(사후평가 14건, 사전평가 3건) 실시 및 평가결과 국회 제출

제도 도입 단계는 우리나라의 OECD가입과 함께 조세특례에 대해서도 관리가 필요하다는 논의가 촉발된 시기로서, 1998년 김대중 정부의 100대 정부개혁과제 중 하나로 조세지출예산제도가 선정됨으로써 제도 도입의 기초가 조성되었다. 구체적으로 1998년 3월 재정경제부 세제실 산하에 조세지출예산과를 신설하고, 조세감면 규모에 대한 통계산출이 용이한 직접세를 대상으로 조세감면 규모를 파악하기 시작하였다. 같은 해 10월에는 기존의 「조세감면규제법」을 「조세특례제한법」으로 전면 개정하였고, 「조세특례제한법」상 각 중앙부처의 신규 및 기존 조세특례에 대한 감면 건의서와 감면평가서 작성을 의무화하였다.

조세지출예산제도의 본격적인 운용은 1999년 최초의 "조세지출보고서"를 작성하기 시작하면서 이루어진 것으로 볼 수 있다. 1999년 중기재정계획을 통하여 조세지출예산제도 도입을 발표하였는데, 이는 외환위기 과정에서 IMF와의 합의 사항에 해당한다. 이 후 "조세지출보고서"의 형태로 조세지원 규모 및 내용을 기록하여 국회에 임의 제출해 오다가, 2006년 「국가재정법」 제정으로 2010년부터 "조세지출예산서"를 예산안에 첨부하도록 규정하였다.

2012년부터는 조세지출에 대해서도 국가재정 총량 관점에서 성과관리가 필요하다는 논의가 시작되었고, 이를 통해 2013년부터 부처가 작성하는 조세감면건의서와 평가서에 대한 전문연구기관의 확인·점검을 실시하도록 하였다. 2014년에는 재정의 효율성을 제고하기 위해 사실상 재정사업의 사전·사후 평가제도와 동일한 조세특례 사전·사후평가제도가 도입되었다. 이에 따라 2015년부터 일정규모 이상인 조세지출에 대한 평가를 실시하게 되었는데, 이전의 조세지출에 대한 재정소요액 집계 수준을 벗어나 해당 조세특례제도의 경제적·정책적 효과까지 심층적으로 분석하는 평가를 의무적으로 실시하게 되었다.

2015년에는 정부가 신규로 도입하고자 하는 300억원 이상 조세특례 중 3건에 대한 사전평가('조세지출 예비타당성조사')와 당해 일몰이 도래하는 300억원 이상의 조세특례 중 14건의 사후평가('조세지출 심층평가)'가 최초로 실시되었다. 사전·사후평가 결과는 2015년도 정부 세법개정안에 반영되었는데, 사전평가 결과 타당성 및 경제적 측면을 인정받은 '개인종합자산관리계좌(ISA) 관련 조세특례'가 신규로 추가되었고 사후평가 결과[19] 폐지가 권고된 2건의 조세특례에 대한 일몰 종료가 포

19) 14건의 심층평가 중 8건은 일몰연장, 4건에 대해서는 축소 또는 폐지, 2건에 대해서는 폐지가 권고됨

함되었다. 2016년에는 6건의 일몰도래 항목에 대한 사후평가와 2건의 신규 도입 관련 사전평가가 시행[20]되었다.

국회 또한 신설된 「국회법」 제79조의3[21]이 2014년부터 시행됨에 따라 국회의원 또는 위원회가 연간 조세특례금액이 일정 금액 이상인 조세특례를 신규로 도입하는 법률안을 발의 또는 제안하는 경우 국회예산정책처 등 전문 조사·연구기관의 조세특례평가 자료를 함께 제출하도록 하였다. 이에 따라 2015년에 국회 운영위원회 소위원회에서 이를 시행하기 위한 하위 법령으로 「국회 규칙」[22] 이 검토되었고, 19대 국회 임기 종료로 자동폐기 됨에 따라 20대 국회에서 재논의가 진행 중에 있다.

(2) 평가제도 운용 현황

정부는 매년 세법개정안 발표시 '비과세·감면 정비(2006)'나 '재정건전성 확보(2009)' 등 조세지출의 정비 및 합리화 관련 방안을 발표함과 동시에, 「국가재정법」 및 「조세특례제한법」을 통해 조세특례를 관리·통제할 수 있는 다수의 제도를 운영하고 있다. 조세특례 소관 부처의 (사전)조세감면건의서 및 (사후)조세감면평가서 작성과 기획재정부 제출을 의무화하고 있고, 이후 조세특례 총괄 부처인 기획재정부 차원에서는 신규 조세지출 도입 여부 및 기존 제도 연장·변경 등에 대한 보다 객관적인 성과평가를 위해 사전평가('조세지출 예비타당성조사') 및 사후평가('조세지출 심층평가') 제도를 운용하고 있다. 구체적으로 기획재정부는 2014년 11월 27일 「조세특례 예비타당성조사 운용지침」 및 「조세특례 심층평가 운용지침」(기획재정부 훈령)을 제정·공개하고, 2015년도부터 조사·연구기관인 한국개발연구원, 한국조세재정연구원을 수행기관으로 지정하여 조세특례평가를 실시하고 있다.

국회의 경우 국회의원 또는 위원회가 제출한 조세특례 관련 법률 제·개정안 가운데, 일정 규모 이상의 신설 조세특례 또는 기존 조세특례에 대한 조세특례평가

---

20) 6건의 사후평가는 모두 일몰연장이 권고되었고, 2건의 사전평가는 모두 세법개정안 미반영됨

21) 제79조의3(조세특례 관련 법률안에 대한 조세특례평가 자료의 제출) 의원 또는 위원회가 「조세특례제한법」에 따른 조세특례를 신규로 도입하는 법률안을 발의 또는 제안하는 경우 연간 조세특례금액이 국회규칙으로 정하는 일정 금액 이상인 때에는 국회예산정책처 등 국회규칙으로 정하는 전문 조사·연구기관에서 조세특례의 필요성 및 적시성, 기대효과, 예상되는 문제점 등 국회규칙으로 정하는 내용에 대하여 평가한 자료를 아울러 제출하여야 한다. 다만, 위원회에서 제안하는 법률안에 대하여는 긴급한 사유가 있는 경우 위원회의 의결로 이를 생략할 수 있다.

22) 국회규칙은 「국회법」 제79조의3 제1항에 따른 조세특례평가 자료의 작성 및 제출절차 등에 관하여 필요한 사항을 규정함

를 실시하도록 「국회법」을 개정(2014. 3. 18. 시행)하였다. 이에 따라 의원 또는 위원회에서 발의하는 일정 규모 이상의 조세특례 관련 법률안에 대해서도 정부안과 동일하게 국회예산정책처 등 전문연구기관을 통한 조세특례평가 자료를 의무적으로 첨부하여야 하며, 조세특례평가의 시행을 위한 「국회규칙」 마련을 위한 논의가 20대 국회에서 진행 중이다.

(가) 조세특례 사전평가

조세특례사전평가는 일정 규모 이상으로 신규 도입되는 조세특례 제도의 타당성 등을 제도 도입에 앞서 평가하는 제도이다. 국회의 조세특례평가는 재정운용의 효율성을 제고하고 재정건전성을 확보하기 위한 목적으로 도입되었으며, 정부의 경우 조세특례에 의한 조세지출 신설은 억제하되 긴급한 경제상황 등 특별한 경우에 한해 예외적으로 신설한다는 원칙을 수립하고 2015년도부터 조세특례 예비타당성조사를 의무화하였다.

다음 표와 같이, 정부와 국회의 조세특례평가 모두 전문적인 연구기관을 통해 평가가 시행되고, 평가대상과 내용에서 일부 차이가 있으나 대체적으로 유사한 체계를 갖추고 있다. 결과적으로 조세특례 법률안에 대한 사전평가는 신규 조세지출의 신중한 도입과 엄격한 통제를 목적으로, 재정사업의 예비타당성제도를 조세지출 분야에 있어서도 도입한 것으로 볼 수 있다.

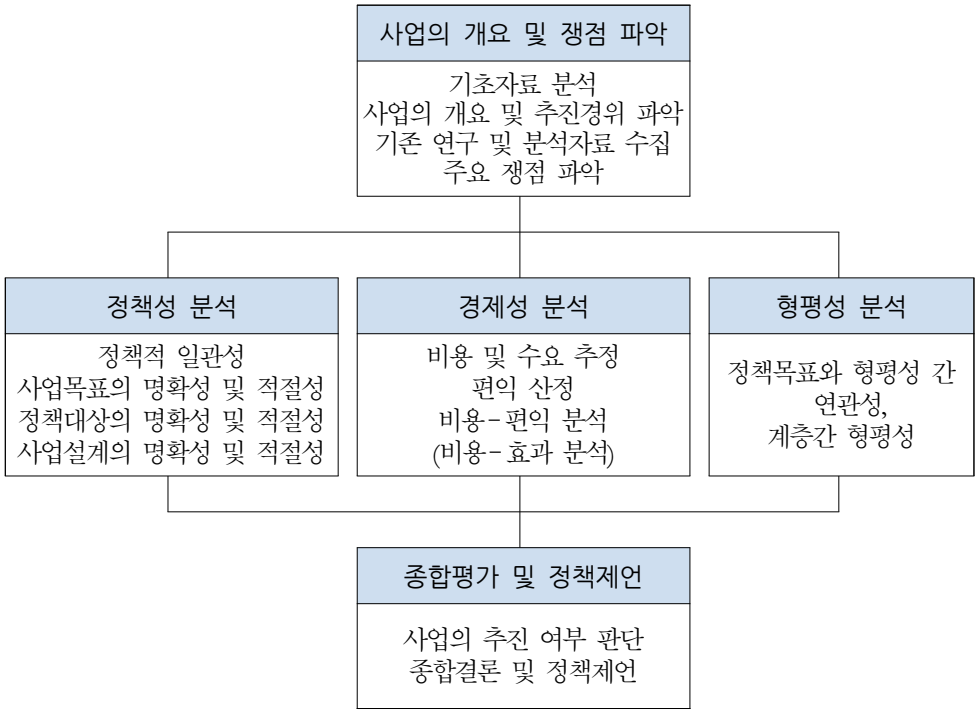
[표 12] 조세특례 사전평가 관련 법률내용

	정부안	의원안(위원회안)
법조항	「조세특례제한법」 제142조 제5항	「국회법」 제79조의3
법 신설일	2014. 1. 1.	2014. 3. 18.
연구기관	한국조세재정연구원, KDI 등	국회예산정책처 등
평가대상	대통령령으로 정하는 일정금액(300억원) 이상인 신규 항목	조세특례금액이 「국회규칙」으로 정하는 일정 금액 이상인 항목
평가내용	조세특례의 필요성 및 적시성, 기대효과, 예상되는 문제점 등 대통령령으로 정하는 내용	조세특례의 필요성 및 적시성, 기대효과, 예상되는 문제점 등 국회규칙으로 정하는 내용

주: 「국회규칙」은 19대 국회 임기종료로 자동폐기되어 20대 국회에서 재논의 중임
자료: 법제처; 국회예산정책처 정리

정부의 조세특례 사전평가는 「조세특례제한법」 제142조 제5항과 동 법 시행령 제135조에 근거하고 있으며, 대통령령으로 정하는 일정 금액(300억원)[23] 이상의 조세특례를 신규로 도입하는 경우 해당 조세특례에 대해 예비타당성 조사를 실시한다. 예비타당성 조사의 주된 내용은 조세특례의 도입 필요성 및 적시성, 기대효과 및 예상되는 문제점 등에 대하여 평가[24]하는 것이다.

[그림 4] 조세특례 사전평가 분석 체계: 정부, '예비타당성 조사'



2015년에 최초로 실시된 정부의 조세특례 사전평가는 신규 도입이 건의된 총 15건의 조세특례 중 연간 조세특례금액이 300억원 이상으로 추정되는 3건을 대상으로 실시되었다. 총 3건의 사전평가 결과 조세특례의 타당성 및 효과성이 입증된 1건의 조세특례(개인종합자산관리계좌(ISA) 신설)를 2015년도 세법개정안에 포함하여 국회에 제출하였다.

23) 재정사업에 대한 예비타당성조사 기준금액 준용에 따른 것으로, 국가재정법 제38조에 따르면 총사업비 500억원 이상이면서 국가의 재정지원 규모가 300억원 이상인 신규 사업에 대해 예비타당성 조사를 실시토록 규정함

24) 기획재정부 '조세특례 예비타당성조사 운용지침' 제2조

[표 13] 2015년 정부 조세특례 예비타당성조사 결과 요약

항 목		규모 (억원)	평가 항목			결 과
			정책적 측면	경제적 측면	형평성	
1	개인종합자산관리계좌 (ISA) 신설	2,610	재정사업과 일부 중복이 있으나 정책적 필요성 높음	B/C비율 1.57 경제적 타당성 존재	GINI계수 개선효과 소폭 존재	세법개정안 반영
2	중소기업 어음제도 개선 세액공제 신설	317	정책 일관성 및 사업목표 명확성 낮음	B/C비율 0.32 경제적 타당성 미흡	기존 제도 대비 신규 세액공제의 형평성 개선 효과 존재	세법개정안 미반영
3	보훈관련 취업지원대상자에 대한 세제지원	318	정책적 필요성 낮음 (조세특례가 아닌 기존 법령개정을 통해서도 실효 달성가능)	B/C비율 0.1919 경제적 타당성 미흡	GINI계수 개선효과 소폭 존재하나, 세제지원규모 대비 그 크기가 매우 미미	세법개정안 미반영

주: 규모는 해당 조세특례 예상 감면규모의 연 평균값임

2016년에는 「조세특례 성과평가 자문위원회」[25]를 통해 '공동·위탁 연구개발비 세액공제율 우대'와 '기술거래 조세지원확대' 2건을 조세특례 사전평가 대상으로 선정하였다. 총 2건의 사전평가 결과 2건 모두 조세특례의 타당성 및 효과성이 확인되지 않아 2016년도 세법개정안에 미반영되었다.

25) 동 위원회는 위원장 1인(세제실장)과 관련 정부위원(고위공무원단에 속하는 일반직 공무원 중 기재부 3인, 국세청 1인, 관세청 1인) 및 10인 내외의 민간위원으로 구성됨

[표 14] 2016년 정부 조세특례 사전평가 선정 결과

항 목		규모 (억원)	평가 항목			결 과
			정책적 측면	경제적 측면	형평성	
1	공동·위탁 연구개발비 세액공제율 우대	693.1	• 대기업(중견기업) 공동위탁 R&D 증가분 공제율 우대는 정책적 타당성 낮음 • 신성장동력 및 원천기술 분야의 경우 이미 조세특례제도 존재	• 제도의 필요성, 적시성과 정책목표 달성가능성이 낮음 • 정책대상이 대기업에 편향	• 조세특례 허용기간 중 기업간 공동·위탁 연구개발 격차가 상대적으로 작아 효과성 확인 불가	AHP 0.27 ↓ 세법개정안 미반영
2	기술거래 조세지원 확대	574.4	• 기술거래 관련 상위계획과 일관성 존재 • 대·중소기업이 기술공급자인 경우 발생하는 시장실패 교정 측면의 정책적 타당성 인정	• 상호협력관계 기업간 기술이전 등 왜곡된 조세유인 발생 가능	• 설문조사 결과 기술거래활동을 통한 중소기업 기술개발비용 41% 감소 예상 • 기업규모별 수직적 형평성 악화 가능성	AHP 0.399 ↓ 세법개정안 미반영

주: 규모는 해당 조세특례 예상 감면규모의 연 평균값임

(나) 조세특례 사후평가

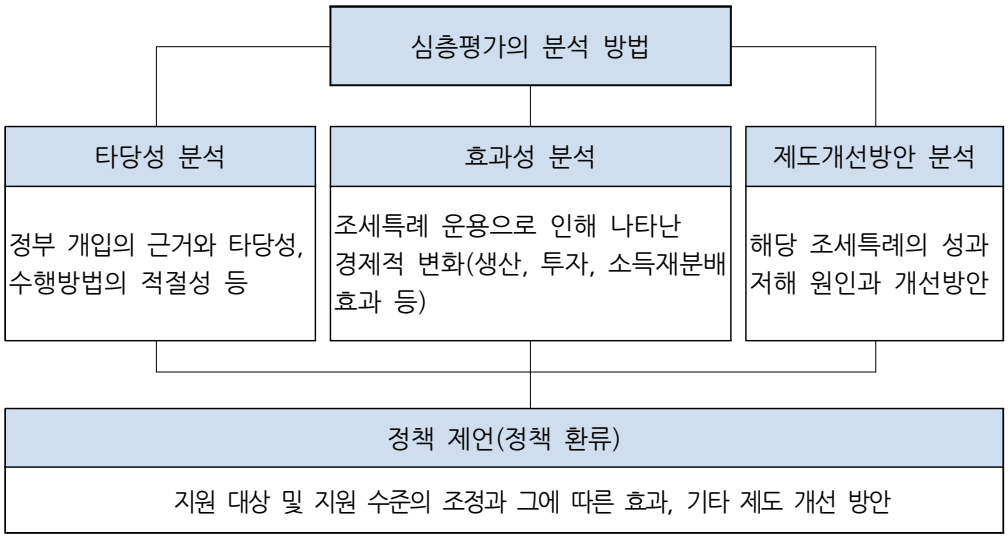
2014년 「조세특례제한법」 개정에 따라 조세특례제도의 운용 성과를 점검하고 그 결과를 향후 조세특례 운용에 반영하기 위한 취지의 사후평가[26]제도가 도입되었다. 동 제도는 「조세특례제한법」 제142조에 근거하여, 해당 연도에 일몰이 도래하는 조세특례 중 연간 조세특례금액이 대통령령으로 정하는 일정금액 이상(300억원 이상)인 조세특례를 대상으로 실시된다.[27]

26) 기획재정부 '조세특례 심층평가 운용지침' 제2조

27) 다만, 지원대상의 소멸 등 조세특례 폐지가 확실한 사항, 남북교류협력·국제조약 관련 사항, 최근 3년 이내에 심층평가를 거친 사항으로서 기획재정부장관이 그 규모와 적용대상 등 기존 조세특례의 내용에 중요한 변화가 없는 것으로 인정하는 사항 등은 심층평가 대상에서 제외

사후평가의 평가항목은 ① 목표 달성도, 경제적 효과, 소득재분배 효과 및 재정에 미치는 영향 등 조세특례의 효과성에 대한 분석 ② 정책 목적·대상·수단의 적절성, 제도 간 유사중복 여부 등 조세특례의 타당성에 대한 분석 ③ 조세특례의 성과를 저해하는 원인과 그 개선방안에 대한 분석으로 구성된다.

[그림 5] 조세특례 사후평가 분석 체계: 정부, '심층평가'



행정부의 조세특례 심층평가는 2015년 일몰 도래하는 조세특례 88건 중 평가 필요성이 높은 14건을 대상으로 최초로 실시되었다. 평가 결과 '제주특별자치도 소재 골프장에 대한 개별소비세 면제'와 '전자세금계산서 발급·전송에 대한 세액공제' 조세특례는 폐지가 권고되어 「2015년 세법개정안」에 동 폐지안이 반영되어 국회에 제출되었다.[28] 그 외 정책적 타당성 및 경제적 효과성이 일부 인정되는 8건의 조세특례는 일몰 연장이 권고되었고, 4건의 조세특례의 경우 향후 조세특례의 축소 및 조정이 권고되었다. 「2015년 세법개정안」에는 축소 조정이 권고된 4건 중 3건이 실제로 축소 조정되었고, 1건은 단순 연장되었다.

28) '제주특별자치도 소재 골프장에 대한 개별소비세 면제'의 경우 일몰 2년 연장 및 감면율 인하(100%→75%), '전자세금계산서 발급 및 전송에 대한 세액공제'는 일몰 종료 폐지로 「조세특례제한법」에 최종 반영되어 공포됨

[표 15] 2015년 정부 조세특례 심층평가 결과 요약

평가결과	항 목	규모 (억원)	주요 평가내용
폐지 (2건)	제주특별자치도 소재 골프장에 대한 개별소비세 면제	303	타 산업과의 형평성 부족, 효과 제한적
	전자세금계산서 발급·전송에 대한 세액공제 특례	327	제도 정착에 따라 정책목적 달성 납세협력비용 감소 등 효과 존재
일몰연장 (8건)	중소기업 고용증가 인원에 대한 사회보험료 세액공제	382	정부개입 타당성은 존재하나, 고용창출효과는 유의하지 않음
	도시철도 건설용역에 대한 부가가치세 영세율	2,142	정부개입 타당성 인정되며, 민간투자부담 완화효과 존재
	일반택시운송사업자에 대한 부가가치세납부세액경감	1,630	소득분배 관점에서 타당하며, 파급효과 등 존재
	택시연료에 대한 개별소비세 등의 감면	574	유가부담 감소 측면의 타당성 존재, 감면에 따른 경제적효과 미흡
	창업중소기업 등에 대한 세액감면	1,404	재정지출 보다 효과적이며, 회귀분석결과 경제적 효과 존재
	중소기업 취업자에 대한 소득세 감면	28	일부 인센티브 효과 존재하며, 취업의사 증가하는 것으로 조사
	연안운항여객 선박용 석유류에 대한 간접세 면제	659	보조금보다 효율적이나, 가격 할인효과 등은 유의하지 않음
	중소기업투자세액공제	333	신규투자에 유의한 영향 없음
축소·조정 (4건)	농·수협 등의 출자금, 예탁금에 대한 과세특례	9,105	정책적으로는 타당, 고소득자 혜택 차등 설문결과 저축증대 효과 존재
	공익사업용 토지 등에 대한 양도소득세 감면	1,253	보상가액 증가에 따라 축소 권고
	연구 및 인력개발을 위한설비투자에 대한 세액공제	1,340	정부역할로는 적절하나, 설비투자 유인효과 없음
	신성장동력 및 원천기술연구개발비 세액공제	추정 곤란	특정기술지원은 부적절, 재정지출 방식으로 전환

주: 규모는 「2015년 조세지출예산서」의 2015년 추정치 기준

행정부의 2016년도 '조세특례 심층평가'는 2016년 말 일몰이 도래하는 조세특례 25개('15년 실적 기준, 조세특례금액 총 2조 8,879억원) 중 연간 감면액이 300억원 이상인 "신용카드 등 사용금액에 대한 소득공제"(1조 8,163억원) 등 6개 제도를 대상으로 실시되었다. 평가 결과 6개 평가 대상 모두 평가 결과를 반영하여 일몰 연장되었고, 이 중 3개의 제도에 대해서는 공제한도 차등적용, 적용대상 확대, 세율 인상 등의 제도개선 방안이 세법개정안에 반영되었다.

[표 16] 2016년 정부 조세특례 심층평가 결과 요약

평가 결과	항 목	규모 (억원)	주요 평가내용
일몰연장 (6건)	신용카드 등 소득공제	18,163	과표 양성화 추가효과 미미하고, 고소득근로자의 공제혜택 집중 전통시장 등의 이용증대효과 미흡
	재활용폐자원 등 VAT 과세특례	5,780	재활용 활성화 장려는 필요하나, 재활용과 가격 간 상관관계가 유의하지 않음
	외국인근로자 과세특례	1,423	해외인력 국내유입 장려 필요는 필요하나, 과세특례에 따른 인력증가의 효과성 미흡
	에너지절약시설 투자세액공제	1,199	공제율 축소와 투자금액 간 상관관계가 유의하지 않음 공제율 차등화의 형평성 제고 여부 입증 곤란
	비영리법인 고유목적사업준비금 손금산입특례	1,074	특정 분야의 혜택집중 문제 존재, 단, 재무여건 개선과 고유목적사업의 지출확대 효과는 존재
	환경보전시설 투자세액공제	684	기존 환경규제와 중복성 존재 직접 투자유인 효과는 미미, 감면액 대기업 편중 경향

주: 조세특례 규모는 「2017년도 조세지출예산서」상 2015년도 실적 기준임
자료: 행정부, 「조세특례 심층평가(Ⅰ~Ⅵ)」, 2016. 9.; 국회예산정책처 재구성

다. 조세특례평가의 수행절차

정부나 국회의 조세특례평가는 평가 주체와 평가기관 등이 다르기는 하나, 평가체계는 대체로 유사하게 갖추어질 것이다.

조세특례 법률안이 발의(제안) 또는 제출되는 절차는 세수감소 규모에 대한 비용추계에서 시작된다. 「국회법」제79조의2에 따라 재정수입의 변화를 수반하는 모든 법률은 비용추계서가 반드시 제출되어야 한다. '법안에 대한 비용추계'는 재정상 변동을 수반하는 법안이 국회에서 의결되어 시행될 경우 예상되는 재정수입의 감소액에 대해 각종 추계기법을 활용하여 추가적으로 감소할 것으로 예상되는 총 감소액, 연도별 감소액 등을 추산하는 것을 말한다.[29]

이러한 비용추계는 조세특례로 인한 세수감면액을 추계하는 것으로 정부안의 경우 조세감면 건의서 및 평가서를 제출하는 해당 부처에서, 국회의원안 혹은 위원회 대안(이하 '국회의원안')의 경우 국회예산정책처에서 비용추계를 수행한다.[30] 이는 평가의 필요 여부를 판단하는 일차적 기준으로, 추계된 세수감소액이 일정금액[31]을 초과할 경우 「조세특례제한법」제142조와 「국회법」제79조의3에 따라 동 조세특례는 일단 평가대상으로 분류된다.

평가대상으로 분류된 조세특례는 최종 대상 선정 절차를 거치게 되는데, 정부안의 경우 「조세특례 성과평가 자문위원회」[32]에서, 국회의원안의 경우 국회예산정책처 등의 「조세특례평가 자문위원회(가칭, 이하 '자문위원회')」에서 조세특례평가 운용지침[33]이나 국회규칙상에 규정한 구체적 대상 선정기준[34]에 따라 평가 대상을 선정하게 된다.

---

29) 주영진, 「국회법론」, 국회예산정책처, 2006, p.264.

30) 국회의원안의 경우 비용추계서 작성주체가 2014년부터 「국회법」 개정으로 객관적이고 전문적으로 비용추계를 수행하는 기관인 국회예산정책처로 일원화됨

31) 정부안의 경우 연간 조세특례금액이 300억원 이상(「조세특례제한법 시행령」제135조)으로 하고 있고, 국회의원안의 경우 2016년 11월 현재 「국회규칙」이 제정되지 않은 상태임

32) 「조세특례 성과평가 자문위원회 운영규정」에 따라 위원회는 위원장 1인과 관련 정부위원 및 10내·외의 민간위원으로 구성

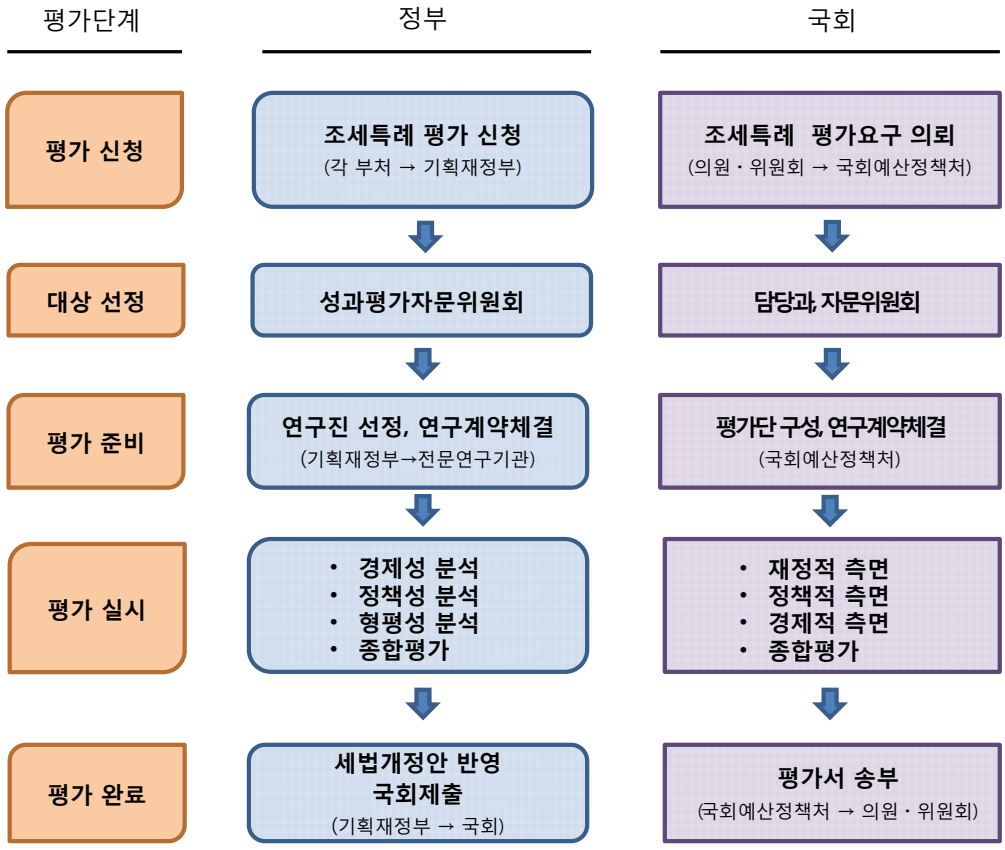
33) 「조세특례 예비타당성 조사 운용지침」 및 「조세특례 심층평가 운용지침」

34) 정부안의 경우 경제·사회적 상황에 대응하기 위해 도입이 필요한 사항 등 평가 대상의 예외규정을 두고 있음(「조세특례제한법 시행령」제135조)

조세특례에 대한 평가는 정부안의 경우 한국조세재정연구원과 한국개발연구원에서 전담하고 있고, 국회의원안의 경우 국회예산정책처 등 전문연구기관에서 수행하게 된다. 평가 대상이 선정되면 이들 기관들에서는 개별사안별로 내·외부 전문가로 구성된 평가팀을 구성하여 평가를 수행하게 된다.

이렇게 수행된 평가 결과에 기반하여 정부안은 세법개정안에 반영하여 국회에 제출하고, 국회의원안의 경우 법률안과 함께 평가서를 국회에 제출함으로써 조세특례 법률안이 발의된다.

[그림 6] 조세특례평가수행 절차: 정부 vs. 국회



주: 「국회법」에서는 조세특례평가 자료의 작성 및 제출절차 등에 관한 사항을 '국회규칙'에 위임하고 있어, 향후 20대 국회에서 국회규칙안 마련을 위한 논의·검토가 진행 중

라. 평가의 설계

조세특례평가는 정부안이나 국회의원안 모두 기초조사, 평가 설계, 평가 실행, 평가 종료의 과정을 거쳐 최종보고서로 제출된다.[35] 각 단계별로 살펴보면, 기초조사 단계는 해당 조세특례의 평가 쟁점을 도출하기 위해 관련된 문헌이나 데이터 등 기초자료를 조사하는 단계로 조세특례평가 담당과에서 수행하게 된다. 이 과정에서 조세특례의 법률안을 해석하고 조세특례의 도입 배경 및 목적 등을 조사하게 되며, 평가에 필요한 자료를 조사한다. 자료는 외부에 공개된 자료 뿐만 아니라 필요시 관련 부처 담당자나 이해관계자 등에게 내부자료를 요구하거나 면담 등을 통해 수집할 수 있다.

조세특례평가의 설계(evaluation design)는 평가의 실행에 앞서 해당 조세특례에 대한 구체적인 평가의 쟁점을 도출하고, 평가 방법론이나 범위, 자료 수집 설계, 평가 종합 및 일정 등을 기획하여 구체적인 평가의 청사진(blueprint)을 제시하는 단계이다. 특히, 조세특례평가의 경우 한정적인 자료와 평가기간의 제약이 있기 때문에 이러한 평가설계를 통해 최대한 효과적인 평가 수행이 이루어지도록 할 필요가 있다.

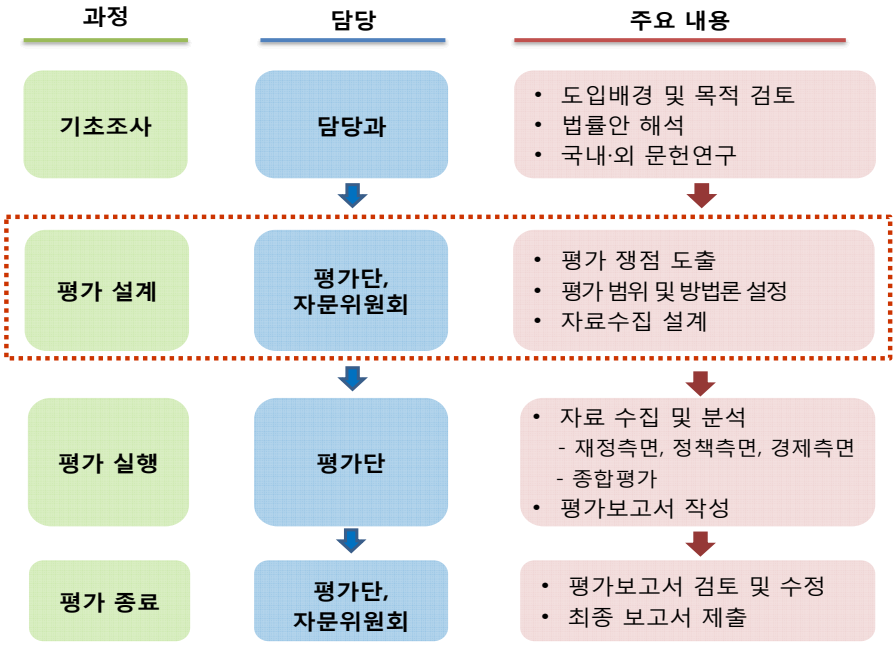
평가의 실행 단계에서는 설계의 내용에 따라 평가 자료를 수집하고 평가의 쟁점을 중심으로 실제 분석을 수행하게 된다. 조세특례평가의 쟁점은 크게 재정적 측면 · 정책적 측면 · 경제적 측면 등으로 구분 가능하고, 각 분야별로 전문적 분석방법을 적용하여 평가가 이루어지게 된다.

이하에서는 평가 설계의 주요 내용인 '평가의 쟁점', '자료 설계', '평가의 범위'에 대해 보다 상세하게 살펴보고자 한다.

---

35) 이러한 평가의 과정은 과학적 연구(scientific studies)와 유사하지만 과학적 연구가 새로운 사실의 발견과 지식의 축적에 일차적인 목적을 두는데 비해, 조세특례평가는 조세특례의 신규 도입 또는 일몰연장이라는 정책결정에 필요한 정보를 제공하고 선택 가능한 대안을 제공하는 등 현실적 유용성에 비중을 둔다는 점에서 차이점이 존재

[그림 7] 조세특례평가 프로세스



(1) 평가의 쟁점 도출

평가의 쟁점은「자문위원회」의 자문과 평가 담당과에서 제공한 기초 자료를 토대로 평가팀에서 도출하게 되는데, 해당 조세특례평가가 사전평가인지와 사후평가인지에 따라 달라진다.

조세특례 사전평가는 신규로 제도를 도입하는 경우로, 먼저 해당 조세특례를 도입하고자 하는 배경과 이를 통해 달성하고자 하는 정책 목적에 대한 파악이 필요하다. 따라서 시장실패의 존재여부 등 조세특례의 필요성과 적시성에 대한 검토가 쟁점이 된다. 다음으로 조세지출이 가장 효율적인 정책수단이 될 수 있는지 여부를 판단할 수 있도록 평가의 쟁점이 도출되어야 한다. 그리고 조세지출 제도가 시행되는 경우 경제적 효과와 예상되는 비용에 대한 쟁점이 포함되어야 한다.

조세특례 사후평가는 기존 조세특례가 일몰 연장 및 확대되는 경우로, 해당 조세특례가 향후에도 여전히 필요한지가 주요한 쟁점이 된다. 즉 당초에 설정한 정책 목적을 해당 조세특례가 달성하고 있는지, 경제여건 등의 변화가 있었는지에 대해 살펴보아야 한다. 다음으로 제도 변경시 해당 조세특례 항목의 감면규모 파악과 함께 조세지출이 의도한 효과의 달성 여부와 비용 대비 효과성이 높은 정책수단인지 등 효율성에 대한 평가요소가 쟁점으로 도출된다.

[표 17] 조세특례평가기준

사전(Ex Ante) 평가	사후(Ex Post) 평가
1. 조세지출을 통해 달성하고자 하는 목적은 무엇인가?	1. 해당 조세지출은 여전히 유효한가?
2. 당면한 시장실패 상황은 무엇인가?	2. 조세지출 운용에 따른 비용은 얼마인가?
3. 시장실패 교정에 있어 조세지출이 가장 최선의 방법인가?	3. 조세지출의 효과는 무엇인가?
4. 조세지출을 도입할 경우 경제적 효과는 무엇인가?	4. 조세지출은 효율적으로 운영되었는가?
5. 이를 위해 수반되는 비용은 얼마인가?	

자료: "Overview of Department of Finance Tax Expenditure Evaluation Guidelines", David Hegarty & Donal Lynch, Department of Finance, 2015.

(2) 자료의 수집

신뢰성 있는 평가 결과를 도출하기 위해서는 해당 조세특례와 관련된 중요한 쟁점에 대해 과학적이고 객관적인 분석이 수행되어야 할 것이다. 그러나 조세특례의 평가 쟁점을 제대로 분석하는 것은 쉽지 않은 일인데, 이는 분석 내용의 어려움도 있겠지만 분석의 전제가 되는 자료 수집의 문제에 많은 부분 기인한다. 현실적으로 평가에 필요한 모든 자료를 수집하는 것이 쉽지 않고, 자료 수집이 가능한 경우에도 시간과 비용이 소요되기 때문이다. 따라서 평가팀은 평가에 필요한 자료의 확보가 가능한지, 자료수집에 소요되는 시간과 비용이 적절한지 등을 사전적으로 점검하고 이를 해결하기 위한 방안을 수립해야 한다.

평가에 이용되는 자료는 크게 경제변수와 재정변수, 조세변수로 구분할 수 있다. 이 중 경제변수는 조세특례와 관련된 경상 GDP, 물가, 투자, 고용, 임금 등에 대한 변수로 자료의 접근성이나 가용성이 높아, 문제가 거의 발생하지 않는다. 다만, 대부분의 경제변수가 총량변수로 주어져 조세특례의 세부 내용에 정확히 부합되지 못하는 한계가 있다.

재정변수는 국가 전체의 총량변수(재정지출금액, 재정수지, 국가채무비율 등)는 공식 발표되고 있으나, 부처 단위로 운용되는 하위사업 관련 자료는 파악이 어렵거

나 집계에 상당한 시간이 소요된다. 이에 따라 특정 조세특례에 대응하는 재정사업을 찾거나 동일한 정책목적(예를 들어, 고용지원) 하에 운용되고 있는 재정 지원 규모를 파악하기가 매우 힘들고, 사안별로 정부 부처 보고서나 관련 감사보고서 등을 통해 간접적으로 정보를 얻는 수준에 그칠 수 있다.

조세변수 역시 자료의 가용성이 상당히 제약적이다. 대부분의 조세특례 관련 분석에서는 국세통계자료나 가구단위 미시자료, 기업재무자료 등이 이용되고 있고, 적절한 자료가 없는 경우 설문조사 등으로 대체되고 있다.[36] 이러한 자료는 대체로 실제 전체 납세자의 과세자료가 아닌 표본자료이므로 표본추출이나 조사방법 등에 따른 편의(bias)가 존재할 가능성이 높다.[37]

[표 18] 조세특례평가를 위한 주요 자료 예시

구 분	자 료		자료 제공처
경제변수	경상 GDP, 물가, 투자, 고용, 임금 등		한국은행 통계청
재정변수	재정지출액, 재정수지, 국가채무비율 등		기획재정부
조세변수	납세자료	국세통계연보 지방세통계연감	국세청 행정자치부
	미시자료	가계동향조사 재정패널 노동패널	통계청 한국조세재정연구원 한국노동연구원

국세청의 국세통계자료는 전수자료로 자료의 대표성과 정확성 측면에서 가장 우수한 자료이다. 그러나 개인정보 보호의 문제와 과세자료 공개의 법률상 제약 등으로 인해, 전체 납세자를 소득구간 등에 따라 몇 개의 집단으로 구분하고 각 집단 내 과세정보를 합산한 결과(집단화 자료, grouped data)를 제공하고 있어 개인 간 특성의 차이가 중요한 경우 평가 자체가 어렵거나 상당부분 제약적으로 이루어지는 한계가 있다. 이외 공식적 자료요청에 따라 국세자료가 별도로 제공되고는 있으나, 개인정보 보호 등의 이유로 총량적 수준을 벗어나고 있지 못한 실정이다. 이러한 점은 분석 목적에 따라 대표 표본집단의 개별 납세자료가 제공되고 있는 미국이나

36) 2015년에 실시된 조세특례 심층평가 14건 중 6건이 설문조사, 1건이 전문가 면접조사를 통해 자료를 수집

37) 김우철, 「조세지출의 추계와 재분배효과 분석」, 재정정책논집, 2014. 참조

영국 등 유럽 국가들과의 큰 차이점이다.

미시자료는 개별 납세자에 대한 구체적인 과세자료의 확보로 인해 다양한 분석을 심층적으로 수행할 수 있다는 점에서 매우 유용한 자료이다. 그러나 현재 입수 가능한 미시자료 대부분(통계청 가계동향조사, 한국조세재정연구원 재정패널, 한국노동연구원 노동패널 등)의 경우 자세한 과세 정보가 결여되어 있거나, 과세 정보의 신뢰성이 높지 않은 한계가 있다. 또한 고소득층을 중심으로 전체 소득계층의 과세 정보를 고르게 제공하지 못하고 있기 때문에 자료의 대표성 문제도 있다. 세목별로 조세체계가 다르고, 조세특례도 지원 목적이나 감면 유형이 매우 다양하게 운용되고 있기 때문에 이러한 미시자료 특히 다양한 조세특례의 평가를 위한 자료의 요건을 구체적으로 충족하기란 쉽지 않을 것이다.

개별기업의 재무자료 역시 기업의 재무적 성과 정보를 이용하여 조세특례로 인한 기업의 투자·고용 등의 행태변화를 분석할 수 있게 해주는 장점이 있지만, 개별기업이 납부하는 법인세 등에 대한 상세 정보가 없어 이를 추정함에 따라 편의가 발생할 가능성이 있다.

설문조사 자료는 개인이나 가구, 기업 등에 대한 평가를 위한 가용한 자료가 없을 경우 대안으로 사용될 수 있다. 그러나 설문조사는 설문대상의 선정, 설문 문항 등에 따라 자료의 대표성이 영향을 받을 수 있고, 많은 비용과 시간이 투입되는 한계가 있다.

이와 같은 평가에 이용되는 자료의 한계는 평가 결과의 객관성을 담보하기 어렵게 하는 주요 요인이 될 수 있다. 따라서 자료 수집을 위한 철저한 사전 설계는 자료수집 가능성을 높이고, 평가에 필요한 최선의 자료를 확보할 수 있도록 최대한 구체적으로 검토해야 할 것이다.

(3) 평가범위의 설정

평가의 범위는 쟁점으로 도출된 사항들을 평가 요소별로 범주화한 것으로 크게 재정적 측면·정책적 측면·경제적 측면으로 구분될 수 있다.

재정적 측면은 해당 조세특례 시행에 따른 국가재정수입의 변화를 계량화하여 분석하는 것으로, 조세특례 시행기간 전체에 대한 세수감면 규모 추계로 이루어진다. 재정적 측면 분석은 조세특례평가의 필수적인 부분으로, 조세특례평가 대상 여부를 판단하기 위해 조세특례 시행에 따른 조세지출액의 규모를 우선적으로 분석하게 된다.

정책적 측면은 조세특례 도입이 정책적으로 타당한가를 정량적 또는 정성적으로 분석하는 것이다. 정책적 측면은 해당 조세특례에 대한 '정부개입의 타당성', '정

책수단의 적합성', '정책수단간 중복성' 등으로 구분된다. '정부 역할의 타당성'은 조세특례를 통한 정부의 시장개입이 필요한지 여부를 분석하며, '정책수단의 적합성'은 정책목적 달성을 위한 다양한 정책수단 중 조세특례가 보다 적절한 수단인지 분석한다. 마지막으로 '정책수단간 중복성'은 정책목적과 수혜대상이 기존 유사제도와 중복적인지를 분석하게 된다.

경제적 측면은 조세특례가 경제적으로 미치게 될 영향을 분석하는 것으로 '효과성', '형평성', '효율성' 등으로 구분된다. '효과성'은 조세특례가 의도한 정책 목표를 달성할 수 있는지 또는 달성하였는지를 분석한다. '형평성'은 해당 조세특례가 소득구간별 · 기업규모별로 차등적인 감면효과를 갖는지 등 소득재분배에 미치는 영향을 분석하는 것이다. '효율성'은 조세특례로 인해 유발되는 비용과 편익을 함께 고려하는 것으로, 화폐단위 환산을 통한 상대적 비교 평가를 통해 단위비용보다 효율적인 정책수단의 선택이 이루어질 수 있도록 한다.[38]

[그림 8] 조세특례의 평가 범주 및 주요 평가 요소

재정적 측면	조세감면	· 재정수입에 미치는 영향은?	세수효과
정책적 측면	타당성	· 정부개입이 타당한가?	경제여건, 정책기조
	적합성	· 다른 정책수단 보다 우위에 있는가?	재정사업과 비교, 해외사례
	중복성	· 지원이 과도하지는 않는가?	유사재정사업, 유사조세특례
경제적 측면	효과성	· 정책목적 달성을 위해 효과가 있는가?	세후소득증가, 소비·투자 등 증가
	형평성	· 소득재분배에 어떤 영향을 미치는가?	소득계층별 · 기업규모별 귀착효과
	효율성	· 투입 대비 효율적인가?	B/C 분석, E/C 분석

그러나 조세특례별로 분석 가능한 자료 수집의 한계, 일반적으로 인정된 평가방법의 적용가능성 여부 등으로 인해 각 범주에서 고려 가능한 평가 요소들이 실제로 모두 평가될 수 있는 것은 아니다. 따라서 여러 가지 가능한 제약요인과 조세특례 관련 정부 지원 현황 등을 점검하고, 평가 대상이 되는 조세특례에 대해 구체적으로 평가범위를 지정하는 평가 설계의 역할이 매우 중요하다.

38) GAO, "Tax Expenditures: Background and Evaluation Criteria and Questions", 2012, p.15.

Ⅱ. 재정적 측면 평가

조세특례의 재정적 측면 평가에서는 조세특례 시행에 따른 세수 감소분을 추정한다. 조세특례로 인한 정확한 세수감소액 추정은 정책결정자에게 국가재정에 미치는 영향에 대한 정보를 제공함과 동시에 조세특례의 효율성을 평가하기 위한 비용측면의 필수적인 정보로서 중요성이 있다.

재정적 측면 평가는 조세특례 시행에 따라 직접적으로 유발되는 세수감소효과와 함께 효율비용, 세무행정비용 등이 포함될 수 있으나, 본 절에서는 제도 도입의 직접적 효과에 초점을 맞추어 세수감소효과만을 대상으로 하고, 이외의 비용은 경제적 측면 평가의 효율성 분석에서 추가하기로 한다.

보통 조세특례제도가 3~5년 단위의 일몰기간으로 운영되기 때문에 조세특례제도 운영기간 전체에 대한 세수감면액이 추계되어야 한다. 이론적으로 현재의 세부담 감소가 동일한 금액의 미래 세부담 감소보다 더 큰 가치를 가지고 있으므로, 이자율 등을 적용하여 현재가치로 환산된 세수추계가 이루어져야 할 것이다. 그러나 재정적 측면 분석은 각 연도별 세수감면액과 재정수입을 비교하여 재정에 미치는 직접적인 영향을 분석하는 것이 일차적 목적이므로, 현재가치 평가 대신에 매년 세수감소 규모를 원용하여 추계한다.[39]

조세특례로 인한 세수감면 규모는 어떠한 기준[40]으로 정의하는가에 따라 '세수손실법'(revenue forgone method), '세수증가법'(revenue gain method), '직접지출등가법'(outlay equivalence method)으로 구분된다. 우리나라 등 대부분의 국가에서는 이 중 '세수손실법'에 근거하여 감면 규모를 추계하고 있는데, 각각의 특징과 장·단점은 아래와 같다.

'세수손실법'은 특정 비과세·감면 조항으로 인하여 기준조세체계(benchmark tax system or baseline)와 비교하여 감소되는 세수의 규모를 사후적으로 추계하는 방법으로, 납세자의 행태변화나 다른 세목에 대한 영향 등은 고려하지 않고 기준조세체계

39) JCT의 경우에도 현재가치를 계산하는 것은 할인율에 따라 민감하며, 미래 시행될 것으로 예상되는 정책이 변화될 가능성 등의 이유로 미래 세부담의 현재가치를 계산하지 않음(Joint Committe on Taxation, 「*Methodology and Issues in Measuring Changes in the Distribution of Tax Burdens*」. 1993.

40) 「법안비용추계 방법과 사례: 수입편」, 국회예산정책처, 2012. 참조

상의 세수와 조세특례 시행시 징수될 세수의 차액만으로 조세지출 규모를 산출한다. 동 방법은 추계가 개념적으로나 산출방식 측면에서 단순한 장점이 있으나, 조세특례의 시행 이외의 다른 요소들이 그대로 유지되는 것으로 가정함에 따라, 해당 조세특례가 기타 조세수입의 변화와 납세자의 행태변화를 유발할 가능성이 높은 경우에는 동 방법의 추계 오차가 커진다는 단점이 있다.

'세수증가법'은 세제상 특혜가 폐지되는 경우 증대되는 세수의 규모를 사전적으로 추계하여 이를 조세지출 규모로 간주하는 방법으로 조세특례의 폐지시 납세자의 행태 및 경제활동의 변화에 따른 과세소득 변화를 추정한다. 세수증가법은 조세지출의 효과를 종합적으로 판단하기 때문에 추계의 정확도가 높은 장점이 있으나 조세특례의 폐지가 납세자의 경제활동 전반에 영향을 미치기 때문에 과세소득규모를 정확히 추계하기 어렵고, 직·간접적인 영향으로 인해 경제의 전반적 활동 수준이 변화할 때의 세수증감 효과를 반영해야 하는 등 추계의 어려움으로 인해 실제 활용되는 사례가 많지는 않다.

'직접지출등가법'은 특정 조세지출 항목의 규모를 세제상의 지원이 아닌 직접지출로 대체하는 경우를 가정하여, 수혜자에게 조세특례와 동등한 경제적 효과를 발생시키는 직접 지출의 규모를 추계하는 방법이다. 동 방법은 기능별 예산 분류와 부합되기 때문에 개별 규모를 합한 총계가 국가의 재정비용 관점에서 의미가 클 수 있지만, 모든 조세지출이 재정지출과 대체될 수 없다는 한계가 존재한다.

1. 조세특례 감면규모 평가 방법

조세특례의 도입으로 인한 세수감면 규모 평가 방법은 ① 증감률 분석 ② 회귀분석 ③ 미시자료를 이용한 모의 실험모형으로 나눌 수 있다. 이용 가능한 자료의 유형에 따라 각각의 방법을 사용할 수도 있고, 다수의 분석방법을 결합하는 방식으로 추계할 수도 있다.

가. 증감률 분석

증감률을 이용한 추계방법은 특정 과거시점부터 최근 시점까지의 실제 조세지출액의 증감률 또는 관련 경제변수의 증감률이 향후 전망기간 동안 동일하게 유지되는

것으로 가정하여 추계하는 방법이다. 예를 들어, 소득세 세액공제 항목의 일몰 연장에 따른 세수감소액을 추정하는 경우, 세수감소액은 최근 조세지출액을 기저(base)로 하여 과거 특정 기간 동안의 실제 조세지출액의 A% 증감률을 연차적으로 곱하여 추계한다.

증감률 분석방법은 과거 동일한 혹은 유사한 조세특례가 운용되었거나, 현재 운용 중에 있어 조세감면 실적이 자료화 되어 있거나 관련 경제변수들과 조세지출금액 사이에 상관관계가 높은 경우에 적용할 수 있다. 동 방법은 추계가 단순한 장점이 있는 반면, 증감률을 적용할 변수(조세지출금액이나 관련 경제 변수)를 잘못 선택하거나, 자료 기간에 공제율 및 공제 한도 등 제도 변화나 경제여건의 변화 등 특이사항이 발생하는 경우 추계의 오차가 커질 수 있는 단점이 있다.

일반적으로 회귀분석, 미시모의실험모형을 이용한 추계의 경우 분석에 이용 가능한 다양한 경제 및 조세 변수들에 대한 자료와 정교한 모형구성이 필요한 반면, 증감률 분석 방법은 모형 구성없이 최소한의 자료만으로도 비교적 정확도가 높은 추계가 가능한 장점이 있다. 따라서 조세감면 실적의 증감추이가 크게 변동하지 않는 조세특례의 단순 일몰 연장에 따른 세수감소액 추계에 매우 유용할 수 있고, 과거 조세특례 운영시기에 세수에 영향을 미치는 제도의 변화나 특이한 경제여건의 변화가 없는 경우에 적용될 수 있다. 만약, 공제율 등 제도변경이 있는 경우에는 이러한 제도 변화 효과를 비례적으로 반영하여 세수추계가 이루어져야 하고, 경제 환경이 다를 경우에는 세수감면액의 경상 GDP 대비 탄력성 등을 통해 추계금액을 보정해야 한다.

나. 회귀분석

회귀분석(regression analysis)을 이용한 추계는 과거자료를 이용하여 조세지출액을 결정하는 요인들로 구성된 회귀모형을 구성하고, 동 관계를 활용하여 향후 전망기간 동안의 세수규모를 추계하게 된다. 회귀분석에서 이용되는 자료(data)는 시계열(time-series)자료, 횡단면(cross-sectional)자료, 패널(panel)자료 등으로 구분되나, 세수효과 추계에서는 시간효과가 반영되는 시계열 자료가 주로 이용된다. 회귀분석이 이용되는 모형은 주로 단순 OLS 모형(Ordinary Least Square), ARIMA 모형(Auto-Regression Integrated Moving-Average), 벡터자기회귀모형(VAR, Vector Autoregres-

sive Model), 오차수정모형(ECM, Error Correction Model) 등이 있다.

회귀분석을 통한 추계는 다음과 같은 순서로 이루어진다. 우선, 조세지출에 영향을 주는 설명변수들을 선택하여 분석을 실시하게 된다. 설명변수는 크게 경제변수(GDP, 소비지출, 설비투자, 수·출입 등)와 조세특례 관련 변수(세율 혹은 공제율 등 제도 개정 여부 더미 등)로 구분할 수 있다. 다음 단계로, 회귀분석을 통해 얻어진 추정식을 이용하면 종속변수가 되는 조세지출 금액을 추계할 수 있다. 설명변수의 전망치는 주로 중·장기 거시전망 자료를 이용하게 되며, 조세특례 관련 변수는 향후 도입 혹은 제도 개정의 내용을 반영한다.

다만, 회귀분석은 조세지출 규모에 영향을 미치는 다양한 시계열 자료를 구하기가 어렵다는 점과 함께, 조세특례의 공제율이나 공제 한도 등 제도변화가 빈번해 과거의 모든 세법개정을 설명할 수 있는 회귀모형을 설정하기가 어려운 한계가 존재한다.

[BOX] 재정적 측면 평가 사례: 회귀분석

❑ 박기백·연태훈(1999): 자연대수 선형모형(natural log-linear model)으로 각 감면항목별 조세지출규모를 추계

- ○ GDP, 이자율, 물가상승률 등 경제변수를 설명변수로 하는 회귀모형 적용
- ○ 조세특례의 제도변화를 반영하기 위해 더미변수 추가
- ○ 조세감면제도가 빈번히 개정되는 특성으로 인해 정확한 모형 구성이 어렵기 때문에 단순 OLS기법 적용을 제안하면서, 오차항에 자기상관 가능성 검토와 거시시계열자료의 특성을 고려하여 시간추세 변수를 포함시킬 것을 제안

$$\ln E_t = \alpha + \beta_1 \ln x_{1t} + \beta_2 \ln x_{2t} + \gamma_1 d_{1t} + \gamma_2 d_{2t} + \epsilon_t$$

단, E : 조세지출금액

x_1, x_2 : 거시경제변수(예: GDP, 이자율, 물가상승률 등)

d_1, d_2 : 시간 더미변수로 조세특례 제도 개정시 '1', 아니면 '0'

다. 미시자료를 이용한 모의 실험모형 분석

미시자료를 이용한 모의실험모형 분석(micro-simulation model analysis)은 표본집단의 실제 수입 및 지출 내역을 바탕으로 정책 변경 전후의 세부담 차이를 구하고, 이를 전체 납세자 단위로 확장함으로써 세수효과를 산출하는 방법이다.

모의실험모형은 조세특례의 감면실적 자료가 없을 경우와 가구소득이나 구성원의 개별 특성 등을 감안해야 할 경우, 가상의 시뮬레이션을 통해 추계를 가능하게 하는 방법이다. 단, 동 분석을 위해서는 모형에 적합한 미시자료가 있어야 적용 가능한데, 표본으로 선정된 일정수의 가구나 개인들의 거주특성, 소득, 지출상황, 과세정보 등이 항목별로 포함되어 있어야 모의실험이 가능하다.

일반적으로 이용하는 미시자료에는 통계청의 '가계동향조사', 한국노동연구원의 '노동패널', 한국조세재정연구원의 '재정패널' 등이 있는데, 이들 미시자료는 각 자료의 표본설계 및 조사항목, 자료수집 방식 등에 차이가 있고, 상세한 과세정보가 결여되거나 일부항목의 신뢰성이 높지 않을 수 있는 한계가 존재한다. 또한 표본조사의 한계로 인해 대부분의 미시자료들이 모수에 해당하는 전체 소득계층의 과세정보를 고르게 제공하고 있지 못하는 점을 고려해야 한다.[41] 대부분의 각 미시자료는 표본 구성시, 해당 표본이 모집단에서 차지하는 비중을 파악하여 가중치 정보를 제공하고 있는 데, 이를 이용하면 표본 내 개별 단위의 세수효과로 계산된 금액을 전체 납세자 집단으로 환산할 수 있다.

[BOX] 재정적 측면 평가 사례: 모의실험모형[42]

❑ 근로소득자의 이동통신요금 지출액 소득공제 신설(연 60만원 한도)

○ 가계동향조사 자료를 이용한 모의 실험모형

1. 2009년 가계동향조사에 따른 10,881가구의 월별 이동통신금액 지출자료를 연단위 자료로 환산하여, 2만 2천여명의 수입과 지출내역을 산출
2. 공제신청액 상한 설정: 각 가구별 근로소득자 수 × 60만원
3. 근로소득 요건 등을 감안하여 과세표준 구간별 1인당 공제대상액을 산출

41) 김우철, 「조세지출의 추계와 재분배효과 분석」, 재정정책논집, 2014.

4. 국세통계연보의 과세표준 구간별 인원에 1인당 평균 공제신청액 곱한 후, 과세표준 구간별 실효세율을 적용하여 전체 세수효과를 산출(모수화)

2012년 이동통신요금 소득공제 시행시 세수효과

과세표준 구간	1인당 공제 대상액 (만원)	2012년 과세표준인원 (추산치)	공제대상액 (백만원)	실효세율	세수효과 (백만원)
	A	B	C=A×B	D	E=C×D
1천만 이하	50.9	6,025,330	3,067,909	2.7%	83,097
1.2천만 이하	54.4	607,048	330,098	3.0%	10,014
3천만 이하	54.0	2,649,735	1,429,939	6.8%	97,070
4천만 이하	55.2	593,438	327,399	10.4%	33,999
4.6천만 이하	54.6	261,117	142,517	11.3%	16,057
6천만 이하	56.2	403,320	226,695	13.0%	29,373
7천만 이하	59.2	146,193	86,602	15.0%	13,028
8천만 이하	60.0	86,478	51,887	16.2%	8,406
8.8천만 이하	60.0	44,937	26,962	17.0%	4,581
1억 이하	60.0	43,066	25,840	18.3%	4,723
2억 이하	60.0	91,111	54,666	22.5%	12,293
3억 이하	60.0	17,794	10,677	26.3%	3,051
5억 이하	60.0	8,938	5,363	28.6%	1,533
10억 이하	60.0	3,908	2,345	30.5%	670
10억 초과	60.0	1,414	848	32.6%	276
합 계		10,983,828	5,789,747		318,172

42) 「법안비용추계 방법과 사례: 수입편」, 국회예산정책처, 2012, p.55. 이동통신요금 지출액 소득공제제도 추계사례 인용

2. 조세특례 유형별 평가 방법

조세특례 유형은 실제 납부할 세금에서 차감하는 직접감면과 납부할 세금은 그대로 두고 일정 기간 과세를 연기해 주는 간접감면으로 구분된다.

직접감면에는 특정 소득을 과세대상 소득에서 제외하는 '비과세', 소득금액에서 일정 금액을 차감하는 '소득공제', 법정 세율보다 낮은 세율을 적용하는 '저율과세', 투자금액 등 해당 경제활동의 일정 비율을 납부할 세액에서 차감하는 '세액공제', 산출세액의 일정 비율을 납부할 세액에서 제외하는 '세액감면'이 있다.

간접감면에는 특정한 용도의 준비금을 사내 적립하는 경우 일정 기한간 비용으로 인정하여 과세를 유예하는 '준비금', 자산을 대체 취득하는 경우 발생한 양도차익 등을 과세하지 않고 미래 처분시점에 과세하는 '과세이연', 개인이 사업용 고정자산을 현물출자 등으로 법인에 양도하는 경우 개인의 양도소득세를 과세하지 않고, 법인이 동 자산을 처분 시에 과세하는 '이월과세'가 있다. 각각의 감면 유형별로 조세감면액을 추계하는 방법은 아래와 같다.

가. 저율과세

저율과세는 법정세율보다 낮은 세율을 적용하는 감면방법으로 낮은 세율 적용은 우선 산출세액의 감소를 초래하게 되는데, 여기에 세액공제·감면 감소효과가 고려될 필요가 있다. 산출세액의 변화에 따라 세액공제·감면 금액 역시 변화함에 따라 결정세액이 달라지기 때문이다. 따라서 저율과세에 대한 세수효과 추계는 다음의 두 단계로 이루어진다.

우선 세율 변경에 따른 산출세액의 변화분은 과세표준에 정상세율을 적용한 산출세액과 과세표준에 조세특례로 인해 적용될 낮은 세율을 적용한 산출세액을 구한 후 전후의 차이로 산출세액의 변화를 추계한다.

$$\triangle T^{\text{산출세액}} = (B_2 \times t_2) - (B_1 \times t_1)$$

$$\triangle T^{\text{산출세액}} = B \times (t_2 - t_1) \quad \text{단}, B_1 = B_2$$

단, B_1: 변경전 과세표준, B_2: 변경후 과세표준

t_1 : 변경전 세율(정상세율), t_2 : 변경후 세율(저율과세)

다음으로는 산출세액 변화에 따른 세액감면의 변화를 고려해야 한다. 세액감면은 산출세액을 베이스로 하여 일정 감면률에 따라 세부담을 경감시키는 조세특례의 유형으로 따라서 산출세액이 변화할 경우 세액감면 규모 역시 달라지게 된다. 추가적으로 저율과세의 적용으로 인해 세액공제의 한도를 확인하는 절차도 필요하다. 세액공제 조세특례 요건을 충족할 경우 경제활동 규모의 일정비율로 세부담이 경감되며, 산출세액을 한도로 적용이 되는데 저율과세 적용으로 산출세액이 낮아질 경우 세액공제 한도 역시 낮아지기 때문이다.[43] 이렇듯 저율과세 적용시 세액공제와 세액감면이 산출세액에 미치는 영향을 고려하여야 한다. 이를 위해 과세표준 구간별 평균실효공제감면율을 산출세액 변화분에 적용한 결과를 최종적으로 위에서 구한 산출세액 변화분에서 차감하여 세수감면액을 산출하게 된다.

$$\triangle T^{\text{세액공제 및 감면}} = \triangle T^{\text{산출세액}} \times d$$

단, d : 평균실효공제감면율
(산출세액에 연동하는 세액공제 및 감면제도의 공제 · 감면율)

$$\triangle T^{\text{결정세액}} = \triangle T^{\text{산출세액}} - \triangle T^{\text{세액공제 및 감면}}$$

나. 비과세 및 소득공제

'비과세'는 특정 소득을 과세대상소득에서 제외하는 것이며, '소득공제'는 과세대상소득에서 일정금액을 차감하는 것으로 과세표준을 낮추는 결과를 초래하기 때문에 과세표준의 변화로 인한 결정세액의 감면 규모를 추계하게 된다. 저율과세와 마찬가지로 비과세와 소득공제 역시 우선 산출세액의 변화분을 구하고, 여기에 세액공제 · 감면을 고려하여 세수감면 규모를 추계하게 된다.

43) 그러나 세액공제와 감면은 산출세액 규모와 연관이 있다 할지라도 개별 납세자의 적용요건 부합 여부에 따라 이루어지게 되므로 총계 수준에서 정확한 공제 및 감면율 적용은 곤란

$$\triangle T^{산출세액} = (B_2 - B_1) \times t$$

단, B_2: 정상 과세표준, B_1: 조세특례 적용 후 과세표준, t : 세율

$$\triangle T^{세액감면및공제} = \triangle T^{산출세액} \times d$$

단, d : 평균실효공제감면율
(산출세액에 연동하는 세액공제 및 감면제도의 공제 · 감면율)

$$\triangle T^{결정세액} = \triangle T^{산출세액} - \triangle T^{세액감면및공제}$$

단, 이 경우 과세표준이 낮아짐에 따라 누진세율이 적용되는 소득세나 법인세 등의 경우 적용 세율이 낮아질 수 있음을 고려해야 한다. 미시자료를 이용한 모의실험모형에서는 이러한 추계가 가능하지만, 국세통계연보는 현재 과세표준 구간별 총액자료만을 제공하고 있어 이러한 세율변화 효과를 반영하기는 어렵다.

또한 소득공제제도의 변경의 유형에는 공제율(혹은 공제금액)변경, 문턱 변경, 한도 변경 등이 있는데 이들 각각의 경우에 따라 세수추계 방법이 달라진다.

[BOX] 재정적 측면 평가 사례: 소득공제[44)]

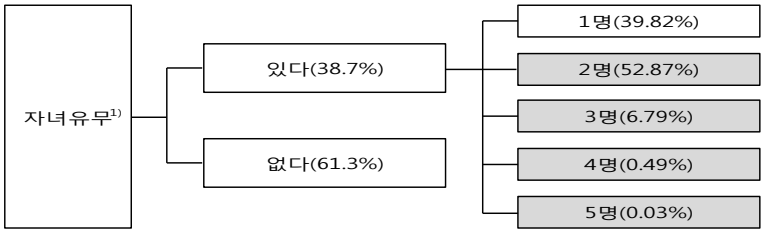
❑ 소득세법상 다자녀 추가공제의 공제액 확대(50만원→200만원)
- ○ 노동패널자료를 이용한 개인소득세 시뮬레이션 모형

1. 현행 다자녀 추가공제에 따른 세수 감소액과 개정안에 따른 다자녀 추가공제 소득세수 감소액의 차이가 세부담 감소액

   ※ 소득세수 감소액 = [개정안 기준 다자녀 추가공제액 × 실효세율] - [현행 다자녀 추가공제액 × 실효세율]

2. 2007년 노동패널 조사결과에 따르면 20세 이하의 자녀가 있는 가구 중 자녀수가 2명인 경우는 52.87%, 3명인 경우는 6.79%, 4명인 경우는 0.49%, 5명인 경우는 0.03%

2007년도 가구내 자녀수



주: 1) 가구내 20세 이하의 자녀유무 여부
자료: 한국노동연구원, 「제10차(2007)년도 한국가구와 개인의 경제활동」, 2008

3. 이러한 분포가 국세통계연보 상 과세표준구간별 다자녀 추가공제 신청가구에도 동일하게 적용된다고 가정하고, 다자녀 신청가구수 추정

※ 과표구간별 다자녀 추가공제 신청가구수 = 과표구간별 다자녀 추가공제 대상인원수 × 가구내 20세 이하 자녀가 있을 확률 값

과표구간별 다자녀 추가공제 대상가구수

(단위: 건, %)

과 표	공제가구수 (합계)	자녀수			
		2명	3명	4명	5명
	(a=b+c+d+e)	(b=a×87.85%)	(c=a×11.28%)	(d=a×0.81%)	(e=a×0.05%)
1천만원이하	392,524	344,845	44,288	3,196	196
1.2천만원이하	26,510	23,290	2,991	216	13
3천만원이하	124,572	109,440	14,055	1,014	62
4천만원이하	32,425	28,486	3,658	264	16
4.6천만원이하	14,287	12,552	1,612	116	7
6천만원이하	23,689	20,812	2,673	193	12
7천만원이하	11,398	10,013	1,286	93	6
8천만원이하	8,498	7,466	959	69	4
8.8천만원이하	5,543	4,870	625	45	3
1억이하	6,590	5,790	744	54	3
2억이하	22,178	19,484	2,502	181	11
3억이하	5,183	4,553	585	42	3
5억이하	2,848	2,502	321	23	1
10억이하	1,317	1,157	149	11	1
10억초과	566	497	64	5	0
합 계	678,128 (100.00)	595,757 (87.85)	76,512 (11.28)	5,521 (0.81)	338 (0.05)

주: (　　)은 전체대비 비중

4. 다자녀 추가공제 신청자 가구수에 자녀수별 공제금액을 곱하여 산출

5. 다자녀 추가공제금액에 과세표준 구간별 실효세율을 곱하여 다자녀 추가공제에 따른 소득세수를 추계

다. 세액공제 및 세액감면

세액공제(tax credit)는 조세특례 요건을 충족할 경우 경제활동 규모의 일정비율에 따라 산출세액을 경감시키며, 세액감면(tax reduction)은 산출세액을 베이스로 하여 일정 감면률에 따라 산출세액을 경감시키게 된다. 따라서 세액공제 및 세액감면은 과세대상소득, 세율, 과세표준에는 변화가 없고, 산출세액에서 일정한 요건을 충족한 경우 일정세액을 차감하는 방식으로 감면이 이루어지게 된다.

따라서 세액공제 및 세액감면의 세수효과 추계시 투자·소비 등 정책 목적에 관련된 변수에 대한 합리적인 추계가 전제될 필요가 있다.

[BOX] 재정적 측면 평가 사례: 세액공제[45)]

❑ 교육비 세액공제 항목에 교외체험학습비 추가(지출액의 15% 세액공제)
  ○ 가계동향조사 자료 이용한 모의 실험모형

1. 2013년 가계동향조사에 따르면 근로소득이 있는 가구의 평균 교외체험학습비 지출액은 가구당 204,276원
2. 교육비 지출액이 있는 가구 중 교외체험학습비를 추가로 지출한 가구의 비중은 교육비 지출이 있는 전체 가구의 61.7%
3. 동 비중이 국세통계연보의 교육비공제를 신청한 인원에도 동일하게 적용될 것으로 가정
4. 공제신청인원수에 1가구당 교외체험학습비 지출액을 곱한 후 세액공제율 15%를 적용하여 동 조세특례로 인한 세수감면액 추계

※ 세수효과 = 공제신청인원 × 가구당교외체험학습비등지출액 × 15%

44) 「법안비용추계 방법과 사례: 수입편」, 국회예산정책처, 2012, p.80. 인용

라. 간접감면(준비금, 과세이연, 이월과세)

간접감면에는 '준비금', '과세이연', '이월과세' 등이 있다. '준비금'이란 법인이 일정한 목적을 위하여 기업이 미래에 사용하기 위하여 「조세특례제한법」 등에서 인정하는 준비금을 사내에 적립할 경우 이를 일정기한 손비로 인정하여 과세를 연기하는 것을 말한다. '과세이연' 및 '이월과세' 등은 정책목적에 따라 과세시기를 미래로 이연(deferring)하는 것을 말한다. 즉, 간접감면은 납부세액 자체를 감면하는 것이 아니라 미래 일정시점으로 과세시기를 이연하는 성격의 감면이다.

영구적으로 납부할 세액을 감면하는 직접감면과 조세의 납부를 유예하는 간접감면은 그 효과가 동일하지 않다. 이 두 가지 형태의 감면의 차이를 고려하기 위해서 현재가치를 평가하게 된다. 따라서 간접감면으로 인한 세수 감면 규모는 향후에 납부할 세액을 현재가치로 환산한 금액과 현재 납부할 세액과의 차이로 추계할 수 있다.[46]

---

45) 김기준의원이 대표발의(2015. 1. 20.) 한 「소득세법 일부개정법률안」(의안번호: 1913748)의 비용추계서 인용

46) 미국의 경우에도 간접감면의 경우에는 현재가치법을 적용하여 추계하고 있음(「조세지출규모의 추정방법 및 조세지출예산서의 작성방법」, 한국조세재정연구원, 2008.)

Ⅲ. 정책적 측면 평가

조세특례에 대한 정책측면 평가는 크게 두 부문으로 나누어 이루어질 수 있다. 첫째는 조세특례와 재정지출 등을 포괄하는 정부개입이 관련 문제를 해결하고 정책목표 달성을 위해 필요한지 살펴보는 '정부개입의 타당성 평가'이고, 둘째는 다양한 개입수단 중 조세특례가 효과적일 수 있는지 살펴보는 '정책수단의 적합성 평가'이다.

1. 정부개입의 타당성

정부개입의 타당성 평가는 조세지원 등 정부개입의 정책목표를 파악하고 이러한 목표가 명확하고 적절하게 설정되어 있는지, 이러한 정책목표를 달성하기 위하여 정부가 개입하는 것이 타당한지를 검토하는 것이다. 아래에서는 정부개입의 정책목표와 이를 달성하기 위한 정책수단 간의 연결고리를 명확하게 파악하는데 유용할 수 있는 '개입논리모형'(intervention logic model)의 설정에 대하여 살펴보고, 정부개입의 근거가 되는 정부역할의 유형을 목적별로 구분하여 정리하였다.

가. 정부개입논리의 파악

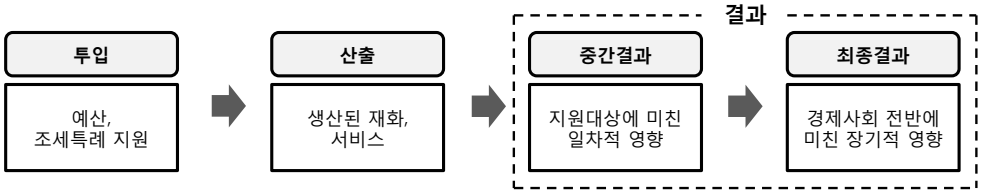
정부개입의 필요성을 평가하기 위해서는 우선 특정 조세특례제도의 정책목표를 파악하고, 이에 대하여 경제여건이나 정부의 정책기조를 감안하여 적절성 여부를 살펴보아야 할 것이다. 그리고 정책목표가 동일(혹은 유사)한 다른 조세특례나 재정지출과의 중복성 여부를 검토할 필요가 있다.

정부의 정책목표와 정책수단은 다층적으로 구성되어 하나의 정책목표가 다양한 정책수단과 연관될 수 있고, 하나의 정책수단이 다수의 정책목표를 가질 수도 있다. 따라서 아래와 같은 '개입논리모형'(intervention logic model)을 활용하여 정책목표와 정부개입 간의 다층적 구조를 이해하고, 이를 기반으로 해당 조세특례에 대한 경제적 측면 등 효과분석이 제대로 이루어지도록 해야 할 것이다. 특히 개별 조세특례제도의 경우 추구하는 정책목표가 다양하고 중층적인 경우가 많아 정부의 개입논리를 개념적으로 분명하게 파악할 필요가 있다.

개입논리모형은 정부의 개입과정의 구성요소를 하나의 그림으로 파악하기 위

한 개념틀(framework)로, 조세지원의 투입이 산출(output), 중간결과(intermediate outcome) 및 최종결과(end outcome) 등으로 연결되는 과정을 논리적으로 나타낸 것이다. 개입논리모형에서 투입은 예산이나 조세특례 등의 지원을, 산출은 생산된 재화 및 용역을, 중간결과는 지원대상에 미친 일차적 영향을, 최종결과는 경제사회전반에 미친 보다 장기적 영향을 의미한다. 개입논리모형에서 각 고리 간 연결은 파급효과 등에 따라 논리적으로 구성되어야 하고, 조세지원의 당초 정책목표는 궁극적으로 최종결과와 부합하도록 구성되어야 할 것이다. 다음의 BOX에서는 개입논리 설정의 두 가지 사례를 정리하였다.

[그림 9] '개입논리모형'의 구성과 흐름



[BOX] 조세특례 개입논리

① 농·수협 등 출자금·예탁금에 대한 과세특례

동 제도의 경우 정부는 예탁금 및 출자금의 증가를 유인하여 상호금융기관의 경영실적 개선을 지원하고, 이를 통하여 농어민 등 취약계층의 금융서비스 수급기회 확대와 농어민과 서민의 생활안정을 정책목표로 설정하고 있으며 개입논리모형으로 구조화하면 다음과 같다.

② 중소기업 취업자에 대한 소득세 감면

동 제도의 경우 정부는 임금 수준이 낮은 중소기업 취업자의 소득을 지원하여 구직자의 중소기업 취업을 유도하고, 중소기업의 인력난을 완화하는 것을 정책목표로 삼고 있으며 개입논리모형으로 구조화하면 다음과 같다.

조세특례 개입논리 설정사례

단 계		농·수협 등 출자금·예탁금 과세특례	중소기업 취업자에 대한 소득세 감면
투입 (input)		상호금융기관의 출자금·예탁금에 대한 과세특례	중소기업 취업자에 대한 소득세 감면
산출 (output)		상호금융기관에 대한 예탁금·출자금 증가로 인한 해당기관의 경영실적 개선	중소기업 취업자의 세후임금 상승
결과 (out-come)	중간 결과	농어민 등 취약계층의 금융서비스 수급 기회 확대	구직자의 중소기업 취업 유도
	최종 결과	농어민과 서민의 생활안정	중소기업 인력난 완화

자료: 국회예산정책처, 「2015년 조세특례 심층평가 분석」, 2015. 10.
한국조세재정연구원, 「2015년 조세특례 심층평가」, 2015. 9.

나. 정부개입의 목적별 타당성 평가

정부개입의 타당성을 평가하기 위해서는 먼저 평가대상이 되는 해당 개입, 즉 조세특례 지원이 정책적으로 필요한지 살펴보아야 한다. 이는 설정된 목표를 달성하기에 적절한 정책수단이 선택되었는지를 점검하는 과정이라 할 수 있다. 정부의 조세지원 목적은 재정지출 등과 마찬가지로, ① 시장실패의 교정 ② 가치재의 공급 ③ 소득과 부의 재분배 ④ 거시경제의 안정화 등으로 구분된다. 아래에서는 각각의 정부 역할별로 정부개입의 근거에 대하여 간단하게 살펴본다.

(1) 시장실패의 교정

시장실패는 ① 공공재(public goods)의 존재 ② 규모의 경제(economies of scale) ③ 외부효과(externalities) ④ 정보의 비대칭성(asymmetric information) 또는 ⑤ 시장의 불완전성(incomplete markets) 등으로 인하여 경제활동이 사회적으로 바람직한 수준에서 이루어지지 못하는 경우로, 정부가 직접적인 서비스 공급이나 재정지원, 조세감면, 규제 등을 통해 이러한 자원배분의 비효율을 교정하는 이유가 된다.

정부개입의 타당성을 평가할 때에는 정부실패의 가능성은 없는지, 시장이 스스로 실패를 교정할 여지는 없는지, 국제무역기구(WTO) 등 국제규범에 어긋나는 것은 아닌지 등을 살펴보아야 한다. 특히 시장실패의 자율적 조정과 관련하여 해당

재화나 서비스가 여전히 공공재의 성격을 갖는지, 자연독점이 소멸한 것은 아닌지, 사유재산권 확립시 외부효과의 내부화(internalization)가 가능한지, 민간금융시장의 자금공급이 정부의 개입을 대체할 수 있는지 등이 검토되어야 한다.

(2) 가치재의 공급

가치재(merit goods)는 교육이나 의료서비스, 문화예술 활동 등과 같이 구매의사나 능력과 관계없이 모든 사회구성원이 소비할 필요가 있다고 판단되는 재화나 서비스를 말한다. 이러한 가치재는 시장원리 보다는 사회구성원이 기본적 삶을 영위하고 인간의 존엄성을 누리기 위해 사회적으로 바람직한 수준까지 소비되어야 함에도 불구하고, 경제상황 악화나 소득수준 저하 등에 따라 소비가 쉽게 위축될 수 있는 특징이 있다. 따라서 가치재의 공급은 흔히 정부의 중요한 역할 가운데 하나로 인식되고 있다. 다만, 시장원리를 벗어난 가치적 판단이 개입됨에 따라 지원의 적정성을 객관적으로 판단하기는 쉽지 않다.

(3) 소득과 부의 재분배

글로벌 금융위기 이후 세계경제의 저성장국면이 장기화되는 가운데 소득의 양극화 현상이 심화되며, 조세를 통한 소득과 부의 재분배 정책에 대한 관심이 높아졌다. 소득과 부의 재분배는 독점적 지위 등에 따른 시장기능의 실패로 발생하는 자원배분의 불공평 문제를 해소하고자 하는 정부개입의 대표적 이유이다. 소득재분배의 정책수단은 공공투자, 사회보장, 빈곤층 지원 등의 재정지출과 누진적 조세제도이다. 누진적 조세제도는 누진적 세율체계와 저소득층의 실제 세부담 수준을 낮추는 다양한 조세특례제도로 구성된다.

조세특례의 평가시에는 우선 해당 개입이 재분배적 목적을 가지고 있는지, 대상계층에 대해 재분배 정책을 실시할 이유가 존재하는지의 여부를 파악해야 한다. 만약 해당 개입의 목적과 대상계층이 분명치 않을 때에는 개입의 적절성에 대해 부정적인 판단이 내려질 수도 있을 것이다. 다음으로 소득재분배를 위한 조세지원이 경제적 측면에 미칠 수 있는 영향을 분석해야 한다. 시장실패의 교정, 시장에서 공급되지 않는 보험기능의 수행, 경제개혁이 원활히 추진될 수 있는 여건의 제공, 사회통합의 제고 등은 긍정적 영향에 속할 것이고, 노동의 공급과 수요, 저축이나 투자유인의 왜곡, 복지의존성 확대, 세대 간 소득이전에 따른 저축 및 투자의 저해 등은 부정적 영향에 해당된다.

(4) 거시경제의 안정화

거시경제의 안정화는 정부의 정책개입이 필요한 대표적 이유 중 하나이다. 정부개입을 통해 경기의 진폭을 줄이고 불확실성을 낮추는 것은 경기악화에 대응하기 위해서 뿐만 아니라 경제적 측면장의 기반확보를 위해서도 중요하다. 이러한 거시경제 안정화와 관련하여 조세의 역할을 장단기로 구분하여 살펴보면, 단기적으로는 호황기에 세부담을 높이고 불황기에 한시적으로 조세지원을 강화해 세부담을 낮추는 등의 정책개입을 통해 경제충격의 효과를 낮추는 방안이 될 것이고, 중장기적으로는 경제의 성장잠재력을 높이기 위한 연구개발 투자지원, 경제의 체질개선을 위한 다양한 조세감면제도 운용 등이 해당된다. 따라서 정부의 조세특례 지원이 이러한 경제여건에 부합하여 이루어지고 있는지를 평가해야 할 것이다.

(5) 소 결

상기와 같이 조세특례를 포함한 정부의 개입목적은 시장실패, 가치재 공급, 소득과 부의 재분배, 거시경제의 안정화 등 다양한 차원에서 그 근거를 찾을 수 있다. 따라서 특정 조세특례의 도입, 연장 혹은 제도 변경시 정부개입의 근거가 되는 사회경제적 환경요인을 폭넓게 점검하고, 지원의 목적을 구체화하여 정부개입의 타당성을 평가할 필요가 있겠다.

시장실패에 대한 정부개입을 통하여 의도한 정책목표를 달성하기 위해서는 정부가 시장실패의 원인과 정도를 정확하게 파악하고 적절한 방식으로 개입한다는 조건이 전제되어야 한다. 그러나 정부개입을 설계함에 있어 시장실패의 원인과 정도, 개입수단에 대하여 충분한 정보를 확보하는데에는 상당한 시간과 비용이 요구된다는 한계가 존재한다.

다만, 자원배분의 효율성 제고를 위한 정부의 개입이 뜻하지 않게 정부실패를 초래할 수도 있다는 점을 유의할 필요가 있다. 집행의 당사자인 관료에게서 사익을 추구하는 도덕적 해이가 발생한다면 재원배분의 효율성을 제고하기 위한 정부의 개입이 소기의 성과를 거두지 못할 것이다. 공기업이나 공적 조직 등을 포함하는 보다 넓은 범위의 공공부문에 대하여도 책임성 확보는 여전히 어려운 문제이다. 공공부문의 경우 시장규율을 통하여 책임성 확보 기제가 잘 작동하지 않기 때문이다.

[표 19] '정부개입의 타당성' 검토 사례: 요약

조세특례 항목	검토 결과
농·수협 등의 출자금·예탁금 과세특례	농어민과 서민의 저축 지원 및 동 취약계층에 대한 금융서비스 수요 충족을 위해 설립된 상호금융기관 예금상품의 경쟁력 제고를 위해 동 정부개입은 타당
창업중소기업 등에 대한 세액감면	중소기업 육성의 중요성, 창업기업 자금지원의 필요성, 동기부여 통한 창업 활성화 유도 등을 근거로 정부개입이 타당
신성장동력 및 원천기술 연구개발비 세액공제	신성장동력 및 원천기술분야에 대한 연구개발투자가 보이는 높은 불확실성과 긍정적 파급효과 등의 특성을 감안할 때 정부의 개입 및 지원은 타당
연구 및 연구개발을 위한 설비투자 세액공제	R&D투자는 높은 양(+)의 외부효과와 시장의 불완전성으로 인하여 시장실패 가능성이 존재하므로 동 분야에 대한 정부지원은 타당
중소기업 고용증가 인원의 사회보험료 세액공제	대기업과 중소기업 간 임금격차 확대와 인력수급 구조의 불균형 등 악순환이 지속되는 불완전한 시장구조에 의해 중소기업의 성장가능성이 저하되는 문제를 해결하기 위해 정부지원은 타당
중소기업 투자세액공제	중소기업 투자가 지닌 긍정적인 외부효과 확대, 정보비대칭성에서 비롯되는 시장실패 교정의 목적으로 정부개입 타당
일반택시 운송사업자에 대한 부가가치세 납부세액 경감	택시요금 규제로 파생된 자원배분의 왜곡 완화, 동 제도의 소득분배 개선효과 감안시 정부개입 타당
택시연료에 대한 개별소비세 등 감면	규제로 인해 악화된 택시업계의 수익성 및 종사자 처우개선을 위해 동 정부개입은 타당
제주특별자치도 골프장에 대한 개별소비세 면제	유치산업보호론의 관점에서 정부가 개입한 사례로 볼 수 있으나, 산업간 형평성을 감안할 때 지원은 불필요

자료: 국회예산정책처, 「2015년 조세특례 심층평가 분석」, 2015. 10.

2. 정책수단의 적합성

정부개입에 대한 타당성이 검토된 후에는 적합한 정책수단에 대한 검토가 이루어져야 한다. 정부의 정책수단은 재정소요 여부에 따라 재정이 소요되지 않는 규제와 재정이 직·간접적으로 소요되는 재정지출 및 조세특례 등으로 나눌 수 있다. 본 절에서는 이 중 재정이 소요되는 정책수단으로서 조세특례와 재정지출을 비교하였다.

가. 정책수단으로서의 유용성: 조세특례

조세는 정부의 역할을 수행하는데 필요한 기본적 수입원이면서 시장실패의 교정 등을 통해 사회후생을 증진시키고자 하는 정책수단으로서의 기능은 가지나, 조세부과에 따른 시장의 가격기능 왜곡을 통해 경제의 비효율성을 초래하게 된다. 이에 따라 최적과세이론에서는 "넓은 세원·낮은 세율" 원칙을 통해 세수기반을 확보하되 경제의 왜곡을 초래하는 세율 수준은 낮게 할 것을 제안하고 있다. 조세특례는 이러한 기준조세체계에서 벗어나는 비과세·감면 등을 적용하는 것으로, 특정 경제활동과 특정집단의 세부담을 경감(또는 가중)시키고, 조세구조의 복잡성이 증가되는 등으로 인해 자원배분의 비효율성을 보다 심화시킬 수 있다.

그러나 이러한 부작용에도 불구하고, 조세특례는 아래와 같은 이유로 여러 국가들에서 주요한 정책수단으로 활용되고 있다. 첫째, 사회후생은 경제적 효율성을 넘어선 사회적 가치를 포괄한다는 점에서 조세특례에 의한 효율성 침해보다 형평성 증진을 통한 사회후생의 증가가 보다 상위의 정책목표가 될 수 있다. 둘째, 외부성을 갖는 경제활동 촉진과 외부효과 교정 등을 통하여 사회후생을 증가시킬 수 있다. 특히, 시장 기능만을 통해서는 양(+)의 외부성을 갖는 경제활동이 사회적 최적 수준에 미치지 못하는 낮은 수준에서 이루어질 수 있다는 점을 고려하면, 조세특례는 시장실패 완화를 통해 효율성을 제고시킬 수도 있다. 셋째, 경제적 유인 제공을 통해 기존의 자본과 고정적 활동에 영향을 주지 않으면서, 세제변화에 민감하게 반응하는 투자 혹은 새로운 산업의 발전을 촉진시킬 수 있다. 넷째, 조세특례는 정부의 정책기조에 따른 것일 수 있다. 예를 들어, 경기침체를 극복하는데 중요한 경제활동을 지원하기 위한 것일 수 있으며, 특정 집단에 대한 예외적 조세감축을 통하여 국가 혹은 지역성장을 촉진시키기 위한 정책적 필요성이 작용한 것일 수 있다. 조세특례에 대한 평가시 위와 같은 조세특례의 역할과 장·단점을 충분히 감안해야 할 것이다.

나. 정책수단의 선택: 조세특례 vs. 재정지출

특정 정책목표를 해결하기 위하여 정부개입의 타당성이 확보되었다고 해도 적절한 정책수단이 채택되지 않으면 정책효과를 크게 하기 어려울 것이다. 아래에서는 조세특례와 재정지출이 보다 효과적이고 효율적으로 적용될 수 있도록 수혜자, 지원방법과 시기 및 행정집행비용 등의 측면에서 각 정책수단의 상대적 우위성을 비교하였다.

첫째, 수혜대상과 관련하여 조세특례는 일정 정도 세부담이 있는 수혜자를 대상으로 하는 지원에 유리한 반면, 사회적 취약계층에 대한 지원은 재정지원이 보다 적합하다. 조세특례는 수혜대상에게 유인(incentive)을 제공함으로써 시장실패나 외부성 교정 등을 통해 경제적 효율성을 증대시키는 경우에 보다 적합하며, 사회적 취약계층은 세금부담이 없거나, 적은 경우가 많아 세부담 수준을 낮추는 것이 경제적 효과를 발생시키기 어렵기 때문이다. 조세특례의 경우에는 취약계층에 더 많은 지원 또는 차등적 지원이 어려운 경우가 많으며, 누진세율이 적용되는 경우에는 저소득층 및 순익의 규모가 작은 기업에 돌아가는 세제 혜택이 고소득층 및 순익이 많은 기업에 비해 작을 수밖에 없어 오히려 역보조금(upside-down subsidy) 문제가 초래될 수 있다. 사회적 취약계층에 대한 지원은 특정한 행위를 장려하기 위한 목적 보다는 취약계층의 삶의 질 자체를 높이는 방향에서 직접적 보조금을 지급하여 소득을 높이거나, 필수적 재화나 서비스의 가격을 낮추는 등의 재정지원이 보다 도움이 될 것이다.

둘째, 지원방법과 관련하여 조세특례는 일률적 적용이 가능하고 보조수준이 높지 않으며, 수요의 가격탄력성이 높거나 효율적 대상에 더 높은 보조율을 적용하는 경우에 보다 적합하다. 조세특례는 예산을 통한 보조금이나 금융지원에 비해 수혜대상에 대한 특정성이 없어 시장에 대한 개입수준이 낮고 인위적인 시장을 형성하지 않는 반면, 예산을 통한 보조금은 정부가 창출한 수요가 된다. 이러한 점을 감안할 때 조세특례는 가격탄력적인 분야에 보다 적절한 정책수단이 될 수 있다. 세율변화에 민감하게 반응하는 가격탄력적인 경우에는 조세특례에 따라 유인된 바람직한 경제활동의 변화가 크게 나타나 결과적으로 세수손실도 작아질 수 있다. 반면에 소비자나 기업 모두 필수적 비용의 성격이 강할수록 가격탄력성이 낮은데, 이 경우에는 조세특례 보다는 재정이나 금융지원이 보다 효과적일 수 있다.

셋째, 지원시기와 관련하여 조세특례는 중장기적이고 항구적인 지원이나 정책 시행의 초기 단계 이후 지원에 보다 적합하다. 이에 반해 시범사업의 성격을 지녔거나 지속여부가 불투명하여 일시적이고 한시적으로 지원이 이루어질 때에는 재정지원이 보다 적합할 것이다. 조세특례는 법령에 따라 자동적으로 집행되므로 수혜자의 입장에서 지원내용 및 규모에 대한 예측이 가능하고 안정적인 장점이 있다. 조세특례는 정치적 저항이 작은 장점이 있고, 사실상 정부 지출임에도 불구하고 일단 시행된 후에는 의회나 언론의 검증을 받을 가능성이 낮아 항구화하는 경향이 있다.

넷째, 행정집행과 관련하여 조세특례는 재정지출로 이루어지는 경우 관여기관이나 행정절차 등이 매우 복잡해지는 경우나 과다소비와 부정사용 가능성이 낮은 경우, 소규모 지원으로 국가재정에 미치는 영향이 적은 경우에 보다 적합하다. 조세특례는 예산이나 금융지원에 비해 차별성이 작아 정치적으로 악용될 가능성이 크지 않은 편이다. 또한, 조세특례가 행정적 절차가 단순하고, 관여 기관이 적어서 행정비용이 상대적으로 작으며 수혜자의 입장에서도 제시해야 할 증빙서류가 적다는 점에서 유리하다. 반면에, 예산지원을 통한 보조금 지급 등의 경우에는 사전 신고와 검증 절차 등이 요구되는데 이러한 과정에서 이익단체가 개입할 가능성이 커진다. 따라서 지원대상이 다수인 경우 조세특례가 유리한 경우가 많고, 정부지원의 과다소비나 부정사용 가능성이 높아 지원한도를 강하게 통제할 필요성이 있는 경우는 재정지출이 보다 적합할 것이다.

조세특례는 세입감소의 규모를 사전적으로 예측하기가 어렵고 법률에 따라 자동적으로 집행되므로 조세 수입의 감소가 예상보다 많을 수 있다. 따라서 소규모 지출을 조세특례로 하는 것은 문제가 없지만 대규모 지출이고, 급증할 가능성이 있는 경우에는 조세특례가 부적합할 수 있다. 특히 지원목표가 구체화되어 집중적인 지원이 필요한 경우에는 재정지출이 보다 유리할 수 있다. 예를 들어 기술개발 지원의 경우와 같이 조세지출을 통한 소규모 감면 수준으로는 지원의 효과성이 낮고, 수혜자격 여부를 판단하는데 높은 전문성이 요구될 때에는 조세특례보다 재정지출을 통한 지원이 보다 적절할 수 있다.

[표 20] 정책수단 선택 기준: 재정지출 vs. 조세특례

	재정지출이 적합한 경우	조세특례가 적합한 경우
수혜 대상	• 세금부담과 무관한 경우 • 취약계층, 특정 수혜자에 대한 혜택인 경우 • 수혜자의 선택권이 없는 경우	• 세금부담이 있는 수혜자 • 일반계층 다수에 대한 지원인 경우 (고소득자에게 집중여부도 고려) • 시장이 존재하여 수혜자의 자유로운 선택이 필요한 경우
지원 방법	• 지원대상이 다양하고, 지원수준도 달라야 하는 경우 • 가격탄력성이 낮은 경우 (생필품, 필수비용 등) • 지원수준이 높은 경우 • 취약계층에 더 높은 지원을 적용하고 싶은 경우	• 지원대상이 단순하여 일률적 비율 적용이 가능한 경우 • 가격탄력성이 높은 경우 (퇴직저축, 건강보험 등) • 지원수준이 높지 않은 경우 • 효율적인 대상에 더 높은 지원을 하고 싶은 경우
지원 시기	• 일시적 · 한시적 지원 (시범사업 성격이거나, 지속여부가 불투명한 사업 등) • 초기, 사전적 지원	• 중장기적 · 항구적 지원 (예측가능성, 안정성이 필요한 경우) • 초기 이후 지원
행정 집행	• 집행점검, 결과확인, 대상자 선정 등에 행정비용이 많이 소요되는 경우 • 과다소비, 부정사용 가능성이 높은 경우 • 지원한도 통제 필요성이 있는 경우	• 재정지출시 관여기관, 인원, 산정절차, 대상자 선정 등이 어려운 경우 • 과다소비, 부정사용 가능성이 낮은 경우 • 소규모 지원으로 정부 재정에 영향이 적은 경우

자료: 한국조세재정연구원, “과세형평 제고를 위한 2013년 비과세감면제도 정비에 대한 제언”, 2013.

[표 21] '정책수단의 적합성' 검토 사례: 요약

조세특례 항목	검토 결과
농·수협 등의 출자금·예탁금에 대한 과세특례	농어민과 서민의 저축 지원을 위한 중복적인 저축지원 조세특례 존재, 상호금융기관에 대한 조세지원 중복(당기순이익 과세특례제도 등)
중소기업 취업자에 대한 소득세 감면	고용관련 조세특례 및 재정지출과의 유사 및 중복성은 낮으며, 상호 보완적인 역할을 하는 것으로 판단
창업중소기업 등에 대한 세액감면	세부담 증가가 창업활동 위축을 가져오고, 실적 우수기업에 보다 큰 지원이 이루어지는 점을 감안할 때 조세특례가 보다 합리적임
신성장동력 및 원천기술 연구개발비 세액공제	특정기술과 특정기업을 연구개발 투자 초기에 집중 지원하기 위해서는 재정지출이 보다 적합
연구 및 연구개발을 위한 설비투자 세액공제	재정지출은 기본적으로 특정 분야의 사업에 집중 지원하는 형식인 반면, 동 조세특례는 전반적인 R&D 투자유인 증대에 목적이 있으므로 중복성이 낮음
중소기업 고용증가 인원에 대한 사회보험료 세액공제	고용관련 조세·재정지출이 존재하나, 중복성은 낮음
중소기업 투자세액공제	설비투자 관련 재정지원을 받은 경우 조세감면액 산정시 그 금액을 차감하고, 중소기업 투자세액공제를 적용하기 때문에 재정지원과 중복적용 문제는 없음

자료: 국회예산정책처, 「2015년 조세특례 심층평가 분석」, 2015. 10.

[BOX] 조세특례와 재정지원 비교 사례: R&D 지원

우리나라의 R&D 지원제도는 2014년 9월 기준, 조세지원을 포함하여 총 125개가 시행되고 있다. 조세지원 이외에도 출연지원, 금융지원, 인력지원, 기술지원, 인증지원, 구매지원 등 다양한 형태로 이루어지고 있다.

R&D 제도 현황: 2014년 9월 기준

(단위: 개)

구 분	조세 지원	출연 지원	금융 지원	인력 지원	기술 지원	인증 지원	구매 지원	개수
고용노동부				1				1
국토교통부		1						1
해양수산부		1						1
기상청		1						1
기획재정부	9							9
농림축산식품부		1						1
문화체육관광부		1						1
미래창조과학부		11	1	4	2	4		22
병무청				1				1
보건복지부		1						1
산림청		1						1
조달청							1	1
중소기업청		14	7	3	6	2	2	34
산업통상자원부		21	1	6	4	6	1	39
특허청			2		3		1	6
행정자치부	1							1
환경부		1	1					2
정책금융공사			2					2
기술표준원		1				2	1	4
기타			3					3
합계	10	54	15	14	15	12	5	125

자료: 한국조세재정연구원, 「2015년도 조세특례 심층평가」, 2015. 9.

다. 조세특례의 유형

일단 조세특례가 다른 정책수단보다 정책목표 달성에 적합하다고 할지라도, 조세특례의 여러 유형 중 가장 효과적이면서 자원배분의 왜곡 등 부작용을 최소화할 수 있는 형태를 택해야 한다.

조세지원을 형태별로 보면 특정 수입을 과세기반(소득)에서 제외하는 비과세(Exemption)나 과세표준에서 제외하는 소득공제(Allowances, Deduction), 납부해야 할 세금을 줄여주는 세액공제나 세액감면(Credit), 기본 세율보다 낮은 세율을 적용하는 저율과세(Rate Relief), 세금을 납부해야 할 시점을 연기하는 과세이연(Tax Deferrals) 등으로 구별된다.

일반적으로 정책수단을 조세로 하는 경우에 가능하면 세액공제 방식이 권고되는 경향이 있다. 조세이론에 따르면, 외부효과 교정을 위하여 조세특례를 정책수단으로 활용하는 경우 외부효과의 크기에 따라 조세지원이 이루어져야 하는데, 세액공제는 유인하고자 하는 경제활동에 비례하여 조세감면이 이루어지기 때문이다. 만일 소득공제 방식을 사용하면 동일한 외부효과를 가지는 반면, 한계세율의 차이 등으로 인하여 기업이나 개인의 의사결정에 미치는 영향은 소득수준에 따라 달라지게 된다. 반면, 조세특례의 본질이 의료비 공제처럼 필요경비의 성격을 갖는 경우에는 소득공제 방식이 바람직하며, 중소기업과 같이 형평성 차원의 지원인 경우에는 세액감면이 보다 적절할 것이다.

조세특례를 정책수단으로 선택했다고 하더라도 조세지원 시점에 따른 차이도 관심을 두어야 한다. 즉, 소득의 발생 이전에 조세지원을 하는 것이 효과적인지, 소득의 발생 이후에 조세지원을 하는 것이 효과적인지를 살펴야 한다. 예를 들어, 창업 중소기업 등록세 및 취득세 감면은 소득이 발생하기 이전의 지원이므로 위험성이 큰 분야에 적합하다. 반면에, 창업 중소기업 소득세 또는 법인세 인하는 소득 발생 이후에 적용되므로 기술력을 갖춘 기업에 주는 혜택으로써 적합하다.

[BOX] 유사 조세특례 비교 사례: 면세유 및 유류세 감면

「조세특례제한법」 상의 면세유 및 유류세 감면제도는 총 6개가 있다. 제도에 따라 감면세목과 방식이 다른데, 연안여객선이나 도서지방 자가발전용, 농·임·어업용으로 사용하는 유류에 대해서는 면세가 적용되고, 나머지 제도들은 환급 또는 세율 감면방식을 채택하고 있다. 6개 제도 중 농·임·어업용 면세유제도를 비롯한 4개의 제도들에서 유류의 유통과정을 관리하기 위하여 구매카드를 발급하여 사용하도록 의무화하며, 부정사용이 적발될 경우 세무서에서 가산세를 부과하고 있다.

우리나라의 면세유 및 유류세 감면제도 비교

제 도	감면세목	감면방식	구매카드 사용여부	관리기관 지정여부	부정사용 가산세
연안여객선 면세유	개별소비세, 교육세, 교통·에너지·환경세, 자동차세, 부가가치세	면세	×	×	×
도서지방 자가발전용 면세유	개별소비세, 교육세, 교통·에너지·환경세, 부가가치세	면세	×	×	×
농·임·어업용 면세유	개별소비세, 교육세, 교통·에너지·환경세, 자동차세, 부가가치세	면세	사용	조합관리	부과
경형자동차 유류세 환급	개별소비세, 교통·에너지·환경세,	환급 (연간 한도 있음)	사용	×	부과
택시연료 유류세 감면	개별소비세, 교육세	세율 감면	사용	×	부과
외교관용 자동차 유류세 환급	개별소비세, 교육세, 교통·에너지·환경세, 자동차세, 부가가치세	환급	사용	×	부과

자료: 한국조세재정연구원, 「2015년도 조세특례 심층평가」, 2015. 9.

라. 해외사례 비교

해외에서 실시되고 있는 유사한 조세특례는 국가별로 제도가 시행되는 사회·경제적 여건이 다르기는 하나, 조세특례의 적절성·효과성·효율성 등을 평가하기 위한 일종의 준거기준(benchmark)으로 이용할 수 있다. 또한, 조세특례제도의 개선방안을 찾는 데 있어서도 유용한 정보를 제공할 수 있다.

[BOX] 해외 조세특례 비교 사례: 수용 관련 양도소득세

주요국의 수용 관련 양도소득세 감면 등의 제도를 살펴보면 다음과 같다. 과세측면에서는 수용시 발생한 보상금을 자산거래에 관한 세제인 자본이득세나 부동산 거래세 등의 형태로 처리하며, 영미계열의 국가에서는 공익사업에 대한 수용은 자본이득으로 간주하여 자본이득세를 부과하는 반면, 일본과 우리나라는 양도소득을 소득의 범주로 구분하여 양도소득세를 부과한다. 대체자산 취득시 대부분 조세특례를 적용하는데, 보상금액을 한도로 하여 취득세 등을 면제하고 있다.

주요국의 토지 수용 시 양도소득세 감면제도

		한국	미국	영국	일본	독일	프랑스	캐나다
토지수용시 양도세 특례		양도세 감면, 과세이연	양도세 비과세, 과세이연	양도세 감면, 과세이연	양도세 감면, 비과세	비과세	비과세	과세이연
보상형태	현금, 채권 등 보상금만 받는 경우	양도세의 15~40% 감면	양도차익 과세	양도차익 과세	양도세 5,000만엔 감면	—	—	양도차익 과세
	보상금으로 대체(유사) 자산취득 시	—	과세이연	비과세 또는 차액과세	비과세 또는 차액과세			과세이연
	유사자산으로 보상	과세이연	비과세	—	비과세			—

자료: 한국조세재정연구원, 「2015년도 조세특례 심층평가」, 2015. 9.

3. 정책수단간 중복성

한정된 재원 내에서 재정운용의 효과성과 효율성을 높이기 위해서는 정책목적 및 주된 수혜대상 등의 유사성을 엄밀하게 판단하여 조세특례와 재정지출 간의 불필요한 중복지원을 최소화할 필요가 있다. 이를 위해서는 정책수단 간의 중복성 검토가 유사·중복제도만 나열하는 피상적인 평가에서 벗어나, 해당 조세지원제도와 목적이 유사한 재정지출을 감안하여 각 제도 간의 보완성이나 대체성에 대한 검토가 수행되어야 한다.

조세특례와 재정지출 간의 유사·중복성 판단시 양자의 정책적 수단으로서의 적합성을 비교하여 유사·중복성 여부를 판단한다. 비교분석 단위는 조세특례의 '항목별 내역'과 세출예산의 '세부사업'(또는 내역사업)으로 하여 정책목적과 수혜대상을 중심으로 유사성을 비교할 수 있다. 유사성이 강하다고 판정되는 경우에는 정책목적이 유사하고 주된 수혜대상이 중복되는 경우와, 정책목적이 유사하고 한 사업의 수혜대상이 다른 사업의 수혜대상을 포함하는 경우 등이 포함될 수 있다. 반면에 유사성이 있지만 상호보완적인 경우에는 정책목적이 유사하고 두 사업 간 재정지원이 서로 연계된 경우와 정책목적이 유사하고 한 사업의 재정지원이 다른 사업에 기저효과로 작용하는 경우가 포함될 수 있다.

제도별 뿐만 아니라 총량적 관점에서도 재정지출이나 조세특례의 중복성을 검토하여 정책목표 대비 정부지원 수준이 과도한지를 판단할 필요가 있다. 특히, 재정지출과의 중복적 요인이 상대적으로 많은 중소기업 지원, 투자 및 연구개발 촉진을 위한 조세지원은 다른 사업과의 중복성에 대한 평가가 훨씬 중요할 수 있다.

조세특례를 재정지출과 연계하여 총량관리를 하기 위하여 다음과 같은 사항들을 구체화해야 한다. 우선 총량관리 단위를 설정해야 하고, 총량관리 단위 내에서 재정지출과 조세특례를 모두 포함하여 한도를 설정해야 한다. 조세특례 규모는 추정치이고 예측이 불가능한 부분이 있으므로 재정지출에 대한 한도는 구속력 있게 설정하고, 조세특례의 규모는 다소의 오차범위를 인정하여 시사적인 한도(indicative ceiling)로 설정한다. 해당 정책 영역에서의 예산편성이나 조세특례의 도입, 일몰, 제도변경의 승인 시 이러한 시사적인 총지출한도의 크기를 고려하여 해당 정책 분야의 총량적 재정여건을 검토한다. 해당 정책 영역에서의 유사한 재정지출 사업과 조세특례의 미시적인 비교분석을 통하여 양자 간의 조정을 실행하되, 시사적 총지출한도 내 지출과 이를 벗어난 지출 간에는 차별적 분석이 이루어져야 할 것이다.

[BOX] 조세특례 간 중복성 평가 사례: 중소기업 지원

2015년 현재 중소기업 관련 조세특례 총액은 1조 8,182억원으로 평가대상인 중소기업 투자세액공제액 383억원은 전체의 2.1%에 불과하다. 중소기업 관련 조세특례 중 가장 큰 비중을 차지하는 항목은 중소기업특별세액감면으로 전체 조세특례의 88.5%를 차지한다.

중소기업 관련 조세특례 현황: 2013~2017년

(단위: 억원)

항 목		2013 (실적)	2014 (실적)	2015 (실적)	2016 (추정)	2017 (추정)
중소기업 투자세액공제	소득세	30	40	51	73	55
	법인세	202	276	332	405	341
	합계	232	316	383	478	396
중소기업 정보화 지원 사업에 대한 과세특례	소득세	—	—	—	—	—
	법인세	0.02	0.01	—	—	—
	합계	0.02	0.01	—	—	—
창업중소기업 등에 대한 세액감면	소득세	312	375	520	528	559
	법인세	968	1,102	1,150	1,169	1,454
	합계	1,280	1,477	1,670	1,697	2,013
중소기업에 대한 특별세액감면	소득세	6,384	6,845	9,011	10,037	10,606
	법인세	6,256	6,967	7,079	8,168	8,584
	합계	12,640	13,812	16,090	18,205	19,190
대·중소기업 상생협력을 위한 기금출연 세액공제	소득세	—	—	—	—	—
	법인세	93	18	39	80	84
	합계	93	18	39	80	84

자료: 대한민국정부, 「조세지출예산서」, 각 연도

설비투자 관련 재정지원을 받은 경우에는 그 금액을 차감하고 중소기업투자세액공제를 적용하기 때문에 재정지원과 중복적용의 문제가 없다. 중소기업 투자세액공제와 대체관계에 있는 공제감면제도로는 중소기업특별세액감면, 고용창출 투자세액공제, 특정설비 투자세액공제 등을 들 수 있으며, 이들은 중소기업

투자세액공제와 중복적용이 불가능하다. 동일한 연도에 고용창출투자세액공제와 고용인원 증가에 대한 사회보험료 세액공제가 동시에 적용되는 경우에는 그 중 하나를 선택하여 적용받을 수 있다.

기업의 설립형태 및 규모에 따라 선호하는 공제제도에는 차이가 있다. 법인의 경우 중간규모 기업들이 중소기업 투자세액공제제도를 선택하며, 소규모 기업들은 고용 및 투자여건 등이 관계되지 않는 중소기업 특별세액감면을, 대규모 기업들은 요건이 까다로운 대신 공제율이 높은 고용창출투자세액공제를 선호한다. 개인의 경우 규모가 큰 기업이 중소기업 투자세액공제를, 규모가 작은 기업이 고용창출 투자세액공제를 선호하며 법인과 상반된 양상을 보인다.

현재는 고용창출투자세액공제와 중소기업 투자세액공제, 중소기업 고용증가 인원에 대한 사회보험료 세액공제 등 세 가지 지원제도가 맞물리며 상호간에 영향을 미치고 있다. 개별 조세지원 제도의 정책효과를 높이기 위해서는 3개 조세지원제도 간 관계 재정립이 필요하며, 고용과 투자 중 우선순위를 결정해야 한다. 고용창출투자세액공제는 투자촉진과 고용창출 모두를, 중소기업 투자세액 공제는 투자촉진을, 중소기업 고용인원 증가에 대한 사회보험료 세액공제는 고용창출을 정책목표로 하고 있다.

한편, 특정설비가 범용설비에 비하여 부가가치 창출효과가 큰 점을 감안할 때 특정 목적 설비투자세액공제가 중소기업 투자세액공제에 비하여 언제나 우위를 가질 수 있도록 설계한 현행 제도는 타당성을 가지는 것으로 판단된다.

중소기업 투자세액공제와 타 공제제도와의 대체관계

대체관계 A	• 중소기업 투자세액공제	↔	• 중소기업특별세액감면 • 창업중소기업세액감면 • 고용창출투자세액공제 • 특정설비 투자세액공제
대체관계 B	• 중소기업투자세액공제 & 중소기업 고용인원 증가에 대한 사회보험료 세액공제	↔	• 고용창출투자세액공제

자료: 한국조세재정연구원, 「2015년도 조세특례 심층평가」, 2015. 9.; 국회예산정책처 재구성

Ⅳ. 경제적 측면 평가

경제적 측면 평가는 크게 세 부문으로 나누어 살펴보았다. 첫째는 조세특례가 의도한 정책목표를 달성했는가를 살펴보는 '효과성 분석', 둘째는 조세특례가 소득재분배에 미친 영향을 살펴보는 '형평성 분석', 셋째는 조세특례의 편익과 비용을 함께 고려하는 '효율성 분석'이다. 본 절에서는 조세특례의 경제적 측면 평가를 효과성, 형평성, 효율성으로 나누어 각각의 개념과 분석방법론, 관련 연구사례 등을 살펴보았다. 이를 통해 향후 체계적이고 전문적인 평가 수행의 기초 토대를 마련하고자 한다.

1. 효과성 분석

가. 개념

효과성 분석은 정책영향평가(impact evaluation)[47][48]의 일종으로, 정책과 정책이 의도한 결과(outcome)간 인과관계를 규명함으로써, 해당 정책이 의도한 목적을 달성하고 있는지를 평가하는 방법이다.[49] Rubin(1974)[50]의 연구 이래 공공사업의 '효과(impact)'는 사업에 참여함으로써 창출되는 '부가가치(value-added)'를 가리키는 용어로 사용되고 있다. 즉, 정책평가의 '효과'는 '정책 대상자가 특정 프로그램에 참가함으로써 얻는 성과(A)'와 '동일한 정책 대상자가 동일한 시점에 해당 프로그램에 참가하지 않았을 경우 얻을 수 있는 성과(B)'와의 차이('A－B')로 정의된다.[51]

이러한 정책영향평가의 개념을 조세특례평가의 효과성 분석에 적용하면, 첫째, 조세특례가 목표한 활동이 의도한 방향으로 진행되었는가? 둘째, 이러한 변화가 해

---

47) 정책평가는 총괄평가(summative evaluation), 산출결과평가(outcome evaluation) 또는 효과성 평가(effectiveness evaluation) 등으로도 지칭(노화준, 2015.)

48) '정책분석'은 정책결정에 필요한 여러 가지 정보를 산출하기 위한 사전적 또는 조망적 분석으로, '정책평가'는 정책결정이 이루어지고 난 후 정책집행의 결과에 대한 사후적 또는 회고적 검토로 구분해서 사용하기도 하나, 본 절에서는 이들을 '정책평가'로 통일해서 사용

49) The World Bank, "Impact Evaluation in Practice", 2011.

50) Rubin, Donald B. Estimating Causal Effects of Treatments in Randomized and Non-randomized Studies. *Journal of Educational Psychology*. 66: 688-701, 1974.

51) 이석원 외 4인, "정책분석과 선택편의: 중소기업 정책자금 지원사업에 대한 순차적 선택모형을 중심으로", 「한국행정학보」 제42권 제1호, 2008.

당 조세특례와 직접적으로 연결되어 있는가? 셋째, 이러한 조세지원에 따른 혜택이 얼마나 큰가? 등이 된다.[52] 만약, 특정 조세특례 제도가 의도했던 행동의 변화를 초래하지 않았거나, 이러한 행동의 변화에 해당 조세특례 보다 다른 요소의 영향이 더 크게 작용했거나, 조세특례의 영향이 있다 하더라도 그 크기가 미미할 경우, 해당 조세특례제도는 효과성이 있다고 평가하기 어려울 것이다.

효과성 분석의 결과는 정책의 지속, 확대나 축소와 같은 의사결정을 내리는데 유용한 정보를 제공하여, '증거에 기반한 정책결정(evidence-based policy making)'을 가능하게 한다.[53] 정부 정책이 특정 산출물(outcome)의 변화를 유도하기 위해 설계되었음에도 불구하고, 실제로 이에 대한 평가는 제대로 시행되지 않는 경향이 있는데, 이는 정책담당자들이 해당 프로그램의 정책 목표 달성 여부 보다는 투입(input)이나 중간산출물(intermediate output)을 통제하고 측정하는 데에 더 관심을 기울이기 때문이다.

이하에서는 일반적인 정책 효과성 분석 방법론을 살펴보고, 이에 해당하는 조세특례 분석 사례를 제시하고자 한다. 효과성 분석을 위해서는 우선 특정 조세특례와 조세특례가 의도한 정책목표 사이의 인과관계를 추론하고, 정책 대상자가 해당 정책에 참여하지 않았을 경우 얻었을 잠재적 성과(potential outcome)인 '대응적 사실(counterfactual)'을 추정할 필요가 있다. 이를 위해 정책 수혜 여부에 따라 정책대상 집단과 정책 비대상 집단을 설정하고, 두 집단 간의 성과지표의 차이 등을 통해 해당 조세특례가 유인하고자 했던 행동의 변화가 초래되었는지를 살펴본다. 이 과정에서 회귀불연속 설계, 이중차분법, 대응기법 등의 통계적 기법이나 문헌 조사, 이들을 결합한 분석 방법 등을 활용할 수 있다.

---

52) JLARC "Review of the effectiveness of Virginia Tax Preference", 2012; 버지니아주 조세특례의 효과성을 평가한 사례 참조

53) The World Bank, Impact Evaluation in Practice, 2011.

나. 분석 방법론[54]

(1) 인과관계 추론과 대응적 사실(causal inference and counterfactuals)

조세특례의 효과성 분석은 조세특례의 시행과 정책이 의도한 목표, 즉 결과(outcome)의 인과관계를 추론하는 것이다. 이에 정책효과(α)는 '특정 조세특례 실시 이후 발생한 결과(Y^1)'와 '해당 조세특례 제도가 실시되지 않았을 경우 발생했을 결과에 대한 추정치(Y^0, 이하 '대응적 사실', counterfactual)'와의 차이를 통해 측정할 수 있다. 대응적 사실은 정책 시행 후 실현된 결과에서 해당 조세특례 외에 의도한 정책 목표에 영향을 미칠 수 있는 다른 모든 변수들을 동일하게 구성한 것으로, 해당 조세특례에 따른 효과만을 분리하기 위한 설정이다. 조세특례 제도 실시 이후 의도한 정책 효과가 나타났다고 할지라도, 이는 해당 조세특례 외에 유사한 제도나 경제상황의 변화 등 다른 요인들이 일차적으로 작용된 결과일 수 있기 때문이다.

$$\alpha = Y^1(P=1) - Y^0(P=0) \ : \ \text{정책효과}$$

$$\text{단, } Y^1(P=1) : \text{정책 시행시 결과}$$

$$Y^0(P=0) : \text{정책 비시행시 결과, 대응적 사실}$$

$$P = \begin{cases} 1, \text{ 정책 시행 : 정책 대상 집단} \\ 0, \text{ 정책미시행 : 정책 비대상 집단} \end{cases}$$

이러한 인과관계 개념에 기초한 효과성을 측정하기 위해서는 정책 시행 여부를 기준으로 정책 대상 집단(이하 '실험집단')[55]과 정책 비대상 집단(이하 '통제집단')[56]을 구분해야 하는데, 이에 대한 설정방법을 크게 세 가지로 나누어 볼 수 있다(GAO, 2012[57]). 첫째는 모집단에서 실험집단과 통제집단을 무작위로(randomly) 추출하여 이들 간의 정책 결과를 비교하는 방법이다. 단, 동 방법을 적용하기 위해서는 무작위 추출 정책 대상자 정보가 실현가능하고 윤리적이어야 하며, 명확히 정의된 정책 개입이 표준화 되고 통제 될 수 있어야 하며, 정책대상의 포함범위가 제한적이어야

54) 본 절에서는 정책 효과 분석에 대한 실무적인 지침을 제공한 World bank(2011)의 "Impact evaluation in practice"을 중심으로 분석 방법론을 정리하되, 조세특례의 효과성 평가 사례를 추가

55) 정책 대상 집단은 실험집단이며 처리집단으로도 불림

56) 정책 비대상 집단은 통제집단이며 비교집단으로도 불림

57) GAO, "Designing evaluations 2012 revision", 2012. 참조

한다. 둘째는 실험집단과 유사한 특성을 갖도록 '매칭방식(혹은 대응기법, matching)'[58]으로 도출된 통제집단을 구성하여, 양 집단의 결과를 비교하는 방법이다. 단, 이 경우 양 집단 간에 매칭된 핵심특성이 정책결과에 대해 타당한 설명력을 가져야 한다. 동 방법은 무작위 추출을 통해 정책대상자의 정보가 실현가능하지 않거나, 무작위 추출 방법 적용이 비윤리적일 경우, 포함범위가 제한적인 경우에 적용가능하다. 셋째는 실험집단을 대상으로 하여, 정책 시행 전후로 동일 집단의 변화를 측정하는 방법이다. 보통 더미(dummy) 변수 등을 이용해 구조적 변화를 고려하는 시계열 모형이 이용되는데, 이 경우 모형 설정 등을 통해 결과에 영향을 미치는 다른 요인들에 대한 통제가 필요하다. 동 방법 역시 무작위 추출 정책대상자의 정보가 실현가능하지 않거나, 무작위 추출이 비윤리적인 경우 등에 실시된다.

무작위 추출을 전제로 한 첫 번째 방법은 실험적 접근(experimental approach)으로 분류되고, 나머지 두 가지 방법은 실험자의 통계적 처리가 수반되는 준실험적 접근(quasi-experimental approach)으로 분류된다.

[표 22] 인과관계 도출을 위한 효과성 분석 설계

평가 질문 (evaluation question)	평가 설계(evaluation design)
해당 정책이 의도한 목표를 달성하는데 영향을 미쳤는가? 즉, 효과적이었는가?	▪ 무작위로 추출된 실험집단과 통제집단간의 정책 결과 혹은 그 변화 비교(randomized controlled experiment) - 정책 실시 전후 산출결과 측정
	▪ 정책 대상자와 이와 유사한 특성을 가진 통제집단을 매칭한 후 양 집단간 정책 결과 혹은 그 변화 비교(comparison group quasi-experiment) - 매칭방법에 적용된 핵심특성이 정책결과 설명에 타당해야 함 - 정책 실시 전후 산출결과 측정
	▪ 정책 실시 전후 정책대상집단(실험집단)의 정책 결과 혹은 그 변화를 비교, 단, 정책결과에 영향을 주는 다른 요인을 통제(single group quasi-experiment) - 정책관련 시계열 자료 수집 - 통계적 조정 혹은 정책효과에 영향을 미치는 기타변수를 설명변수로 추가한 모형 설정

자료: GAO, "Designing evaluations 2012 revision", 2012.

58) 매칭방식 혹은 대응기법에 대한 자세한 설명은 다음 절 참조

(2) 성과지표(performance indicator) 설정

조세특례와 동 제도가 의도한 정책 목표 간 효과성 분석을 위해서는 정책 시행 후 나타나는 변화를 판별할 수 있는 '성과지표(performance indicator)'가 필요하다. 정책결과는 정책이 의도한 목표를 달성할 수 있는가를 식별할 수 있는 성과지표를 통해 판별 할 수 있기 때문이다. 영국 재무부[59]에 따르면, 바람직한 성과지표는 우선, 해당 정책목표와 관련성(relevance)을 가지고 있어야 하며, 왜곡된 결과를 도출할 유인(perverse incentive)을 제공하지 않아야 한다. 또한 사업의 영향을 파악(attributable)할 수 있도록 해야 하며, 명확(well-defined)하고, 적시성(timely)을 가지며, 신뢰(reliable)할 수 있고, 과거의 성과 또는 다른 사업의 성과와 비교(comparable)할 수 있어야 하고, 검증 가능(verifiable)해야 한다.[60]

이에 따라 성과지표는 성과목표의 달성도를 정확히 측정할 수 있도록 가능한 정량적, 결과적 지표를 중심으로 설정될 필요가 있다.[61] 정량적 지표를 설정할 경우, 최대한 평가자의 주관이 개입되지 않고, 반복 측정시에도 동일한 결과를 얻을 수 있도록 설정하는 것이 바람직하다. 또한, 성과지표 설정의 목적이 조세특례가 의도한 목표를 궁극적으로 달성했는가를 추정하는데 있으므로, 궁극적인 효과 추정을 위해서는 결과지표를 중심으로 설정되어야 한다. 다만, 최종 정책 목표와 관련된 결과지표 설정이 곤란할 경우에는 중간결과인 산출지표와 보조지표를 이용할 수 있다.

---

59) 고영선 · 김정호, "재정사업 심층평가 지침[제2판]", KDI, 2007, pp.170-172. 참조

60) 참고로 성과지표의 적절성 평가방법으로 SMART분석을 활용할 수 있음. 동 방법에 따르면, 해당 성과지표가 구체성(Smart), 측정가능성(Measurable), 목표관련성(Alignment), 결과지향성(Result-oriented), 시간제약성(Time-bounded)을 가지고 있는 경우, 적합한 지표로 평가

61) 박노욱 · 김학수, "조세지출 성과관리 지침 마련", 한국조세재정연구원, 2013.

[표 23] 조세특례 성과지표 설정 사례

조세특례 항목	지원목적	성과지표
연구 및 인력개발비에 대한 세액공제	R&D 투자 촉진, 성장 동력 확보 및 산업진흥	■ 연구개발비 증가추이 및 비중 (매출액, 영업이익 및 자산 대비) ■ 연구 활동 기업 수 및 개발관련 인원 수, 연구소 증가 추이 및 비중 ■ GDP 대비 연구개발비 증가추이 및 비중
고용창출 투자세액공제	법인의 고용창출 및 신규투자 유도	■ 고용 및 신규투자의 증가추이 및 비중 분석(미시분석: 기업별 자료, 거시분석: 한국은행 기업경영분석 등 자료) ■ GDP 대비 고용 및 신규투자의 증가추이 및 비중
농·어업용 석유류에 대한 간접세 면제	농어업용 기자재의 이용비용 절감 통한 농어가 소득 증대	■ 업종별·유종별 유류소비량에 따른 면세 규모 분석 및 농업분야 GDP 대비 비중 ■ 조세지출 규모 총량 및 가구당 규모 분석 ■ 불법 면세유 규모 증가추이 및 비중 분석
연금저축 세액공제	고령화 사회 대비 위한 노후생활 보장	■ 개인연금 가입률 및 규모 증가추이 ■ 고령화 사회를 대비한 연금 충족 달성도 분석: 인구증가율 고려한 최소 개인연금 가입률 및 규모 제시 ■ GDP 대비 개인연금 규모 증가추이
무주택근로자에 대한 주택자금 특별공제	무주택근로자의 주택구입비용에 대한 경제적 부담 완화	■ 주택관련 비용 증가 추이 ■ GDP 대비 주택관련 비용 및 증가 추이

자료: 전병욱·문예영, “조세지출항목의 성과평가 지표 개발”, 국회예산정책처 연구용역, 2015. 10. 재정리

(3) 회귀불연속설계(regression discontinuity design)

회귀불연속설계는 정책 대상집단을 설정하는 자격기준(eligibility criterion)이 분명하고, 자격기준과 정책이 의도한 결과 모두가 연속 변수일 때 적용 가능한 효과성 평가 방법이다. 동 방법은 실험집단과 통제집단의 특성이 구분점(cutting point)[62]을 기준으로 상당히 체계적으로 다르고, 이에 따라 두 집단의 배정이 임의로(randomly) 이루어지기 어려울 때 적용된다.[63]

아래 그림을 통해 살펴보면, 동 방법은 자격기준(배정변수)을 횡축으로 하고 정책 시행의 결과를 종축으로 할 때, 자격의 충족 기준이 되는 구분점(아래 그림에서 'X^*')을 중심으로 실험집단과 통제집단을 구분한다. 그러면 동 구분점에서 불연속적으로 나타나는 회귀모형 결과의 차이(아래 그림에서 'B－A')가 정책 효과성을 나타내는 추정치가 된다. 이와 같이 동 방법은 구분점을 기준으로 양 구간에서 나타나는 결과가 불연속되는 특성으로 인해 회귀불연속설계라고 부른다.

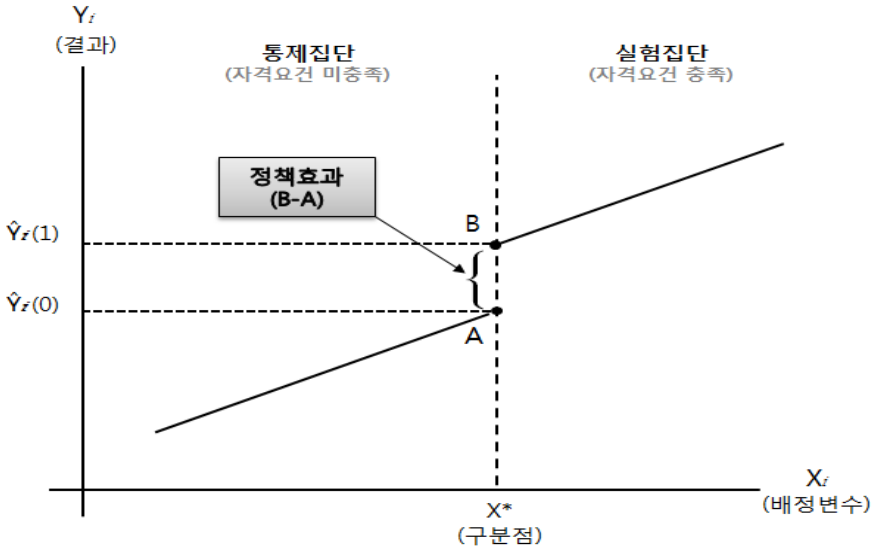
이러한 정책 효과성 평가방법은 조세특례의 경우에도 동일하게 적용된다. 이때, 실험집단은 자격요건을 충족하여 조세특례를 받는 집단이 되고, 통제집단은 자격요건을 충족하지 못하여 조세특례를 적용받지 못하는 집단이 된다. 다만, 조세특례 제도의 특성상, 배정변수와 결과변수가 모두 연속적이면서 특정 배정점을 중심으로 조세특례 수혜대상의 자격을 구분하는 경우가 많지 않아, 효과성 평가에 동 방법이 적용되는 사례가 많지 않은 편이다.

---

62) 예를 들어 장학금 수여대상이 특성 점수 이상을 받은 학생에 한정 된다면, 성적이 배정변수이고, 장학금 수혜여부가 결정되는 특정 점수가 구분점이 됨

63) 특정 집단이 다른 집단에 비해 소득과 소비 등에서 열위에 놓여있어, 이를 보완하기 위해 정책을 실행하고 있는 경우, 정책효과 측정을 위해 두 집단을 동질적으로 구성하는 것은 쉽지 않음

[그림 10] '회귀불연속설계'의 개념도



아래의 회귀모형을 통해 살펴보면, D_i는 정책 시행 대상 집단을 나타내는 더미 변수이며, 이의 회귀계수(β_1)는 정책 시행 전후 두 집단간 결과의 차이를 의미하는 것으로 정책효과에 해당된다. X_i는 결과에 영향을 미치는 기타 특성변수로, 양 집단에 동일하게 작용하는 이들을 통제함으로써 정책의 순효과를 보다 정확하게 측정할 수 있게 해준다.

$$Y_i = \beta_0 + \beta_1 \cdot D_i + \beta_2 \cdot X_i + \epsilon_i$$

단, Y_i : 결과, X_i : 배정변수($X_i = X^*$: 구분점), i : 개인, 기업 등

D_i : 실험집단 '1', 통제집단 '0'

$\Rightarrow \ \widehat{\beta_1} = \widehat{Y_i}(1) - \widehat{Y_i}(0)$: 정책효과

단, $\widehat{Y_i}(1) = \widehat{\beta_0} + \widehat{\beta_1} + \widehat{\beta_2} \cdot X_i$, $X_i > X^*$로 $D_i = 1$(실험집단)

$\widehat{Y_i}(0) = \widehat{\beta_0} + \widehat{\beta_2} \cdot X_i$, $X_i \leq X^*$로 $D_i = 0$(통제집단)

[BOX] 조세특례평가 사례: 회귀불연속설계 활용

❑ 조세특례의 효과성 평가에 회귀불연속설계를 활용한 사례는 많지 않음

○ 조세특례 제도 중에서 배정변수와 결과변수가 모두 연속적이면서, 수혜대상 자격을 구분하는 특정 배정점을 가져야 한다는 조건을 충족하기 쉽지 않기 때문임

❑ 근로장려세제(EITC)의 효과성 평가: R.Jones(2013. 4.)[64]

○ 근로장려세제(EITC, Earned Income Tax Credit)가 유자녀 여성의 노동시간 증대에 기여했는가를 회귀불연속설계를 활용해 평가

○ 제도 개요 및 목적: 저소득계층에 세금 환급의 형태로 근로장려금을 지급함으로써 근로유인을 제고하고, 소득을 지원하는 근로연계형 소득지원제도

○ 자료: 미국 정부의 실업과 노동 참여에 관한 서베이 자료인 CPS(Current Population Survey) 자료와 미국 국세청(IRS)의 소득과 세금 정보를 결합한 미시자료 활용

○ 모형 설계: 종속변수로 근로시간, 주요 설명변수로 소득의 함수로 규정되는 근로장려금 지급액

○ 결과: 소득 상승으로 인해 근로장려금 혜택이 감소하는 구간에 진입하게 될 경우, 두 명 이상의 자녀가 있는 여성들의 근로시간을 통계적으로 유의하게 감소시키는 것으로 분석됨

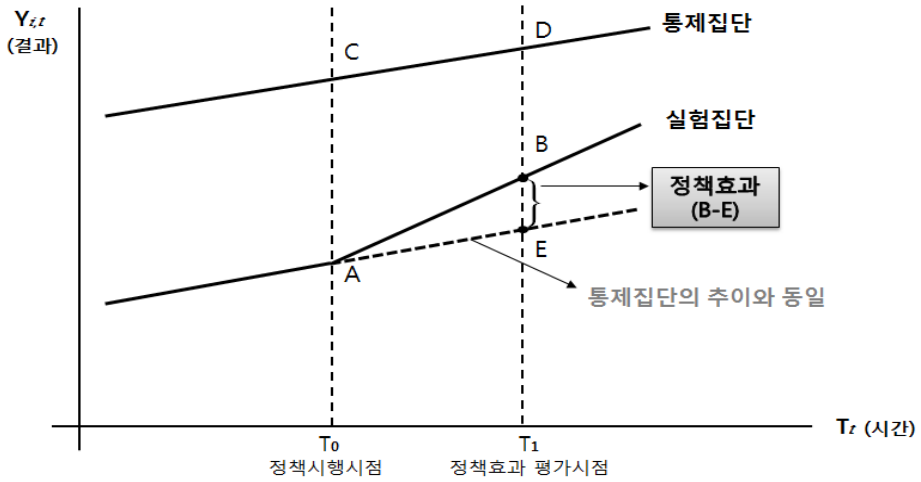
64) Maggie R.Jones, "The EITC and Labor supply: Evidence from a regression kink design", 2013. 4.

(4) 이중차분법(Difference in Differences)

이중차분법(DID)은 실험집단과 통제집단의 정책시행 전후의 차이를 통해 정책효과를 측정하는 평가 방법이다. 패널자료 분석에서 시점의 차이(정책시행 전후)와 대상집단의 차이(실험집단, 통제집단)의 차이를 이용하여 인과관계를 파악하는데 주로 이용되고 있다. 이중차분추정량(difference in difference estimator)은 i) 실험집단의 정책시행 전후 차이(아래 그림에서 'B－A')와 통제집단의 정책시행 전후 차이('D－C')를 구한 후, ii) 양자의 차이('B－E'[65])를 통해 구한다. 이렇게 함으로써 실험집단과 통제집단 간의 본질적 차이에서 나타나는 효과를 제거하고 정책효과만을 순수하게 추정 할 수 있다. 이를 새롭게 시행된 정책이 의도한 목표에 미치는 처리효과(treatment effect)로 부르기도 한다.

동 평가 방법은 준실험(quasi-experiment)적인 정책 변화상의 에피소드를 찾아 이중차분기법을 사용하는 것으로 개념적으로 이해하기 쉽고, 실증분석이 쉬운 편이다. 또한 실험집단과 통제집단의 내재적 차이를 배제하기 때문에, 이중차분법 활용시 선택편의(selection bias) 문제를 해결할 수 있다. 이와 동시에 실험기간 중 실험집단의 특성이 변함에 따라 결과에 영향을 미치는 성숙효과[66] 역시 제거 할 수 있으며, 제3의 변수에 영향을 받을 경우 이를 회귀모형에 포함시킴으로써 적절히 통제할 수 있는 장점이 있다.

[그림 11] '이중차분법'의 개념도



65) B－E=(B－A)－(D－C)

66) 시간이 지남에 따라 자연스럽게 결과변수의 변화를 가져오게 하는 '시간효과'로도 불림

회귀모형을 통해 살펴보면, D_i는 정책 시행 대상 집단을 나타내는 더미변수이며, 이의 회귀계수(β_1)는 실험집단과 통제집단에 따른 결과의 차이를 의미한다. T_t는 정책 시행 전후 시점의 차이를 나타내는 더미변수로, 이의 회귀계수(β_2)는 모든 집단에 대해 정책 시행 시점의 차이에 따른 결과의 차이를 의미한다. 이중차분법에서 가장 중요한 변수인 $D_i \cdot T_t$는 두 변수의 상호작용항(interaction term)으로, 이의 회귀계수(β_3)는 정책 시행 전후 두 집단간 결과의 차이가 정책효과에 해당된다. $X_{i,t}$는 결과에 영향을 미치는 기타 특성변수로, 이를 통제함으로써 정책의 순효과를 보다 정확하게 측정할 수 있다.[67]

$$Y_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 \cdot D_i + \beta_2 \cdot T_t + \beta_3 \cdot D_i \cdot T_t + \beta_4 \cdot X_{i,t} + \epsilon_{i,t}$$

단, $Y_{i,t}$: 대상 i의 t시점의 결과, $X_{i,t}$: 대상 i의 t시점의 통제변수

D_i : 실험집단 '1', 통제집단 '0'

T_t : 정책 시행 후 '1', 정책 시행 전 '0'

$D_i \cdot T_t$: 두 변수의 상호작용항($Interaction\ term$)

⇒ $\hat{\beta}_3$: 정책효과

[표 24] 이중차분추정량

	실험집단(D_i=1)	통제집단(D_i=0)	차이
정책 시행 전(T_t=0)	$(A)\ \hat{\beta}_0 + \hat{\beta}_1 + \hat{\beta}_4$	$(C)\ \hat{\beta}_0 + \hat{\beta}_4$	$\hat{\beta}_1$
정책 시행 후(T_t=1)	$(B)\ \hat{\beta}_0 + \hat{\beta}_1 + \hat{\beta}_2 + \hat{\beta}_3 + \hat{\beta}_4$	$(D)\ \hat{\beta}_0 + \hat{\beta}_2 + \hat{\beta}_4$	$\hat{\beta}_1 + \hat{\beta}_3$
차이	$(B-A)\ \hat{\beta}_2 + \hat{\beta}_3$	$(D-C)\ \hat{\beta}_2$	$\hat{\beta}_3$

67) 참고로 아래 식과 달리 일차차분모형을 활용할 경우에도 정책효과를 추정할 수 있음. 이때는 정책이 의도한 효과의 정책시행전후의 변화량(일차차분)을 종속변수로, 정책시행여부를 더미변수(시행1, 미시행0)로, 이 외에 영향을 주는 기타변수를 설명변수로 설정 할 수 있음. 이 경우에는 정책시행여부를 나타내는 더미변수의 계수를 이중차분 추정량으로 볼 수 있음

다만, 동 방법은 다음과 같은 한계가 있다. 준실험의 계기가 되는 에피소드의 적합성 판단에 평가자의 주관이 개입될 가능성이 높아질수록 정책 실험집단 선정의 무작위성(randomness)이 저해되어 정책효과의 추정치에 편의(bias)가 발생할 가능성이 높아진다[68]. 그리고 동 방법이 비동질적 표본자료 하에서 표본선택에 따른 편의를 줄이고 있으나, 본질적으로 모집단 분포의 추출가능성을 반영하는 확률화 할당 설계로 이루어지지 않았기 때문에 역인과관계(reverse causality)나 상호의존성(correlation), 실험집단과 통제집단의 비대응성, 표본설계 오류에 따른 평균으로의 회귀 등의 문제가 발생할 수 있다.[69]

[BOX] 조세특례평가 사례: 이중차분법 활용

- ❑ 유가환급금 지급 및 연금저축 소득공제 제도 평가 등 조세특례 제도에 이중차분법을 활용
  - ○ 자료의 한계 등으로 인해 조세특례 효과성 평가에 이중차분법 활용이 쉽지 않은 편
- ❑ 유가환급금 지급 정책의 효과성 평가: 송헌재(2010)[70]
  - ○ 2008년 실시된 유가환급금 지급 정책이 의도했던 정책목표인 소비 진작을 달성하였는지를 이중차분법 활용하여 평가
  - ○ 제도 개요 및 목적: 중산·서민층의 경제적 부담 완화와 소비활성화를 통한 경기부양을 위해, 2007년 소득금액에 따라 연간 최소 6만원에서 24만원까지 유가환급금을 2008년 11~12월에 지급
  - ○ 대상: 2007년 총급여 3,600만원 이하 근로소득자, 종합소득금액 2,400만원 이하 사업소득자, 일용근로자
  - ○ 자료: 한국조세재정연구원의 2007~2008년 재정패널 미시자료, 동 자료는 유가환급금 관련 정보 포함

68) 송헌재, "유가환급금 지급이 가구 소비지출에 미친 효과 분석", 2010, p.92.

69) 국회예산정책처, 「사업평가방법론 연구」, 2007. 12., p.33. 참조

○ 모형 설계: 종속변수로 가구 소비지출의 2007~2008년 증감분을 사용, 설명변수로 2008년 유가환급금 수급 가구 더미, 기타 가구 소비지출에 영향을 미치는 통제변수로 가구소득, 가구 순자산, 가구원 수 등을 활용

○ 결과: 정책 효과인 유가환급금 수급 가구 더미의 계수가 통계적으로 유의하게 양(+)의 값으로 추정되어 소비 진작효과 있는 것으로 분석

❑ 연금저축 소득공제 한도 상향 조정의 효과성 평가: 김병권 외(2013)[71]

○ 2006년 개정된 연금저축 소득공제 한도 상향(240→300만원)이 정부가 의도한 가계저축 증가로 나타났는지를 이중차분법을 활용해 평가

○ 제도 개요 및 목적: 노후소득 확보를 목적으로 개인연금의 활성화를 위해 개인연금 저축 납부액의 일부에 소득공제 혜택 제공

○ 대상: 근로소득자 및 사업소득자

○ 자료: 2005~2008년 한국노동패널자료, 동 자료는 가구의 월평균 저축액 및 개인연금 월평균 납부규모 포함

○ 모형 설계: i) 연금저축 소득공제 한도 상향의 저축 납부액 증가효과 분석(DID 적용): 종속변수로 개인연금납부액, 설명변수로 정책대상집단 더미, 정책시점 더미, 정책대상집단더미와 정책시점더미의 교차항을 사용, 이외 연금저축에 영향을 미칠 수 있는 물가, 이자율, GDP 등을 통제변수로 활용, ii) 연금저축 소득공제 한도 상향에 따른 연금저축액 증가의 기타 저축 구축효과 평가(DID 미적용): 종속변수로 개인연금을 제외한 가구저축액, 설명변수로 개인연금 저축 납부액, 기타 가구저축에 영향을 미칠 수 있는 물가, 이자율, GDP 등을 통제변수로 활용

○ 결과: 정책효과인 '정책대상집단 더미와 정책시점 더미의 교차항'이 통계적으로 유의하게 양(+)으로 나타나, 연금저축 소득공제 한도 상향은 연금저축 납부 규모를 증가시킨 것으로 분석(단, 개인연금 납부액 증가가 기타 가구 저축을 구축하여 실제 노후소득을 증가시키는 영향은 크지 않음)

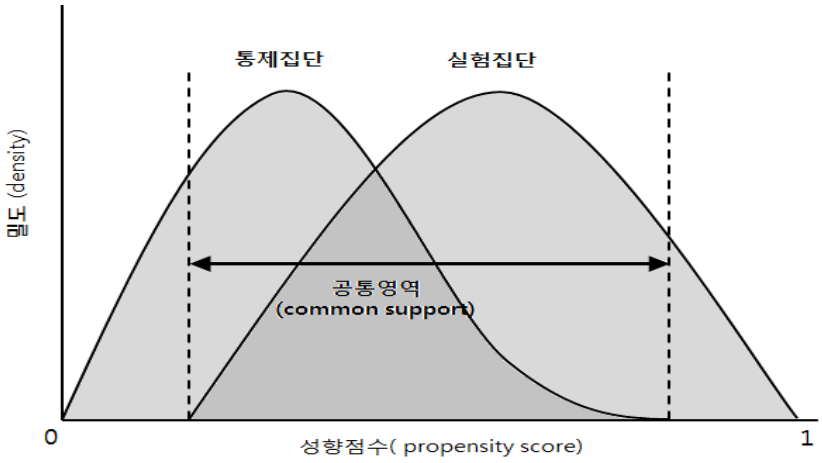
70) 송헌재, "유가환급금 지급이 가구 소비지출에 미친 효과 분석", 「한국경제포럼」 제5권 제2호, 2010.

71) 김병권, 우석진, 안종길, 빈기범, "세제혜택이 가계의 연금저축 행태에 미치는 인과적 효과", 사회보장연구 제29권 제3호, 2013. 8., pp.53-79

(5) 대응기법(matching)

대응기법은 통제집단을 실험집단과 가장 유사한 특성을 갖도록 정교하게 구성하는 평가 방법이다. 정책 참여집단이 사업에 참여한 결과와 동 사업에 참여하지 않았을 때 얻을 수 있는 성과간의 차이로 추정되는 정책효과의 특성상, 실험집단과 유사한 통제집단을 잘 구성하는 것이 중요하다. 이를 위해 효과성 평가시 해당 정책 외에 이와 유사하게 양 집단에 영향을 미칠 것으로 생각되는 변수들을 설정한 후, 이를 기준으로 성질이 유사한 대상끼리 짝을 지어 정책 참여 여부에 따라 실험집단과 통제집단으로 구분한다. 대응기법에 의해 실험집단과 통제집단을 나눌 경우, 두 집단을 나눌 때 짝짓기 기준이 되었던 특성 변수의 영향이 두 집단에 유사하게 나타남에 따라 해당 특성변수의 영향이 서로 상쇄되어 없어지게 된다. 이에 따라 대응기법을 통해 구한 실험집단과 통제집단간 결과의 차이를 순수한 정책 효과로 볼 수 있다.

[그림 12] 성향점수 대응기법 및 공통 영역



자료: The World Bank, “Impact Evaluation in Practice”, 2011.

단, 표본이 충분히 크지 않을 경우 대응기법은 유용성이 떨어질 수 있으며, 실험집단과 통제집단의 차이가 관찰 불가능한 특성에 기인하는 부분이 클 경우에는 편의(bias)를 제거하는데 유용하지 않을 수 있다. 또한 짝을 짓는데 중요한 특성변수가 산출변수에 대한 예비측정결과에 기초해 결정됨에 따라, 예비측정의 신뢰성이 낮은 경우에는 이를 토대로 한 평가결과는 타당성이 낮거나 사실을 왜곡하게 되는 한계가 있다.[72] 최근 동 방법의 한계로 정교한 논리에 비해 일반적으로 이용되는

이중차분추정치와 결과가 크게 다르지 않은 점 등이 지적되고 있다.[73]

매칭시 두 단계의 절차로 이루어지는 성향점수매칭(PSM, propensity score matching)[74][75]을 활용한다. 1단계에서는 성향점수(propensity score)를 추정하는 작업을 수행한다. 이 과정에서 로짓(logit)모형 등을 반복적으로 수행하여, 사업집단과 비교집단의 관찰 가능한 특성들의 분포가 균형을 달성(achieve balance)하는 성향점수를 추정한다. 2단계에서는 이를 기준으로 실험집단과 통제집단을 대응시키는 작업을 수행한다. 매칭에는 양 집단 구성원을 일대일로 대응시키는 일대일 매칭(one-to-one matching)과 전체 표본을 유사한 성향점수를 가지는 몇몇의 하위집단으로 분류하여 대응시키는 집단적 매칭(subclassification method)이 있다.

일대일 매칭에는 서로 가장 가까운 성향점수 값을 갖는 실험집단 구성원과 통제집단 구성원을 짝짓는 '최소거리법(minimum distance method)'과 통제집단 구성원의 성향점수가 실험집단 구성원 성향점수의 일정구간에 포함될 경우 이들을 매칭하는 '구간법(caliper method)'이 있다. 집단적 매칭시 하위집단은 통상적으로 5개의 집단으로 분류되는데, Cochran(1968)은 이 경우에 통제변수에 의한 선택편의가 90% 제거될 수 있다고 분석하였다. 이상의 매칭 방법에 따라 효과추정치는 약간의 차이가 있다. 일대일 매칭은 각각의 짝(pair)에서 나타나는 성과변수의 차이를 구하여, 전체 표본에 대해 평균치를 구하는 방식으로 이루어진다. 반면, 집단적 매칭은 개별 하위집단별로 사업집단과 통제집단간의 성과변수의 차이를 구하고 이를 전체에 대하여 가중 평균하는 방식으로 구해진다.

---

72) 국회예산정책처, 「사업평가방법론」, 2007. 12. 참조

73) 서울대학교 산학협력단, "중소기업 정책자금 성과분석 및 차별화 방안 연구", 2012

74) 성향점수매칭에 대한 설명은 이석원 외(2008), "정책분석과 선택편의" 참조하여 요약

75) 성향점수매칭은 노동경제학 분야에서 직업훈련교육의 성과를 측정하기 위해 도입된 이후 점차 그 적용범위를 넓혀 현재는 정책분석 및 평가분야에 널리 이용되고 있는 방법임

[BOX] 조세특례평가 사례: 대응기법 활용

❑ Caiumi, A.(2011)[76]은 조세특례의 효과성을 평가하는 새로운 방법(novel approach)으로 대응기법을 제안하고 있음

○ 동 보고서는 OECD의 Taxation working paper 시리즈 중 하나임

❑ 사업투자에 대한 지역별 세액공제의 효과성 평가: Caiumi, A.(2011)

○ 대응기법(matching)을 활용해 실험집단과 통제집단을 구성한 후, 이탈리아의 사업투자에 대한 지역별 세액공제에 따른 투자 증대효과 평가

○ 제도 개요 및 목적: 이탈리아의 사업투자에 대한 지역별 세액공제(Regional tax incentives for business investment)는 2000년 이태리 남부 낙후지역의 유·무형의 자본재 투자를 촉진하기 위해 도입, 지역별·기업 규모별 공제율을 차등 적용

○ 대상: 이탈리아 남부 낙후지역에 유·무형의 자본재를 투자하는 기업

○ 자료: 서로 다른 데이터 소스를 통합한 데이터베이스 활용(지역별 세액공제 등을 포함한 법인세 신고 관련 기밀자료, 회사 재무자료, 회사의 행정상 등록, 소속 그룹 정보 등), 2000년 기준 약 6만개 기업

○ 모형 설계: 대응기법을 활용하여 실험집단과 통제집단을 구성한 후, 정부 개입에 의해 신규로 도입된 투자 규모, 동 세액공제에 따른 민간투자의 구축여부, 조세특례가 없었을 경우 기업투자의 효과 등을 분석

❑ 조세특례평가 외에 동 방법을 활용한 정부지출 평가사례는 조세특례에 비해 많은 편으로 연구개발 분야의 보조금(재정지출)의 효과성을 분석한 연구를 참고로 제시하면 다음과 같음

○ 정부의 연구개발 직접 보조금의 효과성 평가: 최석준 외(2009)[77]

– 자료: 과학기술부의 연구개발활동조사, 국내기업의 2000년 연구개발 활동 자료

– 모형 설계: 성향점수매칭(PSM)을 활용해 실험집단과 통제집단을 구성한 후, 정부 연구개발 직접보조금이 기업의 연구개발 투자를 진작 또는 대체 시키는지, 기업유형·업종별 정부의 보조금 효과 차이 등을 분석

(6) 기타

이 외에 조세특례의 효과성 분석을 위한 방법으로 해당 사례와 유사한 사례에 대한 선행연구조사, 위에 제시된 여러 가지 방법들의 결합 적용 등이 활용될 수 있다. 우선, 평가 대상과 관련한 선행연구 조사를 통해 조세특례의 효과성 평가를 수행할 수 있다. 즉, 특정 조세특례의 효과성 평가에 관한 선행연구가 많을 경우, 이들이 사용한 이론 · 자료 · 방법론 등을 살펴보고, 각각의 방법을 원용해 평가하거나, 해당 결과를 종합하는 방향으로 평가할 수 있다. 또한 앞서 제시된 여러 가지 통계적 방법들을 혼용해서 사용하는 것을 고려해 볼 수 있다. Caiumi, A.(2011)[78]에 따르면, 최근 정책 효과 측정을 위해 이중차분법과 대응기법을 함께 사용하는 방법이 활용되는 추세에 있다.

[BOX] 계량모형 사례

❑ CGE 모형(Computable General Equilibrium Model)[79]

- ○ 개념: 현실경제를 구성하는 경제주체를 모형에 모두 반영하여, 경제 내 모든 재화와 서비스 시장을 동시에 균형에 이르게 하는 균형가격벡터를 도출
- ○ 장점: 조세정책은 산업별 생산, 가계의 소비 · 저축, 노동공급, 수출입 등 경제 전반에 영향을 미치며 자원배분의 왜곡을 일으켜 사회적으로 사중손실(dead weight loss)을 발생시키는데, 동 모형 활용시 정부 정책에 따른 파급효과까지 측정 가능해, 조세정책의 효율성과 형평성 평가에 유용
- ○ 단점: 복잡한 경제현상을 비확률적(non-stochastic) 모형으로 분석하고, 사전적으로 추정된 모수에 의해 파급 효과가 추정되고, 국내의 대체탄력성에

76) Caiumi, A. (2011), "The Evaluation of the Effectiveness of Tax Expenditures - A Novel Approach: An Application to the Regional Tax Incentives for Business Investments in Italy", OECD Taxation Working Papers, No. 5, OECD Publishing

77) 최석준 · 김상신, "성향점수 매칭을 이용한 정부 연구개발 보조금 효과 분석", 한국산학기술학회 논문지 제10권 제1호, 2009

78) Caiumi, A. (2011), "The Evaluation of the Effectiveness of Tax Expenditures - A Novel Approach: An Application to the Regional Tax Incentives for Business Investments in Italy", OECD Taxation Working Papers, No. 5, OECD Publishing

관련된 연구가 부족함에 따라 국외 문헌의 탄력성 값을 적용하는 등으로 국내 경제 현실을 반영하기 어려운 점 등이 한계로 지적됨

❑ 투입산출모형(Input-Output Model)[80]

○ 개념: 경제 내 각 부문의 상호의존성을 고려하여 사업의 효과를 측정하는 정태적 경제모형(static economic model)

○ 장점: 한 부문의 산출물이 다른 부문의 투입물로 사용되는 부문별 직·간접적인 관계를 모형 내 반영함으로써, 공공사업이 생산한 재화와 용역이 타 부문의 생산과 소비에 미치는 영향을 파악 가능

○ 단점: 투입-산출 구조가 3~5년 단위로 집계되어 현실의 경제구조를 반영하기에 한계가 있고, 투입-산출구조에 반영된 결과(부가가치, 고용 등)에 한해 효과성 평가가 가능해, 특정 정책이 의도한 목적의 달성효과를 파악하기에 한계적일 수 있음.

❑ 사건연구(Event study)[81]

○ 개념: 특정 사건의 발생이 미치는 효과의 정도를 시간에 따라 측정하는 방법으로 시장의 효율성을 연구하는 재무 이론가들에 의해 처음 개발됨

○ 장점: 시장이 효율적이라는 가정 하에 특정 사건이나 정보의 공시가 기업가치에 미치는 영향을 측정 가능

○ 단점: 외생적인 경제 환경의 변화를 완벽하게 통제하지 못하기 때문에 추정과정에서 편의(bias) 발생 가능

❑ 시계열 모형(Time series model)

○ 개념: 정책의 대상범위가 넓어 통제집단을 구성하기 어려울 때, 정책 수혜집단을 대상으로 정책 실시 전후 정책 결과의 시계열을 비교

○ 장점: 실험집단을 대상으로 정책 결과에 영향을 미칠 수 있는 다른 요인을 설명변수로 추가하여 해당 영향을 통제 한 후, '정책시행 전후 더미변수'를 통해 정책 효과성을 측정

○ 단점: 정책시행 시점 외에 정책 결과에 영향을 미치는 변수가 존재할 경우, 처리효과(treatment effect)는 과대추정 혹은 과소추정 가능

❑ 설문조사(Survey)

- ○ 개념: 이해관계자 혹은 일반인을 대상으로 한 질의응답을 통해 정보를 수집하는 방법
- ○ 장점: 특정 정책의 평가를 위해 관련 자료의 확보가 어려운 경우, 설문조사를 통해 성과지표 등을 작성하는 것이 유용할 수 있음
- ○ 단점: 정책 수혜 대상자를 대상으로 한 설문조사는 표본의 편의(sample bias)를 초래할 수 있어 해석에 주의할 필요가 있으며, 설문지 작성 · 표본추출 · 면담자 훈련 등 운영과정에서 전문적인 지식이 필요하고 비용도 많이 소요되는 편임

2. 형평성 분석

가. 개념

형평성은 효율성과 함께 조세체계를 평가하는 중요한 평가기준이며, 수직적 형평성(vertical equity)과 수평적 형평성(horizontal equity)으로 구분할 수 있다.[82] 수직적 형평성은 상이한 지불능력을 지닌 납세자들 간에 조세부담이 공정하게 배분되어야 함을 의미한다. 수직적 형평성을 통해 세부담의 역진성 또는 특정 계층의 편중 여부 등을 볼 수 있으며, 지니계수 등으로 소득재분배 효과를 분석할 수 있다. 조세체계가 이러한 수직적 형평성을 지니고 있어야 한다는 점 역시 널리 받아들여지고 있어, 누진세율 체계 등 조세의 소득재분배 기능이 강조되고 있다.

수평적 형평성은 동일한 위치에 있는 사람을 동일하게 취급해야함을 의미한다. 다만, 이러한 개념이 현실에 적용될 수 있기 위해서는 '동일한 위치'에 대한 정의가 전제되어야 한다. 과거에는 일반적으로 동일한 위치를 측정하는 기준으로 소득 또는 임금률이 사용되었으나, Feldstein(1976)[83]은 이러한 방법 대신에 효용을 제안하

79) 김명규 · 김성태, "동태 CGE모형을 이용한 한국 법인세 인하의 경제적 파급효과 분석", 경제학연구 제58집 제3호, 2010, pp.83-84., 요약 정리

80) 고영선 · 김정호, "재정사업 심층평가 지침", KDI, 2007, pp.216-217., 요약 정리

81) 문정은 · 김병도, "환경경영이 기업가치에 미치는 영향", 경영논집 제40권 제3 · 4호, 2006. 12., 요약 정리

82) 형평성의 정의는「Rosen의 재정학」참조(p.468, p.481)

였다. 이에 따르면, 두 개인이 조세 부과 전 동일한 효용을 지니고 있었다면 조세 부과 후에도 동일한 효용을 누리고 있어야 하고, 효용 크기의 순서가 조세 부과 후에도 동일하게 유지되어야 한다.

나. 분석 방법론

(1) 세부담 감소의 귀착효과

조세특례의 수직적 형평성 분석은 조세특례에 따른 혜택(세부담 감소)의 소득계층별 혹은 기업 규모별 귀착효과 등을 통해 이루어질 수 있다. 이를 통해 조세특례의 혜택이 의도한 소득계층, 기업군[84], 산업 등에 실제로 귀착되고 있는지 여부, 귀착되는 정도 등을 살펴 볼 필요가 있다.

이러한 세부담 감면의 귀착효과는 소득분위별 혹은 기업군별로 나타나는 절대 금액의 크기로 볼 수도 있지만, 감면 금액을 소득 금액으로 나눈 감면율, 이에 따른 유효세율 하락폭으로 살펴볼 수도 있다.

(2) 소득재분배 효과

일반적으로 조세의 소득재분배 기능은 특정 조세제도 시행 후 지니계수(Gini coefficient)의 변화 등을 통해 측정하는데, 이는 조세특례제도의 평가에도 적용된다. 예를 들어 다른 모든 조건이 동일할 때, 조세특례 도입 후 지니계수가 감소[85]하였다면 해당 조세특례제도는 소득재분배 효과가 있다고 할 수 있다. 형평성 평가는 이와 같이 조세특례 제도 도입 전후의 소득재분배 효과로 측정되는데, 관련 통계는 지니계수 외에 다양하고 각각의 장·단점이 있어 분석 목적에 부합하는 통계지표를 선택하거나, 필요시 몇 개의 지표를 함께 사용할 수 있다.[86]

우선, 가장 대표적으로 소득 불평등 정도를 나타내는 소득분배지표로 지니계수(Gini coefficient)를 들 수 있다. 지니계수는 로렌츠 곡선(Lorenz curve)을 이용해 계산할 수 있다. 로렌츠 곡선은 소득 크기를 기준으로 인구를 재배열 한 후, 횡축의

---

83) Feldstein, Martine. "On the Theory of Tax Reform." *Journal of Public Economics* 6: 77-104, 1976.

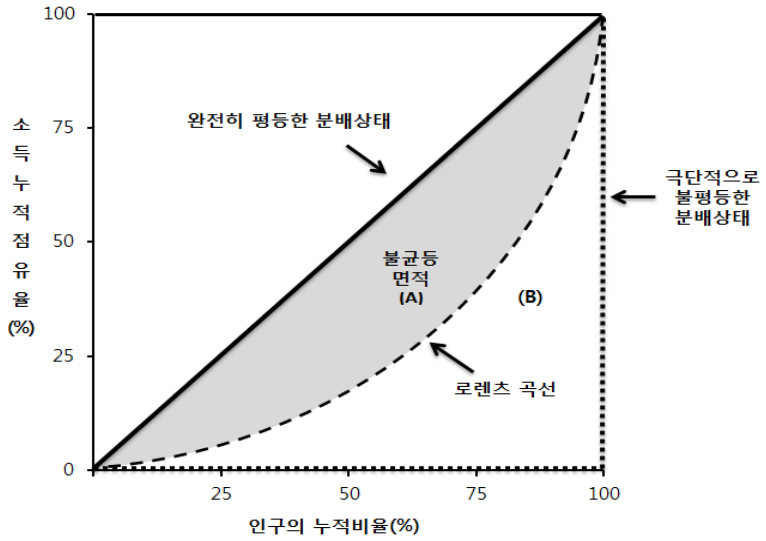
84) 대기업 혹은 중소기업, 재벌 혹은 비재벌, 외국인투자기업 혹은 비외국인투자기업 등

85) 지니계수는 '0'에 가까울수록 완전 평등하고, '1'에 가까울수록 불평등함

86) 소득분배지표 측정 방법은 최성은(2008) pp.47-54을 참고하여 재정리

누적소득자 비율에 대응하는 누적소득비율을 종축으로 나타내는 궤적을 의미한다. 지니계수(아래 그림의 'A/(A+B)')는 45°선과 로렌츠 곡선 사이의 면적('A')을 45°선 아래 도형의 면적('A+B')으로 나누어 구한다. 이에 완전히 평등한 분배상태일 경우에는 '0'의 값을, 극단적으로 불평등한 분배상태의 경우에는 '1'의 값을 가지며, 지니계수 값이 감소할 때 소득분배상태가 개선되는 것으로 해석된다. 지니계수는 소득분포상 중간계층의 분배 상태를 충실히 반영하는 것으로 알려져 있다.

[그림 13] 로렌츠 곡선(Lorenz curve)



둘째, 5분위 배율로 최상위 20% 소득계층의 소득합계 금액을 최하위 20% 소득계층의 소득합계 금액으로 나누어 구할 수 있다. 동 지표는 최상위 20% 소득수준의 최하위 20%의 배수를 측정하는 방법으로, 해당 값이 커질수록 분배상태가 나빠짐을 의미한다.

셋째, KPS지수를 통해 세부담의 누진도를 측정할 수 있다. 동 지표는 조세부담의 누진성(또는 역진성)을 측정하기 위해 Khetan, Poddar, Suits가 개발한 지수로, 개념적으로는 지니계수와 유사해 횡축과 종축을 각각 누적소득비율과 누적조세부담률을 나타낸 후, 누적소득비율에 대응하는 누적조세부담률의 궤적(조세집중곡선)을 그려 조세집중곡선 아래의 도형면적을 45°선 아래의 도형면적으로 나눈 값으로 산출한다.[87] KPS 지수는 '0'과 '2'사이의 값을 가지며, KPS가 '1'이면 세부담이 비례

적이고, '1'보다 크면 역진적, 작으면 누진적임을 나타낸다. 로렌츠 곡선은 보통 아래로 볼록하지만, 조세집중곡선은 조세부담의 누진도에 따라 볼록형태, 오목형태, 또는 볼록과 오목의 혼합형태 등 다양한 모습을 취할 수 있다. 일반적으로 세부담이 누진적이라면, 고소득층으로 갈수록 세금비중이나 실효세율이 높아지므로 아래로 볼록하고, 세부담이 역진적이라면 위로 볼록한 모습을 보인다.[88]

넷째, 엔트로피 지수(entropy index)이다. Theil의 엔트로피 지수와 소득분배에 대해 가중치 파라미터 'a'로 표기한 일반화된 엔트로피 지수(generalized entropy index, GE(a))가 있다. Theil의 엔트로피 지수는 일반화된 엔트로피 지수 GE(a) 중 가중치 'a'가 '1'인 GE(1)에 해당된다.

다섯째, 앳킨슨 지수이다. 로렌츠곡선에 기초하여 사회후생을 비교할 수 있도록 불평등에 대한 혐오감 정도를 나타내는 파라미터(inequality aversion parameter)를 사용하여 불평등도 지수를 표현한다.

여섯째, 분산계수(coefficient of variation, CV)로, 소득분산 제곱근의 평균 대비 비중으로 불평등도를 측정하는 방법이다. 소득의 평균값에 따라 불평등도가 좌우되지 않아 단순 분산과 차별화된다.

이 외에, 개개인의 소득수준과 평균값의 차이로 구해지는 편차의 절대값의 합이 총소득에서 차지하는 비중을 의미하는 '상대적 평균차'(relative mean deviation), 저소득층의 소득불평등에 더욱 민감하게 반응하는 지수인 '로그표준편차'(standard deviation of logarithms) 등이 있다.

다. 분석 사례

조세특례의 소득재분배 효과는 조세특례에 따른 세부담 감소분의 소득계층별 귀착효과 분석 및 소득격차 지표들의 개선도 분석등을 통해 편가한다. 조세특례의 형평성을 분석한 문헌은 적지 않은 편인데, 아래에서는 두 가지 사례를 정리해 보았다.

첫째, 정운오 · 전병욱(2010)은 개별 소득공제 제도의 수직적 형평성 및 소득재분배 효과를 분석하였다. 이들은 한국조세재정연구원의 2008년 재정패널 자료를 활용하여, 연금저축공제와 교육비 공제를 중심으로 각 소득공제의 소득재분배 효과를

87) 정운오 · 전병욱, "소득공제의 소득재분배 및 조세부담의 수직적 공평성 측면에서의 문제점과 개선방안: 연금저축 등에 대한 공제와 교육비 공제를 중심으로", 통계연구 제15권 제2호, 2010.

88) 성명재, "근로 · 종합소득세의 세제지원 효과 연구", 세무학연구 제24권 제4호, 2007. 12.

추정하고, 조세부담의 수직적 공평성 측면에서의 문제점 및 개선방안을 제시하였다. 이를 위해 우선 각 소득공제의 소득계층별 세부담 경감 효과를 분석하였다. 추가로 소득재분배와 수직적 형평성에 미친 영향을 파악하기 위해, 소득공제 적용 유무 사례별로 지니계수 및 KPS지수를 측정한 후 제도 시행 전후의 변동폭을 추정하였다. 이들은 지니계수 변화를 통해 교육비공제 및 연금저축공제가 계층간 세후소득격차를 확대시켰음을 분석하였다. 특히, KPS지수 변화를 통해 연금저축의 경우 수직적 형평성을 악화시키고, 교육비 공제는 수직적 형평성을 향상시켰음을 보였다. 이는 연금저축은 저소득층일수록 저축액이 거의 없고 고소득층일수록 저축액이 크게 증가하는 반면, 교육비는 소득수준이 낮더라도 일정수준의 금액을 지출해야하므로 소득 계층간 지출액 격차가 상대적으로 적어 각각의 지출이 소득계층별로 다른 구조를 나타냄에 따른 것으로 분석되었다.

둘째, 성명재(2007)는 근로자 및 자영자의 근로소득공제, 특별공제, 소수자추가공제, 근로소득세액공제 항목을 축소 또는 폐지하는 경우의 세부담 구조(누진도) 및 소득재분배에 미치는 효과를 분석하였다. 동 연구는 미시자료인 통계청의 가계동향조사를 활용하여 위에서 언급한 전반적인 소득공제제도는 물론 사업소득포착률, 세율구간 등의 변화를 모의실험 하였다. 그 결과, 소득공제의 축소 또는 사업포착률의 상승은 소득세 부담의 누진도를 낮추기는 하지만, 세수가 증가하면서 총체적으로 소득재분배 효과를 증대시키는 것으로 나타났다. 이와 달리 기본공제의 확대나 사업소득세에 대한 특별공제 허용 등 공제제도 확대시에는 세부담의 누진도를 높이기는 하나, 전체적으로 소득재분배 효과는 약화시키는 것으로 나타났다. 이러한 현상이 나타나는 이유로 누진도는 상당히 높은 수준인 반면 세수규모는 작은 우리나라의 소득세 부담 구조의 특성에 기인한 것으로 해석하였다.

3. 효율성 분석

가. 개념

조세특례는 다양한 경제적 또는 사회적 목적 달성을 위해 사회의 자원을 이동시키려는 노력으로, 동 제도 변화에 따른 사회적 편익과 사회적 비용의 차이, 즉, 사회적 순편익이 '0'보다 클 경우 경제적 효율성이 향상(efficiency gain)되었다고 볼 수 있다(GAO, 2012[89]).

해당 조세특례가 의도한 정책 목표 달성에 효과적인 것으로 분석되었다고 하더라도, 이를 위한 비용이 편익보다 크다면 효율적인 정책수단으로 보기 어려워, 비용과 편익을 함께 고려한 효율성 분석이 이루어져야 한다. 사회적 편익은 경제적 측면 평가 중 효과성 분석에서 추정되고, 사회적 비용은 재정적 측면 평가의 세수감소효과에 효율비용, 납세협력비용 등을 감안한 총비용 개념으로 추정된다. 조세특례평가에서는 사회적 편익이 사회적 비용을 초과하는지를 분석하고, 편익이 비용을 초과하는 경우에도 해당 조세특례가 최적의 정책수단이 될 수 있는지를 평가해야 한다. 해당 조세특례보다 순편익이 높은 다른 최적의 대안이 있다면, 사회적으로 볼 때 이를 선택하는 것이 바람직할 수 있기 때문이다. 다만, 효율성 향상(efficiency gain) 또는 손실(efficiency loss)을 정량화하는 것은 쉽지 않은 어려움이 있다.

나. 사회적 비용 추정

조세특례의 폐지 혹은 신설에 관한 평가를 위해서는 이에 따른 편익이 비용을 초과하는가를 살펴보아야 하며, 외부성 등을 고려한 '사회적 비용(social cost)'을 추정해야 한다. 다만, 민간의 사적 비용(private cost)은 투입요소에 대한 지불비용으로 시장가격을 통해 측정가능하나, 시장가격에는 사회적 비용이 제대로 반영되지 않은 경우가 많아 추정이 쉽지 않은 어려움이 있다.

조세특례의 사회적 비용은 조세특례에 따른 직접적 세수감소 효과 외에 효율비용(efficiency cost), 납세협력비용(compliance cost), 행정비용(administrative cost)을 감안한 것이다. 조세특례 제도는 경제주체들의 행동변화를 유도하여 효율비용을 초래할 수 있고, 조세제도의 복잡성을 심화시켜 납세협력비용이나 행정비용을 증가시킬 수 있다.

---

89) GAO, Tax Policy, "Factors for evaluating expiring tax provisions", 2012.

효율비용(efficiency cost)은 일정액의 민간자원을 정부부문으로 이전시키는 과정에서 가격체계의 변화를 통해 초래된 자원배분의 왜곡시 발생하는 초과부담(excess burden)으로, 후생비용(welfare cost) 또는 경제적 순손실(deadweight loss)로도 불린다. 특정 조세특례의 효율비용을 추정하는 방법을 명확히 제시하기는 쉽지 않으며, 이를 측정하는 것은 더욱 어려워 미국 정부의 예산관리처(OMB)에서는 명확한 추정방법을 제시하는 대신 일종의 경험법칙을 제시하고 있다[90]. 이에 따르면, 조세특례가 존재할 경우 동일한 세수입을 얻기 위해서는 세율을 높일 수밖에 없고, 이러한 세율 인상에 따른 세수증가분의 효율비용은 경험에 근거해 볼 때(rule of thumb), 세수증가액의 약 25%로 보는 것이다. 경험법칙에 근거한 이러한 방법이 유용한 이유는 조세특례와 이를 상쇄하기 위한 세수증가분의 효율비용을 직접적으로 측정하기 어렵기 때문이다. 우리나라의 효율비용 추정 연구는 대부분 일반균형모형(CGE)을 활용하여 세목별로 추정하였고, 조세특례의 효율비용 추정연구는 아직까지는 없다.[91] 다음 표는 우리나라의 세목별 효율비용 추정 연구결과를 요약·정리한 것이다.

90) GAO, "Tax Expenditures: Background and Evaluation Criteria and Questions", 2012. 11.

91) 참고로 세목별 한계효율비용 추정에 관한 선행연구 정리는 아래 표에서 정리

[표 25] 세목별 조세의 한계효율비용(MEC) 추정 선행연구 결과 요약

기존 연구	주요 특징	MEC 추정치
Ballard, Shoven and Whalley(1985)	일반균형모형(조세구조 전반, 1973, 미국)	0.33(조세시스템 전반) 0.23(노동) 0.46(자본)
OECD(1997)	문헌조사	0.56(개인소득) 0.17(소비) 1.55(법인소득)
Jorgenson and Yun(2001)	일반균형모형(조세구조 전반, 1996, 미국)	0.404(노동) 0.266(조세시스템 전반)
Diewert and Lawrence(2002)	부분균형모형(자본과세, 1967~1997, 호주)	0.262(법인) 0.402(재산)
김종웅(1996)	일반균형모형	0.775(자본,개인) 1.575(법인세)
김성태 외(1999)	BFSW일반균형모형(조세구조 전반, 1993, 한국)	0.42(부가세) 1.03(소득세) 1.86(물품세)
김승래 · 김우철(2007)	일반균형모형(조세구조 전반, 자본과세 제외, 1970-2014, 한국) 부분균형모형(자본과세, 1970-2014, 한국)	0.212(노동) 0.298(자본, 개인 · 법인) 0.155(소비) 0.096(수입)

주: 1. 한계효율비용(MEC) 추정치는 자국 화폐단위로 평가한 세수 1단위당 한계초과부담액임
2. Diewert and Lawrence(2001)은 분석기간내 표본평균값(sample average)임
자료: 김승래 · 김우철(2007)을 기반으로 재정리

조세특례의 납세협력비용(compliance cost)은 세금을 납부하기 위해 세금 이외에 납세자가 추가로 부담하게 되는 경제적 비용으로, 조세제도가 복잡할수록 커진다. 납세협력비용은 세금을 납부하기 위해 각종 서류를 작성하는데 투입되는 시간, 자원 및 외부의 법률 및 회계전문가에 자문을 구하기 위한 비용 등을 통칭하며, 징세비용인 행정비용과는 차이가 있다. 특정 조세특례의 납세협력비용을 추정하는 것은 효율비용과 마찬가지로 쉽지 않으며, 우리나라의 납세협력비용을 추정한 연구는 대부분 설문조사를 이용하여 세목별로 추정하였다. 법인세 납세협력비용[92]은 곽

92) 매출액이 증가할수록 납세협력비용이 증가하나, 그 증가율이 매출액증가율보다 낮기 때문에 세

태원(1994)의 경우 전체 법인세액의 0.76%, 김형준 · 박명호(2007)의 경우 평균 납부세액의 1.15~3.95%[93]로 나타났다. 부가가치세 납세협력비용은 1.4~3%를 상회[94]하는 것으로 나타났다. 참고로 World Bank(2008)는 국가별 세목별 납세협력비용을 '조세납부에 필요한 시간'으로 측정하였는데, 우리나라 기업은 사회보장기여금을 포함한 노동과세의 순응 비용으로 연간 120시간을 사용해 OECD 평균의 3배 이상으로 나타났다. 또한 우리나라 기업이 법인과세에 순응하기 위해 필요한 시간도 OECD 평균의 3배 이상으로 나타났다. 부가가치세 납부에 필요한 시간은 상대적으로 낮은 편이었지만, 위 세 가지 세목을 모두 합할 경우 연간 270시간에 달하여 OECD평균의 거의 두 배에 달하는 것으로 분석되었다.

다. 비용편익(B/C) 분석 및 비용효과(E/C) 분석

비용편익(B/C, benefit-cost) 분석은 특정 정책 수행에 따른 총 기대편익과 총 기대비용을 함께 고려하는 경제적 접근방법이다. 비용편익분석을 위해서는 특정 정책 수행에 따른 편익과 비용을 모두 화폐단위로 수량화해야 하고, 편익이 비용을 초과하는지를 평가하게 된다. 이를 통해 평가대상이 되는 정책과 유사한 정책간의 비용과 편익에 대한 정보를 제공함으로써 어떤 투자가 가장 높은 수익률(rate of return)을 제공하는지를 명확히 하고, 정책결정자들이 정책목표 달성을 위해 어떤 개입 수단을 선택해야할지를 알려줄 수 있다. 단, 편익을 화폐단위로 추정하기 어려울 경우에는 비용편익 분석 대신 비용효과(E/C, effectiveness-cost) 분석을 수행한다. 비용효과 분석을 통해 의도한 정책목표 달성을 위해 가장 작은 비용이 드는 정책수단을 선택하거나, 동일한 비용을 투입하였을 때 가장 효과가 높은 정책수단을 선택할 수 있다.

비용편익분석은 순현재가치법(net present value), 내부수익률(internal rate of return), 편익비용비율(benefit to cost ratio) 등의 다양한 방식으로 수행 될 수 있다. 다양

액대비 납세협력비용의 비율은 매출액이 증가할수록 낮아짐. 세무조사의 횟수가 증가할수록 세액대비 납세협력비용의 비율은 통계적으로 유의하게 감소함. 납세협력비용 역시 증가하지만, 납부세액도 증가하기 때문임

93) 설문조사시 상대적으로 규모가 큰 기업들에 치우쳐 있어, 현실에서의 기업별 규모를 고려하여 법인세의 납세협력비용을 재계산해 보면, 법인세 평균납부세액의 3.95%로 나타남

94) 설문조사 대상 표본집단이 상대적으로 규모가 큰 기업들에 치우쳐 있기 때문에, 이를 현실에서의 기업별 규모를 고려한 값으로 환산하면 평균납부세액 대비 3%를 상회할 것으로 예상

한 정책대안 평가시 각 방법의 장·단점을 고려하여 적용할 필요가 있다. 또한, 필요시 이러한 비용편익분석 방법은 서로 참조적인 정보로 보조적으로 활용[95]될 수 있다.

순현재가치법(net present value: NPV)은 수반된 모든 비용과 편익을 기준연도의 현재가치로 할인하여 총편익에서 총비용을 제하여 최종 순편익을 추정한다. 순현재가치의 값이 양수이면, 해당 사업을 수행할 가치가 있는 것으로 평가할 수 있다. 사업대상이 다수일 경우, 순현재가치가 가장 큰 사업에 우선순위를 두도록 하고, 두 사업이 상호관련성이 없는 별개의 사업일 경우, 현재가치가 높은 사업에 우선순위를 두도록 한다. 또한 조세특례는 수년간 지속되고 일몰규정이 없는 경우도 많아, 순편익의 현재가치 추정시 할인율의 선택이 상당히 중요하다. 특히, 다수의 조세특례가 있는 경우 서로 다른 할인율을 서로 다르게 사용하면 사업 간 우선순위에도 영향을 줄 수 있기 때문이다.[96]

$$NPV = \sum_{t=0}^{n} \frac{(B_t - C_t)}{(1+r)^t}$$

단, B_t : t시점의 편익, C_t : t시점의 비용, r : 할인율, n : 분석기간

내부수익률(internal rate of return: IRR)은 특정 사업의 순현재가치를 '0'으로 만드는 할인율이다. 해당 사업의 수행여부를 판단하는 명확한 기준은 내부수익률이 할인율보다 높은지의 여부가 된다. 다만, 사업의 규모가 다를 경우 내부수익률에 근거한 정책 사업의 결정은 수익률은 높지만 순편익이 낮은 선택을 하게 될 가능성이 있음에 주의할 필요가 있다.

$$\sum_{t=0}^{n} \frac{(B_t - C_t)}{(1+\rho)^t} = 0 \quad \Rightarrow \quad IRR = \rho \text{ : 내부수익률}$$

편익비용비율(benefit to cost ratio: B/C ratio)은 총편익과 총비용을 기준연도의 현재가치로 할인한 후, 총편익의 현재가치를 총비용의 현재가치로 나누어 구한다. 편익비용비율이 '1'보다 큰 경우 해당 사업을 수행할 가치가 있는 것으로 볼 수

95) KDI(2008)는 예비타당성 조사에서 경제적 타당성을 평가하고, 다수의 사업간 우선순위 비교 등을 위해 동 세 가지를 모두 구하고 있음

96) Rosen, 「재정학」, p.206. 참조

있다. 다만, 미국 정부 예산관리처(OMB)의 공공투자분석 기준에 따르면, 경제적 타당성은 편익비용비율이 최소 1.25 이상이어야 인정받을 수 있는데, 이는 조세왜곡에 따른 초과부담 등에 기인한다. KDI(2008)[97]는 우리나라의 경우도 어려운 재정상황 및 조세왜곡에 따른 공적자본의 한계비용 등을 고려할 때, 이론적으로는 최소 편익/비용 비율이 대략 '1.10~1.15'는 되어야 경제적 타당성을 인정받을 수 있는 것으로 지적하였으나, 실무적으로는 '1.0'을 최소 수치[98]로 활용하고 있다. 편익비용비율은 비용 한 단위당 편익의 발생크기를 제시하는 것으로, 공공사업의 목적에 따라 보조지표로 활용하는 것이 바람직할 수 있다. 만약 공공사업의 관심이 비용대비 편익의 극대화 보다는 순편익의 극대화에 있다면, 편익비용비율 보다는 순현재가치법을 사용하는 것이 더 합리적이기 때문이다.[99]

$$B/C\ ratio\ =\ \sum_{t=0}^{n}\frac{B_t}{(1+r)^t}\ /\ \sum_{t=0}^{n}\frac{C_t}{(1+r)^t}$$

비용편익분석시 아래와 같은 어려움도 감안되어야 한다. 첫째, 비용과 편익의 추정 시, 특정 정책목표 달성의 편익 혹은 비용의 범주를 구체적으로 정하고, 양 범주가 서로 잘 대응되도록 해야 한다. 하나의 정책목표를 달성하기 위해 하나의 정책 프로그램만 운영된 것이 아니라, 대개 여러 개의 프로그램이 운영 될 수 있어 양 범주의 대응 여부가 중요하다. 또한 편익과 비용의 범주를 정확하게 설정한다 하더라도, 해당하는 모든 효과를 화폐단위로 추정하기 어려울 경우 비용편익분석 수행이 쉽지 않을 수 있다. 둘째, 사회적 할인율을 설정하는 문제이다. 물론 조세특례평가에 있어 KDI의 재정사업 예비타당성지침에서 사용하고 있는 사회적 할인율을 준용할 가능성이 높다. 다만, 최근 경제의 저성장세와 잠재성장률 하락 및 저금리 추세 등을 감안하여 KDI의 사회적 할인율의 적정성에 대해 최근 여러 논의가 진행되고 있는 점 등은 감안할 필요가 있다.

---

97) KDI, 「예비타당성 조사 수행을 위한 일반지침 수정보완 연구」, 2008.

98) KDI(2008)는 편익비용비율의 기준으로 1.0을 최소수치로 활용하는 이유로 아직 개발도상단계에 있는 우리나라의 특성상 사회간접자본시설이 충분하다고 주장하기 어려운 점, 예비타당성 조사 단계에서 최소 편익비율을 1.10~1.15로 설정할 경우 여타의 조사에서 적용되는 비율(1.0)과의 상이함에 따른 혼란 초래 가능성 등을 들고 있음

99) 박호정, "비용편익분석 이론과 기법의 최신 동향 연구", 2009.

라. 분석 사례

자료수집의 한계 등으로 조세특례평가에서 비용편익분석을 활용한 사례는 많지 않은 편이다. 2015년 처음 시행된 정부의 조세특례평가에서는 재정사업에 대한 예비타당성 조사 및 심층평가를 준용하여 총 평가 대상 17건(사전평가 3건, 사후평가 14건) 중 4건(사전평가 3건, 사후평가 1건)에 한해 비용편익분석이 수행되었다.

첫째, '전자세금계산서 발급·전송에 대한 세액공제'에 대한 조세특례평가(정부, 2015)에서 편익비용비율을 1.2~5.0으로 추정하였다. 동 연구에 따르면, 비용은 정책수요자(사업장)입장에서 전자세금계산서 발급대행사업자(ASP) 시스템 이용시 부담하는 수수료(연간 48.9억원~195.8억원)로 보았다. 편익은 전자세금계산서 발급·전송으로 인한 세액공제금액(연간 244.4억원)으로 추정하였다.

둘째, '개인종합자산관리계좌(ISA) 신설'에 대한 조세특례평가(정부, 2015)에서 편익비용비율은 1.57로 추정되었다. 통계청의 2012~2014년 가계금융복지조사를 활용해 소득분위별로 편익비용비율을 추정한 결과, 소득분위가 높아질수록 동 비율이 감소하는 특징을 보였으며, 소득 10분위의 경우에만 동 비율이 1보다 작은 수준으로 나타났다. 편익은 총금융자산 증가액으로 산정(연평균 5,603억원) 하였으며, 비용은 세수손실금액(연평균 3,220억원)으로, 순편익은 편익과 비용의 차이(연평균 1,842억원)로 추정되었다.

셋째, '신용카드 소득공제 제도 확대'에 대한 평가(송헌재·성명재, 2012)는 2009년 통계청의 가계동향조사를 활용한 미시 모의실험 결과, 신용카드 소득공제 확대를 통해 1.4조원의 근로소득세수 감소를 비용으로, 과세표준 양성화를 통해 2.3조원의 사업소득세수 증대를 편익으로 추정하였다. 이를 모두 고려할 경우에 총 0.9조원의 세수 순증효과 기대된다고 분석하였는데, 이는 일종의 편익비용분석으로 볼 수 있다. 다만, 동 연구에서는 비용과 편익의 범위 설정, 두 변수 간 매칭범위 등이 쟁점[100]이 될 수 있다.

---

100) 과표양성화를 위한 다양한 정책수단이 있음에도 불구하고, 위 분석에서는 이들의 비용을 추가로 고려하지는 않았기 때문. 예를 들어 과표양성화 목적으로 시행된 정책인 '신용카드 등 사용에 따른 부가가치세 세액공제'에 따른 세수감소분(조세지출 규모 2014년 실적 1.4조원), 신용카드 사용 활성화에 따른 사회적 비용(예: 신용카드 가맹점의 카드수수료 등) 등이 비용 추정에서 배제되어 있음

[BOX] 주요국의 조세특례 경제적 측면 분석 관련 지침

(1) 미국 GAO(2012)[101]

① 특정 조세지출이 사회 전체 측면에서, 효율성 증대(efficiency gain)의 형태로 순편익을 창출하는가?

- ○ 조세지출이 의도하는 활동의 사회적 편익은 무엇인가?
- ○ 사회적 편익을 측정하기 위해 수립된 성과지표(performance measure)가 있는가?
- ○ 조세지출의 편익을 발생시키기 위해 투입된 자원의 비용은 얼마인가?
- ○ 조세지출의 편익이 비용을 초과하는가?

② 특정 조세지출이 형평한가? (fair/equitable)

- ○ 조세지출 편익이 유사한 상황에 있는 납세자에 대해 다르게 발생하는가?
- ○ 서로 다른 능력을 가진 납세자들이 조세지출에 의해 서로 다른 편익을 받는가?
- ○ 실제로 조세지출의 혜택을 받는 수혜층은 누구인가?

③ 조세지출이 단순하고, 투명하고, 행정적으로 관리가능한가?

- ○ 납세자들이 동 조세지출을 활용할 때, 계획(planning), 기록보관(record-keeping), 보고(reporting) 외에 다른 납세협력비용(compliance cost)은 존재하는가?
- ○ 납세자들이 조세지출의 작동원리를 이해하고 있는가?
- ○ 조세지출을 관리하는데 있어서 국세청(IRS)과 제3의 기관에서 발생하는 비용은 무엇인가?

(2) 독일(2012)[102]

① 효과성 평가(Testing for effectiveness)

- ○ 조세특례가 당초의 목표를 어느 정도 달성하고 있고, 수준이 적절한가?
- ○ 효과성 수준이 실현가능한 개혁을 통해 개선될 수 있는가?

② 효율성 평가(Testing for efficiency)

- ○ 목표 성과당 비용은 얼마이며, 동 비용효율성 비용은 수용가능한가?
- ○ 다른 수단이나 거버넌스를 개선함으로써 산출 혹은 결과(subsidy output 혹은 subsidy outcome)당 비용을 줄일 수 있는가?

(3) 아일랜드(2012)

① 조세특례의 영향은 무엇인가?

- ○ 조세특례가 어떤 변화를 가져왔는가? 목표를 달성하였는가?
  - – 조세특례의 영향을 규명하는 것은 대응적 사실(counterfactuals)이 알려져 있지 않기 때문에 어려울 수 있으며, 특히 조세특례의 경우에는 이와 관련한 자료의 확보가 쉽지 않음

② 조세특례가 효율적이었는가?

- ○ 효율성은 종합적인 화폐가치 환산과 관련이 깊음
- ○ 해당 조세특례가 목적달성에 효과적이었다고 해도, 산출물(output) 한 단위당 비용이 클 경우, 효율적이지 않을 수 있어 비용편익분석이 필요

(4) 미국 워싱턴 JLARC(2013)

① 조세특례의 영향은 무엇인가?

- ○ 조세특례가 어떠한 경제적 영향(소비, 지출)을 주었는가?

② 조세특례의 일몰 종료시, 현재 조세지출 혜택을 받고 있는 납세자들에 대한 부정적인 영향은 무엇인가? 조세특례 일몰종료에 따른 세부담의 증가가 고용이나 경제에 어떤 영향을 미치는가?

③ 조세특례의 일몰 종료시, 세부담의 분포에 어떤 영향을 미치는가?

④ 경제개발을 목표로 제정된 조세특례의 경우, 정부지출과 조세지출이 경제에 미치는 영향에 차이가 있는가?

(5) 네덜란드(2010)

① 조세지출이 효과적인 수단인가?

- ○ 동 조세지출로 달성된 정책목표의 효과가 얼마나 되는가?

② 동 조세지출이 비용효율적인 수단인가? 관련된 비용과 편익 규모는?

(6) OECD(2010), OECD Application of ROAMEF Framework

① 조세지출의 평가(assesment)

- 서로 다른 대안적인 정책수단의 비용편익분석 결과를 비교
- 사례: 주택 차입금 이자비용 공제(mortgage interest deductibility) 평가

② 행정적 비용, 납세순응비용(administrative and compliance costs):

- 조세특례는 조세체계의 복잡성을 심화시켜 이들을 증가시킬 수 있음

③ 효율성에 대한 영향 평가(impact on efficiency)

- 조세특례는 효율비용 초래 가능
- 주택소유를 투자로 볼 경우, 자가 보유에 대한 과세는 개인의 투자결정을 왜곡할 수 있고, 이는 효율비용을 초래할 수 있음

④ 형평성에 대한 평가(distributional impact)

- 수직적 형평성 및 수평적 형평성

⑤ 세수효과 평가(impact on tax revenes)

⑥ 효과성 평가(effectiveness)

- 주택 차입금 이자비용 공제 평가시 가장 중요한 사항은 동 제도가 주택 구매에 유인(incentive)으로 작용했는지, 보조금(subsidy)에 불과했는가?

101) GAO, "Tax Expenditures: Background and Evaluation Criteria and Questions", GAO-13-167SP, 2012. 11.

102) Ireland Department of Finance, "Report on tax expenditures: Incorporating Department of Finance guidelines for tax expenditure evaluation", 2014. 10. 부록 참조하여 정리

Ⅴ. 종합적 판단을 위한 평가

1. 종합적 판단의 주요 쟁점

평가결과의 종합은 조세특례평가의 마지막 단계로서 해당 조세특례의 도입 허용 또는 제도의 지속 여부를 종합적으로 살펴보는 단계에 해당한다. 조세특례평가는 재정적 측면, 정책적 측면, 경제적 측면에 걸쳐 검토를 진행하게 되며, 각 단계에서 평가된 사항을 취합하여 종합적 평가의견이 도출되는 구조를 지니고 있다. 따라서 단계별 검토 결과를 토대로 이를 종합적으로 판단하는 과정이 수반될 필요가 있다.

[그림 14] 조세특례평가의 단계별 흐름도

평가설계	
재정적 측면	• 세수감면 규모 추정
정책적 측면	• 정책목적 파악 및 개입의 타당성(기대효과, 예상되는 문제점 등) • 정책수단으로서 조세지출의 적절성 • 과다한 유사·중복 지원 여부 등
경제적 측면	• 고용, 투자 등 경제에 미치는 직·간접적 영향 • 소득재분배효과, 지역균형발전 등에 미치는 영향 등 • 재정비용을 감안한 효율성 분석 (B/C 분석 등)
종합평가	

각 단계별 평가결과를 종합하는 단계에서는 성격이 상이한 정량적 분석결과와 정성적 분석결과가 제시되었을 경우 이를 어떻게 조화롭게 해석할 것인가와 각 단계별 평가결과가 상호 대립적인 형태로 제시되었을 경우 이를 종합하여 판단하는 문제가 주요 쟁점이 될 수 있다. 종합적 판단 단계에서 고려해야 할 쟁점 사항을 유형화하면 다음과 같이 정리할 수 있다.

첫째, 성격이 상이한 정량적 분석결과와 정성적 분석결과를 종합적으로 살펴 균형있는 결과를 도출하여야 한다. 대체로 정책적 측면의 분석 결과는 정성적 판단 결과로 제시되는 반면, 재정적 측면 및 경제적 측면의 분석 결과는 정량적인 결과로 제시된다. 예를 들어 경제적 측면 분석 또는 수익성 평가 등은 그 결과가 편익/비용(B/C) 비율 또는 효과/비용(E/C) 비율과 같이 정량적으로 제시되는 반면, 정책 측면의 분석결과는 정책목표 달성을 위한 수단으로서 조세특례의 적정성, 도입의 필요성 등을 객관적으로 계량화하기 어렵기 때문에 정성적인 표현으로 제시된다. 이러한 경우 조세특례의 도입 여부 또는 현행 제도의 지속 여부를 결정함에 있어 성질이 다른 각 단계의 결과를 종합하는 방안이 주요 쟁점이 될 수 있다.

둘째, 각 단계별 평가 결과가 상호 대립적으로 제시되는 경우 이를 균형있게 종합하는 방안을 마련할 필요가 있다. 정책 측면의 분석 결과와 재정 및 경제 측면의 분석 결과가 상호 대립적으로 나타나는 경우, 이를 종합하여 판단하기 위한 기준이 제시될 필요가 있다. 예를 들어 특정 조세특례에 대한 정책 측면의 검토 결과 해당 조세특례와 유사중복한 재정지출이 이미 시행되고 있어 도입의 타당성은 낮게 평가되었으나, 경제적 측면에서는 재정지출 방식에 비해 조세특례가 소득재분배에 보다 효과적인 것으로 분석되었을 경우 이러한 상충되는 결과를 종합하는 방안이 쟁점화 될 수 있다.

셋째, 조세특례평가가 궁극적으로 지향하는 목적인 조세특례에 대한 종합적인 정책적 제언을 도출함에 있어, 각 단계별 조세특례평가에 참여한 여러 평가자들의 의견을 종합한 최종적인 결론 도출 과정의 어려움을 해결하기 위한 기준 마련이 필요하다. 다양한 의견을 종합하면서도 대표성을 확보하기 위한 방법론이 필요하며, 조세특례군 평가와 같이 동일 목적하의 다수의 조세특례를 평가한 경우에는 조세특례간 우선순위도 제시[103]될 필요가 있다.

103) 가령, 다수의 조세특례로 구성된 조세특례군에 대한 경제적 효과성 분석 결과 각 조세특례가 동일한 수준의 효과성을 보이는 것으로 나타난 경우, 평가자의 의견을 종합하여 조세특례간 우선순위를 제시해줄 수 있어야 함

2. 종합적 판단을 위한 평가 방법

가. 계층화 분석법(AHP: Analytic Hierarchy Process)

각 단계별 평가 결과 또는 의견을 종합하여 대표성을 가진 종합적 판단을 도출하는 대표적인 방법론으로 계층화 분석법(Analytic Hierarchy Process, AHP)을 들 수 있다. 계층화 분석법은 의사결정의 목표, 또는 평가기준이 다수이며 복합적인 경우에 상호 배반적인 대안들의 체계적인 평가를 지원하는 대표적인 의사결정지원기법 중 하나이다.

계층화 분석법의 가장 큰 특징은 복잡한 문제를 계층화하여 주요 원인과 세부 요인들로 나누고, 이러한 요인들에 대한 쌍대비교(pairwise comparison)를 통해 상대적인 중요도를 도출하고, 이렇게 도출된 중요도를 가중치로 하여 최종적인 의사결정을 지원하게 된다. 이러한 분석법은 인간의 사고체계와 유사한 접근방법으로서, 문제를 분석하고 분해하여 구조화할 수 있다는 점과 모형을 이용하여 상대적 중요도 또는 선호도를 체계적으로 비율척도(ratio scale)화 하여 정량적인 결과를 얻을 수 있는 장점이 존재한다. 또한 간결한 절차에 비해 척도선정, 가중치 산정절차, 민감도분석 등에 사용되는 각종 기법이 실증분석과 엄밀한 수리적 검증과정을 거쳐 채택된 방법들을 활용한다는 점에서 이론적으로도 높이 평가되고 있다. 우리나라는 2000년부터 정부사업의 예비타당성 조사를 위하여 계층화 분석법을 활용하고 있으며, 특히 과학기술부문의 R&D투자 우선순위 결정 등 정책우선순위결정을 위한 분석, 주요 재정투자 사업에 대한 예비타당성 조사에 있어 활발히 적용되고 있다.

계층화 분석법의 과정을 단순화하면 크게 4개의 단계로 구성할 수 있다. 먼저 문제를 몇 개의 주된 계층(네트워크 형태)으로 구조화한 뒤, 각 계층의 하부 요소(하위 목표나 하위 기준)들에 대한 쌍대비교[104]를 시행한다. 그 후 각 계층의 요소별 우선순위를 도출하고, 최종적으로 각 계층에 대한 상호간 우선순위를 설정함으로써 계층화 분석 과정을 종료하게 된다.

계층화 분석법은 다수의 대안을 비교할 때 비교기준 내지 속성간의 중요도를 계층적으로 파악함으로써 각 대안의 중요도를 산정하는 기법이다. 따라서 다수의 대안이 존재할 때 이에 대한 상대적 중요도를 체계적으로 비율화하여 정량적 형태

104) 둘씩 짝을 지어 비교하는 방법으로, 요소 A와 B를 비교해서 "어느 요소가 더 중요한가, 또는 더 큰 영향을 미칠 것 같은가?", "어느 요소가 더 일어날 가능성이 높은가?", "어느 요소가 더 바람직한가?"와 같은 질문을 활용하여 실시됨. 이때 상대적 중요성을 비교하는데 사용되는 척도는 보통 1~9 사이의 정수를 사용하게 됨

의 결과를 얻을 수 있다는 측면에서 유용한 방법론에 해당한다. 이러한 분석법은 의사결정의 전 과정을 단계별로 분석·해결함으로써 의사결정의 객관성을 높이고, 쌍대비교를 통해 도출된 가중치의 일관성을 검증하여 의사결정의 강건성(robustness)을 제고하는데 기여할 수 있다.

그러나 평가항목이 다수일 경우 쌍대비교에 따라 평가자의 부담이 커질 수 있고, 평가자의 주관성 내지 평소 강조점이 개입할 여지가 있다. 또한 비계량 지표의 경우 자의적이거나 주관적일 수 있는 한계점이 존재한다.

[표 26] AHP 방법론의 유용성 및 한계

	내 용
유용성	○ 인간의 사고체계와 유사한 접근방법으로서 문제를 분석하고 분해하여 구조화할 수 있음 ○ 상대적 중요도 또는 선호도를 체계적으로 비율척도화하여 정량적인 형태의 결과를 얻을 수 있음 ○ 간결한 적용절차에도 불구하고 척도선정, 가중치 산정절차, 민감도 분석 등에 실증분석과 엄밀한 수리적 검증과정을 거쳐 채택된 방법들을 활용 ○ 요소간 상관관계가 복잡한 문제를 계층적으로 분석하고 요소간 연관관계에 대해 정성적으로 주관적 비교를 실시. 요소의 상대비중, 문제해결 우선순위, 대안의 설정 등을 제공함 ○ 단순화된 비교가 가능, 통일된 비율 척도를 이용하여 평가할 수 있음 ○ 두 요소간의 선호도만을 필요로 함에 따라 정량적, 정성적, 직관적 정보를 모두 고려할 수 있음
한계	○ 평가요소를 도출함에 있어서 연구자의 평소 강조점이나 주관성이 개입될 가능성이 있음 ○ 평가항목이 지나치게 많을 경우 쌍대비교에 따라 평가자에게 부가되는 부담이 큼 ○ 추세치 또는 목표 대 실적으로 평가하는 특성상 조작변경으로 인해 과거 자료의 연속성이 상실될 수 있음 ○ 비계량 지표는 자의적, 주관적일 수 있음

조세특례평가의 종합적 판단 단계에서 계층화 분석법을 적용할 경우 발생가능한 주요 쟁점은 다음과 같다. 첫째, 조세특례평가 단계에 대하여 가중치를 설정할 경우, 각 평가 항목별 가중치를 어떻게 배분할 것이며 어떤 평가 단계에 가중치를

더 부여할 것인지의 판단이 쟁점이 될 수 있다. 재정적 측면, 정책적 측면, 경제적 측면의 각 평가에 가중치를 부여함에 있어, 평가 대상 조세특례의 특성을 고려한 가중치 부여를 실시해야 할 것인지 여부와 그 경우 어느 수준으로 가중치를 분배하는 것이 결과의 타당성을 담보할 수 있을 것인지를 판단해야하기 때문이다. 예를 들어 정책적 타당성 분석이 정성적 판단에 상당부분 의존하는 한계가 있으나, 경제적 측면 분석에서 고려하지 못한 사업의 다양한 측면을 고려할 수 있는 장점을 감안하여 정책적 분석에 대한 가중치 범위를 경제적 측면 분석보다 높게 설정할 수 있을 것이다.[105] 그러나 이 경우 평가자의 자의적 판단이 개입할 수 있음에 따라 이를 통제하기 위한 평가 단계별 적정 가중치 부여의 기준 내지 범위가 사전에 수립되어야 할 필요가 있다. 참고로 KDI의 재정사업 중 조세특례제도와 성격이 유사한 "비투자 부문 예비타당성 조사지침"에 의하면, 평가 단계별 가중치 범위를 경제적 측면 분석의 경우 25% 이상 45% 이하로 설정하고, 정책적 분석의 경우 55% 이상 75% 이하로 설정하도록 권고하고 있다.

둘째, 계층화 분석법에 의한 종합평점을 근거로 해당 조세특례의 타당성 여부를 종합적으로 판단할 수 있게 될 것인데, 종합평점이 경계 수준에 놓여 있을 때 이를 어떻게 해석할 것인가의 문제가 존재한다. 통상 재정사업에 대한 예비타당성 조사의 경우 AHP 종합평점이 '0.5' 이하인 경우 타당성이 없는 것으로 판단하고, 타당성 미충족 사업의 경우 사업 미시행을 원칙으로 한다. 이때 AHP 종합평점이 '0.45~0.55' 사이에 존재하는 것으로 나타날 경우 이를 어떻게 해석할 것인가가 쟁점이 될 수 있을 것이다. 정부 재정사업에 대한 예비타당성 조사를 전담하는 KDI 공공투자관리센터의 경우 '0.45~0.55' 사이의 구간을 일종의 회색구간(grey area)으로 정의하고 이때의 판단 지침을 제시하고 있다.

나. 평가협의체의 활용

평가 결과의 종합적인 판단은 제도 도입 여부를 결정하는 최후 단계가 된다는 점에서 다수로부터 제기된 다양한 의견이 대립하는 상황에서 최대한 객관적인 결과의 도출 여부가 핵심이 된다. 따라서 의사 결정지원을 위한 방법론의 사용에 있어 해당 방법론이 지닌 한계를 고려하여 이를 최대한 보완할 수 있어야 한다. 앞서 살펴

105) "비투자부문 예비타당성 조사 표준지침", KDI, 2009. p.178.

본 AHP의 경우 다수의 대안이 존재할 때 가중치 부여 등을 통해 우선순위를 설정하고 단일한 대안으로 도출하는 근거를 계량적으로 제시할 수 있다는 점에서 장점이 존재하지만, 평가자의 주관이 개입할 여지가 존재하는 한계가 있다. 더욱이 정책, 재정 및 경제 측면의 단계별 분석 결과가 서로 상반될 때에는 평가자의 정치적 부담이 커질 우려가 있다. 따라서 이러한 경우 각 단계별 평가 결과를 무리하게 계량화하기 보다는 해당 분야의 전문가와 이해관계자로 구성된 협의체를 통해 분석 결과를 종합하는 방법을 이용할 수 있다.

의사결정 지원을 위한 종합 협의체의 구성은 관련 분야의 전문가 등으로 구성하며, 협의체를 통한 연구결과의 종합방법은 평가 종합을 위한 연구 단계에서 정책이나 프로그램의 효과성에 대한 판단을 내릴 때 유용하게 사용될 수 있다. 또한 실무적인 관점에서도 기존 평가연구 또는 각 단계별 평가 결과를 계량적으로 종합하는데 소요되는 시간을 단축함으로써 보다 적시에 의사결정에 활용할 수 있다는 측면에서 장점을 지닌다.[106]

협의체는 여러 대안의 공익적, 경제적 가치를 종합적으로 파악하고 발생가능한 상충관계를 발견하여 이에 대한 자문 제공이라는 역할을 수행할 수 있다. 따라서 평가결과의 종합 단계에서 협의체 방식을 활용할 경우 협의체의 전문성은 물론이고, 객관성 · 중립성이 확보될 수 있도록 고려할 필요가 있다.

협의체를 통해 해당 평가대상이 선호되고 추천되어야 하는 이유를 투명한 방식으로 입증할 수 있고, 협의의 과정을 통해 각 단계별 평가에서 제시된 결과와 고려되어야 할 사항들이 동일한 관점에서 일괄적으로 검토되는 단계를 거칠 수 있게 된다. 또한 전문성을 지닌 협의체를 통해 종합적 평가를 실시하게 될 경우 각 단계에서 실시된 평가결과에 대한 기술적 검토를 포함할 수 있으며, 이는 어떤 특정분야의 평가연구에 흔히 나타날 수 있는 방법론적 약점에 대한 추가적 검토가 실시되는 것을 의미한다. 이러한 기술적 검토 결과를 종합적 평가 단계에서 고려함으로써 최적 대안 내지 최적 결론을 도출하는데 도움을 얻을 수 있다. 그러나 선택 편의가 발생할 가능성이 있으므로 균형있는 협의체 구성이 될 수 있도록 충분한 고려가 필요하며, 협의체에서 이용 가능한 정보에 있어서도 긍정적 연구결과 뿐 아니라 효과가 없거나 부정적인 효과를 발견한 연구결과 등을 모두 포괄하여 적시에 제공될 필요가 있다.

---

106) 노화준, 「국회의 사업평가 역량구축을 위한 평가기법 연구」, 국회예산정책처, 2007.

Ⅵ. 요약 및 시사점

글로벌 금융위기 이후 저성장세 지속에 따른 재정의 경기대응 필요성 증대와 인구 고령화 및 베이비부머 퇴직에 따른 복지수요 확대 등으로 국가의 재정소요가 커지는 가운데 국세감면액이 2007년 23.0조원에서 2015년 35.9조원으로 증가하였다. 2012년부터 조세지출 항목에 새로이 집계되기 시작한 농수산물 의제매입세액공제, 연금저축 소득공제 등의 효과를 조정하더라도 2015년 실적은 31.5조원으로 2007년 대비 8.5조원 가량 증가한 것으로 추정된다. 국세감면율[107] 기준으로도 2007년 12.5%에서 2015년 14.1%로 상승했는데, 이는 경기대응성 조세특례 지원이 집중된 2009년 국세감면율 16.7%에서 낮아진 것이기는 하나 글로벌 금융위기 이전 평균 12%대에 비해 높아진 수준이다. 정부는 2013년 발표한 공약가계부에서 중기 재원마련 방안의 하나로 비과세·감면 정비를 통해 2013~2014년 동안 총 1.9조원의 추가 재원을 확보할 것을 제시한 바 있다.[108] 그러나 동 기간 중 국세감면액 실적은 이러한 공약가계부 계획과 달리 오히려 증가한 것으로, 이는 비과세·감면 정비에 따른 감면액 감소효과 보다 기존 제도 확대 및 신규 제도 도입 등에 따른 감면액 증가효과가 컸음을 의미한다. 조세특례가 보통 3년 단위 기간으로 제정되고 있으나 일몰이 수차례 연장되며 평균 존속기간이 18년으로 상당히 장기간으로 운영되고 있고, 향후에도 근로장려세제와 자녀세액공제 등 사회복지 분야의 조세특례가 확대될 것으로 예상되는 점 등을 감안할 때 과세형평성 제고와 세원기반 확보의 차원에서 조세특례의 효과성을 높이고 보다 효율적으로 운영될 필요가 있다.

이러한 취지 하에 정부는 「조세특례제한법」 개정을 통해 2013년부터 조세지출 예산에 성과관리 요소를 도입하여 주요 조세특례 항목에 대해 내·외부 평가가 이루어지도록 하였고, 2015년부터는 재정지출사업과 마찬가지로 연간 조세특례금액이 300억원 이상[109]이 되는 경우 외부 전문연구기관을 통해 정부안으로 제출되는 신규 조세지출 도입안에 대한 사전평가('조세특례 예비타당성조사')와 일몰도래한 기존

107) {국세감면액/(국세수입액+국세감면액)}×100(%)

108) 비과세·감면 정비를 통해 2013~2017년에 총 18.0조원의 재원을 마련할 계획으로, 2013년 0.1조원, 2014년 1.8조원, 2015년 4.8조원, 2016년 5.7조원, 2017년 5.7조원임

109) 「조세특례제한법 시행령」 제135조

조세특례에 대한 사후평가('조세특례 심층평가')를 의무적으로 시행하도록 하였다. 이와 병행하여 국회에서도 「국회법」 개정을 통해 의원안이나 위원회안으로 신규 조세특례가 제안되는 경우 일정금액 이상에 대해 기존의 비용추계서에 더해 국회예산정책처 등 전문연구기관의 평가결과서를 첨부하도록 하였다. 이러한 제도 변화에 따라 정부는 2015년에 처음으로 총 17건(사전평가 3건, 사후평가 14건), 2016년에 총 8건(사전평가 2건, 사후평가 6건)[110]의 조세특례평가를 수행하였다. 국회는 2015년에 국회예산정책처를 중심으로 조세특례평가를 수행하기 위한 「국회규칙」을 마련하여 국회운영위원회에서 검토한 바 있고, 이후 19대 국회 임기종료와 함께 자동폐기 되어 20대 국회에서 평가대상 기준금액, 평가내용, 평가서 제출시한 등을 중심으로 재논의가 진행 중에 있다. 동 보고서는 국회의 조세특례평가제도 시행을 사전적으로 준비하기 위한 작업의 일환으로, 조세지출 운영 현황과 평가체계, 평가범주 구분 및 평가 설계, 각 범주별 평가내용 및 관련 사례분석, 평가결과의 종합 관련 방법론 등을 조사·연구함으로써 평가수행 주체인 국회예산정책처의 내부적 평가역량 기반을 강화하고 조세특례평가의 필요성과 향후 시행될 평가제도 전반에 대해 국회 내 공감대를 제고하고자 하는 취지에서 이루어졌다.

국가재정의 효율적 운영 등 조세특례평가제도의 도입 취지와 시장실패 교정, 소득 및 부의 재분배, 경기안정화 등 정부개입의 목적 등을 감안할 때 조세특례의 평가 범주는 크게 재정적 측면과 정책적 측면, 경제적 측면 부문으로 구분해 볼 수 있다. 우선 조세특례평가제도의 도입이 국가재정의 건전한 운영을 목적으로 하고 있음을 감안할 때, 제도 시행 시 수반될 것으로 예상되는 재정적 부담에 대한 분석이 이루어져야 할 것이다. 이는 증감률 분석에서부터 서베이 등 미시자료를 이용한 시뮬레이션 모형 추정 등을 통해 가능한데, 조세감면을 통해 세수입이 감소되는 직접적 재정비용 추계가 기본이 되겠으나 경우에 따라서는 조세특례시 예상되는 행태변화를 반영하는 동태적 계량모형 추정이 필요할 수도 있다. 다음으로는 사회·경제적 여건이나 정부의 정책기조 등을 감안할 때 조세특례 도입이나 일몰연장 및 확대 등이 바람직한 지, 정부개입이 필요한 경우라도 조세특례가 적절한 정책수단이 될 수 있는지, 동일 정책 목적 하에 정부지원이 지나치게 과도한 부분이 없는 지 등을 살펴보는 정책적 측면의 검토가 이루어져야 할 것이다. 이와 관련하여 우선

110) 2016년에는 '자경농지 양도소득세 감면' 등 일몰규정이 없는 5개 항목에 대한 "임의평가"와 '근로소득 공제제도 연구' 등 추가 4개 과제가 선정되었음

정부의 개입논리에 대한 파악이 정확하게 이루어질 필요가 있고, 이외에 소관부처별로 해당 조세특례에 대응하는 재정지출사업의 유무, 외국의 유사제도 운영 사례 등에 대한 조사가 이루어져야 한다. 특히, 정부의 개입논리에 대한 파악은 다층적으로 제시될 수 있는 제도 도입의 취지를 논리적으로 분석함으로써 조세특례 시행에 따른 일차적 산출물(output)과 2차, 3차의 경제적 결과(outcome)를 구분하고, 조세특례 시행 시 예상되는 궁극적인 효과를 파악한다는 점에서 조세특례의 경제적 효과분석의 전제가 되는 부분으로서 중요하다. 마지막으로 조세특례 시행 시 예상되는 효과를 객관적이고 계량적으로 분석하는 경제적 측면 평가 부분이다. 이는 조세특례제도가 의도하는 경제적 효과가 실제로 발생할 수 있는지, 발생할 경우 예상되는 효과의 크기가 어느 정도인지 등을 평가하는 효과성 분석과 필요시 소득계층별·기업규모별 조세감면 차등에 따른 소득재분배효과 발생 여부 등을 평가하는 형평성 분석, 조세특례 시행에 따른 재정비용을 고려할 때 다른 정책수단 대비 해당 조세특례가 우선될 수 있는지를 평가하는 효율성 분석 등이 해당된다. 특별히 경제적 측면 평가는 대부분의 조세특례가 세부담 감소를 통해 경제주체들의 행동변화를 초래하고자 하는 유인기능이 주요함을 감안할 때, 조세특례가 지원되지 않은 경우 예상되는 보이지 않은 결과와의 비교가 중요해진다. 즉, 조세특례 외에 경제주체들의 의사결정에 중요한 영향을 줄 수 있는 경제 환경 변화나 대응하는 정부의 보조금 지원 등을 통제하고, 조세특례만의 효과를 추정하는 것이 경제적 측면 평가의 주요 내용이 된다.

이렇듯 조세특례평가에서는 조세지출금액이 일정규모 이상이 되는 조세특례제도에 대해 재정적 측면과 정책적 측면, 경제적 측면 등의 평가범주별로 구체적이고 전문적인 내용의 평가를 수행하게 된다. 그러나 조세특례제도의 목적이나 감면유형, 해당 세목별 특성이 매우 다양한 데 반해 이를 분석하기 위한 납세자료 등 미시자료의 수집은 매우 제한적인 수준에서 활용가능한 상태이다. 따라서 평가지침이나 매뉴얼에 규정된 평가 관련 사항을 일괄적으로 적용하는 것은 분석 자료의 한계 등으로 인해 현실적으로 쉽지 않은 측면이 있다. 더욱이 유사한 정책목적의 조세특례가 중복적으로 존재할 경우 평가의 실효성 제고를 위해 군집형식의 조세특례평가가 필요한 경우도 발생하게 된다. 이러한 점을 감안할 때 조세특례평가에서는 개별 범주별로 구체적인 평가를 시행하기에 앞서, 조세특례의 사안을 살펴 평가의 쟁점을 도출하고 분석에 필요한 자료 조사 및 이용가능성 여부의 확인, 적용 가능한 평가

방법의 선택 등을 사전에 기획하는 '평가설계(evaluation design)' 의 역할이 다른 일반사업 평가 보다 중요한 의미를 지닌다. 또한 각 범주별 평가가 완료된 후 이를 종합하여 평가보고서를 작성하는 최종 단계에서는, 재량적 여지를 최소화하는 가운데 전문적이고 객관적인 견지에서 평가 결과를 종합할 수 있도록 유의해야 한다. 대체로 정책적 측면 평가에서는 정성적 결과가 제시되는 반면 재정적 측면이나 경제적 측면 평가에서는 정량적 결과가 제시되는 등 범주별로 평가결과의 성질이 상이할 수 있다. 또한 범주별로 해당 조세특례에 대한 긍정적인 결과와 부정적인 결과가 혼재될 수 있어 이들을 하나의 평가결과로 단일화하기가 쉽지 않다. 이렇듯 조세특례평가에서 중요한 사안별 평가설계와 최종단계에서의 평가결과 종합화는 내·외부 전문가 집단으로 구성된 평가협의체(일명 '조세특례평가 자문위원회')를 통해 수행하는 것이 가장 효과적일 수 있다. 평가협의체는 조세 및 재정 부문에 특화된 전문가 집단으로 구성되는데 대외적 공신력을 기반으로 평가수행 및 평가결과에 대해 전문성과 객관성을 책임지는 단위로, 조세특례평가대상 여부에 대한 판단에서부터 사전 준비단계인 평가 설계, 재정적 측면 · 정책적 측면 · 경제적 측면 등 범주별 평가, 이들 결과의 종합화 및 최종 보고서 작성 등 사실상 평가과정 전반에 걸쳐 자문 및 최종 의사결정 단위의 역할을 담당한다.

평가체계가 갖추어진 후에는 조세특례에 대한 구체적인 평가수행이 중요한데, 이를 위해서는 내부의 전문적 평가 역량 및 외부의 평가지원 역량 확보, 평가에 필요한 자료 구축 등이 필요하다. 조세특례의 평가가 재정적 측면, 정책적 측면, 경제적 측면 등의 범주별로 전문적인 평가방법론에 근거하여 이루어져야 하므로, 조세특례평가단의 구성원은 조세체계 및 감면제도, 경제전반에 대한 이해를 기반으로 하여 통계분석이나 모형추정, 경제적 효과 분석 등을 수행할 수 있는 전문역량을 갖추어야 한다. 이를 위해 조세특례평가를 담당하는 기관에서는 자체 전담조직을 구성할 필요가 있다. 정부의 경우 기획재정부 세제실내 총 5인으로 구성된 조세특례평가팀을 운영하며, 정부안에 대한 평가기관인 한국조세재정연구원과 한국개발연구원의 경우 2015년에 각각 총 9인으로 구성된 전담센터와 3인으로 구성된 전담팀을 신설한 바 있다. 국회의 평가기관인 국회예산정책처의 경우 조세특례 전담과를 신설하는 직제개정안을 제출하여 향후 관련 국회규칙의 통과와 함께 조세특례평가 업무를 원활히 수행하기 위한 준비를 하고 있다. 이외 효율적인 평가업무 수행을 위해 기본적으로 내부 조직역량을 중심으로 외부의 대학 연구소나 학회단체 등을

통한 연구역량의 부분적 충원이 이루어질 필요가 있다. 평가기관에 전담부서와 인력이 마련된다 하더라도 연간 10여건이 넘는 조세특례평가를 주어진 기간내에 전문적인 수준으로 수행하기가 쉽지 않을 뿐만 아니라, 내·외부 평가인력의 적절한 결합은 상호 견제와 경쟁을 통해 평가결과의 전문성과 객관성에 대한 신뢰도를 높일 수 있을 것이기 때문이다. 정부의 조세특례평가를 지원하는 한국조세재정연구원과 한국개발연구원의 경우 2015년 총 17건과 2016년 총 8건의 평가가 이루어졌는데, 이 중 일부 과제의 경우 외부 연구용역을 통해 수행되었다. 국회의 경우 정부의 평가대상 선정 기준을 동일하게 적용할 것을 가정할 때, 연간 조세지출금액 300억원 이상인 조세특례 발의안이 2012~2015년에 연평균 21건[111] 가량인 것으로 추산된다. 이에 대해 국회예산정책처의 내부 조직을 기반으로 효율적인 조세특례평가 업무 수행을 위해서는, 내·외부 평가인력의 적절한 결합이 필수적일 것으로 판단된다.

조세특례평가에 필요한 자료 확보는 성공적 평가 시행과 평가 수행의 가능 여부를 가늠하는 부분이다. 조세특례평가는 조세감면의 목적이 제도별로 다양할 뿐만 아니라 동일 제도내에서도 다층적일 수 있고, 특례의 성질도 세목별 혹은 감면유형별로 다양하다. 또한 적용 대상이 재정지출에 비해 포괄적이며 대부분 세부담 발생 후 사후적으로 이를 경감해 주는 간접방식으로 지원이 이루어지는 등의 특징으로 인해 재정지출사업에 비해 보다 상세단위의 미시분석이 필요한 특성이 있다. 예를 들어, 재정지출사업의 경우 SOC나 R&D 등 투자지원이나 고용지원 등이 대부분으로, 계획된 예산 범위 내에서 구체적으로 선정된 대상 기업이나 집단에 대해 예산상 보조금을 직접 지출하는 방식으로 이루어져 사업수행에 따른 비용과 성과 측정이 용이할 수 있다. 반면에, 조세특례는 투자나 고용 등 경제활동 외에도 교육, 문화 및 관광, 사회복지, 저축지원, 국민생활 안정 지원, 근로장려 등으로 다양하고, 「조세특례제한법」이나 개별 세법에서 규정하고 있는 일정 요건을 충족하는 경우 납세자의 신청 하에 사후적으로 세부담을 감면하는 방식으로 지원이 이루어짐에 따라, 조세특례 대상이나 이에 따른 감면규모 등에 대한 자료가 집계·공개되지 않는 한 이에 대한 파악 자체가 어려울 수 있다. 이러한 점들은 조세특례평가에 필요한 납세자료가 상당히 세분화된 미시자료이고 제도가 시행되어 실적자료가 없는 한 이를 사전적으로 예측하기가 매우 어려울 수 있음을 시사한다. 특히, 신규 조세특례 도입안에 대한 평가 시에는 관련 실적이 부재하고 이를 예측하기 어려운데, 이 경

111) 국회예산정책처 내부 자료

우 유사제도 운영사례 분석이나 상세 단위의 납세자료를 이용한 조세 시뮬레이션 모형을 통한 간접적 추정 등이 대안이 될 수 있다. 현재 국세청에서 세목별 납세자료를 제공하고는 있으나[112], 전체 납세 현황에 대한 총계자료와 납세자를 소득이나 과세표준 등을 기준으로 나누어 구간별 총량 자료를 제공하고 있고, 조세특례 관련 세액감면·공제 자료는 개별 항목별로 총계자료만이 발표되고 있다. 이외에 정부나 의원 등 요청에 따라 「국세통계연보」에 공개되지 않는 납세자료에 대해서도 사안별로 자료가 제공되고는 있으나, 이 역시 총계 자료이거나 구간별 총량 자료에 국한된다. 이러한 자료 환경은 비공개적으로나마 정책 분석을 위해 대표 표본집단의 개별 납세자료가 제공되고 있는 미국이나 영국 등 유럽 국가들과의 큰 차이점으로, 재정부담을 예측하기 위한 세수효과 추계나 조세특례가 의도하는 효과 분석을 어렵게 하는 요인이 되고 있다. 현재 전수자료인 국세청 자료를 대신하여 표본조사자료인 통계청의 가계동향조사나 한국조세재정연구원의 재정패널, 한국노동연구원의 노동패널 등이 이용되고 있다. 그러나 이들 자료의 통계조사의 목적이 상이하고 자료수집의 연한이 길지 않을 뿐만 아니라 조사자료의 특성상 고소득층 정보가 상당부분 누락되는 등의 문제로 인해 조세 관련 미시분석에 이용되기에는 상당한 제약이 있다. 조세특례평가제도의 도입 취지를 살리고 엄격한 성과평가에 기반한 조세지출제도 운영을 성공적으로 정착시키기 위해서는 이에 필수적인 납세자료의 공개가 보다 미시적 범위에서 이루어져야 할 것이다.

2014년 조세특례평가제도가 도입된 이후 정부는 2015~2016년에 총 25건의 조세특례평가를 수행하며 평가결과를 세법개정안에 반영하였고, 국회는 국회의원 및 위원회가 발의·제안하는 조세특례 도입 법률안에 대한 조세특례평가 시행을 준비하면서 국회예산정책처를 중심으로 국회규칙안 마련 및 쟁점사항 검토, 평가업무 수행을 위한 연구기반을 구축하고 있다. 저성장 국면에서 향후 국가재정의 여력이 크지 않은 가운데 인구고령화 및 양극화 진행 등으로 재정소요는 빠르게 증가할 것으로 예상되고 있어, 재정사업 뿐만 아니라 조세특례에 대해서도 성과관리는 중요한 정책과제가 되었다. 특히 조세특례의 경우 엄격한 성과관리가 이루어지고 있는 재정사업과는 다르게, 해당 지출이 직접적으로 드러나지 않고 지출규모도 상대적으로 크지 않은 등의 이유로 재량적 일몰연장이 지속되며 재정누수의 우려가 있어 왔다. 그러나 평가제도가 도입되기 이전에는 조세특례가 주로 정책적 필요에 의해 운

112) 「국세통계연보」 통계(매년 12월 중 공개) 및 일부 항목에 대한 조기공개 통계(매년 7월 중 공개)

영되어짐에 따라 해당 부처의 조세감면 건의서 및 평가서 제출 등의 규정에도 불구하고 그동안 구체적인 평가사례가 많지 않았고, 대상의 포괄성이나 지원방식의 간접성 등 조세특례의 제도적 특성으로 인해 자료수집이나 평가방법의 선택 등이 제한될 수 있는 등 평가수행상의 어려움이 있다. 또한 조세특례의 경우 다양한 집단의 이해관계와 접맥될 수 있어 평가의 최종 결과가 전문적인 내용에 기반하여 최대한 객관적이고 중립적인 방향에서 제시되어야 하는 어려움도 있다. 이러한 점들을 감안할 때 조세특례평가제도의 보다 효과적이고 성공적인 정착을 위해 내·외부의 전문역량 확보와 자문 및 최종 의사결정 단위로서의 평가협의체 구성, 제도별 구체적인 평가설계와 재정적 측면·정책적 측면·경제적 측면 등 평가에 필요한 납세자료 등 기초자료 확보 등이 전제되어야 한다. 향후 국회는 이러한 제반 평가여건을 마련하는 가운데 내·외부의 조세특례평가 관련 연구성과와 정부 조세특례평가에 대한 메타평가 수행 경험 등을 기반으로 하여 조세특례제도에 대한 성과평가 시행을 보다 구체적으로 준비해야 할 것이다.

참고문헌

감사원, “조세감면제도 운영실태(감사결과처분요구서)”, 2014.

김명규 · 김성태, “동태 CGE모형을 이용한 한국 법인세 인하의 경제적 파급효과 분석”, 「경제학연구」 제58집 제3호, 2010.

김병권, 우석진, 안종길, 빈기범, “세제혜택이 가계의 연금저축 행태에 미치는 인과적 효 과” 「사회보장연구」 제29권 제3호, 2013. 8.

김상헌, “조세지출과 예산지출의 관계에 대한 이해”, 「재정학연구」 1권3호, 2008.

김승래 · 김우철, 「우리나라 조세제도의 효율비용 추정: 주요 세목 간 비교를 중심으로」, 한국조세연구원, 2007.12.

김승래 · 전영준 · 김진영, “효율성-형평성 간 상충관계를 고려한 최적 조세조합”, 「경제학연구」 제63집 제1호, 2015.

김용성, 「복지지출 및 조세정책이 경제적 효율성과 형평성에 미치는 영향: OECD 국가를 중심으로」, 한국개발연구원, 2004.

김우철, “조세지출의 추계와 재분배효과 분석”, 「재정정책논집」 제16권 제2호, 2014.6.

고영선 · 김정호, 「재정사업 심층평가 지침」, 한국개발연구원, 2007.

국회예산정책처, 「사업평가방법론 연구」, 2007.12.

_____, 「법안비용추계 방법과 사례: 수입편」, 2012.

_____, 「2015년 조세특례 심층평가 분석」, 2015. 10.

남재량, 「제10차(2007)년도 한국가구와 개인의 경제활동」, 한국노동연구원, 2009.

남재량 · 박기성, “비정규직법의 고용효과 연구”, 「노동정책연구」 제10권 제4호, 2010.

노화준, 『정책평가론 제5판』, 2015.

노화준, 「국회의 사업평가 역량구축을 위한 평가기법 연구」, 국회예산정책처 연구용역, 2007.

대한민국정부, 「조세지출예산서」, 각 연도

문정은 · 김병도, “환경경영이 기업가치에 미치는 영향”, 「경영논집」 제40권 제3·4호, 2006. 12.

박노욱 · 김학수, “조세지출 성과관리 지침 마련”, 한국조세재정연구원, 2013.

박명호 · 김우철 · 전병힐, 「조세지출규모의 추정방법 및 조세지출예산서의 작성방법」, 한국조세재정연구원, 2008.

박호정, “비용편익분석 이론과 기법의 최신 동향 연구”, 2009.

서울대학교 산학협력단, 「중소기업 정책자금 성과분석 및 차별화 방안 연구」, 2012.

성명재, “근로 · 종합소득세의 세제지원 효과 연구”, 「세무학연구」 제24권 제4호, 2007. 12.

송헌재, “유가환급금 지급이 가구 소비지출에 미친 효과 분석”, 「한국경제포럼」 제5권 제2호 2010.

오정일, “비용편익분석의 유용성에 관한 이론적 검토”,「정책분석평가학회보」 제22권 제1호, 2012.
이석원 외 4인, “정책분석과 선택편의: 중소기업 정책자금 지원사업에 대한 순차적 선택모형을 중심으로”,「한국행정학보」 제42권 제1호, 2008.
이성인 · 이지연,「국가 에너지절약정책 평가시스템 구축: 정책효과 분석모형 및 방법론 구축(산업 · 수송부문)」, 에너지경제연구원 기본연구보고서, 2013.
이정주, “정책연구를 위한 정책효과 분석에 대한 이해”, 한국장애인고용촉진공단, 2008.
이영 · 전영준 · 이철인 · 김진영 편역,『Rosen의 재정학 제8판』, 2007.
전병욱 · 문예영, “조세지출항목의 성과평가 지표 개발”, 국회예산정책처 연구용역, 2015. 10.
전승훈 · 오유진 · 이헌종,「부가가치세제 합리화 및 비과세 · 감면 정비방안에 관한 연구」, 국회예산정책처 연구용역, 2015.
정운오 · 전병욱, “소득공제의 소득재분배 및 조세부담의 수직적 공평성 측면에서의 문제점과 개선방안: 연금저축 등에 대한 공제와 교육비 공제를 중심으로”,「통계연구」 제15권 제2호, 2010.
주영진,「국회법론」, 국회예산정책처, 2006.
최석준 · 김상신, “성향점수 매칭을 이용한 정부 연구개발 보조금 효과 분석”,「한국산학기술학회 논문지」 제10권 제1호, 2009.
최성은,「사회재정지출의 효율성과 형평성 분석」, 한국보건사회연구원, 2008
채은동 · 이영숙,「조세지출제도 국내외 동향 및 시사점」, 국회예산정책처, 2015. 9.
한국조세재정연구원,「2015년 조세특례 심층평가」, 2015. 9.
_____, “과세형평 제고를 위한 2013년 비과세감면제도 정비에 대한 제언”, 2013.
한국개발연구원,「예비타당성조사 수행을 위한 일반지침연구」, 2000.
_____,「재정사업 심층평가 지침 제2판」, 2007.
_____,「예비타당성 조사 수행을 위한 일반지침 수정보완 연구」, 2008.
_____,「비투자부문 예비타당성 조사 표준지침」, 2009.
한국산업기술진흥원,「산업기술정책의 세부정책별 기대효과 사례연구」, 2011.
허용석, “조세의 초과부담에 대한 선행연구가 주는 함축적 의미”,「조세연구」 제12권 제3집, 2012.
A. Bhatttacherjee, Social Science Research: Principles Methods and Practices, 2014.
Caiumi, A., “The Evaluation of the Effectiveness of Tax Expenditures – A Novel Approach: An Application to the Regional Tax Incentives for Business Investments in Italy”, *OECD Taxation Working Papers*, *No. 5*, OECD Publishing, 2011.
Caroline E. Weber, Does the Earned Income Tax Credit Reduce Saving by Low-Income Households, University of Oregon, 2014.

David Hegarty & Donal Lynch, "Overview of Department of Finance Tax Expenditure Evaluation Guidelines", Department of Finance, 2015.

Department of Finance Canada, Tax Expenditures and Evaluations, 2013.

Department of Finance Ireland, Evaluation of tax Expenditures in Ireland, 2014.

Duanjie Chen, "The Framework for assessing Tax incentives: A Cost-Benefit Analysis Approach", Paper for workshop on Tax Incentive and Base Protection New York, 23-24 April 2015

Eric Zolt, "Tax Incentives: Protecting the tax base", *Paper for workshop on Tax Incentive and Base Protection New York*, 23-24 April 2015.

European Commission, Evaluating EU Expenditure Programmes: *A Guide*, First Edition, January 1997.

European Commission, Tax Reforms in EU Member States 2014 – Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability, 2014.

GAO, "Designing evaluations 2012 revision", 2012.

____, "Tax Policy, Factors for evaluating expiring tax provisions", 2012.

____, "Tax Expenditures: Background and Evaluation Criteria and Questions", GAO-13-167SP, 2012. 11.

____, "Tax Expenditures: IRS Data Available for Evaluations Are Limited", 2013.

Ireland Department of Finance, "Report on tax expenditures: Incorporating Department of Finance guidelines for tax expenditure evaluation", 2014.10

IRET, "The End of Tax Expenditures as We Know Them?", *IRET Policy Bulletin No.84,* 2001.

James M. Poterba, "Introduction: Economic Analysis of Tax Expenditures", *National Tax Journal*, June 2011.

JLARC, "2014 Tax Preference Performance Reviews", Report 14-2, 2014.

_____, "Review of the effectiveness of Virginia Tax Preference", 2012.

John Lester, "Managing Tax Expenditures and Government Program Spending: Proposals for Reform", *The School of Public Policy SPP Pesearch Papers Volume 5 Issue 35*, 2012.

Joint Committee on Taxation, "A Reconsideration of Tax Expenditure Analysis", 2008.

_____, Methodology and Issues in Measuring Changes in the Distribution of Tax Burdens, 1993.

Justin Tyson, "Reforming Tax Expenditures in Italy: What, Why, and How?", *IMF working paper No. 14/7*, 2014.

Maggie R.Jones, "The EITC and Labor supply: Evidence from a regression kink design", 2013. 4.

Marco Caliendo & Sabine Kopeinig, "Some Practical Guidance for the Implementation of Propensity Score Matching", IZA, 2005.

NAO, National Audit Office, "The Definition, Measurement, and Evaluation of Tax

Expenditures and Tax Reliefs", 2014.6.
OECD, Choosing a Broad Base – low Rate Approach to Taxation, *OECD Tax Policy Studies No.19,* 2010.
_____, Tax Expenditures: Recent Experiences, 1996.
_____, Tax Expenditures in OECD Countries, 2010.
OTS, British Office of Tax Simplification, Review of tax reliefs – final report, 2011.3.
Paul Gertler, "Measuring Impact: Impact Evaluation Methods for Policy Makers", The World Bank, 2009.
The World Bank, Impact Evaluation in Practice, 2011.
Thöne, M. "18 billion at One Blow, Evaluating Germany's Twenty Biggest Tax Expenditures", FiFo Discussion Paper 12-4, köln, 2012.

연구보고서 목록

번호	제 목	집 필	발 간
19	소규모개방경제의 거시·재정 모형 - 베이지언 DSGE 접근법	김혜선	2014. 8
18	자영업자의 소득 탈루율 및 탈세규모의 추정	신영임·강민지	2014. 2
17	재정지출의 고용창출효과	김혜선·황종률	2013. 12
16	총요소생산성의 추이와 성장률 변화요인 분석	장인성	2013. 8
15	NABO 분기 거시계량경제 모형	김혜선	2012. 12
14	복합조세함수 분석을 통한 우리나라 근로소득세제의 특성	김우철·강민지	2011. 12
13	국회예산정책처 세수추계 모형 - 기존 모형의 검토 및 개선방안	세수추계팀	2011. 6
12	미국 조세법원에 관한 연구 - 입법적 시사점을 중심으로	황진영	2010. 12
11	국가배상청구소송에 관한 연구 - 조세법률관계를 중심으로	황진영	2009. 12
10	가계의 소비구조, 소비불평등, 한계소비성향의 변화와 정책시사점	전승훈·신영임	2009. 3
9	경제정책의 효과 분석을 위한 동태확률적 일반균형 모형	백웅기·황종률	2009. 2
8	가계부채가 가계의 소비, 주택 및 순금융자산 수요에 미치는 영향	유승선	2008. 12
7	분야별 재원배분의 결정요인 분석과 국제비교	박승준	2008. 12
6	조세환급청구소송을 통한 납세자 권익보호에 관한 연구	황진영	2008. 12
5	인구구조 변화가 성장과 재정에 미치는 영향 - 연간 거시재정모형을 이용하여	성명기	2008. 4
4	국가채무관리방안에 관한 연구	이남수·정문종 이성규·박승준	2007. 12
3	거시·재정계량모형을 통한 재정지출 효과 분석	백웅기·박승준	2007. 12
2	한국의 유효소득세 함수 추정: 1998~2005	전승훈	2007. 5
1	조세정책 평가 모형 개발을 위한 연구	조경엽	2005. 11

조세특례평가 방법 연구

발간일	2016년 11월 21일
발행인	김준기 국회예산정책처장
편 집	경제분석실 세수추계2과
발행처	**국회예산정책처** 서울특별시 영등포구 의사당대로 1 (tel 02·2070·6713)
인쇄처	경성문화사 (tel 02·786·2999)

내용에 관한 문의는 국회예산정책처 세수추계2과로 연락해 주시기 바랍니다. (tel 02·788·3730)

ISBN 978-89-6073-969-7 93350

© 국회예산정책처, 2016