

## 조세법과 사회후생 - 부가가치세를 중심으로

김병우  
국립한국교통대 교양학부 부교수  
(byungw@ut.ac.kr)

### 1. 서론

부가가치세는 소비세(sales tax, consumption tax)의 일종으로 생산단계마다 창출되는 부가가치에 대한 과세를 그 내용으로 한다. 우리 헌법상 국회의 조세입법권은 조세법률주의에 그 기초를 두고 있다. 따라서, 조세 종목, 세율, 납세의무자, 과세물건, 과세절차, 권리구제 등이 법률로 정해져야 한다.

**<표 1> 국가재정수입(조세) 현황(이준구, 2011, 재인용)**

조세 (31개)		국세 (15개)	직접세	소득세 - 소득세법 법인세 - 법인세법 상속세 - 상속세및증여세법 증여세 부당이득세 - 부당이득세법	
				간접세	일반소비세 - 부가가치세 - 부가가치세법
			관세		개별소비세
				유통세	인지세 - 인지세법 증권거래법 - 증권거래세법
관세 - 관세법 교통세 - 교통세법('94.1월 시행) 교육세 - 교육세법 농어촌특별세 - 농어촌특별세법('94.7월 시행) 종합부동산세 - 종합부동산세법('05.1월 시행)					
지방세 (16개)		지방세 (16개)	도세	보통세	취득세 등록세 라저세 면허세
				목적세	공공시설세 지역개발세 지방교육세
			시·군세	보통세	주민세 재산세 자동차세 농지세 도축세 담배소비세 주행세
				목적세	도시계획세 사업소세
지방세법					

본 연구에서는, 부가가치세이론(value added tax theory)를 간략하게 살펴보고 이 논의에 대한 이론적 발전을 시도한다.

## 2. 기본모형

### 2.1 기업의 이윤극대화와 부가가치세

기업은 L, K의 투입요소를 사용하여  $\pi$ 의 경제적 이윤(economic profit)을 창출한다.

$$\pi(L,K) = pf(L,K) - wL - rK$$

기업이 생산과정에서 창출한 부가가치의 합은 임금  $wL$ , 이자(임대료)  $rK$ , 이윤  $\pi$  등으로 분배된다. 이윤은 다시 배당(dividend) 또는 사내유보(retained earnings)의 형태로 운용된다.

부가가치세 논의는 다음과 같이 요약된다; 1) 자본재 처리여부에 따른 유형구분 2) 기업이 부담하는 세액산출 과정인 부가가치 산정방식 3) 단일세율 적용 등 세율구조와 면세(exemption) 및 영세율(zero rating) 적용문제.

부가가치세 과세이전 유럽에서는 (다단계)거래세(turnover tax)를 간접세의 수단으로 활용해왔다. 그러나, 생산단계를 지날수록 누적효과(accumulation effect)가 발생하여 조세부담이 무거워지는 단점이 있다. 또한, 기업간 수직통합(vertical integration)을 유발하는 단점도 지니고 있다. 수출상품의 경우, 거래관계가 불명확하여 소비세 환급의 문제도 발생한다.

<표 2> 부가가치세 부과(이준구, 2011 단위: 천만원)

	Purchases	Sales	Value Added	VAT at 10%
Lumber	0	5	5	0.5
Processing	5	8	3	0.3
Furniture	8	10	2	0.2
Total	13	23	10	1

부가가치세의 유형에는 자본재 처리와 관련하여 첫째, 소비형 부가가치세

(consumption-type VAT)가 있다. 현재 유럽에서 시행하는 것으로 이는 자본재를 다른 원료와 같이 취급하여 과세대상에 제외한다. 둘째, 순소득형(NDP) 및 총소득형(GDP) 부가가치세가 있다.

부가가치와 세액산출과정과 관련하여 첫째, 합산방식(addition method)이 있다.

둘째, 간접공제(매입세액 공제방식 invoice method)방식이 있다. 이는 각 생산단계의 기업은 매출액(판매액)에 대해 세금을 납부할 의무를 지지만 이전 단계의 공급자가 납부한 세액은 세액공제(tax credit)받을 수 있다. 가구업자의 경우, 1억원의 매출에 대해 1천만원의 세금을 납부해야 하지만, 목재생산업자와 가공업자가 납부한 8백만원의 세금은 내지않아도 된다. 이 방식의 장점은 생산업자들이 스스로 탈세(tax evasion)를 회피할 유인(incentive)을 지닌다는데 있다.

이같이 부가가치 산출과정과 관련하여 과세범위를 확대하는 문제가 있다. 즉, 금융용역, 학원 및 의료서비스에 대한 과세가 그것이다.

## 2.2 부가가치세와 탈세- 매입세액 공제방식

탈세를 시도하는 사람은 기대소득의 극대화를 추구한다고 가정한다.

납세자가 탈세를 통해 얻은 한계편익(MB)은 한계세율  $t$  이다. 소득탈루의 한계비용(MC)은 조세당국이 부과하는 벌금  $\theta$  이다. 이 벌금은 탈루소득  $V$  의 증가함수이며 체증한다.

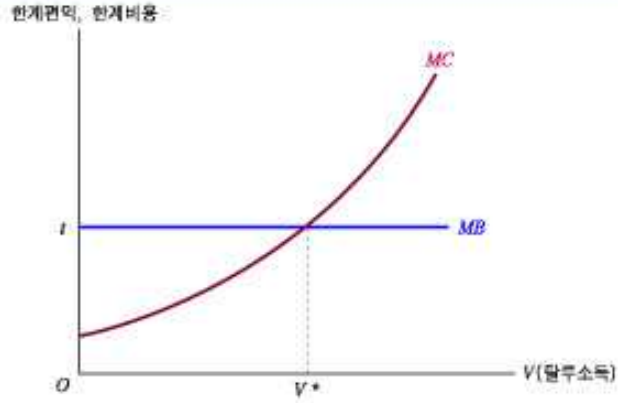
$$\theta = f(V)$$

당국에 의해 적발될 확률은  $\pi$ 이다.

부가가치세 부과에 있어 최종재 생산업자는 이전단계의 공급자가 낸 세금을 세액공제(tax credit)형태로 되돌려받을 수 있다. 간접공제방식이 채택된 경우, 사업자간 탈세를 방지할 유인을 가지게 된다.

<그림 1> 탈세모형 (자료: 이준구 2011)

탈세의 모형 **그림16-7**



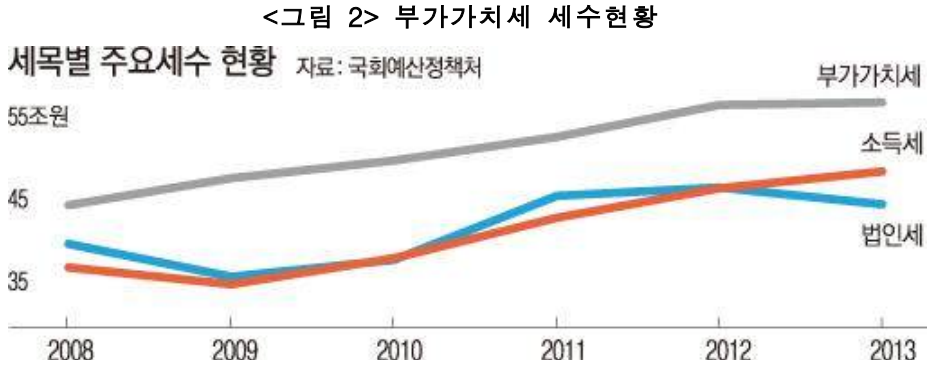
<표 3> 부가가치세 신고현황(자료: 통계청 2013)

	합계		과세분매출		영세율매출		면세분매출		매입세액		
	신고인원 (명)	인원 (명)	과세표준 (백만원)	세액 (백만원)	인원 (명)	과세표준 (백만원)	인원 (명)	수입금액 (백만원)	인원 (명)	과세표준 (백만원)	세액 (백만원)
합계	5,609,470	5,459,126	3,019,203,008	299,567,822	150,344	1,306,797,064	274,825	391,298,013	2,997,702	3,187,729,275	285,833,078
법인사업자	621,260	535,880	2,408,800,677	240,766,327	85,380	1,283,112,626	84,110	338,250,965	538,105	2,758,824,071	244,816,677
일반사업자	3,209,199	3,144,485	583,443,941	58,320,558	64,714	23,673,240	174,652	52,323,149	2,459,597	428,905,204	41,016,401
간이사업자	1,779,011	1,778,761	26,958,390	480,937	250	11,198	16,063	723,899	-	-	-

### 2.3 부가가치세제 운영과 효과

미국의 경우, 판매세(sales tax)로서의 물품세(excise tax)는 특정 재화와 서비스 구매시 부과된다. 이는 주로 주(州)와 지방자치단체(local governments) 세제이다.

Ufier(2014)는 부가가치세 채택이 가져오는 경제효과분석에 대한 준실험(quasi-experiments)을 수행했다. 그들은 192개국에 대한 생존분석(survival analysis)을 통해 세제도입의 내생성(endogeneity)문제를 해결하였다. 부가가치세 도입국과 비도입국간 경향스코어 매칭(propensity scoring matching)법을 통해 이가 성장과 투자는 늘리지만 인플레이션과 GDP 대비 정부지출은 감소시킨다는 사실을 제시하였다.



다음과 같은 시차분포모형(distributed lags model)을 통해 부가가치 세액증가율이 GDP 증가율에 미치는 영향을 분석하였다.

$$y_t = f(x_t, x_{t-1}, x_{t-2}, \dots)$$

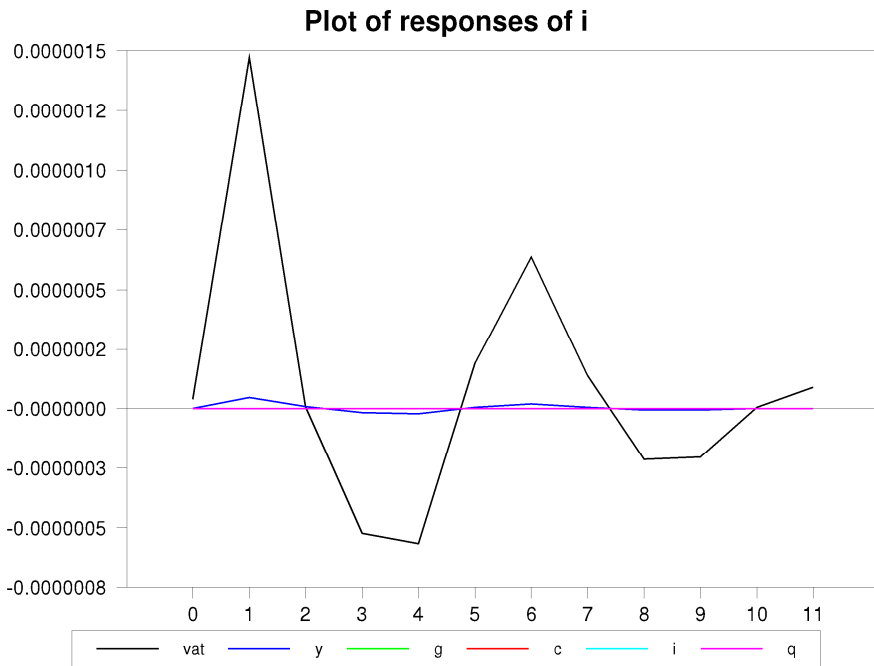
데이터는 1993년부터 2013년까지의 시계열자료를 사용하였다.(출처: 통계청) 분석결과, 2년에 걸쳐 1%의 세액증가율이 0.45% 정도의 국민소득을 증가시킴을 확인할 수 있다. 이는 법인세 등 다른 조세의 경우, 성장에 대해 유의하지 않은 결과와 대조적이다.

**<표 4> 부가가치세 증가율이 국민소득에 미치는 영향**

Null Hypothesis : The Following Coefficients Are Zero			
VDIFF	Lag(s) 0 to 2		
F(3,15)=	5.01 with Significance Level 0.01		
Summary of Linear Combination of Coefficients			
VDIFF	Lag(s) 0 to 2		
Value	0.44	t-Statistic	2.68
Standard Error	0.16	Signif Level	0.01**

거시경제변수(부가가치 VAT, GDP  $y$ , 정부지출  $g$ , 소비  $c$ , 투자  $I$ , 수입  $q$ ) 로 구성된 벡터자기회귀모형(VAR)을 설정하여 국민소득 구성항목에 미치는 효과를 살펴보았다. 분석결과, 특히 물적투자에 미치는 효과가 가장 큼을 확인할 수 있다.<그림 3>

<그림 3> 부가가치세 충격에 대한 투자의 반응



이번에는 부가가치세 증가율과 GDP 증가율간 장기균형관계(fundamental relationship)의 존재여부를 검정하였다. 트레이스(trace test)를 통한 공적분(cointegration) 검정결과를 보여 준다.

<표 5> 부가가치세 증가율과 국민소득 증가율간 장기균형관계

Likelihood Based Analysis of Cointegration						
Variables: VDIFFF GDPDIFF						
Unrestricted eigenvalues and $-T \log(1-\lambda)$						
Rank	EigVal	Lambda-max	Trace	Trace-95%	LogL	
0					63.00	
1	0.96	52.91	71.06**	20.16	89.46	
2	0.67	18.14	18.14**	9.14	98.53	
Cointegrating Vector for Largest Eigenvalue						
VDIFFF	GDPDIFF	Constant				
-18.16	69.71	-2.85				

<표 6> 부가가치세와 국민소득간 오차수정

Dependent Variable GDPDIFF				
Variable	Coeff	Std Error	T-Stat	Signif
*****				
EC1{1}	-0.02	0.00	-5.93	0.00**

오차수정항(error correction)은 통계적으로 유의하게 음의 부호(-0.02)를 가진다. 또한, 벡터오차수정모형(vector error correction, VEC) 설정을 위한 F 검정결과는 부가가치세 증가율(VDIFFF)이 국내총생산 증가율( $\Delta$ GDP)에 대해 설명력이 있음을 보여준다.

<표 7> 부가가치세 증가율의 국민소득에 대한 설명력 검정

F-Tests, Dependent Variable $\Delta$ GDP		
Variable	F-Statistic	Signif
VDIFFF	5.6389	0.09*
GDPDIFF	6.9875	0.06*

세수증가가 오히려 GDP를 증가시키는 경향이 있음에 대해서는 경제학적 설명이 필요하다. Ufier(2014)의 연구에서도 세제도입이 성장과 투자를 늘리는 것으로 나타났다.

첫째, 세수증대의 원인으로 부가가치세 과세대상, 과세표준 등의 확대가 있겠지만 (뒤에서 살펴보듯이) 간접공제(매입세액 공제방식 invoice method)방식을 세액산출방식으로 채택한 경우, 면세제도가 오히려 세수를 증가시키는 경향이 있음과 관련이 있다. 면세제도는 관련시장으로의 효율적 기업의 진입을 촉진할 수 있다. 그러나, 이에 대해서는 보다 세부적인 미시 데이터를 통한 실증분석이 필요하다.

둘째, Ufier(2014)는 명시적으로 언급하지 않지만 국가별로 부가가치세 도입이 가져다주는 재화와 서비스거래의 투명성(transparency)의 긍정적 효과를 그 원인으로 들수 있다.

### 3. 바람직한 부가가치세 개선방안

최근 부가가치세제 개편방안을 두고 논쟁이 활발하다.

이와 관련한 이슈들을 정리하면 다음과 같다.

- 1) 면세제도 활용과 부가가치세의 역진성
- 2) 면세제도의 효율성 상실문제
- 3) 서비스 영역으로의 과세대상 확대문제
- 4) 영세율 적용개선

첫째, 간접공제 제도가 채택된 경우, 목재 가공회사(processing)에 대한 면세는 오히려 전체 부가가치세 수입을 증가시킬 수 있다. 이 경우, 가공회사는 목재업자(lumber)의 세액공제를 요구할 필요가 없어진다. 또한, 가구(furniture)제조업자에게는 매출액 1억원에 해당하는 과세표준에 1천만원의 부가가치세를 부과할수 있어 총 1천5백만원으로 오히려 세수가 증가한다.

일반적으로 영세한 농민이나 기업이 공급자가 되는 경우, 이같이 조세부담이 증가하는 현상이 나타난다. 이같은 역진적 현상을 방지하기 위해, 최종재 생산업자가 원재료 생산업자가 납부한 부가가치세에 대해 세액공제(tax exemption)를 요구하도록 하면 이러한 현상을 완화할 수 있다.



<표 5> 면세제도 적용

	Purchases	Sales	Value Added	VAT at 10%
Lumber	0	5	5	0.5
Processing	5	8	3	Exempt
Furniture	8	10	2	1
Total	13	23	10	1.5

둘째, 최종생산자에게 면세를 적용할 경우, 가구제조업자는 부가가치세 면세가 됨은 물론이고 이전의 사업자가 납부한 세액에 대한 환급을 요구할 수 있다.

우리나라는 수출되는 상품에 대해 영세율을 적용한다. 목적지원칙(destination principle)에 의해 수입되어 국내 소비자가 소비하는 상품에 대해서만 세금이 부과된다.

소비기준으로 보면 부가가치세는 비례적인 성격을 가지지만, 소득기준으로 보면 역진적인 성격을 가진다. 생필품에 대한 면세제도는 이를 완화하는 수단이 될 수 있다.

셋째, 교육, 의료서비스 등의 경우 부가가치 산출기준이 모호하여 조세부과의 어려움이 있다. 그러나, 세수증가와 거래투명화 등을 위해 이 문제를 세밀히 검토할 필요가 있다.

마지막으로 세율구조 산정시 과세구간을 지나치게 세분화하면 한계세율이 급격하게 상승하여 경제주체의 선택행위에 교란을 가져올 수 있다. 이러한 배경에서 단일세율 부가가치세(flat rate value added tax)가 시행된다.

## 4. 요약 및 정리

우리나라는 1977년에 부가가치세제를 도입하였으며 현재 내국세수입의 (1/3)을 넘을 정도로 많은 비중을 차지하고 있다.

대부분의 EU 국가들이 1970년대 후반부터 이를 도입하였다. OECD 회원국중 우리나라 (10%)보다 낮은 세율을 적용하는 국가는 캐나다와 일본(5%)뿐이다. 부가가치세가 성공적으로 운용되기 위해서는 전제조건이 충족되어야 하는데 그렇지 못한 상황이었다고 볼 수 있다. 향후, 시행착오 과정에서 나타난 문제점을 보완하고 장점을 살려 안정적으로 정착시킬 필요가 있다.

## Reference

- 이준구(2011), 재정학, 4<sup>th</sup>Ed., 다산출판사.
- Aaron H.(1981), *The Value-Added Tax*, Washington D.C., Brookings.
- Aghion P. and P. Howitt(1999), *The Economics of Growth*, MIT Press.
- Auerbach A.(1997), "Quantifying the Current U.S. Fiscal Imbalance", *National Tax Journal*, 50, 387-398.
- Auerbach, Gale, Orszag, and Potter(1997), "Budget Blues", *Agenda for the Nation*, 190-143.
- Barro R. and X. Sala-i-Martin(2004), *Economic Growth*, Second Ed. MIT Press.
- Baumol W. J. and A. Blinder(1994), *Economics*, Sixth Ed. The Dryden Press.
- Blinder A. and Solow(1973), "Does Fiscal Policy Matter?", *Jr. of Public Economics*, 2, 318-337.
- Grill et al.(1991), "Political and Monetary Institutions and Public Financial Policies in the Industrial Countries", *Economic Policy*, 341-392.
- LaLumia S.(2008), "The Effects of Joint Taxation of Married Couples on Labor Supply and Non-Wage Income?", *Jr. of Public Economics*, 92, 1698-1719.
- Roubini N. and J. Sachs(1989), "Political and Economic Determinants and of Budget Deficits in the Industrial Democracies", *European Economic Review* 33: 903-933.
- Romer D.(2006), *Advanced Macroeconomics*, International Edition, McGraw-Hill.
- Rosen H. and T. Gayer(2008) *Public Finance*, 8th Edition, McGrawHill.
- Ufier A.(2014), "Quasi-experimental Analysis on the Effects of Adoption of Value Added Tax", *Economic Inquiry*, May: 1364-1379.