

2015년도 조세특례 예비타당성조사 보훈관련 취업지원대상자에 대한 세제지원

2015. 9

2015년도 조세특례 예비타당성조사 보훈관련 취업지원대상자에 대한 세제지원

2015년도 조세특례 예비타당성조사

기획재정부 · 한국조세재정연구원



기획재정부
MINISTRY OF STRATEGY
AND FINANCE

세종특별자치시 갈매로 477 정부세종청사 기획재정부
TEL:044-215-2114(代), www.mosf.go.kr

kipf 한국조세재정연구원
KOREA INSTITUTE OF PUBLIC FINANCE

세종특별자치시 한누리대로 1924
TEL:044-414-2114(代), www.kipf.re.kr



기획재정부
MINISTRY OF STRATEGY
AND FINANCE

kipf 한국조세재정연구원
KOREA INSTITUTE OF PUBLIC FINANCE

2015년도 조세특례 예비타당성조사

보훈관련 취업지원대상자에 대한 세제지원

2015.9



기획재정부
MINISTRY OF STRATEGY
AND FINANCE

KIPF 한국조세재정연구원
KOREA INSTITUTE OF PUBLIC FINANCE

제 출 문

기획재정부 장관 귀하

본 보고서를 『보훈관련 취업지원대상자에 대한 세제지원』 연구
용역에 관한 최종보고서로 제출합니다.

연구진 : 임병인 충북대학교 교수

김승래 한림대학교 교수

홍범교 한국조세재정연구원 선임연구위원

2015년 9월

한국조세재정연구원

원장 박 형 수

요 약

I. 신규 조세특례의 개요

- 우리나라가 헌법을 비롯한 하위 법령에 근거하여 국가유공자 및 제대군인을 지원하고 있는 이유는 국가를 위하여 희생하거나 공헌한 사람의 숭고한 정신을 선양하고 그와 그 유족 또는 가족의 영예로운 삶과 복지향상을 도모하며 국민의 나라사랑 정신 함양에 이바지하고자 하는 기본정신을 고양하기 위함임
 - 국가유공자를 위한 의무고용과 제대군인들을 위한 취업알선과 지원 등을 법령에 규정하고 있음
 - 이를 위해 국가기관은 10%, 기업체 3~8%(비제조 20인 이상, 제조업 200인 이상), 공기업 4~8%로 의무고용비율을 규정하고 있음
 - 그럼에도 국가기관은 2014년 8월말 현재 의무고용률이 68.6%(특별 채용 외 가점취업자 미포함 수치), 기업체는 33.4%에 불과함
 - 또한 매년 6천여명의 중·장기복무 제대군인이 전역하고, 이중 다수가 30~40대에 해당하지만(54.7%를 차지하여 생애주기적 측면에서 자녀학비 등 최대 지출시기로 이들이 체감하는 실업에 대한 불안은 심각한 수준이라고 볼 수 있음) 제대군인 취업률은 57.7%('13년 기준)로 국내 평균취업률에 비해 높다고 볼 수 없음

- 이상과 같은 이유로 주무관청(보훈처)에서는 헌법정신에 근거한 국가유공자와 제대군인에 대한 기업체 의무고용 촉진을 도모할 새로운 유인체계 제시가 필요한 상황이라고 판단하게 된 것으로 보임

- 따라서 보훈대상자 신규고용 인원과 제대군인 채용을 「조세특례제한법」 제26조 제1항 제2호의 나항에 포함시켜 기업이 보훈관련 취업지원·알선대상자를 채용할 경우, 현행 법령에서 보장해주고 있는 청년·장애인·고령자(60세 이상) 수준으로 고용창출투자세액 추가공제 한도를 적용(인당 1,000만원 → 인당 1,500만원)하여, 사기업들의 의무고용률 제고효과를 거둘 수 있어 기업체들이 보훈대상자와 제대군인들의 고용을 촉진시키고자 함

II. 기초자료 분석

- 본 연구 주제와 관련된 ‘국가보훈관계 법령’에는 다음 7개 법률이 있음
 - 「독립유공자 예우에 관한 법률」
 - 「국가유공자등 예우 및 지원에 관한 법률」
 - 「보훈보상대상자 지원에 관한 법률」
 - 「고엽제 후유의증 등 환자지원 및 단체설립에 관한 법률」
 - 「5·18민주유공자 예우에 관한 법률」
 - 「특수임무유공자 예우 및 단체설립에 관한 법률」
 - 「제대군인 지원에 관한 법률」
- 보훈관련 세제지원을 요청하는 이유 중의 하나로 볼 수 있는 취업대기자 현황에 대하여 논의함
 - 대기 기간을 보면, 2~30대가 절대 다수를 차지하고 있으나 장기화될수록 40대에서 증가가 두드러지고 있음
 - 6개월 미만자 중에는 40대 이상자도 582명(40대 224, 50대 193, 60대 이상 165: 24.6%)으로 고령자의 취업신청이 지속되고 있음(<표 II-4> 참조)
 - 대기자 중 일반기업체 희망자는 8,692명(74.4%), 국가기관 등 희망자 2,997명(25.6%)를 차지(<표 1> 참조)
 - 일반기업체 신청자는 1년 이상 대기자는 점차 해소되고 있는 것으로 보임

- 국가기관 등 3년 이상 대기자의 가파른 증가를 보임(고용순환의 경직성에 의한 것으로 보임)

<표 1> 취업대기자의 대기 기간별 현황

(단위: 명)

구 분	합 계	6월미만	1년미만	2년미만	3년미만	5년미만	5년이상
합 계	11,689	2,361	1,104	2,085	1,797	2,183	2,159
국가기관등	2,997	443	190	429	364	671	900
일반기업체	8,692	1,918	914	1,656	1,433	1,512	1,259

주: 2014.6.30.현재

- 기업체들의 의무고용비율은 일반기업체의 경우 취업률이 33.4%로 낮으며, 선호도가 높은 공기업은 86.1%에 이룸
 - 심지어 법정취업인원이 있는 일반기업체 11,601개 중 취업률이 0%인 기업체가 6,979(61.9%)개에 이르고 있음
 - 참고로 6,979개 기업체의 총 법정인원은 25,452명으로 이 기업체를 제외할 경우 취업률은 41.2%로 상승(일반기업체 취업률 33.4%보다 7.8%p 상승)

<표 2> 취업지원실시기관별 취업률 0% 현황

구분	기관	합 계	기 업 체				사립학교
			소계	공기업	공공기관	일반기업체	
합 계		15,251	14,133	1,668	318	12,147	1,118
법정 인원 有	기업체 수	14,615	13,502	1,586	315	11,601	1,113
	취업률 0%	7,736 (52.9%)	7,128 (52.8%)	125 (7.9%)	24 (7.6%)	6,979 (60.2%)	608 (54.6%)

주: 2014.8.14.현재

- 한편, 보훈교육연구원(2011)의 설문조사에 의한 기초통계자료를 살펴보면 다음과 같음(보훈교육연구원, 2011, <표 3-5> 참조) (<표 3> 참조)

<표 3> 보훈대상자 일반적 특성

(단위: 명, %)

성별	빈도	비율	혼인상태	빈도	비율
남자	600	74.6	배우자 유	410	50.9
여자	204	25.3	미혼	360	44.8
무응답	1	.1	사별	17	2.1
계	805	100.0	이혼	14	1.7
연령	빈도	비율	별거	3	.4
20세 이하	4	0.5	무응답	1	.1
21~30세	189	23.5	계	805	100.0
31~40세	366	45.5	생활형편 정도	빈도	비율
41~50세	64	8.0	상층	1	.1
51~60세	64	8.0	중상층	37	4.7
61세 이상	111	13.8	중간층	299	37.1
무응답	5	0.7	중하층	270	33.5
계	805	100.0	하층	195	24.2
교육수준	빈도	비율	무응답	3	.4
고졸 이하	296	36.9	계	805	100.0
전문학사	202	25.1	보훈대상자 유형	빈도	비율
학사	277	34.5	독립유공자	41	5.1
석사	19	2.4	전공상 군경	325	40.4
박사	3	.4	전몰 및 순직군경	61	7.6
무응답	5	.7	무공 및 보국수훈자	74	9.2
계	805	100.0	공무원	25	3.1
지역	빈도	비율	4.19혁명	5	.6
서울	398	49.4	제대군인	36	4.5
부산	146	18.2	고엽제후유의증	187	23.2
대구	83	10.3	5.18민주유공자	19	2.4
광주	93	11.6	특수임무유공자	11	1.4
대전	84	10.4	반공상이자	19	2.4
제주	1	.1	무응답	2	.1
계	805	100.0	계	805	100.0
			보훈대상자와의 관계	빈도	비율
			본인	223	27.7
			배우자	60	7.5
			자녀	464	57.6
			손자녀	39	4.9
			부모	17	2.1
			자매, 기타	2	.2
			계	805	100.0

자료: 보훈교육연구원(2011), <표 3-5>, p. 157 인용

□ 본 연구의 적용대상을 정리하여 제시하고자 함

○ 최근의 국가유공자 의무고용과 제대군인의 취업알선을 통한 취업자 현황은 각각 <표 4>, <표 5>와 같음

- 기업체 신규 취업자수가 연도별로 등락이 반복되지만, 2014년 기준은 5,162명임

<표 4> 최근 7년간 매년 기업체 신규 취업자 수

(단위: 명)

연 도	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
취업자	5,029	4,877	4,717	5,038	4,850	4,817	5,162

주: 1. 신규 취업자 중 장애인과 중복되는 상이자는 제외
 2. 2014년 기준 5,162명에는 청년 및 60세 이상 근로자 2,184명이 포함됨

- 제대군인 알선취업자 중 기업체 신규 취업자 수는 매년 증가추세를 보여 주고 있는데, 2014년 기준으로는 4,279명임

<표 5> 최근 5년간 매년 기업체 신규 취업자 수

(단위: 명)

연 도	2010	2011	2012	2013	2014 ¹⁾
취업자	2,103	2,248	2,571	3,049	4,279

주: 1) 2014년 기준 4,279명에는 청년 및 60세 이상 근로자 878명이 포함됨

○ 이상에서 정책대상자들을 최종적으로 제시해보면, 고창세 추가공제 대상 (1,500만원 공제 대상, 청년/고령자/장애인)과 취업지원·알선대상자의 중복 여부 등 고려할 때 6,379명이 정책대상임(<표 6> 참조)

<표 6> 보훈관련 고창세 지원 대상자 : 2014년 기준

(단위: 명)

구분	총 취업자	국가기관	기업체 취업자	상이자 (본인)	청년 및 60세 이상 근로자	최종대상자
취업지원대상자	8,264	1,983	6,281	1,119	2,184	2,978
취업알선대상자	5,648	1,369	4,279	-	878	3,401
소계	13,912	3,352	10,560	1,119	3,062	6,379

- 2014년 기업체 취업자(10,560명) - 장애인(상이자, 1,119명) - 청년·60세 이상 (3,062명) = 취업지원·알선대상자 중 고창세 적용 대상자(6,379명)

Ⅲ. 정책성 분석

- 정책성 분석을 보훈대상자를 중심으로 먼저 논의해보면, 그 출발점은 현행 「국가유공자 등 예우 및 지원에 관한 법률」에 규정된 취업실시기관인 국가기관 등과 일반 사기업의 의무고용제도라는 강제규정으로도 의무고용비율을 채우지 못하는 문제를 일반 사기업들에 조세특례제도인 고창세 혜택을 주는 것으로 해결할 수 있는가를 보여주는 것에 있어야 함
 - 다시 말하면, “2009년 취업지원대상자의 5배수 추천과 국가기관 등 사무직렬 채용 중지와 같은 제도적인 변화, 저성장 고착화와 설비자동화 등으로 인한 기업들의 채용여건 악화 등으로 달성하지 못한 현행 의무고용비율을 제고시킬 수 있는가를 주요 쟁점에서 논의한 여러 조세감면 방식 이외의 방안으로 가능한지를 논의해야 한다는 것임
- 강제규정인 의무고용제도는 일종의 성과기준 규제이고, 장애인 의무고용제도는 사회적 차별에 대한 규제로 분류될 수 있지만, 국가보훈대상자들에 대한 의무고용제도는 모두가 차별을 받고 있지 않다는 점에서 장애인 의무고용제도와는 차이가 있음
 - 국가보훈대상자들에 대한 의무고용제도는 국가와 민족을 위해 삶을 바친 사람들에게 대한 최소한의 예우나 도리 차원에서 그들의 생활안정과 자립기반 조성에 최상의 방안인 일자리를 제공하는 것이 나라사랑 정신 함양이라는 국가적 가치를 지키는 데 필요한 수단이므로 신규 조세특례 방안 도입의 필요성은 높다고 볼 수 있음

- 이하에서는 강제규정인 의무고용제도의 실행력을 강화하고 해당 규정을 이행하지 않을 경우에 적용되는 처벌규정을 강화하는 것으로 조세특례 신규 도입의 목적인 취업지원의 효과를 제고할 수 있는지 여부를 검토해봄
 - 「국가유공자 등 예우 및 지원에 관한 법률」 제86조(과태료)에 따르면, 고용명령을 정당한 사유없이 따르지 아니할 경우,1) 500만원 이하의 과태료를 부과하도록 규정하고 있음
 - 그러나 위반행위의 동기, 내용, 위반의 정도 등을 고려하여 50% 범위에서 감경이 가능하도록 시장 친화적인 유예조항을 두고 있음
 - 현행 고용명령 불이행에 대한 제재수단인 과태료 부과는 단순한 행정처벌에 불과할 뿐만 아니라 반복 부과에 대한 법률적 근거가 없어 고용명령 이행력의 실효성을 떨어뜨리고 있음
 - 이는 현행 의무고용 이행과정에서 나타나고 있는 문제점들을 개선하기 위한 제도 개선의 여지가 있음을 시사해줌

- 한편, 의무고용률이 0%인 취업지원실시기관이 작지 않은데 이들에 대해 강력한 고용명령을 부과하여 이행하게 함으로써 국가보훈대상자들에 대한 취업률을 높일 수 있을 것으로 기대됨

- 전술한 시사점에 대한 대응방안을 제시해봄
 - 보훈대상자 본인 및 자녀들의 학업성취도 제고를 위한 지원 노력이 필요. 이는 보훈대상자와 제대군인들의 학력별 임금이 전국 평균보다 낮다는 점과 관련이 깊음
 - 다시 말하면, 취업지원 대상자들이 기업들이 원하는 생산성 높은 인재로 육성된다면 의무고용률이 높아질 것임을 함축해줌

1) 정당한 사유에는 ① 취업지원대상자가 부상 또는 질병이 있는 경우(1개월 이상 치료) ② 업체 등이 감원, 휴업, 폐업 등으로 고용할 수 없는 경우 ③ 그 밖에 국가보훈처장이 인정하는 정당한 사유가 있는 경우 등이 해당됨

- 취업지원대상자인 보훈대상자들에 대한 역량 강화방안 적극 추진 필요. 이는 보훈교육연구원(2011)의 취업희망자들에 대한 설문조사 결과에서 확인됨
 - 장기 취업대기자 급증의 부분적인 이유인 현재 직장에 만족하지 못하는 대상자 문제 해결
 - 가점 취업(현행 법률 제31조 적용) 확대를 통한 의무고용률 제고
 - 의무고용률 초과 기업 또는 업종별 평균 이상의 의무고용비율을 달성한 기업에 대한 강력한 보상 제공. 예를 들어, 조달계약 또는 정부공모과제 지원에서의 가점, 포상 등을 제공
- 제대군인의 경우, 제대군인지원센터(7개)가 개설되어 중장기 복무 제대군인의 원활한 사회복귀와 생활안정을 위하여 취업지원 외에 진로·직업상담, 취업알선, 채용박람회 개최 등을 지원하고 있음
- 그런 노력의 결과로 최근 5년간 제대군인의 취업률이 창업자를 포함하여 57.7%에 이룸
 - 특히, 눈에 띄는 것은 시간이 지날수록 취업률이 높아지고 있어 취업지원센터의 역할이 상당히 효과적임을 시사해주고 있음
- 전술한 각종 정책방안들은 추가 예산을 투입하지 않고 법령 개정을 통한 실행력 강화 같은 비재무적인 방법임
- 이는 신규 조세특례방안 도입보다는 선행될 실행방안들이 존재한다는 것을 시사하므로 신규조세특례 도입의 적시성이 없다고 볼 수 있음
- 한편, 분명한 것은 신규 조세특례 도입으로 현행 제도하에서도 취업에 적극적으로 응하지 않는 기업들이 고용을 증가시킬 것을 예측할 수 없는 불확실성이 존재한다는 점임
- 또한 일자리 제공보다는 복지 차원의 지원을 더 선호하는 대상자들의 인식 해소가 어려울 수 있는 점 등을 들 수 있음

IV. 경제성 및 형평성 분석

- 경제성 분석은 ‘보훈관련 취업지원 및 알선 대상자에 대한 세제지원방안’에 따른 국민경제적 효과와 지원의 적합성 등을 평가하기 위하여 보훈관련 고창세의 국민경제적 효율성 측면의 비용-편익 분석(Benefit-Cost Analysis, B/C 분석)을 활용함
 - ‘보훈관련 취업지원 및 알선 대상자에 대한 세제지원방안’의 경우 대상기업에 대한 고용창출투자세액공제라는 세제지원에 따른 취업 확대, 투자 증가 등 각종 국민경제적 편익 증가분으로 측정
 - 즉, 대상기업에 대한 고용창출투자세액공제로 인하여 발생하는 사회적 비용으로 조세특례금액과 제도 운용에 필요한 기업들의 관련되는 노동시장 왜곡 등 기회비용(생산성 손실)과 비교하여 이러한 신규 조세특례 도입에 따른 수혜자의 소득증대 및 후생증가의 크기를 비교하여 분석하여야 함
 - 이러한 조세지원의 사회적 비용과 사회적 편익 산정을 추정하여 B/C값을 통한 경제적 타당성 확보 여부를 도출하게 되는데 B/C값이 1보다 크거나 같으면 경제적 타당성을 확보하게 됨
- 그 외 형평성 분석은 수혜대상자들의 소득분포 등을 감안한 소득재분배 효과를 의미하며 이는 경제성 분석에서 제외되었던 분배적 측면을 정량적 또는 정성적으로 고려하게 됨

1. 경제성 분석

- 국가 전체적 관점에서 보훈대상자의 정책적 지원에 따른 노동시장 왜곡(distortion)의 기회생산성 손실을 사회적 비용으로 가정할 경우 그 사회적 비용은 최대 5,442억원이고, 사회적 편익은 1,045억원으로 이에 따른 $B/C = 0.1919$ 에 불과함(<표 8> 참조)

- (비용) 보훈관련 대상자 6,379명에 대하여 기업들이 원하지 않는 근로자를 채용함으로써 부담하게 되는 노동시장의 왜곡에 따른 기회비용인 기회생산성 손실*은 연간 892.2억원으로 평균근속년수 6.1년 동안 총 5,442억원으로 추산

* 기회생산성 손실: 일반근로자와 취업지원·알선 대상자의 인적자본의 차이로서, 업종별 숙련노동자(대졸 이상)와 비숙련 노동자(전문대졸 이하)의 평균 임금 격차로 가정

- (편익) 정부의 조세지원*과 간접편익**, 1,044.55억원으로 고용 0.04055%, 투자 0.02125% 증가

* 정부의 조세지원 : 정책대상자 6,379명에 대해 1인당 1,500만원의 추가공제분 감안하여 기업에 대한 직접편익 증가분으로 956.85억원(〈표 7〉 참조)

** 간접편익 : 기업에 대한 고창세 세제지원으로 발생하는 간접적으로 발생하는 경제적 효율 증대분(또는 초과부담의 감소분)으로 기업과세의 연산일반균형 모형(CGE, Computable General Equilibrium)을 이용하여 추가공제 한도 확대에 따른 사회적 잉여분 87.7억원

〈표 7〉 보훈관련 고창세의 업종별 현황

업종	매출액 (억원)	고용자수 (명)	보훈관련 지원대상자		직접편익	
			인원 (명)	분포	정부지원 (억원)	
1	농림수산물	564,511	110,471	102	0.0160	15.3
2	광산업	37,529	11,905	6	0.0009	0.9
3	음식료품	969,549	242,280	113	0.0177	16.9
4	섬유 및 가죽	785,989	305,839	125	0.0196	18.7
5	목재, 종이, 인쇄	365,476	142,987	68	0.0107	10.2
.
26	사업지원서비스	406,035	990,847	1,110	0.1740	166.5
27	공공행정, 국방	1,045,369	1,063,673	223	0.0350	33.5
28	교육	991,531	1,183,362	147	0.0230	22.0
29	보건, 사회복지	997,334	1,316,513	791	0.1240	118.6
30	문화 및 기타	751,993	822,141	364	0.0570	54.5
전체		34,720,751	16,021,946	6,379	1	956.9

자료: 업종은 한국은행 2012년 산업연관표(2014) 대분류 기준, 보훈처 보훈대상자 통계(2011), 고용노동부 고용노동통계 (2014)

<표 8> 보훈관련 고창세의 업종별 파급효과 및 경제성 분석

업종	평균임금(천원)			총비용 기회 생산성 손실 (억원)	간접편익 (억원)					지원 대비 효율 (= 부가 가치/ 정부 지원)	효율성 지수 B/C 비율	
	숙련	비숙련	격차		매출	고용	투자	소비	부가 가치			
1	농림수산물	39,905	26,367	13,538	84.3	9.9	1.9	10.3	2.4	5.4	0.35	0.25
2	광산업	44,426	34,482	9,944	3.5	13.6	4.2	1.0	0.0	8.1	9.42	2.58
3	음식료품	41,963	30,685	11,278	77.5	15.5	3.6	7.5	7.2	2.4	0.14	0.25
4	섬유 및 가죽	41,963	30,685	11,278	86.0	7.6	2.4	4.2	3.9	1.7	0.09	0.24
5	목재, 종이, 인쇄	41,963	30,685	11,278	46.8	3.4	1.3	4.0	0.2	0.9	0.09	0.24
.
26	사업지원서비스	35,431	24,329	11,102	751.7	4.0	9.8	5.5	0.7	2.6	0.02	0.22
27	공공행정, 국방	36,420	21,857	14,563	198.3	0.4	0.4	112.9	0.2	0.3	0.01	0.17
28	교육	42,337	21,890	20,447	183.0	8.7	10.7	36.9	8.6	6.2	0.28	0.15
29	보건, 사회복지	36,420	21,857	14,563	702.7	6.3	8.4	15.6	5.7	3.2	0.03	0.17
30	문화 및 기타	33,028	24,491	8,537	189.3	9.4	10.7	22.2	7.7	4.6	0.08	0.31
	전체	41,466	27,480	13,986	5,442.3	243.4	117.4	826.3	99.7	87.7	0.09	0.1919

주: 김승래(2010) 또는 김승래·전영준·김진영(2015)의 Harberger-Shoven-Whalley형 30부문-2요소-10 소득계층의 일반균형모형을 이용한 분석

2. 형평성 분석

- 보훈관련 대상자 6,379명에 대한 고창세 지원에 따른 세부담 혜택의 소득계층별 일반균형적 귀착 효과를 살펴보면 다음과 같음(<표 9> 참조)
 - 소득그룹별로 혜택은 실질소득 증가(전체가구 평균)로 측정하여 살펴보면 최하위계층(소득1분위)의 경우는 연간 약 0.8천원, 소득5분위의 경우는 연간 6.3천원, 그리고 최상위계층(소득10분위)의 경우는 연간 16.1천원 정도의 혜택이 예상됨

- 소득분위는 전국 1인 가구 이상으로 측정하였으며 숙련노동은 가구주 학력 대졸자, 비숙련노동은 전문대 이하로 가정하였고 ‘세부담 혜택’은 계층별 후생 증가분, 세부담 혜택의 ‘소득 대비 비중’은 경상소득 기준임
- 이러한 세부담 혜택은 경상소득 대비 기준으로 거의 비례적으로 나타나고 있음

<표 9> 보훈관련 고창세의 소득계층별 귀착 효과

(단위: 천원, 2014년 기준)

계층	1분위	2분위	3분위	4분위	5분위	6분위	7분위	8분위	9분위	10분위	평균
경상소득	4,813	12,062	19,945	27,875	35,065	42,095	49,474	58,367	71,534	105,625	42,674
근로소득	692	3,821	10,049	17,154	21,700	27,327	33,389	41,437	53,187	79,163	28,783
숙련노동	776	4,862	10,596	17,564	22,531	29,930	35,493	44,724	58,512	86,535	44,891
비숙련노동	591	3,363	9,302	16,941	19,792	27,398	31,087	38,738	43,308	58,883	28,191
비근로소득	4,120	8,241	9,896	10,721	13,365	14,768	16,086	16,930	18,347	26,462	13,891
혜택	0.8	2.0	3.5	5.0	6.3	7.7	9.0	10.3	12.2	16.0	7.3
소득 대비 %	0.0156	0.0167	0.0178	0.0181	0.0180	0.0183	0.0181	0.0177	0.0171	0.0151	0.0173
보훈 대상자(명)	772	772	1,068	1,068	1,183	1,183	150	150	3	3	6,379
보훈 대상자 분포(%)	12.1	12.1	16.8	16.8	18.6	18.6	2.4	2.4	0.1	0.1	-

주: 여기서 소득분위는 전국 1인가구 이상으로 측정하였으며 숙련노동은 가구주 학력 대졸자, 비숙련노동은 전문대졸 이하로 가정하였고 ‘세부담 혜택’은 계층별 후생 증가분 평균, 세부담 혜택의 ‘소득대비 %’은 경상소득 기준이며, 보훈대상자 가구의 분포는 보훈처의 「보훈대상자 설문조사 통계자료」(2011) 이용

자료: 통계청, 「가계동향조사」(2014); 보훈처, 「설문조사 통계자료」(2011)

- 보훈관련 고창세 지원에 따라 소득불평등도(income inequality)를 의미하는 Gini 계수는 경상소득기준으로 지원 전 0.371919에서 지원 후 0.371915로 미세하게나마 0.00097% 정도 개선됨(<표 10> 참조)
 - 보훈처의 보훈대상자 설문조사 통계자료(2011)의 보훈가구의 소득계층별 분포가 주로 소득하위 60%(소득1분위에서 6분위)에 집중되어 있음을 감안
 - 이러한 고창세 지원에 따른 소득재분배기능은 매우 미미하여 사회 전반의 형평성에 미치는 효과는 그다지 유의적이지 않음

- 또한 소득격차 변화를 살펴보기 위하여 상위 50%소득을 하위 50% 소득으로 나누는 값으로 측정된 ‘2분위배율’을 살펴보면, 지원 전 3.278845에서 지원 후 3.278818로 0.00085% 정도 개선되나 매우 미세한 수준에 머무르고 있음
- 이와 같이 보훈관련 고창세의 소득계층별 소득불평등도나 소득격차에 대한 형평성 효과는 세제지원의 규모 956.85억원에 비해 매우 미약한 수준에 머물고 있음
 - 오히려 취약계층이나 사회적 약자에 대한 소득재분배의 형평성 제고 효과는 기업에 대한 고창세 지원에 따른 간접적인 방식보다는 이러한 계층에 대한 직접적인 소득세 지원이나 재정지출(복지지출) 확대가 보다 효과적일 수 있음을 보여줌

〈표 10〉 보훈관련 고창세의 형평성 효과

보훈관련 고창세	형평성 지수					
	Gini계수 ¹⁾			2분위배율 ²⁾		
	지원전	지원후	변화율	지원전	지원후	변화율
인당 추가공제 한도 1.5천만원	0.371919	0.371915	-0.00097%	3.278845	3.278818	-0.00085%

주: 1) 지니계수는 평균소득(μ)과 표본수(n)에서 $[1/[n(n-1)]\sum_j\sum_k|I_j-I_k|]/2\mu$ 와 같으며 그 값은 0(완전평등)에서 1(완전불평등) 사이의 값을 가짐

2) ‘2분위배율’은 상위 50% 평균소득과 하위 50% 평균소득의 비율

V. 종합평가 및 정책제언

- AHP 조사대상집단은 다음과 같이 구성함
 - 본 사업에 대한 충분한 지식을 가진 전문가로서 공공이익의 관점에서 사업을 평가할 수 있는 객관성을 보유하고 있어야 하므로 연구책임자와 공동연구자, 주관기관인 한국조세재정연구원 2인, 학계의 전문가 3인 등 총 7명이 평가에 참여함
 - 다만, 종합 평점은 최소·최대 점수를 부여한 평가자의 응답결과는 제외하여 산출함

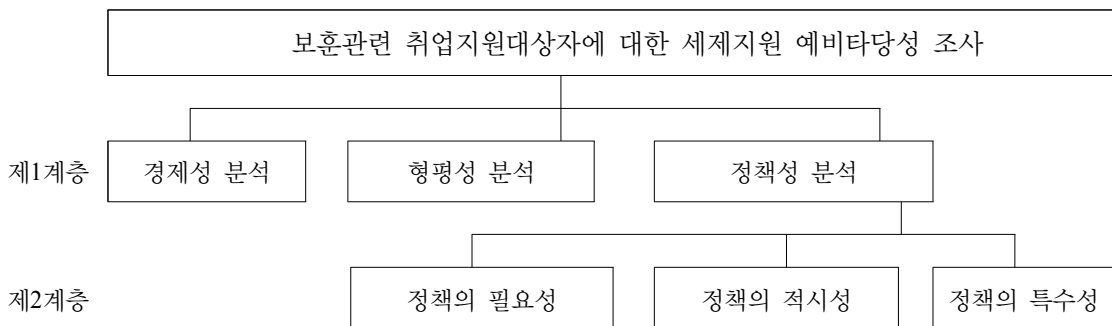
- AHP 분석의 최종목표는 정책성, 경제성 및 형평성 분석을 종합하여 사업의 시행 여부를 판단하는 것임
 - 경제성 분석은 비용-편익분석 결과로 제시되는 B-C비율로 사용하며, 정책적 분석과 형평성 분석은 비용-편익분석에는 포함되지 않으나 타당성을 평가하는데 있어 중요하게 고려되어야 할 요인들을 포함하므로 AHP를 통해서 반영하는 것이 일반적임
 - 정책성 분석 항목은 정책의 필요성, 정책의 적시성, 정책의 특수성으로 구분하여 계층구조를 구성함(<표 11> 참조)
 - 정책성 분석에서만 하위계층이 있는데, 각 세부 평가항목들은 다음과 같이 내용을 고려해야 감안하는 것으로 구성함

<표 11> 정책성 분석의 AHP 평가항목 요약

정책의 필요성	· 해당 조세특례의 도입 필요성 · 상이자와의 중복성
정책의 적시성	· 해당 조세특례의 시의성 · 정책목표의 적절성
정책의 특수성	· 해당 조세특례가 특수한 사례인지 여부 · 다른 제도와의 구별 가능성 · 해당 조세특례 시행과정의 문제점 발생 가능성

- 이상과 같이 정책성 분석 항목(2계층)을 반영한 AHP 계층 구조는 다음과 같음 ([그림 1] 참조)

[그림 1] AHP 분석을 위한 계층 구조



□ 기획재정부 예타 지침 제28조(종합평가)에 따르면, 평가항목의 가중치 산정범위는 <표 12>와 같음

- 경제성 분석, 정책성 분석 그리고 형평성 분석의 상대적 중요도는 평가 결과에 미치는 영향이 크므로 상대적인 중요도를 상수합 측정척도를 채택하여 100점 스케일로 응답함
- 다만, <표 12>와 같이 가중치 범위를 사전적으로 제한하여 상수합 측정척도로 응답하게 함

<표 12> 가중치 산정범위

(단위: %)

경제성 분석	정책적 분석	형평성 분석
30 ~ 50	30 ~ 40	20 ~ 30

□ 경제성 분석의 평점은 B-C비율이 0.1919로 AHP 표준점수는 -9.0점으로 환산됨

□ 가중치 산정결과, 경제성 분석 : 정책성 분석 : 형평성 분석의 중요도에 대해서 대부분의 평가자들이 경제성 분석을 다른 두 평가항목에 비하여 더 중요하다는 의견을 제시하였음

- 종합한 결과, 연구진들은 경제성 분석 : 형평성 분석 : 정책성 분석의 가중치를 35.7 : 29.2 : 35.0로 판단하여 경제적 분석이 정책성 분석에 비하여 약간 높은 것으로 나타났음
- 정책성 분석의 3개 항목 중 정책의 필요성이 11.7%로 중요도가 가장 높았고, 적시성과 특수성은 거의 비슷하지만, 특수성이 5.2%로 적시성(4.9%)에 비하여 약간 높은 것으로 분석됨
- 본 조세특례 예비타당성조사의 최종 AHP 응답결과, 연구진들이 각 항목에 대하여 평가한 가중치는 <표 13>과 같음

<표 13> 항목별 가중치 산정결과

평가항목	평가자1	평가자2	평가자3	평가자4	평가자5	평가자6	평가자7
<input type="checkbox"/> 경제성 분석	0.35	0.30	0.45	0.30	0.30	0.30	0.50
<input type="checkbox"/> 형평성 분석	0.30	0.30	0.25	0.30	0.30	0.30	0.30
<input type="checkbox"/> 정책성 분석	0.35	0.40	0.30	0.40	0.40	0.40	0.20
○ 정책의 필요성	0.04	0.09	0.23	0.27	0.28	0.29	0.03
○ 정책의 적시성	0.09	0.03	0.03	0.10	0.03	0.08	0.14
○ 정책의 특수성	0.22	0.28	0.03	0.03	0.09	0.03	0.03

- 한편, 본 사업에 대해 각 평가자들의 평가를 종합한 결과, <표 14>에서 확인할 수 있듯이 사업 시행 시 점수가 0.48로 분석되어 사업 미시행이 보다 나은 대안이라고 평가하고 있는 것으로 분석됨
 - 사업시행과 미시행의 종합평가 결과는 최고와 최소를 제외한 5인의 평가 결과를 종합한 것임
 - 이에 본 사업에 대한 종합평가는 근소하게 사업을 시행하지 않는 것이 타당하다고 결론지을 수 있음

<표 14> AHP 평가 결과

평가자	사업 시행	사업 미시행
종합	0.48	0.52
평가자1	0.46	0.54
평가자2	0.56	0.44
평가자3	0.16	0.84
평가자4	0.74	0.26
평가자5	0.38	0.62
평가자6	0.63	0.37
평가자7	0.41	0.59

- 이상의 경제성, 형평성, 정책성 분석 결과를 토대로 다기준 분석방법론의 하나인 AHP를 적용하여 본 사업의 타당성을 종합적으로 검토한 결과, 사업 미시행 평점이 0.52로 나타나서 사업 미시행을 더 좋은 대안으로 판단하고 있는 것으로 분석됨
 - 이는 본 조세특례제도가 경제성, 형평성, 정책성 측면에서 도입의 타당성이 낮음을 의미하는 것임

- 결론과 관련하여 보다 현실적인 정책방안을 제시하면 다음과 같음
 - 고창세 혜택 부여로 의무고용기업들이 현재와 같이 취업에 적극적으로 응하지 않는 행태가 바뀔 만큼의 효과를 유발할 수 있는지에 대한 불확실성이 상존한다는 점에 착안하여
 - 의무고용 불이행시의 처벌규정 강화, 의무고용률이 0%인 취업지원실시기관에 대한 적극적인 고용명령 이행 부과, 보훈대상자 본인 및 자녀 등의 전문능력 강화를 위한 교육지원, 장기 취업대기자 급증문제 해소방안 시행, 가점 취업 확대방안 적극 추진, 의무고용률 초과 기업 또는 업종별 평균이상의 의무고용 비율을 달성한 기업에 대한 강력한 보상형 유인책을 제공하는 것이 필요함

목 차

I. 신규 조세특례의 개요	1
1. 신규 조세특례의 배경	3
2. 신규 조세특례의 필요성	6
3. 신규 조세특례의 도입방안	9
II. 기초자료 분석 및 주요 쟁점	11
1. 기초자료 분석	13
가. 근거 법령	13
나. 기초자료 분석 결과	15
2. 주요 쟁점 논의	28
III. 정책성 분석	35
1. 운용지침의 정책성 분석 개요	37
2. 정책성 분석 결과	37
IV. 경제성 및 형평성 분석	45
1. 경제성 분석	49
가. 비용 추정	49
나. 효율 추정	52
다. 경제성 분석 결과	104
2. 형평성 분석	105
가. 소득계층별 수혜자 귀착 분석	105
나. 소득격차 지표 개선도 분석	106

V. 종합평가 및 정책제언	107
1. 계층화분석법(AHP) 개요	109
2. AHP를 이용한 종합평가 결과	111
3. 결론 및 정책제언	113
참고문헌	117

표 목 차

<표 I-1> 취업실시기관별 취업률 및 취업대기자	5
<표 I-2> 기관별 취업신청자 및 대기자 변동 추이	5
<표 I-3> 최근 5년간 제대군인 전역자 추이	7
<표 I-4> 최근 5년간 제대군인 연령별 전역자	8
<표 I-5> 최근 5년간 제대군인 취업률	8
<표 II-1> 국가보훈관계 법령별 지원대상자 현황	14
<표 II-2> 국가유공자 등 취업지원 대상자 현황	15
<표 II-3> 가점취업과 보훈특별고용의 연도별 비교	17
<표 II-4> 기간별, 연령별 취업대기자 현황	18
<표 II-5> 취업대기자의 대기 기간별 현황	19
<표 II-6> 취업대기자들의 연령 분포 현황	19
<표 II-7> 대기기간별·학력별 현황	20
<표 II-8> 대기기간별·희망업종별 현황	21
<표 II-9> 취업지원실시기관별 취업률 0% 현황	21
<표 II-10> 일반기업체 취업률별 분포현황	22
<표 II-11> 학력별 임금차이	23
<표 II-12> 연령별 임금차이	23
<표 II-13> 성별·연령별 임금차이	24
<표 II-14> 보훈대상자 일반적 특성	25
<표 II-15> 취업대기자 자력취업(국민연금 가입) 현황	26
<표 II-16> 취업지원자(2014년 상반기)와 자력취업자의 임금비교	27
<표 II-17> 취업지원받은 횟수	28
<표 II-18> 보훈대상자와 장애인 의무고용제도 비교	29
<표 II-19> 최근 7년간 매년 기업체 신규 취업자 수	30
<표 II-20> 최근 5년간 매년 기업체 신규 취업자 수	30

<표 II-21> 보훈관련 고창세 지원 대상자: 2014년 기준	31
<표 IV-1> 보훈관련 고창세 지원대상자의 업종별 현황	50
<표 IV-2> 보훈관련 고창세의 생산성손실 비용	51
<표 IV-3> 법인 구분별 과세범위	52
<표 IV-4> 투자관련 법인세 지원제도	57
<표 IV-5> 연구 및 인력개발을 위한 설비투자에 대한 세액공제제도 연혁	62
<표 IV-6> 산업별 자료의 분포	70
<표 IV-7> 산업별 법인세 부담(2013년 기준)	71
<표 IV-8> 업종별 자료의 분포(2013년 기준)	72
<표 IV-9> 업종별 법인세 부담(2013년 기준)	73
<표 IV-10> 보훈관련 고창세의 기업규모별 파급 효과	100
<표 IV-11> 보훈관련 고창세의 업종별 효율성 효과	103
<표 IV-12> 보훈관련 고창세의 경제성 분석	104
<표 IV-13> 보훈관련 고창세의 소득계층별 귀착 효과	105
<표 IV-14> 보훈관련 고창세의 형평성 효과	106
<표 V-1> 정책성 분석의 AHP 평가항목 요약	110
<표 V-2> 가중치 산정범위	111
<표 V-3> 항목별 가중치 산정결과	112
<표 V-4> AHP 평가 결과	112

그림 목 차

[그림 IV-1] 법인세 산출 과정	55
[그림 IV-2] 부문 X의 자본수익에 대한 과세효과	78
[그림 IV-3] 소득분배 관련 Harberger 접근방법의 의미	79
[그림 IV-4] Harberger 모형에서의 법인세의 효과	81
[그림 IV-5] 기업과세 인하의 경제적 파급 효과	85
[그림 IV-6] 부분요소세의 귀착이론과 실증분석의 필요성	88
[그림 IV-7] 보훈관련 고창세의 연간 일반균형 파급 효과: 구조 분해	101
[그림 V-1] AHP 분석을 위한 계층 구조	110

I. 신규 조세특례의 개요



I. 신규 조세특례의 개요

- 본 연구의 분석대상과 같은 신규 조세특례를 검토하는 배경은 2015년 1월 1일부터 일정 금액 이상의 조세특례를 신규로 도입하고자 할 경우, 예비타당성조사를 실시하고 그 결과를 법률안에 첨부하도록 관련 법령, 즉 조세특례제한법이 개정되었기 때문임

1. 신규 조세특례의 배경

- 현재 헌법과 관련 법령들을 통해서 국가유공자 등에 대하여 국가 차원에서 예우하고 있음
 - 「헌법」 제32조 제6항에 따르면, “국가유공자·상이군경 및 전몰군경의 유가족은 법률이 정하는 방에 의해 우선적으로 근로의 기회를 부여받는다”고 규정하고 있음
 - 또한 「국가유공자 등 예우 및 지원에 관한 법률」 ‘제4장 취업지원’에서도 아래와 같은 상세 규정을 통해서 국가 차원의 지원을 의무화하고 있음
 - 제29조(취업지원대상자 등)전·공상군경 등 국가유공자와 그 유가족
 - 제30조(취업지원실시기관) 제2호: 일상적으로 20인 이상을 고용하는 공·사기업체(公·私企業體), 또는 공·사단체(公·私團體), 다만, 대통령령으로 정하는 제조업체로서 200명 미만 고용업체는 제외
 - 제33조의 2(기업체 등의 우선 고용 의무 등): 업종별로 전체 고용인원의 3%~8%에 해당하는 인원을 의무적으로 고용
 - 추가로 「제대군인 지원에 관한 법률」 제14조(취업지원 등) 제3항에 따르면, “국가는 중·장기복무 제대군인의 원활한 사회복귀와 생활안정을 위하여 필요하면 제1항에 따른 취업지원 외에 진로·직업상담, 취업알선, 채용박람회 개최 등의 지원을 할 수 있다”라는 임의규정이 있음

- 우리나라가 헌법을 비롯한 하위 법령에 근거하여 국가유공자 및 제대군인을 지원하고 있는 이유는 국가를 위하여 희생하거나 공헌한 사람의 숭고한 정신을 선양하고 그와 그 유족 또는 가족의 영예로운 삶과 복지향상을 도모하며 국민의 나라사랑 정신 함양에 이바지하고자 하는 기본정신을 고양하기 위함임
 - 그와 같은 기본정신에 근거하여 국가유공자와 그 유가족 등에 대한 취업 지원을 통한 생활안정과 자립기반 조성, 국토방위의 임무를 성실히 수행하고 전역한 제대군인의 성공적인 사회복귀 및 생활안정 도모하는 것은 국가의 기본책무임

- 이에 헌법에 근거하여 여러 법령에서 국가기관, 지방자치단체, 기업체에 의무고용을 강제하고 있음
 - 고용의무제도에 의한 취업실시기관별 의무고용비율을 개괄해보면, 국가기관은 10%, 기업체 3~8%(비제조 20인 이상, 제조업 200인 이상), 공기업 4~8%로 규정하고 있음
 - 그럼에도 국가기관은 2014년 8월말 현재 의무고용률이 68.6%(특별 채용 외 가점취업자 미포함 수치), 기업체는 33.4%에 불과함
 - 고용의무제도이므로 고용명령 불이행시 과태료 500만원을 부과함에도 불구하고 전술한 바와 같이 의무고용률을 채우지 못하고 있음

- 이에 더해 장기대기자가 지속적으로 증가하여 국가의 기본책무를 제대로 이행하고 있지 못하다는 지적을 국회 등에서 계속 문제 제기를 하고 있는 실정임
 - 언론(2014.8.1.언론보도)에서도 국가기관·자치단체·기업체 의무고용이행률이 저조하다고 보도하고 있음(중앙행정기관 55.1%, 광역자치단체 61%, 50대 기업 58%로 저조)
 - 또한 2013회계년도 예결위에서도 연간 12천명~14천명에 달하는 취업대기자 취업촉진 대책 마련 실시를 촉구함

□ 한편, 취업실시기관별 취업률과 취업대기자 현황을 보면, 전술한 문제점들이 그 대로 드러나고 있음(<표 I-1> 참조)

- 취업률의 경우, 국가기관 등은 69.1%, 공기업 86.1%이나 민간기업 33.4%로 낮아 결과적으로 민간기업들이 의무고용률을 충족시키지 못하고 있음
- 한편, 취업대기자는 2014년 6월말 현재 취업대기자 11,689명(국가기관 신청 2,997명, 기업체 신청자 8,659명, 사립학교 33명)여서 상당히 많은 상황임

<표 I-1> 취업실시기관별 취업률 및 취업대기자

(단위: 명)

구분	합 계	국가기관등	기업체			사립학교
			소계	공기업	일반기업체	
기관·업체수	15,971	658	14,195	1,977	12,218	1,118
법정인원	178,032	5,876	167,838	32,756	135,082	4,318
취업인원	107,377	32,329(4,058)	73,386	28,203	45,183	1,759
취업률(%)	44.6	69.1	43.7	86.1	33.4	40.3
대기자(신청자)	11,689	2,997	8,659	413	8,246	33

주: 2014.6.30현재

□ 이제 기관별 취업신청자와 대기자에 초점을 맞추어 그 변동현황을 살펴보고자 함

- 먼저 기업체 취업지원신청자는 2011년 보상체계 개편에 따른 법개정 추진으로 신청자가 증가하였으나(실제 2011.9.15.법률 개정) 2012년 이후 감소하고 있음

<표 I-2> 기관별 취업신청자 및 대기자 변동 추이

(단위: 명)

구분		2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014.6
취업 신청자	합 계	10,952	9,865	8,252	7,915	8,508	7,537	5,864	2,468
	기업체	7,532	6,030	5,722	5,965	7,010	6,014	4,834	2,148
	국가기관	3,417	3,835	2,530	1,950	1,498	1,523	1,030	320
대기자	합 계	9,480	11,213	12,273	12,169	14,039	13,076	12,032	11,689
	기업체	6,758	6,980	7,342	7,560	9,651	9,060	8,597	8,692
	국가기관	2,722	4,233	4,931	4,609	4,388	4,016	3,435	2,997
1년이상 대기자	합 계	3,476	5,235	7,031	7,483	8,515	8,987	8,900	8,224
	기업체	2,564	3,444	4,033	4,271	5,209	5,852	6,096	5,860
	국가기관	912	1,791	2,998	3,212	3,306	3,135	2,804	2,364

- 국가기관의 경우, 2009년 7월 1일 공무원임용령 개정으로 사무직렬 신규 채용이 중지되어 신청자가 감소하였고, 2013년 12월 12일 기능직의 일반직 전환으로 특별채용대상 직렬이 축소(94개 → 35개)되면서 또한 감소되었음
- 취업대기자는 기업체의 경우, 2011년 증가 이후 약간 둔화되고 있으나, 국가기관은 2009년 이후 신청자 감소에도 대기자 해소는 완만하게 진행되고 있어 대기자 적체가 심화되고 있다고 볼 수 있음
- 특히, 눈에 띄는 것은 1년 이상 장기대기자가 증가하고 있다는 것인데, 이는 기업체 대상으로 한 의무고용제도가 2009년 8월 7일부터 5배수 복수추천제로 전환되면서 경쟁력 취약자의 대기기간이 장기화되었고, 2009년 사무직렬 채용 중지 이후 국가기관의 장기대기자 해소 정도가 둔화되었음에 기인한다고 볼 수 있음

2. 신규 조세특례의 필요성

- 이상과 같은 이유로 주무관청(보훈처)에서는 헌법정신에 근거한 국가유공자와 제대군인에 대한 기업체 의무고용 촉진을 도모할 새로운 유인체계 제시가 필요한 상황이라고 판단하게 된 것으로 보임
- 전술하였듯이 보훈대상자에 대한 우선적 근로기회 부여는 헌법에 명시하고 있고, 이를 실천하기 위해 기업체(비제조업 20인 이상, 제조업 200인 이상)는 업종별로 고용인원의 3%~8%의 보훈대상자를 의무적으로 채용하여야 함에도 불구하고 2014년 12월말 현재 기업체의 의무고용 이행률은 33.5%에 불과한 실정임
- 또한 매년 6천여명의 중·장기복무 제대군인이 전역하고, 이중 다수가 30~40대에 해당하지만(54.7%를 차지하여 생애주기적 측면에서 자녀학비 등 최대 지출시기로 이들이 체감하는 실업에 대한 불안은 심각한 수준이라고 볼 수 있음) 제대군인 취업률은 57.7%(‘13년 기준)로 국내 평균취업률에 비해 높다고 볼 수 없음

- 제대군인의 재취업지원을 통해 국가경쟁력 강화에 기여할 뿐만 아니라 제대군인에 대한 안정적인 일자리 지원은 현역군인들이 전역 후 재취업에 대한 걱정없이 국방에만 전념할 수 있는 여건을 마련하게 하여 간접적인 국방력 제고효과를 거둘 수 있는 측면도 있음
- 따라서 국토방위에 헌신해온 장기복무 제대군인들의 취업 지원을 통한 원활한 사회복귀에 기여하기 위한 방안 추진도 필요하게 되었음

□ 한편, 제대군인 취업지원의 필요성을 열거해보면 다음과 같음

- 국가의 안전보장 차원을 들 수 있음
 - 제대군인은 정전(停戰) 이후 60년간 전쟁을 억제하고 대한민국과 자유민주주의를 수호하여 기적의 경제발전 토대를 마련한 주역
 - 군인은 국가방위에만 전념하고 사회는 군인의 희생과 공헌에 보답함으로써 한반도의 안정과 평화를 보장
- 국가의 책임의식을 들 수 있음
 - 군인은 생명을 바쳐 국가와 국민을 지켜야 하는 직업으로 사회직업에 비하여 높은 희생과 위험을 감내
 - 상시 전투태세, 잦은 이사 등 특수 환경에서 생활하여 사회적응에 어려움을 겪는 제대군인에 대한 지원은 사용주로서 국가의 의무

<표 I -3> 최근 5년간 제대군인 전역자 추이

(단위: 명)

합 계	연평균	'09년	'10년	'11년	'12년	'13년
		30,160	6,032	5,955	6,247	6,137

- 기본적인 사회보장차원의 접근임
 - 정보·기술과학군(軍)으로의 개편에 따른 비전투분야 병력 감축계획 및 연령·계급정년 등으로 매년 6천여명의 제대군인이 전역하고 있음 (<표 I -3> 참조)

- 이중 다수가 30~40대에 전역하지만, 장기간 사회와 격리된 특수한 환경에서 생활하여 사회에 대한 적응력과 취업경쟁력이 떨어짐

<표 I -4> 최근 5년간 제대군인 연령별 전역자

(단위: 명)

합 계	연평균	35세미만	35~40세미만	40~45세미만	45세이상
	30,160	6,032	10,538	3,407	2,007

- 반면, 제대군인 취업률은 57.7%로 국민전체 고용률 59.5%와 남성 평균 고용률 70.8%에 비해 낮은 수준

<표 I -5> 최근 5년간 제대군인 취업률

(단위: 명)

구 분	합 계	1년차 (2013)	2년차 (2012)	3년차 (2011)	4년차 (2010)	5년차 (2009)
전역자수	30,160	5,630	6,191	6,137	6,247	5,955
취·창업자수	17,417	2,028	3,596	3,950	3,994	3,849
취업률	57.7	36.0	58.1	64.4	63.9	64.6

○ 인적자원 활용 차원의 필요성

- 군에서 습득한 지식과 기술을 사회 직무와 연계하여 활용
- 전역 후 재취업을 보장함으로써 군의 우수인력 확보 가능
- 국가 인적자원을 효율적으로 활용하여 국가경쟁력 강화

□ 따라서 보훈대상자 신규고용 인원과 제대군인 채용을 「조세특례제한법」 제26조 제1항 제2호의 나항에 포함시켜 법인세액을 공제할 경우, 사기업들의 의무고용률 제고효과를 거둘 수 있어 기업체들이 보훈대상자와 제대군인들의 고용을 촉진시킬 수 있을 것으로 기대

- 이는 결과적으로 기업의 보훈대상자 의무고용 이행을 촉진하게 하여 대기자를 줄일 수 있을 것으로 기대됨
- 신규 조세특례제도 도입의 필요성은 보훈교육연구원(2011)의 설문조사 결과에서도 일부 확인이 가능함²⁾

3. 신규 조세특례의 도입방안

- 본 연구에서 다루는 신규 조세특례는 「조특법」 제26조제1항에 보훈관련 취업지원·알선대상자 세제지원 신규 도입임
 - 즉, 기업이 보훈관련 취업지원·알선대상자를 채용할 경우, 고용창출투자세액 추가공제 한도를 현행 법령에서 보장해주고 있는 청년·장애인·고령자(60세 이상) 수준으로 인상하여 반영해달라는 것임(인당 1,000만원 → 인당 1,500만원)

2) 동 자료에 따르면(p. 202), 기업체를 대상으로 고용비율 저조업체에 대한 개선방안을 설문한 결과 신규조세특례 도입과 유사한 ‘보훈취업 장려금 지급’이 필요하다는 응답비율이 45.3%로 상당히 높았음. 참고로 고용비율 우수업체에 대해서도 법인세 등 감면혜택(응답비율 47.5%), 보훈취업 장려금 지급(28.4%), 정부포상(13.6%), 각종 관급공사 혜택 부여(6.8%) 등의 혜택을 주는 것이 좋다고 응답함

Ⅱ. 기초자료 분석 및 주요 쟁점



Ⅱ. 기초자료 분석 및 주요 쟁점

1. 기초자료 분석

가. 근거 법령

- 본 연구 주제와 관련된 ‘국가보훈관계 법령’에는 다음 7개 법률이 있음
 - 「독립유공자 예우에 관한 법률」
 - 「국가유공자등 예우 및 지원에 관한 법률」
 - 「보훈보상대상자 지원에 관한 법률」
 - 「고엽제 후유의증 등 환자지원 및 단체설립에 관한 법률」
 - 「5·18민주유공자 예우에 관한 법률」
 - 「특수임무유공자 예우 및 단체설립에 관한 법률」
 - 「제대군인 지원에 관한 법률」

- 이상의 7개 법률에서 정한 취업지원 대상을 정리하면 다음과 같음
 - 대체로 국가유공자 본인, 배우자, 자녀가 취업지원 대상에 해당되며, 독립법에 의한 지원대상은 손자녀까지 해당되는 등 구체적인 지원대상은 각 법률에 따라 다르고, 법 적용대상으로 등록된 시점에 따라 다르므로 구체적인 내용은 <표 Ⅱ-1>을 참고

〈표 II -1〉 국가보훈관계 법령별 지원대상자 현황

법률조항	지원대상자
「독립유공자 예우에 관한 법률」 제16조 제2항	<ol style="list-style-type: none"> 1. 순국선열의 유족(배우자, 자녀, 손자녀) 2. 애국지사와의 그 가족 및 유족(본인, 배우자, 자녀, 손자녀) 3. 장손인 손자녀의 자녀 지정취업자 1명
「국가유공자 등 예우 및 지원에 관한 법률」 제29조 제1항	<ol style="list-style-type: none"> 1. 전상군경, 공상군경, 무공수훈자, 보국수훈자, 재일학도의용군인, 4·19혁명부상자, 4·19혁명공로자, 공상공무원, 특별공로상이자 및 특별공로자(본인) 2. 전몰군경, 순직군경, 4·19혁명사망자, 순직공무원 및 특별공로순직자의 배우자 3. 제1호에 해당하는 사람의 배우자 4. 전몰군경, 순직군경, 4·19혁명사망자, 공상공무원 및 특별공로순직자의 자녀 5. 전상군경, 공상군경, 4·19혁명부상자, 공상공무원 및 특별공로상이자 중 대통령령으로 정하는 상이등급 이상으로 판정된 사람의 자녀 및 재일학도의용군인의 자녀 <p>* 2012.7.1.이후 등록자는 대통령령으로 정하는 일정등급 이상 상이자 자녀만 해당되며, 2012.6.30. 이전 등록자는 상이등급 상관없이 자녀까지 지원함</p>
「보훈보상대상자 지원에 관한 법률」 제33조	<ol style="list-style-type: none"> 1. 재해부상군경 및 재해부상공무원(본인) 2. 재해사망군경 및 재해사망공무원의 배우자 3. 재해부상군경 및 재해부상공무원의 배우자
「고엽제 후유의증 등 환자치원 및 단체설립에 관한 법률」 제7조 제9항	<p>수당의 지급대상자 중 고엽제후유의증환자와 그 가족(자녀 및 배우자)</p>
「5·18민주유공자예우에 관한 법률」	<ol style="list-style-type: none"> 1. 5·18민주화운동부상자 및 그 밖의 5·18민주화운동희생자와 그 가족 2. 5·18민주화운동사망자의 유족 또는 행방불명자의 가족 3. 제1호에 해당하는 5·18민주유공자가 사망한 경우에는 그 유족 <p>* 유·가족의 범위(제5조): 배우자, 자녀, 부모, 성년인 직계비속이 없는 조부모, 60세미만의 직계존속과 성년인 형제자매가 없는 미성년 제매</p>
「특수임무유공자 예우 및 단체설립에 관한 법률」 제19조	<ol style="list-style-type: none"> 1. 특수임무유공자와 유족 등(배우자, 자녀, 부모, 성년인 직계비속이 없는 조부모)
「제대군인지원에 관한 법률」 제14조	<p>제1항</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 전역 후 3년이 지나지 아니한 장기복무 제대군인 2. 전역 후 3년이 지난 장기복무 제대군인 중 생활수준 등을 고려하여 대통령령으로 정하는 기준에 해당하는 사람 <p>제2항: 중·장기복무제대군인으로서 취업알선한 자</p>

□ 다음으로 제대군인 알선 취업의 법적근거는 다음과 같음

- 「제대군인 지원에 관한 법률」 제14조(취업지원 등)에 취업지원, 진로·직업상담, 취업알선 등이 규정되어 있는데, 이 중 취업지원은 국가유공자 취업지원에 포함됨. 이는 「국가유공자 등 예우 및 지원에 관한 법률」을 준용하는 것을 의미함
- 구체적인 지원대상은 1. 전역 후 3년이 지나지 아니한 장기복무(10년 이상) 제대군인, 2. 전역 후 3년이 지난 장기복무 제대군인 중 전년도 도시근로자 가구당 월평균 소득액 이하인 사람, 3. 제1호 또는 제2호에 해당하는 장기복무 제대군인이 생활능력을 상실하는 정도의 질병이나 장애로 취업하기 어려운 경우 그가 지정한 자녀 중 1명 등임

나. 기초자료 분석 결과

□ 먼저 2013년 6월말 현재 국가유공자 등의 취업지원대상자 현황을 살펴보면 <표 II-2>와 같음

- 취업지원대상자는 2013년 6월 말 현재 약 104만명으로 전·공상군경이 558,773명으로 가장 많고, 이어서 무공, 보국수훈 대상자가 256,225명임

<표 II -2> 국가유공자 등 취업지원 대상자 현황

(단위: 명)

대상구분	20세~29세	30세~39세	40세~49세	50세~60세	계
총합계	60,714	280,733	307,971	390,270	1,039,688
독립유공자 소계	3,316	7,069	11,896	17,021	39,302
자녀/손자녀	3,316	7,069	11,896	17,021	39,302
전·공상군경 소계	30,565	145,633	174,261	208,314	558,773
본인	5,676	11,249	9,234	11,532	37,691
배우자	653	5,531	8,383	27,536	42,103
부모			1,260	16,742	18,002
자녀	24,236	128,853	155,384	152,504	460,977

대상구분	20세~29세	30세~39세	40세~49세	50세~60세	계
전몰·순직군경 소계	1,581	6,255	8,305	14,304	30,445
본인					
배우자	5	115	424	1,743	2,287
부모			143	1,356	1,499
자녀	1,576	6,140	7,738	11,205	26,659
무공·보국수훈 소계	1,461	48,423	76,857	119,484	256,225
본인	6	47	135	11,488	11,676
배우자	2	36	645	17,066	17,749
부모				28	28
자녀	11,453	48,340	76,077	90,902	226,772
재의등 소계	5	121	814	946	1,886
배우자				7	7
자녀	5	121	814	939	1,879
공무원 소계	5,220	12,173	14,421	12,668	44,482
본인		120	662	1,555	2,337
배우자	4	217	1,235	3,899	5,355
부모			1	48	49
자녀	5,216	11,836	12,523	7,166	36,741
4·19혁명 소계	25	495	1,161	265	1,946
본인				1	1
배우자			1	32	33
자녀	25	495	1,160	232	1,912
고엽제후유의증 소계	4,018	57,024	16,730	11,151	88,923
본인				87	87
배우자		4	84	9,998	10,086
자녀	4,018	57,020	16,646	1,066	78,750
5·18민주화 소계	3,864	1,989	1,876	4,565	12,294
본인		9	181	2,530	2,720
배우자	1	25	855	1,701	2,582
부모				4	4
자녀	3,863	1,955	840	330	6,988
특수임무 소계	570	1,435	1,553	1,475	5,033
본인	5	444	470	325	1,244
배우자	14	299	330	348	991
부모			3	196	199
자녀	551	692	750	606	2,599
보상대상 소계	89	116	97	77	379
본인	81	49	38	33	201
배우자	1	30	36	35	102
자녀	7	37	23	9	76

- 현재 보훈대상자에 대한 기업체 취업지원 방법은 크게 가점취업과 보훈특별고용이 있음
 - 가점취업은 기업체에서 시행하는 공개경쟁채용 시험에 취업지원대상자 증명서를 제출하고 응시하여 5~10%의 가산점을 받아 합격하여 취업하는 것이며
 - 보훈특별고용은 취업지원 대상자가 보훈관서에 취업지원신청서를 제출하면 보훈관서에서 기업체와 협의하여 추천하여 취업하는 방법을 말함
 - 연도별로 기업체(사립학교 포함)에 가점에 의한 취업자와 보훈특별고용에 의한 취업자 인원을 구분해 보면 <표 II-3>과 같음

<표 II -3> 가점취업과 보훈특별고용의 연도별 비교

년 도	2010	2011	2012	2013	2014	2015.4.
취업인원	6,102	6,532	6,452	6,344	6,493	2,010
보훈특별고용	2,862	2,808	2,921	2,678	2,742	844
가점취업자 (비율)	3,240 (53.1)	3,724 (57.0)	3,531 (54.7)	3,666 (57.8)	3,751 (57.8)	1,166 (58.0)

- 다음은 보훈취업대상자들의 취업지원 연령을 살펴봄
 - 전술한 취업지원방법 중 가점취업은 연령제한이 없으나, 보훈특별고용 추천의 경우 연령 제한은 다음과 같이 규정하고 있음
 - 자녀·손자녀 등의 경우, 보훈특별고용 신청 제한연령 35세
 - 유공자 본인·배우자·부모는 연령 제한이 없고,
 - 연령제한자가 35세 이전에 취업희망신청서를 제출한 경우 35세를 넘는 경우에도 그 신청서에 대해서는 보훈특별고용 지원대상임
 - 1993.1.1. 이후 부모 또는 조부모가 보상금을 받은 사실이 없는 6·25 전몰·순직군경자녀는 55세까지 지원
- 보훈특별고용 절차를 간략하게 살펴보면 다음과 같음
 - 보훈특별고용(기업체 추천)을 희망하는 취업지원대상자가 보훈관서에 취업 희망신청서와 이력서, 자격증 등을 제출하고 취업지원을 신청

- 보훈관서는 정기(매년 말) 또는 수시로 기업체에 고용예고를 하여 보훈대상자를 취업시킬 직종을 확보함
 - 확보된 직종은 취업지원 홈페이지인 「취업정보시스템」을 통해 공개하는 한편, 확보된 직종에 해당하는 자격요건이 있는 자에게 개별 안내하여 채용 예정 인원의 5배수 범위내의 희망자를 선정하여 기업체에 추천
 - 기업체에서는 추천된 사람을 대상으로 서류전형과 면접 등을 거쳐 채용할 인재를 선정하여 10일 이내에 보훈관서에 통보
 - 보훈관서에서는 선정된 자에 대해 기업체에 보훈특별고용 통지하고 선정된 자에게는 취업통지
 - 업체에서는 30일 이내에 고용하고, 채용결과를 보훈관서에 통보
- 이하에서는 보훈관련 세제지원을 요청하는 이유 중의 하나로 볼 수 있는 취업 대기자 현황에 대하여 논의함
- 먼저 기간별·연령별 현황을 보면(<표 II-4> 참조), 6월 미만자(신규 신청유입)가 최다, 1년 미만 기간 중 취업성공이 활발하여 대기자가 감소됨

<표 II -4> 기간별, 연령별 취업대기자 현황

(단위: 명)

구분	합계	6월 미만	1년 미만	2년 미만	3년 미만	5년 미만	10년 미만	10년 이상	
합계	11,689	2,361	1,104	2,085	1,797	2,183	2,053	106	
연령	20대	1,731	748	264	364	210	121	24	-
	30대	6,524	1,031	581	1,187	1,131	1,355	1,222	17
	40대	1,772	224	98	222	200	334	620	74
	50대	781	193	79	154	124	162	63	6
	60대이상 (65세이상)	881 (353)	165 (56)	82 (27)	158 (65)	132 (60)	211 (90)	124 (51)	9 (4)

주: 2014.6.30.현재

- 2014년 상반기 명령취업자의 74.2%가 1년 미만 기간 중 취업하였고, 1년 이상 대기자는 해소 둔화로 일정 수준을 유지하고 있는 것으로 나타났음

- 대기 기간을 보면, 2~30대가 절대 다수를 차지하고 있으나 장기화될수록 40대에서 증가가 두드러지고 있음
 - 6개월 미만자 중에는 40대 이상자도 582명(40대 224, 50대 193, 60대 이상 165: 24.6%)으로 고령자의 취업신청이 지속되고 있음(<표 II-4> 참조)
 - 대기자 중 일반기업체 희망자는 8,692명(74.4%), 국가기관 등 희망자 2,997명(25.6%)를 차지(<표 II-5> 참조)
 - 일반기업체 신청자는 1년 이상 대기자는 점차 해소되고 있는 것으로 보임
 - 국가기관 등 3년 이상 대기자의 가파른 증가를 보임(고용순환의 경직성에 의한 것으로 보임)

<표 II -5> 취업대기자의 대기 기간별 현황

(단위: 명)

구 분	합 계	6월미만	1년미만	2년미만	3년미만	5년미만	5년이상
합 계	11,689	2,361	1,104	2,085	1,797	2,183	2,159
국가기관등	2,997	443	190	429	364	671	900
일반기업체	8,692	1,918	914	1,656	1,433	1,512	1,259

주: 2014.6.30.현재

- 취업대기자들의 연령분포를 살펴보면 다음과 같음(<표 II-6> 참조)
 - 20대(1,731명)와 30대(6,524명)가 8,255명(70.6%)으로 국가기관 희망자의 62%(1,857명), 기업체희망자의 73.6%(6,398명)를 차지

<표 II -6> 취업대기자들의 연령 분포 현황

(단위: 명)

구 분	합 계	20대	30대	40대	50대	60대 이상
합 계	11,689	1,731	6,524	1,772	781	881
국가기관 등	2,997	101	1,756	1,013	127	-
일반기업체	8,692	1,630	4,768	759	654	881

주: 2014.6.30.현재

- 업체별로는 40대의 국가기관 희망자가 일반기업체에 비해 다수(57.2%) 차지
 - 50대 이상 중 기업체 희망자 1,535명(17.7%)으로 고령자 취업 대책 강구 필요(국가기관 희망자 127명 4.2%)
- 취업대기자들의 대기 기간과 학력별 현황을 동시에 살펴보면 다음과 같음 (<표 II-7> 참조)
- 대기 기간과 무관하게 대졸자가 가장 많고, 그 다음은 고졸자 순이었음
 - 5년 이상 대기자들도 18.5%를 차지하고 있는데, 이들 중 대졸(39.2%)과 고졸 이하(32.4%)가 전체의 71.4%를 차지하고 있음

<표 II -7> 대기기간별·학력별 현황

(단위: 명)

구분	합계	6월 미만	1년 미만	2년 미만	3년 미만	5년 미만	5년 이상	
합계	11,689	2,361	1,104	2,085	1,797	2,183	2,159	
학 력 별	고졸이하	3,824	719	361	724	548	776	696
	전문대졸	2,751	545	242	498	421	508	537
	대졸	4,701	1,020	463	799	759	813	847
	대학원졸	413	77	38	64	69	86	79

주: 2014.6.30.현재

- 취업대기자들의 대기 기간별 희망업종을 살펴보면 다음과 같음(<표 II-8> 참조)
- 대기자의 희망업종은 기술직 4,306명(37%), 사무직 3,555명(30%), 생산·노무직 1,721명(15%), 영업·기타 1,283(11%), 경비 825명(7%)순임
 - 기술직 희망자의 대기 기간이 타 업종에 비해 대기기간 장기화 현상이 두드러지는 것은 국가기관 등 특별채용 대기기간 장기화로 인한 것임
 - 사무직희망자는 대기 기간에 상관없이 일정한 수준이 유지되고 있음

<표 II -8> 대기기간별·희망업종별 현황

(단위: 명)

구분	합계	6월 미만	1년 미만	2년 미만	3년 미만	5년 미만	5년 이상	
합계	11,689	2,361	1,104	2,085	1,797	2,183	2,159	
업 종 별	사무	3,555	751	345	623	599	620	617
	기술	4,306	741	319	645	575	895	1,130
	경비	825	172	80	158	128	188	99
	생산·노무	1,721	468	225	380	270	246	132
	영업 기타	1,283	229	135	279	225	234	181

주: 2014.6.30.현재

- 이상과 같은 이유로 기업체들의 의무고용비율은 일반기업체의 경우 취업률이 33.4%로 낮으며, 선호도가 높은 공기업은 86.1%에 이룸(<표 II-9> 참조)
 - 심지어 법정취업인원이 있는 일반기업체 11,601개 중 취업률이 0%인 기업체가 6,979(61.9%)개에 이르고 있음
 - 참고로 6,979개 기업체의 총 법정인원은 25,452명으로 이 기업체를 제외할 경우 취업률은 41.2%로 상승(일반기업체 취업률 33.4%보다 7.8%p 상승)

<표 II -9> 취업지원실시기관별 취업률 0% 현황

구분	기관	합 계	기 업 체				사립학교
			소계	공기업	공공기관	일반기업체	
합 계		15,251	14,133	1,668	318	12,147	1,118
법정 인원 有	기업체 수	14,615	13,502	1,586	315	11,601	1,113
	취업률 0%	7,736 (52.9%)	7,128 (52.8%)	125 (7.9%)	24 (7.6%)	6,979 (60.2%)	608 (54.6%)

주: 2014.8.14.현재

- 2014년 8월 14일 현재 취업률이 0%인 기업 내역을 구체적으로 살펴보면, 공기업(125개) 중 19개는 지방소재 농·임·수·축협이며, 수도권소재 종합사회복지관 17개, 수도권소재 청소년수련원 등 14개, 연구 및 개발업 11개, 회원단체 13개 등임

- 공공기관(24개)은 육아정책연구소 등 연구 및 개발업 9개, 산업기술연구회 등 사업지원서비스업 5개 등임
- 사립학교(608개)는 초·중·고교 522개, 전문대·대학교 58개, 기타학교 28개 등임

□ 채용률이 0%인 업체(6,979개)의 법정인원은 25,482명(18.9%)으로 기업평균 4명으로 대부분 영세업체로 알려져 있음(<표 II-10> 참조)

- 취업률 0%인 업체: 6,979개는 택시·운수업 1,269개, 전문, 과학 및 기술서비스업 764개 비선호업종 또는 전문업종 다수
- 또한 0.1~50% 미만 업체 3,236개(26.6%)의 법정인원이 총76,662명(56.8%)으로, 평균 법정인원 24명이고, 채용률 50% 이상 기업체 1,937개의 법정인원 32,887명(24.3%)의 평균 법정인원은 17명임. 평균 법정인원 기준시 50% 미만에 우량기업이 다수인 것으로 판단됨

<표 II -10> 일반기업체 취업률별 분포현황

(단위: 개, 명)

취업률	합계	0%	10% 미만	10% 이상	20% 이상	30% 이상	40% 이상	50% 이상	60% 이상	70% 이상	80% 이상	90% 이상	100% 이상
기업체수	11,601	6,979 (60.2%)	378	629	764	580	334	551	269	156	119	44	798
법정인원	135,031	25,482	12,387	14,512	21,450	17,025	11,288	9,247	4,400	4,940	5,571	5,737	2,992
취업인원	43,499	0 (18.9%)	662	2,089	5,424	5,554	4,940	4,921	2,823	3,644	4,682	5,405	3,355

주: 2014.8.14. 현재

□ 다음은 보훈처 제공 원시자료를 이용하여 보훈취업자(보훈대상 취업자와 제대군인 취업지원대상자)들의 임금분포를 학력과 연령을 기준으로 추출해본 결과를 논의함³⁾

3) 제대군인 자료는 모두 2014년 취업자이고, 보훈대상자는 1993년과 2002년, 2004년 취업자가 각각 1명, 2005년 3명 등으로 다양하게 분포되어 있으나 대부분이 2014년 취업자였음

- 먼저 자료 가공에 대하여 설명하면 다음과 같음
 - 연령대는 10대, 20대, 30대, 40대, 50대, 60대 이상으로 분류
 - 학력은 최종학력을 기준으로 분류하였으며, 중졸 이하, 고졸, 전문대졸, 대졸 이상으로 구분함
 - 제대군인자료의 경우, 학력 미응답자(불분명) 비중이 커서 평균임금을 도출할 때 제외하고 계산하였음
 - 성별 구분은 보훈처 자료에서는 가능하였으나, 제대군인자료는 성별구분이 되지 않았음
- 학력별 임금을 월평균 기준으로 비교해보면(<표 II-11> 참조), 보훈대상자와 제대군인과의 차이는 중졸 이하자를 제외하고는 보훈대상자들의 임금수준이 약간 높은 것으로 나타나고 있음
 - 그럼에도 통계청 발표 자료와 비교하면 학력과 무관하게 낮은 것으로 나타났음

<표 II -11> 학력별 임금차이

(단위: 명, 만원)

구분	보훈처자료		제대군인자료		통계청자료
	관측치	월평균임금	관측치	월평균임금	월평균임금
전학력	8,264	231.8	3,488	210.0	275.4
중졸이하	113	135.3	28	167.2	176.2
고졸	1,484	191.9	1,089	181.8	224.5
전문대졸	951	214.8	547	197.9	252.4
대졸이상	5,716	246.9	1,824	231.1	345.5

- 연령별 임금을 월평균 기준으로 비교한 결과에 따르면(<표 II-12> 참조), 학력별 구분과 마찬가지로 보훈대상자의 임금 수준이 제대군인보다 높은 것으로 나타났으나, 10대와 20대에서는 통계청 조사 자료의 연령별 월평균 임금 수준보다 높은 것으로 조사되었음

<표 II -12> 연령별 임금차이

(단위: 명, 만원)

구분	보훈처자료		제대군인자료		통계청자료
	관측치	월평균임금	관측치	월평균임금	월평균임금
전체	8,264	231.8	3,488	210.0	275.4
10대	50	178.1	-	-	142.9
20대	2,951	230.7	309	213.2	197.0
30대	3,421	232.0	930	227.8	282.2
40대	872	274.1	485	244.9	317.8
50대	623	225.9	1,432	198.7	295.4
60대+	347	151.4	332	154.8	210.6

- 성별, 연령별 임금 역시 통계청 자료와 비교하면(<표 II-13> 참조), 남녀 모두 10대와 20대에서는 통계청 조사자료에서의 연령별 월평균 임금 수준보다 높았고, 나머지 연령대는 성별과 무관하게 통계청 월평균임금보다 낮은 것으로 나타났음

<표 II -13> 성별·연령별 임금차이

(단위: 명, 만원)

성별	구분 연령별	보훈처자료		제대군인자료		통계청자료
		관측치	월평균임금	관측치	월평균임금	월평균임금
계	전체	8,264	231.8	3,488	210.0	275.4
	10대	50	178.1	-	-	142.9
	20대	2,951	230.7	309	213.2	197.0
	30대	3,421	232.0	930	227.8	282.2
	40대	872	274.1	485	244.9	317.8
	50대	623	225.9	1,432	198.7	295.4
	60대+	347	151.4	332	154.8	210.6
남	전체	5,795	242.0			312.2
	10대	30	170.5			145.4
	20대	1,908	238.5			202.1
	30대	2,445	242.0			299.2
	40대	571	311.0			371.7
	50대	509	239.7			348.7
	60대+	332	152.9			236.5
여	전체	2,469	207.9			209.2
	10대	20	189.6			140.7
	20대	1,043	216.3			191.9
	30대	976	206.9			243.6
	40대	301	204.1			211.1
	50대	114	164.2			188.0
	60대+	15	116.9			144.2

□ 보훈교육연구원(2011)의 설문조사에 의한 기초통계자료4)

- 보훈교육연구원(2011)의 <표 3-5>(p. 157)에 제시된 보훈대상자들의 일반적인 특성을 살펴봄(<표 II-14> 참조)
- 취업한 보훈대상자들의 특성은 다음과 같음
 - 남자 74.6%, 여자 25.3%로 남자가 여자보다 3배 이상 많음
 - 연령대별로는 20세 이하 0.5%, 21~30세 23.5%, 31~40세 45.5%, 41~50세 및 51~60세가 각각 8.0%, 61세 이상 13.8%임
 - 교육수준별로는 고등학교 졸업 이하 36.9%, 전문학사 25.1%, 학사 34.5%, 석사 2.4%, 박사 0.4% 순임
 - 지역별로는 서울지방보훈청 관할구역 거주자가 49.4%로 가장 많았으며, 부산 18.2%이며 대구, 광주, 대전은 각각 10% 내외로 비슷함
 - 혼인상태별로는 배우자가 있는 경우 50.9%, 미혼 44.8%로 나타났음
 - 생활정도는 중간정도 37.1%, 중하층 33.5%, 하층 24.2%로 대부분 어렵게 살고 있는 것으로 나타났음
 - 취업한 보훈대상자는 전·공상군경 40.4%, 고엽제 후유의증 23.2%로 대부분이며, 취업보호 대상자와의 관계에 있어서는 자녀 57.6%, 본인 27.7%로 조사되었음

<표 II -14> 보훈대상자 일반적 특성

(단위: 명, %)

성별	빈도	비율	혼인상태	빈도	비율
남자	600	74.6	배우자 유	410	50.9
여자	204	25.3	미혼	360	44.8
무응답	1	.1	사별	17	2.1
계	805	100.0	이혼	14	1.7
연령	빈도	비율	별거	3	.4
20세 이하	4	0.5	무응답	1	.1
21~30세	189	23.5	계	805	100.0

4) 한편, 정책대상자들에 대한 인구통계학적인 변수 등을 비롯하여 완전한 의미의 기초통계량을 추출 하기에는 자료 제약이 있어 시차는 있지만 간접적으로 보훈교육연구원(2011)의 설문조사 자료를 이용하여 보훈대상자들의 현황에 대하여 좀더 구체적으로 살펴보고자 함

성별	빈도	비율	혼인상태	빈도	비율
31~40세	366	45.5	생활형편 정도	빈도	비율
41~50세	64	8.0	상층	1	.1
51~60세	64	8.0	중상층	37	4.7
61세 이상	111	13.8	중간층	299	37.1
무응답	5	0.7	중하층	270	33.5
계	805	100.0	하층	195	24.2
교육수준	빈도	비율	무응답	3	.4
고졸 이하	296	36.9	계	805	100.0
전문학사	202	25.1	보훈대상자 유형	빈도	비율
학사	277	34.5	독립유공자	41	5.1
석사	19	2.4	전공상 군경	325	40.4
박사	3	.4	전몰 및 순직군경	61	7.6
무응답	5	.7	무공 및 보국수훈자	74	9.2
계	805	100.0	공무원	25	3.1
지역	빈도	비율	4.19혁명	5	.6
서울	398	49.4	제대군인	36	4.5
부산	146	18.2	고엽제후유의증	187	23.2
대구	83	10.3	5.18민주유공자	19	2.4
광주	93	11.6	특수임무유공자	11	1.4
대전	84	10.4	반공상이자	19	2.4
제주	1	.1	무응답	2	.1
계	805	100.0	계	805	100.0
			보훈대상자와의 관계	빈도	비율
			본인	223	27.7
			배우자	60	7.5
			자녀	464	57.6
			손자녀	39	4.9
			부모	17	2.1
			자매, 기타	2	.2
			계	805	100.0

자료: 보훈교육연구원(2011), <표 3-5>, p. 157 인용

- 한편, 최근 3년간(2008-2011)의 취업방법 중 보훈특별고용 133명(52.5%), 가점취업 36명(14.3%), 기능직특별채용 28명(11.1%), 자력취업 21명(8.3%)으로 나타나서 자력취업도 약 10%에 가까운 비율임을 알 수 있음
 - 자력취업과 관련하여 눈여겨 볼 부분이 있는데, 상당수 자력 취업자들이 현행 제도를 이용하여 더 좋은 조건을 가진 직장으로 전직할 목적으로 취업 신청하여 장기간 대기자가 되고 있는 측면이 발견된다는 것임
 - 이는 <표 II-15>에서 확인이 가능함

<표 II -15> 취업대기자 자력취업(국민연금 가입) 현황

(단위: 명, %)

구 분	합계	6월미만	1년미만	2년미만	3년미만	5년미만	5년이상
대기자	11,689	2,361	1,104	2,085	1,797	2,183	2,159
가입자	4,229	421	423	885	773	887	840
비율	36.2	17.8	38.3	42.4	43.0	40.6	40.9

- 취업대기자 11,689명 중 4,229명(36.2%)가 취업 중(자력취업)인자로서 국민연금 가입자로 확인
- 국가기관 희망자는 47%, 공기업 희망자는 33.7%, 일반기업체 희망자는 32.3%가 취업중인 것으로 확인됨
- 6개월 미만 대기자 중 17.8% 취업, 6개월 이상 대기자의 38.3% 이상이 취업 중으로 취업지원 신청 이후 스스로 일자리를 찾는 것으로 보임
- 이와 관련하여 취업지원자(2014.상반기)와 자력취업자 임금수준을 비교한 결과(<표 II-16> 참조), 취업지원자의 임금수준이 200만원 미만을 기점으로 낮은 부분에서는 소수, 높은 부분에서는 다수를 차지하여 자력취업자보다 임금수준이 높은 것으로 나타났음

<표 II -16> 취업지원자(2014년 상반기)와 자력취업자의 임금비교

(단위: 명, %)

구 분	합계	100만원 미만	150만원 미만	200만원 미만	250만원 미만	250만원 이상
국민연금 가입자 (자력취업자)	인 원	4,229	287	1,026	1,172	987
	비율	100	6.8	24.3	27.7	17.9
'14. 상반기 취업지원자	인 원	4,318	28	634	1,208	1,571
	비율	100	0.6	14.7	28.0	20.3

- 그러나 150만~250만원 미만의 경우 자력취업자 45.6%, 취업지원자는 48.3%로 취업지원자가 2.7%p로 근소한 차이를 보임
- 우리나라 1년 미만 임금근로자 평균임금이 194만원(2013.12월기준, 출처: 고용노동통계)인 점과, 취업지원자(2014년도 상반기)의 평균임금은 230

만원으로 200만원 이상 자력취업자(1,742명)에 대한 취업지원시 초기 임금이 자력취업 당시보다 높아질 개연성은 희박함

- 한편, 전술한 보훈대상자에 대한 취업지원 제한과 관련한 통계를 살펴보면 (보훈교육연구원, 2011, p. 166, <표 3-19>참조), 1회 65.7%, 2회 20.5% 3회 7.9%, 4회 및 5회 이상이 각각 2.9%로 나타나 대부분 1~2회 정도의 취업지원을 받고 취업을 한 것으로 나타났음

<표 II -17> 취업지원받은 횟수

(단위: 명, %)

구 분	1회	2회	3회	4회	5회 이상	계
보훈특별고용	85 (64.9)	29 (22.1)	10 (7.6)	4 (3.1)	3 (2.3)	131 (100.0)
가점취업	22 (61.1)	8 (22.2)	2 (5.6)	1 (2.8)	3 (8.3)	36 (100.0)
기능직특별채용	16 (57.1)	8 (28.6)	2 (7.1)	1 (3.6)	1 (3.6)	28 (100.0)
자력취업	16 (76.2)	2 (9.5)	2 (9.5)	1 (4.8)	0 (.0)	21 (100.0)
기타	18 (78.3)	2 (8.7)	3 (13.0)	0 (.0)	0 (.0)	23 (100.0)
계	157 (65.7)	49 (20.5)	19 (7.9)	7 (2.9)	7 (2.9)	239 (100.0)

주: () 안은 비중임
 자료: 보훈교육연구원(2011), <표 3-19>, p. 166 인용

2. 주요 쟁점 논의

□ 대상 사업과 기존의 유사한 조세특례인 「조세특례제한법」 제26조(고용창출투자 세액공제)와의 중복 여부 분석

- 보훈대상자의 경우, 상이자가 있을 수 있어 기본적으로 장애인고용 지원제도와의 비교하는 것이 의미가 있음

- 참고로 장애인 고용에 있어서도 국가기관 의무고용률이 3%로 존재하고 있으며, 2013년 기준으로 2.63%를 충족하여(19,275명 취업)으로 목표의 87.7%를 달성하고 있는 것으로 나타났음

- 마찬가지로 상시근로자 50명 이상 기업체에도 의무고용률이 2.5%(2014년 2.7%)로 책정되어 있는데, 2013년 기준 2.41%(127,598명 취업)여서 목표의 96.4%를 충족시키는 것으로 조사되었음
- 이상을 보훈대상자와 2013년 말 기준으로 비교한 것이 <표 II-18>과 같음
 - 참고로 상이자의 경우, 기본연금이 지급되고 있는데, 7급 이하 경상이자는 해당 사항이 없고, 6급 이상일 경우 일정액을 지급받고 있음. 문제는 이 연금은 수혜자가 개인이므로 본 연구와 같이 기업에 지원하는 세제혜택 지원과는 관련이 없어 상이자가 취업했다 하더라도 기본연금이 삭감되는 경우가 없음
- 따라서 고창세 세제혜택 지원은 기존 유사한 지원제도(수당 및 보조금 등) 및 세제지원과 유사하거나 중복되지 않으며, 상이자 여부와도 무관하다고 볼 수 있음

<표 II -18> 보훈대상자와 장애인 의무고용제도 비교

구분	보훈대상자	장애인	비고
인원(20세-60세)	1,039,688	1,169,307	
취업인원	106,624	146,873	
고용의무제도	<ul style="list-style-type: none"> ▪ 국가기관 10% ▪ 기업체 3~8% (비제조 20인이상, 제조업 200인이상) ▪ 공기업 4~8% 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ 국가기관 3%(공기업포함) *공무원이 아닌 근로자 고용의무 규정(장애인고용촉진 및 직업재활법 제79조(국가와 지방자치단체에 대한 특례)) ▪ 기업체 2.5% (2014년 2.7%) (상시근로자 50인이상) 	‘장애인고용촉진법’ 90.1.13 제정
의무고용 이행률	국가기관	<ul style="list-style-type: none"> ▪ 68.6%(8월말) *특별채용외에 가점취업자 미포함 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ 3% 대비 2.63% 실적(87.7%)
	기업체	<ul style="list-style-type: none"> ▪ 33.4% 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ 2.5% 대비 2.41% 실적(96.4%)
의무고용 이행강제 수단	<ul style="list-style-type: none"> ▪ 고용명령 불이행시 과태료 500만원 부과 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ 고용부담금 1인 67만원 (고용률에 따른 가산금 부담) ▪ 고용장려금 지급 (고용률 초과 사업주 지원: 1인 15만원부터 지급) *상이국가유공자 포함 *중증장애인(상이국가유공자 3급이상)은 더블카운트제 운영 ▪ 법인세 또는 소득세 감면 *신규채용시 1인 1,500만원 감면 	고용부담금으로 「직업능력개발원」 운영 등

- 한편, 최근의 국가유공자 의무고용과 제대군인의 취업알선을 통한 취업자 현황은 각각 <표 II-19>, <표 II-20>과 같음
 - 기업체 신규 취업자수가 연도별로 등락이 반복되지만, 2014년 기준은 5,162명임

<표 II -19> 최근 7년간 매년 기업체 신규 취업자 수

(단위: 명)

연 도	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
취업자	5,029	4,877	4,717	5,038	4,850	4,817	5,162

주: 1. 신규 취업자 중 장애인과 중복되는 상이자는 제외
 2. 2014년 기준 5,162명에는 청년 및 60세 이상 근로자 2,184명이 포함됨

- 제대군인 알선취업자 중 기업체 신규 취업자수는 매년 증가추세를 보여 주고 있는데, 2014년 기준으로는 4,279명임

<표 II -20> 최근 5년간 매년 기업체 신규 취업자 수

(단위: 명)

연 도	2010	2011	2012	2013	2014 ¹⁾
취업자	2,103	2,248	2,571	3,049	4,279

주: 1) 2014년 기준 4,279명에는 청년 및 60세 이상 근로자 878명이 포함됨

- 이상을 정리하여 정책대상자들을 최종적으로 제시하면(<표 II-21> 참조),
 - 고창세 추가공제 대상(1,500만원 공제 대상, 청년/고령자/장애인)과 취업지원·알선대상자의 중복 여부 등 고려할 때 6,379명이 정책대상임
 - * 2014년 기업체 취업자(10,560명) - 장애인(상이자, 1,119명) - 청년·60세 이상(3,062명) = 취업지원·알선대상자 중 고창세 적용 대상자(6,379명)

<표 II -21> 보훈관련 고창세 지원 대상자: 2014년 기준

(단위: 명)

구분	총 취업자	국가기관	기업체 취업자	상이자 (본인)	청년 및 60세 이상 근로자	최종대상자
취업지원대상자	8,264	1,983	6,281	1,119	2,184	2,978
취업알선대상자	5,648	1,369	4,279	-	878	3,401
소계	13,912	3,352	10,560	1,119	3,062	6,379

- 두 번째 쟁점인 대상자들의 성공적인 사회복귀 및 생활안정을 도모하기 위한 취업지원 및 알선을 통해 생활안정과 자립기반을 조성한다는 목표를 달성하기 위해 조세특례를 정책수단으로 선택했는지를 검토해보고자 함
- 이는 조세특례 중 조세감면, 비과세, 소득공제 등이 정책 목표 달성에 적절한 감면방식인지를 고찰하는 것으로 가름할 수 있음
- 비과세·감면제도는 일정한 요건을 갖춘 납세자들의 세부담 경감을 통해 특정한 경제행위를 촉진하거나, 특정한 산업을 육성하거나, 특정한 계층을 보호하는 데 활용되는 정책수단이나, 비과세·감면제도들은 정책목표 달성을 위해 활용되는 정책수단이지만, 긍정적 외부효과가 없는 경우 결과적으로 효율적 자원배분을 저해한다는 지적을 받고 있음(김학수, 2013, p. 5)⁵⁾
 - 따라서 비과세·감면제도를 보훈대상자 고용촉진을 위한 수단, 즉 특정한 행위의 촉진을 위한 수단의 하나로 사용할 수 있지만 일반적으로 일몰을 정하지 않으면 재정운용의 큰 부담으로 작용한다는 점에서 도입에 신중을 기해야함은 분명함
- 이런 점에서 전술한 바와 같이 중복 지원이나 세출예산에서의 다른 방식으로의 지원 여부를 점검해볼 필요가 있음
- 그러나 저성장과 고용없는 성장이 일반화되면서 이미 고용친화적으로 바뀌어 있는 고창세에 보훈대상자와 제대군인 취업자도 고창세로 지원한다는 것은 고용증진이라는 차원에서 긍정적인 측면이 있음

5) 그런 지적에도 불구하고 특정한 정책목표를 위해 도입된 비과세·감면제도들이 항구화·기득권화되면서 재정건전성 유지 및 확보에 부담으로 작용하는 것이 현실임(김학수, 2013, p. 5)

- 문제는 이들만의 위한 고용창출이 과연 사회적으로 타당한 것인가에 대한 의문은 여전히 남는다는 것임
 - 이제 소득세법상 소득공제 또는 세액공제방식을 논의해봄
 - 소득공제는 과세대상 금액을 낮추어 과세표준을 변경시키는 방법으로 일반적으로 인적공제, 의료비와 교육비 등의 특별공제 등을 활용하는 것이고, 세액공제는 소득공제와 달리 이미 확정된 세금 자체를 줄여주는 역할을 하는 것임
 - 그러나 소득공제 또는 세액공제가 개인납세자에게 혜택을 주는 것이기에 보훈대상자와 제대군인들의 고용창출을 촉진하기 위한 세제지원 논의에서는 적합하지 않음
 - 따라서 기업에 직접적인 혜택을 줄 수 있는 방안이어야 할 것인 바, 전술한 비과세, 감면제도와 같은 방식을 사용할 수밖에 없음
 - 현재 「조세특례제한법」 제26조(고용창출투자세액공제)는 고용촉진대책이 필요한 ‘청년근로자’, ‘장애인근로자’, ‘60세 이상인 근로자’를 채용할 경우 법인세의 세액공제 대상으로 하고 있음
 - 따라서 본 사안은 「헌법」과 「국가유공자 등 예우 및 지원에 관한 법률」 등에 의해 우선적 근로기회 부여 대상자들인 보훈대상자와 제대군인들의 고용을 더욱 촉진하기 위해 고창세를 도입하고자 하는 것임
- 국가보훈처의 기존 정책방향 및 목표와 ‘보훈관련 취업지원 및 알선 대상자에 대한 세제지원방안’이 부합하는지를 부처의 중장기 계획과의 연계성, 부처의 임무·비전 반영 여부 등을 통해 파악해보고자 함
- 보훈처의 목표는 기본적으로 맞춤형 복지서비스 제공으로 보훈가족의 편안하고 행복한 삶을 보장하는 것에 있으므로, 성과목표가 보훈가족의 생활안정과 자립능력 향상에 있음
 - 이상의 전략목표와 본 연구의 분석대상인 보훈가족의 생활안정과 자립능력 향상을 위한 우선적 근로기회 부여를 위한 세제혜택은 보훈가족의 편안하고

행복한 삶을 보장하기 위한 목적에 근거할 때, 서로 잘 부합하는 것이라고 볼 수 있음

- 또한 중장기계획과의 연계성을 살펴보면, 사회복지분야 중 보훈부문의 생활안정지원- 취업지원 연간 예산 1,611백만원(2015년 기준)이 배정되어 있어 중장기계획과도 연계되어 있음
- 국정과제와의 부합 여부를 살펴보면 다음과 같음
 - 박근혜정부는 역대 최초로 ‘명예로운 보훈’을 국정과제로 채택하였고,
 - 2013년 8월 「국가보훈기본법」을 개정(2013.11.14.시행)하여 범정부 차원의 국가보훈정책 기틀을 마련하였으며
 - 「국가보훈위원회」를 국무총리 소속으로 하고, 위원은 민간원로 및 전문가와 각 부처 장관으로 구성하였고
 - 국정과제인 ‘명예로운 보훈’ 추진을 위해 2014~2018 ‘국가보훈발전기본계획’을 수립하고 ‘국가보훈위원회’에서 의결(2014.1.17)
 - 국가보훈발전기본계획의 과제 중 1-3 「국가유공자 생활안정기반 확충」의 추진과제로 「고용환경에 맞는 보훈대상자의 효율적 취업지원 제도의 활성화」를 선정 추진하고 있음
- 이상에서 본 과제의 분석대상은 국정과제와도 부합된다고 볼 수 있음

Ⅲ. 정책성 분석



Ⅲ. 정책성 분석

1. 운용지침의 정책성 분석 개요

- 기획재정부의 「2015년 조세특례 예비타당성조사 운용지침(2014.11)」 제25조(정책성 분석)에 정책성 분석에 대한 지침을 다음과 같이 제시하고 있음
 - “정책성 분석은 해당 조세특례와 관련된 정책의 필요성과 적시성, 제도 운용과 관련된 기대효과 및 예상되는 문제점, 제도별 특수성 평가 등의 평가 항목들을 정량적 또는 정성적으로 분석한다”
 - “정책성 분석의 수행과정에서 공익적 가치 등에 대한 고려가 필요하거나 그 가치에 기여하는 바가 큰 제도에 대해서는 제1항에 따른 특수성 평가 항목에 구체적으로 반영하여야 한다”
 - “제2항에 따른 공익적 가치 등이라 함은 교육, 사회복지, 의료, 예술 및 문화 등 공익적 재화 및 용역을 제공하는 비영리단체 등의 활동에 의해 산출되는 사회적 효용 및 가치를 말한다”

- 이하에서는 동 지침에 근거하여 보훈대상자와 제대군인 취업지원의 고창세 적용에 대한 정책성 분석을 논의함

2. 정책성 분석 결과

- 정책성 분석을 보훈대상자를 중심으로 먼저 논의해보면, 그 출발점은 현행 「국가유공자 등 예우 및 지원에 관한 법률」에 규정된 취업실시기관인 국가기관 등과 일반 사기업의 의무고용제도라는 강제규정으로도 의무고용비율을 채우지 못하는 문제를 일반 사기업들에 조세특례제도인 고창세 혜택을 주는 것으로 해결할 수 있는가를 보여주는 것에 있어야 함⁶⁾

- 다시 말하면, “2009년 취업지원대상자의 5배수 추천과 국가기관 등 사무직렬 채용 중지와 같은 제도적인 변화, 저성장 고착화와 설비자동화 등으로 인한 기업들의 채용여건 악화 등으로 달성하지 못한 현행 의무고용비율을 제고시킬 수 있는가를 주요 쟁점에서 논의한 여러 조세감면 방식 이외의 방안으로 가능한지를 논의해야 한다는 것임

□ 이제 강제규정인 의무고용제도의 성격에 대하여 살펴보기로 함

- 엄밀한 의미의 규제는 아니지만, 국가의 기본책무라고 할 수 있는 국가보훈대상자들의 의무고용비율의 설정은 일종의 성과기준 규제라고 볼 수 있음⁶⁾
- 성과기준 규제는 본래 피규제자가 도달해야 할 최소목표치(required outcome)를 설정하고 이 기준치에 도달(부합)하기 위한 수단과 방법은 전적으로 피규제자의 자율적인 선택에 맡기는 방식의 규제임(최병선, 1992)
 - 그러나 의무고용제도는 수단과 방법을 전적으로 피규제자인 기업들에 맡기지 않는다는 점과 일정비율의 근로자를 채용해야 하는 목표가 정해져 있다는 점에서 성과기준 규제와 차이가 있음
 - 참고로 장애인 의무고용제도는 사회적 차별에 대한 규제로 분류될 수 있지만, 국가보훈대상자들에 대한 의무고용제도는 모두가 차별을 받고 있지 않다는 점에서도 장애인 의무고용제도와는 차이가 있음
- 따라서 국가보훈대상자들에 대한 의무고용제도는 국가와 민족을 위해 삶을 바친 사람들에 대한 최소한의 예우나 도리 차원에서 그들의 생활안정과 자립 기반 조성에 최상의 방안인 일자리를 제공하는 것이 나라사랑 정신 함양이

6) 참고로 제대군인의 법적근거는 「제대군인 지원에 관한 법률」 제14조(취업지원 등)인데, 이 중 취업 지원은 국가유공자 취업지원에 포함된다. 따라서 기업체 등의 우선고용의무가 「국가유공자 등 예우 및 지원에 관한 법률」에 준용하여 발생한다. 이때 지원대상은 1. 전역 후 3년이 지나지 아니한 장기복무(10년 이상) 제대군인, 2. 전역 후 3년이 지난 장기복무 제대군인 중 전년도 도시근로자 가구당 월평균 소득액 이하인 사람, 3. 제1호 또는 제2호에 해당하는 장기복무 제대군인이 생활능력을 상실하는 정도의 질병이나 장애로 취업하기 어려운 경우 그가 지정한 자녀 중 1명 등이다.

7) 성과기준 규제는 일반적으로 사회적 규제의 하나로 분류되고 있는데, 사회적 규제란 기업의 사회적 활동에 대한 규제로서 환경오염, 산업재해, 소비자 안전 문제, 근로자에 대한 차별 등과 같이 기업의 사회적 역할이나 책임과 직접적으로 관련되는 기업 활동에 대한 제한 또는 전 산업을 대상으로 기업의 경제적 활동으로 인한 시장실패에 대응하여 인간의 보건과 생명, 삶의 질, 기본권 등 중요한 사회적 가치를 침해하지 않도록 하는 데 목적이 있는 규제를 지칭한다.

- 라는 국가적 가치를 지키는 데 필요한 수단임을 천명한 것으로 볼 수 있음
- 이상에서 신규 조세특례 방안 도입의 필요성은 높다고 볼 수 있음

□ 이하에서는 강제규정인 의무고용제도의 실행력을 강화하고 해당 규정을 이행하지 않을 경우에 적용되는 처벌규정을 강화하는 것으로 조세특례 신규 도입의 목적인 취업지원의 효과를 제고할 수 있는지 여부를 검토해봄

- 먼저 국가보훈 대상자들의 의무고용 내역을 상세히 살펴보면 다음과 같음

의무고용(채용)			가점취업
국가기관 등	기업체	사립학교	
기능직공무원 정원이 5명 이상인 국가기관 등(지자체, 국·공립학교 등 포함) : 정원의 10% 이상 우선 채용	1일 상시 고용인원이 20명(제조업200명)이상 고용하는 기업체에 업종별 전체 고용인원 3~8% 이상 의무 고용	교원을 제외한 직원 정원의 10% 이상 의무 고용	일반직공무원 또는 기업체 채용시험에 응시한 대상자 득점에 만점의 5~10% 가점

- 「국가유공자 등 예우 및 지원에 관한 법률」 제86조(과태료)에 따르면, 고용명령을 정당한 사유없이 따르지 아니할 경우,⁸⁾ 500만원 이하의 과태료를 부과하도록 규정하고 있음
 - 그러나 위반행위의 동기, 내용, 위반의 정도 등을 고려하여 50% 범위에서 감경이 가능하도록 시장 친화적인 유예조항을 두고 있음
- 현행 고용명령 불이행에 대한 제재수단인 과태료 부과는 단순한 행정처벌에 불과할 뿐만 아니라 반복 부과에 대한 법률적 근거가 없어 고용명령 이행력의 실효성을 떨어뜨리고 있음
 - 이는 현행 의무고용 이행과정에서 나타나고 있는 문제점들을 개선하기 위한 제도 개선의 여지가 있음을 시사해줌⁹⁾

8) 정당한 사유에는 ① 취업지원대상자가 부상 또는 질병이 있는 경우(1개월 이상 치료) ② 업체 등이 감원, 휴업, 폐업 등으로 고용할 수 없는 경우 ③ 그 밖에 국가보훈처장이 인정하는 정당한 사유가 있는 경우 등이 해당된다.

9) 보훈교육연구원(2011, p. 264)에서는 그 대안으로 법률개정을 통한 이행강제금으로의 전환, 1년에 2회 범위 내에서 과태료 반복 부과허용 등을 제언하고 있다.

- 한편, 의무고용률이 0%인 취업지원실시기관이 작지 않는데 이들에 대해 강력한 고용명령을 부과하여 이행하게 함으로써 국가보훈대상자들에 대한 취업률을 높일 수 있을 것으로 기대됨
 - 2014년 8월 14일 현재, 법정취업인원을 고용해야 하는 일반기업체 11,601개 중 취업률이 0%인 기업체가 6,979개(61.9%)에 이르고 있음
 - 또한 동 기업들의 법정인원 총수가 25,452명에 이르고 있음(<표 II-9>, <표 II-10> 참조)
 - 다만, 6,979개 사업체가 택시·운수업 1,269개, 전문, 과학 및 기술서비스업 764개 등 비선호업종 또는 전문업종이 적지 않다는 점에서 시사점을 도출하면 다음과 같음
 - 즉, 강력한 고용명령제도 이행 추진과 함께 취업지원대상자들의 선호를 바꾸거나 그들의 전문능력 함양을 위한 보훈처 차원의 노력이 필요하다는 것을 시사점으로 도출할 수 있음

- 전술한 시사점에 대한 대응방안을 논의해보면 다음과 같음
 - 현재 보훈대상자 본인 및 자녀에게 대학교까지 교육비지원으로 생활안정에 도움을 주고 있으나 학업성취도 제고를 위한 지원 노력이 필요하다는 주장이 제기되고 있음¹⁰⁾
 - 실제로 무상지원으로 인해 보훈대상자 본인과 자녀들이 적성이나 능력을 고려하지 않고 대학에 진학하는 경우가 많아 대학학업 중단율이 전국 평균의 4.1%보다 높은 8.9%이고, 상위 30대 대학의 진학률 23.3%은 전국평균 28.2%보다 낮음
 - 이런 점이 기업체들이 보훈대상자의 채용을 꺼리는 요인으로 작용한다고 볼 수 있음

10) 이는 「명예로운 보훈 5개년 계획(안)(2014~2018)」 발표 자료의 p. 27에서 인용한 것임

구 분	재학인원(A)	상위 20개 대학		상위 30개 대학	
		재학인원(B)	비율(B/A)	재학인원(C)	비율(C/A)
전 국(①)	1,571,032명	306,700명	19.5%	442,579명	28.2%
보훈대상(②)	11,565명	1,783명	15.4%	2,702명	23.3%
비율(②/①)	0.74%	0.58%	-	0.61%	-

주: 4년제 200개 대학 기준
 자료: 명예로운 보훈 5개년 계획(안)(2014~2018), p. 27의 표 인용

- 이는 <표 II-10>에서 제시한 보훈대상자와 제대군인들의 학력별 임금이 전국 평균이라고 볼 수 있는 통계청 발표자료에 의한 학력별 임금이 비하여 전반적으로 낮다는 점과 관련이 깊음
 - 다시 말하면, 취업지원 대상자들이 기업들이 원하는 생산성 높은 인재로 육성된다면 의무고용률이 높아질 것임을 함축해줌

- 추가로 취업지원대상자인 보훈대상자들에 대한 역량 강화방안을 적극적으로 실시하여 지원을 확대할 필요가 있음(보훈교육연구원, 2011, p. 194 참조)
 - 보훈교육연구원(2011)의 취업희망자들에 대한 설문조사 결과에 따르면, 취업준비에 가장 필요한 지원내용은 취업정보 제공 51.3%, 취업상담 19.0%, 취업지원 교육 15.2%, 취업지원 비용 12.6% 순으로 나타났음
 - 또한 취업지원시 필요사항은 취업알선서비스 50.1%, 적성 및 역량진단, 진로코치 등 진로지원서비스 17.4%, 취업 후 사후관리서비스 15.3%, 취업과 연계한 전공의 세분화, 커리큘럼의 개발 14.1%, 취업동아리 조직 결성지원 1.9% 순으로 나타났음
 - 취업지원 관련 교육시 의견을 보면, 개인의 적성과 연계된 역량개발 38.1%, 직장체험, 인턴십 등 실습기회 확대 25.0%, 자격증 취득 20.2%, 직무역량 수준 향상 14.3% 순으로 나타나서 전반적으로 개인의 적성과 연계된 역량개발을 우선적인 개선방안으로 제시한 것으로 조사되었음
 - 이와 같은 설문조사결과는 보훈대상자들이 자력취업을 위해 노력하는데 이를 지원하기 위한 각종 방안을 제시한 것이라고 볼 수 있음

- 이는 의무고용률 제고를 위해서는 취업지원대상자들의 역량 강화를 위한 노력이 취업실시지원기관들의 요구수준과 잘 부합할 경우, 의무고용률이 높아질 것임을 시사해줌

- 신규 조세특례 요청 사유 중의 하나인 장기 취업대기자 급증문제 역시 부분적인 이유가 자력취업자들이 현재 직장에 만족하지 못하는 개인적인 문제를 해소하기 위해 더 좋은 조건을 가진 직장으로의 전직을 위해 장기 대기를 스스로 선택하고 있다는 점(<표 II-15>와 <표 II-16> 참조)에 있는 현실을 해결해야 한다는 것임
 - 이를 해결하는 방안 중의 하나가 전술한 역량강화 교육 지원사업일 것임

- 기업체 채용시험에서 얻은 점수의 일정 비율을 가산해주는 가점 취업(현행 법률 제31조 적용)을 확대하는 것도 의무고용률 제고의 한 방법일 수 있음
 - 중요한 것은 입사시험을 치루는 회사들이 대부분 대기업일 것이므로 가점 취업의 가산비율을 높이는 것이 의무고용률 제고에 유용할 수 있음
 - 다만, 가산비율 상향조정은 그에 대한 사회적 수용성 여부가 관건일 것인데, 이는 국가와 민족을 위해 삶을 바친 사람들에 대한 최소한의 예우나 도리 차원에서 우선채용이라는 점이 불가피한 방안이라는 점을 국민들이 이해해 줄 것이라는 점에서 사회적 수용성은 있을 것으로 판단됨

- 또한 의무고용률 초과 기업 또는 업종별 평균 이상의 의무고용비율을 달성한 기업에 대한 강력한 보상을 제공하는 방식을 적극적으로 도입, 추진하는 노력이 선행될 필요가 있음
 - 예를 들어, 조달계약 또는 정부공모과제 지원에서의 가점, 포상 등을 제공하는 방법을 들 수 있음¹¹⁾

11) 보훈교육연구원(2011)에서도 이와 유사한 제언을 하고 있다(pp. 266~7).

□ 다음은 제대군인에 대하여 논의해봄

- 현재 제대군인의 경우, 제대군인지원센터(7개)가 개설되어 중장기 복무 제대군인의 원활한 사회복귀와 생활안정을 위하여 취업지원 외에 진로·직업 상담, 취업알선, 채용박람회 개최 등을 지원하고 있음
- 그런 노력으로 <표 I-5>에서 볼 수 있듯이 최근 5년간 제대군인의 취업률이 창업자를 포함하여 57.7%에 이룸
 - 특히, 눈에 띄는 것은 시간이 지날수록 취업률이 높아지고 있다는 것인데, 이는 취업지원센터의 역할이 상당히 효과적임을 시사해주고 있음
 - 이런 상황에서 고창세 혜택을 추가로 신청할 경우, 전술한 국가보훈대상자에서 논의된 바와 같은 맥락에서 효과를 예측하기 어렵다고 판단됨
- 따라서 전술한 보훈대상자 취업률 제고를 위해 제대군인 취업기관에 대한 각종 혜택을 추가로 부여하는 방안들을 적극 발굴하여 활용한 뒤, 그 효과를 상당기간 검증해보고 나서 신규 조세특례제도를 활용하는 것이 바람직할 것으로 판단됨

□ 지금까지 살펴본 각종 정책방안들을 보면, 기본 방향이 추가 예산을 투입하지 않고 법령 개정을 통한 실행력 강화 같은 비재무적인 방법임을 확인할 수 있을 것임

- 즉, 신규 조세특례와 같은 숨겨진 보조금 또는 조세감면 등의 방법이 아닌 법률 개정과 같은 행정 및 입법행위를 통해 의무고용률 제고를 상당부분 달성할 수 있을 것으로 기대됨
- 이런 시각에서 신규 조세특례방안 도입은 시기적으로 적절하지 않은 것으로 판단됨. 즉, 적시성이 없다는 것임
- 이는 전술한 의무고용비율 제고를 위한 다양한 방안들을 실행하는 것이 신규 조세특례제도 도입보다 우선순위에서 앞선다고 판단됨

- 한편, 신규 조세특례의 추진과정에서 예상되는 문제점들은 다음과 같음
 - 의무고용에 해당하는 현행 제도하에서도 취업에 적극적으로 응하지 않는 기업들에 대해 단지 1년차 고창세 혜택이 그들의 의사결정 또는 행동을 바꿀 만큼의 효과를 유발할 수 있는지에 대한 불확실성이 상존한다는 점
 - 일자리 제공보다는 복지 차원의 지원을 더 선호하는 대상자들의 인식 해소가 어려울 수 있는 점 등을 들 수 있음

IV. 경제성 및 형평성 분석



IV. 경제성 및 형평성 분석

- 본 장에서는 2015년 예비타당성조사 대상인 ‘보훈관련 취업지원대상자에 대한 세제지원(고용창출투자세액공제 추가공제율 한도 우대대상에 추가)’에 따른 고용창출투자세액공제(이하 고창세)의 경제성 및 형평성을 분석하여 그 신규 도입 여부를 위한 판단의 기초자료를 제공하는 데 있음

- 우리나라는 그동안 국제적인 법인세율 인하 추세에 따라 국제경쟁력을 제고하고 경기부양을 목적으로 법인세율의 인하를 추진하여 왔음
 - 2002년 1%p, 2005년 2%p 추가적으로 인하
 - 2008년에 출범한 이명박 정부도 법인세율의 인하를 추진
 - 1990년대 초에는 35%였던 최고 법인세율이 25%로 낮아졌고, 2008년도 세제개편에서 최고 법인세율을 22%로 낮춤

- 일반적으로 세제개편은 경제적 효율 개선 이외에 소득분배의 제고가 적절하게 조화되는 것이 필요함
 - 개인소득세와는 달리 세부담의 전가와 귀착의 과정이 다소 불분명한 기업과세의 경우에는 국제간 조세경쟁 추세에 따른 국가경쟁력의 확보와 동시에, 세부담의 사회적 형평성 제고라는 목표 달성을 위한 정책적 역할에 대한 균형 있는 접근과 면밀한 검토를 요구하고 있음

- 한편 법인세율 인하 등 기업과세 지원에 대한 최근의 국제적 동향은 대체로 긍정적임
 - 국제 추세를 보아도 2000년 이후에는 유럽 국가들을 중심으로 경쟁적으로 법인세율 인하가 지속되고 있음

- 각국에서 법인세 인하 경쟁이 진행되고 있고, 국내 투자는 계속해서 부진한 실적을 보이고 있는 상황에서 기업의 세부담 인하를 통해 기업의 국제경쟁력을 제고하고 투자를 촉진하여 경제의 성장동력을 극대화할 필요가 있음
 - 다수의 외국 문헌에서도 법인과세 인하는 투자 및 경제성장에 도움이 되는 것으로 나타나고 있음
- 먼저 경제성 분석은 ‘보훈관련 취업지원 및 알선 대상자에 대한 세제지원방안’에 따른 국민경제적 효과와 지원의 적합성 등을 평가하기 위하여 보훈관련 고창세의 국민경제적 효율성 측면의 비용-편익 분석(Benefit-Cost Analysis, B/C 분석)을 활용함
- ‘보훈관련 취업지원 및 알선 대상자에 대한 세제지원방안’의 경우 대상기업에 대한 고용창출투자세액공제라는 세제지원에 따른 취업 확대, 투자 증가 등 각종 국민경제적 편익 증가분으로 측정
 - 즉, 대상기업에 대한 고용창출투자세액공제로 인하여 발생하는 사회적 비용으로 조세특례금액과 제도 운용에 필요한 기업들의 관련되는 노동시장 왜곡 등 기회비용(생산성 손실)과 비교하여 이러한 신규 조세특례 도입에 따른 수혜자의 소득증대 및 후생증가의 크기를 비교하여 분석하여야 함
 - 이러한 조세지원의 사회적 비용과 사회적 편익 산정을 추정하여 B/C값을 통한 경제적 타당성 확보 여부를 도출하게 되는데 B/C값이 1보다 크거나 같으면 경제적 타당성을 확보하게 됨
- 그 외 형평성 분석은 수혜대상자들의 소득분포 등을 감안한 소득재분배 효과를 의미하며 이는 경제성 분석에서 제외되었던 분배적 측면을 정량적 또는 정성적으로 고려하게 됨

1. 경제성 분석

가. 비용 추정

- 보훈관련 취업지원·알선대상자의 정의 및 인원수, 선정요건, 유형분류 등과 관련하여 실제 정책대상의 인원수 증감에 따라 발생하는 비용과 편익은 함께 증감되므로 효율성 측면의 B/C분석 결과에 영향을 거의 미치지 못함

* 상기 고창세 적용 대상인원에는 현행법상 장애인(상이자) 1,119명은 배제됨. 이들은 「장애인고용촉진 및 직업재활법」에 의하여 혜택을 받고 있는데, 기업체 입장에서는 취업률 목표를 동시에 충족시킬 수 있는 장점이 있음

- B/C분석에 비용과 편익의 분류는 분석 관점에 따라 다르게 설정할 수 있는데, 국가 전체적 관점에서 정책수혜자인 기업의 입장에서 사회적 비용(기회생산성 손실)과 사회적 편익(정부의 기업에 대한 조세지출 + 조세지원에 따른 부가가치 창출)으로 측정

- 조세지출액(비용측면) ≙ 수혜자 임금상승액(편익 측면)

- 상기 적용대상 인원(인원)에 추가적인 500만원을 곱하면, 본 연구의 적용대상자 6,379명에게서 추가적으로 유발되는 조세지출액은 318.95억원임
 - 여기에 이미 적용되고 있는 고창세의 1,000만원 적용을 반영하면 조세지출액은 최대 956.85억원에 이릅니다

- 기회생산성손실(비용 측면)

- 기업들이 원하지 않는 근로자를 채용함으로써 부담하게 되는 비용이 있을 수 있음
 - 즉, 의무고용이 아니라면 취업지원 또는 취업알선대상자보다 더 높은 생산성을 가진 자들을 채용할 수 있을 것이라고 간주할 수 있음
 - 물론 그 차이를 1년에 한해 고창세로 일부 보전해줄 수 있지만, 그 차액을 넘어서는 금액은 생산성 차이로 인한 손실(비용)이라고 볼 수 있을 것임

- 일반 고용자와 지원 및 알선대상자의 인적자본 차이로 인한 생산성 차이 반영 방법으로, 여기서는 고용노동부의 고용노동통계(2014)의 업종별 숙련노동자(대졸 이상)와 비숙련노동자(전문대졸 이하)의 평균임금 격차로 가정

<표 IV-1> 보훈관련 고창세 지원대상자의 업종별 현황

업종	매출액 (억원)	고용자수 (명)	보훈관련 지원대상자		정부지원 (억원) s=1,500만원	
			인원(명)	분포		
1	농림수산물	564,511	110,471	102	0.0160	15.3
2	광산품	37,529	11,905	6	0.0009	0.9
3	음식료품	969,549	242,280	113	0.0177	16.9
4	섬유 및 가죽	785,989	305,839	125	0.0196	18.7
5	목재 종이 인쇄	365,476	142,987	68	0.0107	10.2
6	석탄, 석유	1,511,516	10,702	5	0.0008	0.7
7	화학제품	2,518,430	326,389	153	0.0239	22.9
8	비금속광물	356,482	82,653	38	0.0060	5.7
9	1차 금속	1,634,999	166,047	72	0.0113	10.8
10	금속제품	977,936	200,171	100	0.0157	15.1
11	기계 및 장비	1,226,884	323,560	157	0.0246	23.5
12	전기, 전자기기	3,743,125	555,991	248	0.0389	37.2
13	정밀기기	257,566	86,141	44	0.0068	6.5
14	운송장비	2,390,646	523,933	219	0.0343	32.9
15	기타제조업	540,579	112,283	158	0.0248	23.7
16	전력, 가스, 증기	945,732	56,702	421	0.0660	63.2
17	수도, 폐기물	216,946	108,707	121	0.0190	18.2
18	건설	1,810,595	1,149,445	223	0.0350	33.5
19	도소매	2,289,094	1,840,623	172	0.0270	25.8
20	운송	1,343,516	682,183	274	0.0430	41.1
21	음식점, 숙박	921,973	812,168	51	0.0080	7.7
22	정보통신, 방송	1,112,635	592,928	172	0.0270	25.8
23	금융, 보험	1,404,685	718,221	568	0.0890	85.2
24	부동산, 임대	1,478,097	297,003	26	0.0040	3.8
25	전문 과학 기술	1,123,997	1,186,078	108	0.0170	16.3
26	사업지원서비스	406,035	990,847	1,110	0.1740	166.5
27	공공행정, 국방	1,045,369	1,063,673	223	0.0350	33.5
28	교육	991,531	1,183,362	147	0.0230	22.0
29	보건, 사회복지	997,334	1,316,513	791	0.1240	118.6
30	문화 및 기타	751,993	822,141	364	0.0570	54.5
전체		34,720,751	16,021,946	6,379	1	956.9

자료: 한국은행, 2012년 산업연관표(2014) 대분류 기준; 보훈처, 보훈대상자 통계(2011); 고용노동통계(2014)

<표 IV-2> 보훈관련 고창세의 생산성손실 비용

업종	평균임금(천원)		연간 생산성 손실 (억원)	평균 근속 년수	보훈관련 지원대상자		평균근속기간의 생산성손실 (억원)	
	숙련	비숙련			인원 (명)	분포		
1	농림수산물	39,905	26,367	13.8	6.1	102	0.0160	84.3
2	광산품	44,426	34,482	0.6	6.1	6	0.0009	3.5
3	음식료품	41,963	30,685	12.7	6.1	113	0.0177	77.5
4	섬유 및 가죽	41,963	30,685	14.1	6.1	125	0.0196	86.0
5	목재, 종이, 인쇄	41,963	30,685	7.7	6.1	68	0.0107	46.8
6	석탄, 석유	41,963	30,685	0.6	6.1	5	0.0008	3.4
7	화학제품	41,963	30,685	17.2	6.1	153	0.0239	105.1
8	비금속광물	41,963	30,685	4.3	6.1	38	0.0060	26.3
9	1차 금속	41,963	30,685	8.1	6.1	72	0.0113	49.6
10	금속제품	41,963	30,685	11.3	6.1	100	0.0157	69.1
11	기계 및 장비	41,963	30,685	17.7	6.1	157	0.0246	107.9
12	전기, 전자기기	41,963	30,685	28.0	6.1	248	0.0389	170.5
13	정밀기기	41,963	30,685	4.9	6.1	44	0.0068	30.0
14	운송장비	41,963	30,685	24.7	6.1	219	0.0343	150.7
15	기타제조업	41,963	30,685	17.9	6.1	158	0.0248	108.9
16	전력, 가스, 증기	51,768	46,488	22.2	6.1	421	0.0660	135.6
17	수도, 폐기물	37,550	30,377	8.7	6.1	121	0.0190	53.0
18	건설	41,535	29,417	27.1	6.1	223	0.0350	165.0
19	도소매	40,442	25,304	26.1	6.1	172	0.0270	159.0
20	운송	40,484	26,454	38.5	6.1	274	0.0430	234.8
21	음식점, 숙박	26,493	20,109	3.3	6.1	51	0.0080	19.9
22	정보통신, 방송	43,197	31,047	20.9	6.1	172	0.0270	127.7
23	금융, 보험	49,129	39,811	52.9	6.1	568	0.0890	322.7
24	부동산, 임대	39,643	19,229	5.2	6.1	26	0.0040	31.8
25	전문, 과학, 기술	44,999	32,085	14.0	6.1	108	0.0170	85.4
26	사업지원서비스	35,431	24,329	123.2	6.1	1,110	0.1740	751.7
27	공공행정, 국방	36,420	21,857	32.5	6.1	223	0.0350	198.3
28	교육	42,337	21,890	30.0	6.1	147	0.0230	183.0
29	보건, 사회복지	36,420	21,857	115.2	6.1	791	0.1240	702.7
30	문화 및 기타	33,028	24,491	31.0	6.1	364	0.0570	189.3
	전체	41,466	27,480	892.2	6.1	6,379	1	5,442.3

자료: 한국은행, 2012년 산업연관표(2014) 대분류 기준; 보훈처, 보훈대상자 통계(2011); 고용노동부 고용노동 통계(2014)

- 기업들이 원하지 않는 근로자를 채용함으로써 부담하게 되는 비용인 기회 생산성 손실*로서 연간 892.2억원으로 평균근속년수 6.1년 동안 5,442억원임
 - * 일반근로자와 취업지원·알선 대상자의 인적자본의 차이로서, 업종별 숙련노동자(대졸 이상)와 비숙련 노동자(전문대졸 이하)의 평균임금 격차로 간주
 - ** 특별그룹 채용에 따른 기업의 기회생산성 손실을 노동경제학에서 통상적으로 활용하는 학력별 임금격차가 아니라, 정규직-비정규직 또는 연령별 생산성 격차로 측정할 경우 그 수치가 다소 달라질 수 있음

나. 효율 추정

1) 기업과세 현황 분석

가) 우리나라 법인세제 변화

- 우리나라 법인세는 내국법인과 외국법인(영리, 비영리)을 과세대상으로 하며, 법인의 형태에 따라 과세대상 소득은 차이가 있음
 - 영리법인의 경우 모든 소득이 과세대상이지만 비영리법인은 열거된 수익사업에서 발생한 소득만이 과세대상임
 - 외국법인의 경우에는 원천지국 과세원칙에 따라 국내원천소득만 과세대상임

〈표 IV-3〉 법인 구분별 과세범위

		각사업연도 소득	청산소득	토지 등 양도소득 ¹⁾
내국법인	영리법인	모든 소득 수익사업소득 비과세	과세	과세
	비영리법인 국가·지자체		비과세 비과세	과세 비과세
외국법인	영리법인 비영리법인	국내원천소득 국내원천소득 중 수익사업소득	비과세 비과세	과세 과세

주: 1) 자가급등지역 토지 등은 2002년부터 과세, 주택은 2004년부터 과세
 자료: 기획재정부, 『조세개요』, 2011.

- 우리나라 법인세 과세대상의 변화 중 가장 중요한 것이 특별부가세제도임
 - 1974년 세제개편에 의해 도입되었고, 법인의 부동산 투기를 억제하기 위한 목적에서 부동산의 양도로 인한 양도차익에 대하여 과세하였음
 - 양도소득은 이미 각 사업연도소득에 포함되어 과세되므로 이중과세의 소지가 있음
 - 우리나라는 1997년 말 외환위기를 겪은 후 지가가 어느 정도 안정되면서 부동산 관련 기업의 투기가 감소됨
 - 법인의 입장에서도 핵심 사업에 역량을 집중함에 따라 특별부가세의 필요성이 낮아짐
 - 기업의 구조조정에 부동산의 매각이 다수 포함되어 있으므로 특별부가세의 존재가 기업의 구조조정을 저해한다는 측면이 부각되어 2002년 세제개편에서 특별부가세가 폐지됨

나) 법인세부담 결정 구조

- 법인(소득)세와 (개인)소득세는 과세대상만 다를 뿐 같은 소득과세이므로 법인세의 세금계산 방식은 소득세와 거의 동일함
 - 법인세의 세금계산 방식 : 소득에서 각종 공제를 차감하여 과세표준을 구한 다음, 과세표준에 세율을 곱하여 세액을 계산
- 먼저 소득을 계산해야 하는데, 법인의 경우 소득세에 비해 특별히 복잡한 부분이 소득의 계산임
 - 개념상으로 각 사업연도의 소득은 총수입에서 총비용을 제외한 금액이 되지만, 실질적으로는 수입 및 비용과 관련한 다수의 조정이 이루어짐
- 세법에 따르면 법인의 각 사업연도 소득은 해당 사업연도에 속하는 익금의 총액에서 그 사업연도에 속하는 손금의 총액을 공제한 금액임(「법인세법」 제14 조①)
 - 익금이란 자본 또는 출자의 납입 및 법인세법에서 규정하는 익금불산입 항

- 목을 제외하고 당해 법인의 순자산을 증가시키는 거래로 인하여 발생하는 수익의 금액을 뜻하고, 이는 기업회계상 수익과 유사한 개념
 - 손금이란 자본 또는 출자의 환급, 잉여금의 처분 및 법인세법에서 규정하는 손금불산입 항목을 제외하고 당해 법인의 순자산을 감소시키는 거래로 인하여 발생하는 손비의 금액으로, 기업회계의 비용과 같은 개념
 - 그러나 법인세법상의 익금 및 손금항목이 기업회계 상의 수익 및 비용과 반드시 일치하지는 않음

- 기업회계와 세무회계가 차이가 있으므로 이를 조정하는 과정이 필요함
 - 세무조정 : 기업회계의 결산서상 당기순손익에 대해 익금항목과 손금항목을 가감 조정하여 각 사업연도 소득을 산출하는 과정, 결산조정과 신고조정으로 구분

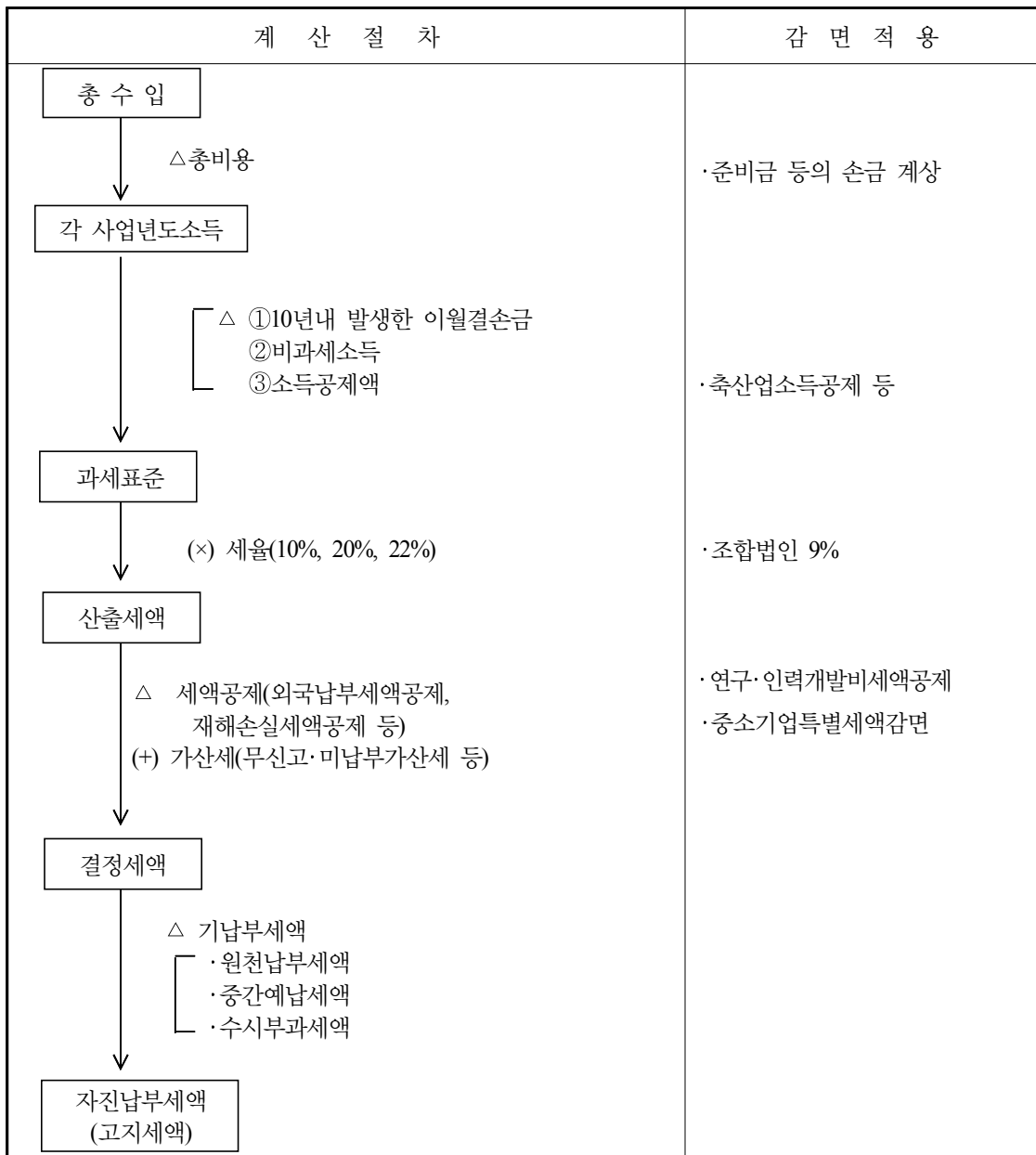
- 결산조정이란 기업회계와 세무회계의 차이를 확정결산과정에서 실시하는 것을 뜻함
 - 대표적인 결산조정항목으로는 준비금·감가상각비·충당금·대손금 등이 있으며, 동 항목들은 장부상에 기재되어 있어야 함

- 신고조정은 기업회계 상 수익 또는 비용에 해당하지 않으나 세법상 익금 또는 손금 사항 중 특정 항목에 대하여 장부에 계상하지 않고도 세무조정계산서 상에서 세무 상 익금 또는 손금으로 인정해주는 것을 뜻함
 - 신고조정항목으로는 퇴직보험료 등·법인세비용 손금불산입·기부금 및 접대비 손금불산입 등의 단순신고조정 항목과 잉여금 처분에 의한 신고조정이 있음

- 법인세 결정세액의 산출
 - 법인세 과세표준이란 산출된 세무조정에서 산출된 각 사업연도 소득에서 10년 이내 발생한 이월결손금과 비과세소득, 소득공제액을 차감하여 산출된 금액임
 - 산출된 과세표준에 앞에서 살펴본 세율을 곱하여 산출세액을 계산
 - 세액은 과세표준에 세율을 곱하여 계산하는데, 현재 법인세율은 과세표준 2억원 미만은 10%, 2억원 초과 200억원 이하는 20%, 200억원 초과분은 22%의 세율이 적용됨

- 산출된 과세표준에 앞에서 살펴본 세율을 곱하여 산출세액을 계산
- 동 산출세액에서 세액공제를 차감하고, 무신고·미납부가산세 등을 추가하면 법인세 결정세액이 산출됨
- 비영리법인의 경우 수익사업에서 발생한 수입 또는 소득에 대하여만 법인세 납세 의무가 있음

[그림 IV-1] 법인세 산출 과정



다) 투자지원을 위한 법인세 감면제도

(1) 투자지원 조세특례 개요

□ 「조세특례제한법」에서 기업의 투자와 관련된 조세특례를 다룬 부분은 제2장 제1절 중소기업에 대한 조세특례, 제2절 연구 및 인력개발에 대한 조세특례, 제3절 투자촉진을 위한 조세특례가 있음

- 중소기업에 대한 조세특례 중 투자에 관련된 특례는 중소기업투자세액공제(제5조)
- 특정설비와 관련된 것으로 중소기업 정보화지원사업에 대한 과세특례(제5조의 2)
- R&D에 대한 조세특례 중 투자에 관련된 특례는 연구 및 인력개발준비금의 손금산입(제9조), 연구 및 개발관련 출연금 등의 익금불산입(제10조의2), 연구 및 인력 개발을 위한 설비투자에 대한 세액공제(제11조), 연구·인력개발비에 대한 세액공제(제10조)
- 투자촉진을 위한 조세특례 중 설비투자와 관련된 특례는 생산성향상시설투자 등에 대한 세액공제(제24조), 안전설비투자 등에 대한 세액공제(제25조), 에너지절약시설투자에 대한 세액공제(제25조의 2), 환경보전시설투자에 대한 세액공제(제25조의 3), 의약품 품질관리 개선시설투자에 대한 세액공제(제25조의 4), 고용창출투자세액공제(제26조)
- 이 외에도 근로자복지 증진을 위한 시설투자에 대한 세액공제(제94조)

□ <표 IV-4>는 투자관련 법인세 지원제도를 정리한 것임

- 우리나라의 투자 관련 세액공제는 투자금액에 대하여 3~30%의 공제율을 보이고 있음
- 중소기업투자세액공제와 고용창출투자세액공제는 특정 설비를 지정하지 않고 일반적인 사업용 자산에 대하여 공제를 포괄적으로 허용하는 반면, 나머지 설비투자 세액공제는 해당 조문에서 지정된 특정설비에 한하여 공제를 허용

- 「조세특례제한법」은 내국인(내국법인)에만 적용 가능하므로 해당 조세특례는 모두 내국인(내국법인)에만 적용 가능하고 중소기업의 지원을 위한 경우에는 중소기업을 그 대상을 한정하였음

<표 IV-4> 투자관련 법인세 지원제도

조세특례 (조특법)	대상자산	감면율	비 고
고용창출투자 세액공제 (제26조)	일반사업용 자산	①고용 유지시: 기본공제율 투자금액의 0~3% ②고용 증가시: 추가공제율 한도 투자금액의 3~6%	-고용 증가시 1인당 1,000만원 (단, 청년근로자 1,500만원, 마이스터고 졸업생 2,000만원)
연구·인력개발 준비금의 손금산입 (제9조)	연구·인력준비금	수입금액의 3%	
연구개발 관련 출연금 등의 익금불산입 (제10조의2)	연구개발출연금 등	연구개발출연금 등에 상당하는 금액 익금불산입	
연구·인력 개발비에 대한 세액공제 (제10조)	- 일반연구·인력개발비 ① 당기분 : 개발비 × 3~6% (중소기업 25%) ② 증가분 : 직전 4년 평균지출액 초과분 × 40% (중소기업 50%) - 신성장동력연구 (LED, 바이오, 신재생에너지 등 10개 분야 46개 기술)와 원천기술연구 (우주발사체, AMOLED 등 18개 분야 45개 기술)의 개발비 개발비 × 20%(중소기업 30%)	일반연구· 인력개발비 신성장동력연구개 발비·원천기술연 구개발비	
연구·인력을 위한 설비투자에 대한 세액공제 (제11조)	- 연구시험용 시설 - 직업훈련용 시설 - 신기술을 기업화하기 위한 사업용 자산	투자금액의 10%	

조세특례 (조특법)	대상자산	감면율	비 고
중소기업투자 세액공제 (제5조)	- 일반 사업용 자산 - 정보보호시스템설비 - 판매시점정보관리시스템설비	투자금액의 3%	중소기업에 한정
중소기업 정보화지원사 업에 대한 손금산입 (제5조의 2)	- 전사적(全社的) 기업자원 관리설비 - 전자상거래설비	투자금액 전액 손금산입	중소기업에 한정
생산성향상시 설 투자 등에 대한 세액공제 (제24조)	- 공정개선 및 자동화시설 - 첨단기술설비 - 공급망관리 시스템설비 (상각기간 2년 이상) - 고객관계관리 시스템설비 (상각기간 2년 이상) - 물류관리 정보시스템설비 (상각기간 2년 이상)	투자금액의 3% (중소기업의 경우 7%)	
안전설비투자 등에 대한 세액공제 (제25조)	- 유통사업을 위한 시설 - 축산물 등에 대한 위해요소방지시설 - 위탁기업체가 수탁기업체에 설치하는 시설 - 산업재해예방시설 - 해외자원개발설비 - 광산보안시설 - 기술유출방지설비 - 정부의 시설보강 및 확장명령에 따라 비상대비 업무를 수행하기 위하여 보강 또는 확장한 시설	투자금액의 3%	
에너지절약시설 투자에 대한 세액공제 (제25조의2)	- 에너지절약시설	투자금액의 10%	
환경보전시설 투자에 대한 세액공제 (제25조의3)	- 환경보전시설	투자금액의 10%	
의약품품질관리 개선 시설에 대한 세액공제 (제25조의4)	- 의약품품질관리 개선시설	투자금액의 7%	

조세특례 (조특법)	대상자산	감면율	비 고
근로자복지 증진을 위한 시설투자에 대한 세액공제 (제94조)	- 근로자 복지증진을 위한 시설 - 수도권 밖 미분양주택을 종업원의 임대주택, 기숙사로 취득하는 경우 10% - 직장어린이집(10%)	취득금액의 7%	

□ 상기 <표 IV-4>에서 보는 바와 같이 우리나라의 투자지원 조세제도는 대체로 세액공제 방식을 취하고 있음

○ 이하에서는 이 중 고용창출투자세액공제, R&D관련 투자세액공제, 중소기업 투자세액공제, 기타설비 투자세액공제제도의 내용을 보다 자세하게 살펴봄

(2) 고용창출투자세액공제

□ 고용창출투자세액공제는 2011년에 도입된 이후 제도의 확대 개편에 따라 2012년 부터는 기존의 임시투자세액공제를 완전히 대체함

○ 이는 기업의 설비투자과 고용의 창출을 촉진함으로써 안정적인 성장의 기반을 마련하기 위한 투자유인장치임

- 상시근로자 수가 전년도 수준을 유지하는 경우에는 기업의 설비투자액의 일정범위 내에서 기본세액공제를 허용하고, 상시근로자 수가 증가한 경우에는 추가적인 공제를 제공함

○ 고용창출투자세액공제는 2011년 처음으로 고용창출을 목표로 도입되었으며 당시에는 임시투자세액공제와 공존하여 동시에 적용할 수 있었음

- 2012년부터는 임시투자세액공제가 완전히 폐지되고 고용창출투자세액 공제를 단독으로 운영

○ 2014년 현재 기본공제와 추가공제를 대기업과 중견기업, 중소기업으로 구분하여 적용하고 있음

- 기본공제(고용유지조건)는 대기업의 경우 폐지되었으며, 중견기업일 경우 1~2%, 중소기업은 3%를 적용하고 있음

- 추가공제(고용증가 비례)는 기업규모 등에 따라 3~6%를 적용하고 있음
- 중소기업일수록 수혜 폭이 더 큼을 알 수 있어 우리나라의 기업분포를 반영하고 있다고 볼 수 있음

□ 세액공제 대상 업종과 범위는 제조업과 도·소매업을 포함한 일반적인 사업용 자산의 투자에 대하여 세액공제를 허용

- 사업용 자산이 범위가 되며 사업용 자산은 당해 사업에 주로 사용되는 사업용 고정자산을 의미함
- 시설을 새로이 취득하기 위하여 투자하는 금액에 한정되므로 중고품에 대한 투자와 단순히 원상을 회복하는 정도의 교체, 자본적 지출은 제외
- 기존 설비를 생산능력이 큰 설비로 대체하거나 생산능력이 현저히 증가되도록 기존 설비를 확장하는 경우에는 포함

□ 세액공제액

- 당해 과세연도에 투자한 금액을 대상으로 기본공제세액을 산출함
- 현재 기본공제세액은 과세연도별 투자금액의 0~3%
- 상시근로자 수가 증가한 기업의 경우 투자금액의 3~6%의 한도 내에서 1인 고용 추가시 1,000만원의 추가세액공제를 제공(청년근로자 1,500만원, 산업 수요맞춤형고등학교 졸업생 2,000만원)

(3) 연구 및 인력개발 관련 투자세액공제

□ 우리나라의 연구 및 인력개발 관련 투자지원 조세특례는 연구 및 인력개발준비금의 손금산입(제9조)과 연구개발관련 출연금 등의 과세특례(제10조의 2)를 포함하고 있지만, 여기서는 제11조 연구 및 인력개발을 위한 설비투자에 대한 세액공제와 제10조 연구 및 인력개발비에 대한 세액공제만 살펴봄

□ 연구 및 인력개발비에 대한 세액공제

- 일반연구인력 개발비: 일반연구·인력개발비 대한 세액공제는 총발생액에 의한 세액공제와 증가 발생액에 의한 세액공제로 구분되며 중소기업인지의 여부에 따른 구분도 있음
- 중소기업인 경우 : $\text{Max}(\text{①}, \text{②})$
 - ① 총 발생액에 의한 세액공제 = 당해 과세연도에 발생한 연구·인력개발비 $\times 25\%$
 - ② 증가 발생액에 의한 세액공제 = 당해 과세연도 직전 4년간 발생한 연구·인력 개발비의 초과액 $\times 50\%$
- 중소기업이 아닌 경우 : $\text{Max}(\text{①}, \text{②})$
 - ① 총 발생액에 의한 세액공제 = 해당 과세연도에 발생한 연구·인력개발비 $\times \text{Min}(6\%, 3\%) +$ 해당 과세연도의 수입금액에서 연구·인력개발비가 차지하는 비율 $\times 50\%$
 - ② 증가 발생액에 의한 세액공제: (해당 과세연도에 발생한 기타 연구·과거 4년간 발생한 연구·인력개발비 연평균발생액) $\times 40$

□ 연구 및 인력개발 설비투자에 대한 세액공제 (「조특법」 제11조)는 연구 및 인력개발을 위한 시설 또는 신기술의 기업화를 위한 시설에 투자를 하는 경우에 투자금액의 10%를 세액공제

- 공제대상 시설에 연구시험용 시설, 직업훈련용 시설, 신기술을 기업화하기 위한 사업용 자산이 포함됨
- 투자가 2개 이상의 사업연도에 걸쳐 이루어지는 경우에는 각 사업연도마다 당해연도에 투자한 금액에 대하여 세액공제
- 수도권내 투자지출에 대해서는 세액공제의 대상에서 제외

□ 연구 및 인력개발을 위한 설비투자 세액공제제도는 1974년에 도입되어 점차 대상이 확대됨(<표 IV-5> 참조)

- 도입 당시에는 세액공제방식, 1981년부터 1995년까지 세액공제와 일시상각을 선택적으로 적용, 1996년부터 세액공제방식만 유지

- 공제율은 5~10% 안에서 유동적임. 2002년 10%에서 7%로 인하한 이후, 2008년 10%로 다시 인상되어 현재까지 유지

<표 IV-5> 연구 및 인력개발을 위한 설비투자에 대한 세액공제제도 연혁

연도	지원방법 및 대상자산	공제율
1974	신기술기업화자산에 대한 세액공제제도 신설	8%(국산 10%)
1981	세액공제와 일시상각 중 선택 적용	6%(국산 10%)
	- 세액공제: 신기술기업화자산, 시험연구시설, 직업훈련시설 - 일시상각	8%(국산 10%) 50% 상각
1982	- 일시상각: 연구시험용 시설	90% 상각
1986	- 일시상각: 외국산 신기술기업화자산·직업훈련용 시설	30% 상각
	- 세액공제: 외국산 신기술기업화자산·직업훈련용 시설	3%
1990	- 세액공제: 사내직업훈련비	15%
1992	- 일시상각: 신기술기업화자산	50%(국산 90%)
1993	- 일시상각: 연구시험용 시설	50%(국산 70%)
	- 세액공제: 외국산 연구시험용 시설	상각5%
1996	- 일시상각제도 폐지	
1997	- 세액공제	5%(국산우대 폐지)
2001	- 세액공제	10%
2002	- 세액공제(일몰기한 2009. 12. 31)	7%
2008	- 세액공제	10%
2010	- 대통령령으로 정하는 리스에 의한 투자 제외	10%

(4) 기타 설비투자 세액공제

i) 중소기업투자세액공제

- 중소기업이 사업용 자산, 판매시점정보관리시스템 설비 및 정보보호시스템설비를 투자하는 경우 투자금액의 3%를 세액공제
 - 투자가 2개 연도에 걸쳐서 이루어지는 경우에는 당해 투자가 이루어지는 각 과세연도별로 당해 연도에 투자한 금액의 3%를 공제함
 - 동 조세지원의 대상이 되는 중소기업이란 「조세특례제한법 시행령」 제2조에 의한 산업으로서 「중소기업법」에서 제시하는 종업원 수, 자본금 또는 매출액 기준을 만족하는 기업임

ii) 생산성향상투자세액공제

- 생산성 향상을 위하여 다음의 시설에 투자하는 경우에는 투자금액의 3%(중소기업은 7%)에 상당하는 금액을 세액공제
 - 공정을 개선하거나 시설의 자동화 및 정보화를 위하여 투자하는 시설
 - 첨단기술을 이용하거나 응용하여 제작된 설비
 - 공급망관리 시스템설비로서 감가상각기간이 2년 이상인 설비
 - 고객관계관리 시스템설비로서 감가상각기간이 2년 이상인 설비
 - 물류관리정보 시스템설비로서 감가상각기간이 2년 이상인 설비
 - 임원 또는 사용인이 보유하고 있는 지식을 체계화, 공유하기 위한 지식관리 시스템

iii) 에너지절약투자세액공제

- 에너지절약시설에 투자하는 경우에 투자금액의 10%를 소득공제
 - 「에너지이용 합리화법」에 의한 에너지절약형
 - 「수도법」에 의한 중수도시설과 절수설비 및 절수기기
 - 「신에너지 및 재생에너지 개발·이용·보급 촉진법」 제2조에 따른 신에너지 및 재생에너지를 생산하는 설비의 부품·중간재 또는 완제품을 제조하기 위한 시설

iv) 안전설비투자세액공제

- 산업정책상 필요하다고 인정하는 투자하는 경우에 투자금액의 3%을 소득세 세액공제
 - 「유통산업발전법」에 의한 유통산업의 합리화를 촉진하기 위한 시설
 - 「대·중소기업 상생협력 촉진에 관한 법률」에 따라 위탁기업이 수탁기업에 설치하는 검사대 또는 연구시설

- 「산업안전보건법」에 의한 산업재해예방시설 및 「도시가스사업법」에 의한 가스공급시설의 안전유지를 위한 시설
- 「광산보안법」에 의한 광산보안시설
- 중점관리대상으로 지정된 비상대비업무를 수행하기 위하여 보강하거나 확장한 시설
- 축산물 또는 식품의 원료관리·처리·가공 및 유통의 당해 축산물 또는 식품이 오염되는 것을 방지하기 위한 검사장비
- 정보보호시스템설비 등 기술유출방지설비
- 해외자원개발사업자가 해외광물자원을 개발하기 위하여 사용하는 시추·채광 설비

v) 환경보전시설투자에 대한 세액공제

- 환경보전시설에 투자하는 경우에는 해당 투자금액의 10%를 세액공제
 - 대상 시설: 대기오염방지시설 및 무공해·저공해자동차 연료공급 시설을 포함한 12개 시설

vi) 근로자복지 증진을 위한 시설투자에 대한 세액공제

- 내국인이 그 종업원의 주거안정 등의 복지 증진을 위하여 특정 시설을 취득한 경우에는 취득금액의 7%를 세액공제
 - 대상 시설: 무주택 종업원에게 임대하기 위한 국민주택, 종업원용 기숙사, 직장어린이집, 장애인·노인·임산부 등의 편의 증진을 위한 시설, 종업원의 휴식 또는 체력단련 등을 위한 시설
 - 수도권 밖의 지역에 있는 미분양주택을 종업원 임대나 기숙사를 사용할 목적으로 취득한 경우와 직장어린이집을 취득한 경우에는 10%에 상당하는 금액을 공제

라) 의약품 품질관리 개선시설투자에 대한 세액공제

- 의약품 품질관리 개선시설에 투자하는 경우에는 해당 투자금액의 7%를 세액공제
 - 대상 시설: 의약품 품질관리 개선시설이란 품질이 우수한 의약품을 제조하거나 공급하기 위한 시설로서 의약품 및 생물학적 제제 등 제조 및 품질관리 기준의 적용대상이 되는 시설

마) 고용창출투자세액공제의 계산

- 고용창출투자세액공제액의 계산에 있어서 투자금액은 아래 ‘(1)’의 금액에서 ‘(2)’의 금액을 뺀 금액으로 한다(「조세특례제한법 시행령」제23조 ②).

(1) 총투자금액에 「법인세법 시행령」 제69조 제1항에 따른 작업진행률에 따라 계산한 금액과 해당 사업연도까지 실제로 지출한 금액 중 큰 금액(「조세특례제한법 시행령」제23조 ② 1호)

① 작업진행률에 따라 계산한 금액

총투자금액(도급금액)×법인세법 시행령 제69조 제1항의 규정에 의한 작업진행률

② 해당 사업연도까지 실제로 지출한 금액

내국법인이 2개 이상의 사업연도에 걸쳐서 투자를 하는 경우 투자금액 계산시 당해 사업연도까지 실제로 지출한 금액은 계약 후에 당해 사업연도까지 현금으로 지출한 계약금 및 중도금을 합한 금액을 말한다(조특집 5-0-1 ②).

‘지출한 금액’이라 함은 해당 사업연도 중 실제로 지출된 현금(어음지급분으로서 당해 사업연도 중에 결제된 것을 포함)지급분(선급금을 제외)만을 말한다(조특통 4-3-2).

(2) 다음 각호의 금액을 더한 금액(「조세특례제한법 시행령」제23조 ② 2호)

- ① 해당 사업연도 전에 ‘고용창출투자세액공제(1) 6. 1)의 (1) 기본공제금액’을 적용받은 투자금액
- ② 해당 사업연도 전의 투자분으로서 위 ‘①’의 금액을 제외한 투자분에 대하여 위 ‘(1)’을 준용하여 계산한 금액

위 내용을 산식으로 표시하면 다음과 같다.

투자금액 = Max[총투자금액×작업진행률, 해당 사업연도에 실제로 지출한 금액]
- [해당 사업연도 전에 기본공제금액을 적용받은 투자금액 + Max(해당 사업연도 전에 투자분으로서 기본공제금액을 적용받은 투자금액을 제외한 투자금액×작업진행률, 해당 사업연도 전에 기본공제금액을 적용받은 투자금액을 제외한 투자분의 실제로 지출한 금액)]

□ 상시근로자의 범위 등

(1) 상시근로자의 범위

고용창출투자세액공제규정을 적용할 때 상시근로자는 「근로기준법」에 따라 근로계약을 체결한 내국인 근로자로 한다. 다만, 다음 각호의 어느 하나에 해당하는 사람은 제외한다(「조세특례제한법 시행령」제23조 ⑦).

- ① 근로계약기간이 1년 미만인 근로자. 다만, 근로계약의 연속된 갱신으로 인하여 그 근로계약의 총기간이 1년 이상인 근로자는 상시근로자로 본다.
- ② 「근로기준법」 제2조 제1항 제8호에 따른 단시간근로자*. 다만, 1개월간의 소정근로시간이 60시간 이상인 근로자는 상시근로자로 본다.

* 단, 시간근로자란 1주간의 소정근로시간이 그 사업장에서 같은 종류의 업무에 종사하는 통상근로자의 1주 동안의 소정근로시간에 비해 짧은 근로자를 말한다.

- ③ 「법인세법 시행령」 제20조 제1항 제4호 각목의 어느 하나에 해당하는 임원
- ④ 해당 기업의 최대주주 또는 최대출자자(개인사업자의 경우에는 대표자를 말한다)와 그 배우자
- ⑤ 위 ‘④’에 해당하는 자의 직계존비속(그 배우자를 포함한다) 및 「국세기본법 시행령」제1조의2 제1항에 따른 친족관계인 사람
- ⑥ 「소득세법 시행령」 제196조에 따른 근로소득원천징수부에 의하여 근로소득세를 원천징수한 사실이 확인되지 아니하고, 다음 각목의 어느 하나에 해당하는 금액의 납부사실도 확인되지 아니하는 자
 - 가. 「국민연금법」 제3조 제1항 제11호 및 제12호에 따른 부담금 및 기여금
 - 나. 「국민건강보험법」 제69조에 따른 직장가입자의 보험료

(2) 상시근로자수의 계산

고용창출투자세액공제의 추가공제금액규정을 적용할 때 상시근로자수는 아래 ‘①’의 계산식에 따라 계산한 수로 한다. 다만, 단시간근로자 중 1개월간의 소정 근로시간이 60시간 이상인 근로자 1명은 0.5명으로 하여 계산하되, 아래 ‘②’의 각목의 지원요건을 모두 충족하는 경우에는 0.75명*으로 하여 계산한다(「조세특례제한법 시행령」제23조 ⑧).

① 계산식

상시근로자 수 = 해당 사업연도의 매월 말 현재 상시근로자 수의 합 ÷ 해당 사업연도의 개월 수

위 산식에 따라 계산한 시근로자수 중 100분의 1 미만 부분은 없는 것으로 한다(「조세특례제한법 시행령」제23조 ⑨).

② 지원요건*

- 가. 해당 사업연도의 상시근로자 수(위 ‘(1)’의 ‘②’의 단서에 따른 근로자는 제외한다)가 직전 사업연도의 상시근로자 수(위 ‘(1)’의 ‘②’의 단서에 따른 근로자는 제외한다)보다 감소하지 아니하였을 것
- 나. 기간의 정함이 없는 근로계약을 체결하였을 것
- 다. 상시근로자와 시간당 임금(「근로기준법」 제2조 제1항 제5호에 따른 임금, 정기상여금·명절상여금 등 정기적으로 지급되는 상여금과 경영성과에 따른 성과금을 포함한다), 그 밖에 근로조건과 복리후생 등에 관한 사항에서 「기간제 및 단시간근로자보호 등에 관한 법률」 제2조 제3호에 따른 차별적 처우가 없을 것
- 라. 시간당 임금이 「최저임금법」 제5조에 따른 최저임금액의 100분의 130 이상일 것

상시근로자수에 대한 개정규정은 2014.1.1. 이후 개시하는 사업연도에 투자하는 분부터 적용한다.

2) 기업과세 부담 측정

가) 측정방법

- 기업과세의 현황 자료는 한국신용평가의 재무제표인 손익계산서와 대차대조표의 일부 변수를 추출해서 사용¹²⁾
 - 여기에 포함되는 범위는 코스피 상장법인, 코스닥 상장법인, 외감법인이며 사용연도는 2013년임. 업종별로는 제조업 등(전체산업)과 금융권으로 구분
 - 일반적으로 금융업의 특수성으로 인하여 제조업 등에 대한 분석만 하는 경우가 있지만 본 연구에서는 금융업을 포함하여 측정

12) 자료 추출방식은 박기백·김진(2004)을 참고함

- 법인소득과 관련하여 법인세 차감전손익, 영업이익 등을 추출하였고, 세금자료는 법인세 비용 항목으로 법인세, 주민세 등을 포함한 법인의 세액임
 - 대기업과 중소기업의 구분은 「중소기업기본법」에 의거하여 한국신용평가에서 분류한 방식을 그대로 사용
 - 제조업 등은 표준산업분류에 의하여 24개의 산업으로 분류하였음. 이밖에 기업현황자료로 산업코드, 형태(상장, 외감, 기타), 규모 등도 추출

- 추출 대상이 되는 변수가 missing(-)인 경우는 제외하였으며 법인세가 음수로 나타나는 경우와 법인세차감전손익 대비 법인세 등의 비율이 50%를 초과하는 경우도 비정상적인 것으로 보아 제외하였음¹³⁾
 - 이에 따라 원자료의 총 법인수는 24,939개이었으나, 자료를 조정한 이후의 법인 수는 11,044개로 나타났음

- 한국신용평가의 자료는 코스피 상장, 코스닥 상장 및 외감기업에 대한 자료이며, 반면 외부감사를 받지 않는 다수의 소규모 법인이 존재하므로 법인세 납부대상이 되는 전체 법인의 숫자는 한국신용평가의 자료보다 훨씬 많음
 - 국세통계연보 자료에 따르면 2013년 기준으로 법인세수는 43.9조원으로 총 신고법인수는 517,805개로 나타나고 있음

나) 추정결과

- 먼저 산업별 자료는 표준산업분류에 의거하여 21개의 산업으로 구분하여 그 분포를 살펴봄(<표 IV-6> 참조)
 - 보건복지도 관측치가 1개에 불과하여 산업에 대한 분석이 불가능한 상태임
 - 분포를 보면, 제조업이 52.28%로 가장 많고 도소매업, 건설업, 부동산 및 임대업의 비중이 높은 것으로 나타나고 있음

13) 법인의 수익이 작은 경우(또는 소규모 적자)에는 세무조정으로 인한 수익 증가가 발생하게 되면 일정한 세금을 납부하게 된다. 이 경우에는 본 연구에서처럼 재무제표상의 수익 대비 법인세비용을 계산하면 명목세율보다 높은 세부담비율이 관측되는 것이 가능하다.

<표 IV-6> 산업별 자료의 분포

(단위: 개, %)

산업	빈도수	비중
농업, 임업 및 어업	22	0.20
광업	38	0.34
제조업	5,774	52.28
전기, 가스 등	66	0.60
하수 폐기물 처리 등	109	0.99
건설업	787	7.13
도매 및 소매업	1,650	14.94
운수업	426	3.86
숙박 및 음식점업	144	1.30
출판, 영상, 방송통신 등	416	3.77
금융 및 보험업	281	2.54
부동산업 및 임대업	690	6.25
과학 및 기술 서비스업	280	2.54
사업지원 서비스업	137	1.24
교육 서비스업	30	0.27
보건, 복지	1	0.01
예술, 스포츠, 여가 서비스	137	1.24
개인 서비스업 등	56	0.51
총 법인수	11,044	100

□ 중간값 및 영업잉여를 기준으로 산업별 법인세 부담을 보면 제조업은 14.95%로 나타나고 있음(<표 IV-7> 참조)

○ 통신업은 19.94%, 도소매업은 20.2%, 금융보험업은 22.34%로 나타났음

<표 IV-7> 산업별 법인세 부담(2013년 기준)

(단위: %)

구분	구분	단순평균	가중평균	중간값
농업, 임업 및 어업	영업이익	17.17	26.03	14.96
	순이익	14.09	19.49	13.28
광업	영업이익	16.37	21.09	17.55
	순이익	20.11	23.94	20.31
제조업	영업이익	15.45	22.05	14.95
	순이익	16.81	20.85	17.18
전기, 가스 등	영업이익	16.00	14.72	17.38
	순이익	16.90	17.97	18.23
하수 폐기물 처리 등	영업이익	15.39	16.71	15.42
	순이익	18.25	19.04	18.56
건설업	영업이익	19.42	20.35	19.57
	순이익	20.09	22.00	20.15
도매 및 소매업	영업이익	19.42	23.07	20.20
	순이익	21.27	23.83	21.36
운수업	영업이익	15.59	15.47	15.23
	순이익	17.54	17.17	18.18
숙박 및 음식점업	영업이익	16.91	24.69	16.07
	순이익	20.95	28.40	21.04
출판, 영상, 방송통신 등	영업이익	19.50	20.23	19.94
	순이익	19.10	21.52	19.77
금융 및 보험업	영업이익	22.29	22.45	22.34
	순이익	22.52	22.23	22.65
부동산업 및 임대업	영업이익	16.40	17.32	16.59
	순이익	18.50	18.75	19.58
과학 및 기술 서비스업	영업이익	19.63	15.42	20.03
	순이익	19.25	17.30	19.79
사업지원 서비스업	영업이익	24.59	23.01	24.19
	순이익	22.79	23.00	22.39
교육 서비스업	영업이익	22.64	23.99	22.75
	순이익	22.56	23.70	21.52
보건, 복지	영업이익	6.39	6.39	6.39
	순이익	15.37	15.37	15.37
예술, 스포츠, 여가 서비스	영업이익	15.46	21.53	13.91
	순이익	18.83	22.35	20.68
개인 서비스업 등	영업이익	15.62	26.41	14.14
	순이익	20.24	26.52	21.04
전체 기업	영업이익	16.99	21.41	17.11
	순이익	17.17	21.09	19.15

- 제조업을 업종별로 구분하면, 기타 기계 및 장비 제조업, 자동차, 전자부품, 화학물질 및 화학제품 제조업, 1차 금속 제조업, 금속가공제품 분야의 기업 수가 많았음(<표 IV-8> 참조)

<표 IV-8> 업종별 자료의 분포(2013년 기준)

(단위: 개, %)

업종	빈도	비중
식료품 제조업	297	5.14
음료 제조업	31	0.54
담배 제조업	2	0.03
섬유제품 제조업	153	2.65
의복 및 모피제품 제조업	214	3.71
가죽, 가방 및 신발 제조업	46	0.80
목재 및 나무제품 제조업	35	0.61
펄프, 종이 및 종이제품 제조업	122	2.11
인쇄 및 기록매체 복제업	49	0.85
코크스 및 석유정제품 제조업	38	0.66
화학 물질 및 화학제품 제조업	455	7.88
의료용물질 및 의약품 제조업	124	2.15
고무제품 및 플라스틱제품 제조업	354	6.13
비금속광물제품 제조업	252	4.36
1차금속 제조업	443	7.67
금속가공제품 제조업	415	7.19
전자부품, 컴퓨터 등 장비 제조업	484	8.38
의료, 정밀, 광학기기 등 제조업	175	3.03
전기장비 제조업	311	5.39
기타기계 및 장비 제조업	914	15.83
자동차 및 트레일러 제조업	632	10.95
기타운송장비 제조업	153	2.65
가구 제조업	28	0.48
기타제품 제조업	47	0.81
전체	5,774	100

- 중간값 및 영업잉여를 기준으로 세부담비율을 살펴보면, 세부담비율이 상대적으로 높은 분야는 음료제조업 21.7%, 담배제조업 19.62%, 가죽·가방 등 제조업 19.54%, 17.36%로 나타났음(<표 IV-9> 참조)
- 반면, 세부담비율이 상대적으로 낮은 업종은 자동차 및 트레일러 13.37%, 1차 금속 제조업 13.67%, 기타 운송장비 제조업 14.08%, 금속가공제품 제조업 14.22%로 나타났음 (<표 IV-9> 참조)

<표 IV-9> 업종별 법인세 부담(2013년 기준)

(단위: %)

구분	구분	단순평균	가중평균	중간값
식료품 제조업	영업이익	16.63	23.08	16.25
	순이익	17.84	22.86	17.91
음료 제조업	영업이익	20.80	29.02	21.70
	순이익	21.92	30.15	21.50
담배 제조업	영업이익	19.62	27.41	19.62
	순이익	28.09	33.64	28.09
섬유제품 제조업	영업이익	14.80	17.46	14.01
	순이익	16.26	18.11	16.25
의복 및 모피제품 제조업	영업이익	16.37	21.91	17.04
	순이익	18.81	23.14	19.72
가죽, 가방 등 제조업	영업이익	18.55	24.96	19.54
	순이익	21.73	23.61	21.19
목재 및 나무제품 제조업	영업이익	15.97	23.62	16.31
	순이익	19.17	18.64	19.41
펄프, 종이 및 종이제품 제조업	영업이익	16.53	18.31	16.94
	순이익	17.85	20.87	19.22
인쇄 및 기록매체 복제업	영업이익	17.24	16.83	17.60
	순이익	19.43	18.05	19.35
코크스 및 석유정제품 제조업	영업이익	17.82	18.68	17.36
	순이익	18.17	25.83	18.22
화학물질 및 화학제품 제조업	영업이익	16.09	19.26	16.76
	순이익	16.64	20.33	17.88
의료용물질 및 의약품 제조업	영업이익	16.89	20.58	15.88
	순이익	18.46	20.56	18.23
고무제품 및 플라스틱제품 제조업	영업이익	15.59	21.39	15.06
	순이익	17.16	21.77	17.52
비금속광물제품 제조업	영업이익	16.74	22.06	17.02
	순이익	18.84	22.50	19.17
1차금속제조업	영업이익	15.00	17.80	13.67
	순이익	18.24	19.15	18.77
금속가공제품 제조업	영업이익	14.99	18.72	14.22
	순이익	16.87	18.85	17.42
전자부품, 컴퓨터 등 장비 제조업	영업이익	15.12	24.30	14.21
	순이익	15.21	22.38	14.90
의료, 정밀, 광학기기등 제조업	영업이익	14.26	15.29	14.66
	순이익	14.38	14.95	14.83
전기장비 제조업	영업이익	14.96	19.20	13.12
	순이익	15.74	20.09	15.61
기타기계 및 장비 제조업	영업이익	14.92	16.42	14.27
	순이익	16.02	17.62	16.17
자동차 및 트레일러 제조업	영업이익	14.65	25.00	13.37
	순이익	15.62	17.52	15.34
기타운송장비 제조업	영업이익	14.75	14.73	14.08
	순이익	16.90	17.47	17.00
가구 제조업	영업이익	18.10	30.46	16.87
	순이익	20.34	23.67	20.04
기타제품 제조업	영업이익	15.71	18.75	17.00
	순이익	16.74	19.16	18.20

3) 기업과세 귀착의 이론적 기초와 문헌

가) 법인세 귀착의 이론적 기초¹⁴⁾

- 법인세의 귀착에 관한 이론적인 고찰은 Harberger(1962)의 일반균형이론에 기초하고 있으며, 이러한 이론은 기타 모든 조세에도 적용될 수 있음
 - Harberger는 법인세를 경제 내 법인부문의 자본에 대한 부분요소세(가령 τ_{KK} : X부문의 K요소에 대한 조세)라는 점에서 출발하였음
 - Harberger의 모형은 당시 국제경제학자들이 사용하던 일반균형모형을 조세의 경제적 효과 분석을 응용한 것임
 - 완전경쟁을 가정하고 두 개의 부문과 두 개의 생산요소가 있는 경제를 상정하여 그 중 한 부문에 고용된 두 가지 생산요소 중 한 가지에 과세할 경우의 상대가격 변화를 분석하는 방법으로 법인세의 귀착(incidence)을 분석함
 - 이러한 분석은 경제의 법인과 비법인이라는 두 부문에 대한 여러 가지 탄력성과 생산요소의 공급과 고용 등에 대한 가정에 따라 다른 결과를 얻게 되는데, Harberger는 여러 파라미터들을 ‘그럴듯한(plausible)’ 값으로 가정하여 분석한 결과 법인세는 대체로 자본의 소유주에게 귀착된다는 의견을 제시함
 - Harberger의 이 연구는 법인세 귀착과 관련한 어떤 결론보다도 일반균형 상황에서 법인세나 기타 조세를 분석할 수 있는 매우 강력하고 유용한 분석의 틀을 제시했다는 점에서 그 기여가 컸다고 말할 수 있음¹⁵⁾

□ 불완전경쟁시장에서의 법인 과세의 귀착

- 법인 과세의 귀착은 독과점시장, 이윤극대화, 총수요가 일정하다는 가정하에서 분석
- 법인세의 귀착은 이윤극대화 가정에 관한 논의로부터 출발

14) 김승래(2006) 또는 김승래 외(2008) 참조

15) 가령 법인세 인하의 경우 상품시장에 대한 긍정적인 효과로 인하여 더 많은 상품을 생산하기 위하여 더 많은 노동과 자본을 고용하게 되면, 결과적으로 노동과 자본의 이익인 임금과 영업이익이 증가하게 된다.

- 독과점시장에서 가격 선도력을 갖고 있는 기업이 이윤을 높이기 위해 가격을 상승시켰을 경우를 가정
- 작은 기업이 가격을 올리지 않고 보다 많은 매출을 통해 수익성을 높이려 하는 경우, 기존의 매출액을 유지하기 위한 거대 시장공급자는 계속되는 가격 상승이나 대대적 광고 등으로 어려움을 겪을 수 있음
- 또는 작은 기업 역시 가격을 상승시켜 수익성을 올릴 수도 있음
- 기업이 가격을 상승시킬 수 있는 여력은 복합적 원인들에 의해 설명되는데, 다른 기업이 가지지 않은 정보, 수요의 가격탄력성과 소득탄력성, 경쟁자들이 취할 수 있는 가능한 반응 정도 등이 있음
- 가격을 상승시키고자 하는 용의는 조세의 상승이라는 동기가 존재한다면 더욱 커지게 되고, 가격상승으로도 이윤을 추가로 남기지 못하게 된다면 이를 전가시키려 할 수 있음

□ Harberger의 모형은 당시 국제경제학자들이 사용하던 일반균형모형을 조세의 경제적 효과 분석을 응용한 것으로, 완전경쟁을 가정하고 두 개의 부문과 두 개의 생산요소가 있는 경제를 상정하여 그 중 한 부문에 고용된 두 가지 생산요소 중 한 가지에 과세할 경우의 상대가격 변화를 분석하는 방법으로 법인세의 귀착(incidence)을 분석함

- 법인세를 경제내 법인부문의 자본에 대한 부분요소세(T_{XK} : X부문의 K요소에 대한 조세)라는 점을 활용함
- 이러한 분석은 두 부문에 대한 여러 가지 탄력성과 생산요소의 공급과 고용 등에 대한 가정에 따라 다른 결과를 얻게 되는데, Harberger는 여러 파라미터들을 ‘그럴듯한(plausible) 값으로 가정하여 분석한 결과 법인세는 대체로 자본의 소유주에게 귀착된다는 의견을 제시함
- Harberger의 이 연구는 법인세 귀착과 관련한 어떤 결론보다도 일반균형 상황에서 법인세나 기타 조세를 분석할 수 있는 매우 강력하고 유용한 분석의 틀을 제시했다는 점에서 그 기여가 컸다고 말할 수 있음

- Harberger가 사용한 모형은 X와 Y의 두 개의 부문이 있고 각각은 K와 L이라는 두 가지의 생산요소를 고용하며 모든 경제주체들은 K와 L이라는 두 가지의 생산요소를 고용하며 모든 경제주체들은 가격수취자이고 생산요소의 총공급은 고정되어 있으며 가격이 유연하여 완전고용이 보장되는 단순한 모형
- 이러한 모형에서 아무런 조세가 없는 상태에서 법인부문(예를 들면 X부문)의 자본에 아주 작은 조세를 도입하는 경우에 생산요소의 상대가격(예를 들면 자본가격 r , 노동가격 w 의 경우 요소상대가격은 r/w 임)에 어떠한 변화가 일어나는가를 분석함으로써 자본과 노동 간의 법인세 귀착에 관한 함의를 찾아내려고 함. 이때 조세가 가격의 수요에는 영향을 주지 않도록 하기 위한 가정들을 도입
- 조세의 도입은 X부문의 자본비용에 영향을 주고 따라서 이 부문의 상대가격을 상승시킴. 이 부문의 산출량은 줄어들고 다른 부문의 산출량은 늘어남. 그러므로 X부문에서는 생산요소가 해고되고 Y부문에서는 새로운 고용이 일어나게 됨. 한편 X부문에서 자본비용의 상승은 자본과 노동의 결합비율에 영향을 줌. 이러한 영향이 종합적으로 생산요소시장에서 자본과 노동의 상대가격에 영향을 미치게 됨
- 이와 같은 조세의 영향을 결정하는 주요한 파라미터들은 각 부문의 수요탄력성, 각 부문의 요소집약도 그리고 각 부문에서의 자본과 노동의 대체탄력성 등
- 구체적으로 이 모형을 풀어서 조세가 어떤 특정한 귀착의 모양을 가질 조건들을 찾아낼 수 있고 혹은 위에서 말한 파라미터 값들을 가정하여 조세귀착의 패턴을 분석할 수도 있음
- Harberger의 일반균형 귀착모형과 그 확장에 대해서 보다 자세한 설명은, Atkinson and Stiglitz(1980) Lecture 6, Atkinson(1994) 등을 참조
- Harberger의 모형은 McLure와 Mieszkowski 등 여러 경제학자들의 후속연구에 의해서 더욱 발전되었고 뒤에는 Shoven과 Whalley 등의 CGE 모형을 이용한 일반균형 귀착분석의 초석이 됨

- Harberger의 모형은 이론적인 분석을 위한 하나의 틀일 뿐 그 자체가 법인세의 귀착에 관한 어떤 구체적 수치를 제공하는 것은 아니라는 점에 주의
- 모형에서 채택한 가정을 어떻게 완화시키는가, 그리고 중요한 구조적 파라미터들을 어떻게 가정하는가에 따라 결론이 달라짐
 - 따라서 법인세의 실제 귀착이 어떤 모습인가를 알아낼 수 있는 방법은 다른 실증적인 분석을 시도하든가 또는 Harberger 모형을 좀 더 현실적인 모형으로 발전시키고 파라미터들의 추정을 보다 정확하게 하는 것임
- ※ 법인세의 귀착이론: 도식적 이해¹⁶⁾

□ 완전경쟁시장에서의 법인 과세에 대한 일반(전체) 분석

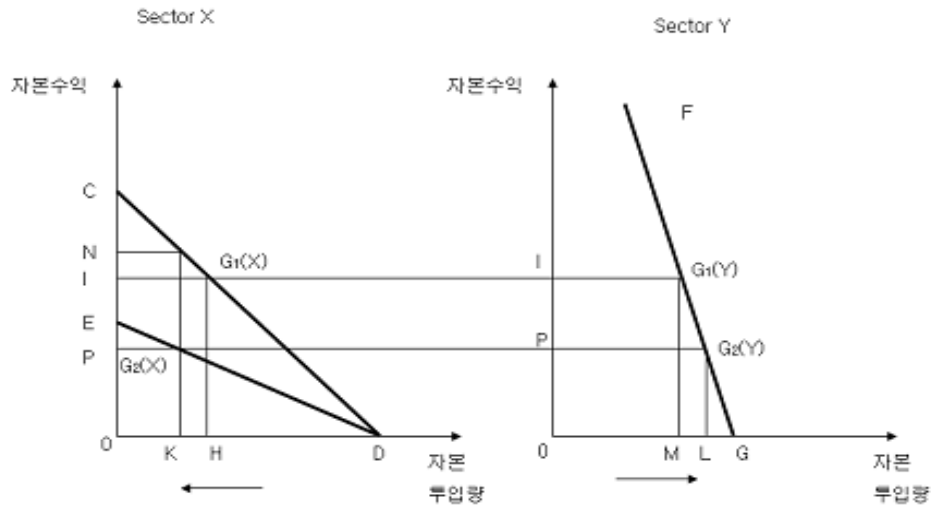
- A. C. Harberger¹⁷⁾의 모델 (두 부문 경제)
- 부문 X : 법인기업들, 부문 Y : 그 밖의 기업
- 부문 X에서 자본소득 과세는 전체 국민경제에서 자본공급이 일정하고, 자본공급은 수입에 대하여 탄력적이고, 완전한 자본시장이라는 가정 가짐
- 1차적으로 법인의 형태이면서 자본수익세를 납부하는 부문 X만 조세를 부담한다면 1차적으로 부문 X에 자본을 투자한 자본소유자에게 조세의 귀착 나타남
- 시간이 흐름에 따라 두 부문 간의 세후자본수익률을 평준화되는 조정과정은 [그림 IV-2]처럼 표현할 수 있음
 - 부문 X에서 자본수익에 대한 과세를 하면 자본의 한계생산선 곡선은 자본수익률 악화로 줄어들어 ($CD \rightarrow ED$)
 - 그러면 모형의 가정에서 과세 후 자본은 비과세된 Sector Y로 이동 (부문 X $\rightarrow KH \downarrow$, 부문 Y $\rightarrow ML \uparrow$)
 - 이동 후 총자본량은 ($OK + OL$)이며, 자본의 새로운 수익률은 OI 에서 OP 로 감소

16) 보다 자세한 내용은 Zimmermann and Henke (2003) 참조

17) Harberger, A. C., "The Incidence of the Corporation Income Tax," *Journal of Political Economy* 70, 1962, p. 215.

- 장기적 분석의 경우, 조세의 부담은 2 Sector에 투자된 자본으로 분배되고, 경향적으로 큰 소득에 대하여 중과하게 되어 2 Sector의 자본소유자가 부담하게 됨

[그림 IV-2] 부문 X의 자본수익에 대한 과세효과



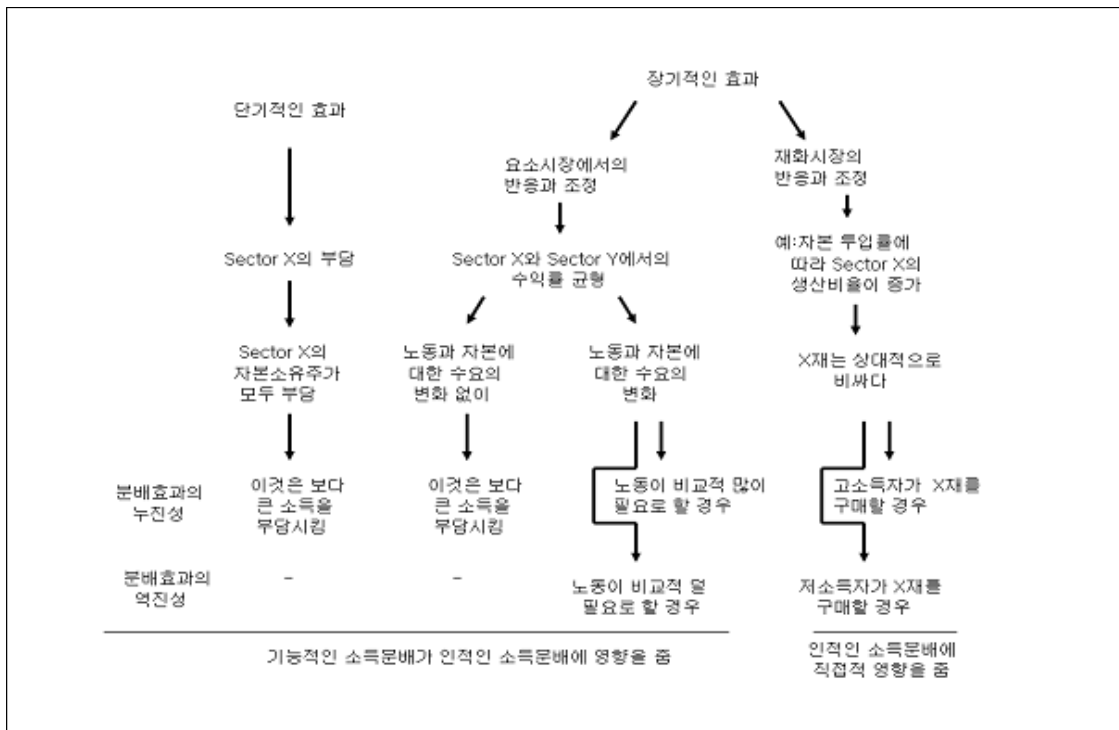
출처: Musgrave, R. A., Musgrave, P. B., Kullmer, L., *Public Finance: Theory and Practice*, 1975

- 부문 X, Y의 생산요소 비율이 다를 때
 - (부문 Y의 생산재화가 부문 X의 생산재화보다 더 자본집약적인 경우)
 - 자본이 부족한 생산요소이므로 두 부문의 자본수익률은 상대적으로 증가
 - 부문 X는 부문 Y가 흡수할 수 있는 것보다 많은 노동력을 방출하고, 부문 Y는 부문 X가 가격수준에 상관없이 방출할 수 있는 것보다 더 많은 자본을 수요하게 되어 자본이 부족한 생산요소가 됨
 - 자본의 수익률은 상승, 생산요소 노동에 대한 보수는 하락하여 자본소유주가 조세를 부담하는 만큼 자본소유주의 수익률은 떨어짐
 - (부문 X의 생산재화가 부문 Y의 생산재화보다 더 자본집약적인 경우)
 - 생산요소 노동은 상대적으로 부족하여 더 많은 보수를 받게 되어 임금 노동자에게 유리한 상황이 되며, 반면에 자본소유자는 조세의 부담뿐만 아니라 자본의 수익률 저하로 인한 부담까지 안게 됨

○ 과세 전·후의 구매자의 행위 변화를 고려하면

- 비용조건에 따라서 발생하는 생산이동이 재화의 가격관계를 변화시킨다는 고려하에 누가 부문 X, 부문 Y의 과세 전·후의 재화를 구매하는지 개인적인 소득분배의 관점에서 분석
- 부문 X에 과세를 하면 상대적으로 부문 X의 재화가격은 비싸지고 재화 구매자의 실질소득은 떨어짐(부문 Y는 반대)
- 이 경우 소득이 적은 사람이 싸진 상품을 구매하고, 소득이 높은 사람이 비싸진 상품을 구매하면 누진적인 소득분배 효과 나타남
- Harberger의 접근방법은 [그림 IV-3]에서와 같이 법인과세의 전가 및 귀착에 관련한 여러 가지의 분배작용을 동시에 보여줌

[그림 IV-3] 소득분배 관련 Harberger 접근방법의 의미



□ Harberger(1962)의 모형은 법인세의 귀착분석뿐 아니라 자원배분 왜곡효과를 분석하는 데도 매우 유용하게 사용되며 다음의 두 가지 효과가 그 핵심적 요소임

i) 산출물효과(output effect)

- 법인소득 과세의 가장 중요한 문제로 지적되어온 전통적인 문제의 하나는 바로 법인부문과 비법인부문 간의 자본배분의 왜곡문제
- 경제를 법인부문과 비법인부문 등 두 개로 나눈다면 법인세는 법인부문에만 부과되는 개별소비세와 같은 왜곡효과를 가져온다는 것
- 수요자 쪽에서의 한계대체율과 공급자 쪽의 한계변형률의 차이 때문에 왜곡이 발생할 수 있다는 것

ii) 요소대체효과(factor substitution effect)

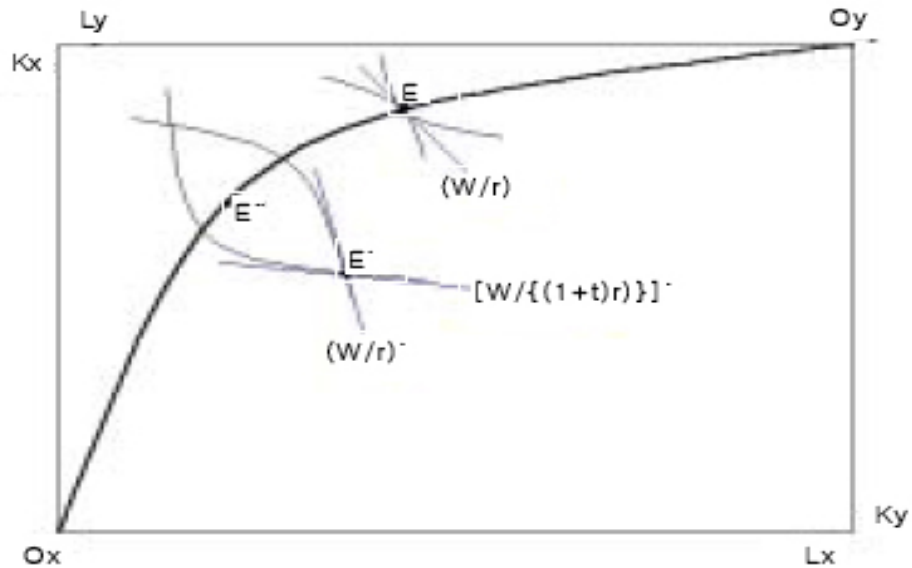
- 어떤 기업이 그 조직형태로서 법인형태를 취할 것인가 또는 비법인형태를 취할 것인가의 선택이 법인세로 말미암아 왜곡될 수 있다는 것
- 법인세는 법인부문의 자본에 대한 과세임. 따라서 법인세는 법인부문과 비법인부문 간에 실제로 부담하는 자본과 노동의 상대가격을 달라지게 함
- 이것은 요소집약도의 선택을 왜곡시키는 결과를 가져옴

○ 이러한 두 가지 효과가 부분요소세인 법인세가 야기하는 경제적 효율성 변화의 가장 중심적인 왜곡요인임

○ [그림 IV-4]는 이 두 가지 효과를 잘 설명하는 Harberger 모형을 나타냄

- 이 그림에서 K와 L은 각각 자본과 노동, X는 법인부문, Y는 비법인부문, t는 법인세율, r과 w는 각각 자본과 노동의 가격을 나타냄
- 아무런 왜곡이 없을 경우 E점에서 균형이 이루어짐. 산출물효과는 X부문에 대한 법인세의 부과로 X의 가격이 높아져서 이 재화의 수요가 상대적으로 줄어들 효과를 나타냄
- 만일 이 효과만 있다면 균형은 아마도 E'에서 이루어지게 되나, 법인세 때문에 두 부문의 기술적 한계대체율이 다르게 되어 계약곡선으로부터 벗어난 곳(E'')에서 균형이 이루어지게 됨. 이것이 요소대체효과임
- 요소대체효과란, 부분요소세라는 성격 때문에 법인세는 생산물시장과 생산요소시장 모두에서 왜곡을 가져온다는 것

[그림 IV-4] Harberger 모형에서의 법인세의 효과



□ 한편, 산출효과와 요소대체효과가 노동과 자본의 상대가격(r/w)에 미치는 영향을 도식화하여 이론적으로 살펴보면 다음과 같이 설명될 수 있음

□ 산출효과의 원리

- 생산의 비효율성은 무시하고 자원을 X재 산업에서 Y재 산업으로의 재배분이 r/w 에 미치는 효과
- X재 산업이 노동집약적 산업이라면, 노동과 자본을 X재 산업에서 Y재 산업으로의 재배분은 r/w 를 상승시킴
- X재 산업에서 빠져나온 L/K 비율이 Y재 산업에 현재 고용되고 있는 L/K 비율을 증가하여, 노동은 자본에 비해 덜 희소하게 되므로 노동의 상대가격은 하락하는 반면, 과세되는 X재 산업이 자본집약적이라면 그 반대현상이 일어나게 됨, 즉 산출효과는 r/w 가 하락하도록 작용함
 - 예컨대, X재 산업의 자본에 부과되는 조세의 산출효과는 X재 산업이 노동집약적이냐 혹은 자본집약적이냐에 따라 자본가들에게 유리하게 작용할 수도 있고 불리하게 작용할 수도 있음

□ 요소대체효과의 원리

○ 조세로 인해 자본시작이 왜곡된 결과, 균형생산점이 계약곡선을 이탈하는 것에 관한 것

- 조세의 효과는 일차적으로 X재 사업의 자본수익률을 하락시킴. 이에 따라 자본가들은 자본은 X재 산업에서 Y재 산업으로 이동시킬 것임
- 그 결과 X재 산업의 L/K 비율은 상승하고 Y재 산업의 L/K 비율은 하락할 것이므로 $MRTS_{KL}^Y$ 은 하락하고 $MRTS_{KL}^X$ 은 상승함

- 자본의 이동은 경제 전체의 r/w 가 $MRTS_{KL}^X = \frac{r(1+t_{KX})}{w}$, $MRTS_{KL}^Y = r/w$ 가 되도록 충분히 하락할 때까지 계속됨
- 산출효과와 달리 요소대체효과는 항상 r/w 를 하락시키는 방향으로 작용하므로, 법인세는 노동자에 비해 자본가에게 타격을 주는 경향이 있음

○ X재 산업 자본에 부과되는 조세가 r/w 에 미치는 종합적 효과는 산출효과와 요소대체효과의 강도에 달려있음

- 만약 X재 산업이 자본집약적이라면, 산출효과와 요소대체효과는 모두 r/w 를 하락시키는 방향으로 작용할 것임. 모든 요소소득에 과세되는 일괄세에 비하여 자본가들은 손해를 보고, 노동자들은 이익을 보게 됨
- 만약 X재 산업이 노동집약적이라면 산출효과와 요소대체효과는 반대방향으로 작용함. 이 조세가 r/w 에 미치는 종합적 효과는 선형적으로 알 수 없고 두 효과의 상대적 강도에 달려있음

- 만약 두 효과가 서로 상쇄된다면, r/w 는 변화하지 않을 것이며, t_{KX} 의 귀착은 모든 자본 및 노동소득에 부과되는 일반소득세의 경우와 동일함. 사실 자본은 조세부담의 일부를 노동에 전가하는 데 성공한 것임. 심지어는 조세(t_{KX})가 부과됨에 따라 r/w 가 오히려 상승할 수도 있는데, 이는 X재 산업이 대단히 노동집약적이어서 산출효과가 요소대체효과보다 큰 경우에 발생

○ 각종 요인들이 r/w 변화량에 미치는 효과

- X재에 대한 수요의 탄력성이 클수록 r/w 에 미치는 산출효과가 큼. X재의 수요가 탄력적일수록 X재 산업에서 Y재 산업으로의 자원재배분이 대규모로 이루어지기 때문임
 - X재 산업과 Y재 산업간 L/K 비율의 격차가 클수록 산출효과가 큼
 - X재 산업 생산비 중 자본의 비중이 클수록 P_X/P_Y 의 변화폭이 클 것이므로 산출효과가 큼
 - X재 산업과 Y재 산업에 있어서 생산요소의 대체탄력성이 낮을수록 산출효과는 큼. 요소의 대체탄력성이 낮으면 각 산업에서 일정규모의 L/K 변화 시에 r/w 변화폭은 크기 때문
 - X재 산업 생산요소의 대체탄력성이 클수록, 요소대체효과도 큼. 만약 X재생산에 있어서 노동과 자본 사이의 대체가 대단히 용이하다면, L_X/K_X 가 변화할 때 $MRTS_{KL}^X$ 은 별로 변화하지 않으므로 결국 조세는 $\frac{r(1+t_{KX})}{w}$ 의 상승보다는 경제 전체의 r/w 를 하락시키는 데 주로 작용할 것임
- 소득의 원천 측면에서 조세귀착을 분석한 앞의 논의는 경제에 단 한 사람만의 소비자가 존재하든, 다수의 소비자가 존재하든 차이가 있을 수 없음
- 다수의 소비자가 존재하는 경우, 소득이용 측면에서의 귀착 역시 중요함, X재 산업 자본에 부과되는 조세로 인해 P_X/P_Y 는 상승하므로 X재 구입을 위한 지출이 가계예산에서 차지하는 비중이 큰 가계일수록 이 조세를 많이 부담하게 됨
- 생산요소 공급이 가변적인 경우, 생산요소에 대한 보수의 변화는 생산요소 공급을 변화시킴
- 노동공급이 가변적일 경우, X재 산업자본에 대한 과세는 r/w 를 하락시켜 노동공급을 증대시킴. 이는 r/w 의 하락을 완화시키고 자본가의 조세부담을 낮추게 됨
 - 만약 자본공급 역시 가변적이라면, r/w 의 하락은 자본공급을 축소시켜 r/w 하락을 완화시킬 것임

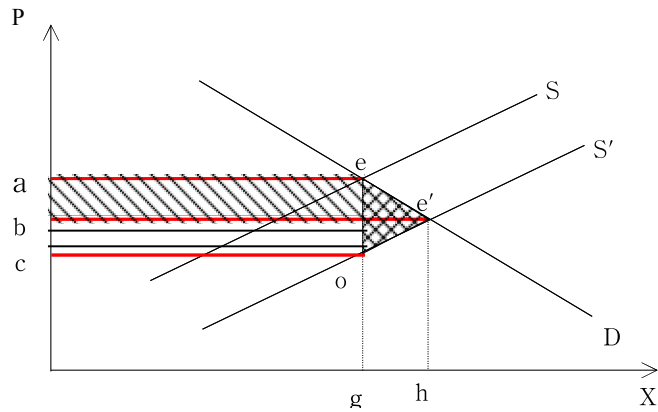
- 이처럼 생산요소 공급의 가변성은 앞서와 마찬가지로 이 경우에도, 조세변화로 인한 r/w 의 변화폭을 축소시키는 경향이 있음

나) CGE모형을 이용한 기업과세의 귀착효과 분석¹⁸⁾

- 법인세는 일반적으로 자본소득과세의 구성요소로서 자본소득 원천 측면의 가장 중요한 세금으로 해석되며, 즉 시장에서 자본의 수요자에 대한 세금으로 궁극적으로 개인에게 전가됨
 - 법인세의 변화는 시장에서 상품 가격의 변화를 야기하며, 상품 수요 및 공급의 탄력성에 따라 소비자와 기업에 전가됨
 - 기업에서의 부담은 생산요소인 자본과 노동에 대한 수요 및 공급의 탄력성에 의해 부담이 분리되며, 궁극적으로는 인건비의 변화와 기업 영업잉여의 변화로 나타남
 - 기업 영업잉여의 변화는 다시 배당되거나 투자 목적으로 유보되는데, 배당과 유보의 비율에 관계없이 기업의 영업잉여는 모두 자본의 공급자에게 귀속되고, 배당되지 않은 이득은 주가에 반영되어 자본이득 형태의 소득이 됨
- 법인세의 인하(인상)는 단순히 세수 손실(증가)만을 야기하는 것이 아니라 조세의 효율비용(excess burden)을 감소(증가)시킴
 - 먼저 상품시장에서의 소비자 및 생산자 잉여의 변화로 살펴보면 아래 [그림 IV-5]의 Harberger 삼각형과 같이 표현할 수 있음
 - 소비자는 낮은 가격에 더 많은 상품을 소비하여 효용이 증가하고, 생산자는 더 많은 상품을 판매함으로써 수익이 증가하는 형태임
 - 따라서 법인세율을 인하하는 경우에는 경제 전반적인 효율 증가로 세수손실보다 더 많은 이득이 나타남
 - 상품가격의 변화에 따라 법인의 자본과 노동의 수요가 변동하고 그 가격이 변화함¹⁹⁾

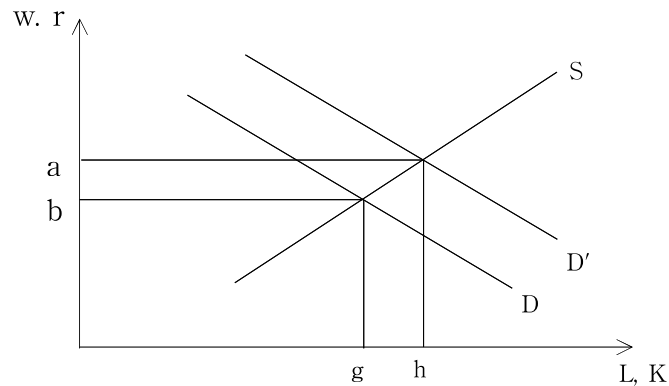
18) 이러한 CGE모형에 대한 자세한 설명은 김승래(2010) 또는 김승래 외(2015) 참조

[그림 IV-5] 기업과세 인하의 경제적 파급 효과



세수 손실분(aeoc) + 초과부담 감소(eoe') = 소비자잉여 증가(aee'b) + 생산자잉여 증가(be'oc)

(a) 상품시장 (S ⇒ S')



(b) 생산요소시장 (D ⇒ D')

□ 소득관련 과세의 귀착 분석의 이론적 핵심은 조세와 관련된 생산요소수급의 변화에 있음

- 부분균형분석에서와 같이 세계개편의 귀착효과를 측정함에 있어 조세에 의한 관련 시장에 대한 파급효과를 전혀 고려하지 않는다면 근로소득이나 자본소득에 대한 과세에 따른 세부담은 소득형성이라는 소득의 '원천 측면 (sources side)'에 있어 노동이나 자본요소에 귀속되는 부분에 단순히 비례하게 됨

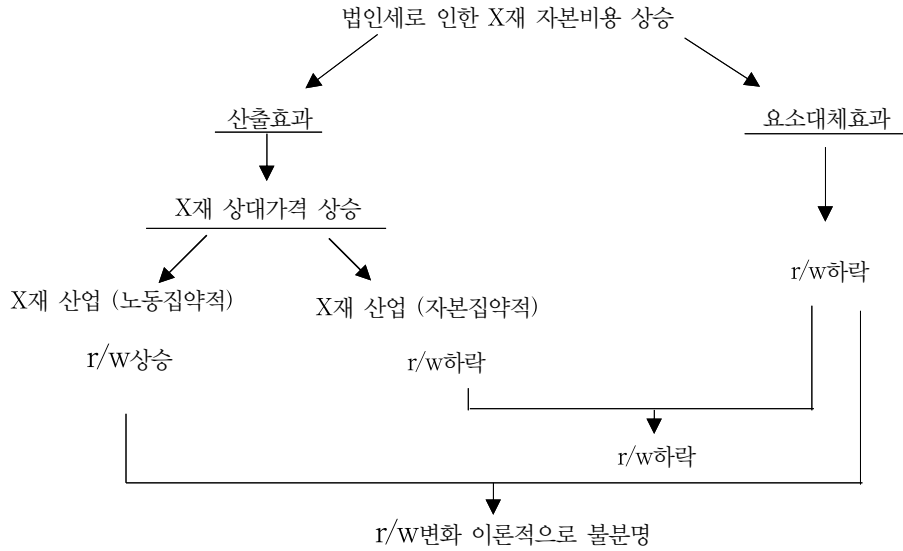
19) 가령 법인세 인하의 경우 상품시장에 대한 긍정적인 효과로 인하여 더 많은 상품을 생산하기 위하여 더 많은 노동과 자본을 고용하게 되면, 결과적으로 노동과 자본의 이익인 임금과 영업이익이 증가하게 된다.

- 생산부분에 있어 업종별로 차별화된 생산원가의 변화에 기인하게 되는 상품별 상대가격 변화를 무시한다면 소득의 ‘사용 측면(uses side)’에서 세부담의 이동을 포착하지 못하게 됨
 - 기업의 자본요소에 대한 세금으로서 법인소득세의 세부담에 대한 변화는 그 귀착효과는 더욱 복잡함
- 앞 절에서 살펴본 바와 같이 Harberger의 이론모형은 법인세 등 기업관련 과세의 귀착분석뿐 아니라 자원배분 왜곡에 미치는 효율성 효과를 분석하는 데도 매우 유용하게 사용되며 이는 조세 변화의 산출물 효과와 요소대체효과가 그 핵심적 요소임
- 산출물효과(output effect)는 경제를 법인부문과 비법인부문 등 두 개로 나눈다면 법인세는 법인부문에만 부과되는 개별소비세와 같은 자원배분 왜곡효과를 가져오게 됨
 - 상품의 수요자 쪽에서의 한계대체율과 공급자 쪽의 한계변형률의 차이 때문에 왜곡이 발생할 수 있음
 - 요소대체효과(factor substitution effect)는 어떤 기업이 그 조직형태로서 법인 형태를 취할 것인가 또는 비법인 형태를 취할 것인가의 선택이 법인세로 말미암아 왜곡될 수 있다는 것임
 - 실제로 법인세는 법인부문의 자본에 대한 과세로서 법인부문과 비법인부문 간에 실제로 부담하는 자본과 노동의 상대가격을 달라지게 하고 이것은 요소 집약도의 선택을 왜곡시키는 결과를 가져옴
- 두 가지 효과가 부분요소세인 법인세가 야기하는 가장 중심적인 왜곡요인으로 작용함
- 두 가지 효과를 간단히 Harberger 모형에서 경제이론적으로 살펴보면, K 와 L 은 각각 자본과 노동, X 는 법인부문, Y 는 비법인부문, t 는 법인세율, r 과 w 는 각각 자본과 노동의 가격을 나타낸다고 가정함
 - 조세에 의한 왜곡이 없을 경우의 균형점에 비교하여, 먼저 산출물효과는 X

- 부문에 대한 법인세의 부과로 X의 가격이 높아져서 이 재화의 수요가 상대적으로 줄어들 효과가 나타나고 이 효과만 있다면 균형은 아마도 에지워드 상자(Edgeworth box)의 계약곡선(contract curve)상의 다른 점에서 이루어지게 되나, 법인세 때문에 두 부문의 기술적 한계대체율이 다르게 되는 요소대체 효과로 말미암아 계약곡선으로부터 벗어난 또 다른 점에서 균형이 이루어짐
- 요소대체효과는 자본과세라는 부분요소세적인 성격 때문에 법인세는 생산물 시장과 생산요소시장 모두에서 왜곡을 가져옴

- 산출효과와 요소대체효과가 노동과 자본의 상대가격 (r/w)에 미치는 영향의 요인
 - X재 산업의 자본에 부과되는 조세의 귀착효과는 X재 산업이 노동집약적이냐 혹은 자본집약적이냐 그리고 요소간 대체효과에 따라 자본가들에게 유리하게 작용할 수도 있고 불리하게 작용할 수도 있음
 - 요인들은 요소간 상대가격(r/w) 구조에 영향을 미치게 되는데, X재에 대한 수요의 탄력성이 클수록 r/w 에 미치는 산출효과가 크게 되는바, 이는 X재의 수요가 탄력적일수록 X재 산업에서 Y재 산업으로의 자원재배분이 대규모로 이루어지기 때문
 - X재 산업과 Y재 산업 간 L/K비율의 격차가 클수록 산출효과가 크고, X재 산업 생산비 중 자본의 비중이 클수록 산업 간 상품의 상대가격의 변화폭이 클 것이므로 산출효과가 커지게 됨
 - X재 산업과 Y재 산업에 있어서 생산요소의 대체탄력성이 낮을수록 산출효과는 커지는데, 요소의 대체탄력성이 낮으면 각 산업에서 일정규모의 L/K 변화 시에 r/w 변화폭이 크기 때문임

[그림 IV-6] 부분요소세의 귀착이론과 실증분석의 필요성



□ Harberger의 조세귀착 이론은 McLure와 Mieszkowski 등 여러 경제학자들의 후속 연구에 의해서 더욱 발전함

○ Harberger의 모형은 이론적인 분석을 위한 하나의 틀일 뿐 그 자체가 법인세 귀착에 관한 어떤 구체적 수치를 제공하는 것은 아니었으나 이후 Shoven and Whalley(1972, 1975) 등에 의해 CGE(Computable General Equilibrium) 모형을 이용한 조세의 실증적 일반균형 귀착분석의 초석이 되었다는 점에서 그 의의가 있음

○ 단순한 이론적인 모형에서는 모형에서 채택한 가정을 어떻게 완화시키는가, 그리고 중요한 구조적 파라미터들을 어떻게 가정하는가에 따라 결론이 달라질 수 있으므로 조세의 실제 귀착이 어떤 모습인가를 알아낼 수 있는 방법은 Harberger 모형을 좀 더 현실적인 모형으로 발전시키고 파라미터들의 추정을 보다 정확하게 하는 등 실증적인 분석을 필요로 함²⁰⁾

20) 세부담의 귀착 효과를 분석하는 어떠한 이론적·실증적 모형도 그 모형의 구조나 가정에 따라 그 결과가 달라질 수 있음. 특히 법인세의 경우는 각종 문헌에서 아직도 여타 세목과는 달리 법인세 부담이 궁극적으로 어떻게 전가되고 귀착되는가에 대하여 뚜렷한 결론을 내리지 못하고 있는 대표적인 분야임

- 경제에 단 한 사람만의 소비자가 존재하든, 다수의 소비자가 존재하든 차이가 없으나, 후자의 경우는 소득처분 측면에서의 귀착 역시 매우 중요한 의미를 가지게 됨
 - X재 산업 자본에 부과되는 조세로 인해 X재 상품의 상대가격이 상승하므로 X재 구입을 위한 지출이 가계예산에서 차지하는 비중이 큰 가계일수록 이 조세를 많이 부담함
 - 생산요소 공급이 가변적인 경우, 생산요소에 대한 보수의 변화는 생산요소 공급을 변화시키는데, 노동공급이 가변적일 경우, X재 산업자본에 대한 과세는 r/w 를 하락시켜 노동공급을 증대시키는 동시에 자본공급을 축소시켜, 이러한 효과는 원래의 r/w 의 하락을 완화시키고 자본가의 조세부담을 낮추게 됨
 - 생산요소 공급의 가변성은 조세 변화로 인한 상대가격의 변화에 신속적으로 반응하여 세후 요소상대가격의 변화를 복잡하게 하는 등, 단순히 Harberger의 이론 모형에서는 법인세부담의 궁극적 귀착효과에 대한 분석은 그 방향마저도 예측할 수 없으므로, 생산기술 및 소비에 있어서 대체탄력성, 업종별 생산요소의 상대적 집약도 등 주요 계수에 대한 당해 경제의 실제 통계자료를 이용한 실증분석을 필요로 함

- 법인세는 일차적으로 주주 또는 자본 소유자에게 귀착되지만 상품 소비자나 노동공급자에게 일부 전가될 수 있어 소비자와 노동자에게 전가가 어느 정도 이루어지느냐가 중요함
 - 부문 간 요소이동이 가능한 경우에는 법인세 부담이 전가 가능하며 법인세 부과는 법인의 생산비용 및 상품가격 상승으로 전가되어 비법인 부문이 생산한 상품으로 수요를 이동시키고 자본비용 상승과 자본수요 감소를 통한 요소대체효과로 자본수익률의 하락을 가져옴
 - 동시에 노동과 자본의 불완전한 대체로 인한 산출량 변화는 가격에 영향을 미치며 법인 부문이 생산하는 상품가격의 상승은 상품의 소비자에게 전가됨

- 세부담의 궁극적인 귀착은 법인/비법인 부문의 요소집약도, 상품 수요의 가격 탄력성, 요소간 대체 탄력성, 자본공급의 이자율 탄력성, 자본수익률, 기업의 경쟁 정도에 따라 달라짐
 - 자본의 공급탄력성이 비탄력적인(주로 단기) 경우에는 주주에게 법인세 부담이 귀착되지만 완전 탄력적인 (주로 장기) 경우에는 노동자와 소비자에게 부담이 귀착됨
 - 자본의 국제간 이동이 활발해짐에 따라 법인세 부담이 이전보다 노동자와 소비자에 전가될 가능성이 높아짐
 - 자본공급 탄력성이 완전 탄력적이라면 노동의 공급자와 상품 수요자가 전부 부담하게 되고, 반대로 상품수요 가격탄력성이 작을수록, 요소간 대체탄력성이 작을수록, 기업이 경쟁적일수록 노동자나 소비자에 대한 전가의 효과가 약화됨

- Harberger의 일반균형모형을 하나의 이론적인 분석도구에서 실증적인 분석에 활용할 수 있도록 만든 것이 Shoven and Whalley(1975)에 의한 컴퓨터 시뮬레이션 방법의 도입임
 - Harberger의 모형이 극단적인 단순화 가정을 채택할 수밖에 없었던 것은 일반균형모형을 대수적으로 풀어서 의미 있는 함의를 도출하는 것이 쉽지 않다는 현실적인 문제 때문
 - 컴퓨터의 계산능력을 이용하여 일반균형모형을 푸는 기술이 개발되면서 현실경제의 구조를 보다 잘 묘사하는 대형의 다부문모형을 만들고, 이 모형의 파라미터들을 현실경제에서의 실증적인 통계자료를 근거로 추정하여 현실 경제를 보다 가깝게 Simulation할 수 있는 방법이 개발됨

- 이제까지의 논의를 통해 알 수 있듯이, 단순히 Harberger의 이론적 모형에서는 법인세부담의 궁극적 귀착효과에 대한 분석은 그 방향마저도 예측할 수 없으므로, 당해 경제의 실제 통계자료를 이용하여 생산기술 및 소비에 있어서 대체탄력성, 업종별 생산요소의 상대적 집약도 등 주요 계수의 크기에 크게 의존하므로 실증 분석이 필요함

다) 법인세 귀착의 기존 문헌

(1) 이론적 연구

- Black(1939)은 완전경쟁과 자본의 산업간 완전이동성을 가정하여 특정 산업에의 이윤과세가 과세산업과 비과세산업의 생산물의 상대가격을 변화시키고 자본과 노동의 상대적 배분에도 영향을 미쳐 노동자에게 전가가 발생한다고 주장함
- Friedlander and Vandendrope(1978)은 정부가 균형예산을 유지하기 위해 정액세와 자본소득세를 부과하면 단·장기 모두 자본소득세의 부담이 자본에 귀착되며, 정부가 화폐나 국채를 통해 균형예산을 유지하면 장기에 자본소득세 부담의 대부분이 노동자에게 전가된다고 봄
- Feldstein(1974)은 근로소득세율을 인하하고 자본소득세율을 인상할 경우, 장기적으로 자본에 대한 세부담은 노동에 전가되며 그 전가의 정도는 자본소득과 근로소득의 저축성향에 의존한다고 주장함
- Grieson(1975)은 자본소득세율의 인하는 장기적으로 투자를 통해 노동장비율을 높여 자본에 대한 노동의 상대적인 실질임금을 상승시켜 노동자에게 유리하다고 주장함

(2) 실증적 연구

- Adelman(1957)은- 1차 동차 생산함수, 중립적 기술진보를 가정하고 1920년대와 1946 ~55년 양 기간의 GNP에 대한 법인의 세후이윤을 비교하여 법인세는 요소 투입비율과 산출비율을 변화시키지 않으며, 법인세는 전가되지 않는다는 결론을 도출함

- M. Kryzaniak and R. Musgrave(1963)은 거시패널자료를 이용하여 Harberger 이론을 검증, 미국 제조업의 경우 법인세 부담은 세전 이윤을 증가시키려는 목적으로 상품가격을 올려 100% 이상 소비자에게로 전가된다고 주장하였는데, 이들 연구는 수요조건을 고려하지 않고 있으며 분석모형구조에 대한 다양한 각도에서의 비판이 있었음

- R. Gordon(1967)은 Harberger(1962)와 마찬가지로 완전경쟁과 1차 동차 생산함수 가정을 이용, 미국 제조업의 경우 법인세 부담이 소비자에게로 전가되는 현상은 발생하지 않는다고 보았는데, 이는 M. Kryzaniak and R. Musgrave의 연구 결과와 상반됨

- Jorgenson, Dale W. & Kun-Young Yun(1993)은 미국의 경우 법인세의 초과부담이 다른 세목에 매우 더욱 큰 것으로 조사함

- Sebold(1975)는 단기에 제조업체에서는 법인세의 전가가 상당히 발생하고 있음을 발견함

- McLure and Thirsk(1975), Bhatia (1982), Ballentine and Eris(1975)은 Harberger(1962)의 연구를 보다 정교화함

- Shoven & Whalley (1984), Kotlikoff & Summers(1987)는 추정된 파라미터에 따라 법인세 부담의 전가 정도가 크게 영향을 받는다고 주장함

- Herman et al.(1996)은 법인세 부담이 법인부문에서 비법인부문으로 자본이동을 발생시켜 비법인부문에 법인세가 전가되나 법인세가 자본소유자의 이윤의 35%를 감소시켜 자본소유자에게도 상당 부분이 귀착된다고 주장함

- 이신일(1998)은 Krzyaniak and Musgrave의 모형을 근거로 산업별 전가 정도를 분석하였는데, 제조업은 35~270%, 건설업은 50~303%, 서비스업은 22~196%로 나타나 Krzyaniak and Musgrave(1963)과 마찬가지로 산업에 따라 상이하기는 하나 소비자에게 완전전가 혹은 과잉전가된다는 결론을 도출함

- 전영준(2003)은 세대중첩 CGE 모형을 이용하여 법인세 인하가 성장 및 수요에 미치는 영향을 분석하는데,
 - 법인세 폐지에 따른 소득계층별 효과에 따르면 법인세 폐지는 상대적으로 저소득층에 유리하며 현행 법인세제가 저소득층의 후생 저해요인으로 작용하고 있다고 봄

- 지해명(2003)은 CGE 모형을 이용하여 법인세 인하가 성장 및 수요에 미치는 영향을 분석하였는데,
 - 법인세 인하가 수도권외 노동수요를 단기에는 0.03%, 중기에는 0.03~0.04% 증가시킨다는 결론을 도출하여 법인세 인하가 노동수요 등에 긍정적인 영향을 미쳐 중장기적으로 법인세 인하가 노동자에게도 혜택을 주고 있음을 간접적으로 시사하였고, 부가가치세의 인하는 수도권외의 경우 1.17~1.18%의 상대적으로 큰 노동수요 증대효과가 있는 것으로 나타남
 - 따라서 부가가치세 인하가 소득세나 법인세 인하보다 효과가 클 뿐만 아니라 생산, 소득, 고용 등 모든 부문에서 균등한 효과를 보이고 있어 전반적으로 다른 세목의 인하보다 효과적이라고 주장함

- 김성태 외(2003)는 미국 Ballard et al.(1985) 모형을 한국경제에 적용한 KOCGE 모형을 이용하여 법인세율을 10% 인하하고 세수감소분만큼 이전지출을 줄일 경우 후생, 소득분배, 노동 및 저축 등에 미치는 효과를 분석한 결과 긍정적인 영향을 미치는 것으로 나타남
 - 법인세율 인하는 적어도 단기적(일시적)으로는 고소득층·대기업에만 혜택을 주는 것처럼 보이나, 시간에 따라 그 효율 증진 효과가 노동 등 기타 요소들에 충분히 전가되어 장기적으로 보면 종합적으로 경제에 매우 긍정적일 수 있음

- 김승래·김형준·이철인(2008), 김승래(2006, 2010) 또는 김승래·전영준·김진영(2015)는 Harberger(1962), Shoven and Whalley(1984)를 기본으로 하는 Harberger-Shoven-Whalley형 일반균형 모형을 기반으로 기업과세로서 법인세가 각 경제주체별로 어떻게 귀착되는지 파급과정을 구조 분해하여 분석함
 - 산업부문을 산업연관표 대분류 구분에 따라 28개 또는 30개 부문으로 구분하고 각 산업의 업종별 법인세 세부담비율을 적용함으로써 업종별 법인세 부담의 차이를 고려
 - 법인세 인하로 인한 경제적 파급 효과는 다양한 경제 주체에게 영향을 주어 경제 전반에 영향을 줄 것임
 - 이 분석은 폐쇄경제에 초점을 맞추어 해외로의 자본이동을 고려하는 개방경제모형에 비하여 자본에 귀착되는 비중이 다소 크게 나타날 수 있음

4) 보훈관련 세제지원의 효율성 효과

가) 기본 전제

- 본 연구에서는 김승래·김형준·이철인(2008), 김승래(2010) 또는 김승래·전영준·김진영(2015)에서와 같이 Harberger의 법인세전가에 대한 일반균형이론을 CGE 모형으로 구체화한 Shoven and Whalley(1984)형 기본모형을 이용함²¹⁾
- 이러한 Harberger-Shoven-Whalley형 일반균형모형은 Harberger(1961), Shoven and Whalley(1984) 또는 Piggott and Whalley(1985)형의 일반균형모형을 한국경제에 적용한 모형으로서 주요 업종별 경제를 한국은행의 2012년 「산업연관표」의 대분류인 30개 산업부문과 통계청의 2014년 「가계동향조사자료」에 의거하여 연간소득 기준의 소득 수준별 10분위로 구분함
 - Shoven and Whalley형 기본모형(1984) 구조
 - 생산부문을 불변대체성함수(CES) 생산함수로 나타냄

21) 이러한 모형구조에 대한 자세한 논의는 김승래(2010) 또는 김승래 외(2015)를 참조할 수 있음

$$Q_i = \phi_i \left[\delta_i L_i^{\frac{\sigma_i-1}{\sigma_i}} + (1-\delta_i) K_i^{\frac{\sigma_i-1}{\sigma_i}} \right]^{\frac{\sigma_i}{\sigma_i-1}} \quad (4.1)$$

단, $i = 1, 2$ (e.g., 제조업, 기타산업)

Q_i : 산업 i 의 생산량

ϕ_i : 스케일 파라미터

δ_i : 분배(distribution) 파라미터

K_i, L_i : 요소투입량

σ_i : 요소대체탄력성

- 조건부 요소수요함수는 식 (4.1)에서 비용극소화를 통해 도출

$$L_i = \phi_i Q_i \left[\delta_i + (1-\delta_i) \left\{ \frac{\delta_i P_k}{(1-\delta_i) P_L} \right\}^{1-\sigma_i} \right]^{\frac{\sigma_i}{1-\sigma_i}} \quad (4.2)$$

$$K_i = \phi_i^{-1} Q_i \left[\delta_i \left\{ \frac{(1-\delta_i) P_L}{\delta_i P_K} \right\}^{1-\sigma_i} + (1-\delta_i) \right]^{\frac{\sigma_i}{1-\sigma_i}} \quad (4.3)$$

단, P_k, P_L : 세후요소가격

- 소비자 그룹별 효용함수를 다음과 같은 CES함수로 나타냄

$$U^c = \left[\sum_{i=1}^2 a_i^c \frac{1}{\sigma_c} \cdot X_i^c \frac{\sigma_c}{\sigma_c-1} \right]^{\frac{\sigma_c}{\sigma_c-1}} \quad (4.4)$$

단, X_i^c : 소비자(c)가 소비하는 재화(i)의 수량

a_i^c : CES효용함수의 대체탄력성

- 소비자의 예산제약

$$P_1 X_1^c + P_2 X_2^c \leq P_L W_L^c + P_k W_k^c = I^c \quad (4.5)$$

단, P_1, P_2 : 세후소비자가격

W_L^c, W_k^c : 소비자의 노동, 자본 부존

I^c : 소비자의 소득

- 위 식 (4.5)의 예산제약하에 식 (4.4)의 소비자그룹별 효용극대화를 통해 소비자그룹별 개별상품 수요곡선을 도출

$$X_i^c = \frac{\sigma_i^c I^c}{P_i^{\sigma_i^c} (\alpha_1^c P_1^{(1-\sigma_i^c)} + \alpha_2^c P_2^{(1-\sigma_i^c)})} \quad (4.6)$$

$i = 1, 2$ (상품); $c = 1, 2$ (소득계층)

- 생산요소시장과 생산물시장의 균형조건은 다음과 같이 나타낼 수 있음

(i) 생산요소에 대한 수요와 공급의 일치

$$K_1(P_L, P_K, Q_1) + K_2(P_L, P_K, Q_2) = K \quad (4.7)$$

$$L_1(P_L, P_K, Q_1) + L_2(P_L, P_K, Q_2) = L \quad (4.8)$$

(ii) 상품에 대한 수요와 공급의 일치

$$X_1^1(P_1, P_2, P_L, P_K) + X_1^2(P_1, P_2, P_L, P_K) = Q_1 \quad (4.9)$$

$$X_1^2(P_1, P_2, P_L, P_K) + X_2^2(P_1, P_2, P_L, P_K) = Q_2 \quad (4.10)$$

(iii) 산업별 영(0)의 이윤 조건(zero profit conditions)

$$P_K K_1(P_L, P_K, Q_1) + P_L K_1(P_L, P_K, Q_1) = P_1 Q_1 \quad (4.11)$$

$$P_K K_2(P_L, P_K, Q_2) + P_L K_2(P_L, P_K, Q_2) = P_2 Q_2 \quad (4.12)$$

- 위의 3가지 조건을 만족하는 경제전반의 일반균형의 해를 연립방정식을 풀어 계산하게 됨²²⁾

- CGE 모형을 설정하고 분석을 진행할 때에는 모형을 선택해야 하는데 대부분의 모형은 업종별 생산부문과 소비자그룹별 수요부분으로 구성되는 구조를 가지고 있음

22) 소득균형(income balance): 각 의사 결정자의 소득은 요소 자원의 가치와 동일,
 시장청산(market clearance): 수요와 공급은 시장을 청산하는 가격에 의하여 균형을 형성,
 영의 이윤(zero profit): 초과이윤을 얻는 생산자는 없음.

- 분석의 목적은 주로 조세의 부과, 전가 및 귀착으로 인한 자원배분 변화와 소비자별 후생 변화에 있으며, 이러한 정보는 경제활동으로 인한 생산과 소비의 양에 초점이 맞춰지고, 국민계정, 산업연관표, 도시가계 연보 등의 자료를 활용하여 획득
 - 기타 생산의 조정비용(adjustment cost) 등을 포함하기도 함
 - 다음으로 소비, 생산, 정부 등의 각 부문의 투입요소 간 특성을 고려하여 Leontief, Cobb-Douglas, LES, CES, Translog 등의 함수를 사용하여 함수의 형태를 선택
 - 이러한 각 함수에 필요한 파라미터 값들은 분석대상 기준경제의 모형 보정(calibration)을 거쳐 구하며 이는 경제가 균형상태에 있다고 가정하는 기준균형에서의 값을 의미함
- 조세체계 개편에 대한 일반균형 분석의 목적은 주로 조세의 부과, 전가 및 귀착으로 인한 상품별 자원배분의 변화와 소비자별 후생변화의 파악에 있음
- 정보를 얻기 위해서는 각종 경제활동으로 인한 생산과 소비의 양에 초점이 맞춰지고, 국민계정, 산업연관표, 가계동향조사자료 등의 실증자료를 이용하여 CGE분석 모형을 구축하여야 함
 - 모형의 설정은 일반적으로 분석경제의 중간부문 간의 거래를 포함하는 업종별 투입과 산출부문, 그리고 소비자그룹별 다양한 상품별 수요부문으로 구성함
 - 모형보정을 통해 조세체계의 조정 시 소비, 생산, 정부 등의 각 부문의 상호작용과 환류효과라는 정책 변화의 직간접 파급효과를 반영
 - 모형분석은 현재 경제가 기준상태에서 균형상태에 있다고 가정하고 기준균형(benchmark equilibrium)을 구한 후에, 법인세의 개편 시나리오에 따른 경제의 새로운 균형(counterfactual equilibrium)을 계산하고 이러한 두 가지 균형을 서로 비교하여 경제적 효율 변화나 소득재분배 등 소비자그룹별로 경제적 파급효과를 파악함

나) 고창세 세제지원의 효율성 효과

(1) 생산자와 소비자의 기능별 귀착효과

- 고창세 지원은 세수 손실만을 야기하는 것이 아니라 조세의 효율비용을 감소시킴
 - 소비자는 낮은 가격에 더 많은 상품을 소비하여 효용이 증가하고, 생산자는 더 많은 상품을 판매함으로써 수익이 증가하는 형태
 - 고창세를 지원하는 경우에는 경제 전반적인 효율 증가로 세수손실보다 더 많은 이득이 나타나게 됨
 - 고창세 지원으로 인한 세수 손실을 다른 세목의 세율 인상으로 보전한다면 그로 인한 효율 감소의 크기에 따라 궁극적인 세제개편의 효율비용 및 세부담 귀착의 효과가 결정됨
 - 상품가격의 변화에 따라 법인의 자본과 노동의 수요가 변동, 그 가격이 변화함

- 가령, Harberger(1962)의 이론 모형에서와 같이 김승래(2006, 2010) 또는 김승래·류덕현(2010)의 분석에 따르면 한국경제에서 법인세율을 인하하였을 경우에 대한 관련 세수 변화 및 노동, 자본, 그리고 소비자에 대한 혜택의 구조 변화를 살펴보면 노동과 자본의 대체탄력성에 주로 의존함을 알 수 있음
 - 또한 이러한 분석결과에 따르면 기업과세 인하의 경제적 파급 효과는 소비자, 종업원, 주주, 정부 등 경제 전반적으로 다양하게 분산되게 됨

- 보훈관련 고창세 지원을 통한 자본소득 과세의 약화는 노동 및 자본 소유자에 대한 요소수익률 개선을 통한 실질소득 증가(소득효과)와 상품가격 하락에 따른 소비자의 구매력 증가를 통한 소비자잉여 증가(가격효과)로 해석 가능함

- 본 연구의 보훈관련 대상자 6,379명에 대한 기업부문의 고창세 지원의 경제적 귀착 파급효과를 살펴보면 다음과 같음

- 고창세의 지원으로 인한 세수의 감소 및 경제의 효율증진은 소비자잉여 및 생산자잉여의 증가를 통하여 나타나고, 이러한 전체적인 소비자잉여와 생산자잉여 증가분의 합은 약 1,074.16억원으로 추정됨
- 소비자 잉여의 변화는 170.21억원, 생산자잉여의 변화는 903.95억원으로 고창세 지원을 통한 자본과세의 약화는 연간기준으로 보았을 때 최소한 소비자 보다는 대부분 생산자에게 혜택이 귀속된 것으로 보임
- 고창세 지원의 감세에 따른 세수 감소분은 956.85억원으로 초과부담(excess burden) 또는 사중적 손실(deadweight loss)인 조세왜곡의 감소에 따른 효율증진 효과는 약 117.31억원으로 나타남

(2) 자본과 노동 요소에 대한 귀속이라는 기능별 귀착효과

- 노동에 대한 귀속은 약 98.91억원, 자본에 대한 귀속은 805.04억원 정도로 생산자 잉여 증가 903.95억원의 혜택이 발생함
- 일반균형분석을 이용한 고창세 지원의 귀착효과를 기업규모별로 살펴보기 위하여 한국신용평가자료와 국세통계연보에 나타난 기업규모별 자료를 기준으로 배분하여 보면 다음과 같음(<표 IV-10> 참조)
 - 국세통계연보에 의한 기업규모별 법인세 납부자료는 기업규모별 노동(인건비)과 자본(영업잉여)의 구성에 대한 정보를 포함하고 있지 않으므로 한국신용평가 자료를 기준으로 매출액 대비 인건비와 영업잉여 비율을 구한 다음, 이를 국세통계연보의 매출액에 적용하여 기업규모별 인건비와 영업잉여 규모를 추정하고, 노동과 자본에 대한 귀속분(98.91억원과 805.04억원)을 비례적으로 배분하였음
 - 노동에 귀속되는 고창세 지원 혜택은 인건비의 비중이 높은 소규모 기업에 집중되고, 이러한 효과는 기업 규모별로 거의 차이가 없는 것으로 나타나고 있지만 매출액 대비로 감안할 경우 소규모 기업에 혜택이 집중됨

○ 자본에 귀속되는 고창세 지원 혜택은 영업잉여가 많은 대규모 기업에 집중되고 있음을 유추할 수 있는데, 기업 규모를 감안하는 경우에도 대규모 기업에 혜택이 집중됨

- 자본에 귀속되는 전체 805.04억원 중에서 연 매출액 1조원 이상의 기업군에 439.35억원, 1,000억~1조원 기업들은 133.64억원, 100억~1,000억원 기업들은 176.83억원, 10억~100억원 기업들은 55.22억원, 그리고 연 매출액 10억원 미만의 그룹에는 혜택이 거의 돌아가지 않는 것으로 파악됨

<표 IV-10> 보훈관련 고창세의 기업규모별 파급 효과

(단위: 조원, %)

기업규모		10억미만	~100억	~1000억	~1조	1조이상	
한 신 평 자 료	매출액	0.67	36.98	423.47	442.27	1,970.78	
	인건비 (비율)	0.28 (42.05)	3.25 (13.00)	26.38 (6.23)	19.04 (4.31)	55.62 (2.82)	
	영업잉여 (비율)	0 (0.00)	0.44 (2.00)	19.84 (4.68)	24.68 (5.58)	96.21 (4.88)	
	국 세 통 계 기 준	인당 추가공제 한도 1.5천만원	매출액	77.8	543.7	744	471.6
	인건비	32.7	70.7	46.4	20.3	50.0	
	노동귀속분(억원) (비율)	14.70 (0.0019)	31.77 (0.0006)	20.83 (0.0003)	9.14 (0.0002)	22.47 (0.0001)	
	영업잉여(억원)	0.0	10.9	34.8	26.3	86.5	
	자본귀속분 (비율)	0.00 (0.0000)	55.22 (0.0010)	176.83 (0.0024)	133.64 (0.0028)	439.35 (0.0025)	

주: 1. 10억원 미만의 경우 영업잉여가 음수로 나와 0으로 처리
 2. 여기서 매출액, 인건비, 영업잉여는 법인 총계이며 이러한 각 항목들의 비율은 매출액 대비 비율을 의미
 3. 한국신용평가 2012년 자료를 기준으로 매출액 대비 인건비와 영업잉여 비율을 구한 다음, 이를 2012년 국세통계연보(2011년 신고법인 기준)의 매출액에 적용하여 기업규모별 인건비와 영업잉여 규모를 추정하고, 노동과 자본에 대한 귀속분(98.91억원과 805.04억원)을 비례적으로 배분

□ 이 결과에서 경제 전체적으로 보면 노동 대비 자본에 귀속되는 세제지원 혜택이 크기 때문에 자본력이 큰 기업들이 혜택이 더 많이 받음을 알 수 있음

○ 다만, 주주의 구성에 있어서 대규모 기업이 소규모 기업에 비해 고소득층 위주로 되어 있는 것이 아니므로 이러한 결과가 소득분배측면에서 역진성을 의미하는 것이 아님

- 고창세 지원에 따른 자본 귀속분(영업잉여)의 증가분에 있어 배당성향을 영업 잉여의 20%로 가정하면,
 - 경제전체적으로 배당 증가분이 161.01억원, 그리고 내부유보분이 644.03억원 으로 추정
 - 고창세 지원에 따른 영업잉여분의 내부유보분의 상당 부분이 재투자 재원으로 사용될 수 있음을 보여줌

- 고창세 지원을 통한 세제개편의 귀착효과는 단순히 기업 단계의 기업의 수익자체에 대한 직접적 효과(직접 편익)와 더불어 그 세부담 경감의 혜택이 소비와 생산의 경제 전반에 걸쳐 다양하게 사회적 잉여 증가(간접편익)로 분산되고 있음을 알 수 있음
 - 고창세 지원의 일반균형적 귀착효과를 여러 가지 경제부문의 귀착 유형별로 나누어 종합적으로 정리하면 [그림 IV-7]과 같음
 - 고창세라는 기업단계의 자본과세의 세부담의 귀착은 단순히 기업 자체의 수익자체에 대한 효과가 아니라 노동자, 자본가, 주주, 소비자 등 경제 전반에 걸쳐 다양하게 파급되어 분산되고 있음을 알 수 있음
 - 이에 따라 고용 0.04055%, 투자 0.02125% 증가

[그림 IV-7] 보훈관련 고창세의 연간 일반균형 파급 효과: 구조 분해

(단위: 억원, 2014년 기준)

합계 1,074.16 (100.0%)	효율증진 117.31 (10.9%)	소비부문 170.21 (15.8%)	소비부문 170.21 (15.8%)	소비부문 170.21 (15.8%)
	세수감소 956.85 (89.1%)	생산부문 903.95 (84.2%)	노동 98.91 (9.2%)	노동 98.91 (9.2%)
			자본 805.04 (74.9%)	배당 161.01 (15.0%)
			유보 644.03 (59.9%)	

주: () 는 비중으로 나타낸 %, 배당성향은 20%로 가정, 효율은 계층별 후생변화의 가중평균함

- 이상과 같이 고창세 지원을 통한 세제지원의 경제적 파급효과는 단순히 기업단체의 기업의 수익 자체에 대한 직접적 편익(정부의 조세지원)과 더불어 간접적으로 유발되는 창출편익(사회적 잉여)을 합하면 최대 1,044.55억원으로 추산됨 (<표 IV-11> 참조)
 - 정부의 조세지원에 따른 직접편익은 정책대상자 6,379명에 대해 인당 1,500만원의 추가공제분 감안하여 기업에 대한 직접편익 증가분으로 956.85억원
 - 기업에 대한 고창세 세제지원으로 발생하는 간접적으로 유발되는 경제적 효율 증대분(또는 초과부담의 감소분)은 추가공제 한도 확대에 따른 전체 산업의 부가가치 증대의 합으로 87.7억원

<표 IV-11> 보훈관련 고창세의 업종별 효율성 효과

업종	간접편익 (억원)					지원 대비 효율성 (=부가가치/ 정부지원액)	
	매출	고용	투자	소비	부가가치 (=효율성)		
1	농림수산물	9.9	1.9	10.3	2.4	5.4	0.35
2	광산품	13.6	4.2	1.0	0.0	8.1	9.42
3	음식료품	15.5	3.6	7.5	7.2	2.4	0.14
4	섬유 및 가죽	7.6	2.4	4.2	3.9	1.7	0.09
5	목재, 종이, 인쇄	3.4	1.3	4.0	0.2	0.9	0.09
6	석탄, 석유	11.5	0.1	10.2	2.1	0.7	0.95
7	화학제품	15.7	1.8	25.1	1.3	3.1	0.14
8	비금속광물	1.2	0.3	5.0	0.1	0.3	0.06
9	1차 금속	7.7	0.5	25.6	0.0	1.4	0.13
10	금속제품	3.1	0.6	6.0	0.2	0.9	0.06
11	기계 및 장비	2.9	0.7	12.7	0.2	0.8	0.03
12	전기, 전자기기	10.5	1.4	121.3	3.3	2.6	0.07
13	정밀기기	1.5	0.5	4.0	0.4	0.4	0.07
14	운송장비	6.6	1.2	31.9	3.1	1.5	0.04
15	기타제조업	4.1	2.4	1.7	0.8	1.6	0.07
16	전력, 가스, 증기	8.9	0.6	29.1	2.8	1.6	0.03
17	수도, 폐기물	1.7	0.9	21.5	0.6	0.8	0.04
18	건설	0.9	0.5	11.7	0.0	0.3	0.01
19	도소매	18.7	14.8	26.3	9.9	9.5	0.37
20	운송	11.1	5.8	57.8	3.6	3.6	0.09
21	음식점, 숙박	11.3	10.3	10.7	8.5	4.2	0.55
22	정보통신, 방송	9.1	4.8	44.9	3.9	3.9	0.15
23	금융, 보험	16.0	8.1	17.5	7.9	8.5	0.10
24	부동산, 임대	18.2	4.5	129.6	14.2	13.5	3.53
25	전문, 과학, 기술	3.9	4.2	13.6	0.3	2.2	0.14
26	사업지원서비스	4.0	9.8	5.5	0.7	2.6	0.02
27	공공행정, 국방	0.4	0.4	112.9	0.2	0.3	0.01
28	교육	8.7	10.7	36.9	8.6	6.2	0.28
29	보건, 사회복지	6.3	8.4	15.6	5.7	3.2	0.03
30	문화 및 기타	9.4	10.7	22.2	7.7	4.6	0.08
전체		243.4	117.4	826.3	99.7	87.7	0.09

주: 김승래(2010) 또는 김승래·전영준·김진영(2015)의 Harberger-Shoven-Whalley형 30부문-2요소-10소득 계층의 일반균형모형을 이용한 분석

다. 경제성 분석 결과

□ 이상에서 살펴본 비용과 편익 추정을 바탕으로 국가 전체적 관점에서 보훈대상자의 정책적 지원에 따른 노동시장 왜곡(distortion)의 생산성손실을 사회적 비용으로 가정할 경우 그 사회적 비용은 최대 5,442억원이고, 사회적 편익은 1,045억원으로 이에 따른 편익-비용 비율 B/C = 0.1919임(<표 IV-12> 참조)

<표 IV-12> 보훈관련 고창세의 경제성 분석

업종	생산성손실 (억원)		지원효율성 (억원)			경제성 지표 (=B/C)	
	첫해 비용	평균근속기간의 총비용 (C)	직접편익 (정부지원)	간접편익 (부가가치)	총편익 (B)		
1	농림수산물	13.8	84.3	15.3	5.4	20.7	0.25
2	광산품	0.6	3.5	0.9	8.1	9.0	2.58
3	음식료품	12.7	77.5	16.9	2.4	19.3	0.25
4	섬유 및 가죽	14.1	86.0	18.7	1.7	20.4	0.24
5	목재, 종이, 인쇄	7.7	46.8	10.2	0.9	11.1	0.24
6	석탄, 석유	0.6	3.4	0.7	0.7	1.4	0.42
7	화학제품	17.2	105.1	22.9	3.1	26.0	0.25
8	비금속광물	4.3	26.3	5.7	0.3	6.1	0.23
9	1차 금속	8.1	49.6	10.8	1.4	12.2	0.25
10	금속제품	11.3	69.1	15.1	0.9	16.0	0.23
11	기계 및 장비	17.7	107.9	23.5	0.8	24.3	0.23
12	전기, 전자기기	28.0	170.5	37.2	2.6	39.8	0.23
13	정밀기기	4.9	30.0	6.5	0.4	7.0	0.23
14	운송장비	24.7	150.7	32.9	1.5	34.3	0.23
15	기타제조업	17.9	108.9	23.7	1.6	25.3	0.23
16	전력, 가스, 증기	22.2	135.6	63.2	1.6	64.7	0.48
17	수도, 폐기물	8.7	53.0	18.2	0.8	19.0	0.36
18	건설	27.1	165.0	33.5	0.3	33.8	0.20
19	도소매	26.1	159.0	25.8	9.5	35.4	0.22
20	운송	38.5	234.8	41.1	3.6	44.7	0.19
21	음식점, 숙박	3.3	19.9	7.7	4.2	11.9	0.60
22	정보통신, 방송	20.9	127.7	25.8	3.9	29.8	0.23
23	금융, 보험	52.9	322.7	85.2	8.5	93.6	0.29
24	부동산, 임대	5.2	31.8	3.8	13.5	17.3	0.55
25	전문, 과학, 기술	14.0	85.4	16.3	2.2	18.5	0.22
26	사업지원서비스	123.2	751.7	166.5	2.6	169.1	0.22
27	공공행정, 국방	32.5	198.3	33.5	0.3	33.8	0.17
28	교육	30.0	183.0	22.0	6.2	28.2	0.15
29	보건, 사회복지	115.2	702.7	118.6	3.2	121.9	0.17
30	문화 및 기타	31.0	189.3	54.5	4.6	59.2	0.31
전체		892.2	5,442.3	956.9	87.7	1,044.6	0.1919

2. 형평성 분석

가. 소득계층별 수혜자 귀착 분석

□ 보훈관련 대상자 6,379명에 대한 고창세 지원에 따른 세부담 혜택의 소득계층별 일반균형적 귀착 효과를 살펴보면 다음과 같음(<표 IV-13> 참조)

- 소득그룹별로 혜택은 실질소득 증가(전체가구 평균)로 측정하여 살펴보면 최하위계층(소득1분위)의 경우는 연간 약 0.8천원, 소득5분위의 경우는 연간 6.3천원, 그리고 최상위계층(소득10분위)의 경우는 연간 16.1천원 정도의 혜택이 예상됨
- 여기서 소득분위는 전국 1인 가구 이상으로 측정하였으며 숙련노동은 가구주 학력 대졸자, 비숙련노동은 전문대 이하로 가정하였고 ‘세부담 혜택’은 계층별 후생 증가분, 세부담 혜택의 ‘소득 대비 비중’은 경상소득 기준임
- 이러한 세부담 혜택은 경상소득 대비 기준으로 거의 비례적으로 나타나고 있음

<표 IV-13> 보훈관련 고창세의 소득계층별 귀착 효과

(단위: 천원, 2014년 기준)

계층	1분위	2분위	3분위	4분위	5분위	6분위	7분위	8분위	9분위	10분위	평균
경상소득	4,813	12,062	19,945	27,875	35,065	42,095	49,474	58,367	71,534	105,625	42,674
근로소득	692	3,821	10,049	17,154	21,700	27,327	33,389	41,437	53,187	79,163	28,783
숙련노동	776	4,862	10,596	17,564	22,531	29,930	35,493	44,724	58,512	86,535	44,891
비숙련노동	591	3,363	9,302	16,941	19,792	27,398	31,087	38,738	43,308	58,883	28,191
비근로소득	4,120	8,241	9,896	10,721	13,365	14,768	16,086	16,930	18,347	26,462	13,891
혜택	0.8	2.0	3.5	5.0	6.3	7.7	9.0	10.3	12.2	16.0	7.3
소득 대비 %	0.0156	0.0167	0.0178	0.0181	0.0180	0.0183	0.0181	0.0177	0.0171	0.0151	0.0173
보훈 대상자(명)	772	772	1,068	1,068	1,183	1,183	150	150	3	3	6,379
보훈 대상자 분포(%)	12.1	12.1	16.8	16.8	18.6	18.6	2.4	2.4	0.1	0.1	-

주: 여기서 소득분위는 전국 1인가구 이상으로 측정하였으며 숙련노동은 가구주 학력 대졸자, 비숙련노동은 전문대졸 이하로 가정하였고 ‘세부담 혜택’은 계층별 후생 증가분 평균, 세부담 혜택의 ‘소득대비 %’은 경상소득 기준이며, 보훈대상자 가구의 분포는 보훈처의 「보훈대상자 설문조사 통계자료」(2011) 이용

자료: 통계청, 「가계동향조사」(2014); 보훈처, 「설문조사 통계자료」(2011)

나. 소득격차 지표 개선도 분석

- 보훈관련 고창세 지원에 따라 소득불평등도(income inequality)를 의미하는 Gini 계수는 경상소득기준으로 지원 전 0.371919에서 지원 후 0.371915로 미세하게나마 0.00097% 정도 개선됨(<표 IV-14> 참조)
 - 보훈처의 보훈대상자 설문조사 통계자료(2011)의 보훈가구의 소득계층별 분포가 주로 소득하위 60%(소득1분위에서 6분위)에 집중되어 있음을 감안
 - 이러한 고창세 지원에 따른 소득재분배기능은 매우 미미하여 사회 전반의 형평성에 미치는 효과는 그다지 유의적이지 않음

- 또한 소득격차 변화를 살펴보기 위하여 상위 50%소득을 하위 50% 소득으로 나누는 값으로 측정된 ‘2분위배율’을 살펴보면, 지원 전 3.278845에서 지원 후 3.278818로 0.00085% 정도 개선되나 매우 미세한 수준에 머무르고 있음

<표 IV-14> 보훈관련 고창세의 형평성 효과

보훈관련 고창세	형평성 지수					
	Gini계수 ¹⁾			2분위배율 ²⁾		
	지원전	지원후	변화율	지원전	지원후	변화율
인당 추가공제 한도 1.5천만원	0.371919	0.371915	-0.00097%	3.278845	3.278818	-0.00085%

주: 1) 지니계수는 평균소득(μ)과 표본수(n)에서 $[1/[n(n-1)]\sum_j\sum_k|I_j - I_k|]/2\mu$ 와 같으며 그 값은 0(완전평등)에서 1(완전불평등) 사이의 값을 가짐

2) ‘2분위배율’은 상위 50% 평균소득과 하위 50% 평균소득의 비율

- 이와 같이 보훈관련 고창세의 소득계층별 소득불평등도나 소득격차에 대한 형평성 효과는 세제지원의 규모 956.85억원에 비해 매우 미약한 수준에 머물고 있음
 - 오히려 취약계층이나 사회적 약자에 대한 소득재분배의 형평성 제고 효과는 기업에 대한 고창세 지원에 따른 간접적인 방식보다는 이러한 계층에 대한 직접적인 소득세 지원이나 재정지출(복지지출) 확대가 보다 효과적일 수 있음을 보여줌

V. 종합평가 및 정책제언



V. 종합평가 및 정책제언

1. 계층화분석법(AHP) 개요

- 기획재정부 예타 지침 제28조(종합평가)에 따르면, 조세특례의 타당성에 대한 종합평가는 평가항목별 분석결과를 토대로 계층화 분석법(Analytic Hierarchy Process, 이하 AHP)을 활용하여 계량화된 수치로 도출한다고 규정되어 있음
 - AHP 평점이 0.5 이상인 경우, 사업추진의 타당성 확보

- 또한 AHP 분석의 주안점은 사업의 시행·미시행 여부의 판단에 있음
 - 따라서 평가안을 기준으로 AHP 구조의 최하위 계층에 사업 시행 대안과 사업 미시행 대안을 놓고 어떤 대안이 더 적절한가를 평가하여 사업의 시행 여부를 판단하는 접근 방법을 취하고 있음

- AHP 조사대상집단은 다음과 같이 구성함
 - 본 사업에 대한 충분한 지식을 가진 전문가로서 공공이익의 관점에서 사업을 평가할 수 있는 객관성을 보유하고 있어야 하므로 연구책임자와 공동연구자, 주관기관인 한국조세재정연구원 2인, 학계의 전문가 3인 등 총 7명이 평가에 참여함
 - 다만, 종합 평점은 최소·최대 점수를 부여한 평가자의 응답결과는 제외하여 산출함

- AHP 분석의 최종목표는 정책성, 경제성 및 형평성 분석을 종합하여 사업의 시행 여부를 판단하는 것임
 - 경제성 분석은 비용-편익분석 결과로 제시되는 B-C비율로 사용하며, 정책적

분석과 형평성 분석은 비용-편익분석에는 포함되지 않으나 타당성을 평가하는 데 있어 중요하게 고려되어야 할 요인들을 포함하므로 AHP를 통해서 반영하는 것이 일반적임

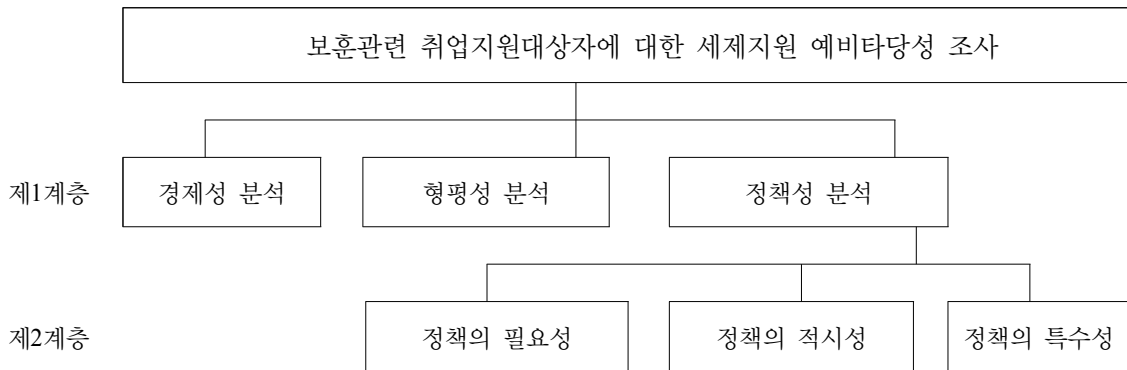
- 정책성 분석 항목은 정책의 필요성, 정책의 적시성, 정책의 특수성으로 구분하여 계층구조를 구성함
 - 정책성 분석에서만 하위계층이 있는데, 각 세부 평가항목들은 다음과 같이 내용을 고려해야 감안하는 것으로 구성함

<표 V-1> 정책성 분석의 AHP 평가항목 요약

정책의 필요성	· 해당 조세특례의 도입 필요성 · 상이자와의 중복성
정책의 적시성	· 해당 조세특례의 시의성 · 정책목표의 적절성
정책의 특수성	· 해당 조세특례가 특수한 사례인지 여부 · 다른 제도와의 구별 가능성 · 해당 조세특례 시행과정의 문제점 발생 가능성

- 이상과 같이 정책성 분석 항목(2계층)을 반영한 AHP 계층 구조는 다음과 같음

[그림 V-1] AHP 분석을 위한 계층 구조



2. AHP를 이용한 종합평가 결과

- 기획재정부 예타 지침 제28조(종합평가)에 따르면, 평가항목의 가중치 산정범위는 <표 V-2>와 같음
 - 경제성 분석, 정책성 분석 그리고 형평성 분석의 상대적 중요도는 평가 결과에 미치는 영향이 크므로 상대적인 중요도를 상수합 측정척도를 채택하여 100점 스케일로 응답함
 - 다만, <표 V-2>와 같이 가중치 범위를 사전적으로 제한하여 상수합 측정척도로 응답하게 함

<표 V-2> 가중치 산정범위

(단위: %)		
경제성 분석	정책적 분석	형평성 분석
30 ~ 50	30 ~ 40	20 ~ 30

- 경제성 분석의 평점은 B-C비율이 0.1919로 AHP 표준점수는 -9.0점으로 환산됨
- 가중치 산정결과, 경제성 분석 : 정책성 분석 : 형평성 분석의 중요도에 대해서 대부분의 평가자들이 경제성 분석을 다른 두 평가항목에 비하여 더 중요하다는 의견을 제시하였음²³⁾
 - 종합한 결과, 연구진들은 경제성 분석 : 형평성 분석 : 정책성 분석의 가중치를 35.7 : 29.2 : 35.0로 판단하여 경제적 분석이 정책성 분석에 비하여 약간 높은 것으로 나타났음
 - 정책성 분석의 3개 항목 중 정책의 필요성이 11.7%로 중요도가 가장 높았고, 적시성과 특수성은 거의 비슷하지만, 특수성이 5.2%로 적시성(4.9%)에 비하여 약간 높은 것으로 분석됨

23) 설문에 응답한 7명 중 일관성 지수가 10%를 초과하는 경우도 있었지만, 임계점(critical value)을 15%로 놓으면 수용이 가능하므로 재설문을 시행하지 않았음. 이에 대한 근거는 한국개발연구원(2001, p. 43)을 참고하기 바람. 한국개발연구원(2001)에 따르면, Saaty는 비일관성비율이 0.1 미만이면 쌍대비교는 합리적인 일관성을 갖는 것으로 판단하고, 0.2 미만일 경우 용납할 수 있는 수준의 비일관성을 구비한 것으로 판단한다고 기술하고 있음.

- 본 조세특례 예비타당성조사의 최종 AHP 응답결과, 연구진들이 각 항목에 대하여 평가한 가중치는 <표 V-3>과 같음

<표 V-3> 항목별 가중치 산정결과

평가항목	평가자1	평가자2	평가자3	평가자4	평가자5	평가자6	평가자7
<input type="checkbox"/> 경제성 분석	0.35	0.30	0.45	0.30	0.30	0.30	0.50
<input type="checkbox"/> 형평성 분석	0.30	0.30	0.25	0.30	0.30	0.30	0.30
<input type="checkbox"/> 정책성 분석	0.35	0.40	0.30	0.40	0.40	0.40	0.20
○ 정책의 필요성	0.04	0.09	0.23	0.27	0.28	0.29	0.03
○ 정책의 적시성	0.09	0.03	0.03	0.10	0.03	0.08	0.14
○ 정책의 특수성	0.22	0.28	0.03	0.03	0.09	0.03	0.03

- 한편, 본 사업에 대해 각 평가자들의 평가를 종합한 결과, <표 V-4>에서 확인할 수 있듯이 사업 시행 시 점수가 0.48로 분석되어 사업 미시행이 보다 나은 대안이라고 평가하고 있는 것으로 분석됨

<표 V-4> AHP 평가 결과

평가자	사업 시행	사업 미시행
종합	0.48	0.52
평가자1	0.46	0.54
평가자2	0.56	0.44
평가자3	0.16	0.84
평가자4	0.74	0.26
평가자5	0.38	0.62
평가자6	0.63	0.37
평가자7	0.41	0.59

- 사업시행과 미시행의 종합평가 결과는 최고와 최소를 제외한 5인의 평가 결과를 종합한 것임
- 이에 본 사업에 대한 종합평가는 근소하게 사업을 시행하지 않는 것이 타당하다고 결론지을 수 있음

3. 결론 및 정책제언

□ 본 연구에서는 ‘보훈관련 취업지원·알선대상자 세제지원’(고용창출투자세액공제 추가공제율 한도 확대대상에 추가)을 「조특법」 제26조제1항에 신규 도입할지 여부에의 타당성에 대한 정책 판단을 위하여 보훈관련 고창세 지원의 경제성 및 형평성, 정책성 분석을 수행함

- 정책대상자는 고창세 추가공제 대상(1,500만원 공제 대상, 청년 / 고령자 / 장애인)과 취업지원·알선대상자의 중복 여부 등 고려한 6,379명임
 - 2014년 기업체 취업자(10,560명) - 장애인(상이자, 1,119명) - 청년·60세 이상(3,062명) = 취업지원·알선대상자 중 고창세 적용 대상자(6,379명)

□ 경제성 분석

- 기업들이 원하지 않는 근로자인 보훈관련 대상자 6,379명을 채용함으로써 부담하는 노동시장의 왜곡에 따른 기회비용(기회생산성 손실)이 발생할 것임
 - 즉, 의무고용이 아니라면 취업지원 또는 취업알선대상자보다 더 높은 생산성을 가진 자들을 채용할 수 있을 것이라고 가정할 수 있음
- 이는 일반 고용자와 지원 및 알선대상자의 인적자본 차이로 인한 생산성 차이를 반영하는 방법으로 여기서는 고용노동부의 고용노동통계(2014)의 업종별 숙련노동자(대졸 이상)와 비숙련노동자(전문대졸 이하)의 평균임금 격차로 가정함
 - 기회생산성 손실은 연간 892.2억원으로 평균근속년수 6.1년 동안 총 5,442억원임
- 한편, 고창세 지원을 통한 세제개편의 귀착효과는 기업의 수익자체에 대한 직접적 편익(정부의 조세지원)과 더불어 간접적으로 유발되는 편익(사회적 잉여)을 합하면 최대 1,044.55억원으로 추산되며, 이에 따라 고용은 0.04055%, 투자는 0.02125% 증가할 것으로 예측됨
 - 정부의 조세지원에 따른 직접 편익은 정책대상자 6,379명에 대해 인당 1,500만원의 추가공제분을 감안하여 계산한 결과, 956.85억원임

- 기업에 대한 고창세 세제지원으로 발생하는 간접적으로 유발되는 효율 증대분(또는 초과부담의 감소분)은 전체 산업의 부가가치 증대의 합으로서 87.7억원으로 계산됨
 - 이상에서 살펴본 비용과 편익 추정을 바탕으로 보훈대상자에 대한 세제지원에 따른 노동시장 왜곡(distortion)의 생산성 손실을 사회적 비용으로 간주할 경우, 사회적 비용은 최대 5,442억원이고, 사회적 편익은 약 1,045억원으로 B-C비율은 0.1919로 계산됨
- 또한 형평성 분석에 따르면 소득불평등지수인 Gini계수 및 2분위배율이 감소하여 소득분배가 미세하게나마 개선되나, 세제지원액 규모에 대비할 때, 그 크기가 매우 미미함
- 이는 보훈관련 고창세의 소득계층별 소득불평등도나 소득격차에 대한 형평성 효과가 세제지원의 규모인 956.85억원과 비교할 때 상당히 미미한 수준이라고 판단됨
 - 따라서 오히려 취약계층이나 사회적 약자에 대한 소득재분배의 형평성 제고 효과는 기업에 대한 고창세 지원에 따른 간접적인 방식보다는 대상계층에 대한 직접적인 소득세 지원이나 재정지출(복지지출) 확대가 보다 효과적일 수 있음을 시사함
- 정책성 분석
- 신규 조세특례제도가 국가와 민족을 위해 삶을 바친 사람들에 대한 최소한의 예우나 도리 차원에서 그들의 생활안정과 자립기반 조성에 최상의 방안인 일자리를 제공하는 것이 나라사랑 정신 함양이라는 국가적 가치를 지키는데 필요한 수단인 점에서는 도입의 필요성은 있음
 - 그러나 의무고용률을 높일 수 있는 방안이 조세감면제도 외에 의무고용 불이행시의 처벌규정 강화, 의무고용률이 0%인 취업지원실시기관에 대한 적극적인 고용명령 이행 부과, 보훈대상자 본인 및 자녀 등의 전문능력 강화를 위한 교육지원, 장기 취업대기자 급증문제 해소방안 시행, 가점 취업의 확대

- 방안 적극 추진, 의무고용률 초과 기업 또는 업종별 평균이상의 의무고용비율을 달성한 기업에 대한 강력한 보상 제공 등이 있을 수 있음
- 또한 제대군인 취업알선의 경우, 최근 5년간 취업률에 근거할 때, 제대군인 지원센터의 적극적인 노력이 취업알선에 적지 않은 효과가 있다고 판단되므로 동 센터의 지원효과를 더욱 높일 수 있는 각종 혜택을 적극 발굴하여 추진하는 것도 좋은 접근이라고 사료됨
 - 이상에서 보듯이 예산과 직결되지 않는 비재무적인 방안들을 먼저 실행한 뒤, 그 효과를 확인한 이후에 신규 조세특례제도를 요구하는 것이 적절하다고 판단되므로 신규 조세특례방안 요구는 적시성이 없다고 사료됨
- 한편, 이상의 경제성, 형평성, 정책성 분석 결과를 토대로 다기준 분석방법론의 하나인 AHP를 적용하여 본 사업의 타당성을 종합적으로 검토한 결과, 사업 미시행 평점이 0.52로 나타나서 사업 미시행을 더 좋은 대안으로 판단하고 있는 것으로 분석됨
- 이는 본 조세특례제도가 경제성, 형평성, 정책성 측면에서 도입의 타당성이 낮음을 의미하는 것임
- 이와 같은 결론과 관련하여 보다 현실적인 정책방안을 제시하면 다음과 같음
- 고창세 혜택 부여로 의무고용기업들이 현재와 같이 취업에 적극적으로 응하지 않는 행태가 바뀔 만큼의 효과를 유발할 수 있는지에 대한 불확실성이 상존한다는 점에 착안하여, 의무고용률을 높일 수 있는 방안을 선제적으로 시도하는 것이 사회적인 입장에서 보다 바람직할 것임
 - 이는 전술하였듯이 의무고용 불이행시의 처벌규정 강화, 의무고용률이 0%인 취업지원실시기관에 대한 적극적인 고용명령 이행 부과, 보훈대상자 본인 및 자녀 등의 전문능력 강화를 위한 교육지원, 장기 취업대기자 급증문제 해소방안 시행, 가점 취업 확대방안 적극 추진, 의무고용률 초과 기업 또는 업종별 평균이상의 의무고용비율을 달성한 기업에 대한 강력한 보상형 유인책을 제공하는 등의 노력이 선행되어야 한다는 것임

참고문헌

- 곽태원, 『법인소득 과세의 이론과 현실 - 국내외 연구성과 개관』, 한국조세연구원, 2005. 8.
- 국세청, 『국세통계연보』 각 연도.
- 기획재정부, 「2015년 조세특례 예비타당성조사 운용지침」, 2014. 11.
- 김성태·이인실·안중범·이상돈, 「한국 조세제도의 초과부담 추정」, 『국제경제연구』 제5권 제3호, 1999.
- 김승래, 『한국의 조세·재정정책 평가 모형 : 조세의 일반균형 귀착효과』, 연구보고서 06-16, 한국조세연구원, 2006. 12.
- _____, 「일반균형모형을 이용한 주요 세목별 세수증대 정책의 귀착효과 비교」, 『재정학연구』 제3권 제4호(통권 제67호), 2010. 12.
- 김승래·김우철, 『우리나라 조세제도의 효율비용 추정 : 주요 세목간 비교를 중심으로』, 연구보고서 07-13, 한국조세연구원, 2007. 12.
- 김승래·김형준·이철인, 『적정 조세체계에 관한 연구』, 연구보고서 08-08, 한국조세연구원, 2008. 12.
- 김승래·전영준·김진영, 「효율성-형평성 간 상충관계를 고려한 최적 조세조합」, 『경제학연구』, 제63집 제1호, 한국경제학회, 2015. 3.
- 김승래·류덕현, 『감세의 경제적 효과와 재정운용』, 연구보고서 10-04, 한국조세연구원, 2010. 12.
- 김진수·박형수·안중석, 『주요국의 법인세제 변화추이와 우리나라 법인세제의 개편 방향』, 연구보고서 03-05, 한국조세연구원, 2003.
- 김학수, 「과세형평 제고를 위한 2013년 비과세감면제도 정비에 대한 제언」, 2013, 6.26 공청회 발표자료, 한국조세재정연구원
- 나성린·현진권, 『조세 및 사회복지정책의 효과분석』, 한국조세연구원, 1993.

- 박기백·김진, 『법인세 부담연구 - 미시자료를 중심으로』, 한국조세연구원, 2004.
- 안종범 외, 『감세의 경제적 효과와 귀착』, 한국경제연구원, 2008.
- 이신일, 「한국의 법인소득세 전가에 관한 실증분석」, 『재정논집』, 제13집 제1호, 1998.
- 이영, 「국제비교를 통한 우리나라 조세부담 수준과 구조의 평가」, 한국재정·공공경제학회, 2006.
- 이용재 외, 『교육·취업지원 성과분석을 통한 교육·취업지원제도 개선방안 연구』, 국가보훈처 용역보고서, 보훈교육연구원, 2011. 12
- 이준구·이상영, 「우리나라 조세제도의 소득재분배 효과」, 『경제논집』, 1996.
- 이진순, 『재정학』, 조세통람사, 1990.
- 최광, 『세제개혁, 무엇을 어떻게 해야 하나』, 자유기업원, 2008.
- 최병선, 『정부규제론-규제와 규제완화의 정치경제』, 법문사, 1992.
- 한국개발연구원 공공투자관리센터, 『예비타당성조사 수행을 위한 다기준분석 방안 연구(II)』, 2001. 12.
- Altig, D., A.J. Auerbach, L.J. Kotlikoff, K.A. Smetters, and J. Walliser, “Simulating Fundamental Tax Reform in the United States,” *American Economic Review*, 2001, pp. 574-585.
- Ballard, C.L., D. Fullerton, J. B. Shoven, and J. Whalley, *A General Equilibrium Model for Tax Policy Evaluation*, University of Chicago Press, 1985.
- Bradford, D. B. and C. Stuart, “Issues in the Measurement and Interpretation of Effective Tax Rates,” *National Tax Journal*, Vol. 39, 1986, pp. 307~316.
- Browning, E.K., “Tax Incidence Analysis for Policy Makers,” In: D.F. Bradford. ed. *Distributional Analysis of Tax Policy*, 1995, pp. 164-180.
- Cronin, J.A. *U.S. Treasury Distributional Analysis Methodology* (Office of Tax Analysis. Washington. DC). 1999.
- Fullerton, D., “Which Effective Tax Rate?,” *National Tax Journal*, Vol. 37, pp. 23~41, 1984.

- Fullerton, D. and G.E. Metcalf, "Tax Incidence," in A.J. Auerbach and M. Feldstein. eds. *Handbook of Public Economics*, Vol.4, 2002, pp.1788-1872.
- Fullerton, D. and D.L. Rogers, *Who Bears the Lifetime Tax Burden?*, Brookings Institution, Washington D.C., 1993.
- Gordon, R. H. and Y. Lee, "Do Taxes Affect Corporate Debt Policy? Evidence from U.S. Corporate Tax Return Data," *Journal of Public Economics*, Vol.82, 2001, pp. 195~224.
- Graham, J. R., "Proxies for the Corporate Marginal Tax Rate," *Journal of Financial Economics*, vol.42, 1996, pp. 187~221.
- Harberger, A.C., "The Incidence of the Corporation Income Tax," *Journal of Political Economy* 70, 1962.
- Krzyzaniak. M. and R.A. Musgrave., *The Shifting of the Corporation Income Tax*, Johns Hopkins Press, Baltimore, 1963.
- Kotlikoff, L.J, and L.H. Summers, "Tax Incidence," In: A.J. Auerbach and M. Feldstein eds., *Handbook of Public Economics*, Vol.2, 1987, pp. 1043-1092.
- Lian, P. and C.R. Plott, "General Equilibrium, Markets, Macroeconomics, and Money in a Laboratory Experimental Environment," Social Science Working Paper No. 842, California Institute of Technology, 1993.
- McLure, C.E. Jr., "General Equilibrium Incidence Analysis: The Harberger Model After Ten Years," *Journal of Public Economics* 4, 1975, pp. 125-161.
- Quirnbach, H.C., C.W. Swenson, and C.C. Vines, "An Experimental Examination of General Equilibrium Tax Incidence," *Journal of Public Economics* 61, 1996, pp. 337-358.
- Sebold, F.D., "The Short-Run Shifting of the Corporation Income Tax: A Simultaneous Equation Approach," *The Review of Economics and Statistics* 61(3), 1979, pp. 401-409.
- Shoven, J.B. and J. Whalley, "Applied General Equilibrium Models of Taxation and

International Trade: an Introduction and Survey,” *Journal of Economic Literature* 22, 1984, pp. 1007-1051.

U.S. Joint Committee on Taxation, *Methodology and Issues in Measuring Changes in the Distribution of Tax Burdens*, June, 1993.