

# 정치부패와 조세법령의 복잡성

김 상 현\*  
김 은 지\*\*

〈目 次〉	
I. 머리말	III. 실증분석
II. 부패와 조세의 복잡성	IV. 결론

## 〈요 약〉

조세체계의 복잡성이 여러 사람들의 관심을 끌고 있는 있으나, 이에 대한 연구는 많지 않은 편이다. 특히 이익집단의 활동과 이로 인한 조세의 복잡성을 밝힌 연구나 실증자료를 사용하여 분석한 사례는 찾아보기 힘들다. 이 연구는 기존 연구에 존재하는 이러한 공백을 메우고자 시도되었으며, 부패가 조세의 복잡성에 미치는 영향에 초점을 두었다. 간단한 정치경제학 모형에 따르면 부패가 존재할 경우 조세의 복잡성은 커지게 된다는 것을 알 수 있었다. 또한 여러 국가들의 자료를 사용한 실증분석은 이와 같은 주장이 타당하다는 것을 보여주고 있다. 즉, 154개국을 사용하여 회귀방정식을 추정한 결과에 따르면, 부패는 조세의 복잡성을 나타내는 대리변수로 선정된 납부해야 할 조세의 수 그리고 납부하는데 드는 시간 등에 통계적으로 유의미한 영향을 미치는 것으로 나타났다. 양자 모두 부패가 증가할수록 함께 늘어나는 현상을 보이고 있다.

【주제어: 조세의 복잡성, 부패, 이익집단, 정치경제학】

## I. 머리말

조세체계의 복잡성은 정치인뿐만 아니라 재정학자들의 관심을 끈다. 복잡한 조세체계는 조세부담자로 하여금 세금 납부에 더 많은 시간을 소비하게 함으로써 조세순응 비용을 높이게 된다. 이와 같은 이유로 인하여 조세의 복잡성은 세법 개정의 필요성을 주장하는 논쟁

\* 서울대학교 행정대학원 교수(sanghkim@snu.ac.kr)

\*\* 서울대학교 행정대학원 박사과정(transcendent@snu.ac.kr)

논문접수일(2014.4.15), 수정일(2014.6.8), 게재확정일(2014.6.23)

에 불을 지피기도 한다. 2년 전, 미국의 허먼 케인(Herman Cain)은 이른바 “9-9-9”조세 개편안을 제안한 바 있다. 미국의 연방 소득세, 법인세, 판매세 비율을 각각 9%로 단순화 하자는 것을 골자로 하는 주장이다. 그의 제안은 사람들이 기억하기 쉬운 조세 개편안으로 큰 인기를 끌었으며, 여기에 힘입어 그는 당시 공화당의 유력한 대선 후보로까지 거론되기도 하였다. 타임지(2011.10.31.)에 따르면 대다수 미국인들은 연방조세법이 매우 복잡하다고 생각하며, 이로 인하여 부패가 만연해 있다고 믿는다고 한다. 2011년 당시 총 미연방조세 목록(국세청 규정 포함)은 72,536쪽에 달하고, 순수 조세목록만 16,000쪽에 이른다.

한편 조세의 복잡성에 관한 학계의 초기 연구는 최적 조세론의 입장에서 다루어졌는데, 주로 복잡성이 행정비용과 조세체계에 미치는 영향에 초점을 두었다(Yitzhaki, 1979; Wilson, 1989; Slemrod, 1990; Mayshar, 1991). 이와는 달리, Hettich and Winer(1988)는 정치경제학 모형을 사용하여 정치적 지원과 행정비용이 조세체계를 어떻게 결정하는지를 보여주고 있다. Kiesling(1990)과 van Velthoven and van Winden(1991) 역시 이와 유사한 관점에서 조세의 복잡성을 분석하였다. 이와 같은 부류의 연구들은 행정비용과 이질적인 조세 납부자들을 달리 취급하는 정치적 이익 사이에서 조세의 복잡성(균형)이 정해진다고 본다. Warskett 외(1998)는 경쟁적인 정치시스템내의 조세복잡성을 분석하였으며, 단순한 조세제도(예를 들면 일률과세)는 정치적 경쟁과 양립할 수 없음을 보여 주고 있다.

조세의 복잡성에 관한 기존연구들을 살펴보면 Slemrod(2005)을 제외하고는 실증적인 연구가 거의 없다는 사실을 쉽게 알 수 있다. Slemrod(2005)은 미국 주정부의 소득세 세금양식과 안내 소책자를 분석한 결과, 보다 전문적인 의회를 가진 주 그리고 비활동적인 유권자층을 가진 주는 보다 복잡한 조세체계를 갖는다는 것을 발견하였다(Georke, 2008). 조세복잡성에 대한 기존연구 중 발견하기 힘든 또 한 종류의 연구부류는 이익집단의 활동과 조세 복잡성의 관계를 명시적으로 밝히려는 시도이다. 비록 몇몇 연구는 관료의 부패가 조세회피 행동에 어떤 영향을 미치는지(Georke, 2008) 그리고 국세의 복잡성과 지하경제 간의 관계를 다루고 있긴 하지만(Peter, 2009), 조세 복잡성과 이익집단의 활동을 정치경제학적 틀로써 연구한 사례는 찾아보기 힘들다.

본 연구는 앞에서 지적한 두 가지 공백을 메우기 위하여 조세의 복잡성과 부패의 관계를 정치경제학적 모형으로 분석한 뒤 실증분석을 시도하고자 한다. Hettich and Winer(1988)에서는 조세복잡성에서 오는 정치적 이익이 이질적인 조세 납부자를 다르게 취급하는 데서 발생하는 것이었던 반면, 본 논문은 조세구조를 조정하는 데서 오는 이익집단으로부터의 이익에 초점을 둔다. 존 메케인(John McCain)은 이점에 대해 다음과 같이 언급한 바 있다. “특수 이익집단은 막대한 자금을 정치인들에게 제공하고 그 대가로 그들이 원하는 세금공제나 세액공제를 얻는다. 다른 나라에서는 이러한 종류의 뇌물이 직접(다리 아래에서 갈색 봉투에

담겨 불법적으로) 전달되는 반면, 미국에서는 정치자금 공급이 제도화되어 있으며 합법적인 통로로 이루어진다. 그러나 이익집단들이 원하는 것에 대한 반대급부로 정치자금의 공급된다는 점에서는 같다(Time Magazine, October 31, 2011).”

이와 같은 목적을 가진 본 논문의 나머지 부분의 구성은 다음과 같다. 다음 절에서는 부패와 조세의 복잡성에 대해 이론적으로 고찰한다. 즉, 부패가 조세의 복잡성에 미칠 수 있는 영향을 간단한 정치경제학 모형을 이용하여 분석한다. 제 III절에서는 이론모형에서 도출된 결과를 실증자료를 사용하여 확인하여 본다. 마지막 절은 연구내용을 요약하고 연구의 한계에 대해 논의한다.

## II. 부패와 조세의 복잡성

### 1. 기본모형

조세제도가 설계되고 채택되는 일은 실험실에서 이루어지지 않는다. 거의 모든 정책이 그러하듯, 조세정책이 변경되면 많은 사람들이 이득을 보거나 손해를 입게 되므로, 이들은 정책이 입안되고 실행되는 모든 단계에서 자신에게 유리하도록 영향력을 행사하게 된다. 이들은 흔히 이익집단을 구성하여 정책에 영향을 미치게 되는데, 이미 오래 전 Olson(1965)이 이와 같은 연구를 진행한 바 있다. 그의 연구는 이익집단의 활동과 그로 인한 효과에 관한 많은 후속연구를 촉발시켰다(Stigler, 1971; Peltzman, 1976; Becker, 1983).

여기에서도 많은 선행연구들이 그러하였듯이, 조세정책을 입안하는 권한을 가진 대표적인 정치인이 존재한다고 가정한다.<sup>1)</sup> 대의민주주의 체제를 채택하고 있는 정치환경에서 이러한 정치인의 목적은 득표의 최대화에 있을 것이다. 특정목적을 위하여 행동하는 이익집단들은 정치인으로 하여금 조세제도를 자신들에게 유리하게 바꾸도록 노력하고, 그 대가로 정치적 지지나 금전적 반대급부를 제공하게 된다. 이와 같은 정치적 지지나 반대급부가 증가하면 정치인의 득표도 늘어나 선거에 유리해질 것이다.

소수의 집단으로 이루어진 이익단체가 자신들에게 유리하도록 조세제도가 변경되도록 영향력을 행사하여 성공하고 나면, 또 다른 집단이 비슷한 영향력을 행사하여 조세제도에 수정을 가하거나 새로운 제도가 만들어 지도록 노력하게 된다. 이와 같은 일들이 반복되면 조

1) 조세정책과 관련된 권한이 정치인과 공무원에게 분산되어 있으므로 이들의 관계에 따라 이러한 가정의 현실성이 저하될 수 있으나, 정치인이 공무원에 대한 통제권을 행사할 수 있다면 이와 같은 가정에는 큰 무리가 없을 것이다. Peltzman(1976)이 이러한 가정에 기초한 대표적 연구이다.

세제도는 점점 더 복잡해지고 언론에서 자주 언급되듯 ‘누더기’ 제도가 된다.

조세정책을 담당하는 정치인이 이익집단의 영향력에 굴복하여 조세제도를 점점 더 복잡해지도록 하게 되면, 다수의 일반 납세자들은 조세납부에 더욱 많은 시간과 에너지를 소모하게 된다. 조세 순응비용(compliance cost)이 높아지는 것이다. 이렇게 되면, 일반인의 정치인들에 대한 정치적 지지는 낮아지게 될 가능성이 높아진다. 아무리 비조직화된 일반대중들이지만 그 수가 많고 때에 따라서는 이들이 조직화할 가능성도 배제할 수 없으므로 득표를 목적으로 하는 정치인의 입장에서는 조세순응 비용을 무시할 수는 없을 것이다.

이와 같이 주어진 조건들에서, 조세정책을 책임지고 있는 정치인의 목적을 수식으로 표현하여 보자면 다음과 같다.

$$\text{Max}_x V((s(x), P(x))), \quad (1)$$

여기에서  $V$ 는 정치적 지지 정도를 나타내는 함수이고,  $S$ 는 특정 이익집단의 이득인데 이것은 곧 조세의 복잡성 정도를 지칭하는  $x$ 의 함수이다. 한편,  $P$ 는 일반 납세자의 조세순응비용을 의미하며 이것 역시 조세의 복잡성  $x$ 의 함수이다.<sup>2)</sup>

수식 (1)의 해를 구하기 위한 1계 필요조건은 다음과 같다.

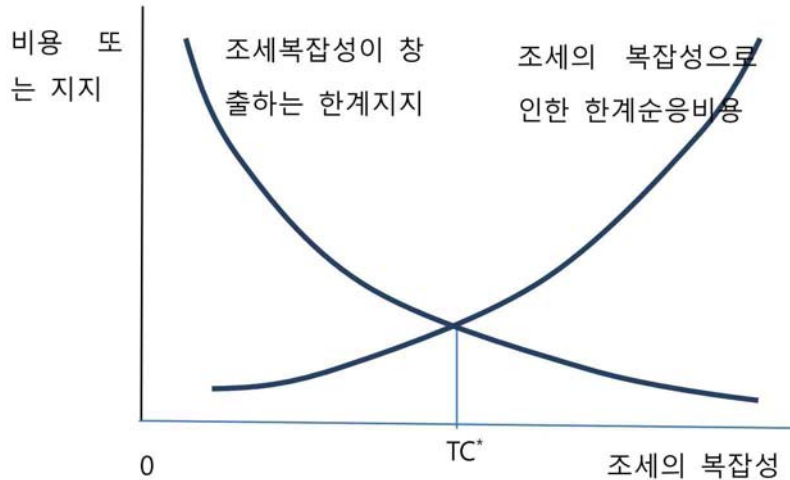
$$\frac{\partial V}{\partial S} \frac{\partial S}{\partial x} + \frac{\partial V}{\partial P} \frac{\partial P}{\partial x} = 0 \quad (2)$$

식 (2)에서 첫 번째 항은 조세제도를 복잡하게 하는 데서 발생하는 한계지지를 나타내고, 두 번째 항은 조세제도의 복잡성이 초래하는 한계순응비용을 의미한다. 전자는 소수 이익집단의 요구를 충족시킴으로써 얻어지는 정치적 지지이고, 후자는 일반대중이 겪게 되는 조세순응 비용이다. 조세의 복잡성 정도는 이 양자가 상쇄되는 지점에서 정해지게 되는데, 이를 그림으로 나타내 보면 다음과 같다.

2) 각 함수는 다음과 같은 특성을 가지게 된다. 즉,

$$\frac{\partial V}{\partial S} > 0, \frac{\partial V}{\partial P} < 0, \frac{\partial S}{\partial x} > 0, \frac{\partial P}{\partial x} > 0, \frac{\partial^2 V}{\partial S^2} < 0, \frac{\partial^2 V}{\partial P^2} > 0, \frac{\partial^2 S}{\partial x^2} < 0, \text{ and } \frac{\partial^2 P}{\partial x^2} > 0.$$

〈그림 1〉 조세의 복잡성



그림에서 보듯이, 조세의 복잡성 정도는 조세복잡성에 따른 한계지지 곡선과 한계순응비용 곡선이 마주치는 점에서 결정된다.<sup>3)</sup> 어떤 요인의 변화로 한계지지 곡선이 상향하거나 한계순응비용 곡선이 하향하게 되면 조세의 복잡성은 커지게 된다. 반대의 경우에는 조세가 단순해지는 효과가 발생한다.

## 2. 부패와 조세의 복잡성

조세의 복잡성이 이익집단의 한계지지 곡선과 납세자의 한계순응비용 곡선이 마주치는 점에서 결정된다는 것은 앞에서 살펴보았다. 여기에서는 부패가 조세의 복잡성에 어떠한 영향을 미치게 되는지에 대해 고찰해 보자.

사전적 정의에 따르면 부패는 ‘정신, 정치, 사상, 의식 등이 타락함’을 일컫는다(국어사전, 민중서림, 제5판). 여기에서는 이 중에서 특히 정치의 타락함, 좀더 구체적으로 말하자면 조세제도의 설계와 관련하여 정치인이 이익집단으로부터 부정적인 방법으로 금전적 또는 비금전적 지원을 받는 것에 집중하고자 한다.

본 논문은 부패의 여러 외연 중 정치인(혹은 관료, 특히 조세제도를 설계할 권한을 가진 자)이 이익집단으로부터 부정적인 방법으로 금전적 또는 비금전적 지원을 받는 것에 한정하기로 한 바 있다. 이와 관련된 연구는 오래 전부터 학자들의 관심을 받아왔으며 연구결과 또한 다양하다.

3) 한계지지 곡선이 반드시 우하향일 필요는 없다. 경우에 따라서는 수평일수도 있으며, 우상향 하더라도 기울기의 크기가 한계순응비용보다 크지 않는 한 문제가 생기지 않는다.

관료와 부패에 관한 연구 중 많은 연구가 공무원이 수입을 극대화하기 위한 존재라는 가정하에(Becker and Stigler, 1974) 임금이 증가하면 부패는 감소한다는 연구결과를 제시하고 있다. Besley and McLaren(1993)은 세금 사정관(tax inspector)가 조세납부자(tax payer)보다 부정직하기 때문에 비용을 수반하더라도 능률급(efficiency wage)을 통해 그들로 하여금 정직하게 행동하게 만들어야 한다고 주장하였다. Tanzi(1994)는 공적 영역에 뇌물을 제공할 경우 이를 제공한 개인은 그렇지 않은 자 보다 유리한 처치(treatment)가 주어지기 때문에 뇌물 제공을 원천적으로 막는 것은 거의 불가능하여 이를 위반할 경우 높은 강도의 패널티를 주는 것이 효과적이라는 주장을 하였다. 그 역시 관료의 낮은 임금이 부패를 조장하고 이것이

〈표 1〉 관료와 부패에 관한 연구

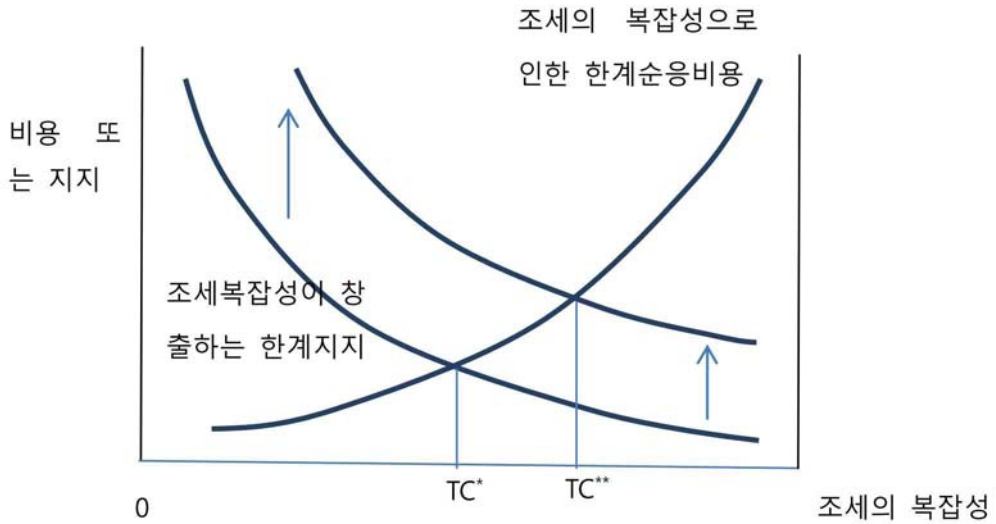
저자	연도	결과	주요주장
Becker and Stigler	1974	임금수준 증가하면 부패는 감소	공무원은 수입을 극대화하는 유인을 가짐 부패행위가 발각될 경우 실직으로 처벌받으므로, 높은 임금수준은 부패를 저지를 유인을 감소시킴
Besley and McLaren	1993	임금수준 증가하면 부패는 감소	세금사정관은 조세납부자 보다 부정직하기 때문에 비용을 수반하는 능률급(efficiency wage)을 통해 부패를 통제해야 함
Tanzi	1994	임금수준 증가하면 부패는 감소	관료의 낮은 임금이 부패를 조장하고 이것이 부패가 만연한 사회로 이어짐 뇌물제공을 막는 것은 원천적으로 불가능하며 강한 벌칙을 주는 것이 효과적
Mookherjee and Png	1995	임금수준이 증가하면 부패는 감소	뇌물과 성과급의 효율성 비교를 통해 뇌물보다 성과급의 더 효율적임을 밝힘 따라서 임금수준을 높일 경우 부패는 감소할 것이라고 주장함
Sosa	2004	임금수준이 증가하면 오히려 부패 증가	연역적 미시방법론을 통해 볼 때, 높은 임금은 오히려 부패를 조장함
Treisman Swamy et al.	2000 2001	임금수준과 부패 사이에 명확한 관계 없음	실증분석을 통해 높은 임금수준과 부패의 정도 간에 유의한 관련을 찾을 수 없다고 보았음
Van Rijckeghem and Weder	2000	임금수준과 부패 사이에 명확한 관계 없음	국가간 데이터를 이용한 경우 임금수준이 높을 수록 부패 감소하나, 집단내효과(within-effect) 분석 시에는 이를 입증하기 어려움
Andreski	1970	사례연구	아프리카 대륙 국가들의 관료 사회는 부패 수준이 높으며 특히 서쪽 해안 지역 국가들이 정도가 심하다고 보았음
Ekpo Heidenheimer	1979 1970	사례연구	사하라 이남 지역 국가들의 부패한 관료들의 비윤리적인 행태가 유발하는 문제를 지적함
Wade	1982	사례연구	인도 관개관리청 공무원이 관개 서비스에 대한 대가로 마을에 뇌물을 요구하는 사례를 통해 부패가 어떻게 위계적으로 조직화되는지 보여주고 있음

부패가 만연한 사회로 이어진다고 보았다. Mookherjee and Png(1995)도 뇌물이 성과급보다 덜 효율적이기 때문에 임금수준이 증가하면 부패가 감소한다고 보았다. Van Rijckeghem and Weder(2000)은 실증분석을 통해 국가간 데이터를 이용한 경우 높은 임금수준이 부패를 척결하는데 효율적임을 보여주었지만, 집단내효과 분석 시에는 이를 입증하기 어렵다는 연구결과를 제시하였다. 이상에서 살펴본 연구와는 다르게 관료의 임금 상승이 부패를 높게 할 수도 있다는 연구도 다수 존재한다. Sosa(2004)는 임금을 높이는 것이 반부패정책의 하나로 흔히 여겨져 왔으나 연역적 미시 방법론을 통해 높은 임금은 오히려 부패를 조장한다는 연구결과를 제시하였다. Treisman(2000)이나 Swamy et al.(2001)은 실증분석을 통해 높은 임금수준과 부패의 정도간에 유의한 관련을 찾을 수 없다고 보고 있다. 한편, 관료와 부패에 관한 사례분석 연구는 주로 1970년대와 1980년대 초에 찾아볼 수 있으며 주로 아프리카 대륙을 연구대상으로 삼고 있다. Andreski(1970)은 아프리카 대륙 대부분의 관료 사회에 뇌물이 만연하는 등 부패 수준이 높으며 특히 대륙의 서쪽 해안 지역 국가들이 더욱 심하다고 보고 있다. Ekpo(1979)나 Heidenheimer(1970)은 사하라 이남 지역 국가들의 부패한 관료들의 비윤리적인 행태가 유발하는 문제를 지적하고 있다. 한편, Wade(1982)는 인도 관개관리청의 공무원이 관개 서비스에 대한 대가로 마을에 뇌물을 요구하는 사례를 통해 부패가 어떻게 위계적으로 조직화되는지를 보여주고 있다.

이상에서 본 것과 같이 부패와 관련된 연구가 매우 풍부함에도 불구하고, 부패와 조세의 복잡성을 연결 짓는 연구는 찾아보기 힘들다. 이러한 시도를 앞에서 제시된 식 (2)를 통해 해보도록 하자. 조세제도를 설계할 권한을 가진 정치인의 부패가 커지게 되면 이익집단의 요구(여기에서는 조세제도를 이익집단의 요구대로 변경하는 것)를 만족시킴으로써 얻게 되는 반사이익이 커지게 된다. 다시 말하자면, 부패하지 않은 곳에서는 정상적인 절차에 의해서 정치적 지지를 보내지만 부패한 곳에서는 직접적 뇌물 등을 통하여 반사이익을 제공하기 때문에 지지의 정도가 훨씬 커지게 된다.

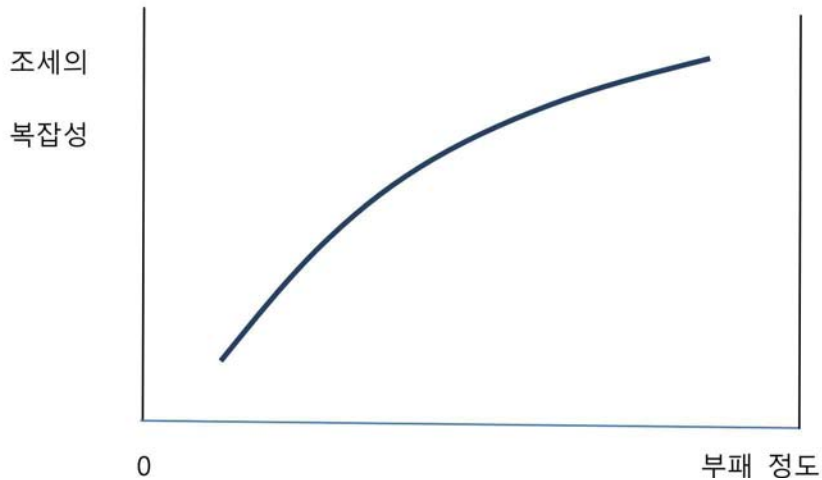
부패로 인하여 발생하는 이와 같은 효과를 식 (2)에서 살펴보면  $\frac{\partial V}{\partial S}$ 가 증가하게 된다는 것을 의미한다. 다른 항이 변화하지 않은 상태에서  $\frac{\partial V}{\partial S}$ 가 커지게 되면, 조세의 복잡성은 더 증가하는 균형이 탄생하는데, 이를 그림으로 살펴보면 다음과 같다. 그림에서 보듯이, 부패는 조세복잡성이 주어졌을 때 창출되는 한계지지 곡선을 상승시키게 되므로 균형 조세 복잡성은  $TC^*$ 에서  $TC^{**}$ 로 증가하게 된다.

〈그림 2〉 부패로 인한 조세의 복잡성 변화



위 그림에서, 부패가 있게 되면 조세복잡성이 창출하는 한계지지 곡선이 상승하게 되고 이는 곧 조세의 복잡성의 증가로 이어진다는 것을 살펴보았다. 다른 조건이 변하지 않을 때 부패와 조세복잡성의 이러한 관계를 그림으로 나타내면 다음과 같다.

〈그림 3〉 부패와 조세의 복잡성





### Ⅲ. 실증분석

#### 1. 실증분석 모형

앞 절에서 부패가 존재할 경우 조세의 복잡성 정도가 더 커지게 된다는 것을 모형을 통해 살펴보았다. 여기에서는 이와 같은 주장을 실제 자료를 사용하여 검증하기 위한 회귀방정식을 제시하고자 한다.

분석 대상이 부패로 인한 조세의 복잡성이므로 종속변수는 당연히 조세의 복잡성이 되어야 할 것이다. 또한 가장 핵심이 되는 독립변수는 부패가 될 것이다. 이와 함께 조세의 복잡성에 영향을 미칠 수 있는 다양한 통제변수가 회귀방정식에 포함되어야 부패가 조세의 복잡성에 미치는 효과를 정확히 추정할 수 있다. 이를 수식으로 표현하여 보면 다음과 같다.

$$Tax\ Complexity_i = \beta_0 + \beta_1 Corruption_i + X_{ip} + \varepsilon_i \quad (3)$$

위 식에서  $i$ 는 분석단위를 나타내고,  $X_i$ 는 통제변수들의 벡터를 의미한다. 한편,  $\varepsilon_i$ 는 오차항을 표시한다.

조세의 복잡성에 영향을 미칠 수 있는 통제변수로는 먼저 순응비용을 들 수 있다. 앞 절의 이론모형에서 살펴보았듯이, 이익집단의 로비로 조세제도가 복잡해지면 일반국민들은 조세에 순응하기 위하여 높은 비용을 치러야 한다. 일반국민은 소수로 구성되는 이익집단에 비하여 조직력과 자원동원 능력이 낮지만, 이들의 의사가 투표에서 무시될 수 있는 것은 아니다. 따라서 한계순응 비용이 높아지면 정치적 득표의 감소로 이어지므로 조세의 복잡성 증가도 어려워지게 된다. 조세제도가 복잡해질 때 발생하는 순응비용에 대한 직접적인 자료를 얻기는 쉽지 않다. 여기에서는 순응비용에 대한 대리변수로 일인당 GNI를 사용하고자 한다. 이와 함께 교육수준도 좋은 대리변수가 될 것으로 판단된다(Slemrod(2005)도 교육수준을 통제변수로 사용하고 있다).

또한 투표율도 순응비용의 대리변수로 생각해 볼 수 있다. 일반국민이 아무리 비조직화되어 있더라도 투표율이 높으면, 순응비용의 증가가 득표의 감소로 이어질 개연성이 커지기 때문이다.

조세수입 규모도 조세의 복잡성에 영향을 미칠 것으로 판단된다. 조세수입 규모가 클 경우 그렇지 않을 때에 비하여 조세구조가 복잡해진다고 볼 수 있기 때문이다. 이러한 효과를 추정하기 위한 변수로 GDP에서 차지하는 조세수입 비중을 사용하고자 한다.

세율도 조세의 복잡성을 좌우 할 수 있는 요인으로 생각해 볼 수 있다. 세율이 높아지면 세목이 다양해질 가능성이 크고 이로 인하여 조세구조가 복잡해 질 수 있기 때문이다 (Slemrod(2005)은 평균세율과 최고세율 두 변수를 독립변수로 사용하였다). 국가별 자료에서는 최고세율을 구하기 어려워 평균세율을 사용하기로 한다.

민주주의 발달 정도도 통제변수로 사용하고자 한다. Slemrod(2005)의 경우 이데올로기 변수(liberal ideology)를 독립변수로 포함시키고 있는데, 이는 정부가 세법을 통하여 사회 정책에 영향을 미치려는 의도를 통제하기 위함이다.<sup>4)</sup> 여기에서는 이러한 효과를 통제하기 위하여 민주주의 정도를 통제변수로 사용한다. 민주주의가 발달할수록 정부가 자의적으로 세법을 개정하여 조세구조를 변화시키려는 의도에 제한이 생길 가능성이 크기 때문이다.

한편, 식 (3)에서 독립변수로 사용된 부패지수가 내포할 수 있는 내생성(endogeneity)이 계수추정에 있어서 문제가 될 수 있다. 이와 같은 문제를 완화하기 위하여 부패지수를 종속변수로 하는 모형을 추가하여 다음과 같은 동시방정식 모형을 추정해 보고자 한다.

$$Tax\ Complexity_i = \alpha_0 + \alpha_1 Corruption_i + X_{ic} + \varepsilon_i \quad (4)$$

$$Corruption_i = \alpha_0 + \alpha_1 Tax\ Complexity_i + Z_i\theta + \omega_i \quad (5)$$

식 (5)에서  $Z_i$ 는 조세의 복잡성 이외에 부패에 영향을 미치는 변수들의 벡터를 나타내며,  $\theta$ 는 이 변수들의 계수벡터이다. 또한,  $\omega_i$ 는 오차항을 의미한다.

## 2. 자료와 분석결과

조세복잡성 변수는 세계은행이 발표하는 두 개의 자료를 사용하였다. 하나는 국가별로 납부해야 할 조세의 수(number of payments per year)이고,<sup>5)</sup> 다른 하나는 조세납부에 소요되는 시간(time per year)이다.<sup>6)</sup> 두 변수의 자료수집 연도는 2011년이다.

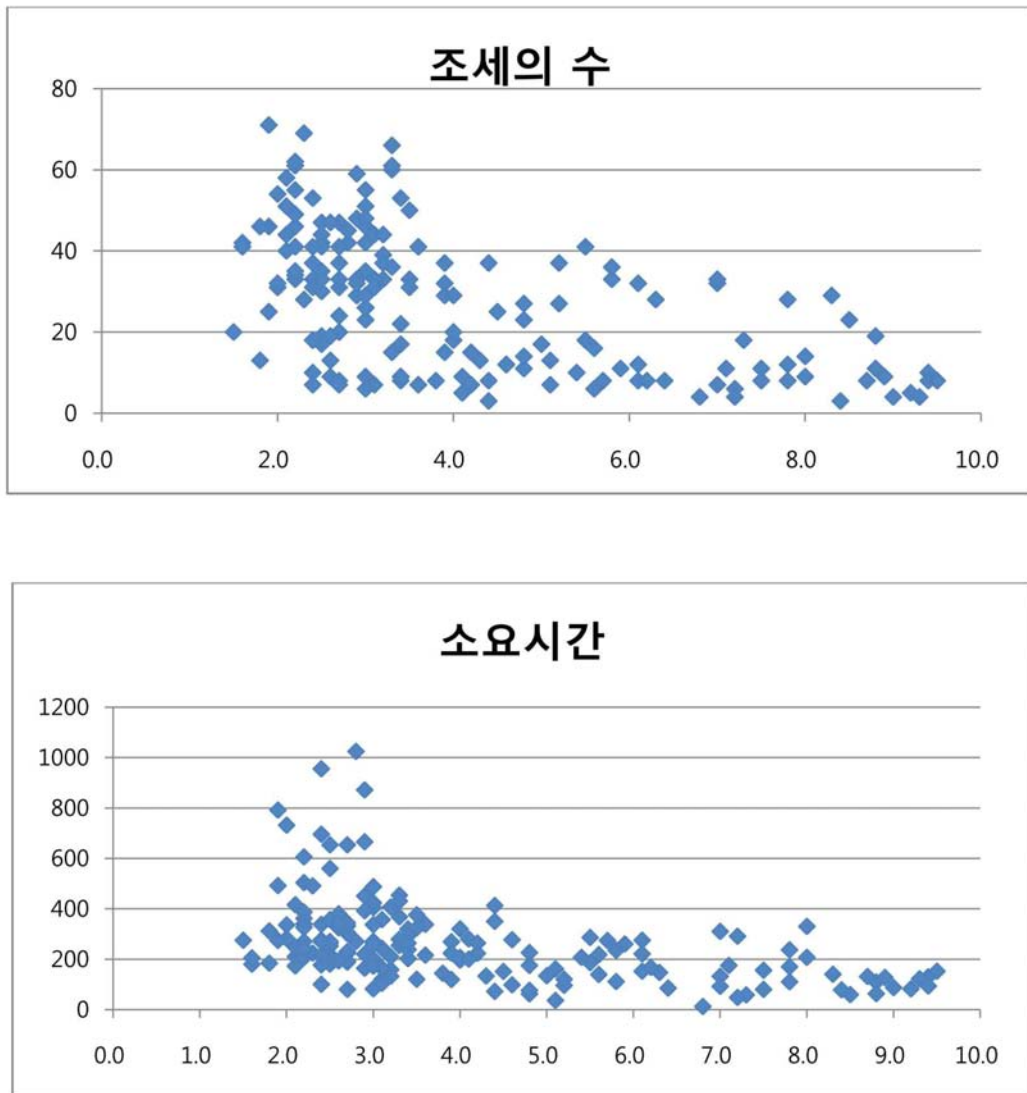
4) 보수성향을 가진 정권은 진보성향을 가진 정권에 비해 작은 정부활동을 지지하는 경향이 있다. 이와 같은 효과를 통제하기 위하여 Slemrod(2005)은 이데올로기 변수를 포함시켰다.

5) 납부해야 할 조세의 수는 전자기장을 포함하여 기업이 일년 간 납부하는 조세의 총 개수를 의미한다. 납부가 연중 여러 번 일어나더라도 하나의 조세에 대한 납부이면 한 개로 취급된다(World Bank, Doing Business project (<http://www.doingbusiness.org>): Catalog Sources World Development Indicators (<http://data.worldbank.org/indicator/IC.TAX.PAYM>)).

6) 조세납부에 소요되는 시간은 세 가지 주요 조세(법인세, 부가가치세 또는 판매세, 노동에 부과되는 조세(지급급여세(payroll taxes)와 사회보장기여금 포함))를 납부하기 위해 준비하고 기장하는 시간과 납부에 소비되는 연간 시간을 뜻한다.(World Bank, Doing Business project (<http://www.doingbusiness.org>):

이 연구에서 초점의 대상은 부패와 종속변수들 사이의 관계이다. 부패는 TI(Transparency International)가 발간하는 CPI(Corruption Perceptions Index)를 사용하였으며, 이 역시 2011년 이 대상이다. CPI는 0에서 10 사이의 값을 가지며 낮을수록 부패의 정도가 크다는 것을 의미한다. 독립변수인 부패와 종속변수의 관계를 그림으로 나타내면 다음과 같다.

〈그림 5〉 부패와 종속변수



한편, 부패 이외에 조세의 복잡성에 영향을 미치는 변수들의 정의와 자료 출처는 다음 표와 같다.

〈표 2〉 통제변수들의 정의 및 출처

변 수	정 의	출 처
경제수준	일인당 GNI	세계은행(World Bank)
교육수준	아동의 기대교육수준(Expected Years of Schooling of Children)	유네스코(UNESCO Institute for Statistics)
투표율	투표율(Voter Turnout, %)	국제 민주주의 선거지원 기구(The International Institute for Democracy and Electoral Assistance: International IDEA)
조세수입 규모	Tax revenue (% of GDP)	세계은행(World Bank)
세율	Profit Tax Rate <sup>7)</sup>	세계은행(World Bank)
민주주의 발달정도 <sup>8)</sup>	민주주의 지수(Democracy Index 2011)	경제지능단(Economist Intelligence Unit)

이상에서 살펴본 변수들의 기술적 통계는 아래 표에서 보는 것과 같다.

〈표 3〉 변수들의 기술통계

변수명	관찰수	평균	표준편차	최소값	최대값
조세의 수	185	27.15	16.48	3.00	71.00
조세납부소요 시간	185	267.49	237.60	12.00	654.00
부패(CPI-II)	176	4.10	2.09	1.50	9.50
일인당GNI	185	12,380.81	17,568.48	190.00	88,890.00
교육수준 (Years of Schooling)	180	12.60	2.97	4.50	19.70
투표율 (Voter Turnout Rate)	183	61.36	23.65	0.00	99.69
조세수입 규모 (Tax Revenue)	181	9.66	9.92	0.00	39.42
세율(Profit Tax Rate)	185	16.42	10.17	0.00	65.80
민주주의 발달정도	160	5.61	2.13	1.62	9.80

7) 순이익세(Profit Tax Rate)는 공제와 감면을 제외한 기업의 조세부담액과 의무성 기여금을 총 이익으로 나눈 것이다(World Bank, Doing Business project (<http://www.doingbusiness.org/>)).

8) 민주주의 발달정도는 선거과정과 다수결원칙, 시민의 자유, 정부기능, 정치참여, 정치문화 등의 다섯 개 요소로 구성된 지수이다.

분석을 위하여 자료를 수집한 국가의 수는 총 185개국이다. 이 중 변수의 일부에 결측치가 있는 국가들을 제외한 154개국을 사용하여 회귀방정식 (3)을 추정한 결과는 다음 표에서 보는 것과 같다. 납부해야 할 조세의 수를 종속변수로 한 모형 1의 결과에서 보듯이, 부패지수가 상승할수록(부패가 줄어들수록) 조세의 수는 줄어드는 것으로 나타났다. 이것은 부패가 조세의 복잡성을 증가시킨다는 이론적 추론과 부합하는 결과이다. 계수추정치가 -2.70이고 5% 유의수준에서 영과 같다는 귀무가설을 기각할 수 있으므로, 부패지수가 1 상승할 때 (부패가 1만큼 줄어들 때) 납부해야 할 조세의 수는 2.7개가 감소한다고 할 수 있다.

한편, 교육수준이 높을수록 조세의 수는 줄어드는 것으로 추정되었다. 반면 투표율과 민주주의 발달 정도는 납부해야 할 조세의 수를 증가시킨다는 것을 알 수 있다. 일인당 GNI, 총생산 대비 조세수입비중, 이윤에 대한 세율 등은 10% 수준에서도 통계적으로 유의하지 않은 것으로 추정되었다. 이와 같은 추정결과는 모형의 견고함(robustness)을 위하여 포함된 변수를 다양하게 하여 추정한 모형2, 모형3, 모형 4에서도 비슷하게 나타났다.

〈표 4〉 회귀방정식 추정결과 1

종속변수	독립변수	모형1	모형2	모형3	모형4
납부해야 할 조세의 수 (Payments per year)	상 수	55.04*** (6.26)	55.12*** (5.82)	58.24*** (5.80)	58.15*** (5.40)
	부패(CPI-TI)	-2.70** (1.11)	-2.73*** (0.76)	-2.75** (1.11)	-2.72*** (0.76)
	일인당 GNI	-4.26E-6 (1.13E-4)		-4.88E-6 (1.12E-4)	
	조세수입 규모 (% of GDP)	-0.12 (0.14)	-0.12 (0.14)		
	세율(Profit Tax Rate)	0.04 (0.03)	0.04 (0.03)	0.04 (0.03)	0.04 (0.03)
	교육수준 (Years of Schooling)	-2.49*** (0.55)	-2.50*** (0.54)	-2.69*** (0.53)	-2.69*** (0.52)
	투표율	0.09* (0.05)	0.09* (0.05)	0.08 (0.05)	0.08 (0.05)
	민주주의 발달정도	1.45* (0.77)	1.45* (0.77)	1.27* (0.75)	1.27* (0.75)
	R-square	0.43	0.43	0.43	0.43
	Adjusted R-square	0.40	0.40	0.41	0.41
N	154	154	156	156	

주 : 괄호안의 숫자는 표준오차임.

\*, \*\*, \*\*\* 는 각각 10%, 5%, 1%수준에서 통계적으로 유의미함.

다음 표는 조세납부에 소요되는 시간을 종속변수로 하여 회귀방정식을 추정한 결과를 요약하고 있다. 표의 모형1에서 보듯이, 부패지수는 5% 유의수준에서 종속변수에 영향을 미치는 것으로 추정되었다. 즉, 부패지수가 한 단위 증가할수록(부패가 감소할수록) 조세납부에 소요되는 시간은 48.45 만큼 줄어들게 된다. 통제변수로 포함된 것들 중에서는 투표율만이 통계적으로 유의한 것으로 추정되었다. 통제변수들을 달리한 기타 모형(모형1, 모형2, 모형3)에서도 비슷한 결과가 나타났다.9)

〈표 5〉 회귀방정식 추정결과 2

종속변수	독립변수	모형1	모형2	모형3	모형4
조세납부 소요시간 (Timer per year)	상 수	174.22 (109.60)	180.61* (102.09)	207.92** (101.46)	212.13** (94.39)
	부패(CPI-TI)	-48.45** (19.45)	-50.75*** (13.39)	-50.42** (19.42)	-52.05*** (13.34)
	일인당 GNI	-3.23E-4 (1.97E-3)		-2.28E-4 (1.97E-3)	
	조세수입 규모 (% of GDP)	-2.74 (2.47)	-2.72 (2.46)		
	세율(Profit Tax Rate)	0.70 (0.52)	0.70 (0.52)	0.74 (0.52)	0.74 (0.51)
	교육수준 (Years of Schooling)	9.34 (9.72)	9.04 (9.52)	7.68 (9.21)	7.49 (9.04)
	투표율	1.63* (0.91)	1.65* (0.90)	1.46 (0.89)	1.48* (0.88)
	민주주의 발달정도	15.11 (13.51)	15.30 (13.41)	10.78 (13.16)	10.94 (13.05)
	R-square	0.15	0.15	0.15	0.15
	Adjusted R-square	0.11	0.11	0.11	0.12
N	154	154	156	156	

주 : 괄호안의 숫자는 표준오차임.

\*, \*\*, \*\*\* 는 각각 10%, 5%, 1%수준에서 통계적으로 유의미함.

한편, 독립변수인 부패가 가질 수 있는 내생성 문제 완화를 위하여 식 (4)와 (5)를 동시에 추정한 결과는 다음 두 표에서 보는 것과 같다. 추정을 위하여 2단계최소자승법(2SLS)와 3단계최소자승법(3SLS)을 사용하였다. 표에서 쉽게 알 수 있듯이, 두 방법 모두 위에서 추정한 결과와 거의 흡사한 결과를 보여주고 있다. 계수의 부호뿐만 아니라 추정치의 통계적 유

9) 표에서 보듯이, 조세납부 소요시간을 종속변수로 하여 회귀방정식을 추정하였을 때 R-square 값이 조세 수를 종속변수로 한 경우보다 낮게 나타났다. 이것은 모형의 한계로 지적될 수 있다.

의수준도 거의 비슷하게 추정되었다.

〈표 6〉 회귀방정식 추정결과 3

종속변수	독립변수	2단계 추정(2SLS)	3단계 추정(3SLS)
납부해야 할 조세의 수 (Payments per year)	상 수	55.08*** (5.95)	56.34*** (5.66)
	부패(CPI-TI)	-2.76*** (1.06)	-2.77*** (1.06)
	조세수입 규모 (% of GDP)	-0.12 (0.14)	-0.13 (0.13)
	세율(Profit Tax Rate)	0.04 (0.03)	0.03 (0.03)
	교육수준 (Years of Schooling)	-2.49*** (0.59)	-2.52*** (0.58)
	투표율	0.09* (0.05)	0.07 (0.05)
	민주주의 발달정도	1.46* (0.81)	1.57* (0.80)
	R-square Adjusted R-square	0.41 0.39	-
	N	154	154
부패(CPI-TI)	상 수	2.51*** (0.54)	2.51*** (0.54)
	납부해야 할 조세의 수 (Payments per year)	-0.03** (0.01)	-0.03** (0.01)
	GNI	0.67E-4*** (7.30E-6)	0.67E-4*** (7.30E-6)
	민주주의 발달정도	0.27*** (0.05)	0.27*** (0.05)
	R-square Adjusted R-square	0.79 0.79	0.72 (Weighted R-square)

주 : 괄호안의 숫자는 표준오차임.

\*, \*\*, \*\*\* 는 각각 10%, 5%, 1%수준에서 통계적으로 유의미함.

〈표 7〉 회귀방정식 추정결과 4

종속변수	독립변수	2단계 추정(2SLS)	3단계 추정(3SLS)
조세납부 소요시간 (Timer per year)	상 수	177.21* (104.17)	168.09 (104.10)
	부패(CPI-TI)	-52.86*** (18.52)	-54.18*** (18.51)
	조세수입 규모 (% of GDP)	-2.72 (2.46)	-2.62 (2.46)
	세율(Profit Tax Rate)	0.70 (0.52)	0.68 (0.52)
	교육수준 (Years of Schooling)	9.73 (10.39)	11.20*** (10.37)
	투표율	1.64* (0.91)	1.65* (0.91)
	민주주의 발달정도	16.08 (14.22)	15.20 (14.22)
	R-square Adjusted R-square	0.12 0.08	-
	N	154	154
부패(CPI-TI)	상 수	1.26** (0.61)	1.26** (0.61)
	조세납부 소요시간 (Timer per year)	3.89E-4 (1.84E-3)	3.89E-4 (1.84E-3)
	GNI	0.81E-4*** (8.96E-6)	0.81E-4*** (8.96E-6)
	민주주의 발달정도	0.29*** (0.05)	0.29*** (0.05)
	R-square Adjusted R-square	0.78 0.77	0.65 (Weighted R-square)

주 : 괄호안의 숫자는 표준오차임.

\*, \*\*, \*\*\* 는 각각 10%, 5%, 1%수준에서 통계적으로 유의미함.

이상에서 살펴본 것과 같이, 부패는 조세의 복잡성에 통계적으로 유의미한 영향을 미치는 것으로 나타났다. 조세의 복잡성을 나타내는 대리변수로 선정된 납부해야 할 조세의 수 그리고 납부하는데 드는 비용 모두 부패가 증가할수록 함께 늘어나는 현상을 보이고 있다. 이러한 결과는 앞의 소절에서 고찰한 부패와 조세 복잡성 사이의 정의 상관관계(그림 3)와 부합하는 것이다.



## IV. 결론

조세가 점점 복잡해지는 것은 흔히 관찰되는 현상이며, 학자들과 몇몇 정치인들은 이와 같은 현상이 바람직하지 않다는 견해를 바탕으로 조세 단순화를 주장하기도 한다. 조세의 복잡성에 대한 관심에도 불구하고 이에 관한 연구는 많지 않다. 특히, 조세의 복잡성에 대한 실증연구는 드문 편이다.

이 연구는 기존 연구에 존재하는 이러한 공백을 메우고자 시도되었으며, 부패가 조세의 복잡성에 미치는 영향에 초점을 두었다. 간단한 정치경제학 모형에 따르면 부패가 존재할 경우 조세의 복잡성은 커지게 된다는 것을 알 수 있었다. 또한 여러 국가들의 자료를 사용한 실증분석은 이와 같은 주장이 타당하다는 것을 보여주고 있다. 154개국을 사용하여 회귀 방정식을 추정된 결과에 따르면, 부패는 조세의 복잡성을 나타내는 대리변수로 선정된 납부해야 할 조세의 수 그리고 납부하는데 드는 시간 등에 통계적으로 유의미한 영향을 미치는 것으로 나타났다. 양자 모두 부패가 증가할수록 함께 늘어나는 현상을 보이고 있다. 이와 같은 연구결과는 조세의 복잡성을 이해하는데 있어서 기존연구에서는 찾을 수 없었던 시사점을 제공한다. 조세가 점점 복잡해지는 이유를 부패와 연관 지으려는 연구는 드물며, 대부분 조세나 유권자의 특성에서 원인을 찾으려 하였다. 그러나 이 연구는 조세의 복잡성이 부패와 연결되어 있다는 것을 밝힘으로써 단순하고 명료한 조세제도를 운영하려면 부패를 감소시키는 노력이 필요하다는 점을 시사하고 있다. 특히 부패 정도가 심한 곳에서는 이와 같은 연구결과에 주목할 필요가 있다.

이 연구가 기존 연구의 공백을 조금이나마 메운다는 의의를 가지고 있음에도 불구하고, 한계도 존재한다는 것을 인정하지 않을 수 없다. 무엇보다, 국가별 자료(cross-country data)를 사용함으로써 국가별 특징을 잘 통제하지 못한다는 단점을 가지고 있다. 이러한 결점은 국가별 패널자료를 활용하면 어느 정도 완화될 것으로 판단되나, 현재로서는 자료의 미흡으로 향후 과제로 남길 수밖에 없는 실정이다.

## 참고문헌

- Andreski, S.(1968). Kleptocracy as a system of Government in Africa in *The African Predicament: A study in the Pathology of Modernization*, London: M. Joseph,
- Becker, G.(1983). A Theory of Competition Among Pressure Groups for Political Influence, *Quarterly of*

- journal of economics*, August, 98: 371-400
- Becker, G. and Stigler, G.(1974). Law enforcement, Malfeasance and the Compensation of Enforcers, *Journal of Legal Studies*, Vol.3
- Besley, T. and McLaren, J.(1993). Taxes and Bribery: The Role of Wage Incentives, *The Economic Journal*, 103: 119-141
- Diamond, P.(2009). Taxes and Pensions, *Southern Economic Journal*, Vol. 76, No. 1, 2-15
- Ekpo, M.(1979). Bureaucratic Corruption in Sub-Saharan Africa, Washington, DC; University Press
- Heidenheimer, A.(1970). Political Corruption; Reading in Comparative Analysis, New York; Rinehart and Winston
- Hettich, W. and Winer, S. L.(1988). Economic and Political Foundations of Tax Structure, *The American Economic Review*, Vol.78, No.4: 701-712
- Huntington, S. F.(1968). *Political Order in Changing Societies*, New Haven, Yale University Press
- Kiesling, H. J.(1990). Economic and Political Foundations of Tax Structure: Comment, *The American Economic Review*, 80 (4), 931-934
- Mookherjee, D. and Png, I.P.L.(1995). Corruptible Law Enforcers; How should they be compensated?, *Economic Journal* 105 (428), 145-159
- Olson, M.(1965). *The Logic of Collective Action: Public Goods and the Theory of Groups*, Harvard University Press
- Peltzman, S.(1976). Toward a More General Theory of Regulation, *Journal of Law and Economics*, August, 19: 219-240
- Shapiro, C. and Stiglitz, J.E.(1984). Equilibrium Unemployment as a Worker Discipline Device, *American Economic Review*, 74(3), 433-444
- Slemrod, J.(1990). Optimal Taxation and Optimal Tax Systems, *The Journal of Economic Perspectives*, Vol. 4, Issue 1: 157-178
- Slemrod, J.(2005). The Etiology of Tax Complexity: Evidence from U.S. State Income Tax Systems, *Public Finance Review*, Vol.33, No.3, 279-299
- Sosa, L. A.(2004). Wage and Other Determinants of Corruption, *Review of Development Economics*, 8(4), 597-605
- Stigler, G. J.(1971). The Economic Theory of Regulation, *Bell Journal of Economics*, Spring, 3: 3-21
- Swamy. A, Omar. A. and Lee. Y.(2001). The Causes and Consequences of Corruption, *Annals of the American Academy of Political and Social Science* 573, 42-56
- Tanzi, V.(1994). Corruption around the World, Causes, Consequences, Scope and Cures, *Reprinted in Abed and Gupta (2002)*, Chapter 2
- Treisman, D.(2000). The Causes of Corruption; A Cross-National Study, *Journal of Public Economics* 76, 399-457

- van Rijckeghem and Beatrice Weder, B.(2001). Bureaucratic Corruption and The Rate of Temptation; Do Wage in The Civil Service Affect Corruption, and by How Much?, *Journal of Development Economics*, Vol.65, 307-331
- van Velthoven. and van Winden.(1991). A Positive Model of Tax Reform, *Public Choice*, 72 (1): 61-68
- Wade. R.(1982). The System of Administrative and Political Corruption; Canal Irrigation in South India, *The Journal of Development Studies*, 18;3, 287-328
- Warskett, G., Hettich and W., Winer, S. L.(1998). The Complexity of Tax Structure in Competitive Political System, *International Tax and Public Finance*, 5: 123-151
- Wedeman, A.(1997). Looters, Rent-scrapers, and Dividend-Collectors: Corruption and Growth in Zaire, South Korea and the Philippines, *The Journal of Developing Areas*, Vol.31
- Yitzhaki, S.(1979). A Note on Optimal Taxation and Administration Costs, *American Economic Review*, June, 69: 475-480

## ABSTRACT

### Political Corruption and Tax Code Complexity

Sangheon Kim & Eunji Kim

It is difficult to find any studies about the complexity of the tax code in spite of all the attention to it. In particular, hardly any research could be found with an empirical background or with causal relationships between the activities of interest groups and the complexity of the tax system. This study tries to fill these gaps in the literature. Furthermore, it is focused on the impact of corruption on tax code complexity. According to the simple political economy model, tax code complexity would increase where there is corruption. This empirical paper corroborates this hypothesis using multi-national level data set. In short, through regression equations using a data set from 154 countries, a statistically significant positive impact of corruption was found on proxy variables for complexity of the tax system such as number of taxes and time required to make a payment. It can be concluded that both proxy variables increase as corruption increases.

【Keywords: Tax Code Complexity, Corruption, Interest Group, Political Economy】