

租稅正義에 대한 支配的 認識基準

— 多次元 模型을 이용한 實證的 研究 — *

Pervasive Perception Criteria of Tax Justice

— An Empirical Study by Multidimensional Model —

卞 容 煥 **

초 목

租稅構造의 불공정성은 중요한 납세기피원인중의 하나로 지적되어 왔으나 이에 대해 명확한 개념정립은 되어있지 않은 상태이다. 조세구조는 동태적 행동시스템으로 이해될 수 있으므로 公正性여부를 판단하는데는 납세자의 인식기준이 매우 중요하다. 본 연구에서는 조세공정성에 대한 개념을 납세자의 입장에서 파악해 보기위해 기존의 조세정의이론들을 근거로 하여 多次元模型을 작성하여 실험을 시행하였다. 사회구조의 안정적 유지를 위해 필요한 개념인 支配的 租稅正義基準이 존재하는 것으로 확인되었고 최소한의 생활여건보장을 강조하는 필요기준이 가장 중요한 조세공정성 인식기준으로 나타났다.

I. 序 論

현실생활 및 도덕적 기준 전반에 걸쳐 納稅者들은 稅法의 영향을 많이 받고 있으므로 이로 인한 社會經濟的인 변화가 언제든지 일어날 수 있다. 따라서 세법을 입안할 때에는

* 이 논문은 한국경영학회 1990년 추계학술발표회에서 발표된 논문을 수정보완한 것임.

** 한림대학교 사회과학대학 경영학과 조교수

납세자의 반응을 예측하는 과정을 포함할 필요가 있다. 세법이 이에 관련된 行動的 效果가 반영되지 않은 상태에서 規範的인 動機 내지는 특정 이해그룹의 편의에 따라 제정되면 [Crumbly, 1973] 세법에 대한 대중의 受容性이 낮을 가능성이 많으므로 租稅抵抗, 불충실한 租稅納付 등의 바람직하지 못한 결과가 파생될 수 있다.

納稅忌避에 대한 行動的 研究은 80년대에 들어와 회계학의 관심영역이 확장되는 추세 속에서 [Chua, 1986] 회계학의 연구대상이 되기 시작하였다. 租稅 複雜性(tax complexity), 租稅構造의 不公正性(tax unfairness), 경미한 벌칙 등이 납세기피의 주요원인으로 그간의 여러 연구에서 언급되어 왔는데 [Jackson & Milliron, 1986][전태영, 1990] 그 중에서도 조세불공정성이 납세기피의 가장 대표적인 원인으로 지적되었다.[Madeo, Schepanski & Uecker, 1987]

納稅忌避(tax evasion)은 租稅不公正으로 인해 납세자가 느끼는 不利益에 대해 스스로 均衡을 회복하고자 하는 노력으로도 인식될 수 있다.[Spicer & Becker, 1980] 따라서 納稅誠實度(tax compliance)를 高揚시키는 세법의 입안을 위해서는 우선 租稅衡平에 대한 납세자의 인식구조를 명확히 파악하는 작업이 중요하다고 볼 수 있다.

納稅忌避에 대한 대부분의 연구에서 조세구조의 공정성에 대한 납세자의 인식이 중요하게 다루어졌음에도 불구하고 租稅公正(tax fairness) 또는 公平(equity)에 대한 명확한 定義(definition)은 나오지 못하는 경향을 보였다. 이러한 현상은 공정성에 대해 전반적이면서도 현실적용이 가능한 개념이 설정되어 있지 않기 때문이라고 볼 수 있다. 다변화된 경제 및 사회적 階層이 있는 경우에 조세공정성에 대한 支配的 基準을 도출하기는 쉽지 않다. 납세자는 각자가 위치하는 經濟社會的 상황에 따라 개인적인 이해관계를 근거로 하여 조세구조의 공정성을 판단하는 경향이 있으므로 납세자 모두에게 통용될 수 있는 정의(justice)기준의 도출은 어렵기 때문이다[Greenberg, 1979]. 그러나 한 社會가 유지된다는 것은 그 體制가 지향하는 목적 또는 규범에 대다수의 사람들이 協助하고 있다는 것을 의미하고 이는 또한 개인의 이해관계를 압도하면서 구성원간에 共感帶(consensus)를 이루는 正義基準이 존재한다는 것을 의미한다[Deutsch, 1975]. 이러한 조세정의에 대한 함의를 도출하여 이를 근거로 세법을 입안하면 납세자 전반에 걸쳐 긍정적인 반응이 나올 수 있는 조세구조가 마련될 가능성이 높다. 그러므로 각 계층의 납세자 전반에 걸쳐 수용될 수 있는 지배적 조세정의기준의 존재유무를 파악하고 이를 규명하는 작업은 상당

히 중요한 의미를 지닌다.

본 연구에서는 규범적 접근방식에 의하여 제시된 여러 조세정의기준들을 활용하여 납세자의 조세공정성 인식구조를 파악하기 위한 다차원모형을 구상하고 어느 기준이 어떤 비중으로 納稅者의 租稅公正性判斷에 사용되는가를 實證的으로 조사하면서 지배적 조세정의기준을 도출하는 것을 주목적으로 한다.

II. 理論的 背景

2.1 租稅正義에 대한 理論

공정분배에 대한 논의에는 Aristotle 및 Platon 이래로 功勞主義(proportionality)와 이에 상반된 개념을 가진 平等主義(egalitarianism)로 양분된 정의기준이 존재하고 있다. 또한 약간은 절충적이면서도 독립적인 개념을 가지고 있는 必要主義(need principle)도 중요한 정의기준으로 인정되고 있다. 구체적인 조세부담방법에 대해서는 能力原則(principle of ability to pay)과 便益原則(benefit principle)의 두가지 接近方法이 있다. 능력원칙은 소득 재분배의 기능이 포함된 것으로 위의 세가지 분배방식의 개념이 직접 또는 간접적으로 모두 관련되어 있다. 반면에 편익원칙에서는 所得再分配의 개념은 다루어지지 않고 無賃便乘(free-riding)을 최소화하면서 公共서비스의 혜택에 비례하는 세금을 부과하는 방식을 공정한 조세방법으로 하고 있다.

이상의 분배 또는 조세정의기준들은 각각의 論旨가 나름대로의 정당한 이유를 담고 있는 한편 상호 對立되는 속성을 지니고 있기 때문에 이러한 정의기준들의 이상들을 동시에 구현하는 조세구조를 만드는 작업은 거의 불가능하다고 할 수 있다. 따라서 특정환경과 시대에서 납세자들 간에 가장 호응을 얻을 수 있는 지배적 조세정의기준을 파악하여 이를 근거로 한 조세구조를 작성하는 것이 조세공정성에 대한 대중의 긍정적인 인식을 높이기 위한 방법으로서 어느 정도 실행가능한 시도라고 하겠다.

공정분배방식에 대해서는 상당히 많은 연구가 規範的인 接近方法에 의해 시도되어 왔다. 그런데 이러한 연구방법만으로는 조세공정성에 대한 지배적인 정의기준을 도출하기가 힘들다. 이를테면 분배방식에 있어 파레토 효율적인 분배가 정당한 분배(조세)방법이

라고 Hochman and Rodgers(1969) 및 Varian(1976)등이 제안했지만 이 연구들은 所得에 따른 效用을 고려하여 貢獻度(contribution)에 근거한 單一次元의 정의기준만을 다루고 있으므로 公正분배를 위한 기준들 중에서 일부분만을 취급했다는 지적을 받았다[Ericsson, 1976].

公正분배방식은 이상에서 언급한 여러종류의 정의기준들이 함께 고려된 多次元構造의 틀에 근거를 두어 논의되는 것이 바람직하다. 이러한 제 개념들을 바탕으로 해서 정의로운 분배를 위한 基準들을 요약해 보면 貢獻(contribution)基準, 必要(needs)基準, 平等(equality)基準 및 便益(benefit)基準으로 정리된다. 이러한 분배정의에 대한 기준을 적용하면 자연적으로 租稅正義에 대한 납세자의 認識基準을 파악할 수 있다. 왜냐하면 조세구조는 결국 개인의 最終的인 經濟的 位置를 결정짓기 때문이다. 즉 각 개인의 所得 및 政府補助金を 합친 금액에 세금을 차감하면 最終 可處分所得이 계산되는데 分配正義는 이미 이러한 절차가 고려된 包括的인 개념이기 때문이다. 이러한 기준들을 요약하면 <圖 1>과 같다.

<圖 1> 諸般 正義基準

正義基準	貢 獻 (contribution)	必 要 (needs)	平 等(同等) (equality)	便 益 (benefit)
社會學的 接近方法	功勞主義 (proportionality)		平等主義 (egalitarianism)	
經濟學的 接近方法		能力原則 (ability to pay)		便益原則 (benefit)

社會學的 접근방법에서 볼 때 貢獻基準은 能力에 대한 比例를 중요시하는 攻勢主義와 일맥상통하고 必要 및 平等(同等)基準은 平等主義를 그 근거로 하고 있다. 便益基準은 社會學에서는 공공재와 무임편성에 대한 개념 설정이 모호하여 어떤 원칙에 맞춰 명료히 구분되기 힘들다. 한편 經濟學的 接近方法에서 볼 때 貢獻, 必要 및 平等基準은 能力的 原則을 어떻게 적용하는가에 따라 구분되고 便益基準은 便益原則을 그 근거로 한다.

공헌기준은 각 개인의 사회에 대한 全般的인 寄與度에 따라 분배정의를 판단할 때 사

용된다. 일반적으로 個人的 貢獻度¹⁾와 분배 몫 사이에 陽의 相關關係가 존재하면 이는 개인의 실적을 올리기 위한 강한 인센티브가 되고 결과적으로는 社會 全體의 生産性 向上에 도움이 되는 것으로 인식되어 있다. 따라서 이 기준하에서는 稅金을 控除한 後の 可處分 所得이 개인별 寄與度에 비례하여 차이가 나야 公平한 것으로 인식된다.

필요기준에서는 社會에 대한 각 개인의 寄與度와는 무관하게 개인의 正當한 必要가 만족되는 것이 최우선이다. 이 기준은 貢獻基準과 배타적인 면이 있으나 현실적으로는 두 개념이 調和를 이루도록 조세정책의 배려가 이루어질 수 있다. 功勞에 따른 분배를 시행하면서 최소한의 필요를 충족시키는 분배구조는 얼마든지 바람직한 것으로 볼 수 있는 것이다[Boulding, 1962]. 이 기준하에서는 스스로의 노력으로 자신의 필요를 충족시킬 능력이 없는 사람들에게는 政府가 生計補助金을 지불해야 한다.

평등기준은 각 개인의 經濟的 地位高下에 관계없이 세금을 공제한 可處分 所得이 비슷해야 한다는 것을 의미한다. 이는 平等主義者의 관점에 그 근거를 두고 있다. Rousseau가 주장한 原始의 自然狀態가 평등했듯이 인간들은 노력 및 능력의 차이에 따라 생기는 既得權의 不平等을 인정하고 싶지않는 本能的 思考를 가질 수 있다. 이 기준을 현실적인 차원에다 연결하면 상당히 강한 누진성을 가진 세금구조가 도출되며 이 경우 貢獻基準에서와는 對峙되는 소득분배 결과가 예상된다.

편익기준은 能力原則과 대별되는 개념으로서 정부의 공공서비스로부터 각 개인이 받는 편익에 비례해서 稅金을 分擔하는 것을 원칙으로 한다[Green & Laffont, 1980]. 즉 歲入에 歲出을 연관시켜 구성된 각자에게 세금을 분담시키자는 것이다. 所得再分配를 통한 분배정의 실현개념이 포함되어 있지 않으므로 衡平의 原則을 강조하는 조세시스템에는 편익원칙이 부합되지 않는다고 볼 수 있다. 그러나 無賃便乘을 가급적 배제해야 한다는 편익원칙의 기본요지는 公正한 自由 경쟁 메카니즘에 理想的으로 부합되는 일면을 가지고 있다. 또한 實務的으로 조세구조에 포함시키기는 어려우나 납세자의 思考構造에 얼마든지 公正한 기준의 하나로서 존재할 수 있다.

2.2 租稅正義에 대한 概念的 模型

전 절에서 정의한 제반 分配正義基準들이 납세자가 조세공정성을 판단할 때 각각 어떤

1) 貢獻度에는 사회에 보다 많이 기여할 수 있도록 自身の 位置를 높이는데 투입된 努力이 포함된다.

比重으로 작용하는가를 알아보면서 지배적 조세정의기준의 도출을 시도하기 위해서는 이에 관련된 내용들을 包括적으로 파악해 볼 수 있는 模型이 필요하다. 공정조세시스템은 분배정의의 실현에 포함되는 개념으로 볼 수 있다. 따라서 우선 稅後 最終 可處分所得을 종속변수로 하고 각 분배정의기준을 독립변수로 하는 分配正義 方程式을 만들어 분배정의에 대한 개념을 다차원구조내에서 파악해 볼 필요가 있다. 그 다음 이 모형을 근거로 하여 각 정의기준이 납세자의 조세공정성판단에 미치는 영향을 파악하기 위한 공정세금 분담모형을 작성하도록 한다.

전 절에서 설명한 각 基準들은 서로 배타적으로 사용되기보다는 複合적으로 각 개인의 분배정의 判斷基準에 適用된다고 볼 수 있다. 분배정의에 대한 여러 기준들을 고려하여 각 개인에 적합한 最終 可處分所得을 산출하는 방정식은 다음과 같이 작성해 볼 수 있다.

$$I = aC + bN + cE + dB \dots\dots\dots(1)$$

I : 분배정의에 입각한 最終 可處分所得

C : 貢獻度(contribution)

N : 必要(need)

E : 平等(equality)

B : 便益(benefit)

a, b, c, d, : 최종 가치분 소득의 결정에 미치는 영향을 나타내는

각 정의기준별 相對的 加重值이다.

어느 변수에 가중치를 많이 두었는가에 따라 각 개인의 판단기준이 달리 나타나며 또한 집단별 차이도 변화를 보일 수 있다. 集團別로 共感帶를 가지는 부분에 대해서는 Deutsch[1975]가 지적한 협조사회시스템하에서의 集團倫理가 반영된 부분으로 해석해 볼 수 있다.

분배정의 방정식의 종속변수만 최종 가치분소득에서 부과세액으로 대체하면 조세공정성에 대한 납세자의 인식기준을 파악할 수 있는 모형이 작성되며, 이에 준해서 지배적 조세정의기준을 도출하기 위한 실증연구를 시행할 수 있다. 분배정의 방정식 (1)에서 계산되는 소득은 이미 세금효과가 고려된 稅後 可處分所得이다. (1)식의 틀과 정의기준들을 활용하여 각 개인이 공정하게 부담하여야 할 세금을 계산하기 위한 방정식을 구하면

다음과 같다.

$$T = \alpha C + \beta N + rE + \delta B \dots\dots\dots(2)$$

T : 公正하다고 인식되는 稅金

C : 貢獻度 基準

N : 必要基準

E : 平等基準

B : 便益基準

α, β, r, δ : 各 變數의 回歸係數

(2)의 稅金分擔 方程式은 (1)의 所得分配 方程式에 대해 逆의 效果를 가진다. 따라서 各 係數들에 대한 해석도 역으로 해야 할 것이다. 이를테면 α 가 낮을수록 공헌도에 의한 분배구조를 강조하는 것이 된다. 독립된 두개의 그룹을 테스트하여 α 가 낮게 나타나는 집단은 소득분배에 있어 相對的으로 貢獻度を 중요시하는 경향이 높다고 볼 수 있다. 마찬가지로 β 가 낮게 나타나는 집단일수록 Boulding[1962]이 주장하는 최소한의 社會福祉를 강조하는 성향이 높다고 볼 수 있다. β 가 음수인 경우 저소득층에 대한 政府補助金으로 해석해 볼 수 있다.

r 의 경우도 마찬가지로 낮을수록 累進的 稅率을 選好하는 것이 되어 平等基準을 강조하는 것이 된다. δ 는 공공서비스의 혜택을 많이 받은 자가 세금을 많이 부담해야 한다는 편익원칙에 관련된 것으로 δ 가 클수록 편익적 원칙에 입각한 조세구조를 더 강조하는 것이 된다.

본 연구에서는 多次元 正義基準에 준거하여 작성된 세금분담방정식을 이용하여 세액결정에 있어 각 정의기준의 영향력을 알아보기 위해 집단별로 독립적인 테스트를 실시하고, 이의 결과를 비교하여 Deutsch[1975]가 주장한 단일집단의 이해관계를 초월한 共感帶가 어떻게 형성되어 있는가를 분석하여 보도록 한다.

Ⅲ. 研究方法

Ⅱ장에서 제시한 분배정의 방정식(1) 및 공정세금분담 방정식(2)에 포함된 제 正義基

準들의 적정성 여부에 대한 각 個人的 認知度를 파악하기 위해 실험적 디자인이 사용된다. 각 기준들에 대한 공감대를 파악하기 위해서는 일반적으로 독립적인 두개이상의 집단이 사용되는데 본 연구에서는 학생과²⁾ 교수³⁾의 두집단이 사용되었다.⁴⁾ 학생들은 稅金에 대해 최소한의 이해가 되어 있다고 볼 수 있는 경영학과 4학년생 및 대학원생을 조사 대상으로 한다.

공정세금분담 방정식(2)을 근거로 하여 납세자 전반에 걸쳐 공감을 이룰 수 있는 支配的 正義基準을 파악하기 위한 설문지는 기존의 연구[Porcano, 1985]를 참조하여 작성하였다. 본 연구에서는 납세경험이 없는 학생 및 세무전문가가 아닌 교수가 實驗對象으로 사용되므로 응답을 편리하게 할 수 있도록 하는 점이 중요하다. 따라서 질문방식은 閉鎖

- 2) 대부분의 학생들은 稅金納付 경험이 없기 때문에 조사대상자로서 現實感(mundane realism)이 다소 부족하다. 그러나 이미 소득이 있고 세금을 내는 다양한 계층의 사람들은 자신이 속한 특정환경에서의 이해관계로 인하여 정의기준에 대한 판단을 偏向되게 할 우려가 있다. 반면에 학생은 본인 자신이 특정 계층에 속해있다는 소속감이 적기 때문에 이해관계에 편향되지 않고 道德的 規範에 순하여 정의기준을 판별할 가능성이 높다. Hochman and Rodgers[1969]가 지적했듯이 개인들은 부분적으로나마 남을 도움으로써 자신의 效用을 增加시키는 성향이 있는데 이는 조사대상으로서 학생집단이 어느 정도 적절하다는 것을 보여주는 것이다.
- 3) 교수집단은 所得이 있고 源泉徵收의 방법으로나마 세금을 납부하고 있으므로 학생들보다도 현실감각에 입각한 판단을 한다는 의미에서 학생집단과 충분히 대별되는 집단이라고 할 수 있다. 또한 다른 직업종사자들보다는 비교적 도덕적 규범에 맞추어 사리를 판단하는 장점이 있다.
- 4) 본 연구에서 理想的으로 설정해 놓은 母集團은 한국에 있는 납세자들이다. 완벽한 外的 妥當性(external validity)을 가지고 이 모집단의 성질을 명확히 규명하기 위해서는 소득분포, 직업, 나이, 성별등 모든 屬性을 고려하여 만들어 질 수 있는 수많은 계층들을 포함시키는 방대한 작업이 필요하다. 그런데 불특정 다수인 또는 많은 계층들을 상대로 조사하는 방법은 현실감은 높으나 이해관계의 복잡성으로 인해 명쾌한 분석이 힘든 단점이 있다. 조사대상은 가급적 간결히 구분되는 집단을 사용하는 것이 이론의 도출(theory building)에 보다 도움이 되는데 교수 및 학생집단은 이 기준에서 크게 벗어나지 않는 것으로 판단된다.[Swieringa and Weick, 1982] 본 연구의 목적은 각 집단의 이해관계를 표방하는 정의기준들을 나열하는 것이 아니고 각각의 利害關係를 超越한 지배적 조세정의기준의 존재가능성을 파악하는 것이다. Deutsch[1975]의 주장대로 특정 사회체제가 유지되기 위한 전체 조건으로 지배적인 분배정의기준이 사회구성원 전반에 걸쳐 존재한다면 조사집단의 수가 적더라도 그 집단들이 相互 同質的인 아닌 상태에서 도출되는 공감대는 어느 정도 지배적 정의기준의 성격을 가진다고 볼 수 있다. 따라서 조사집단의 수가 적더라도 연구목적은 달성하는데는 큰 지장이 없다. 학생과 교수는 규범적인 정의감이 높다는 점에서는 同質的이나 소득과 관련된 현실감각에서는 相互 異質的인 집단으로 분류될 수 있다. 또한 다른 종류의 표본에 비해 代表性이 모자라지 않고 難易度가 높은 실험에 응할 수 있는 지적수준을 가지고 있으며 실험대상으로 비교적 쉽게 동원할 수 있는 장점이 있다.

形을 적절히 응용한 형태가 사용됐다.⁵⁾

3.1 課稅正義基準의 상대적 重要度

조사대상자가 소지하고 있는 租稅公正性의 抽象的 信念에 대한 총체적인 측정치를 구하는 작업이다. 따라서 세금을 부담하는데 있어 적용되는 正義基準의 優先順位가 기본관점이 되어 다음과 같이 설문이 작성된다. 첫째, 貢獻基準과 平等基準만을 놓고 優先順位 를 물어본다. 이는 제Ⅱ장에서 이미 논의되었던 공로주의와 평등주의에 대해 이의 구체적 실현방법인 조세정책에 있어서의 대중의 선호도를 알아보는 것이 된다.

둘째, 貢獻, 必要, 平等基準들을 놓고 조세부담에 있어서의 우선순위를 물어 본다. 필요 기준은 평등기준과 양의 상관관계가 높을 가능성이 있으나 [Rasinski, 1989] 필요기준 자체가 평등기준과 꼭 동일한 개념은 아니다. 평등기준은 공헌기준과 분명히 對立되는 개념인 반면에 필요기준은 현실적으로 공헌기준과 補完的인 관계를 가질 수도 있기 때문이다[Boulding, 1962].

셋째, 貢獻, 必要, 平等, 便益基準들 모두에 대한 우선순위를 질의한다. 분배정의에 있어 공헌, 필요, 평등기준은 세금부담방식에서 能力(ability to pay) 基準을 어떻게 적용하는가에 따라서 모두 관계되는 것으로 결국 이 질문은 조세부담에 있어 능력기준과 혜택 기준중 어디에 많은 비중을 두는가에 대한 조사도 된다.

이 조사로부터 세액결정에 있어 각 정의기준별 중요도의 서열이 나타난다. 그리고 두 집단간의 비교를 통해 共感帶를 이루는 支配的 租稅正義基準을 파악해 볼 수 있다. 이 실험의 결과는 평균분석(mean-test)을 사용해 해석해 볼 수 있다.

3.2 寫體(Surrogates)를 이용한 公正稅金分擔

전 항에서의 실험내용은 포괄적이어서 종합적인 결론을 얻기는 쉬우나 그 개념이 추상적이므로 각 정의기준에 대한 해석이 응답자들 사이에 다를수도 있다. 따라서 현실적 변

5) 경영학과 4학년 학생들을 상대로 예비실험(pre-test)을 해본 결과 일관성있는 응답을 보여주었으며, 약간의 난이도는 충분히 소화할 수 있고 실험도중에 흥미를 계속 가질 수 있었다는 반응을 보였다.

수를 활용하여 보다 구체적인 방법으로 각 정의기준에 대한 응답자의 선호도를 알아보는 작업이 필요하다.

공정세금분담 방정식(2)의 각 변수에는 각 정의기준에 적합한 사체들이 사용되며 변수들의 내용을 근거로 하여 응답자들이 세금분담액을 결정하게 된다. 각 사례별로 결정되는 稅金分擔額이 從屬變數가 되고 正義基準의 사체는 獨立變數가 된다.

사체로서는 납세전 소득, 나이, 부양가족수, 교육수준등이 사용된다. 사체와 각 정의기준과의 관계는 〈圖 2〉와 같다.

便益原則의 사체로는 學歷水準과 職種이 사용되었다. 고학력일수록 교육이라는 공공서비스의 혜택을 많이 받았고 또한 이로 인한 혜택을 계속 향유할 것으로 생각할 수 있다. 또한 한국적인 상황하에서 사무직이 노무직에 비해 體制維持라는 공공서비스를 상대적으로 많이 받고 있는 것으로 판단될 수도 있다. 필요기준의 사체로서는 부양가족수 및 나이가 이용되었다. 부양가족수는 필요에 의한 소득분배의 개념을 명백하게 나타내는 성향이 있으며 나이 또한 연령의 증가에 따른 경제사회적 및 가정적 부담이 간접적으로 나타나는 사체로 볼 수 있다. 공헌기준 및 평등기준의 사체는 納稅前 所得이 되며 이와 관련한 稅額 내지는 稅率의 分布狀態로서 특정기준에 대한 選好度의 파악이 가능하다.⁶⁾

〈圖 2〉 正義基準別 寫體

사 체	納稅前 所得 ⁷⁾	나 이	扶 養 家族數	結 婚	學歷水準	職 種
租稅正義 基 準	貢獻基準 平等基準		必要基準		便益基準	

6) 납세전 소득에는 勤勞所得, 資產所得 등 다양한 소득원이 존재한다. 그리고 여러가지 소득원천에 대해 동일한 기준을 적용하여 과세액을 계산하는 것은 불합리한 점이 있다. 즉 과세구조에 있어 수평적 형평을 간과한 것이 된다. 그러나 소득을 소득원에 따라 분리하여 여러 종류의 사체를 실험에 추구하면 사체의 수가 너무 많아져 실험대상이 응답하기가 힘들어 지는 문제가 있다. 너무 많은 변수가 사용된 실험에서는 의미있는 결론을 얻기가 힘들다.[Swieringa and Weick, 1982] 이러한 제약요건 때문에 수평적형평에 대해서는 다른 하나의 독립된 연구를 하는 것이 바람직하다. 따라서 본 연구에서는 綜合所得으로 소득에 대한 사체를 단일화하고 수직적 형평의 분석에 주안점을 두었다.

7) 다양한 납세전 소득에 대해 실험대상들이 선호하는 세율에 따라 공헌기준 또는 평등기준으로 구분된다. 공헌 및 평등기준은 정확히 상반되는 개념이므로 동일한 사체로 조사하는 것이 효과적이다.

상식적으로 볼 때 각 기준내에서의 사체들 사이에는 相關關係가 존재할 가능성이 있다. 이를테면 필요기준에 해당되는 나이와 부양가족수는 상관관계가 높을 것으로 추정될 수 있다. 따라서 이에서 파생될 수 있는 통계적인 문제를 피하기 위하여 설문지의 각 사례들에서는 기준당 하나의 사체만을 사용하였다.

한편 結婚도 필요기준의 사체가[Porcano, 1985] 될 수 있으나 아직 한국사회에는 獨身階級이 제대로 형성되어 있지 않으므로 본 연구에서는 제외시켰다.

3.2.1 變數의 내용설정

나이는 30세와 50세로 나눈다. 30세는 未來所得原의 보장이 희망적이고 부양가족에 대한 부담이 적은 반면 50세의 경우는 자녀의 대학교육 및 결혼, 또는 정년퇴직후를 대비해야 하는 등 社會經濟的 負擔이 가장 많은 시기로 볼 수 있다.

부양가족수는 1명 및 3명으로 한다. 이를테면 결혼한 무자녀 가정은 부양가족이 1명이다.

납세전 소득은 연간 300만원, 1,200만원, 2,500만원으로 구분한다. 400만원이 도시 가구당 최저생계비 기준으로 인식될 수 있는 바 그 이하인 300만원을 하나의 범주로 묶어서 응답자들의 必要基準 인식여부를 파악해 볼 수 있다. 1,200만원은 한국의 1인당 평균 GNP을 한 가구당 평균소득으로 환산해 본 것이고 2,500만원은 相對的 富裕層 개념을 적용한 것이다.

教育水準은 國卒 및 大卒로 나누었다. 대졸은 국가로부터 상대적으로 공공혜택을 많이 받은 계층으로 볼 수 있다.

職種은 事務職과 勞務職으로 나누었다. 사무직은 社會體制維持라는 공공서비스의 혜택을 상대적으로 많이 받는 계층으로 볼 수 있다.

3.2.2 公正稅金分擔의 계산

두번째 조사에서는 實驗對象에게 公正稅金分擔방식의 선택을 요구한다. 여기에서는 각 정의기준별 사체를 사용하여 세금부과를 하는데 있어서 가급적 응답자의 개인적인 利害關係를 排除하고 獨立的인 判斷을 할 수 있도록 한국적인 상황을 떠나 公正국이란 가상

국가를 가정했다. 公正國은 공공정책 등 나라살림 전반에 걸친 지출과 관련하여 건전재정을 유지하기 위해 매년 일정액의 세금을 징수해야 한다. 이 국가에는 소득, 나이, 부양가족수, 교육수준이 각기 다른 납세자가 다수 거주한다고 가정한다. 그리고 변수의 내용 설정에서 이미 언급한 바와 같이 현실감을 주기위해 각 변수별로 한국적 상황에 합당한 내용이 제공되었다.

응답자는 자신이 課稅當局者라는 생각에서 사례별로 각 과세대상의 경제사회적 위치를 고려하여 제시된 과세방식 대안들 중에서 자신이 가장 선호하는 하나의 對案을 선택하게 된다. 각기 다른 변수를 가진 네가지의 사례가 제시된다.

각 사례별로 6개의 대안을 제시한 선다형 설문방식을 사용했다. (a)와 (b)의 대안에서는 貢獻基準을 대표하는 同一稅率을 적용했고 (c)와 (d)에서는 現行 韓國 稅務體制에서 적용되는 소득계층별 종합소득세 결정세액의 계산방식에 가까운 세액을 제시하였다. 본 설문은 실험실 연구로서 外部效果를 차단하는 것을 전제로 하였지만 어느 정도의 現實感을 도모하기 위해 각종 소득공제효과를 포함한 현행 한국 소득세법을 적용하였다. (e)와 (f)에서는 현행 소득세법에서 결과되는 세액보다도 훨씬 累進的인 세액부담방식을 택했다. 즉 저소득층에는 정부의 생계보조금(negative income tax)을 넣었고 고소득층은 상당히 누진적인 세액을 부담하는 방식을 적용했다. 한편 (a), (c), (e)대안은 소득이외의 사체, 즉 부양가족수, 나이, 학력, 직종 등에 의미를 부여하지 않는 경우에 선택이 되도록 하였고 (b), (d), (f)대안은 소득이외의 사체에도 의미를 부여하여 세액을 결정하고자 하는 경우에 선택이 되도록 고안하였다.

이상의 틀에 따라 행하는 질문의 순서는 다음과 같다.

첫째, 다른변수를 통제하고 扶養家族數와 總所得에 따른 세금분담액을 질문한다. 여기서 각 사례별 세율이 계산되므로 貢獻, 平等, 必要基準에 대한 응답자의 인식을 파악할 수 있다.

둘째, 나이와 소득에 따른 세금분담액을 질문한다. 만일 첫번째 조사와 유사한 결과가 나오면 필요기준의 사체인 나이와 부양가족수의 밀접한 相關關係가 간접적으로 입증되는 것이다.

셋째, 소득과 教育水準을 사용하여 세금분담액을 정한다. 소득변수는 必要, 貢獻, 平等基準 모두를 포함한 능력원칙의 사체이며 교육수준은 편익기준의 사체이다. 따라서 便益原則 對 能力原則에 대한 대중의 인식도를 알아볼 수 있다.

넷째, 소득수준과 職種의 차이에 다른 세금분담액을 절의한다. 소득수준은 능력원칙의 적용에 사용되고 직종은 편익원칙의 사체로 볼 수 있다. 만일 사무직에 대한 세금분담이 노무직보다 상대적으로 높은 결과가 나오면 응답자들이 편익원칙에 대한 개념을 지니고 있는 것을 의미한다. 또한 편익기준의 사체로서 직종변수의 적합성여부를 알아보는 효과도 얻게 된다.

마지막으로 이상의 모든 사례에서 각 소득계층별 세율이 계산되므로 어떤 정의기준이 상대적으로 더 많이 적용되었는가를 파악할 수 있다. 소득계층간 累進的 稅率構造가 우세한 경우에는 平等基準이 상대적으로 큰 비중으로 적용되었고 반면 계층간에 同質的 稅率構造를 보일시에는 貢獻基準이 응답자들의 지배적 정의기준으로 작용했다고 볼 수 있다. 또한 세율구조와는 독립적으로 生活補助金이 전반적으로 표시될 경우에는 必要基準이 매우 비중있는 정의기준으로 존재하고 있다고 해석할 수 있다.

이상의 실험내용은 회귀분석, 계층별 평균세율분석, 백분율분석, 분산분석 등을 사용하여 그 결과를 해석해 보도록 한다.

IV. 結果分析

4.1 實驗對象의 人口統計的 背景

실험대상의 개인적인 경제사회적 입장이 설문지의 응답시 특정기준에 선호도를 나타내어 편향된 결과를 보일 수도 있으므로 개인적인 입장과 응답유형이 相關關係를 나타낼 가능성이 높은가를 점검해 보는 것이 필요하다.

(表 1)에는 집단별로 응답자의 인구통계적 정보가 제시되어 있다. 교수집단은 두명만 여성이고 나머지는 전부 남성으로 구성되어 있다. 이 집단의 응답자들은 평균 12년이 넘는 納稅經驗이 있으므로 생활속에서 세금과 관련된 개념을 가지고 있다고 상정해 볼 수 있다. 나이는 넓은 범위를 가지고 분산되어 있으며 평균 나이는 40세이다. 즉 광범위한 나이분포에 따라 어느 정도는 교수집단의 일반적인 사고구조가 반영될 수 있다고 볼 수 있다. 모두 기혼이며 부양가족수는 평균 3명 정도이므로 生活體驗 속에서 부양가족수 및 나이에 따른 必要基準의 概念을 가지고 있을 가능성이 크다고 볼 수 있다.

〈表 1〉實驗對象의 人口統計의 背景

	教授			學生		
	최소치	최대치	평균	최소치	최대치	평균
나이	30	57	40	21	32	25
부양가족수	1	5	2.9	0	2	0.15
납세경험년수	2	32	12.4	0	5	0.3

	성별		결혼유무		납세경험		계
	남	여	기혼	미혼	유	무	
교수	38	2	40	0	40	0	40
학생	26	14	3	37	4	36	40

학생집단은 남성이 24명 여성이 16명으로 구성되어 있어 남녀가 비슷하게 혼합된 분포를 보이고 있다. 결혼했거나 부양가족이 있는 응답자는 3명뿐이고 대부분이未婚이고 부양가족이 없다. 납세경험자는 4명뿐이며 평균나이는 25세이다. 이러한 점에서 볼 때 이 집단은 극히 일부를 제외하면 대부분이 생활체험을 통한 조세정의기준의 개념을 지니고 있을 가능성은 매우 희박하다. 이 두 집단은 상호 이질적인 성격을 갖고 있으며 따라서 특정 정의기준에 대해 두집단에서 동시에 유의적인 결과가 나온다면 이는 상당한 합의(consensus)를 가지는 조세정의기준으로서 인식해 볼 수 있다.

4.2 優先順位에 의한 正義基準分析

〈表 2〉에서는 각 질문 및 집단별로 우선순위의 평균값이 계산되어 있다. 모든 작업에 걸쳐 t-檢定을 하여본 결과 (질문 3)의 교수집단에서 공헌기준과 혜택기준의 차이가 비유의적으로 나왔고 학생집단에서는 평등기준과 필요기준의 차이가 비유의적으로 나왔다. 그 이외의 모든 경우에서 우선순위차이는 $\alpha < 0.05$ 의 수준에서 유의적인 결과가 나왔다.

(질문 1)에서는 공헌기준과 평등기준만이 비교되었다. 교수집단에서는 우선순위의 평균값이 평등기준이 1.29, 공헌기준이 1.71로 나와 세액결정에 있어 평등기준이 상대적으로

〈表 2〉正義基準別 優先順位 分析

	(질문 1)		(질문 2)		(질문 3)	
	교수	학생	교수	학생	교수	학생
공 헌	1.71	1.72	2.50	2.42	2.91	2.78
평 등	1.29	1.28	2.00	1.83	2.43	1.95
필 요			1.50	1.75	1.71	1.90
편 익					2.95	3.37
F	18.45	19.81	20.50	9.28	13.51	22.37
t	1.99	1.99	2.43	2.43	2.67	2.67

로 중요한 정의기준으로 적용되어야 한다고 인식되고 있다. 즉 이 집단에서는 累進的 稅率構造에 의한 所得再分配의 기능을 공헌기준에 의한 衡平에 맞는 不均衡(equitable inequality) 보다 중요하게 여기고 있다는 것을 파악해 볼 수 있다. 학생집단의 경우도 거의 유사한 결과가 나타났다.

(질문 2)에서는 기존의 공헌기준 및 평등기준에다 必要基準이 추가되었다. 교수집단에서는 필요기준의 우선순위가 1.50, 평등기준이 2.00, 그리고 공헌기준이 2.50으로 나타났다. 평등기준이 공헌기준보다 우선한다는 데 있어서는 〈질문 1〉의 결과와 일관된 내용을 보이고 있으나 필요기준이 가장 상위에 있다는 것이 특기할 사항이다. 학생집단에서도 유사한 결과를 보이고 있다. Porcano[1985]의 연구에서는 필요기준이 최상위가 되지 못했는데 이는 한국과 미국에서의 실천적 사회보장제도의 존재유무 내지는 경제정의개념의 차이로 보아야 할 것이다.

(질문 3)에서는 편익기준이 추가됨으로 해서 본 연구에서 분석하는 네가지 정의기준이 모두 제시되었다. 교수집단에서는 必要基準의 우선순위가 1.71로서 (질문 2)에서와 마찬가지로 가장 重要한 租稅正義基準으로 고려되었고 그 다음이 평등기준으로서 2.43이고 공헌기준이 2.91, 편익기준이 2.95로 나왔다. 단 공헌기준과 편익기준의 우선순위는 그 차이가 非有意의 으로 나왔다. 학생집단에서는 필요기준이 1.90, 평등기준이 1.95, 공헌기준이 2.78, 편익기준이 3.37로 나와 각 정의기준별 우선순위는 교수집단과 유사한 결과를 보였는데 다만 평등기준과 필요기준의 우선순위에 대한 차이는 비유의적인 것으로 나타났다.

조세정의기준의 우선순위를 판별하기 위한 이상의 작업들에서 나온 결과들을 포괄적으로 요약해 보면 우선 두 실험대상집단 모두가 과세구조작성에서 가장 중요한 정의기준으로 필요기준을 선택한 것으로 나타난다.

두번째로 중요한 조세정의기준은 平等基準으로 나타났다. 평등기준은 누진적 과세구조를 통한 所得再分配效果를 중요시하는 정의기준이다. 정의로운 과세에는 소득재분배효과가 고려되어야 한다는 인식을 조사대상들이 가지고 있는 것으로 추정된다.

貢獻基準은 필요기준 및 평등기준에 비해 과세구조결정에 있어 상대적으로 덜 중요한 기준으로 인식되었다. 이는 자본주의사회의 인센티브제도를 표상하는 개념인 衡平에 맞는 不平等(equitable inequality)이 공헌기준의 가장 중요한 屬性인 사실을 생각해 볼때 일반적으로 생각해 볼 수 있는 결과와는 다소 거리가 있다.

便益基準은 모든 조세정의기준들 중에서 가장 낮은 인지도를 보였다. 세입과 세출을 연결시키고 無賃便乘을 排除한다는 면에서 이 기준의 이론적 우수성이 돋보일 수도 있으나 소득재분배효과가 배제되고 납세자의 담세능력이 고려되지 않는다는 점에서 응답자들에게 정의롭고 실천적인 과세기준으로서는 인식되지 않은 것으로 생각된다.

4.3 寫體를 이용한 正義基準分析

4.3.1 事例別 回歸分析

〈表 3〉은 설문지의 (사례 1)을 회귀분석한 것으로⁸⁾ 종속변수는 세액이고 獨立變數는 扶養家族數와 所得이다. 集團에서 변이의 설명도를 나타내는 R-square의 값이 충분하고 매우 높은 F값이 나왔으며 이 모형에서의 회귀계수는 유의적인 값을 보이고 있다.⁹⁾

8) 응답자의 심리적 상황을 간명하게 파악하기 위해서는 계량화하는 작업이 필요한데 이때 보편적으로 사용하는 방법이 선형모형이다. 그런데 이러한 단순선형모형이 복잡한 인간의 心理的 상황을 얼마나 잘 나타낼 수 있느냐에 대해서는 의문의 여지가 많다. 이러한 문제점을 보완하기 위해 비선형모형이 사용될 수도 있는데 이 또한 인간의 심리를 비율을 사용하여 계량화시키는 방법이므로 선형모형에서와 마찬가지로 문제점을 안고 있다. 본 연구에서는 선형모형을 사용하였는데 분산의 설명도가 높고 F값이 높게 나온 것으로 보아 결과의 추정에는 큰 문제가 없는 것으로 사료된다.[Anderson, 1970], [Dawes & Corrigan, 1974]

9) 본 연구에서는 회귀분석에서 야기될 수 있는 다중공선성으로 인한 문제점을 사전적으로 줄이기 위

세액결정과정에서 작용하는 각 독립변수의 영향은 상관계수의 크기를 살펴봄으로서 파악할 수 있다. 교수집단의 경우 절편이 -92 가 나와 부양가족이 없고 소득이 없는 납세자의 경우에는 92만원의 정부생계보조금을 받도록 되어 있다. 한명의 부양가족당 23만원씩의 稅額이 절감되며 1만원의 소득증가에 따라 2,000원의 세액증가를 가져온다. 학생집단의 경우도 유사한 결과를 나타낸다. 부양가족이 없고 所得이 전혀 없는 납세자의 경우 34만원의 政府補助金이 지급된다. 부양가족 1명당 22만원의 세액감소효과가 있어 교수집단보다는 세액감소액이 1만원이 적었다. 소득이 1만원 증가함에 따라 세금은 1,600원씩 증가하여 역시 교수집단보다 세액증가효과가 낮다.¹⁰⁾ 두 집단에서 모두 필요기준으로서의 扶養家族數에 대한 認知度는 매우 높은 것으로 나타났다. 결과적으로 소득 및 부양가족수 모두 세액결정에 있어 중요한 變數로 인지되었음을 알 수 있다.

〈表 4〉는 나이 및 소득이 독립변수인 회귀분석의 결과를 보여주고 있다. 교수집단에서는 절편이 -76 이 나와 (사례 1)에서와 마찬가지로 무소득자에게 정부보조금을 지급하라는 결과를 나타냈다. 학생집단은 절편이 음수이긴 하나 비유의적 결과가 나와 정부보조금에 대해 교수와 학생이 일치하는 견해를 보인다고 단정하기는 어렵다. (사례 1)과 동일하지 않은 결과가 나온 것은 독립변수의 교체때문인 것으로 추정된다.

이 사례에서도 필요기준이 중요한 세액결정기준으로 나타났다. 특히 Porcano[1985]의 연구에서와는 달리 나이가 유의적 變數로 나타남에 따라 부양가족수와 마찬가지로 필요기준의 사체로서 유용하다는 결과를 나타냈다. 이는 나이와 부양가족수의 상관관계가 높은 한국적 상황때문인 것으로 추정된다.

〈表 5〉는 교육수준과 소득을 독립변수로 하여 회귀분석을 한 내용이다. 교수 및 학생 집단 모두에서 절편과 소득변수는 앞의 사례들에서와 비슷한 회귀계수를 가지면서 유의적으로 나왔다. 그러나 학력변수는 두 집단 모두에서 비유의적 결과가 나왔다. 즉 과세구

해 동일한 정의기준내의 사체들(예: 나이 및 부양가족수)은 각 사례별로 분리하여 독립적으로 사용하였다. 그리고 각 사례에서는 각기 다른 기준에 속한 두개의 사체만 사용되었다. 실험결과에 대해 조사한 결과 모든 사례에서 두개의 독립 변수간의 상관계수가 0.2 미만으로 나와 다중공선성의 문제는 연구결과의 해석에 큰 영향을 미치지 않는 것으로 판단된다.

10) 회귀계수의 유의성 검정은 의미가 충분히 있으나 회귀계수의 크기에 따른 종속변수의 稅額변화를 세밀하게 따져보는 것은 큰 의미가 없다. 이는 본 연구의 실험설계에서 應答者의 選擇을 돕자는 의미에서 폐쇄형응답을 제시했고 이러한 설계방식하에서는 실험대상의 사고영역이 제한되기 때문이다.

조설계에 있어 學歷에는 아무런 의미가 부여되지 않은 것으로 볼 수 있다.

〈表 3〉 (사례 1)의 회귀분석

항 목	교수(t)	학생(t)
R ²	0,912	0,874
F	1,302	821
절 편	-92.83 (9.45) *	-33.64 (-3.47) *
부양가족수	-23.13 (-6.33) *	-22.25 (-6.43) *
소 득	0.20 (50.63) *	0.16 (40.42) *

* : $\alpha < 0.01$ 수준에서 유의적임

〈表 4〉 (사례 2)의 회귀분석

항 목	교수(t)	학생(t)
R ²	0.89	0.86
F	980	747
절 편	-76.01 (-4.26) *	-21.09 (-1.29)
나 이	-1.41 (-3.47) *	-1.42 (-3.82) *
소 득	0.20 (44.14) *	0.16 (38.47) *

* : $\alpha < 0.01$ 수준에서 유의적임

〈表 6〉은 職種 및 所得을 독립변수로 하여 회귀분석을 한 것이다. 소득변수는 앞의 사례들에서와 유사한 회귀계수를 가지면서 유의적으로 나왔다. 반면에 직종변수의 회귀계수는 비유의적인 결과를 나타냄에 따라 (사례 3)에서와 비슷한 해석을 가능하게 한다.

이상의 각 사례들에 대한 회귀분석 결과는 다음과 같이 요약해 볼 수 있다.

첫째, 두 집단 모두가 必要基準을 조세구조설계에 있어 상당히 重要한 정의기준으로 인식하고 있는 것으로 나타났다. 아울러 부양가족수 및 나이가 모두 필요기준의 사체로서 유용하다는 해석도 가능하다.

둘째, 便益基準은 모든 사례에 걸쳐 稅額決定에 無關한 원칙으로 나타났다. 학력수준 및 직종변수 모두가 비유의적인 결과를 나타냄으로서 응답자들이 편익기준에 대해서는

중요성을 거의 두지 않은 것으로 추정된다.

〈表 5〉 (사례 3)의 회귀분석

항 목	교수(t)	학생(t)
R ²	0.90	0.87
F	1,155	794
절 편	-131.12(-10.40)*	-89.45(-6.95)*
교육수준	5.15 (0.71)	3.75 (0.51)
소 득	0.19 (48.05)*	0.16 (39.87)*

* : $\alpha < 0.01$ 수준에서 유의적임

〈表 6〉 (사례 4)의 회귀분석

항 목	교수(t)	학생(t)
R ²	0.91	0.81
F	1,262	654
절 편	-139.43(-11.09)*	-74.58(-5.76)*
직 종	3.89 (0.54)	5.81 (0.77)
소 득	0.20 (50.25)*	0.15 (36.16)*

* : $\alpha < 0.01$ 수준에서 유의적임

셋째, 이러한 결과는 정의기준별 우선순위 작성에서의 결과와 그 내용이 일치하는 것으로 所得再分配效果가 있는 과세방법이 적용된 세액분담방식을 응답자들이 선호했다고 볼 수 있다. 즉 필요기준을 공헌기준 및 편익기준보다는 바람직한 조세정의기준으로 다수의 응답자들이 評價했다는 것이다.

넷째, 두 그룹사이에 필요기준에 대한 有意的인 合意가 존재했다는 사실은 개인이나 집단의 이해관계를 초월한 支配的 租稅正義基準이 적용되었다는 것을 의미한다. 즉 배경이 다양한 두개의 집단이 필요기준이라는 지배적 정의기준뿐만 아니라 정의기준들의 우선순위에도 유사한 반응을 보였다는 사실은 각 개인의 이해관계를 벗어나 社會構成員 전반에 걸쳐 租稅正義에 관한 合意의 導出이 가능하다는 것을 보인다고 할 수 있다.

4.3.2 所得階層別 稅率

所得階層別로 稅率을 계산해 봄으로서 각 집단별로 어떤 세율구조를 선호하는지 파악해 볼 수 있다. 稅率은 응답자에 의해 선택된 세액을 그에 해당되는 소득으로 나누어 계산된 것이다.

〈表 7〉은 事例別로 소득계층에 따른 세율을 계산해 본 것이다. 소득계층별 세율차이는 t-테스트를 해본 결과 $\alpha < 0.05$ 수준에서 모두 유의한 것으로 평가되었다. 두 집단 모두가 실험에서 暗默的으로 제시된 平均稅率構造보다 累進的인 稅率構造를 택한 것으로 나타났다.

〈表 7〉 所得階層別 平均稅率

	평 균 세 율 (단위 : %)			
(교 수 집 단)				
소득	(사례 1)	(사례 2)	(사례 3)	(사례 4)
300만원	-19.68	-18.43	-15.95	-18.33
1,200만원	6.22	6.28	6.59	6.29
2,500만원	15.43	15.06	14.89	15.20
(학 생 집 단)				
300만원	-6.42	-6.08	-7.25	-4.13
1,200만원	7.53	7.62	7.44	8.75
2,500만원	13.17	13.05	13.30	12.87

그리고 교수집단이 학생집단에 비해 상대적으로 필요기준을 더 중요시하는 경향을 보이고 있으며, 또한 전반적인 세율구조에 있어서도 教授集團이 학생집단에 비해 累進的 성향을 보이고 있다.

4.3.3 正義基準別 百分率 分析

4.3.3.1 所得變數에 입각한 貢獻기준 및 平等기준의 분석

여타 변수가 통제된 상태에서 所得變數만으로 응답자의 성향을 분석할 수 있으면 공헌기준 및 평등기준에 대한 집단별 선호도의 파악이 가능하다. 실험설계에서 구상된대로 선택안

중 (a)안 및 (b)안은 공헌기준성향의 과세기준이고 (e)안 및 (f)안은 평등기준에 입각한 과세안이며 (c) 및 (d)안은 다소 중립적인 과세안으로 볼 수 있다.

〈表 8〉은 공헌기준과 평등기준에 대한 각 집단의 選好度를 파악하기 위해 시도한 백분율 분석을 요약한 것이다. 교수집단은 모든 사례의 응답에서 총 60.6%가 평등기준에 준한 과세대안을 선택한 반면 공헌기준을 선호한 응답은 9.4%에 지나지 않는다. 따라서 教授集團은 平等志向的인 조세정의기준을 일관성있게 지니고 있으며 공헌기준에 대한 선호는 미약한 것으로 나타났다.

한편 학생집단은 공헌기준이 26%, 평등기준이 29%, 중립성향의 응답이 45%를 나타냄으로서 이 기준들에 관한 한 구성원간의 의식구조는 상당히 異質的인 경향을 나타내고 있는 것으로 나타났다. 즉 학생집단은 특정기준에 대한 선호도를 나타내고 있지 않다.¹¹⁾

교수집단은 평등기준을 선호하는 경향을 강하게 보이고 있으나 학생집단의 선호도가 명확하지 않음에 따라 평등기준이 두 집단간에 同意를 이루는 정의기준이라고 해석하기는 힘들다.

4.3.3.2 所得變數가 排除된 상태에서의 정의기준 사체의 분석

실험설계에서 이미 구상된대로 응답자의 과세구조 선택대안중 (a), (c) 및 (f)안은 필요 또는 편익기준의 사체에 의미를 부여하지 않는 경우의 응답이고 (b), (d), (f)안들은 소득이외의 변수도 세액결정에 의미있는 역할을 해야 한다고 응답자가 생각하게 될때 선택되어지는 대안들이다. 예컨대 (사례 1)의 경우 (a)안과 (b)안은 소득계층별로는 동일한 세율이 적용되나 (a)안의 경우는 부양가족수를 고려하지 않은 과세안이고 (b)안은 세액결정에 부양가족수를 의미있게 고려한 과세대안인 것이다.

〈表 9〉는 각 事例에 포함되어 있는 所得變數를 除外한 여타 변수들의 과세구조결정에 있어서의 참여여부를 백분율로 분석해 본 것이다.

부양가족수의 경우는 교수의 90%, 그리고 학생의 95%가 세액결정변수로서 의미있게 취급했다. 이는 전 항에서 실시한 우선순위분석 및 회귀분석의 결과와 一致되는 結果이다.

11) 각 대안의 기호에 수치를 부여하여 학생 및 교수에 대한 분석분석(ANOVA)을 해본결과 $\alpha < 0.05$ 유의수준에서 두 집단이 상호 이질적인 것으로 나타났다.

한편 나이변수의 경우는 교수의 62% 및 학생의 55%가 세액분담과정에서 의미있게 다루어져야 한다는 응답을 보였다. 회귀분석에서 나이변수가 유의적으로 나타났으므로 비교적 일관성을 가진 결과로 볼 수 있다.

〈表 8〉 貢獻基準 및 平等基準의 百分率 比較

(교 수 집 단)				응답자수(%)
(사 례)	공 헌	중 립	평 등	계
(1)	4	8	28	40
(2)	5	11	24	40
(3)	3	15	22	40
(4)	3	14	23	40
계	15(0.4%)	48(30%)	97(60.6%)	160(100%)
(학 생 집 단)				
(사 례)	공 헌	중 립	평 등	계
(1)	10	18	12	40
(2)	9	21	10	40
(3)	10	17	13	40
(4)	13	16	11	40
계	42(26%)	72(45%)	46(29%)	160(100%)

〈表 9〉 正義基準 寫體의 百分율 분석

	부양가족수		나 이		교육수준		직 종	
	무의미	의미	무의미	의미	무의미	의미	무의미	의미
응답자수	4	36	15	25	31	9	35	5
백분율	10%	90%	38%	62%	78%	22%	87%	13%
(학 생 집 단)								
응답자수	2	28	18	22	35	5	27	13
백분율	5%	95%	45%	55%	87%	13%	68%	32%

學歷變數는 교수의 78%, 학생의 87%가 세액결정에 無關한 변수로 평가하여 회귀분석의 결과와 일치한다. 특히 학생집단이 교수집단보다 교육변수의 의미를 상대적으로 더 배제하는 경향을 보이고 있다.

마지막으로 職種變數는 교수의 87%, 학생의 68%가 무의미한 변수로 분류하여 세액분담결정을 하였다. 이 역시 학력변수와 마찬가지로 회귀분석에서도 非有意的 結果를 나타낸다.

교수집단에서는 세액결정과정에서 부양가족수, 나이, 교육수준, 직종의 순으로 역할중요도에 대한 응답비율을 보이고 있으며, 학생집단의 경우는 부양가족수, 나이, 직종, 교육수준의 순으로 응답을 보였다.

전체적으로 보면 교수와 학생 모두가 必要基準의 사체인 부양가족수와 나이에는 다수가 세액결정에 重要한 역할을 부여한 반면 便益基準의 사체인 교육수준과 직종에 대해서는 과세구조결정에서 그 역할을 排除하는 경향을 보였다. 그리고 이러한 현상은 앞에서 시도된 여러가지 분석들에서의 결과와 일치하고 있다.

V. 要約 및 結論

본 연구의 주된 目的은 납세자의 조세정의 인식기준을 行動的 觀點에서 파악하는데 있었다. 조세구조의 공정성을 판단하는데 있어 規範的인 單一次元의 기준만을 적용하면 납세자간에 다원화된 사고구조가 존재하는 현대사회에서의 경제사회적 여건을 제대로 반영하지 못하고 어느 한 가치기준으로만 偏向된 결과가 나올 가능성이 많다. 따라서 본 연구에서는 사회경제적으로 그간 연구되어온 제반 조세정의기준들을 요약하여 이를 근거로 多次元 模型¹²⁾을 작성하여 분배정의와 관련한 납세자의 조세정의인식구조를 파악하려고 시도했다.

經濟學에서 전통적으로 논의되어온 과세원칙인 能力原則과 便益原則, 또한 社會學에서 주된 분배정의원칙으로 논의되는 攻勢主義와 平等主義, 그리고 必要主義를 본 연구의 다차원 모형에 포함시켜 납세자의 조세공정성에 대한 認識構造를 살펴보았다. 이러한 제반

12) 본 고에서 사용한 다차원모형이란 용어는 기존의 경제학이 주로 개인의 공헌도에 입각한 단일차원의 모형에 입각하여 조세정의를 논의한데 반해서 여러 종류의 도덕철학적 기준들이 설명변수로서 사용되었다는 점을 상대적으로 강조하기 위해 채택된 것이다 [변용환, 1990].

정의기준들은 서로 相衝되는 屬性을 가지고 있으며 또한 산업사회 구성원들의 利害關係가 多樣하기 때문에 각 이해집단별로 利律背反的인 조세정의기준 개념을 가지고 있을 수도 있다. 그러나 한 사회가 유지되기 위해서는 다수가 同意하는 道德 및 哲學的 基準은 존재해야만 한다. 즉 상호 다른 개인 또는 집단사이에서도 同意를 이루는 分配正義基準이 존재할 수 있다는 것이 본 연구의 중요한 확인사항이다.

실험실 연구의 구도하에서 교수집단과 학생집단이 실험대상으로 이용되어 여러종류의 분석이 시행되었고 그 결과는 다음과 같이 요약될 수 있다.

1) 조세정의기준들의 우선순위에 대한 질문에서는 교수 및 학생집단 모두가 必要基準이 과세구조 결정에 가장 중요한 정의기준이라고 응답했고 그 다음으로 평등기준, 공헌기준, 편익기준의 순으로 그 중요도에 대한 우선순위를 정하였다.

2) 현실적 변수를 사용한 세액결정선택과정에서 나타난 결과로서는 첫째, 회귀분석에서는 교수 및 학생집단 모두가 부양가족수와 나이에 유의적인 결과를 나타냈으며 반면 職種 및 學歷變數에서는 非有意的인 결과를 보여, 과세구조결정에 있어 필요원칙을 중요시한 반면 편익원칙은 그 역할이 적절치 않은 것으로 의견표명이 되었다. 그리고 양 집단 모두 저소득층에 대한 生計補助金의 필요성을 인식하였다.

둘째, 계층별 세액계산을 통해서 두집단이 상당히 累進的인 稅率構造를 선호하는 것으로 나타났다. 즉 공헌기준보다는 평등기준을 근거로 한 과세구조를 상대적으로 선호한 것으로 나타났다.

셋째, 백분을 분석을 통해 각 正義基準別 選好도와 사체별 유용성을 파악해 보았다. 공헌기준과 평등기준의 비교에서 교수집단은 평등기준을 선호하는 경향을 보인 반면 學生集團은 일관된 선호도를 보이지 않았다. 그리고 필요기준의 현실적 변수들은 모두 세액결정변수로서 그 중요성을 인정받은 반면에 편익기준의 현실적 변수들은 세액결정과정에서 그 역할이 배제되어야 한다는 의견이 지배적이었다.

이상의 여러 작업에서 일관되게 必要基準이 가장 중요한 세액결정변수로서 인정되는 결과가 나왔다. 즉 본 연구에서 주된 조사목적중의 하나인 지배적 조세정의기준이 상이한 개인 또는 집단사이에 존재할 수 있다는 것이 확인되었다.

한편 본 연구의 조사과정에서 支配的 조세정의기준으로 나타난 필요기준이 납세자 전반에 걸친 대중적 정의기준으로 연결하기는 힘들며 이는 아래의 몇가지 制約要因들에 기

인하고 있다.

첫째, 實驗對象을 교수와 학생으로 제한함으로써 외적타당성이 약하다. 따라서 지배적 조세정의기준의 존재가능성을 살펴보는 정도로 연구의 의미가 국한된다.

둘째, 실험연구의 人爲的 設計에서 파생되는 문제이다. 우선 調查屬性數의 제한으로 인해 脫落變數의 문제가 생길 수 있다. 또한 과세방식에 대한 응답을 폐쇄형으로 제시하였으므로 응답자의 思考가 制限되는 문제가 있다. 물론 개방형 응답방식의 많은 장점에도 불구하고 설계에 포함시키지 않은 이유는 높은 난이도와 측정의 어려움때문이었다.

셋째, 現存 韓國租稅體系에 대한 綜合的인 考察이 없었다. 한국의 세법체계에 관한 분석을 하여 歸納的으로나마 현행 과세체계가 어떤 정의기준에 상대적으로 많은 비중을 두었는가를 포괄적으로 파악하면 이러한 實驗室 研究를 통해서도 현행 과세제도의 분석 및 비판이 가능할 것이다.

이상에서 지적한 문제점들은 향후의 연구에서 實驗集團의 多樣化, 測定變數의 擴大, 현행 조세체계에서 사용되는 現實的 變數의 動員, 實驗方式의 變化 등을 통해 개선해 볼 수 있다. 또한 대중을 상대로 하고 현실적 변수를 많이 사용한 一般的인 設問調查를 병행하여 납세자의 조세공정성 인식구조를 파악해 보는 것도 外的 妥當性을 높이는 연구방법이 될 것이다.

〈부록〉 실험에 사용된 설문지의 요약

용어설명

과세구조, 과세방식, 세금분담방식 : 정부에서 국민들에게 세금을 부과하는 방법, 즉 부자와 빈자, 노력한 바와 그렇지 않은 자, 부양가족이 많은 자와 그렇지 않은 자 등 여러가지 상이한 위치에 있는 국민들에게 세금을 부담시키는 방법이다.

동일세율 : 소득계층에 관계없이 동일한 세율을 부과하여 세금을 결정하는 방법이다. 세율이 10%라면 연간 2,500만원의 소득이 있으면 250만원의 세금을 부과하고, 연간소득이 500만원이라면 50만원의 세금을 내게 된다.

누진세율 : 소득이 높을수록 세율이 높아지는 경우이다. 이를테면 연간 소득이 500만원이면 5%의 세율을 적용하여 25만원의 세금을 내게되고 연간 소득이 2,500만원인 경우 30%의 세율을 적용하여 750만원의 세금을 내게하는 방법이다.

가처분소득 : 원래의 소득에서 국가에 납부하는 세금을 뺀 납세후 소득.

정부보조금 : 소득수준이 극히 낮은 계층에게 정부가 무상으로 지급하는 생활지원금.

공공서비스 : 정부가 거두어 들인 세금으로 국민들에게 행하는 서비스. 교육, 국방, 고속도로건설, 치안 등을 예로 들 수 있다.

1. 과세구조의 공정성에 대해 판단할 때는 수많은 경제사회적 기준들을 고려하게 됩니다. 그 중에서도 대표적 기준을 지적하면 a. 공헌기준 b. 평등기준 c. 필요기준 d. 혜택기준을 들 수 있습니다. 이러한 조세정의기준을 시대사회적 상황에 맞게끔 적절히 혼합하여 각 개인에게 부과되는 세금을 결정해야 공정한 과세구조를 만들 수 있습니다. 이하의 설명을 읽고 간단한 답을 주시면 됩니다.

1) **공헌기준**은 능력이 있거나 열심히 일한 사람들과 그렇지 않은 사람들 사이에는 능력 및 노력에 비례하여 납세후 소득이 상당한 차이가 나야 당연한 것으로 인식하는 기준입니다. 즉 계층간 소득차에 관계없이 **동일세율을 적용**하자는 것입니다.

반면에 **평등기준**은 개인마다 능력 및 노력의 차이가 있더라도 이러한 이유로 경제적 불평등이 유발되는 것을 반대하고 납세후 **가처분 소득**은 지위고하를 막론하고 비슷할수

록 좋다는 개념입니다. 즉 세율구조를 가능한한 누진적으로 적용하여 빈부차를 없애는데 주력하자는 개념입니다.

이상의 두가지 조세정의기준중 보다 중요하다고 생각되는 것은 1, 상대적으로 덜 중요하다고 생각되는 것은 2를 괄호속에 써주십시오.

공헌기준() 평등기준()

2) 필요기준은 경제적 불평등여부, 또는 어떤 세율구조에 관계없이 국민들 모두가 정당한 필요에 의한 기본적인 생활수준은 보장받아야 한다는 것입니다. 이를테면 납세능력이 없는 국민자의 경우는 생활수준 유지를 위해 정부보조금을 지급할 수 있습니다. 공헌기준은 1)에서 설명한 바와 같이 개인의 노력 및 능력을 인정하기 위해 가급적 소득계층간 동일세율을 적용하자는 것이고, 평등기준은 경제적 불평등을 최소화하기 위해 가능한한 누진적 세율구조를 사용하자는 것입니다.

이상의 세가지 조세정의기준중 가장 중요하다고 생각되는 기준은 1, 그 다음으로 중요하다고 생각되는 기준은 2, 상대적으로 덜 중요한 기준은 3으로 기록하여 우선순위를 매겨주십시오.

공헌기준() 평등기준() 필요기준()

3) 편익기준은 공공서비스로 부터 혜택을 많이 받은 사람일수록 세금을 많이 내어야 한다는 것입니다. 이를테면 고학력자, 또는 화이트 칼라일수록 결과적으로 정부의 혜택내지는 체제유지라는 공공서비스를 많이 받았다고 생각할 수 있으니까 세금을 많이 부담해야 되는 경우를 생각해 볼 수 있습니다.

공헌기준, 평등기준, 필요기준, 혜택기준의 네가지 조세정의기준들에 대하여 본인이 생각하는 상대적인 우선순위를 1, 2, 3, 4로 표시하십시오. 가장 중요하다고 생각되는 것을 1, 상대적으로 가장 덜 중요한 것을 4로 표시하십시오.

공헌기준() 평등기준() 필요기준() 혜택기준()

2. 공정국(가상의 국가임)에서는 국가살림에 관련된 재정지출을 감당하기 위해 매년 세금을 징수해야 하는데 이 국가에는 한정된 소규모 숫자의 납세자들이 거주하고 있으며 생활수준은 한국과 비슷합니다. 납세자들로부터 징수하는 종합소득세가 이 국가의 유일

한 세입원입니다. 다음의 사례들은 각기 다른 납세자의 경제사회적 위치를 조합해 본 것입니다. 서로 다른 입장에 있는 납세자들이 얼마씩 세금을 분담하여야 공정한 과세구조가 적용되었다고 볼 수 있을까요? 보기에 나와있는 세금분담방법들 중 주어진 사례에 가장 적합(공정)하다고 생각되는 대안을 골라서 그 대안의 번호를 ()안에 표기하면 됩니다. 음수로 과세금액이 나타나 있는 경우는 세금대신 역으로 정부에서 생활보조금을 지급하는 경우입니다.

이하의 모든 사례들은 각각 독립적이며 상호 연관이 없습니다.

1) 납세자들에 대한 정보는 부양가족수와 소득수준밖에 없고 각 납세자 개인에 대한 정보는 다음과 같습니다.

납세자	부양가족수	연간소득	과세액
가	3	300만원	()만원
나	1	300	()
다	3	1,200	()
라	1	1,200	()
마	3	2,500	()
바	1	2,500	()
합계		8,000만원	800만원

이상의 과세정보를 놓고 볼때 어떤 방식으로 과세하는 것이 가장 바람직하다고 생각됩니까? 과세액중 음수로 표시된 경우는 세금대신 오히려 생활보조금을 지급하는 것을 의미합니다. 아래의 대안들중에서 가장 바람직하다고 생각되는 세금분담방식을 하나만 골라서 아래의 ()안에 그 대안의 기호(a부터 f까지 있음)를 표기하여 주십시오. 가장 바람직한 과세방법은?()

납세자	과 세 방 식 (단위 : 만원)					
	a	b	c	d	e	f
가	30	5	0	-25	-100	-125
나	30	55	0	25	-100	-75
다	120	95	90	65	60	35
라	120	155	90	115	60	85
마	250	225	310	285	440	415
바	250	275	310	335	440	465

2) 납세자에 대한 정보는 나이와 소득밖에 없고 각 납세자별 정보는 아래와 같습니다.

납세자	나이	연간소득	세금부과액
가	50	300만원	()만원
나	30	300	()
다	50	1,200	()
라	30	1,200	()
마	50	2,500	()
바	30	2,500	()
합 계		8,000만원	800만원

이상의 과세정보를 놓고 볼때 어떤 방식으로 과세하는 것이 가장 바람직하다고 생각되십니까? 과세액중 음수로 표시된 경우는 세금대신 오히려 정부가 생활보조금을 지급하는 것을 의미합니다. 가장 바람직한 과세방법은?()

납세자	과 세 방 식 (단위 : 만원)					
	a	b	c	d	e	f
가	30	5	0	-25	-100	-125
나	30	55	0	25	-100	-75
다	120	95	90	65	60	35
라	120	125	90	115	60	85
마	250	225	310	285	440	415
바	250	275	310	335	440	465

3) 각 납세자에 대한 세무정보는 교육수준 및 소득만 아래와 같이 있습니다.

납세자	교육수준	연간소득	세금부과액
가	국졸	300만원	()만원
나	대졸	300	()
다	국졸	1,200	()
라	대졸	1,200	()
마	국졸	2,500	()
바	대졸	2,500	()
합 계		8,000만원	800만원

이상의 세무정보를 놓고 볼때 어떤 방식으로 과세하는 것이 가장 바람직하다고 생각됩니까? 아래의 대안들 중에서 최선이라 생각되는 것을 골라 보십시오.

가장 바람직한 과세방법은?.....()

납세자	과 세 방 식 (단위 : 만원)					
	a	b	c	d	e	f
가	30	15	0	-15	-100	-115
나	30	45	0	15	-100	-85
다	120	105	90	75	60	45
라	120	135	90	105	60	75
마	250	235	310	295	440	425
바	250	265	310	325	440	455

4) 납세자에 대한 정보는 직종 및 소득만 있고 개별적인 세무정보는 아래와 같습니다.

납세자	교육수준	연간소득	세금부과액
가	노무직	300만원	()만원
나	사무직	300	()
다	노무직	1,200	()
라	사무직	1,200	()
마	노무직	2,500	()
바	사무직	2,500	()
합 계		8,000만원	800만원

이상의 세무정보하에서 가장 바람직하다고 생각되는 과세방식을 아래의 대안들 중에서 하나를 골라 ()안에 표기하십시오.

가장 바람직한 과세방법은?.....()

납세자	과 세 방 식 (단위 : 만원)					
	a	b	c	d	e	f
가	30	15	0	-15	-100	-115
나	30	45	0	15	-100	-85
다	120	105	90	75	60	45
라	120	145	90	105	60	85
마	250	235	310	295	440	425
바	250	265	310	325	440	455

3. 자신의 신상에 대한 다음의 질문에 간단히 답해주십시오.

- 1) 나이() 2) 성별() 3) 결혼했습니까?()
- 4) 부양가족수(본인제외)()
- 5) 납세경험(부금명세서의 원천징수 포함) 있습니까?()
- 6) 납세경험이 있다면 몇년이나 됩니까?()

참 고 문 헌

1. 卞容煥, “行動的 觀點에서의 租稅正義”, 「韓國租稅研究」, 제6권, 1990, pp.429-466.
2. 全泰榮, “納稅回避에 影響을 미치는 要因에 관한 研究”, 「高麗大學校 博士學位論文」, 1990. 8.
3. Anderson, N. H., “Functional Measurement and Psycho-Physical Judgment”, *Psychological Review*, Vol.77, No.3[May, 1970], pp.153-170.
4. Boulding, K. E., “*Social Justice in Social Dynamics*[1962], pp.73-92, in Brandt, 1962.
5. Brandt, Richard B., ed. *Social Justice* [1962], Englewood Cliff : N.J. : Prentice-Hall.
6. Chua, Wai F., “Radical Developments in Accounting Thought”, *The Accounting Review*, Vol LXI [Oct., 1986], pp.601-632.
7. Crumbly, D.L., “Behavioral Implications of Taxation”, *The Accounting Review* [Oct., 1973], pp.759-763.
8. Dawes, R. M. and B. Corrigan, “Linear Models in Decision Making”, *Psychological Bulletin*, Vol.81, No.2[Feb., 1974], pp.95-106.
9. Deutsch, M., “Equity, Equality and Need : What Determines Which Value Will Be Used as the Basis of Distributive Justice”, *Journal of Social Issues*, Vol.31[1975], pp. 137-150.
10. Ericsson, L. O., *Justice in the Distribution of Economic Resources*, Almgvist and Wiskell International[1976].
11. Etzioni, A., “Tax Evasion and Perception of Tax Fairness : A Research Note, *The Journal of Applied Behavioral Science*, Vol.22, No.2[1986], pp.177-185.
12. Greenberg, J., ”Protestant Ethic Endorsement and the Fairness of Equity Inputs, *Journal of Research in Personality*, Vol.13[1979], pp.81-90.
13. Green, J. R. and J. Laffont, *Incentives in Public Decision-Making*, Northolland Co., New York, 1980, pp.3-12.
14. Hockman, H. M. and J. D. Rodgers, “Pareto Optimal Redistribution”, *American Economic Review*[Sep., 1969], pp.542-557.

15. Jackson, B. R. and Milliron, V. C., "Tax Compliance Research : Findings, Problems, and Prospects", *Journal of Accounting Literature* [1986], pp.125-165.
16. Kendrick M. S., "The Ability to Pay Theory of Taxation", *American Economic Review*, Vol.XXIX, No.1[March, 1969], p.99.
17. Madeo, S. A., A. Schepanski, and W. C. Uecker, "Modeling Judgment of Taxpayer Compliance", *The Accounting Review*, Vol.LXII, No.2[April, 1987], pp.323-342.
18. Porcano, T.M., "Distributive Justice and Tax Policy", *The Accounting Review*, Vol.XXIX, No.1[March, 1985], pp.619-635.
19. Rasinski, K. A., "What's Fair Is Fair-Or Is It? Value Differences Understanding Public Views About Social Justice", *Journal of Personality and Social Psychology*, Vol.53, No.1 [1989], pp.201-211.
20. Song, Y. and T. E. Yarbrough, "Tax Ethics and Taxpayer Attitudes : A Suvey", *Public Administration Review*[Sept./Oct/. 1978], pp.442-452.
21. Spicer, M. W. and L. A. Becker, "Fiscal Inequity and Tax Evasion : An Experimental approach", *National Tax Journal*[June 1980], pp.171-175.
22. Swieringa, R. J. and K. E. Weick, "An Assessment of Laboratory Experiments in Accounting", *Journal of Accounting Research*, Vol.20, supplement[1982], pp.56-101.
23. Varian, H. R., "Two Problems in the Theory of Fairness", *Journal of Public Econmics* [April/May, 1976], pp.249-260.
24. Walster, E. and Waister, G. W., "Equity and Social Justice", *Journal of Social Issues* [1975], pp.21-43.

