

세무와회계저널
제7권 제1호 2006년 3월 pp.117~139
한국세무학회

중국 조세구조의 불안정성과 對중국 투자자의 대처방안

한상국* · 국중호**

〈요 약〉

중국의 기간세목인 유통과세 및 소득과세의 불안정이 상당히 높고, 최근 중국정부가 조세정책을 재정 정책의 핵심요소로 삼고 조세의 징수관리를 강화하고 있다. 조세제도는 기업 활동의 외부환경으로서 매우 중요하므로, 중국세제의 불안정성에 적극적으로 대처해야 하며, 이를 위해서는 첫째, 향후의 세제개혁에 대비해야 한다. 둘째, 외자기업소득세와 관련하여 이전가격조정에 대한 과세 강화에 대비해야 한다. 셋째, 조세우대정책의 변화에 관심을 가져야 한다. 넷째, 증치세 환급율의 조정에 대해서는 투자계획을 재고하는 등 유연하게 대처해야 할 것이다. 다섯째, 증치세 부분 환급을 내수시장 개척의 기회로 삼아야 할 필요가 있다. 여섯째, 우리 기업은 비용우위 보다는 차별화 우위를 누릴 수 있는 전략을 통해서 증치세 환급의 불안정성에 대처해야 할 것이다.

<주제어> 세목의 불안정성, 증치세, 외자기업소득세

* 한국조세연구원, 연구위원, skhan@kipf.re.kr, 2186-2224, 016-649-0516, 제1저자

** 일본 요코하마시립대학, 부교수, kook@yokohama-cu.ac.jp, +81-45-787-2139, 공동저자(교신저자)

I. 서 론

본 연구에서는 1994년 중국의 조세개혁 이후를 대상으로 조세제도 및 주요 세목의 특징을 분석하고, 우리나라 對中 투자기업이 겪는 조세상의 어려움이나 불안정성에 대처하는 방안을 도출하는 데 그 목적이 있다.

지난 20여 년간 높은 성장률을 시현했던 중국경제는 2005년에도 GDP 성장률이 9.9%에 달해서(중국 국가발전개혁위원회 발표) 세계 경제에서 차지하는 위상이 GDP기준으로 세계 5위를 기록하는 등 세계 경제 성장에의 기여도가 점차 높아지고 있다.¹⁾ 향후에도 지금까지와 같은 고도성장을 유지할 수 있는 잠재력을 보유하고 있는 것으로 판단된다.

한국과 중국은 수교 이후 10여년의 짧은 기간에도 불구하고 밀접한 경제관계가 구축되어 가고 있는 모습을 보이고 있다. 교역 면에서 중국은 1996년부터 우리의 3대 교역상대국으로 부상하였고, 2003년 상반기에 미국을 추월해서 제1위의 교역상대국이 되었다. 2000년 이후에는 가공무역의 비중이 높은 중국의 대외수출과 한국의 對중국 수출 사이에는 상관관계가 높은 동조화 현상까지 나타나고 있다.

중국측의 통계에 의하면,²⁾ 1990년 이후 본격화된 우리 기업의 對중국 투자는 2004년 말 현재 누계 총 11,367건에 109.7억 달러(실행액 기준)를 기록하고 있으며 2004년 말 기준으로 홍콩, 버지니아 제도 다음으로 많다. 對중국 투자는 빠르게 증가하는 추세에 있어서 2002년부터 미국을 제치고 한국의 최대 투자대상국으로 부상하였다. 중국시장의 잠재력, 지리적 근접성과 유사한 문화적 배경, 경제발전단계 및 부존자원의 차이로 인한 상호보완적인 경제관계 등을 감안하면, 한국의 對중국 투자는 상당 기간 지속될 것으로 예상된다.

이처럼 한·중관계가 급속하게 발전함에 따라서 중국시장의 중요성이 점점 더 커지고 있으며, 중국에 대한 직접투자가 증가하고 있다. 어느 나라에서나 마찬가지로 조세제도는 투자 준비단계에서 기업경영활동에 이르기까지 영향을 미치는 중요한 요소이다. 이러한 현실에서 기업 활동의 중요한 외부환경으로서 조세제도는 매우 중요함에도 불구하고 중국 조세제도에 대한 체계화된 정보가 많지 않은 상황이어서 對中 투자자들에게 하나의 애로 사항이 되고 있는 현실이다.

따라서 관련 자료를 이용한 중국의 조세제도 및 조세행정의 불안정성이 어떠한지를 규명하고, 그 불안정성에 대처하는 방안에 대한 체계적인 연구가 필요한 시점이라고 할 것이다.

조세구조에 관한 기존의 논의는 주로 경제발전 단계에 따라 조세구조가 어떻게 변하는가에 관한

1) 최근 아시아 국가의 경제 회복 및 세계 경제의 회복 등의 영향 및 중국의 적극적인 재정정책 및 재정정책으로 인한 투자 및 소비 등으로 인해서 국민경제(GDP)가 2000년 9.0%, 2001년 8.8%, 2002년 7.7%, 2003년 9.1%, 2004년 9.5% 성장을 기록하고 있다.

2) 주중한국대사관 (<http://www.koreaemb.org.cn>)의 자료이다. 이하의 對중 투자에 관한 데이터는 이 자료에 기초하고 있다.

논의가 주된 내용이라고 할 수 있으나,³⁾ 본 고는 이들 논의와는 달리 對中 투자기업이 중국의 관련 세목의 불안정성이나 조세구조나 조세행정에서 나타나는 특성 등에 어떻게 대처하는 것이 바람직할 것인가를 중심으로 논의하고자 한다. 즉, 본 고는 경제발전과 함께 조세구조가 직접세 구조로 변해간다고 하는 주장을 중국세제를 이용하여 검증한다기 보다는,⁴⁾ 중국 세제의 불안정성(외자기업소득세 및 증치세(增值稅)의 불안정성이 높은 구조로 되어 있음)을 지적하고, 불안정성이 존재하는 상황 하에서 소득과세나 유통과세에서 나타나는 조세문제에 어떻게 대처해야 할 것이지를 논의하고자 한다.

한상국(2004)에서는 중국의 조세제도 및 조세행정을 분석하면서 한국의 對中 투자기업이 겪는 조세상의 어려움에 대해 증치세(增值稅), 각종 준조세, 이전가격세제를 중심으로 논의 하고 있다. 본고에서는 한상국(2004)의 연구를 보다 발전시켜, 중국의 조세 관련 자료를 활용하여 보다 구체적으로 주요 세목을 대상으로 그 불안정성의 정도를 계측하여 중국세제의 특징을 규명하고 있다. 나아가 중국 조세수입 중 절반정도를 차지하는 증치세의 환급 등과 관련된 조세행정 및 그 불안정성을 논의한다. 이러한 분석을 기초로 對중국 투자자의 불안정성에 대한 대처방안을 제시한다.

이와 같은 내용을 다루기 위해 본 고는 다음과 같이 구성하고 있다. 제Ⅱ장에서는 중국조세구조의 특징을 다루고 있다. 이를 통해 대중투자자와 깊이 관련된 세목이 무엇인지도 파악할 수 있을 것이다. 제Ⅲ장에서는 주요 세목의 불안정성에 대해 다루고 있다. 불안정성 척도는 해당기간(1994~2004)동안 해당 세목의 평균신장을 추정식의 표준오차에 더하여 세수입의 전년대비 증가율도 이용하고 있다. 제Ⅳ장에서는 중국 세제에서 가장 중요성이 크다고 할 수 있는 증치세의 불안정성에 초점을 맞추어 다루고 있다. 증치세의 경우 특히 환급문제와 관련하여 그 불안정성 문제를 지적하고 있다. 제Ⅴ장에서는 최근의 조세정책에 대해 간단히 언급하면서 對중국 투자자의 대처방안으로서 외자기업소득세 및 증치세에 대한 대처방안을 논의하며, 제Ⅵ장은 결론이다.

3) 예컨대 조세구조를 결정하는 요소를 경제발전과 관련하여 외생적인 문화적·정치적 요인을 찾는 것은 H. Hinrichs(1966)의 입장이다. 또한 조세구조에 대한 이론적 논의를 한 연구 가운데 정치적 의사결정과정, 즉 다수결원리에 따라 조세구조의 특정측면을 분석한 것으로서는 Romer(1975), Roberts(1977), Meltzer and Richard(1978)을 들 수 있다. 나아가 Musgrave(1969)도 행정비용이나 과세기회(opportunities to tax)와 같은 특정요소를 가지고 조세구조에 대한 설명을 하고 있다. 이처럼 조세구조에 관한 논의는 꽤 오래 전부터 논의되어 온 과제라고는 할 수 있으나, 이들 논의는 주로 조세구조 자체에 관한 논의라고 할 수 있다.

4) 조세구조형성의 이론적 기초를 다룬 것으로서는 Hettich and Winer(1988)와 Kiesling(1990)의 연구가 있다. 그러나 그들의 연구는 본고와 같이 소득과세, 소비과세의 구체적인 세목을 이용한 조세체계의 특징규명을 하고 있지는 않다.

II. 중국 조세구조의 특징

1. 중국 조세정책의 특징

조세구조가 형성되는 것은 경제적인 요인만이 아니고, 정치·사회적인 요인에 의해서도 영향을 받으며, 조세구조는 경제발전과도 일정한 관계를 갖고 발전하게 된다. Abizadeh and Wyckoff(1990, p.483)는 경제가 발전해 가면서 조세구조는 직접세를 집중적으로 사용하는 구조로 변해간다고 하고 있다.⁵⁾

중국은 현재 소득세를 중심으로 한 직접세보다는 부가가치세 형식의 증치세라고 하는 유통세 위주의 조세구조를 지니고 있다. 1994년 증치세를 중심으로 한 조세개혁⁶⁾ 이후 증치세의 비중은 약간 저하되고는 있으나, 현재까지도 증치세가 중국 조세수입의 절반 정도(2004년 48.9%)를 차지하는 가장 중요한 세목이다(<표 2> 참조). 중국에서 개별 물품소비세로서의 특성을 갖는 것이 소비세이다. 그러나 소비세 세목의 세입 구성을 보면 1994년 10.2%에서 2004년에는 6.0%로 줄어들고 있다. 반면에 외자기업소득세와 개인소득세는 아직 증치세 등에 비해 그 비중이 상당히 낮은 실정이나 소득과세의 비중은 빠른 속도로 늘어나고 있다.

이와 같이 중국 경제가 발전하면서 유통 및 소비과세의 비중이 줄어들고 소득과세(직접세)의 비중이 증가하고 있는 것으로부터 중국의 조세구조도 Abizadeh and Wyckoff(1990)의 논의를 뒷받침하는 것으로도 볼 수 있다.

중국 경제발전과 함께 중국인이나 중국기업의 소득증가와 함께 외국투자기업의 투자도 늘어나게 될 것으로 예상되기 때문에, 앞으로도 개인소득세 및 외자기업소득세 등의 소득과세는 더욱 중요한 세목으로 자리 잡아갈 것이다.

과세를 하는 것은 정부이며 정부는 국민의 지지를 받아 정권을 연장하고자 하는 의도를 갖는다. 또한 개개인은 정부의 정책실시가 자신에게 얼마만큼의 이득이 돌아올 것인가를 생각한다. 즉 정부가 실시하는 공공지출 또는 재정정책이 자신에게 어느 정도 이득이 될 것인지를 염두에 두며, 또한 정부가 자신소유·점유의 소득, 소비 및 유통, 자산보유 및 거래에 대해서 얼마만큼의 조세를 징수해 갈 것인지를 생각한다. 그리하여 정부로부터의 순편익이 얼마나 될 것인가, 즉 정부가 실시하는 공공지출에 따른 편익과 자신의 경제행위 대상에 대한 조세부과에 따른 손실과의 차이가 더 클수록 개인은 정부를 더욱 지지하게 된다. 정부는 이러한 개개인의 지지를 파악하여 조세정책을 실시하게 된다.

이상은 시장경제에서 일반적이라 할 수 있는 조세정책에 대한 정부의 입장이다. 중국에서 조세정책이란 국가의 정치, 경제 및 사회발전 등의 목표 달성을 위한 정책수단의 하나로서 중시되고 있다. 특히 사회주의 시장경제체제의 성공적인 건립을 위한 정책수단의 하나로서 조세정책은 중시되고 있

5) 나아가 Yousefi and Abizadeh (1990)에서는 조세구조와 경제발전과의 관계에 대한 비판적으로 검토하고 있다.

6) 중국 정부는 경제체제개혁 프로그램의 일부로서 1994년에 세제개혁을 단행하였으며, 王朝才(2002)는 동 세제개혁이 사회주의시장경제의 건립에 중요한 역할을 하였고, 국제적인 조세 관례 및 기준에 근접하는 개혁이라고 평가하고 있다.

으며, 이러한 시각이 1994년의 세제개혁에 적극적으로 반영된 바 있다. 또한 중국 정책당국은 조세 정책이란 국가의지의 산물이며, 조세란 국가 권익의 중요한 표현인 동시에 과세여부는 당해 국가의 통치행위의 범주에 속한다는 시각을 가지고 있다(한상국, 1997).

王朝才(2002)는 향후의 세제개혁은 사회주의시장경제의 발전 뒷받침, WTO규정 준수, 거시조절능력 강화 요구에 따른 세법의 통일, 세부담의 공평, 세제의 간소화, 세원의 확대, 세율의 조정, 새로운 세목의 합리적인 징수, 과도한 조세우대정책의 점진적인 폐지 방향으로 이루어져야 할 것이라 하고 있다. 이와 같은 중국의 세제개혁 방향이 제기되고 있다고는 하나, 위와 같은 중국 정책당국의 시각으로 인해서 실제로 어떻게 전개될지는 불확실성이 높은 상태라고 볼 수 있다.

개인(자연인)이나 기업(법인)의 입장에서 보면, 조세구조를 조절할 수 있는 입장이라기보다는 조세구조는 하나의 여건, 즉 주어진 조건으로 받아들여 자신의 목적함수가 최대가 되도록 행동하는 것이 일반적이다. 그렇다면, 對중국 투자자의 입장에서 자신의 목적함수를 최대화하기 위해 중국의 조세제도가 어떠한 특성이 있는지를 파악하는 것이 중요하다고 할 것이다. 우선 중국의 최근 세제개혁의 개요와 함께 주요 세목의 세수구성이 어떻게 되어 있는지를 제시하면서 중국 세제의 특징에 대해 보기로 하자.

2. 주요 세목으로 본 중국세제의 특징

중국은 1983년 국영기업에 소득세를 징수하는 것을 주요내용으로 하는 조세개혁, 즉 이개세개혁(利改稅改革)을 2차례에 걸쳐 단행하였다.⁷⁾ 이에 따라 기업이 실현한 모든 이윤을 국가에 상납하는 전통적 사회주의 방식에서 이윤의 일정비율을 조세로 납부하는 방식으로 전환됨에 따라 국가와 기업의 이익분배관계를 조세제도라는 법률의 형식으로 고정화되었다. 그 결과, 기업의 자주권의 확대에 따른 기업 활력의 증대 및 조세에 의한 강제성의 확보로 국가재정수입의 안정적인 증가를 가져왔다. 이개세개혁은 중국의 조세구조를 유통세와 소득세를 중심으로 체계화했다는 점에서 그 의의가 크다고 할 것이다. 1984년 9월 제2차 이개세개혁을 단행하면서 유통단계의 조세를 정비하여 종래의 공상세(工商稅)를 산품세(產品稅), 영업세(營業稅), 증치세의 세 종류로 대체하였다.⁸⁾

1990년대에 들어서면서 중국은 경제체제개혁이 가속화되고 시장화가 급속히 이루어짐에 따라 기존의 공상세제로는 더 이상 조세의 거시조절기능을 수행하기가 어려운 상황에 직면하게 되었다. 이에 그 동안 준비하여 온 경제체제개혁 프로그램의 일부로서 1994년에 시장경제에 적합한 조세제도의 개혁을 단행하였다.

7) 이개세개혁을 통해서 정부와 기업이 분리되고 세수의 제도화가 이룩되었다. 자세한 내용은 한상국(2004)을 참조바람.

8) 이외에도 건물세(房產稅), 토지사용세, 도시건설세, 차량선박사용세 등 4가지 지방세를 징수하여 지방정부의 조세수입을 확대하였고, 대·중형국영기업에 대하여 기업소득세 납부 후 이윤에 대하여 조절세를 부과하였다. 이로써 중국 세제의 기본 골격이 완성되어서 1994년 세제개혁 전까지 시행되었다.

1994년의 세제개혁은 1949년 중화인민공화국 이후 그 규모가 가장 크고 범위도 가장 광범위하고 내용면에서도 가장 깊이가 있으며, 중국경제의 발전과 개혁의 심화에 대하여 중요한 의미를 갖고 있다. 1994년의 세제개혁으로 인해 중국이 시장경제에 적합한 조세제도의 개혁을 단행하였다는 점에서, 우리나라 기업이 본격적으로 對중 투자를 실시하는 시기와의 관계가 깊다.

이와 같은 배경 하에서 주요 세목의 세수구성에서 본 중국 세제의 특징에 관하여 살펴보기로 하자.

중국 세제에서 가장 높은 비중을 차지하고 있는 세목은 증치세(48.9%)이며, 그 다음으로 영업세(13.9%), 기업소득세(12.2%), 개인소득세(6.8%), 소비세(6.0%) 및 외자기업소득세(3.6%)이다(괄호 안은 2004년의 총조세 수입에서 차지하는 비중이다).⁹⁾ 이들 6개 세목이 차지하는 비중은 91.5%에 달하며, 1994년 이후를 보아도 그리 변화가 없으며, 기업소득세를 제외한 나머지 5개 세목은 對중국 투자기업도 부담해야 하는 세목이다.¹⁰⁾ <표 1>은 이들 6개 세목에 관한 개요를 정리한 것이다.

<표 2>와 <그림 1>은 1994년 이후의 이들 세목의 세수입 구성추이를 나타낸 것이며, 이 표 또는 그림으로부터 주요세목의 세수변화로 본 중국세제의 특징을 다음과 같이 지적할 수 있다.

첫째, 총세수에서 차지하는 증치세(부가가치세)의 비중이 압도적이라고 하는 점이다. <표 2> 또는 <그림 1>로부터 알 수 있듯이 증치세가 총조세에서 차지하는 비중이 2004년 48.9%로서 전체 조세수입의 거의 절반을 차지하는 세목이다. 시계열적으로 증치세의 비중이 비록 1994년 52.5%에서 2004년 48.9%로 약간 줄어들기는 하였지만, 증치세는 여전히 중국 조세의 기간세로서의 역할을 담당하고 있다. 달리 말하면, 총세수의 절반 정도를 증치세가 차지하고 있다는 것은 증치세를 부담하는 납세의무자의 입장에서는 증치세에 대한 이해가 그만큼 중요하는 것을 의미한다. 그 중에서도 對중 투자자와 관련하여 증치세에 있어 중요한 점은 증치세에 관한 환급문제라고 할 것이다. <표 2> 또는 <그림 1>을 보면 증치세의 추이가 그리 변동이 크지 않은 것처럼 보이지만, 수출재화 증치세 환급이나 증치세 면세·공제·감액조절 등 對중국 투자기업과 관련된 요인을 고려하면, 증치세에 따른 불안정성이 크다고 하는 점에 주의하여야 할 것이다. 증치세와 관련된 환급문제 및 증치세의 불안정성에 대하여는 제Ⅳ장에서 구체적으로 논의하기로 한다.

둘째, 총세수에서 차지하는 유통과세의 비중이 점차적으로 하락하고 있다는 점을 들 수 있다. 앞서 언급하였듯이 비록 그 하락율이 그리 높다고는 하기 어려우나 증치세가 총세수입에서 차지하는 비중은 줄어들고 있으며, 또 최근에는 수출세액 환급액의 중요성도 높아지고 있다(제Ⅳ장의 <표 5> 참조). 한편 소비세의 비중을 보면, 1994년 10.2%를 차지하던 것이 점차 줄어들어 1999년에는

9) 이들 주요 세목의 1994~2004년까지의 시계열 추이에 관하여는 <표 2>를 참조바람. 중국의 현행 조세는 그 성질과 작용에 따라, 유통세류, 자원세류, 소득세류, 특정목적세류, 재산 및 행위세류, 농업관련세류라는 6가지로 분류되고 있다. 중국의 세목 분류에 따른 과세대상 및 납세의무자, 과세표준, 세율 등에 관한 보다 자세한 설명에 관해서는 한상국(2004, pp. 46~50)을 참조바람. 또한 한상국(1995)에서는 중국 조세제도에 관한 종합적인 설명을 하고 있다.

10) 외자기업이 부담하는 세목에는 증치세, 소비세, 영업세, 외자기업소득세, 자원세, 인화세, 도제세, 성시방지산세, 차선사용폐조세, 계세, 개인소득세, 토지증치세, 차량구치세 및 선박톤세가 있다. 한상국(2004, p. 47)

8.3%, 2004년 6.0%까지 줄어 들고 있다.¹¹⁾ 이처럼 증치세나 소비세의 상대적 비중이 줄어드는 이유는 재화나 용역의 거래가 줄어든 것이라고 보다는, 이하에서 지적하는 바와 같이 경제발전과 함께 소득과세의 비중이 유통과세보다 상대적으로 빠른 속도로 늘어났다고 하는 요인이 크게 작용하고 있다.

셋째, 위에서 언급한 소비과세의 상대적인 하락과는 반대로, 외자기업소득세나 개인소득세 등 소득과세의 비중이 빠른 속도로 증가하였다고 하는 점을 들 수 있다. 소득과세 중에서도 외자기업소득세와 개인소득세의 증가가 두드러진다. <표 2>와 <그림 1>을 보면 외자기업소득세는 1994년 총조세 수입의 비중이 0.9%로 1%를 밑도는 수준이었으나, 2004년에는 3.6%까지 상승하고 있다. 개인소득세는 1994년 총조세 수입의 비중이 1.4% 수준으로 소비세 비중(10.4%)보다 월등히 낮은 수준이었으나, 2004년에는 6.8%로 소비세 비중(6.0%)을 능가하는 수준으로까지 상승하고 있다.

<표 1> 주요 세목의 개요

	과세대상	과세표준	세율
유통세류			
1) 증치세	- 중국경내에서 재화의 판매·가공·수리서비스	- 재화의 판매가격 과세용역의 가격	- 17%(일부품목 13%) - 수출재화 영세율
2) 소비세	- 담배, 주류, 화장품, 귀금속, 가솔린, 디젤유, 타이어, 오토바이, 소형차량	- 소비재의 판매가격 (증치세 제외 가격)	- 비례세율(3~45%) - 정액세율
3) 영업세	- 교통운수업, 건축업, 금융보험업, 우편통신업, 문화체육업, 오락업, 호텔, 음식 등 서비스업, 무형자산양도, 부동산 판매	- 과세용역 제공에 따른 영업수입액	- 3% 혹은 8% (오락업 5~20%)
소득세류			
4) 기업소득세	- 연간 수입총액에서 대응되는 원가·비용 등 공제	- 과세소득	- 33%
5) 외상투자기업과 외국기업소득세	- 외상투자기업과 외국기업의 생산·경영활동 소득과 기타소득	- 과세대상 소득액	- 기업소득세 30% - 지방소득세 3%
6) 개인소득세	- 임금 및 급여소득 - 개인사업자 소득 - 도급경영·임차경영소득 - 개인서비스, 원고료, 특허권사용료소득, 임대소득 - 이자, 배당, 상금 등 우연발생소득	- 월소득액 - 연간소득 - 연간소득 - 과세대상소득액 - 수입금액	- 5%~45% - 5%~35% - 5%~35% - 20% - 20%

자료 : 한상국(2004, p. 48).

11) 한편 영업세의 경우를 보면 1994년 13.4%에서 1998년 17.7%까지 상승하고 있으나, 그 후 다시 하락하여 2004년에는 13.9%를 차지하고 있다.

중국에서 개인소득세의 비중이 현저하게 증가하였다고 하는 것은 그 만큼 중국인 또는 중국 국내의 소득 증대가 현저하였음을 반영하고 있다고 할 것이다. 이와 같이 소득과세의 비중이 빠른 속도로 증가한 원인으로는 개방화 및 경제발전에 따른 소득증가가 무엇보다도 큰 요인으로 자리 잡고 있다고 할 것이다. 이상과 같은 소득과세의 빠른 신장성과 함께 지적할 수 있는 것은, 제Ⅲ장에서 보듯이, 소득과세의 불안정성이 상당히 높다고 하는 점이다. 對중 투자자의 입장에서는 이와 같은 소득과세의 불안정성에도 대처할 필요가 있을 것이다.

〈표 2〉 주요 세목의 세수비율 추이(1994~2004)

(총세수입 단위 : 억위안)

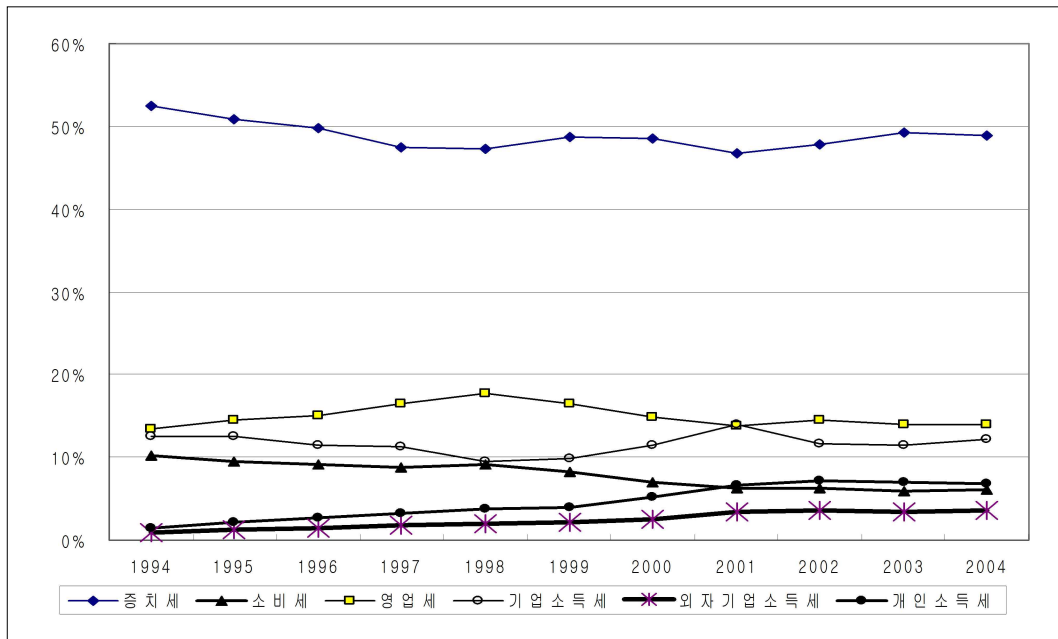
	증치세	소비세	영업세	기업 소득세	외자기업 소득세	개인 소득세	좌측6개 세목합계	총세수입 (100%)
1994	52.50%	10.20%	13.40%	12.60%	0.90%	1.40%	91.10%	5,071
1995	50.90%	9.50%	14.60%	12.60%	1.20%	2.20%	90.90%	5,974
1996	49.90%	9.10%	15.10%	11.50%	1.50%	2.70%	89.80%	7,051
1997	47.50%	8.70%	16.50%	11.30%	1.70%	3.20%	88.90%	8,226
1998	47.30%	9.20%	17.70%	9.40%	2.00%	3.70%	89.40%	9,093
1999	48.80%	8.30%	16.40%	9.80%	2.10%	4.00%	89.40%	10,315
2000	48.60%	6.90%	14.90%	11.40%	2.60%	5.20%	89.60%	12,666
2001	46.80%	6.20%	13.70%	14.00%	3.40%	6.60%	90.70%	15,166
2002	47.90%	6.30%	14.50%	11.60%	3.60%	7.10%	91.10%	16,997
2003	49.30%	6.00%	14.00%	11.40%	3.40%	6.90%	91.10%	20,466
2004	48.90%	6.00%	13.90%	12.20%	3.60%	6.80%	91.50%	25,718

자료 : 中國統計年鑒 및 國家稅務總局(<http://www.chinatax.gov.cn>)

넷째, <표 2>와 <그림 1>에는 나와 있지 않으나, 중국의 경우 지방세보다는 중앙세(국세)의 비중이 높고, 중앙세의 상당부분이 공향세(共享稅) 제도를 통하여 지방으로 재정이전이 이루어지고 있다고 하는 점이다. 공향세제도는 지방과의 공동세 또는 지방교부세와 같이 특정 해당 세목의 일정비율을 지방정부의 세입으로 귀속되도록 하는 제도이다. 중앙세(국세)와 지방세의 상대적 비중을 보면 약 7:3정도의 비율로 되어 있다. 예컨대 2004년 「중앙세 : 지방세」의 비율은 「69.4% : 20.6%」이며, 1995년 이후를 대상으로 시계열적으로 그 비율을 계산하여 큰 변화는 보이지 않는다.¹²⁾ 공향세 중에서도 가장 중요한 재원으로 자리잡고 있는 것이 증치세인데, 증치세의 75%는 중앙정부, 25%는 지방정부에 귀속된다. 이상과 같은 조세구조로부터 중국이 지방정부보다는 중앙정부위주의 조세구조로 되어 있음을 유추할 수 있다. 달리 말해 이는, 만일 중국정부가 지방의 세입확대를 통한 지방경제정책을 표방한다고 하는 경우, 현행 세제 하에서는 예컨대 증치세의 강화로 이어질 수 있고, 증치세를 부담하는 對중 투자자에게도 그 영향이 미치기 쉽다는 것을 의미한다.

12) 『中國財政年鑑(2004)』 및 『中國統計年鑑(2004)』.

〈그림 1〉 주요 세목의 세수비율 추이(1994~2004)



III. 주요 세목의 불안정성

1. 주요 세목의 불안정성 척도

경제성장시 조세 수입은 시간의 경과에 따라 일정하게 증가하는 것이 아니라 변동하며 증가하는 것이 일반적이다. 달리 말하면 해당 세목의 실제 세수입은 그 추세(trend)를 나타내는 이론적인 값보다 크거나 작은 값을 가지면서 증가한다. 이 때, 해당조세수입의 실제값과 이론적인 값의 차이를 반영한 변동성의 정도를 불안정성의 척도로 이용할 수 있다. 여기서는 그 방법으로서 해당기간(1994~2004년의 11년간)동안 평균적으로 어느 정도 증가하였는지의 증가추세를 표현하는 식을 최소자승법을 이용하여 추정하고, 그 추정식의 표준오차를 불안정성의 척도로 사용하기로 한다. 그 추정식은 다음과 같이 표현된다.

$$(1) \log T_i = a + bt_i + e_i$$

여기서 T_i 는 i 세목의 조세수입, t_i 는 기간으로 여기서는 1994년부터 2004년까지의 11년간이며, e_i 는 오차항(error term)이다. 식(1)을 이용하여 추정하는 t_i 의 계수치는 근사적으로 각 과세 수입의 성

장률(신장률), 즉 해당기간 동안의 i 세목의 평균 신장률(growth rate)이 된다.¹³⁾ Gentry and Ladd(1994), White (1983)에서는 위와 같은 식을 이용하여 해당 세목의 신장률(신장성)을 계산하고 조세구조의 평가를 시도하고 있다.¹⁴⁾ 본 고에서도 이 신장률을 제시하면서, 안정성 지표로서 식(1)을 해당세목(여기서는 6개 세목)을 대상으로 하여 추정한 식의 표준오차(standard error) 값을 동 세목의 불안정성을 나타내는 척도로 이용한다. 표준오차라 함은 잔차(실제치와 이론치의 차)의 합을 표본수(보다 정확하게는 자유도)로 나누어 계산한 값을 의미하며 이 값이 클수록 불안정성이 크다는 것을 나타낸다. 식(1)에 기초하여 이들 주요 세목의 신장성과 불안정성의 계산결과를 정리한 것이 <표 3>이다.

<표 3>의 신장성과 불안정성의 계산결과로부터 1994년 조세개혁 이후부터 2004년에 걸쳐, 중국 조세수입은 전체적으로 평균 6.8%의 신장률을 기록하나, 주요 세목 간에는 많은 차이가 나타남을 볼 수 있다. 이하에서는 <표 3>의 계산결과에 기초하여 중국세제의 특성에 대해 살펴보기로 한다.

첫째, 지적할 수 있는 것이 소득과세(기업소득세, 외자기업소득세, 개인소득세)가 유통과소비세, 영업세)에 비해 세수입의 신장률이 높다는 점이다.

<표 3> 주요 세목의 신장률과 불안정성(1994~2004)

	신장률	불안정성
조세수입합계	6.81%	0.0163
1) 증치세	6.57%	0.0236
2) 소비세	4.23%	0.0279
3) 영업세	6.56%	0.0343
4) 기업소득세	6.84%	0.0626
5) 외상투자기업과 외국기업소득세 ¹⁾	12.75%	0.0437
6) 개인소득세	13.52%	0.0614

주 : 1) 외상투자기업과 외국기업소득세를 외자기업소득세로 줄여 논의하기로 한다.

13) T_i 의 대수(log)를 취하고 있기 때문에 t_i 의 계수에 100를 곱하면 세수입의 성장률(%)이 된다. 왜냐하면 b 는 t_i 의 기울기인데 식(1)을 t_i 에 대해 미분하면, $b = d(\log T_i) / dt_i = (dT_i / T_i) / dt_i(n1)$ 가 되는데, 식(n1)에서 b 는 곧 해당기간동안(dt_i) 해당 세목의 세수입 증가율(dT_i / T_i)이 어느 정도인지를 보이는 척도가 되기 때문이다. 이때 b 에 100를 곱하면 해당 기간동안의 세수입 신장율(%)이 된다. <표 3>의 신장성은 이와 같은 과정을 거쳐 구한 값이다.

14) 조세체계(또는 조세혼합(tax mix))가 국가마다 서로 다른 형태를 보이는 것이 보통이다. 각국마다 다른 형태를 보이는 조세체계(또는 조세혼합)에 대하여 White(1983)는 조세수입의 신장률(growth rate)과 안정성(stability)을 이용하여 평가하고 있다. 이에 더하여 Harmon and Mallick(1994)은 White의 모델을 발전시켜 Suits(1977)지수를 수직적공평의 척도로서 모델화하고 있다. Gentry and Ladd(1994)는 신장률, 안정성에 더하여 공평성 및 경쟁성까지 조세구조의 특성에 포함시켜 North California와 Massachusetts의 조세구조를 비교·평가하고 있다.

<표 3>에서 주요조세의 해당기간동안의 신장률을 보면 증치세가 6.57%, 소비세가 4.23%, 영업세가 6.56%인데 비해 기업소득세가 6.84%, 외자기업소득세가 12.75%, 개인소득세가 13.52%로서 소득과세가 유통과세에 비해 세수입의 신장률이 높게 나타나고 있음을 볼 수 있다. 이는 물론 동기간동안 중국의 경제성장을 반영하여 소득과세가 소비과세보다 상대적으로 빠른 속도로 증가하여 왔음을 의미한다. 이처럼 조세수입의 신장률(신장성) 척도로부터도 고도성장과 함께 소득과세의 중요성이 점차적으로 중요하게 되고 있음을 엿볼 수 있다.

둘째, 소득과세의 불안정성이 유통과세보다도 높게 나타난다는 점이다. 이는 소득과세가 유통과세보다 경기변동에 쉽게 영향을 받는다고 하는 것을 반영하고 있다고 할 것이다. <표 3>으로부터 유통과세의 불안정성(표준오차)을 보면, 증치세가 0.0236, 소비세가 0.0279, 영업세가 0.0343으로서 소득과세의 불안정성(기업소득세 0.0626, 외자기업소득세 0.0437, 개인소득세 0.0614)보다 낮게 나타나고 있음을 볼 수 있다.

셋째, 소득과세 중에서도 기업소득과세를 보면 외자기업소득세가 중국 내부의 기업에 적용되는 (내자)기업소득세보다 세수의 신장률이 월등히 높다고 하는 점이다. <표 3>을 보면 외자기업소득세와 개인소득세의 신장률은 각각 12.75% 및 13.52%로서 기업소득세의 신장률 6.84%보다 훨씬 높게 나타나고 있음을 볼 수 있다. 이러한 결과는 동기간동안 중국의 경제발전이 중국 내부기업보다 상대적으로 외자기업의 요인에 의해 견인되었다는 것을 말해주고 있다고 할 것이다.

넷째, 외자기업에 의해 견인된 경제성장에 따른 소득증가는 중국 내부의 개인소득을 증대시키는 데 지레대 역할을 하였다는 점이다. 즉 외자기업이 중국 내에서 소득을 창출함으로써 인해 개인소득은 증가하게 되었고, 그에 따라 소득세 부담도 증가하게 되었다. <표 3>으로부터 동기간(1994~2004) 동안 외자기업소득세가 12.75%의 평균신장률을 기록하였고, 개인소득세가 13.52%의 평균신장률을 기록한 사실로부터 외자기업이 중국 내 개인소득을 증가시키는 데 크게 기여하였다는 것을 유추할 수 있다.

한편 <표 3>에는 나와 있지 않으나 국세와 지방세로 나누어 대상기간동안 평균신장률과 불안정성을 구해보면 국세의 신장성은 6.59%, 지방세의 신장률은 7.15%로 지방세의 신장성이 약간 높게 나타나고, 불안정성(표준오차)은 국세가 0.0252, 지방세가 0.0220으로 지방세가 오히려 낮게 나타난다. 이는 지방세가 국세에 비해 안정적이라 할 수 있는 향진(鄉鎮)의 토지 및 고정자산에 부과되고 있고, 지방세입이 공향세(共亨稅)제도를 통해 지방으로 조달되는 제도로 되어 있기 때문일 것이다.

2. 세수입의 전년대비 증가율

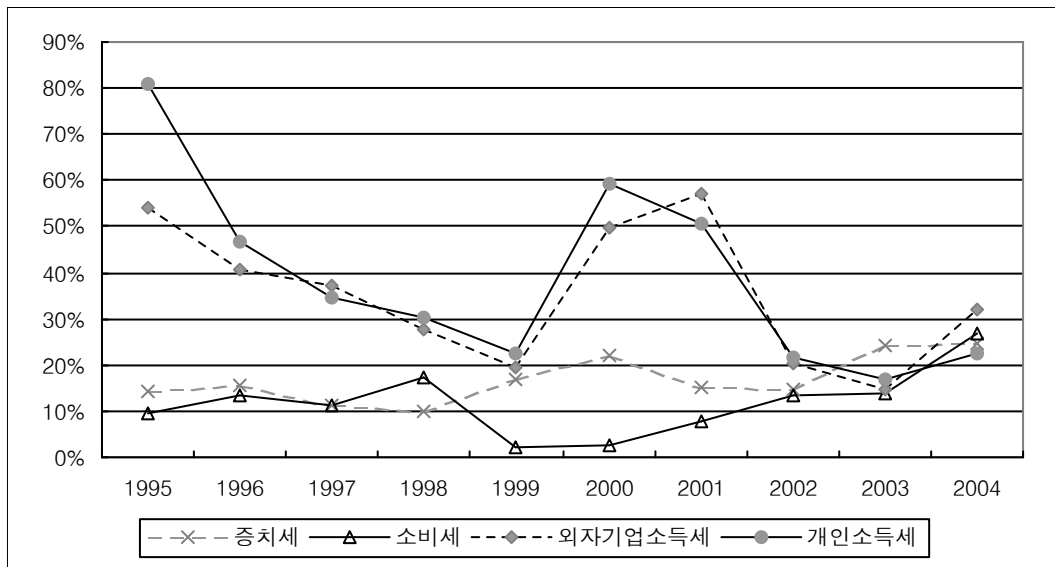
평균신장률로 나타낸 세수의 신장성이나 표준오차로 나타낸 세수의 불안정성 지표는 하나의 수치로 나타내주는 척도이기 때문에 세목간 특징을 명확하게 비교할 수 있다는 장점이 있다. 그 반면에 그 수치척도만으로는 해당 세수의 시계열적인 신장성이나 (불)안정성 패턴의 동향을 파악하기 어렵다는 단점이 있다. 이를 보완하고 각 세목의 해당기간 동안의 이미지를 제시하는 방법으로서 주요

세목의 세수가 전년도에 비해 얼마나 변화하였는가를 시계열적으로 계산하는 방법을 생각할 수 있다(石弘光(2001)). <그림 2>는 동기간(1994~2004)동안의 주요 세목의 세수의 전년도 대비증가율을 계산하여 그림으로 표시한 것이다. <그림 2>에서는 복잡함을 피하기 위해 영업세와 기업소득세를 생략하고 있다. <표 4>에서는 이들 두 세목을 포함한 6개 주요 세목의 전년대비세수 증가율의 계산결과를 제시하고 있다.

<그림 2>와 <표 4>로부터 동기간(1994~2004년) 주요세목의 신장률(신장성)과 안정성의 패턴을 파악할 수 있다. <그림 2>와 <표 4>로부터도 유통과세보다도 소득과세의 불안정성이 심하다는 것을 한눈에 파악할 수 있다. 1995년의 전년대비 세수증가율을 보면, 1994년 개혁의 영향도 있어 개인소득세는 80.9%, 외자기업소득세는 54.3%나 전년에 비해 증가하고 있다. 그 후 전년대비 증가율은 1999년까지 증가율의 정도가 낮아지다가 다시 2000년 전년대비 증가율은 외자기업소득세 49.7%, 개인소득세 59.4%까지 높아지고 있다. 이들 소득과세의 전년대비 증가율은 2001년에도 매우 높은 수준(외자기업소득세 57.2%, 개인소득세 50.8%)이었으나, 그 후 다시 그 증가율의 정도가 낮아지고 있다. 이처럼 외자기업소득세와 개인소득세 등 소득과세의 변동성(불안정성)이 심하게 나타나고 있음을 확인할 수 있다.

이들 소득과세에 비해 증치세와 소비세는 전년대비증가율이 안정적인 증가를 보이고 있다. 특히 중국세제에서 절반 정도를 차지하는 증치세의 전년대비증가율은 대상기간(1994~2004년)동안 10~25%의 수준을 보이고 있다. 이러한 증치세의 전체세액의 패턴이 중국세제가 안정적인 것처럼 보이게 하는 요인이라 할 수 있다.

<그림 2> 증치세, 소비세, 소득과세 세수입의 전년대비 증가율



〈표 4〉 주요 조세의 전년대비 증가율

	증치세	소비세	외자기업소득세	개인소득세	영업세	기업소득세
1995	14.20%	9.70%	54.30%	80.90%	27.80%	17.70%
1996	15.70%	13.50%	40.70%	46.90%	22.50%	7.80%
1997	11.20%	11.30%	37.10%	34.50%	27.00%	14.80%
1998	10.00%	17.20%	27.50%	30.30%	18.80%	-8.10%
1999	17.00%	2.00%	19.30%	22.40%	5.50%	17.90%
2000	22.20%	2.70%	49.70%	59.40%	11.20%	43.10%
2001	15.30%	7.90%	57.20%	50.80%	10.60%	46.90%
2002	14.80%	13.30%	20.20%	21.60%	18.40%	-7.00%
2003	24.00%	13.90%	14.50%	17.00%	16.30%	18.70%
2004	24.70%	26.90%	32.20%	22.60%	24.90%	34.10%

자료 : 中國統計年鑒 및 國家稅務總局 (<http://www.chinatax.gov.cn>)

<그림 2>에서 보듯이 외자기업소득세와 개인소득세 등의 소득과세가 증치세나 소비세 등의 유통과세에 비해 높은 증가율을 갖고 불안정한(변동의 정도가 심한) 움직임을 보인다고는 하나 제2장에서 언급한 바와 같이 이들 소득과세의 비중은 증치세 등의 유통과세에 비하면 아직도 상당히 낮은 수준이다. 이와 함께 세목간의 증가·감소의 상쇄가 나타나기 때문에 총조세 수입으로 본 중국조세의 불안정성은 낮은 것처럼 나타난다.¹⁵⁾ <표 3>의 계산결과에 나타나 있듯이 중국 조세수입 전체의 불안정성(표준오차의 값은 0.0163)은 개별세목에 비해 낮게 나타나고 있다.

이처럼 개별세목이 총조세 수입에 비해 불안정성이 모두 높게 나타나고 있으나, 증치세를 보면 0.0236으로 다른 주요세목들 중 가장 낮게 나타나고 있음을 볼 수 있다.

세목간의 상호상쇄 및 총조세수입의 안정성에 대해 부연하면 다음과 같다. <표 4>에서 1999년과 2000년의 전년대비증가율은 증치세가 17.0%와 22.2%로 높은데 비하여, 소비세는 2.0%와 2.7%로 그리 높지 않음을 볼 수 있다. 이들 두 세목은 세수구성비율이 높고, 증가율 상호간의 상쇄(smoothing)하는 패턴을 지니고 있기 때문에 총조세수입은 대상기간동안 안정적으로 나타나게 된다. 이때 특히 유념해야 할 것은 그것을 구성하고 있는 각 과세의 내용을 볼 때 對중 투자자로서는 중국세제가 상당히 불안정성이 크다고 하는 점이다.

외자기업소득세와 개인소득세가 불안정성이 높다고 하는 점에 대해서는 위에서 언급한 바와 같다. 주의해야 할 것은 불안정성 척도를 나타내는 <표 3>의 결과나 전년대비 세수입 증가율을 나타내는 <그림 2>와 <표 4>에서 보는 바와 같이 증치세가 안정적인 듯이 보이지만, 중국투자자의 입장에서 볼 때 실제로는 증치세의 경우에도 상당히 불안정성이 높다고 하는 점이다. 특히 對중 투자자와 관련이 깊은 증치세 환급문제에서 불안정성 문제가 크게 대두되고 있다. 이에 대해 보다 자세히 살펴보기로 하자.

15) 이처럼 세목간의 증가와 감소간의 상호상쇄가 전반적인 조세수입의 안정성을 낮게 나타나도록 하는 요인으로 작용하기도 한다.

IV. 증치세의 불안정성

본 장에서는 증치세에 초점을 맞추어 그 불안정성 문제를 다루기로 한다. 대부분의 부가가치세제에서는 소비지과세 원칙에 따라 수출품에 대해서는 환급조치를 하고 있다. 증치세도 매출세액에서 매입세액을 차감하여 조세를 부과하는 부가가치세로서의 성격을 갖고 있다는 점에서 보면 수출품(재화)에 대한 환급이 이루어져야 하는 것이 과세원칙상 타당하다. 증치세에서도 재화의 수출에 따른 환급이 이루어지고 있지만, 전액환급이 아닌 부분환급에 그치고 있어서 그 환급의 불안정성이 심하다고 할 수 있다.

중국에서 증치세 및 소비세와 관련하여 수출세액의 환급이 이루어지고 있는 것은 수출재화 증치세 환급, 증치세 면세·공제·감액조절, 그리고 수출소비품 소비세 환급의 세 종류가 있다. 이중 수출재화 증치세 환급이 가장 큰 규모를 차지하고 있으나 최근에는 증치세 면세·공제·감액조절의 중요성이 커지고 있다. 수출재화 환급문제는 중국이 수출지향성이 높고, 또한 對中 투자가 증가하고 있다는 상황에서 보면 예의 주시해야 할 문제이다. 우선 <표 5>를 참조하면서 수출세액 환급규모를 증치세와 소비세의 규모와 비교하였을 때 그 환급의 정도가 어느 정도인지를 보기로 하자.

<표 5> 수출세액 환급합계와 증치세 및 소비세 중 환급액의 상대적 규모

(환급액의 단위 : 억위안)

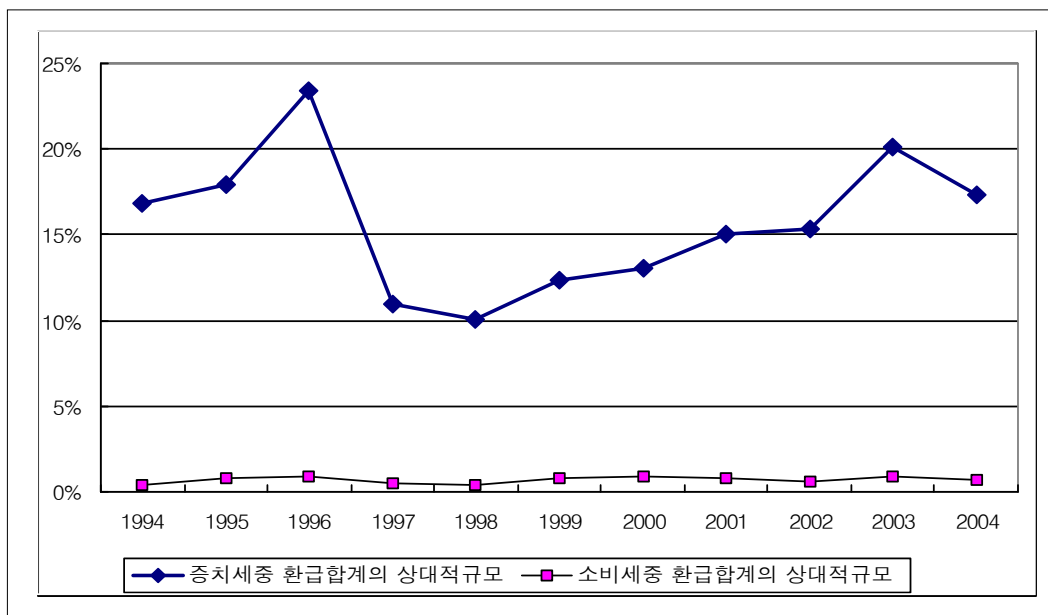
	① 수출세액 환급합계 (②+③+④)	② 수출재화 증치세환급	③ 증치세 면세·공제 · 감액조절	④ 수출소비품 소비세환급	⑤ 증치세중 환급합계의 상대적규모	⑥ 소비세중 환급합계의 상대적규모
1994	-450.2	-448.3		-1.9	-16.80%	-0.40%
1995	-548.7	-544.2		-4.6	-17.90%	-0.80%
1996	-827.7	-822.1		-5.6	-23.40%	-0.90%
1997	-432.7	-428.7		-3.9	-11.00%	-0.50%
1998	-436.3	-404.9	-27.6	-3.7	-10.10%	-0.40%
1999	-627.1	-578.9	-41.8	-6.4	-12.30%	-0.70%
2000	-810.0	-735.4	-67.0	-7.6	-13.00%	-0.90%
2001	-1,071.5	-929.6	-134.6	-7.3	-15.00%	-0.80%
2002	-1,259.4	-738.2	-514.5	-6.6	-15.40%	-0.60%
2003	-2,039.0	-1,419.0	-609.1	-10.9	-20.10%	-0.90%
2004	-2,195.9	-1,439.8	-745.0	-11.1	-17.40%	-0.70%

주 : ⑤의 증치세 환급합계의 상대적규모는 ②수출재화 증치세환급액과 ③증치세면세, 공제, 감액조절의 합계를 증치세수입으로 나눈 결과, 즉, $[(②+③)/\text{증치세액}]$ 을 계산한 값이다. ⑥의 소비세 환급합계의 상대적규모는 ④수출소비품 소비세환급을 소비세수입으로 나누어 계산한 값이다.

자료 : 中國統計年鑒 및 國家稅務總局(<http://www.chinatax.gov.cn>)

<표 5>를 보면 재화의 수출에 따른 증치세 환급이 가장 큰 규모로 되어 있음을 볼 수 있다. 환급액이므로 표에는 마이너스로 되어 있으나 그 절대액 규모로 파악할 필요가 있다. 증치세의 면세·공제·감액조절이 1998년부터 실시되어 그 규모가 절대액으로 보아 크게 증가하고 있다. 특히 2001년에는 134.6억 위안¹⁶⁾에서 2002년에는 514.5억 위안으로 2001년에 비해 282%나 증가하고, 2004년에는 745.0억 위안으로 재화의 수출에 따른 증치세 환급규모의 절반을 넘어서는 수준으로 확대되고 있다. 이는 그만큼 증치세의 면세·공제·감액조절의 중요성이 커졌다는 것을 의미한다. 달리 해석하면 수출기업의 입장에서 보면 수출재화의 증치세 환급에 대한 대응문제가 그만큼 중요하다는 것을 시사한다. 증치세 환급과 관련한 대처방안에 대해서는 다음 장에서 구체적으로 언급하기로 한다.

<그림 3> 증치세 및 소비세 환급합계의 상대적규모



<그림 3>은 증치세 환급합계와 소비세 환급합계를 각각 증치세액 수입과 소비세액 수입으로 나누어 그 상대적 규모를 그림으로 나타낸 것이다. 즉 <표 5>의 ⑤와 ⑥을 그림으로 나타낸 것이다 (표에는 마이너스로 표시되어 있지만 그 절대액을 표시하기 위해 <그림 3>에서는 플러스 값으로 하여 표시하고 있다).

<표 5>의 ⑤, ⑥ 또는 <그림 3>을 보면 증치세 환급합계가 증치세 수입과 비교하여 상대적으로 어떠한 경향을 보이는지를 파악할 수 있다. 그 상대적 규모는 1994년 16.8% 수준이었다가 1996년 23.4%까지 증가하나 1998년에는 10.1%로 하락한다. 그 후 다시 증가하기 시작하여 2003년에는

16) 1위안(元)은 2006년 2월 28일 발표 기준환율로 120.84원임.

20.1%까지 상승하고 있다. 이처럼 증치세 환급의 변동성이 심함을 알 수 있다. 증치세 환급의 변동과 비교하면 수출소비품 소비세환급은 그 규모도 작고(<표 5>의 ④), 소비세 환급의 소비세 수입에 대한 상대적 규모도 1%를 밑돌고 있다.

증치세의 대상이 되는 것에는 수출품만이 아닌 내수품도 포함되어 있으므로 '수출재화 증치세 환급'과 '증치세 면세·공제·감액조절'의 상대적 규모가 증치세의 불안정성을 그대로 반영하고 있다고 할 수 없다. 그러나 <표 5>의 ②에서 보듯이 증치세 규모가 절대액으로 급격히 증가하는 1996년과 2003년을 보면, 상대적 규모를 반영하는 <그림 3> 또는 <표 5>의 ⑤에서도 그 규모가 증가하고 있다. 이는 수출재화 증치세 환급규모가 증치세에 미치는 영향을 반영하고 있음을 의미한다. 나아가 對중 투자자로서도 증치세 환급의 불안정성(변동성의 정도)에 대처하는 것이 중요 과제임을 시사한다. 수출세액 환급의 불안정성 문제를 보다 선명하게 하기 위해 환급액의 전년대비 증가율을 이용하기로 한다. <표 6>과 <그림 4>는 수출세액 환급합계, 수출재화 증치세 환급, 그리고 증치세 면세·공제·감액조절의 전년대비 증가율을 보인 것이다.

<표 6> 수출세액환급 합계 및 증치세 환급의 전년대비 증가율

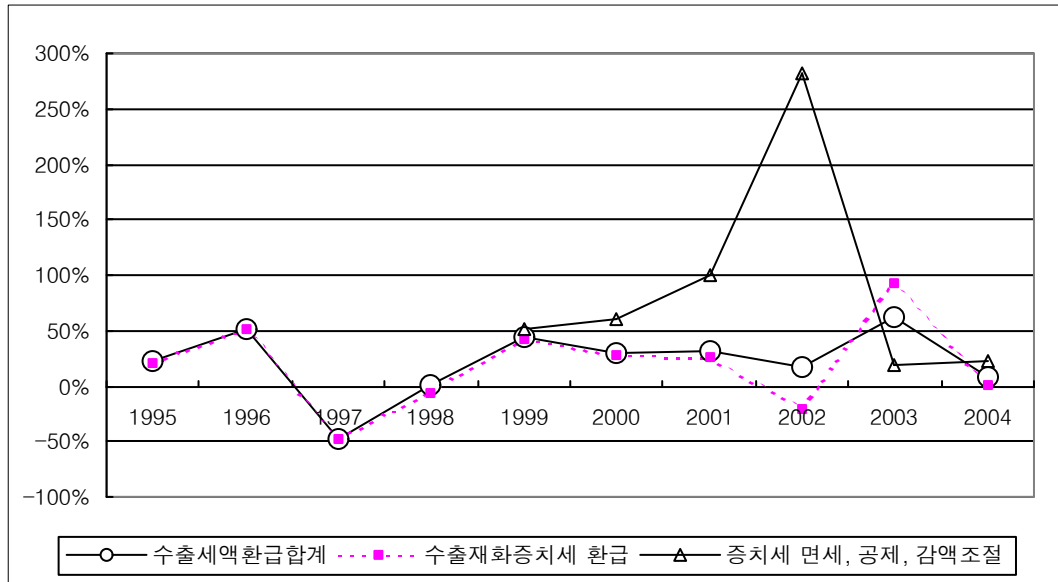
	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
수출세액환급합계	21.9	50.8	-47.7	0.8	43.7	29.2	32.3	17.5	61.9	7.7
수출재화증치세 환급	21.4	51.1	-47.9	-5.6	43.0	27.0	26.4	-20.6	92.2	1.5
증치세 면세 공제 등	-	-	-	-	51.4	60.3	100.9	282.2	18.4	22.3

자료 : 中國統計年鑒 및 國家稅務總局 (<http://www.chinatax.gov.cn>)

<표 6>과 <그림 4>의 수출세액 증치세 환급액의 전년대비 증가율을 보면 그 변동성의 정도가 제3장에서 설명한 증치세의 전년대비증가율(<그림 2> 및 <표 4>)보다도 훨씬 불안정하게 나타나고 있음을 볼 수 있다. 증치세 수출세액 환급의 전년대비 증가율은 1996년을 전후하여 또 2003년을 전후하여 급속한 증가와 하락으로 불안정성이 높게 나타나고 있으며, 이는 <그림 3>에서 보았듯이 환급합계 상대적 규모의 급속한 증가 패턴과 그 궤를 같이 한다.

<그림 4>를 보면 수출세액 환급합계에서는 그리 나타나고 있지 않으나 이를 구성하는 환급 항목 간에는 큰 변동성을 보이고 있음도 주의할 필요가 있다. <그림 4> 또는 <표 6>에서 보듯이 특히 2002년의 경우 증치세 면세·공제·감액조절은 전년에 비해 282%로 급격하게 증가한 반면 수출재화 증치세 환급은 전년에 비해 오히려 20.6%나 하락하고 있다(절대액 규모로 파악하고 있다). 이들 두 항목의 증가와 감소의 상호작용으로 수출세액 환급합계 규모는 합계규모로 볼 때 변화가 없는 것처럼 나타나고 있는 것이다. 그러나 주의해야 할 것은 對중국 투자자의 입장에서 보면 수출재화 증치세 환급을 적용받는가, 아니면 증치세 면세·공제·감액조절을 적용받는가에 따라 크게 다르기 때문에 그 불안정성 또한 크다고 할 것이다.

〈그림 4〉 전년도 대비 수출세액환급 합계 및 증치세 환급의 전년대비 증가율



제Ⅲ장에서 언급한 바와 같이 증치세는 전체세액규모가 비록 안정성을 보이고 있다고 하더라도, 對중국 투자자의 입장에서는 수출세액 환급과 관련하여 불안정성이 크다고 하는 점을 유념하여야 할 것이다. 즉, 증치세 부분 환급제도의 변화에 주의할 필요가 있다. 이미 언급하였듯이 중국 정책당국은 조세정책이란 국가의지의 산물이며, 조세란 국가 권익의 중요한 표현인 동시에 과세여부는 당해 국가의 통치행위의 범주에 속한다는 시각을 가지고 있다. 즉 과세주권 행사 문제와 밀접하게 결부되어 있다. 따라서 중국 정책당국의 이와 같은 시각을 고려한다면 수출품에 대한 증치세의 부분환급을 주어진 상황으로 보고 정부차원에서 그리고 기업차원에서 대책을 수립함이 바람직하다고 판단된다. 증치세와 관련된 대처방안에 대하여는 다음 장에서 보다 자세히 논의하기로 한다.

V. 對중국 투자자의 대처방안

1. 최근의 조세정책과 소득과세 등의 대처방안

본문에서 언급하였듯이 중국에서 조세정책이란 국가의 정치, 경제 및 사회발전 등의 목표 달성을 위한 정책수단의 하나로서 중시되고 있다. 중국 정부는 최근 조세정책을 재정정책의 핵심요소로 삼아서 다음과 같은 정책을 추진하였다.¹⁷⁾ 첫째, 투자 및 수출을 장려하는 조세정책을 추진하였다. 둘

17) 자세한 내용은 한상국(2004, p.30) 참조.

제, 이자소득에 대한 개인소득세를 과세하였다. 셋째, 농촌에서 '세비개혁(稅費改革)'을 실시해서 농민 부담을 경감하였다. 넷째, 조세정책의 조정을 통해서 소비환경을 개선하였다. 이와 함께 조세징수에 관한 법률도 적극적으로 개정하는 등 징수관리를 강화하고 있다.¹⁸⁾

제Ⅲ장 및 제Ⅳ장에서 보듯이 중국의 기간세목인 유통과세 및 소득과세의 불안정이 상당히 높고, 최근 중국정부가 조세정책을 재정정책의 핵심요소로 삼고 조세의 징수관리를 강화하고 있는 상황이다. 따라서 이하에서는 위에서 언급한 중국적 상황 하에서 추진되는 조세정책의 역할 및 시각에 대한 이해가 필요하다는 전제 하에서 중국세제의 불안정성이 큼으로 최소한 다음과 같은 대처방안이 필요하다고 판단된다.

첫째, 향후의 세제개혁에 대비해야 한다. 이미 학자들과 정책당국간에는 넓은 세원 낮은 세율 체계로 전환, 조세의 소득 재분배 기능 강화, WTO기본원칙과의 조화를 이루는 세제, 서부개발을 지원하는 조세정책, 조세행정의 강화 등에 대한 광범위한 공감대가 형성되어 가고 있다.¹⁹⁾ 따라서 중국에 진출하였거나 혹은 투자 계획이 있는 투자자의 입장에서는 이와 같은 세제개혁의 방향에 대해서 정확히 인지하고 그에 대한 효과적인 대처방안을 마련해 둘 필요가 있다.

둘째, 외자기업소득세와 관련하여 이전가격과세에 대비해야 한다. 제Ⅱ장 및 제Ⅲ장에서 보았듯이 외자기업소득세의 세수가 최근에 들어와서 빠른 속도로 증가하면서 새로운 주요 세원의 하나로 성장하고 있다. 이에 따라 외상투자기업에 대한 세무관리의 중요성이 부각되면서 과세당국은 이전가격조정에 대한 과세를 강화하고 있다. 국가세무총국은 관련 법률에 의해, 매년 주요 조사대상 선정기준에 따라 조사대상기업의 약 30%이상을 조사하고 있으며, 가격정보 및 관련기업간 업무왕래에 대한 조사자료에 관한 데이터베이스를 구축하는 등 조사를 본격화하고 있다. 따라서 이전가격세제에 대해서 관심을 가지고, 조사에 대비해야 할 것이다.

셋째, 조세우대정책에 관심을 가져야 한다. 중국의 조세우대정책이 최근에는 IT 및 생명공학 등 하이테크 산업, 인프라시설분야 등 업종(산업)별 우대정책으로 전환되고 있다.²⁰⁾ 한국의 對중국 직접투자자는 제조업이 중심이고, 최근에는 전자 및 IT, 석유화학, 자동차, 기계장비 등 자본 및 기술집약형 업종을 중심(2000~2002년 전체 투자액의 48.0%)으로 이루어지고 있다. 중국의 이와 같은 변화된 조세우대정책은 한국의 對중국 투자자에게 유리하게 작용할 것임은 분명하다고 할 것이다.

18) 1993년에 「稅收徵收管理法」 및 「徵管法實施細則」을 제정·시행하였고, 1995년과 2001년에 「徵管法」의 일부를 개정하였으며, 2002년 9월 「徵管法實施細則」의 일부를 개정하였다. 자세한 내용은 한상국(2004, p.155) 참조.

19) 王朝才(2002) 참조.

20) 국무원에서 2002년에 발표한 「외국인투자방향지도규정」 등에 잘 나타나 있으며, 2003년 10월의 수출환급률을 하향 조정하면서도 첨단산업은 환급율의 변화가 없었다는 점도 이를 간접적으로 나타낸다.

2. 증치세에 대한 대처방안

중국 정부는 세수의 방어 내지는 증수의 목적으로 수출재화에 대한 증치세의 부분환급을 실시하고 있으며, 행정법규(行政規章)인 辦法 및 通知의 형태로 위임입법 되어서 시행되고 있다. 이는 재정부(財稅部)와 국가세무총국(國稅總局)에서 제정한 것으로서 형식적인 측면에서는 법원으로서의 효력을 가지고 있으나, 내면적으로는 다음과 같은 문제점이 존재한다.

첫째, 증치세의 부분 환급으로 인해 수출상품의 국제경쟁력이 약해지고 수출산업의 육성에 차질이 있을 수 있으며, 부분 환급은 세부담 증가로 연결되어 국가이익과 대외개방을 저해하는 요소가 될 수 있다.

둘째, 증치세의 부분 환급은 세계개혁의 지도이념이며 조세정책의 중요한 목표인 공평한 세부담, 세법의 통일 및 세제의 간소화 등을 지향하는 중국의 조세정책과 상치된다고 하겠다.

이와 같은 문제점이 존재하는 가운데 총세수에서 차지하는 유통과세의 비중이 하락하는 추세 속에서 증치세의 불안정성이 적지 않고 또한 수출세액 환급과 관련된 불안정성도 큰 상황이어서 對중국 투자자에게 많은 영향을 미칠 수 있다. 이와 더불어 중앙세의 상당부분이 공향세(公享稅)제도를 통하여 지방재정으로 이전되고 있으며, 동 이전재원의 중심에 증치세가 있어서 중앙정부가 세입확대를 통한 지방경제정책을 표방한다면 증치세의 강화로 이어질 수 있고, 이는 증치세를 부담하는 대 중국 투자자에게도 영향을 미칠 수 있다. 그러나 중국 정책당국의 조세에 대한 시각은 시사하는 바가 크다고 하겠다. 제Ⅳ장에서 언급하였듯이 중국에서는 조세정책을 국가의지의 산물로 보고, 조세를 국가 권익의 중요한 표현인 동시에 과세여부는 당해 국가의 통치행위의 범주(課稅主權의 行使)에 속한다라는 시각을 가지고 있다. 따라서 중국의 조세제도에 대하여 그 타당성 및 합리성 등을 분석하고 개선방향을 제시하는 것은 순수한 연구의 필요성에서 또 對중국정책의 수립 시에 필요한 사항이라고 볼 수 있다. 조세가 국가통치행위의 범주에 속한다고 하는 중국 정책당국의 위와 같은 시각을 고려한다면 수출품에 대한 증치세의 부분환급을 주어진 상황으로 보고 정부차원에서 그리고 기업차원에서 대책을 수립함이 바람직하다고 판단된다. 이와 같은 차원에서 보면 증치세의 불안정성에 대해서는 다음과 같은 대응조치가 필요할 것이다.

첫째, 환급율 인하 및 상향 조정 등 제도적 사항은 중국적 시각에서 보면 과세주권 행사에 관한 사항이므로, 우리 기업은 對중 투자계획을 재고하거나 추가확장계획 등을 조절할 필요가 있다.

둘째, 증치세의 부분 환급으로 인해 수출상품의 국제경쟁력이 약해질 개연성이 커지고 있으므로, 오히려 이를 계기로 중국 내수시장을 개척할 필요가 있다고 판단된다.

셋째, 2003년 10월의 수출환급율의 하향 조정 조치에 의해 품목별로 환급율이 다르게 하향 조정되었지만 첨단산업은 환급율의 변화가 없었는데, 이는 산업정책적인 측면에서 보면 일종의 우대조치로 볼 수 있다. 따라서 한국기업은 비용우위 보다는 차별화 우위를 누릴 수 있는 전략이 필요하다. 장기적으로는 기술, 브랜드 등에서 차별화 된 고부가가치 제품을 중국 내에서 생산할 필요가 있으며, 내수시장에도 동시에 진출하는 것이 증치세 환급의 불안정성에 대처하는 방안이 될 것이다.

VI. 결 론

대부분의 나라에서 조세제도는 투자 준비단계에서 기업경영활동에 이르기까지 영향을 미치는 중요한 요소가 된다. 이러한 환경 속에서 기업활동의 중요한 외부환경이 되는 조세제도는 매우 중요하며, 안정적으로 운용되어야 한다.

본 연구의 분석결과에 의하면, 중국의 기간세목인 유통과세 및 소득과세의 불안정이 상당히 높게 나타나고 있다. 또한 최근 중국정부가 조세정책을 재정정책의 핵심요소로 삼고 조세의 징수관리를 강화하고 있다. 따라서 조세제도는 기업활동의 외부환경으로서 매우 중요하므로, 중국세제의 불안정성에 적극적으로 대처하기 위해서 세제개혁에의 대비, 이전가격 과세 강화에의 대비, 조세우대정책 변화에 대한 관심, 증치세 환급율의 조정에 대한 유연한 대처, 내수시장의 적극적인 개척 등을 도모해야 할 것이다.

“본 논문은 다른 학술지 또는 간행물에 게재되었거나 게재 신청되지 않았음을 확인함.”

참고문헌

- 国家稅務總局 (<http://www.chinatax.gov.cn>)
- 伍世安, 1997. “中国收費研究”, 中国財政經濟出版社 : 10.
- 王朝才, 2002. “Tax Reforms in East Asia under Globalization”, 『Economic globalization and Chinese tax system reform』, 한국조세연구원 10주년 기념 심포지엄 자료.
- 주중한국대사관 (<http://www.koreaemb.org.cn>).
- 中華人民共和國 国家統計局 編, 각 연도. “中国統計年鑑”, 中国統計出版社.
- 中華人民共和國 中国財政年鑑編輯委員会 編, 각 연도. “中国財政年鑑”.
- 韓相国, 1997. “對中投資企業의 부가가치세 환급문제 소고”, 한국조세연구원.
- _____, 1995. “中国의 現行租稅制度”, 韓國租稅研究院.
- _____, 2004. “중국 조세제도와 대중국 투자기업의 조세문제에 관한 연구”, 한국경제연구원.
- 鞠重鎬, 1998. “日韓兩國稅制의 成長性·安定性指標による比較分析”, 『經濟研究』, 一橋大學經濟研究所, 第49卷, 第1号(1月) : 76~79.
- 石弘光, 2001. “稅制ウォッチング”, 中公新書 : 15~91.
- Abizadeh, S. and J. B. Wyckoff, 1982. Tax System and Economic Development: An International Perspective, *International Bureau of Fiscal Documentation*, Vol. 3 : 483~491.
- Gentry, William M. and Helen F. Ladd, 1994. State Tax Structure and Multiple Policy, *National Tax Journal*, Vol. 47 : 747~772.
- Harmon, Oskar R. and Rajiv Mallick, 1994. The Optimal State Tax Portfolio Model: An Extension, *National Tax Journal*, Vol. 47 : 395~401.
- Hettich, Walter and Stanley L. Winer, 1984. A Positive Model of Tax Structure, *Journal of Public Economics*, Vol. 24 : 67~87.
- Hettich, Walter and Stanley L. Winer, 1988. Economic and Political Foundations of Tax Structure, *American Economic Review*, Vol. 78, No. 4 : 701~712.
- Hinrichs H., 1966. A General theory of Tax Structure Change during Economic Development, Cambridge: Mass, Havard Law School.
- Kiesling, Herbert J, 1990. Economic and Political Foundations of Tax Structure: Comment, *American Economic Review*, Vol. 80, No. 4 : 931~934.
- Meltzer, A. H. and Richard S. F. 1981. A Rational Theory of the Size of the Government, *Journal of Political Economy*, Vol. 89 : 914~927.
- Musgrave, Richard A. 1969. Fiscal Systems, New Haven, Yale University Press.
- Roberts, K. W. S, 1977. “Voting over Income Tax Schedules”, *Journal of Public Economics*, Vol. 8 : 329~340.
- Romer, Tomas, 1975. Individual Welfare, Majority voting, and the Properties of Income Tax, *Journal of Public Economics*, Vol. 4 : 163~185.

- Suits, Daniel B. 1977. Measurement of Tax Progressivity, *American Economic Review*, Vol. 67 : 747~752.
- White, Fred C. 1983. Trade-Off in Growth and Stability in State Taxes, *National Tax Journal*, Vol. 36 : 103~114.
- Yousefi, Mahmoud and Sohrab Abizadeh, 1990. Tax Changes and Economic Development: A Critical View, *International Bureau of Fiscal Documentation* : 144~149.

The Instability of Chinese Tax Structure and the Guidelines for the Investors in China

Han, Sang-Kook* · Kook, Joong-Ho**

—〈Abstract〉—

The category of turnover taxes and income taxes, that are major tax items in China, are very unstable. And recently Chinese government makes extra efforts to efficiently manage tax collection. Because the tax system is a very important factor for business, investors in China have to pay a special attention to the instability of Chinese tax system. We suggest the investors to

1. Be prepared for future tax reforms.
2. Be prepared for the strict application of transfer pricing, related with income tax on enterprises and joint stock enterprises.
3. Be alert on the changes in preferential treatments in taxation.
4. Beware of the adjustment of the refund rate of value added taxes.
5. Use the partial refund of VAT to open up domestic market
6. Use the other strategic methods rather than low-cost strategy to cope with the instability of VAT refund.

<Key words> tax instability, vat, income tax on enterprises with foreign investment and foreign enterprises

* Fellow, Korea Institute of Public Finance

** Associate Professor, Division of Economics and Business Administration, Yokohama City University, Japan