

# 체제전환국 조세정책의 분석과 시사점

- 남북경협 및 경제통합 관련  
조세·재정분야 기초연구 (I)

2001. 12.

최준욱 · 이명현 · 전택승 · 한상국

**kipf** 한국조세연구원

## 序 言

공산주의의 몰락, 특히 구동독의 붕괴로 인해 북한의 붕괴 및 급진적 통일을 가정한 연구가 활기를 띠던 것도 벌써 수년 전의 일이 되었다. 우리나라에서도 최근 6·15 남북정상회담 등으로 통일을 앞당길 수 있다는 기대감이 형성되고 있지만, 아직까지 북한에서의 변화 징조는 매우 제한적이고, 향후 북한체제의 변화 가능성에 대해서는 이견이 크다. 그러나 비록 그 가능성이 낮다 할지라도, 북한에서의 체제 변화 가능성은 우리로서는 간과할 수 없는 매우 중요한 문제다.

공산주의의 붕괴 및 시장경제로의 전환이 전세계적으로 확산되기 시작한 지 벌써 10년이 흘렀다. 이들 국가들에서의 경험은 남북으로 분단되어 서로 다른 경제체제를 유지하여 온 우리나라에게 있어서 학문적 관심 이상의 중요한 의미를 가진다. 이들 국가에서의 경험은 북한에서의 체제전환과 관련하여 중요한 시사점들을 줄 수 있다. 특히 체제전환의 핵심이 경제질서 및 공공부문의 역할을 새로이 정립하는 것이라는 점을 감안할 때, 공공부문을 유지하는 주요한 구성요소인 조세와 재정의 기능을 재정비하는 것은 매우 중요한 과제가 된다. 그럼에도 불구하고, 체제전환국의 조세정책 경험에 대해서는 국내에서 연구가 거의 없었다.

이에 체제전환국의 경험을 분석함으로써, 북한의 향후 변화 과정에 있어서의 조세 및 재정관련 정책시사점을 도출하고자 하는 목적으로 본 연구를 추진하였다. 물론 체제전환국들의 경험으로부터 북한과 관련된 정책시사점을 도출하는 것은 쉬운 일은 아니다.

북한에 대한 우리의 이해가 아직도 제한적이고, 북한이 언제 어떤 형태로 변화를 할 것인지에 대한 불확실성이 매우 큰 상황에서, 체제전환국의 경험을 연구하여 북한과 관련된 시사점을 도출하는 것에는 한계가 있을 수 있다. 그럼에도 불구하고 본 연구는 향후 지속적인 연구를 위한 기초로서 충분히 중요성을 갖는다고 할 수 있을 것이다.

본 보고서는 본 연구원의 최준욱 박사, 이명현 박사, 전택승 박사, 한상국 박사에게 의해 집필되었다. 저자들은 본 연구를 위해 도움을 준 많은 분들에게 감사하고 있다. 특히 세미나에서 유익한 토론을 해 준 한국개발연구원의 이영 박사, 본원의 권오성 박사, 안종석 박사 및 익명의 논평자에 대해 감사하고 있다. 또 본 연구에 도움을 아끼지 않은 본원의 김용대·김익홍·강미정 연구원, 김수현·변경숙·홍유남 연구조원에게도 감사하고 있다.

끝으로 본 보고서의 내용은 저자들의 개인적인 의견이며 본 연구원의 공식적인 견해가 아님을 밝혀둔다.

2001년 12월

韓國租稅研究院

院長 宋 大 熙

## <요약 및 정책시사점>

본 연구에서는 체제전환국의 조세정책 경험을 분석하고 북한의 향후 변화와 관련된 시사점을 도출하고자 하였다. 체제전환 과정에서 나타난 변화는 국가별로 매우 다양하기 때문에, 특정 국가의 사례만으로 북한에 대한 시사점을 도출하는 것에는 한계가 있다. 이에 본 연구에서는 다양한 국가들의 경험을 종합적으로 이해하고자 시도하였다. 우선 체제전환 과정에서 발생하는 조세정책 경험에 대한 기존 연구 등을 정리하고, 조세수입 수준 및 세수구조의 변화, 그리고 외국인투자 관련 조세제도에 대해 고찰하였다.

체제전환 과정에서의 조세부담률 또는 GDP 대비 재정수입 비율의 변화는 국가별로 큰 차이를 보인다. 체제전환 과정에서 그 비율이 감소한 나라들도 있는 반면, 상승하는 나라들도 있다. 대체적으로 볼 때, 초기에 그 비율이 높았던 나라들에서는 하락하고, 낮았던 나라들에서는 상승하는 경향이 나타나고 있다. 체제전환의 진전은 단기적으로 조세부담률을 상승시키는 요인, 또는 하락시키는 요인이 될 수도 있다. 따라서 체제전환의 진척도가 조세부담률에 미치는 영향은 명확하지 않은 것으로 나타나고 있다.

체제전환 초기에는 국가별 조세부담률 및 재정수입의 GDP 대비 비율과 소득과의 상관관계는 크지 않았다. 그러나 체제전환이 진전됨에 따라, 국가별 소득수준과 조세부담률과는 정(+)의 상관관계가 강해지는 것으로 나타나고 있다. 이는 체제전환의 진전에 따라 징세 환경이 변화된 것에서 비롯되는 것으로 이해할 수 있다. 사회주의 체제에서는 정부는 적은 비용으로도 쉽

게 조세수입을 확보할 수 있었기 때문에, 조세행정 여건은 조세 부담률 결정에서 중요한 요인이 아니었다. 그러나, 변화된 환경에서 조세수입을 원활히 확보하기 위해서는 조세행정을 가능하게 하는 사회적 인프라가 중요한 요인이 된다. 소득수준이 높은 나라에서는 이러한 사회적 인프라가 비교적 잘 갖추어져 있어, 상대적으로 높은 조세부담률을 유지할 수 있다. 그러나, 소득수준이 낮은 나라에서는 높은 조세부담률을 유지하는 것이 매우 어렵거나 바람직하지 않다.

체제전환국들의 자료를 이용하여 구한 회귀식에 북한의 소득수준을 대입한 결과, 북한에서 일정기간 체제전환이 추진된 후의 조세부담률은 20~26% 정도가 될 것으로 추정되었다. 이 수치가 절대적 의미를 가지는 것은 아니지만, 북한이 동구 및 구 소련국가들과 유사한 형태의 급진적 체제전환을 추진하는 경우, 조세부담률을 높게 유지하는 것이 어렵거나 바람직하지 않다는 것을 알 수 있다. 북한의 낮은 소득수준을 감안할 때, 북한은 체제전환 과정에서의 사회적 안정과 경제개발을 위한 충분한 투자를 자체적으로 해결하기 어려울 수 있다. 따라서 북한이 체제전환 과정에서 빈곤문제를 해결하고, 사회적 안정을 추구하면서, 동시에 경제개발을 유도할 수 있도록 하기 위해 남한과 국제사회의 역할 등에 대한 논의가 필요하다.

체제전환 과정에서의 세수구조 변화에 대해 분석한 결과, 일반적으로 법인세수의 비중이 감소하고, 소비과세의 비중은 증가하며, 개인소득세 및 사회보장기여금의 기여금은 크게 변하지 않는 것으로 나타났다. 이는 법인 이익에 크게 의존하는 기존의 조세체도의 틀이 붕괴되지만, 소득과세는 빠른 속도로 정착되기 어렵고, 이에 비해 소비과세가 상대적으로 조기에 정착되기 때문인 것으로 판단된다.

체제전환 초기에 소득세의 기능 약화로 인해 조세의 소득재분배 기능이 제약되기 때문에, 노동시장정책과 재정정책을 통해서 이를 보완하는 것이 더욱 중요해진다. 아울러, 소득세를 조기에 정착시키기 위한 노력도 중요하다. 체제전환국의 경험을 분석한 결과, 거래의 투명성 정도의 대리변수라고 볼 수 있는 은행 개혁의 진전이 소득세의 비중을 상승시키는 것으로 나타나고 있다. 따라서, 바람직한 소득세제의 정착을 위해서는 현금거래의 비중을 줄이고 신용기관을 통한 투명한 거래가 이루어지도록 하는 것이 필요하다. 금융제도의 정착은 전반적 시장경제적 발전을 위한 가장 중요한 전제일 뿐 아니라, 조세제도의 정착을 위해서도 그 중요성이 매우 높다고 하겠다.

체제전환 초기에 안정된 세입을 확보하기 위해서는 세수의 가장 큰 부분을 차지하는 소비세를 조기에 정착시키는 것이 필요하다. 체제전환국들의 세수구조에 대한 분석결과, 소규모 사유화의 진전이 부가가치세의 비중을 증대시킨 것으로 나타났다. 따라서 안정된 세입확보를 위해서는 사유기업에 대해 부가가치세를 적절히 징수할 수 있는 조세행정의 뒷받침이 중요하다. 또한 부가가치세 과세표준의 정확한 파악은 기업이나 개인에 대한 소득세의 정확한 징수를 가능하게 하므로, 부가가치세의 조기 정착은 조세제도 발전의 기초가 된다.

북한에서는 1974년 이후 일체의 조세가 폐지되었고, 현재 유일한 조세는 외국인투자와 관련된 조세라 할 수 있다. 이러한 측면에서 볼 때, 외국인투자 관련 조세정책은 이미 북한이 당면하고 있다. 현재의 북한의 외국인투자법은 체제전환국들이 초기에 경험한 많은 문제들을 가지고 있다. 첫째, 조세 관련조항이 전반적으로 구체적이지 못하여 집행당국의 임의 해석의 여지가 많다. 둘째, 외국인에 대한 소득세의 면제조항이 없어서

외국인의 세부담이 크다. 셋째, 조세면제기간을 뒷받침하여 줄 수 있는 원천징수제도가 마련되어 있지 않다. 넷째, 발효된 법을 뒷받침하는 시행령이 매우 빈약하다. 다섯째, 세제상의 특혜가 경제특구지역에만 집중되는 경향이 있어 기타지역에서 사업을 원하는 외국인 기업가들에게는 별로 효과가 없다. 여섯째, 이윤의 재투자를 정확히 측정할 수 있는 보조장치가 마련되어 있지 않다. 따라서 적극적인 외국인투자 유치를 위해서는 이러한 문제점들에 대한 개선이 필요하다.

향후 북한이 본격적으로 체제전환을 추진하게 되면, 외국인투자의 중요성은 더욱 커질 것이다. 일반적으로 외국인투자 유인정책은 단계별로 차이가 있다. 초기에는 고용창출의 효과가 큰 사업 유치에 중점을 두고, 차츰 기술이전과 장기적인 발전을 위한 인프라 구축을 위한 투자에 중점을 두게 된다. 북한에서도 외국인투자법 및 조세제도가 이를 달성할 수 있도록 장기적 목표를 가지고 고안되어야 할 것이다.

일반적으로 외국인투자 유치와 관련된 조세정책에서 가장 중요한 것은 조세의 안정성이다. 많은 체제전환국들에서 급격한 제도의 변화가 외국인 투자에 장애요인으로 작용한 점을 감안할 때, 체제전환 과정에서 조세정책에 혼선이 없도록 장기적인 계획을 세우고 시행하는 것이 중요하다. 외국인투자자들에게 대한 조세혜택을 위해, 단지 명목상의 제도를 법에 만드는 것만으로는 충분하지 않다. 시행령 및 세부지침 등을 명확히 하고 적절한 홍보를 통해 외국인들이 실질적인 혜택을 받을 수 있도록 하는 것이 중요하다. 그리고 외국인투자의 증대에 기여할 수 있는 간주외국납부세액공제제도(tax sparing) 등의 제도 도입을 위한 노력도 필요하다.

비록 본 연구에서는 충분한 검토가 이루어지지 못하였지만, 조

세행정은 체제전환 과정에서 조세정책의 핵심적인 부분이라 할 수 있다. 새로운 조세제도를 위한 법규를 도입하는 것보다 더 어려운 것은 이러한 조세가 현실에서 운영될 수 있도록 조세행정 측면에서 뒷받침하는 것이다. 기존 연구에서는 체제전환 과정에서 세무행정의 바람직한 방향과 관련하여 다음과 같은 사항들의 중요성을 지적하고 있다: 조세행정 전담조직의 설치, 자의적 해석을 최소화할 수 있는 법과 시행령의 마련, 납세자의 권리와 의무에 대한 명확한 설정, 세무행정의 전산화 및 세무비리 방지제도의 개발 등. 이러한 일반적인 원칙이 실제로 어떻게 적용될 수 있는가에 대해서는 좀더 구체적인 연구가 필요하다. 아울러, 체제전환이 추진되는 과정에서 납세의식의 정착을 위한 노력도 필요하다.

다양한 요인이 결합되어 나타나는 체제전환 과정을 이해하기 위해서는 소수의 국가만으로는 적절하지 않으며, 많은 국가들을 종합적 시각에서 고찰할 필요가 있다. 특히, 기존에 연구가 부족하였던, 북한과 유사한 소득수준을 가진 우즈베키스탄 등의 경험에 대한 연구도 도움이 될 수 있다. 현재 북한에 대한 우리의 이해는 부족하고 향후 변화방향에 대한 불확실성도 크다. 체제전환 과정에서의 조세정책 대응에 있어서, 중국의 경험은 중동구 국가들과는 매우 다른 형태를 보이고 있다. 그러나 이러한 다양한 경험 중에는 조세정책상의 선택이라기보다는, 전반적인 체제전환의 유형 및 속도에 따라 달라질 수밖에 없는 부분들도 있는 것으로 보인다. 조세정책은 필연적으로 다른 많은 부분에서의 개혁 내지는 변화와 밀접하게 관련되어 있다. 따라서 조세정책을 선택할 수 있는 환경을 결정하는 전반적인 체제전환의 모형에 대한 논의가 좀더 구체화된다면, 체제전환 과정에서의 조세정책에 대한 논의도 더욱 생산적이 될 수 있을 것이다.

# 목 차

I. 서론 .....	15
II. 체제전환과 조세개혁의 과제 .....	19
1. 개요 .....	19
2. 체제전환국과 체제전환 과정 .....	19
3. 사회주의 조세체제의 일반적 특징 .....	32
4. 체제전환에 따른 조세체제 개혁 과제와 조세환경의 변화 ...	37
5. 점진적 체제전환에서의 조세정책(중국) .....	45
III. 체제전환과 조세·재정수입 수준의 변화 .....	55
1. 개요 .....	55
2. 조세수입 수준의 변화 .....	64
3. 재정수입 수준의 변화 .....	75
4. 조세 및 재정수입 수준 변화의 결정요인 .....	90
5. 요약 및 시사점 .....	100
IV. 체제전환과 세수구성의 변화 .....	104
1. 개요 .....	104
2. 체제전환 이전의 세수구조 .....	105
3. 체제전환과 세수구조의 변화 .....	107
4. 비체제전환국과의 세수구조의 비교 .....	113
5. 세수구조의 결정요인 .....	118
6. 체제전환국에서의 세수구조와 소득분배문제 .....	126
7. 요약 및 시사점 .....	130

<부록 IV-1> GFSY가 제공하는 체제전환국의 세수관련 정보 .....	133
<부록 IV-2> EBRD 체제전환지수에 관한 설명 .....	134
<부록 IV-3> EBRD의 체제전환지수(1999년) .....	136
V. 외국인직접투자(FDI) 관련 조세정책 .....	137
1. 개요 .....	137
2. 외국인직접투자와 경제성장 .....	138
3. 외국인직접투자 관련 조세제도 .....	145
4. 외국인직접투자 관련 조세제도의 문제점 및 개선방향 .....	159
5. 외국인직접투자 관련 조세정책의 변천단계 .....	163
6. 북한의 외국인투자 조세제도 관련 시사점 .....	170
<부록 V-1> 체제전환국가들의 국가신용등급평가 현황 (2001.10.17. 현재) .....	174
VI. 결론 및 시사점 .....	175
1. 연구결과의 시사점 .....	175
2. 연구의 한계와 향후 연구방향 .....	183
참고문헌 .....	186
<부록> 북한의 기업소득세, 개인소득세 및 거래세 .....	197
1. 북한의 조세 개관 .....	197
2. 외국인투자 관련 조세 규정 .....	199
3. 기업소득세 .....	203
4. 개인소득세 .....	206
5. 거래세 .....	208

## 표 목 차

<표 II-1> 체제전환국 전환초기 현황 .....	21
<표 II-2> IMF의 체제전환국 구분 .....	25
<표 II-3> 체제전환국의 소득 수준 .....	31
<표 II-4> 체제전환국의 법정세율 대비 실효세율 .....	42
<표 II-5> 기업수입, 국유·집체기업소득세의 세수 .....	47
<표 II-6> 증지세와 영업세 세수 추이 .....	51
<표 II-7> 주요 체제전환국의 부가가치세 세수 추이(1997) ...	51
<표 III-1> 각 자료에 포함된 국가 .....	63
<표 III-2> 국가별 조세부담률 .....	65
<표 III-3> 국가별 조세부담률 변화 .....	66
<표 III-4> 국가별 재정수입 비율 .....	76
<표 III-5> 국가별 재정수입 비율 변화 .....	77
<표 III-6> 재정수입 중 조세수입의 비중 .....	89
<표 IV-1> 중동구 국가의 GDP 대비 일반정부 수입(1986년)·106	
<표 IV-2> 체제전환국의 세목별 총세수 대비 비중(1999년)·116	
<표 IV-3> 체제전환국의 세목별 GDP 대비 비중(1999년)·117	
<표 IV-4> 비체제전환국의 주요 세목별 세수 및 GDP 대비 비중 .....	118
<표 IV-5> 동등한 소득수준 국가와 비교한 세목별 세수비중 편차 .....	125
<표 IV-6> 동등한 소득수준 국가들과 비교한 세목별 GDP 비중 편차 .....	126
<표 IV-7> 중동구 국가의 소득분배 .....	127
<표 IV-8> 독립국가연합의 체제전환 이전과 이후의 지니계수·128	

<표 V-1> 체제전환국가들의 GDP대비 외국인 투자유입액 ..	140
<표 V-2> 체제전환국의 구분 .....	142
<표 V-3> GDP성장률과 FDI증가율의 상관관계 (1992~2000) .....	143
<표 V-4> 체제전환국의 원천징수 사례 .....	147
<표 V-5> 러시아기업과 외국인투자기업의 납세절차상의 차이 .....	148
<표 V-6> 지역별 일반세율 및 우대세율 .....	150
<표 V-7> 고용부담 정도의 예 .....	163
<부표 1> 조세 감면 및 환급 .....	205

## 그림목차

[그림 III-1] 소득과 재정수입 비율 (체제전환 개시연도) .....	93
[그림 III-2] 소득과 재정수입 비율(1998) .....	93
[그림 IV-1] 총세수 중 법인세의 비중 .....	109
[그림 IV-2] 총세수 중 개인소득세의 비중 .....	110
[그림 IV-3] 총세수 중 사회보장기여금의 비중 .....	111
[그림 IV-4] 총세수 중 소비과세의 비중 .....	112
[그림 IV-5] 총세수 중 관세의 비중 .....	113
[그림 IV-6] 최적 세수조합 .....	120

## I. 서 론

공산주의의 붕괴와 시장경제로의 전환은 20세기의 마지막을 장식하는 큰 역사적 사건으로 지칭된다. 1990년을 전후하여 구소련 및 동구권 국가들에서는 공산주의가 붕괴되고 시장경제로의 급진적인 체제전환이 추진되었다. 이에 앞서 중국에서는 이미 1978년 이미 개방과 더불어 점진적인 체제전환이 시작되었고, 베트남에서도 1986년부터 체제전환이 추진되었다. 국가별로 시기적으로 다소 차이는 있지만, 구소련 15개 국가를 비롯하여, 폴란드, 헝가리 등 중동구국가, 중국, 베트남, 라오스, 미얀마, 몽고 등 총 34개국 정도가 체제전환을 하였으며, 이들 국가들을 총칭하여 체제전환국이라 한다.

남북으로 분단되어 서로 다른 경제체제를 유지하여 온 우리나라에게 있어서, 외국의 체제전환 경험은 단지 학문적 관심 이상의 중요한 의미를 가진다. 비록 언제 어떤 형태로 추진될 것인지는 예측하기 어렵기는 하지만, 북한의 경제체제는 향후 어떤 형태로든 변화될 것이다. 이에 따라 이미 체제전환을 경험한 나라들의 사례를 연구함으로써, 체제전환 과정에서 나타나는 변화에 대해 전반적으로 이해할 수 있을 뿐 아니라, 한 발 더 나아가 북한에서의 변화와 관련된 유용한 정책시사점을 도출할 수도 있다.

체제전환 과정은 사회 각 분야에서의 변화를 필요로 한다. 새로운 경제질서를 확립하고, 이에 적절하게 공공부문의 역할을 조정하는 것은 그 핵심적인 부분 중 하나라 할 수 있다. 체제전환이 추진되면서, 국가의 역할은 기존의 생산수단을 소유하고 경제활동을

계획하는 것으로부터, 사유재산권 및 시장경제 활동을 보호하되 시장경제에서 나타나는 문제점을 보완하는 것으로 변화된다. 따라서 공공부문의 역할이 재정립되는 과정에서 공공부문을 유지하는 주요한 구성요소인 조세와 재정의 기능과 구조를 재정비하는 것이 매우 중요한 과제가 된다.

그러나 그 중요성에 비추어 볼 때, 체제전환 과정에서의 조세 및 재정과 관련된 연구는 상대적으로 많지 않은 편이다. 국내의 연구 중에는, 독일과 유사한 형태의 통일을 가정하고, 통일비용 및 재원 조달 등에 대한 연구 등이 있을 뿐이다. 이러한 연구를 제외하면, 체제전환국의 재정 및 조세정책을 분석하고, 북한에 대한 시사점을 찾고자 하는 연구는 거의 전무한 실정이다. 그 이유는 북한의 향후 변화에 대해서는 불확실성이 매우 크기 때문에, 이와 관련하여 조세 및 재정과 같은 구체적인 정책에 대해서 논의하는 것이 현실에서 매우 어렵거나 불필요하다고 믿는 경향이 있기 때문일 것이다.

뿐만 아니라 비록 연구의 필요성이 충분히 인정되는 경우라 하더라도 조세 및 재정은 매우 기술적이고 복잡한 문제라는 이유로 체제전환 분야의 연구자들이 큰 관심을 갖지 않는 경향도 있는 것으로 보인다. 해외에서도 체제전환 전반에 대해서는 방대한 연구가 이루어진 반면 조세정책에 중점을 둔 학술연구는 상대적으로 적은 것이 부분적으로는 이러한 이유 때문일 것이다.

해외에서의 기존 연구를 보면, 비록 그 수가 많지는 않지만 비교적 다양한 각도에서 연구가 수행된 편이다. IMF, OECD, EBRD 등 국제기구에서 비교적 다양한 연구가 있었다<sup>1)</sup>. Faria(1995)는 체제전환국과 시장경제의 조세개혁의 전반적 과제들을 비교 분석하였고,

---

1) IMF의 Tanzi 재정국장에 의해 발표된 다수의 논문이 있다.

Gordon and Li(1999)는 동유럽국가와 중국의 신규기업에 관한 조세정책의 차이를 비교하였다. Martinez-Vazquez and McNab(2000)에서는 체제전환국의 전반적인 조세개혁의 정도를 평가하였다. 이밖에도 지역별로 동유럽(Harrison 1997, 러시아(Hunter and Shapiro 1999, and Sergi 1999), 아시아의 체제전환국에 대한 연구가 많이 있다. 그러나 많은 기존 연구들이 특정 지역 또는 특정 문제에 대해서만 집중적으로 다루고 있거나, 또는 일부 연구들은 너무 광범위한 문제들에 대해 피상적으로 다루고 있어, 아직도 체제전환국의 조세정책에 대한 충분한 정보와 이해를 제공하기에는 미흡하다.

체제전환국의 조세정책과 관련된 국내의 연구는 매우 빈약한 편이다. 대외경제정책연구원, KOTRA 등에서 체제전환국의 조세문제를 다루는 자료가 다수 발간되었으나, 주로 국내기업의 해외진출과 관련된 정보를 제공하거나 또는 지역연구의 일환으로 추진된 경향이 강하다. 따라서 이러한 자료는 체제전환 과정에서의 조세정책에 대한 포괄적이고 심층적인 분석보다는 특정국가의 조세제도를 소개하는 것에 중점을 두는 경우가 대부분이다. 반면, 국내에서는 체제전환국의 조세정책을 분석하고 북한과 관련된 시사점을 도출하려는 시각에서 추진된 연구는 발견하기 어렵다.

이에 본 연구에서는 체제전환국에서의 조세정책 경험을 포괄적인 시각에서 분석하되, 특히 북한에 대한 시사점을 발견할 수 있는지를 검토하였다. 본 연구가 북한 및 통일분야의 전문가가 아닌 조세분야의 연구자들에 의해 수행되고 있다는 점, 체제전환 연구 자체의 어려움<sup>2)</sup>, 북한의 향후 변화에 대한 불확실성이 매우 크다는

---

2) 체제전환국들이 매우 다양하기 때문에, 일부 사례만으로 체제전환 과정을 이해하려는 것은 무리일 수 있다. 반면, 실제 연구에서는 자료접근이 제약요인이 되고 있다. 독일 및 일부 동구 국가들에 대해서는 비교적 자료가 풍부하지만, 상당수 체제전환국들에 대해서는

점 등을 감안하며, 체제전환국에 대한 사례연구로부터 북한에 대한 시사점을 도출하는 것 자체가 한계가 있을 수 있다. 그럼에도 불구하고, 본 연구는 향후 북한의 체제전환 과정에서 중요하고 또 필수적인 문제로 제기될 공공부문의 역할 재정립 및 조세정책 디자인과 관련된 기초자료를 제공한다는 점에서 중요성을 가질 수 있다.

본 연구의 구성은 체제전환 과정에서 발생하는 조세정책의 주요 문제 및 이와 관련된 사실을 분석적으로 이해하는 것에 중점을 두고 구성하였다. 우선 제Ⅱ장에서는 전반적 체제전환 과정을 개관하고 이 과정에서 대두되는 조세와 관련된 근본적인 문제들과 정책과제들이 무엇인지를 정리하였다. 제Ⅲ장과 제Ⅳ장은 각각 체제전환 과정에서 조세정책과 관련하여 가장 기본적인 문제 두 가지를 다룬다. 즉, 제Ⅲ장은 체제전환국들의 전체적인 조세수입 수준이 어느 정도였는가, 그리고 거기에 영향을 미친 요인들은 어떤 것들인가를 살피고, 제Ⅳ장은 세수 중에서 각 세목의 중요성이 어떻게 변화해 왔으며 세수 구성에 영향을 미치는 경제적 요인들은 무엇인가를 살핀다. 제Ⅴ장에서는 체제전환 과정에서 제기되는 주요 조세정책 문제로 외국인투자 관련 조세정책에 대해서 고찰한다. 제Ⅵ장에서는 전체의 논의를 요약하고 북한과 관련된 시사점을 제시하면서, 이 문제에 대한 향후 연구방향에 대해 제안한다.

---

기존의 연구도 취약하고 관련자료를 입수하는 것도 어렵다. 특히, 조세정책과 관련하여서는, 체제전환 초기에 각국의 통계가 잘 정비되어 있지 않는 등의 문제가 있다.

## II. 체제전환과 조세개혁의 과제

### 1. 개요

본장에서는 주요 정책과제에 대한 고찰에 앞서, 체제전환 과정에서 조세정책에 대해 전반적으로 살펴보기로 한다. 우선 체제전환 전반을 보는 시각을 제시하고(제2절), 체제전환 이전의 사회주의 체제하에서의 조세의 성격과 특징은 무엇인가를 정리하고(제3절), 체제전환 과정에서 제기되는 조세개혁의 과제 및 조세환경의 변화를 정리한 후, 조세개혁이 경제적 성과에 미치는 영향을 살펴본다(제4절). 체제전환국의 조세정책에 관한 기존 연구 대부분이 주로 체제전환을 급진적으로 추진한 국가의 경우에 집중된 경향이 있으며, 점진적으로 추진한 중국에서의 경험은 다른 나라들과 상당한 차이를 보인다. 이에 따라 중국에서의 경험에 대해서는 별도로 언급한다(제5절). 본장에서의 서술은 전반적이고 일반론적인 측면이 강하므로, 제Ⅲ장 이하와는 달리, 주로 기존의 문헌과 연구, 자료들을 정리하는 방식을 이용하였다.

### 2. 체제전환국과 체제전환 과정

#### 가. 체제전환국 개요

체제전환이란 하나의 경제·사회·정치 체제가 다른 형태의 체제로 전환되는 것을 의미한다. 광의로 해석하면 다양한 형태의 체

체제전환이 있을 수 있지만, 주로 최근에 경험한 사회주의 경제에서 시장경제로의 전환을 의미하는 경우가 많다. 마찬가지로 체제전환국이라는 표현도 최근에 사회주의 경제에서 시장경제로 전환하였거나 또는 전환하고 있는 국가들을 의미하는 경우가 많으며, 주로 구소련 15개 국가, 폴란드와 헝가리 등 중동구국가, 중국, 베트남, 몽고 등 총 31~34개국 정도를 지칭한다. 체제전환국에 해당되는 국가의 범위나 수에 대해서는 연구자에 따라 다소의 차이가 있을 수 있으며, <표 II-1>에는 통계청(1997)과 IMF(2000)에서 제시하는 체제전환국의 목록을 포함하였다.

체제전환이 시작되는 시점과 과정은 국가별로 다소 차이가 있다. 구소련 및 중동구 국가들에서는 대부분 1990년도 이후에 체제전환이 추진되었다. 중국과 베트남에서는 이보다 조금 앞선 시기에 대외개방을 추진하면서 동시에 경제체제를 점진적으로 전환하기 시작되었다. <표 II-1>에는 국가별로 체제전환이 개시되는 시점을 IMF(2000) 자료와 통계청(1997) 자료를 이용하여 정리하였다. 체제전환 개시연도에 대해 두 자료가 일치하지 않는 경우가 있는바, 이는 체제전환의 개시에 대한 시각 차이로 인한 것이다. 예를 들어, 중국의 경우, IMF(2000)에서는 1978년의 개혁 개방 선언을 체제전환이 개시되는 시점으로 보는 반면, 통계청 자료에서는 덩소평의 남순강화 선언을 기준으로 한 1992년을 체제전환의 개시연도로 보고 있다. 본 연구에서는 자료 사용에서의 일관성을 위하여, 통계청 기준보다는 IMF(2000)에 제시된 연도를 기준으로 하여 논의한다.

비록 체제전환국이라고 총칭하고 있지만, 각 국가는 소득수준이나 체제전환 정도 등 여러 측면에서 큰 차이를 보인다. <표 II-1>에는 참고로 각 국가의 PPP(Purchasing Power Parity, 구매력) 기준 일인당 소득<sup>3)</sup> 및 체제전환의 진척 정도를 나타내는 지표인

EBRD의 체제전환지수를<sup>4)</sup> 정리하였다.

<표 II-1> 체제전환국 전환초기 현황

(단위 : U.S달러)

국가	전환 연도 (통계청)	전환 연도 (IMF)	구분	안정화 프로그램 개시 시점	체제 전환 지수	구매력기준 일인당소득 (1999)
알바니아	1991	1991		92년 8월	2.5	2,897
아르메니아	1991	1992	구소련	94년 12월	2.7	2,469
아제르바이잔	1991	1992	구소련	95년 1월	2.2	2,404
벨라루스	1991	1992	구소련	94년 11월	1.5	6,485
보스니아·헤르츠고비나	1992	..		..	1.8	1,014
불가리아	1991	1991		91년 2월	2.9	4,812
캄보디아	1993	1970		..	2.5	1,261
중국	1992	1978		..	2.1	3,709
크루아티아	1991	1990		93년 10월	3	6,793
체코	1990	1991		91년 1월	3.4	13,408
에스토니아	1991	1992	구소련	92년 6월	3.5	7,909

3) PPP 기준 일인당 소득은 각국의 불가수준의 차이 등 명목소득이 반영하지 못하는 요인들을 조정하여 산정되며, 실제의 소득수준을 더 잘 반영한다고 볼 수 있다.

4) European Bank for Restructuring and Development은 유럽에서의 구 공산권 국가들의 경제 구조조정 및 경제 개발을 도울 목적으로 설립된 국제기구이다. EBRD에서는 매년 발행되는 체제전환보고서(Transition Report) 등을 통해 체제전환국들에 대한 포괄적인 정보를 제공하고 있다. 이 자료에는 체제전환의 진척도를 측정하는 지표인 체제전환지표가 포함되어 있으며, 체제전환의 진척도가 가장 낮은 경우를 1, 가장 잘 진행된 정도를 4로 표시하고 있다. 좀더 자세한 내용은 제IV장의 부록을 참조할 수 있다.

## &lt;표 II-1&gt;의 계속

(단위 : U.S.달러)

국가	전환 연도 (통계청)	전환 연도 (IMF)	구분	안정화 프로그램 개시 시점	체제 전환 지수	구매력기준 일인당소득 (1999)
그루지아	1991	1992	구소련	94년 9월	2.5	3,950
헝가리	1989	1990		90년 3월	3.7	11,273
카자흐스탄	1991	1992	구소련	94년 1월	2.7	4,351
키르기즈	1991	1992	구소련	93년 5월	2.8	2,419
라오스	1986	1986		..	1.8	1,385
라트비아	1991	1992	구소련	92년 6월	3.1	5,893
리투아니아	1990	1992	구소련	92년 6월	3.1	6,750
마케도니아	1991	1990		94년 1월	2.8	3,903
몰도바	1991	1992	구소련	93년 9월	2.8	1,847
몽고	1992	1990		..	2.8	1,573
미얀마	1988					
폴란드	1989	1990		90년 1월	3.5	8,832
루마니아	1991	1991		93년 1월	2.8	5,798
러시아	1992	1992	구소련	95년 4월	2.5	6,815
슬로바키아	1990	1991		91년 1월	3.3	10,255
슬로베니아	1991	1990		92년 2월	3.3	15,686
타지키스탄	1991	1992	구소련	95년 2월	2	1,045
투르크멘	1991	1992	구소련	..	1.4	4,589
우크라이나	1991	1992	구소련	94년 11월	2.4	3,276
우즈베키스탄	1991	1992	구소련	94년 11월	2.1	2,157
베트남	1986	1986		..	1.9	1,815
예멘	1990					
유고슬라비아	1992					

자료 : IMF(2000), 통계청(1997)

### 나. 체제전환의 유형화

위에서 언급한 바와 같이 많은 체제전환국은 각기 다른 시점 및 상황에서 다양한 형태로 체제전환을 경험하고 있다. 이러한 각국의 다양한 변화를 관찰하기 위해서는 어떤 정형화된 틀이나 이해의 틀이 유용할 수 있으며, 따라서 기존 연구는 주로 체제전환국들을 유형화하여 고찰하는 경향이 강하다.

체제전환국의 유형화는 연구자에 따라 다소 차이를 보이지만, 가장 일반적인 유형화는 체제전환 과정을 사유화, 가격자유화의 전면성, 진전 속도 등을 기준으로 ‘점진형’과 ‘충격요법(shock-therapy)형’으로 나누는 방법이다. 이러한 방법은 러시아, 중동구의 체제전환이 진행된 1990년대 초반에 가장 유행한 방법 중 하나이다. 이후 실제 진행 과정에서 각국마다 각 측면별로 점진성과 급진성이 혼재되어 있어 그러한 분류방식에 대한 회의가 대두되었다<sup>5)</sup>. 예를 들어, 흔히 ‘점진형’으로 불리는 중국의 경우, 농촌부문 개혁과 기타 부문에서 보여준 ‘급진성’을 표현하지 못하는 점 등이 이러한 유형화의 문제점으로 지적되었다<sup>6)</sup>.

사회주의 경제체제가 붕괴된 이후 통일과 더불어 구동독 지역에 시장경제 체제로 전환하는 과정이 위 2개 유형에 포함되지 않는 또 다른 형태라 할 수 있다. 구동독 지역의 체제전환 과정을 위에 언급한 ‘급진형’ 체제전환에 포함시키는 연구자도 있다. 그러나 적어도 재정정책 측면에서 볼 경우, 독일의 경우는 일반적인 급진적 체제전환과는 매우 다른 면을 보이고 있다. 우선, 통일과 더불어 진행되는 체제전환 과정에서 한 지역에서의 체제전환 과정이

---

5) 전홍택(1996), Lavigne(1999).

6) 전홍택(1996) p. 22 참조.

반드시 자체적인 재원조달에 의하지 않고, 다른 지역으로부터의 재정자원의 유입과 더불어 진행되었다는 점이다. 뿐만 아니라, 한 지역의 기존 제도들이 빠르게 다른 제도로 대체되는 과정 또한 일반적인 체제전환국들과는 상당히 큰 차이를 보이고 있다. 비록 우리나라의 통일이 어떤 형태로 이루어질지 알 수 없지만, 독일 사례의 연구는 우리나라와 관련하여 여러 측면에서 유용한 시사점을 제시해 주고 있다. 그러나, 독일 통일과 관련된 사례는 국내의 기존 여러 연구에서 다루었으므로, 본 연구에서는 독일에 대한 자세한 논의는 생략한다.

체제전환국들이 속한 지역별 특성, 기타 사회경제적 여건, 그리고 체제전환 과정에서 보인 행태 등을 기준으로 좀더 세분화하는 것이 가능하다. 특히 급진적인 체제전환을 추진한 다양한 국가들 중 체제전환 속도에 따라, 체제전환 선진국(countries advanced in transition) 또는 체제전환 후진국이라는 표현이 자주 쓰인다. 이러한 표현은 반드시 각 국가의 수준이 선진국, 또는 후진국이라는 것을 의미한다기보다는 체제전환 과정이 얼마나 빠른 속도로 추진되었는가를 주요 근거로 하고 있다. 그럼에도 불구하고, 실제로 체제전환 선진국이라 불리는 나라들이 소득 수준 등 여러 측면에서 앞서 있는 경우가 일반적이다.

체제전환 선진국에 포함된 나라들을 지역별 특성과 연계하여 분류하는 방법도 다수의 연구자들 사이에서 사용되고 있다. 폴란드, 헝가리, 체코, 슬로바키아를 별도의 집단으로 분류하여, 다른 동구 국가들과 구분하는 의미에서 중구(Central Europe)라는 표현을 쓰기도 한다. 이 표현은 원래 지역적인 특성을 기준으로 한 것이기 때문에 그 정의가 다소 애매한 경우도 있으며, 어떤 경우에는 이들 4개의 동유럽 국가 외에 추가적으로 몇몇 나라를 포함하기도 한다.

구소련 국가들 중에는 리투아니아, 라트비아, 에스토니아를 별도

의 그룹으로 분류하여 언급하는 경우가 많다. 이들 발트 3국은 지역적 특성 외에도 몇 가지 측면에서 구소련 국가들과 다른 특성을 보이고 있다. 이들 국가들은 소위 체제전환 선진국으로서의 특성을 가지고 있을 뿐만 아니라, 또한 EU 가입을 목표로 제도적 측면을 정비하고 있다. 이들은 구소련 15개국 중 CIS에 포함되지 않을 뿐 아니라, 소득 측면에서도 다른 구소련 국가들과 비교해 볼 때 상당히 높은 편이다. 최근 IMF에서는 이러한 양분화 대신 체제전환 과정과 지역별 특성 등을 동시에 고려한 세분화된 방법으로 <표 II-2>와 같이 고찰하는 경향이 있다.

<표 II-2> IMF의 체제전환국 구분

남동유럽	EU 가입추진국		CIS	동아시아
	발트해 국가	기타		
알바니아	에스토니아	불가리아	아르메니아	캄보디아
보스니아·헤르츠고비나	라트비아	체코	아제르바이잔	중국
크로아티아	리투아니아	헝가리	벨라루스	라오스
마케도니아		폴란드	그루지아	몽골
유고슬라비아		슬로바키아	카자흐스탄	베트남
		슬로베니아	키르기즈	
			몰도바	
			러시아	
			타지키스탄	
			투르크멘	
			우크라이나	
			우즈베키스탄	

주 : IMF(2000)

다. 체제전환에 영향을 미치는 요인

위에 언급한 바와 같이 유형화는 유용한 이해의 틀이 되기도 한

다. 그럼에도 불구하고, 유형화가 체제전환에 영향을 미치는 중요한 요인들을 간과할 수 있는 지나친 정형화라는 측면을 부정할 수 없다. 특히 체제전환에 영향을 미치는 다양한 변수들 중 일부 측면만을 강조하는 문제를 가지고 있다. 따라서 체제전환국에 대한 적절한 이해를 위해서는, 유형화의 시각에서만 아니라 체제전환에 영향을 미치는 다양한 요인들에 대한 고찰이 필요하다.

체제전환에 영향을 미치는 요인들은 매우 다양하다. 어떠한 요인들이 어떠한 경로를 통해 체제전환에 영향을 미치는가 하는 문제만으로 충분히 하나의 연구주제가 될 수 있을 만큼 방대하다 할 수 있다. 뿐만 아니라, 이러한 요인들에 대해 아직도 충분한 이해가 부족한 상황이다. 따라서 여기서는 기존 논의를 중심으로 그 중에서도 가장 핵심적인 요인들에 대해서만 간략하게 언급하기로 한다.

체제전환 과정에 영향을 미치는 다양한 요인들은 크게 초기조건에 속하는 요인들과 체제전환의 전개 과정에 영향을 미치는 요인들로 구분할 수 있다. 위에서 제기한 가장 단순화된 유형화인 급진형과 점진형의 구분은 후자를 가장 단순화한 것으로 이해할 수 있다. 따라서, 유형화를 통한 고찰에서는 다양한 초기조건의 중요성이 간과될 수 있다. 경제변수들은 대부분 과거의 연속선상에서 결정될 뿐 아니라, 체제전환 과정에서의 동적 변화 과정이 초기조건에 잠재되어 있는 요인들에 의해 영향을 받기도 한다.

체제전환에 영향을 미치는 주요 요인으로는 크게 경제적 요인, 정치·사회적 요인, 체제전환의 목표, 그리고 국가의 분할 여부 등이다.

첫째, 경제적 요인 중 가장 중요한 것은 소득수준(일인당 GNP)이라고 할 수 있다. 이외에도 체제전환 이전의 무역구조 및 경제개발도 자본·자연자원 등 물적자본, 인적자원 및 기타 비물질적 사회자본(intangible social capital), 산업구조(1차-2차-3차 산업의

구성비율 등) 등 다양한 요인들이 체제전환 과정에 영향을 미치는 주요 요인으로 지적될 수 있다. 이러한 요인 중에는 소득수준의 경우와 같이 물질 지표를 통해 계량화가 용이한 요인들도 있지만, 국민들의 시장에 대한 이해도와 친화성처럼 물질 지표를 통한 관찰이 용이하지 않은 변수들도 있다. 이러한 지표의 대리변수로서 활용될 수 있는 것이 1990년대 초반 본격적인 체제전환이 이루어지기 전의 시장경제의 비중이다. 본격적인 체제전환이 이루어지기 전의 시장경제 비중은 국가별로 상당한 차이를 보인다. 폴란드는 본격적인 체제전환이 이루어지기 전에 이미 시장경제 비중이 국민 경제 전체의 20% 이상을 차지하고 있는 것으로 나타났다. 반면, 구 소련 등은 물론이고 다른 많은 측면에서 폴란드와 유사한 그룹으로 분류되는 체코의 경우에도 본격적인 체제전환이 이루어지기 전에 시장경제의 비중은 거의 무시할 수 있는 수준이었다.

둘째, 정치적 요인 중 비교적 명확하게 관찰할 수 있는 것이 정권의 연속성 여부라 할 수 있다. 즉 기존의 정권이 유지되면서 자체적인 개혁을 모색하는 체제인지, 국민들의 불만으로 인해 기존의 정권이 붕괴되고 새로운 정권이 이를 대체하는 것인지에 따라 큰 차이를 보인다고 알려지고 있다. 그러나 실제로 각국의 정치적 변화 과정을 보면, 기존의 정권이 연립정권 등 다른 형태로의 변화를 모색하면서 체제전환을 주도하는 경우 등도 있어 이러한 양분화된 분석도 매우 어렵다.

일반적으로 점진형으로 언급되는 중국과 베트남은 기존의 정권이 유지되는 범위 내에서 경제적인 체제전환을 추진한 경우다. 많은 연구자들은 경제적 체제전환을 경험하는 국가들 대부분에서 기존의 정권이 붕괴되거나 또는 적어도 어떤 형태로든 변화·대체되는 과정을 거치고 있지만, 이들 두 국가에서의 정치적 변화는 매우 제한적이라고 언급하고 있다. 그러나 실제로 체제전환국 중에는

기존의 공산주의 정권에서의 권력이 다른 형태로 포장되어 독재정권을 유지하고 있는 경우도 있다.

셋째, 체제전환의 진행 과정에서 또 하나의 중요한 변수가 국가의 경제전환과 향후 세계경제에서의 위상에 대한 목표설정이다. 구동독의 전환 과정은 서독경제로의 통합이 목표 및 결과인 것으로 이해할 수 있다. 독일사례를 제외하더라도, 일정한 속도로 국제경제로의 통합을 목표로 하는 국가들은 정책면에서 상당한 차이를 보일 수 있다. IMF 및 World Bank에의 가입 여부는 국내경제 운영에 큰 영향을 미치는 요인이며 또한 결과가 될 수 있다. 이보다 더 두드러진 차이를 보이는 그룹이, EU 또는 OECD에의 가입 여부다. EU 및 OECD에의 가입 여부는 거시경제 운영은 물론이고, 국가의 경제·사회적 제반 제도에 큰 변화를 필요로 하고 있다.

넷째, 체제전환 과정에 영향을 미치는 또 다른 변수로 국가의 분할 여부를 생각할 수 있다. 이는 정치적 측면 못지않게 경제적 측면으로서 중요한 변수라 할 수 있다. 기존에 하나의 국가로 존재하고 이로 인해 상호보완적인 역할을 하던 경제체제가 별도의 국가로 분리됨으로 인해, 경제활동에 있어 큰 변화를 경험하게 된다.

기타 외부적 여건의 전개 과정도 체제전환에 영향을 미친다. 특이한 형태를 가지는 동독의 경우, 자본주의 경제로의 흡수통합으로 인해 노동과 자본의 이동이 다른 나라의 경우와는 크게 달라진다. 노동의 이동이 매우 자유로울 뿐 아니라 서독과의 언어장벽이 없기 때문에 이로 인해 새로운 고용기회와 관련된 거래비용(transaction cost)이 상대적으로 매우 작다는 점, 그리고 서독지역으로부터의 재정적 지원이 가능하였다는 점에서 다른 지역과 완전히 다른 특성을 가진다.

마지막으로 조세·재정정책과 관련하여 중요한 초기조건으로는 기존의 재정지출 구조 및 재정지출 개혁 가능성 및 정도이다. 기존

의 사회보장제도로 인한 재정지출의 구조적 요인으로 인해 국가별로 상당한 차이를 보인다. 기존의 조세 또는 정부지출을 위한 자원 확보 체제는 제도적 변화를 고려함에 있어 중요한 요인이 된다. 조세행정 조직을 만들고 효과적인 조세행정을 할 수 있는지의 여부에 따라 조세정책은 크게 영향을 받을 수 있다.

#### 라. 북한관련 시사점 도출을 위한 체제전환국 연구

체제전환국의 사례를 연구하는 경우, 목적 및 가정에 따라 대상으로 하는 국가 및 연구방법이 달라질 수 있다. 우선 북한의 향후 변화 가능성에 대해 어떻게 판단하는가에 따라, 대상으로 하는 국가가 달라질 수 있다. 북한의 체제가 붕괴되고 남한으로의 급진적 흡수통합이 진행된다면, 동-서독 통합의 사례를 연구하는 것이 가장 많은 시사점을 줄 수 있을 것이다. 반면, 북한에서 기존 정권이 유지되는 범위 내에서 점진적 체제전환을 모색한다면, 중국 등 아시아권의 체제전환국의 사례를 연구하는 것이 상대적으로 유용할 것이다. 그러나, 북한에서 향후 변화가 언제, 어떤 형태로 체제전환이 추진될지에 대해서는 불확실성이 크기 때문에, 특정 국가만을 대상으로 연구하는 것은 한계가 있다.

체제전환 과정에 영향을 미치는 또 다른 요인으로는 초기조건을 들 수 있다. 따라서, 체제전환 초기의 제반 조건이 현재의 북한 상황과 유사한 국가들을 중심으로 검토하는 것이 북한에 대한 시사점 도출에 있어 유용할 수 있다. 물론, 북한에 대한 정보가 매우 제한되어 있어, 이러한 방법도 나름대로의 한계가 있을 수 있다<sup>7)</sup>.

---

7) 북한에 대해서는 국제기구에서 공식적으로 발표하는 경제통계도 거의 없는 실정이다.

초기 조건 중 한 나라의 경제상황을 대표할 수 있는 변수라고 할 수 있는 소득 수준을 고려해 보기로 한다. <표 II-3>에는 체제전환국의 국가별 소득 수준을 경상가격 및 구매력 기준 일인당 소득으로 표시하였다. 북한에 대해서는 동일한 기준에 따라 작성된 자료는 없으므로, 한국은행에서 추정한 1인당 GNI(Gross National Income)를 참고로 활용하기로 한다. 이에 따르면, 북한의 일인당 GNI는 1998년에 573달러, 1999년에는 714달러, 2000년에 757달러 수준이다. 기준이 달라 엄격한 비교는 힘들지만, 대략적으로 우즈베키스탄, 카자흐스탄 등이 북한과 유사한 소득 수준을 가지는 것으로 볼 수 있다. 따라서 특정 국가의 사례를 연구하는 경우, 동구 선진국들보다는 오히려 이러한 국가들의 사례 연구가 유용할 수 있다.

그러나, 비록 소득 수준이 한 나라의 경제상황을 설명하는 중요한 변수이기는 하지만, 이외에도 다른 많은 요인들이 체제전환에 영향을 미칠 수 있다. 따라서 본 연구에는 특정 국가의 사례보다는 체제전환 과정에서의 전반적인 조세정책 경험을 이해하는 것에 중점을 두기로 한다.

<표 II-3> 체제전환국의 소득 수준

(단위 : 달러)

국 가	일인당 GDP(1999)	국 가	구매력(PPP)기준 일인당소득(1999)
캄보디아	260	보스니아·헤르츠고비나	1,014
타지키스탄	280	타지키스탄	1,045
라오스	290	캄보디아	1,261
키르기즈	300	라오스	1,385
베트남	370	몽골	1,573
몽골	390	베트남	1,815
몰도바	410	몰도바	1,847
아제르바이잔	460	우즈베키스탄	2,157
아르메니아	490	아제르바이잔	2,404
그루지아	620	키르기즈	2,419
투르크메니스탄	670	아르메니아	2,469
우즈베키스탄	720	알바니아	2,897
중국	780	우크라이나	3,276
우크라이나	840	중국	3,709
알바니아	930	마케도니아	3,903
보스니아·헤르츠고비나	1,210	그루지아	3,950
카자흐스탄	1,250	카자흐스탄	4,351
불가리아	1,410	투르크메니스탄	4,589
루마니아	1,470	불가리아	4,812
마케도니아	1,660	루마니아	5,798
러시아	2,250	라트비아	5,893
라트비아	2,430	벨로루시	6,485
벨로루시	2,620	리투아니아	6,750
리투아니아	2,640	크로아티아	6,793
에스토니아	3,400	러시아	6,815
슬로바키아	3,770	에스토니아	7,909
폴란드	4,070	폴란드	8,832
크로아티아	4,530	슬로바키아	10,255
헝가리	4,640	헝가리	11,273
체코	5,020	체코	13,408
슬로베니아	10,000	슬로베니아	15,686

자료 : IMF WE0-2001 Data.

### 3. 사회주의 조세체제의 일반적 특징

#### 가. 조세의 기능<sup>8)</sup>

일반적으로 시장경제 혹은 혼합경제 체제에서 조세는 재정지출 재원의 조달, 자원 배분의 조절, 소득재분배, 거시경제 안정화 등의 기능을 한다. 반면, 사회주의 경제에서의 조세는 주로 사회 부문 또는 사회 구성원간의 소득과 자원의 ‘이전’ 기능을 한다<sup>9)</sup>. 사회주의 경제에서는 시장경제에서 조세가 담당하는 기능 중 많은 부분이 정부의 계획에 의해서 달성된다. 무엇을, 얼마나, 어떻게, 생산하고 배분할 것인가가 계획당국에 의해 결정될 뿐 아니라, 세전 소득도 정부의 직접 통제 또는 배급 등에 의해 결정된다. 따라서 시장경제에서와 같이 세후소득의 불평등 완화를 위해 조세를 활용하여야 할 필요성은 상대적으로 낮다.

#### 나. 조세부담률

구사회주의 국가들은 상대적으로 낮은 소득수준에도 불구하고 GDP 대비 재정수입 비율이 OECD 평균보다도 높은 편이었다. 조세 및 재정지출이 민간부문 경제활동을 보완하는 역할 또는 공공지출의 재원조달 기능을 하는 것이 아니라, 경제 내에서 적극적인 자원 이전의 기능을 하기 때문이다. 즉 사회주의 경제에서는 조세 및 재정지출은 경제의 보조적 부분이 아니라 주요 부분이기 때문이다. 뿐만 아니라, 시장경제에서 흔히 공공재로 취급되고 재정에

---

8) Marer and Zecchini(1991), OECD.

9) Faria(1995)의 p. 275

의해 공급되는 서비스 중에도 사회주의 경제에서는 재정부문에 포함되지 않는 경우도 많다. 즉, 주택, 교육, 직업훈련, 의료, 연금 등의 서비스가 공기업에 의해 제공되면서, 재정통계에 포함되지 않는 경우도 다수 있다. 따라서, 실제로 사회주의 경제에서의 광의의 공공부문의 비중은 표면적으로 조세·재정통계에 나타나는 것보다도 더 높은 경우가 많다.

#### 다. 주요 세목과 그 특징<sup>10)</sup>

사회주의 경제에서의 전형적인 조세체계는 매출세(turnover tax), 이윤세(profit tax), 급여세(payroll tax)로 구성되어 있다. 그리고 비록 제한적이기는 하지만, 개인소득세가 있는 국가들도 있었다. 사유재산이 인정되지 않거나 매우 제한적으로만 인정되었기 때문에, 재산세는 없거나 무의미한 경우가 일반적이다. 국가별로는 관세 등이 적용되는 경우도 있었다.

##### 1) 매출세

매출세는 국영기업의 소매점에 대한 매출에 부과되는 세금이다. 매출세, 생산자 가격과 소비자 가격 등의 정확한 관계는 다음과 같다.

$$\text{소매점 가격} = \text{생산가격} + \text{생산자 이윤} + \text{매출세} + \text{소매점 마진}$$

세율은 별도의 세법에서 규정하는 대신 중앙계획당국이 소비자 가격과 생산자 가격을 결정할 때 암묵적으로 결정된다. 생산비용

---

10) 이 단락은 주로 Tanzi(1991b)를 참조하였다.

이 상승하였음에도 불구하고 계획당국이 소비자 가격을 인상시키지 않는 경우에는 세율이 급락하게 된다. 그리고, 수요를 억제하기 위해 소비자 가격을 인상하는 경우에는 세율이 급등하게 된다. 세율은 품목에 따라 편차가 아주 크며, 생필품에는 마이너스 세율이 적용되기도 한다. 필수품에 대해서는 세율이 낮거나 면세품목이 많아, 매출세의 부담은 특정 품목에 집중되는 경향이 있었다. 예를 들어, 1988년 소련 매출세의 40%(총세수의 13%)를 알콜 매출세가 차지하였다.

국영기업의 숫자가 적고, 가격과 생산이 계획에 의해 통제된다. 또한 거래대금의 결제가 단일 국영은행을 통해 이루어지므로 거래에 대한 모니터링이 쉽게 이루어졌다. 따라서 징세가 손쉽고 징세를 위한 대규모 행정조직이 불필요하였다. 물품세의 수입은 GDP의 10~15% 정도로, 서구국가의 일반소비세와 특별소비세를 합한 수준과 크게 다르지 않은 경우가 많았다.

## 2) 이윤세

사회주의 경제에서의 이윤세는 시장경제에서 법인세와 외견상 유사해 보였지만, 실제로 많은 차이가 있다. 시장경제에서의 법인세는 일반적으로 단일세율 또는 매우 제한적인 누진세율 체계를 가지는 경우가 많았지만, 사회주의 경제의 이윤세는 세율의 누진적 성격이 강하고 일정 수준 이상의 이윤에 대해서는 세율이 100%에 가까웠다. 사회주의 경제의 이윤세는 이윤에 대한 과세와 기업의 소유자인 국가에 대한 이윤배당이라는 두 가지 성격을 혼합되어 있으며, 실질적으로 계획경제의 한 부분으로 작동하는 것으로 이해할 수 있다. 즉, 잉여가 발생한 기업 및 산업으로부터 이를 흡수하여, 투자가 필요한 기업에 이전시키는 기능을 한다.

세법의 부재 혹은 불비로 인해 과세대상이 되는 이윤의 범위가 합리적이거나 명확하지 않은 측면이 있었다. 비용 인정 항목도 매우 자의적이었다. 실제 이윤의 계산은 명확하고 객관적인 규정에 따르기보다는 국영기업과 재무당국의 협상에 의해 이루어지는 경우가 많았다. 이외에도 자본재에 대한 감가상각기간이 길거나, 이자의 손비처리 및 손실의 이월을 인정하지 않는 등의 특징이 있다. 따라서 일반적으로 이윤이 과대 추정되는 경향이 있었다.

### 3) 급여세 및 사회보장부담금

급여세 및 급여를 과세기반으로 하는 사회보장부담금은 원천징수가 쉽다는 특징을 가지고 있다. 사회주의 경제에서의 급여세는 주로 사회보장 재원을 조달하는 기능을 한다. 시장경제에서의 근로소득, 급여세, 사회보장부담금과 가장 큰 차이를 보이는 점은 누가 납세를 하는가 하는 측면이다. 시장경제에서는 일반적으로 근로자가 세금의 일부 또는 전부를 납부하는 형태지만, 사회주의 경제에서는 고용주인 기업이 세금을 전액 납부하는 형태를 취하고 있다. 시장경제에서 납세(legal tax incidence)가 담세(economic tax incidence)와 어떻게 다른지는 매우 복잡하지만, 세부담이 고용에 영향을 미치지 않는 사회주의 경제에서는 이는 별로 중요하지 않다.

### 4) 개인소득세

전형적인 사회주의 경제에서는 모든 생산수단은 국유화되고, 개인은 국유화된 생산체계로부터 배급 또는 급여를 받는다. 그러나 실제로는 예술 등의 자유업, 또는 개인 생산수단 등 전통적 국영기

업체에 의하지 않고 재화나 서비스를 생산하는 경우도 있다. 이러한 경우, 일반적인 급여세가 아닌 개인소득세가 적용된다. 주로 예술 관련 자유업, 또는 자영 소기업이 부과대상이 되며, 업종에 따라 세율과 누진도가 다르다. 예를 들어, 불가리아에서는 임금소득에 대해서는 14%, 예술가 및 학자들의 소득에 대해서는 50%, 배당소득에 대해서는 51%, 자영 기업활동에 대해서는 85%의 세율로 과세되었다.

자영 소기업에 대한 세율은 누진도가 매우 높고 공제가 극히 제한되어 있어서 때로 금지적(prohibitive)이었다. 마찬가지로, 소규모 사유재산에 대한 임대소득에 대해서도 금지적인 누진적 세율을 적용하였다. 이자소득은 국채와 국가금융기관에 대한 것만 인정되었으므로 이율 자체의 통제 이외에 별도의 소득세는 필요가 없었다. 외국원천 소득에 대해서도 환율의 통제로 인해 별도의 소득세가 불필요한 경우가 많았다.

#### 라. 세목별 수입구조

사회주의 경제에서의 세목별 수입구조를 보면, 이윤세, 매출세 및 사회보장부담금의 비중이 높고, 개인소득세 및 재산세의 비중이 낮은 것이 일반적이다. 이에 대한 좀더 자세한 내용은 제IV장에서 설명하기로 한다<sup>11)</sup>.

#### 마. 체제전환 이전의 조세환경

체제전환 이전의 조세환경은 당국의 입장에서 볼 때 징세를 매

---

11) <표 IV-1>에 자세한 내용이 포함되어 있다.

우 용이하게 하는 환경이라 할 수 있다. 체제전환 이전에는 당국이 국영기업이 생산하는 생산물의 수량과 판매가격을 결정하였고, 자금결제 및 납세 과정에 있어서 독점은행(monobank)의 역할이 중요하였다. 그리고 경제의 큰 부분이 소수의 대기업에 집중되어 있는 등의 조세환경으로 인해 조세정보의 파악이 용이하였다.

뿐만 아니라 과세대상 및 세율 등이 법에 명확히 규정되어 있지 않다는 점도 징세를 용이하게 하는 요인이다. 특히 기업에 부과되는 세금의 경우는 아예 기업과 정부당국간의 협상에 근거해서 징수되는 경우가 많았다. 정부는 항상 세율을 자유로이 변화시킬 수 있었고, 실제로도 종종 세율을 변화시켰다(Tanzi and Tsibouris, 2000). 기업이 어려울 때는 세금이 낮아지도록 협상하고, 정부가 추가적인 세입을 필요로 할 때는 세금이 높아지도록 협상했다(Tanzi, 1998).

이러한 징세환경으로 인해, 사회주의 경제에서는 잘 발달된 조세행정의 뒷받침 없이도 매우 높은 조세 수입 수준을 달성하는 것이 가능하였다.

#### 4. 체제전환에 따른 조세체제 개혁 과제와 조세환경의 변화

##### 가. 조세체제 개혁의 과제

중앙집권적 계획경제하에서는 정부부문의 재정은 본질적으로 기업부문의 재정과 연계되어 있었다. 특히 국영기업은 정부의 주요 세입원으로서 조세 납부보다는 오히려 이윤배당의 형태로 국가 재정에 기여했다. 그러나 체제전환 과정에서 공기업의 민영화가 진행되어 기업자산의 소유권이 민간부문으로 이전됨에 따라 기업들은 정부부문에서 분리되어 새로운 과세대상으로 전환되었다.

이와 같이 경제 체제가 근본적으로 변화됨에 따라, 기존의 조세 체계는 새로운 시장경제의 원칙에서 적합하지 않아 근본적인 개혁이 불가피하였다. 주요 개혁과제로는 이윤세의 개혁 또는 법인세로의 대체, 매출세의 부가가치세로의 대체, 그리고 기존에 제한적으로만 활용되던 개인소득세 체계의 개혁 등을 들 수 있다<sup>12)</sup>.

이윤세의 경우, 각국은 기존의 정부소유 기업으로부터의 이윤배당을 대체하기 위해 법인소득세제를 도입했다. 법인세의 도입에 있어 손비 인정의 범위가 중요한 논점이었다. 사회주의 경제에서의 이윤세의 잔재가 남아 있어, 초기에는 손비 인정의 범위가 일반적인 시장경제에서의 법인세에서보다 협소하게 정의되는 경우가 많았다. 체제전환이 상당히 진전된 후에도 장기 대부나, 특정한 자본·노동 비용지출, 연구개발비, 광고, 환경보호 비용에 대해서 손비 처리가 되지 않는 경우가 있었다. 법인세 도입에 있어 또 다른 주요 논점은 적절한 세율의 설정문제였다. 초기에는 많은 나라에서 복수세율제도가 채택되었고 최고세율은 매우 높은 경향이 있었으나, 점차 세율이 단일화되고 낮아지는 경향을 보였다. 전반적으로는 서구 표준에 합치되는 방향으로의 개혁이 이루어져 왔으나, 일부국가에서는 계획경제하의 개입주의적인 정책성향에 따라 특정 산업이나 심지어 특정 기업에 대해 특혜를 주는 경우도 적지 않게 있었다.

매출세의 부가가치세로의 대체가 중요한 정책과제였다. 앞에서 언급했듯이 사회주의 경제하의 매출세는 세율구조가 매우 차별적이었고, 과세기반도 넓지 않았다. 반면, 부가가치세는 기본적으로 단순한 세율구조와 넓은 과세기반을 특징으로 하여 세수확보 측면

---

12) 이하의 논의는 Marinez-Vazquez and McNab(2000)를 주로 참고하였다.

과 조세가 초래하는 왜곡의 최소화 측면 모두에서 중요한 의의를 가진다. 헝가리, 러시아 및 독립국가연합국가들은 개혁 초기에 매출세를 부가가치세로 대체하였다. 다른 나라들은 기존의 매출세를 단순화하고 개선하여 부가가치세로 전환하였다.

소득세와 관련해서는 소득의 형태가 다양해짐에 따라 과세의 대상이 되는 소득의 결정, 포괄과세의 도입문제, 적절한 세율체계 설계가 중요한 정책과제가 되었다. 사회주의 경제하에서는 근로소득 이외의 소득은 명시적으로 금지되거나 금지적으로 높은 세율이 적용되었다. 반면, 시장경제로의 전환은 이자소득, 배당소득, 자본이득과 같은 새로운 소득 범주를 출현시켰다. 이들 새로운 소득 범주 중 이자소득은 과세에서 제외되거나 저세율의 적용을 받는 경우가 많았고, 배당소득, 자본소득도 그 만큼 흔하지는 않지만, 과세에서 제외되는 경우가 있었다. 일부 국가들의 경우 포괄주의과세 원칙을 도입하기도 했으나, 조세행정의 미비로 목적을 달성하기 힘들었다. 세율의 경우는 초기에는 과세구간이 세분화되고 누진도가 높은 경향이 있었으나, 시간이 지남에 따라 과세구간의 수가 줄어들고 누진도가 완화되는 것이 일반적 경향이다.

체제전환은 개별 세목을 시장경제와 합치되도록 개혁하고 신규 세목을 도입하는 문제와 함께, 세수의 전체적 구성을 어떻게 할 것인가 하는 문제를 제기한다. 사회주의 경제하에서의 세수는 국영 기업에 징수되는 이윤세, 매출세, 사회보장부담금에 집중되어 있었다. 그러나 민간부문의 성장, 징세에 필요한 정보의 분산과 비대칭성의 발생, 각종 조세가 요소의 수요 및 공급에 영향을 미치는 형태로 변화되는 상황에서 이전의 체계는 유지하기 어려워진다. 서구형의 개별 경제주체에 대한 응능과세의 원칙을 실현하는 소득세와 넓은 과세기반을 가진 일반소비세로의 중점 이동이 기본 방향이지만, 구체적으로 개별 세목이 세수에서 차지하는 비중을 어느

정도로 할 것인가는 여러 가지 요인에 의해 달라질 수 있다. 이는 구체제하에서의 세수의 구성 및 주된 과세대상이었던 국영기업 부분과 민간기업부분의 상대적 성장 속도, 조세행정의 발전정도, 경제발전 전략과 형평성에 대한 고려 등에 의해 영향을 받는다.

#### 나. 조세행정 환경의 변화

체제전환은 조세의 기능을 근본적으로 바꾸어 놓았을 뿐 아니라, 국가가 조세정책을 집행하는 조세행정 환경 역시 근본적으로 변화시켰다. 따라서 시장경제와 합치하는 조세제도를 확립하는 것에 못지않게, 변화된 환경에 적응할 수 있는 조세행정 체계를 구축하는 것이 매우 중요한 과제가 된다. 조세행정 능력이 조세제도 개혁의 진전 과정과 조세정책의 성과에 결정적인 영향력을 끼치게 된 것이다.

체제전환에 따른 중요한 조세 환경의 변화는 다음과 같다<sup>13)</sup>. 첫째, 당국과 납세자간의 조세와 관련한 정보의 비대칭성이 현저히 높아졌다. 이것은 체제전환에 따라 사회주의 경제 고유의 정부에 의한 중앙집권적 계획경제가 폐기된 결과이다. 즉, 계획경제 하에서는 정부가 개별 생산주체의 생산 수량과 판매가격을 계획하는 입장이었으므로 그와 관련한 정보를 손쉽게 확보할 수 있었다. 이와는 달리, 이러한 경제활동 결정이 개별 경제주체에게로 이양된 시장경제체제하에서는 이러한 정보의 구득에 상당한 비용이 소요된다. 따라서 납세자와 징세당국 간의 정보 비대칭성은 자연히 탈세의 가능성이 체제전환 이전에 비해 매우 높아졌다.

둘째, 지불방식이 다양화됨에 따라 징세에 필요한 정보의 확보

---

13) 이 부분의 논의는 Tanzi and Tsibouris(2000)을 많이 참고하였다.

에 더 많은 비용이 소요되게 되었다. 체제전환 이전에는 대부분의 사회주의 국가에서 모든 기업 및 납세자 간의 거래가 중앙은행(monobank)과의 계좌를 통해서 이루어지도록 되어 있었다. 그러나 체제전환과 더불어 물물교환, 현금거래, 다양한 사적 금융기관을 통한 거래의 비중이 증대하면서 징세에 필요한 정보의 구득이 어려워졌다.

셋째, 납세자의 수가 크게 늘어났으며 납세자의 순응을 기대하기 어려워졌다. 사회주의 경제하에서는 생산활동이 주로 소수의 대규모 기업에 의해 이루어졌던 반면, 시장경제의 도입은 소기업과 개인의 영리활동을 크게 증가시켰다. 납세자 수의 증대 자체가 조세행정에 큰 부담이 됨은 물론, 새로운 납세자들의 태도 역시 문제가 된다. 체제전환 이전의 대기업들은 정부와 인적 유대가 긴밀하고 정치적 이해가 일치되는 경향이 컸다. 반면 시장경제하에서 새로이 출현한 수많은 납세자들에게는 조세 자체가 낯선 개념인 경우가 많아서, '납세 문화'가 형성되어 있지 않았으므로, 높은 조세 순응도를 기대하기가 어려웠다.

넷째, 과세기반이 크게 바뀌었다. 체제전환 과정은 생산량의 감소, 국영기업의 이윤 감소, 그리고 실질 임금의 하락으로 인해 사회주의 경제하에서의 주된 세원을 잠식시켰다. 반면, 체제전환 과정에서 농업, 소규모 서비스, 수출 등과 같이 사회주의 경제하에서 비중이 상대적으로 낮았거나 사적인 금융업과 같이 존재하지 않았던 분야에서 생산과 소득, 이윤이 급속히 증대되었다. 따라서 이런 변화에 빠르게 대응하지 못하는 경우 과세기반의 확보가 어렵게 된다.

이와 같은 행정 환경 변화에 따른 조세징수의 어려움은 법정세율과 실효세율의 차이를 보면 분명히 드러난다. Schaffer and Turley(2001)에 따르면, <표 II-4>에서 보듯이 일부 국가를 제외한 다수 체제전환국들에서 양자간에 현저한 차이가 있는 것으로

나타난다. 이러한 조세행정상의 어려움과 체제전환 초기에 특징적으로 나타나는 생산 감소로 인해 많은 체제전환국들이 세수 확보에 어려움을 겪었다.

<표 II-4> 체제전환국의 법정세율 대비 실효세율

(단위 : %)

	부가가치세	사회보장세	법인세
알바니아	0.42	n.a	n.a
불가리아	0.34	0.61	0.31
크로아티아	-	n.a	n.a
체코	0.4	0.94	0.23
에스토니아	0.68	0.83	0.22
마케도니아	-		
헝가리	0.4	0.8	0.26
라트비아	0.58	0.76	0.23
리투아니아	0.57	0.71	0.13
폴란드	0.46	0.76	0.2
루마니아	0.31	0.83	0.21
슬로바키아	0.45	0.93	0.22
슬로베니아	-	0.94	0.15
아르메니아	0.2	0.27	0.16
아제르바이잔	0.23	0.46	0.12
벨라루스	0.57	0.87	0.39
그루지아	0.19	0.38	0.04
카자흐스탄	0.21	0.68	0.15
키르기즈	0.34	0.68	0.06
러시아	0.43	0.71	0.33
타지키스탄	0.09	0.31	0.04
투르크메니스탄	0.43	n.a	n.a
우크라이나	0.49	0.8	0.63
우즈베키스탄	0.42	0.61	0.47
참고: EU-15 평균	0.45	0.88	0.24

자료 : Schaffer and Turley(2001).

다. 조세개혁의 진전 정도와 경제적 성과

체제전환국들은 기본적으로 앞에서 언급한 바와 같은 조세제도 개혁의 과제와 조세 환경상의 문제점들을 안고 있었지만, 구체적인 세제 및 재정개혁의 진전 정도는 국가별로 상당한 차이를 보인다. 예컨대 Ebrill and Havrylyshyn(1999)는 1992년에서 1998년 중반까지의 기간 동안 러시아, 발트 3국, 기타 구소련 국가 등 총 15개국을 대상으로 조세개혁의 진전도를 최저 1점(적절한 시장지향 개혁이 거의 없음)에서 최고 5점(높은 수준의 개혁)의 지수로 평가한 바 있는데<sup>14)</sup>, 이에 따르면 발트 3국과 같이 5점을 받은 국가에서 벨라루스, 러시아, 우즈베키스탄(이상 2점), 투르크메니스탄(1점)과 같이 매우 낮은 평가를 받은 국가까지 다양한 수준이 존재한다<sup>15)</sup>.

이러한 개혁의 속도에 영향을 미치는 요소는 다양하다. 특히 정부의 개혁의지가 높은 것도 중요한 요인 중의 하나일 것으로 판단된다. 헝가리, 체코, 폴란드, 슬로베니아 등은 EU의 가입에 맞추어 빠르게 조세개혁을 단행하였다. 반면에 카자흐스탄의 경우 1995년에 구소련국가에서는 처음으로 서방의 시스템과 비슷한 조세제도를 도입하였고, 그리고 이후 그루지아, 우즈베키스탄, 타지키스탄 등도 조세제도를 정비하였다. 벨라루스와 투르크메니스탄이 가장 더디게 조세개혁을 하고 있는 국가라고 볼 수 있다. 물론 최근에는 동유럽 국가간 외자유치를 위한 조세경쟁으로 조세면제기간이나 각종 조세우대조치 등이 부분적이지만 다시 도입되는 경우도 있

---

14) 포괄적인 조세 규범 또는 주요 조세에 대한 완전히 새로운 법령의 채택, 부가가치세의 확립, 시장경제적 의미에서 이윤에 기초한 이윤세의 실행 그리고 세액면제와 특혜의 폐지 등과 같은 조세정책 개혁의 핵심적인 사항들이 판단의 기준이다.

15) Tanzi and Tsibouris(2000).

다<sup>16)</sup>.

이러한 각 체제전환국에서의 조세개혁의 진전 정도의 차이가 경제적 성과면에서 어떤 차이를 초래했는가를 Martinez-Vazquez and McNab(2000)은 세 가지 측면에서 살피고 있다.

첫째, 조세이론이 제시하는 규범적 원리들과 일치하는가 여부이다. 그 기준은 (1) 중간재에 대한 조세의 폐지 여부 (2) 소비세의 주축으로서 부가가치세의 정착 여부 (3) 국산제품과 수입제품에 대한 세제상의 무차별 대우 여부 (4) 외부불경제 시정을 위한 주류, 담배 등에 대한 개별소비세의 부과 여부 등이다. 이 측면에서는 대부분의 체제전환국들이 기본 원리들과 부합된 개혁을 이룬 것으로 평가된다.

둘째, 세수가 GDP 대비 일정 비율을 유지하거나 증가할 수 있었는가하는 측면이다. 이 면에서는 시장경제적인 조세개혁에 일찍 착수하고 보다 근본적인 개혁을 행한 중동구의 선두그룹 국가들과 발트 3국이 그렇지 않은 국가들에 비해 좋은 성과를 낸 것으로 나타난다.

셋째, 세제와 조세행정에 대한 민간 경제주체의 반응을 측정하는 하나의 방법으로 외국인 직접투자의 양을 비교하고 있다. 이 경우에도 역시 중동구의 선두그룹 국가들과 발트 3국이 여타 국가에 비해 좋은 성과를 나타내었다.

이상과 같은 Martinez-Vazquez and McNab(2000)의 관찰은 조세개혁과 경제적 성과에 대해 개연적 관계를 밝혀주고 있으나, 보다 깊이 있는 실증분석에는 이르지 못하는 한계를 안고 있다. 이에, 본 연구의 제Ⅲ장과 제Ⅴ장에서는 각각 체제전환국에서의 전반적 세수 수준의 추이와 그것을 결정하는 요인들에 대한 실증분석, 그

---

16) Martinez-Vazquez and McNab(2000).

리고 외국인 직접투자에 영향을 미치는 조세제도에 대하여 보다 깊이 있는 사실 정리와 분석을 행하고자 한다.

## 5. 점진적 체제전환에서의 조세정책(중국)

### 가. 개요

체제전환 과정에서의 조세정책에 관한 기존 연구는 주로 급진적 체제전환 국가들에 중점을 두는 경향이 있다. 그러나 체제전환의 전반적 과정이 그러하듯이, 조세정책 대응도 국가별로 큰 차이를 보인다. 특히, 점진적 체제전환을 추진한 중국의 조세정책은 다른 나라들과 큰 차이를 보인다. 대부분의 동구권 및 구소련 국가들은 단기간에 서구형 조세제도를 도입하는 경향이 강하였지만, 중국은 개방·개혁정책을 추진하면서 점진적으로 시장 지향적인 조세제도를 도입하였다. 본절에서는 중국의 체제전환 과정에서의 조세정책 대응을 다른 급진적 체제전환국에서의 경험과 비교하는 시각에서 설명한다. 국유기업의 이윤배당이 법인세로 전환되는 과정, 외국인기업 관련 과세제도, 부가가치세, 개인소득세 등에서 다른 체제전환국들과 차이를 보이는 중국 조세정책의 특징적 측면을 고찰하기로 한다.

### 나. 법인세(1) : 국유기업 이윤배당의 조세화 방법

체제전환 과정에서 국유기업의 소유권이 민간부문으로 이전됨에 따라 기업은 재정에서 분리되어 새로운 과세대상으로 전환되었다. 일반적으로 급진적 체제전환 국가들에서는 민영화가 빠른 속도로 추진되었고, 이에 따라 법인세 제도가 빠른 속도로 도입되었

다. 그러나 중국에서의 공기업 민영화는 다소 느린 속도로 추진되었고, 계속적으로 공공부문에 남아 있는 기업들을 위해 기존의 이윤상납제도를 단계적으로 조세로 전환하려는 노력을 하였다. 1983년에 국유기업 이윤에 대해 통일된 조세체계에 따라 조세로 납부하는 이개세(利改稅)제도를 시행하면서 통상적인 의미의 법인세제도가 시행되었다.

이개세제도는 국영기업이 국가에 이윤을 상납하던 형식에서 법률에 규정된 세금을 납부하고 남은 이윤은 기업이 재량껏 처분하도록 하는 제도를 말한다. 이에 따라 정부와 기업이 분리되고 세수의 제도화가 이룩되어 國有企業所得稅 및 集體企業所得稅가 부과되었다. 1983년 6월에 제1단계 이개세의 시행에서는 조세 납부와 이윤 상납이 병존했다. 1984년 10월에 제2단계 이개세가 시행되면서 조세와 이윤 상납이 병존하는 상태에서 조세 납부(소득세와 조 절세)로 이윤 납부를 완전히 대체했다. 이처럼 초기에는 짧은 기간이지만 상당기간 동안 이개세제도와 국유기업의 상납제도가 병존하다가 점차 법인소득세제로 전환하였다. 국유기업 상납금이 총세입에서 차지하는 비중이 이개세 개혁이 추진되기 전인 1982년의 24.46%에서 이개세 개혁이 추진되던 기간인 1983년에는 17.60%로, 1984년에는 16.85%로 감소되었고, 1986년에는 1.98%로 감소했다. 이에 비하여 국유기업소득세 및 집체기업소득세로부터의 세수가 총세입에서 차지하는 비중은 1985년 각각 29.72%, 5.00%, 1986년에는 각각 28.06%, 4.57%였다. 이처럼 1980년대 중반에 이르러 이개세제도가 정착되어가면서 국유기업소득세 및 집체기업소득세로부터의 세수가 국유기업의 상납금을 대체하였고, 동 세수가 재정 수입의 중요한 부분이 되었다(<표 II-5> 참조). 이와 함께 과세대상이 국유기업으로부터 서서히 집단기업이나 개인공사업자로 확대되어 나갔다.

<표 11-5> 기업수입, 국유·집체기업소득세의 세수

(단위 : 억RMB, %)

	총세입	기업수입	국유기업소득세	집체기업소득세
1980	1,159.93	435.24 (37.52)	-	-
1981	1175.79	353.68 (30.08)	-	-
1982	1212.23	296.47 (24.46)	-	-
1983	1,366.95	240.52 (17.60)	-	-
1984	1,642.86	276.77 (16.85)	-	-
1985	2,004.82	43.75 ( 2.18)	595.84 (29.72)	100.22 (5.00)
1986	2,122.01	42.04 ( 1.98)	595.40 (28.06)	97.00 (4.57)

주 : ( )안은 총세입에서 차지하는 비중임.

자료 : 중국통계출판사, 『중국통계연감』, 1994, 1995.

다. 법인세(2) : 대내세제와 대외세제

체제전환 초기단계에서는 각 국가들이 외국인투자 유치를 위해 조세감면을 제공하거나, 행정상의 편의를 제공하는 등 다양한 인센티브 제도를 도입하였다. 이와 관련하여 중국이 다른 체제전환국들과 가장 큰 차이를 보이는 점은, 과세제도를 완전히 이원화하여 운영하였다는 점이다. 즉, 비록 외국인투자에 대해 각종 조세감면 등을 제공할지라도, 다른 체제전환국들에서는 기본적으로 내국법인과 외국투자법인은 하나의 과세체계에 포함시켜 과세하였다. 그러나 중국은 기업을 아예 內資企業(내국법인)과 外資企業(외국투자법인)으로 구분하고 각각 내자기업소득세와 외자기업소득세<sup>17)</sup>를 과세했다.

1970년대 말까지의 중국의 대외경제 관계는 극히 제한적이었기 때문에 외국인투자 관련 제도 및 조세제도는 거의 없는 상황이었

17) 정확하게는 中外合資經營企業所得稅 및 外國企業所得稅가 부과되었다.

다. 1978년 말부터 국내 경제 활성화정책과 대외 경제개발정책이 추진됨에 따라 선진외국의 자본과 선진기술 및 경영능력 등을 더욱 적극적으로 유치할 필요성이 커졌다. 이러한 필요성에 의해서 조세상 여러 가지 우대정책을 취했던 外資企業所得稅制를 內資企業所得稅보다 먼저 도입하였다. 1980년에 中外合資經營企業所得稅를, 1982년에 外國企業所得稅를 부과하기 시작했다<sup>18)</sup>. 外資企業所得稅制상의 우대조치는 內資企業所得稅制가 도입된 이후에도 계속 유지되었다. 이로써 중국의 법인소득세제는 대내세제와 대외세제라는 이원적인 형태를 가지게 되었다.

중국의 中外合資經營企業所得稅와 外國企業所得稅의 세수는 각종 조세상 우대조치를 취했기 때문에 미미했다. 즉 세수 확보보다는 외자 및 기술 등의 유치가 더 큰 정책목적이었기 때문에 세수는 미미할 수밖에 없었다. 1985년을 기준으로 두 세목의 합이 1억 4,700萬元(人民幣)이며, 징수 초기(1982년 1천萬元)에 비해서 많이 증가했지만 총세수에서 차지하는 비율은 0.12%에 불과할 정도로 미미했다. 비록 세수는 미미했지만, 초보적인 형태의 대외세제가 도입됨으로써 대외개방 초기의 외자 유치에 상당한 도움이 되었으며, 외국과의 경제협작 및 기술협작의 수요에도 어느 정도 부응했다고 평가된다<sup>19)</sup>. 대외세제의 세제상 우대정책은 「경제특구」정책과 함께 시행되면서 양자는 상호간에 상승작용을 일으켜서 외자

---

18) 中外合資企業經營所得稅法에 의하면, 中外合資企業은 중국법의 규정에 따라 납세를 해야 하지만, 선진기술을 가진 中外合資企業이 이익을 내기 시작하는 2~3년 동안에는 감세 또는 면세를 신청할 수 있으며, 발생한 이익을 재투자시에는 이미 납부한 세액의 환급을 신청할 수 있다고 규정하고 있다.

19) 劉佐, 『中國稅制五十年(1949年~1999年)』, 中國稅務出版社, 2000. 1, p. 110.

유치, 외국과의 경제합작 및 기술합작이 지속적으로 확대되는 새로운 국면에 접어들었다고 평가된다<sup>20)</sup>.

라. 부가가치세제의 분리 과세(增值稅, 營業稅)

대부분의 체제전환국에서는 기존의 매출세제도를 새로운 부가가치세로 급격히 대체하려는 노력이 있었다. 중국에서는 부가가치세를 增值稅<sup>21)</sup>와 營業稅<sup>22)</sup>로 나누어 부과하고 있으며, 현행 제도는 1994년부터 시행되고 있다. 중국정부는 공업생산구조를 합리적으로 조정 및 개조하고 기업의 이중조세 부담이라는 병폐를 방지하기 위해 증치세를 먼저 도입하고, 이를 보조할 목적으로 영업세를 도입했다. 영업세를 별도로 운영한 것은 체제전환 추진 과정에서 조세정책 환경에 대한 인식으로부터 비롯된다.

중국은 점진적으로 체제전환을 추진하였기 때문에, 체제전환이 일정 기간 추진된 후에도 국유기업이 계속 경제에서 중요한 역할을 하고 있었다. 특히 제조업 분야에 대해서는 더욱 그러하다. 뿐만 아니라, 재화에 대한 가격자유화 및 시장자유화도 급진적으로 추진된 것이 아니기 때문에, 재화의 거래에 대한 모니터링이 비교

---

20) 鄧力群, 馬洪, 式衡 主編, 『當代中國的工商稅收』, 當代中國出版社, 1994. 12, p. 320.

21) 현행 증치세의 과세대상은 중국 내에서의 물품의 판매와 수입 및 가공·수리·조립수리용역의 제공이다. 물품이란 토지·주택 및 기타 건축물 등 부동산을 제외한 유형의 유체물을 말하며, 전력·열 및 기체를 포함한다.

22) 현행 영업세의 과세대상은 중국 내에서의 과세대상 용역의 제공 및 무형자산의 양도 또는 부동산의 매각이다. 과세대상 용역이란 교통운수업·건설업·금융보험업·우편통신업·문화체육업·오락업 및 서비스업 등을 말한다.

적 용이했다. 이러한 환경하에서 과세정보 포착이 용이한 재화와 일부 용역을 대상으로 증치세<sup>23)</sup>를 먼저 도입했다. 반면, 납세의식은 물론 조세행정이 미숙한 상황에서 서비스 업종의 부가가치세 시행에 많은 어려움이 있었다. 따라서 서비스 업종에 대해서는 영업수입을 과세대상으로 하는 영업세<sup>24)</sup>가 부과되었다.

중국 정부는 한 걸음 더 나아가서 국제적 기준에 부합하고, 안정적으로 세수를 확보하며 또한 자원배분을 합리적으로 제고하기 위해서 증치세의 개혁을 추진했다. 중국 정부는 1993년의 세제개혁에서 1960년대 말에서 1970년대 초에 걸쳐 부가가치세로 전환 과정을 마무리지었던 유럽 여러 나라들의 경험을 바탕으로 증치세를 세제의 중심에 두었다. 그리고 영업세를 보충적인 위치에 두는 진일보된 간접세체제로 전환하기 위해서 기존의 증치세제를 확대 개편하여 1994년부터 시행한 것이 현행 제도이다. 1999년에 이 두개의 세목이 총세수에서 차지하는 비중이 52.0%에 이르러서 중요 세목으로 자리를 확고하게 잡았다.

이와 같이 현실적 여건을 고려한 부가가치세제의 이원화는 세수 확보 측면에서는 바람직한 것으로 판단된다. 1997년을 기준으로 부가가치세가 총세수에서 차지하는 비중을 보면, 비록 체코, 헝가

23) 중국 정부는 1979년 하반기에 일부 지역에서 일부 품목(기기류, 기계류, 농업기구, 자전거 등)을 과세대상으로 하는 증치세를 도입·시행하였다. 1984년 10월부터 전국적으로 확대 시행되면서 과세대상이 확대되어서 1989년에는 31개 품목으로 확대되었다.

24) 중화민국시대부터 시행되었던 영업세는 1958년에 부과가 중지되었다가 개혁·개방정책의 추진이 가속되면서 경제발전상 영업세의 필요성 대두되자, 1984년의 제2단계 이개세 개혁시에 영업세를 공상통일세로부터 분리해서 독립적인 세목을 삼았다. 과세대상은 국내에서 상업·서비스업 등에 종사하는 개인 또는 단위가 경영행위로 취득하는 영업수입이다.

리, 폴란드 등 납세순응과 조세징수 수준이 높은 나라들에서보다도 더욱 높은 것으로 나타나고 있다(<표 II-6>, <표 II-7> 참조).

<표 II-6> 증치세와 영업세 세수 추이

(단위 : 억RMB, %)

	총세수	증치세		영업세	
			비 중		비 중
1981	629.89	0.16	( 0.03)		-
1985	2,040.79	147.70	( 7.24)	211.07	(10.34)
1990	2,821.86	400.00	(14.18)	515.75	(18.28)
1991	2,990.17	406.36	(13.59)	564.00	(18.86)
1992	3,296.91	705.93	(21.41)	658.67	(19.98)
1993	4,255.30	1,081.48	(25.41)	966.09	(22.70)
1994	5,126.88	2,308.34	(45.02)	670.02	(13.07)
1995	6,038.04	2,602.33	(43.10)	865.56	(14.34)
1996	6,909.82	2,962.81	(42.88)	1,052.57	(15.23)
1997	8,234.04	3,283.92	(39.88)	1,324.27	(16.08)
1998	9,262.80	3,628.46	(39.17)	1,575.08	(17.00)
1999	10,682.58	3,881.87	(36.34)	1,668.56	(15.62)

주 : ( )안은 총세수에서 차지하는 비중임.

자료 : 『中國財政年鑑』, 2000.

<표 II-7> 주요 체제전환국의 부가가치세 세수 추이(1997)

(단위 : %)

	체코공화국	헝가리	폴란드	OECD 평균
부가가치세	32.6	39.3	34.9	31.3

주 : 전체 조세수입 대비 비중임.

자료 : OECD(1998c), *Revenue Statistics*.

#### 마. 개인소득세

중국에서는 개방·개혁정책을 추진하면서 중국 내에 거주하는 외국 국적자에게 소득세를 부과하기 위해서 1981년에 개인소득세제를 도입하였다. 國務院은 1980년에 「個人所得稅法」과 「個人所得稅法 實施細則」을 공포하고 개인소득세를 부과하기 시작했다. 그 후 「城鄉個體工商業戶所得稅」와 「個人收入調節稅」가 제정·공포되면서 개인소득세의 과세대상이 확대되어 내국인까지 포함되게 되었다. 이와 더불어 개인소득세법은 행정 법규 및 세무통지 등에 의해서 체계적으로 정비되어 왔다. 그러나, 개인소득세에서 각종 비용 공제의 인정 범위가 너무 좁다는 점, 명목세율이 너무 높다는 점 및 감면규정의 불완전성 등의 문제가 계속적으로 드러나게 되었다. 이에 원래의 개인소득세법을 기초로 「個人收入調節稅」와 「城鄉個體工商業戶所得稅」을 합병해서 새로운 「個人所得稅法」을 제정하고 1994年 1月 1일부터 시행하고 있다.

새로운 개인소득세법에서는 分流所得稅制度를 채택했다. 중국 세무당국은 국민의 자주적인 납세신고의식이 결핍되어 있고, 또한 세무당국이 과세자료를 장악할 힘이 부족하다는 현실 등을 인식하여 분류소득세제도를 채택했다<sup>25)</sup>. 과세소득의 범위는 임금·급여소득, 개인공상업자의 생산·경영소득, 용역보수소득, 원고료소득, 특허권 사용료소득, 재산임대소득, 이자·주식배당금소득, 일시(우연)소득 등 11개로 열거되어 있다. 각 과세소득별로 적용되는 세율과 공제액이 상이하며<sup>26)</sup>, 납세액도 독립적으로 산출하는 구조로

25) 장래에 국민의 지식수준과 생활수준이 점차 향상되고, 세무당국이 전산시설을 갖추어서 행정효율을 제고시킨 후에야 비로소 개인소득세제가 진일보할 것이며, 또한 종합소득세제를 채택해서 개인소득세를 완전하고도 공평하게 실시할 수 있게 될 것이다.

되어 있다. 이에 따라 원천징수제도가 주가 되고 신고납부제도가 보조적으로 되었다. 한편 分流所得稅制度를 채택함에 따라 납부기한이 다양하게 되었다.

중국의 세제에서는 납세의무자의 범위가 다른 나라들과 다소 상이하다. 대부분 국가에서는, 동 국가 내에 주소를 가지고 있는 거주자와 6개월 이상 국내에 체류하는 외국인이 납세의무자가 된다. 그러나 중국에서는, 국내에 주소가 있는 개인(거주자)과 국내에 주소는 없으나 5년을 초과해서 국내에서 거주하는 개인으로 규정하고 있다. 한편으로 중국 내에 주소가 없는 개인, 또는 국내에 1년 미만 거주하는 경우에는 원천징수를 하고 있다.

중국은 개인공상업자(個體工商戶)의 생산·경영소득에 대해서는 별도의 세율로 과세하며, 임금·급여 소득과는 구별하여 취급하고 있다<sup>27)</sup>.

#### 바. 요약 및 시사점

급진적으로 체제전환을 추진한 나라들에서는 현실적 여건에 비해 급격하게 새로운 조세제도를 도입함으로써 세수 부족을 경험하는 경우도 있었다. 이에 비해, 중국에서의 세제개혁은 현실적인 조세행정 여건을 고려하여 단계적으로 추진함으로써 비교적 안정되

---

26) 세율과 세부담을 조정했는데 전반적으로 세부담이 하향 조정되었다.

27) 세법에는 명문의 규정이 없으므로 工商行政管理 및 一般經濟狀況에 의해서 설명하면, 개인공상업자(個體工商戶)란 개인이 자신의 노동력을 주력으로 7인 이하의 보조자를 고용하여 工商業에 종사하는 자를 말하며, 個人工商業者의 수입은 생산·경영소득으로 분류되어서 과세된다. 고용자가 8인 이상인 경우에는 私營企業으로 분류되어 과세된다.

계 세수를 확보하고 원하는 정책목표를 달성할 수 있었다. 법인세 부문에서는 이개세를 통해, 부가가치세 부문에서는 증치세 외에 영업세를 별도로 운영함으로써 급격한 조세제도의 개혁으로 인한 세수감소를 부분적으로 방지할 수 있었다.

### III. 체제전환과 조세·재정수입 수준의 변화

#### 1. 개요

##### 가. 개요

체제전환 과정에서 발생하는 변화는 조세수입 및 기타 재정수입에 영향을 미친다. 체제전환 과정에서 발생하는 실업 등 각종 사회적 문제를 해결하기 위한 사회보장 수요 및 경제개발을 위한 새로운 재정수요가 발생하게 된다. 또한, 기존 사회주의 경제체제에서의 각종 제도가 붕괴되고 새로운 경제체제로 전환됨에 따라 징세 환경이 크게 변화된다.

본장에서는 체제전환국들의 자료를 이용하여, 체제전환 과정에서 조세부담률이 어떻게 변화되었는지를 관찰하고, 그러한 변화에 영향을 미친 요인들이 무엇인지에 대해 분석하고자 한다. 때로는 조세 이외의 재정수입원도 중요한 의미를 가질 수 있기 때문에, 조세수입만이 아니라 세외수입 등을 포함한 전체 재정수입에 대해서도 이러한 변화를 고찰한다<sup>28)</sup>.

본장의 구성은 다음과 같다. 제1절에서 각국에서 조세부담률 변

---

28) 재정수입을 대상으로 고찰하는 또 다른 이유는 체제전환 초기에 대한 자료 중, 조세수입에 대한 자료가 빈약한 반면, 재정수입에 대한 자료가 상대적으로 풍부하다는 현실적 제약 때문이다. 재정수입에 대해 고찰하는 것이, 상대적으로 더 많은 나라들의 자료를 고찰할 수 있는 장점이 있다.

화요인과 구체적 관찰을 위해 사용되는 자료에 대해 논의한다. 제2절에는 체제전환 과정에서의 각국의 조세부담률의 변화에 대해 관찰한다. 제3절에서는 이들 국가에서의 재정수입 비율의 변화를 고찰하고, 재정수입 비율과 조세부담률 변화의 연관성에 대해 논의한다. 제4절에서는 체제전환 과정에서 각 국가의 조세수입 또는 재정수입의 변화가 어떠한 요인들에 의해 영향을 받는지를 고찰한다. 마지막으로 제5절에서는 체제전환 과정에서의 조세 및 재정수입에 대한 관찰과 분석으로부터 북한과 관련된 시사점들을 도출하고자 한다.

#### 나. 조세수입과 재정수입의 결정 요인

경제 전체에 큰 변화를 초래하는 체제전환 과정은 조세 및 기타 재정수입과 관련된 제반 환경에도 큰 영향을 미친다. 체제전환의 진행 과정에서 공기업 민영화가 본격적으로 추진되고 사유재산과 사적 경제활동이 확대되는 등 경제구조 및 징세 환경이 크게 변화된다. 그리고 새로운 시장경제가 효율적으로 작동될 수 있는 환경을 제공하는 방향으로 조세제도가 개편됨에 따라 조세수입이 영향을 받는다. 뿐만 아니라, 체제전환의 진전은 재정지출 소요에도 영향을 미친다. 재정수입에 영향을 미치는 다양한 요인은, 크게 재정수입의 수요측면에 영향을 미치는 요인들과 재정수입의 공급측면에 영향을 미치는 요인으로 나누어 생각할 수 있다.

재정수입의 수요측면이라 함은 주로 재정지출 소요를 의미한다. 기존에는 정부가 모든 것을 책임지고 있었으나, 새로운 체제에서의 경제활동은 기본적으로 개인의 책임이 된다. 이는 재정지출 소요를 감소시키는 요인으로 작용한다. 그러나, 오히려 단기적으로 체제전환 과정에서 경제적 혼란이 발생하고, 이는 재정지출 소요

를 증가시키는 요인으로 작용하기도 한다. 기존의 생산체제가 붕괴되는 과정에서 실업이 확대되고, 정부는 더 이상 명령과 통제 또는 공공부문의 경제활동에 의해 이러한 문제를 해결할 수 없기 때문에, 실업급여 등을 위한 재정지출 수요가 증가한다. 뿐만 아니라 공기업이 민영화됨에 따라, 기존에 공기업을 통해 제공하던 각종 사회보장을 정부가 직접 제공하게 됨으로써 재정지출 수요가 증가한다<sup>29)</sup>. 실제로는 이와 같이 재정지출 수요를 증가시키는 요인과 감소시키는 요인이 있어, 어떤 요인이 압도적일지를 사전적으로 판단하기는 어렵다.

재정수입의 공급측면이라 함은 주로 조세제도 및 징세 환경의 변화를 의미한다. 기존의 사회주의경제에서는 조세제도가 경제활동에서 초래하는 비용은 미미하였지만, 시장경제에서는 조세가 경제에 큰 왜곡을 초래할 수 있다. 따라서 조세제도는 새로운 경제활동에 적합한 형태로 변화되며, 이는 재정수입에 영향을 미친다.

뿐만 아니라, 경제여건 및 징세 환경이 크게 변화된다. 체제전환 초기에는 전반적인 경제활동의 위축으로 기존의 과세기반이 크게 위축된다. 그리고 공공부문이 축소되고 사적 경제활동이 확대되면서, 비공식 경제에 속하는 부문이 확대되거나 조세행정에 어려운 환경이 조성된다. 민간부문의 확대로 생산자와 잠재적 납세자의 수효가 급증하고 가격과 생산량을 정부가 더 이상 통제하지 않게 되면서, 정부가 이에 대한 정보를 얻기 힘들어지고 탈세 가능성이 커진다. 또한 지불방식이 다양화됨에 따라 채납이 증가한다.

---

29) 특히, 비록 국가별로 운영방식에 차이가 있기는 하였지만, 기본적으로 정부가 공기업을 통해 해결하는 경향이 강하였던 실업, 의료 등 각종 사회보장제도는 더 이상 유지 가능하지 않았다. 정부에 의해 소유되던 기업들이 민영화됨에 따라, 다른 형태로 이러한 사회보장 문제를 해결해야 할 필요성이 제기되었다.

경제활동의 규칙이 변화됨에 따라, 기존에 불법적으로 행해졌던 경제활동 중 상당부분이 합법적으로 행해질 수 있게 되었다. 그러나, 이것이 반드시 조세행정 측면에서도 비공식 경제에서 공식경제로의 전환을 의미하는 것은 아니다. 오히려 조세 측면에서 볼 때는, 기존에 공식경제에 속하던 상당부분이 비공식 경제로 전환되는 측면이 강했다. 특히, 농업, 소규모 서비스업, 금융관련 서비스 등 조세포착이 용이하지 않은 부분이 상대적으로 빠르게 성장한다.

재정수입 수준의 결정에는 이와 같이 공급측면과 수요측면이 작용하기 때문에, 실제로 나타나는 체제전환국의 세입 수준은 양자의 결합으로 볼 수 있다. 더 높은 세수 수준을 유지하기를 바라거나 재정건진화를 위해 필요함에도 불구하고, 조세행정상의 문제로 인해 원하는 세입을 확보하기 어려운 국가들이 다수 있는 것으로 보인다. 체제전환 과정에서의 재정수입 변화는 이러한 요인들이 복잡적으로 결합되어 나타나기 때문에, 국가별로 큰 차이를 보이고 있다. 어떠한 요인들이 변화에 영향을 미쳤는지를 규명하는 것은 매우 중요한 과제임은 분명하지만, 이에 대한 기존의 연구는 매우 취약한 편이다.

#### 다. 자료 설명

체제전환국의 재정상황 고찰에 있어서의 어려움 중 하나가 이와 관련된 통계자료의 부족 또는 일관성 결여 문제다<sup>30)</sup>. 체제전환국의 재정 관련 통계를 가장 포괄적으로 제공하는 기관은 IMF와 EBRD이다. IMF에서 매년 발간하는 Government Finance Statistics

30) 체제전환국에서의 통계의 부실 또는 일관성 결여는 매우 심각한 문제다. IMF(2000)도 체제전환국에 대한 IMF의 자문사업의 3대 핵심 사업 중 하나로 통계작성 분야를 들고 있을 정도다.

Yearbook(이하 GFSY라 한다)에는 체제전환국을 포함한 다양한 국가의 재정 관련 통계가 비교적 자세하게 포함되어 있으며, EBRD에서 매년 발간하는 Transition Report에는 체제전환국에 관한 재정관련 정보가 일부 포함되어 있다. 그러나 두 자료 모두 일부 체제전환국은 포함하지 않는다는 문제가 있으며, 더 심각한 문제는 체제전환 초기의 재정관련 통계는 누락되어 있다는 것이다. 따라서 본 연구의 목적을 위해서는 위의 두 자료 외에 추가적인 자료들을 활용할 필요가 있다. 아래에는 본 연구에서 활용되는 자료들에 대해 간략히 설명한다.

### 1) GFSY

IMF에서 매년 발행하는 GFSY는 일반적으로 각국의 재정수입과 지출 관련 항목별 수치 등 유용한 정보를 제공하고 있다. 대부분의 국가에 대해 중앙정부 통합재정 기준으로 작성된 조세수입, 세외수입, 기타 자본수입, 원조 등 수입항목별 정보를 제공하고 있다<sup>31)</sup>. 동 자료에는 제II장에서 언급한 34개 체제전환국 중 25개 국가, 그리고 IMF(2000)에 포함된 31개 체제전환국 중 23개 국가의 재정관련 통계가 포함되어 있으며<sup>32)</sup>, 이에 대한 자세한 목록은 <표 III-1>에 열거되어 있다. 그러나 체제전환 초기의 자료가 포함되어 있는 나라는 소수에 불과하며, 대부분 최근의 자료만을 포함하고 있다는 점에서 본 연구의 목적을 달성하기에는 미흡하다 할 것이다.

---

31) 일부 국가에 대해서는 통합재정이 아닌 예산상의 수치를 포함하고 있다.

32) 25개 국가 중 미얀마와 예멘은 우리의 연구대상에서 제외하고 있다.

## 2) EBRD

EBRD에서 매년 발간하는 Transition Report는 체제전환국과 관련된 통계를 제공하는 가장 유용한 자료 중 하나다. 동 자료에는 전체 체제전환국 중에 중국, 베트남, 캄보디아, 라오스, 유고, 예멘, 몽고, 미얀마를 제외한 26개 체제전환국의 통계가 포함되어 있으며, 이에 대한 자세한 목록은 <표 III-1>에 제시되어 있다. 동 자료에 재정관련 정보는 일부만이 포함되어 있으며, 재정수입과 관련된 자료는 1994년 이후의 각 국가의 ‘재정수입의 GDP대비 비율’이라는 수치뿐이어서, 이 자료를 통해 체제전환 개시연도의 재정수입 관련 정보를 파악할 수 없다는 한계가 있다. 그러나 재정관련 정보 외에 체제전환국의 일반적인 상황에 대한 각종 통계를 제공하고 있으며, 특히 체제전환의 진척도를 계수화한 ‘체제전환 지수<sup>33)</sup>’ 등은 본 연구에서도 활용한다.

## 3) Tanzi and Tsibouris(2000)

본 연구에서 활용한 유용한 통계 중 하나가 Tanzi and Tsibouris (2000)에 포함되어 있는 국가별 재정수입 및 조세수입의 GDP 대비 비율이다. 이 자료는 25개 체제전환국에 대해<sup>34)</sup> 1992~1998년 기간 중 재정수입과 조세수입의 GDP 대비 비율을 제공하고 있다. 이 자료에도 일부 오류가 있는 부분이 발견되었지만<sup>35)</sup>, 다른 자료에서

---

33) 이에 대한 자세한 설명은 부록에 포함되어 있다.

34) 자세한 목록은 <표 III-1>에 포함되어 있으며, 이 자료 역시 중국, 베트남 등은 제외하고 있다. IMF(1998)에 포함된 26개 국가와 거의 유사하지만, 몽고는 제외되어 있다.

35) 타지키스탄, 투르크메니스탄, 우크라이나에서는 일부 연도에 대해서

제공하지 않는 체제전환 초기의 통계를 제공한다는 점에서 매우 유용하다.

#### 4) 기타 자료

IMF에서 발간되는 각종 자료나 논문 중에는 GFSY에 발표되지 않은 일부 통계가 포함되어 있는 경우가 있다. World Economic Outlook 1998에는 EBRD 자료와 거의 유사한 26개 체제전환국의 1992년, 1994~1997년 재정수입 및 지출의 GDP 대비 비율이 포함되어 있다<sup>36)</sup>. 이 자료는 GFSY, EBRD 등에 포함되어 있지 않은 1992년의 자료를 포함하고 있다는 점에서 유용하지만, 이 자료 역시 1990년 또는 1991년에 체제전환이 개시된 국가들의 당해연도 재정관련 정보를 알 수 없다는 한계가 있다.

#### 5) 자료 활용관련

이외에도 일부국가에 대해서는 각국 정부에서 발표하는 재정관련 통계가 있지만, 일관성이나 신뢰성에 문제가 있을 가능성이 높다. 따라서 이러한 자료들은 IMF 등에서 제공되는 자료가 없어 부득이한 경우에만 참고자료로 활용하되, 활용하는 경우에도 각 국가에서의 재정상황의 변화를 설명하기 위해서만 활용하고 국가간

---

조세수입의 비율이 재정수입의 비율을 초과하는 오류가 발생하고 있다.

36) 자세한 목록은 <표 III-1>에 열거되어 있으며, 이 자료 역시 중국, 베트남 등의 자료는 포함하지 않고 있다. EBRD(2000)에 비해서는 뭉고가 추가되어 있으며, EBRD에 포함된 나라 중에는 Bosnia/Herzegovina는 제외되어 있다.

비교나 평균치 산정 등의 목적으로는 활용하지 않는 것이 적절할 것이다.

IMF나 EBRD에서 제공하고 있는 자료도 자료별로 제공되는 연도가 틀리지만, 이를 통합해서 활용할 수는 없다. GFSY에 포함되어 있는 자료는 대부분 중앙정부의 통합재정을 기준으로 하여 작성된 자료인 반면, 기타 자료는 일반정부의 재정수입 자료다. 또한 IMF(1998), EBRD(2000), Tanzi and Tsibouris(2000)는 모두 일반정부 재정수입으로 되어 있음에도 불구하고, 자료간에 불일치가 다수 발견되고 있다. 따라서 상이하게 작성된 두 개 이상의 자료를 혼용함으로써 발생하는 문제를 피하기 위해, 가급적 특정한 상황에 대해서 하나의 자료만을 활용하여 설명하기로 한다.

<표 III-1> 각 자료에 포함된 국가

전체	IMF(2000)	Tanzi	EBRD	GFSY
34개국	31개국	25개국	26개국	25개국
알바니아	알바니아	알바니아	알바니아	알바니아
아르메니아	아르메니아	아르메니아	아르메니아	
아제르바이잔	아제르바이잔	아제르바이잔	아제르바이잔	아제르바이잔
벨라루스	벨라루스	벨라루스	벨라루스	벨라루스
보스니아/헤르츠고비나	보스니아/헤르츠고비나		보스니아/헤르츠고비나	
불가리아	불가리아	불가리아	불가리아	불가리아
캄보디아	캄보디아			
중국	중국			중국
크로아티아	크로아티아	크로아티아	크로아티아	크로아티아
체코	체코	체코	체코	체코
에스토니아	에스토니아	에스토니아	에스토니아	에스토니아
그루지아	그루지아	그루지아	그루지아	그루지아
헝가리	헝가리	헝가리	헝가리	헝가리
카자흐스탄	카자흐스탄	카자흐스탄	카자흐스탄	카자흐스탄
키르기즈	키르기즈	키르기즈	키르기즈	키르기즈
라오스	라오스			
라트비아	라트비아	라트비아	라트비아	라트비아
리투아니아	리투아니아	리투아니아	리투아니아	리투아니아
마케도니아	마케도니아	마케도니아	마케도니아	
몰도바	몰도바	몰도바	몰도바	몰도바
몽고	몽고			몽고
미얀마				미얀마
폴란드	폴란드	폴란드	폴란드	폴란드
루마니아	루마니아	루마니아	루마니아	루마니아
러시아	러시아	러시아	러시아	러시아
슬로바키아	슬로바키아	슬로바키아	슬로바키아	슬로바키아
슬로베니아	슬로베니아	슬로베니아	슬로베니아	슬로베니아
타지키스탄	타지키스탄	타지키스탄	타지키스탄	타지키스탄
투르크메니스탄	투르크메니스탄	투르크메니스탄	투르크메니스탄	
우크라이나	우크라이나	우크라이나	우크라이나	
우즈베키스탄	우즈베키스탄	우즈베키스탄	우즈베키스탄	
베트남	베트남			베트남
예멘				예멘
유고슬라비아				

자료 : IMF(2000), Tanzi and Tsibouris(2000), EBRD(2000), GFSY(2000).

## 2. 조세수입 수준의 변화

### 가. 개요

본절에서는 체제전환 과정에서의 조세수입 수준, 즉 조세부담률의 변화에 대해 살펴보기로 한다. 앞에 언급한 바와 같이 조세수입에 대한 체제전환 개시연도의 정보는 매우 제한적이며, 본절에서는 체제전환 개시연도의<sup>37)</sup> 자료가 상대적으로 많이 포함된 Tanzi and Tsibouris(2000)의 자료를 주로 활용한다<sup>38)</sup>. 동 자료는 중동구 및 구소련 국가 등 25개 체제전환국에서의 재정수입 비율 및 조세부담률의 통계자료를 포함하고 있다. 대상국가의 연도별 조세부담률이 <표 III-2>에, 그리고 연도별 조세부담률의 변화율이 <표 III-3>에 정리되어 있다. 이 자료에는 점진적으로 체제전환을 추진한 동아시아 국가 등은 포함되어 있지 않아, 실제로 본절에서의 관찰의 대부분은 급진적 체제전환국을 대상으로 한다. 다만 중국과 베트남에 대해서는 GFSY 자료를 이용하여 제한적인 범위에서나마 언급하고자 한다.

### 나. 체제전환 2차년까지의 변화

Tanzi and Tsibouris(2000)에는 구소련 15개 국가 중 13개국, 그리고 기타 국가 중 4개국 등 총 17개 체제전환국의 체제전환 초기연

---

37) 체제전환이 시작되는 연도에 대해서는 IMF(2000)에 포함된 연도를 기준으로 한다.

38) GFSY에 체제전환 개시연도의 자료가 포함되어 있는 나라는 불가리아, 에스토니아, 헝가리, 루마니아의 4개국에 불과하다. EBRD 보고서에도 체제전환 상승의 재정수입 비율 자료는 포함되어 있지 않다.

<표 III-2> 국가별 조세부담률

(단위 : %)

	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998
아르메니아	..	..	..	20.5	13.1	13.1	12.7	12.9	16.3	16.9
아제르바이잔	..	..	..	31.1	33.2	16.9	10.4	14.2	17.0	15.0
벨라루스	..	..	..	..	44.4	32.5	23.7	23.9	28.0	27.8
에스토니아	..	..	..	30.8	36.5	38.8	37.8	37.1	37.1	37.1
그루지아	..	..	..	8.2	2.0	4.6	5.4	10.9	13.0	13.4
카자흐스탄	..	..	..	21.5	16.7	12.3	11.0	11.3	12.2	16.2
구 소련 키르기즈	..	..	..	14.6	14.8	13.6	15.0	13.2	12.5	14.4
라트비아	..	..	..	..	36.1	36.1	35.1	33.7	34.8	34.3
리투아니아	..	..	..	30.3	27.8	31.4	31.6	28.8	32.0	32.9
몰도바	..	..	..	20.8	21.1	26.4	28.8	27.4	29.9	29.0
러시아	..	..	..	35.9	31.7	30.9	28.3	28.3	29.3	29.2
타지키스탄	..	..	..	34.2	35.4	53.7	12.8	11.7	13.3	11.7
투르크메니스탄	..	..	..	10.6	13.9	6.2	9.1	13.6	18.6	18.7
우크라이나	..	..	..	41.6	41.1	39.1	34.8	34.7	35.6	31.8
우즈베키스탄	..	..	..	26.4	28.4	23.3	27.7	32.3	27.7	29.4
알바니아	44.2	42.2	26.7	16.4	18.1	19.1	17.7	15.3	13.5	15.0
불가리아	50.0	43.0	37.7	33.1	28.9	31.8	29.3	26.5	26.6	30.6
크로아티아	..	..	14.3	18.5	20.2	26.7	26.9	26.6	26.3	31.0
체코	..	..	..	38.8	41.2	40.3	39.7	38.8	38.0	36.9
헝가리	..	46.6	47.9	45.6	45.2	42.9	41.9	43.5	42.9	41.2
마케도니아	..	..	..	..	..	41.9	38.8	37.9	36.1	34.4
폴란드	..	..	35.4	36.5	39.1	39.6	38.7	38.3	37.5	..
루마니아	..	35.8	36.2	34.2	31.5	28.3	28.9	27.1	28.0	28.2
슬로바키아	..	..	..	39.4	36.5	38.8	42.0	41.1	38.4	37.2
슬로베니아	..	..	..	41.7	42.9	42.6	42.3	41.3	40.4	41.2
구소련 국가 평균				25.1	26.4	25.3	21.6	22.3	23.8	23.9
기타국가 평균	47.1	41.9	33.0	33.8	33.7	35.2	34.6	33.6	32.8	32.9
전체평균	47.1	41.9	33.0	28.7	29.2	29.2	26.8	26.8	27.4	27.2

자료 : Tanzi and Tsibouris(2000).

&lt;표 III-3&gt; 국가별 조세부담률 변화

(단위 : %p)

	전년 대비 등락								누계치			
	2차년	3차년	4차년	5차년	6차년	7차년	8차년	9차년	3차년	4차년	7차년	98년 까지
구												
아르메니아	-7.4	0.0	-0.4	0.2	3.4	0.6			-7.4	-7.8	-3.6	-3.6
아제르바이잔	2.1	-16.3	-6.5	3.8	2.8	-2.0			-14.2	-20.7	-16.1	-16.1
벨라루스		-11.9	-8.8	0.2	4.1	-0.2						
에스토니아	5.7	2.3	-1.0	-0.7	0.0	0.0			8.0	7.0	6.3	6.3
그루지아	-6.2	2.6	0.8	5.5	2.1	0.4			-3.6	-2.8	5.2	5.2
카자흐스탄	-4.8	-4.4	-1.3	0.3	0.9	4.0			-9.2	-10.5	-5.3	-5.3
키르기즈	0.2	-1.2	1.4	-1.8	-0.7	1.9			-1.0	0.4	-0.2	-0.2
소												
라트비아		0.0	-1.0	-1.4	1.1	-0.5						
리투아니아	-2.5	3.6	0.2	-2.8	3.2	0.9			1.1	1.3	2.6	2.6
몰도바	0.3	5.3	2.4	-1.4	2.5	-0.9			5.6	8.0	8.2	8.2
러시아	-4.2	-0.8	-2.6	0.0	1.0	-0.1			-5.0	-7.6	-6.7	-6.7
타지키스탄	1.2	18.3	-40.9	-1.1	1.6	-1.6			19.5	-21.4	-22.5	-22.5
투르크메니스탄	3.3	-7.7	2.9	4.5	5.0	0.1			-4.4	-1.5	8.1	8.1
우크라이나	-0.5	-2.0	-4.3	-0.1	0.9	-3.8			-2.5	-6.8	-9.8	-9.8
우즈베키스탄	2.0	-5.1	4.4	4.6	-4.6	1.7			-3.1	1.3	3.0	3.0
알바니아	-10.3	1.7	1.0	-1.4	-2.4	-1.8	1.5		-8.6	-7.6	-13.2	-11.7
불가리아	-4.6	-4.2	2.9	-2.5	-2.8	0.1	4.0		-8.8	-5.9	-11.1	-7.1
크로아티아		4.2	1.7	6.5	0.2	-0.3	-0.3					
체코		2.4	-0.9	-0.6	-0.9	-0.8	-1.1					
헝가리	1.3	-2.3	-0.4	-2.3	-1.0	1.6	-0.6	-1.7	-1.0	-1.4	-3.1	-5.4
마케도니아					-3.1	-0.9	-1.8	-1.7				
폴란드		1.1	2.6	0.5	-0.9	-0.4	-0.8					
루마니아	-2.0	-2.7	-3.2	0.6	-1.8	0.9	0.2		-4.7	-7.9	-8.2	-8.0
슬로바키아		-2.9	2.3	3.2	-0.9	-2.7	-1.2					
슬로베니아			1.2	-0.3	-0.3	-1.0	-0.9	0.8				
구소련 국가 평균	-0.8	-1.2	-3.6	0.7	1.6	0.0			-1.2	-4.7	-2.4	-2.4
기타국가 평균	-3.9	-0.3	0.8	0.4	-1.4	-0.5	-0.1	-0.9	-5.8	-5.7	-8.9	-8.1
전체평균	-1.6	-0.9	-2.0	0.6	0.4	-0.2	-0.1	-0.9	-2.3	-4.9	-3.9	-3.7

자료 : Tanzi and Tsibouris(2000)를 이용하여 계산.

도의 조세부담률 자료가 포함되어 있다. 그러나 동 자료 중 신뢰성이 떨어지는 우크라이나와 투르크메니스탄의 자료를 제외하면<sup>39)</sup>, 15개 국가의 자료만을 활용할 수 있을 뿐이다.

이들 15개 국가의 조세부담률 평균치는 1.6%p 하락한 것으로 나타났다<sup>40)</sup>, 하락한 나라가 8개 국가인 것에 비해 7개 국가에서는 상승한 것으로 나타나서<sup>41)</sup> 명확히 하락 또는 상승하는 추세가 강하다고 언급하기는 어렵다. 집단별로 보면, 구소련 국가를 제외한 4개국 중에는 헝가리를 제외하고는 모두 하락하였으며, 이들 국가들의 평균치도 약 3.9%p 떨어져서 하락하는 경향이 좀 더 강한 것으로 보인다. 그러나, 구소련의 11개 국가 중에는 5개 국가에서 하락하고 6개 국가에서 상승하고, 평균치의 변화도 매우 작아 어느 추세가 강하다고 언급하기 어렵다.

일반적으로 체제전환 초기에 기존의 조세행정 체계가 붕괴되면서 조세부담률이 급격히 떨어진다고 인식하는 경향이 있다. 그러나 엄격하게 관찰하면 그러한 현상이 모든 나라에서 발생하는 것은 아니며, 체제전환 초기에 오히려 조세부담률이 증가하는 나라들도 있다는 것을 알 수 있다. 즉, 체제전환 초기에 조세부담률이 하락 또는 상승하는 것은 국가별 상황 차이에 크게 좌우되는 것으로 보인다.

---

39) 동 자료 중 우크라이나에서는 조세수입 수준이 재정수입 수준을 초과한 것으로 나타나고 있으며, 투르크메니스탄의 1992년 조세수입도 오류 또는 특이치로 판단된다.

40) 이 기간중 조세부담률이 대폭 하락한 알바니아를 제외하면, 실제로 평균치의 하락 폭도 1%p 미만에 불과하다.

41) 우크라이나와 투르크메니스탄을 포함하면, 상승하는 나라가 8개국, 하락한 나라가 9개국이 된다.

#### 다. 체제전환 3차년까지의 변화

체제전환 2차년 및 3차년에 대해서는 대부분의 국가인 23개 국가의 조세부담률을 관찰할 수 있다. 체제전환 2차년에 비해 체제전환 3차년에 조세부담률이 상승한 나라는 9개 국가, 하락한 나라는 14개 국가로 나타나고 있다<sup>42)</sup>. 비록 하락한 나라의 수가 많기는 하지만, 반드시 하락 추세가 압도적이라 단정할 수 있을 정도는 아니다. 또한 전체 국가 평균치의 하락 폭도 0.9%p에 불과하다. 이러한 경향은 구소련 국가 및 기타 국가로 집단별로 나누어 관찰하여도 유사하게 나타난다. 구소련 15개 국가 중 8개 국가에서 하락, 6개 국가에서 상승, 1개 국가에서 변화가 없는 것으로 나타났으며, 평균치도 1.2%p 하락에 불과하였다. 기타 8개국 중에서도 4개 국가에서 하락, 3개 국가에서 상승, 1개 국가에서 변화가 없었으며, 평균치도 0.3%p 하락에 불과하였다.

체제전환 2차년과 3차년 사이의 변화치가 체제전환 2차년까지의 변화치와 어떤 관계가 있는지를 검토하여 보았다. 이들 두 변수간의 상관관계는 매우 작게 나타나고 있으며, 어떤 명확한 상관관계를 관찰할 수는 없었다. 즉 체제전환 2차년까지는 하락하더라도, 그 이후에 추가적으로 하락하는 경우와 회복되는 경우가 혼재되어 있으며, 2차년까지 상승한 경우에도 마찬가지로 이후 하락하는 경우와 상승하는 경우가 혼재되어 있다.

체제전환 3차년까지의 변화는<sup>43)</sup> 체제전환 2차년까지의 변화에 비해서는 약간 더 하락 추세가 강하게 나타나는 것으로 관찰되었

42) 우크라이나와 투르크메니스탄을 제외하면, 하락한 나라는 12개 국가, 상승한 나라는 9개 국가가 된다.

43) 3차년까지의 변화는 체제전환 개시연도에서 체제전환 2차년까지의 변화와, 체제전환 2차년에서 3차년까지의 변화의 누계치를 의미한다.

다. 15개 국가 중 에스토니아, 리투아니아, 몰도바, 타지키스탄의 4개국에서만 상승하였고, 나머지 11개 국가에서 모두 하락하였다. 15개국의 평균치도 2차년까지의 하락 폭인 1.6%p보다 다소 큰 2.2%p 하락한 것으로 나타나고 있다. 구소련 국가들 중에는 여전히 하락과 상승이 혼재되어 있지만, 이들을 제외한 기타 국가들에서는 하락 추세가 좀 더 명확히 나타나고 있다. 비록 대상국가의 수가 4개국에 불과하기는 하지만, 이들 국가 모두에서 조세부담률이 하락하고 있을 뿐 아니라 평균치의 하락 폭도 약 5.8%p에 이른다.

#### 라. 체제전환 4차년까지의 변화

체제전환 4차년의 조세부담률이 3차년의 조세부담률에 비해 상승 또는 하락하였는지는 집단별로 차이를 보인다. 구소련 국가를 제외한 나라들에서는 9개 국가 중 7개 국가에서 상승하고, 평균치도 0.8%p 상승하는 것으로 나타나는 등 비록 미약하기는 하지만 상승하는 추세가 나타나고 있다. 구소련 15개 국가 중에는 6개국에서는 상승하고, 9개국에서 하락하였으며, 평균치는 3.6%p 하락하는 등 하락추세가 더 강하게 나타나고 있는 것으로 보인다. 그러나 이러한 관찰의 해석에 대해서는 유의할 필요가 있다. 구소련 국가들의 평균치의 큰 하락은 주로 타지키스탄, 아제르바이잔에서의 큰 하락에 기인하는 바가 크며, 이는 이들 국가들의 내전 경험에서 발생하였을 요인이 크다. 따라서 이러한 점을 분리할 수 있다면, 실제로 순수한 체제전환의 영향은 위 수치가 보여주는 것보다 작게 나타날 것이다.

체제전환 4차년까지의 변화는 구소련 국가를 제외한 국가들 중 체제전환 개시연도부터의 자료가 있는 4개 나라들에서는 체제전환

3차년까지의 변화와 큰 차이를 보이지 않으며, 전반적으로 하락 추세가 강한 것으로 판단할 수 있다. 구소련 국가들 중 체제전환 개시연도부터의 자료가 있는 11개 국가들을 대상으로 살펴보면, 체제전환 4차년까지의 변화는 체제전환 3차년까지의 변화보다는 하락 추세가 훨씬 강하게 나타난다. 그러나 위에 언급한 바와 같이, 이 중에는 전쟁으로 인한 영향이 혼재되어 있어, 순수하게 체제전환으로 인해 발생한 변화를 파악하기는 어렵다.

#### 마. 1998년까지의 변화

체제전환 과정 5차년 이후의 변화를 보더라도, 구소련 국가들 중에는 조세부담률이 상승하는 경우와 하락하는 경우가 혼재되어 있어, 정확한 추세를 언급하기 어렵다. 이 기간 중에는 연도별 조세부담률의 변화는 비교적 작은 편이다.

구소련 국가 중 체제전환 개시연도 자료가 있고 신뢰성 있는 11개 국가만을 대상으로 체제전환 과정 7차년까지의 변화를 살펴보면, 그 중 6개 국가에서 조세부담률이 하락하고 5개 국가에서 상승하는 것으로 나타났다<sup>44)</sup>. 11개국에서의 변화치에 대한 단순 산술 평균은 다소 하락하는 것으로 나타나지만, 이는 아제르바이잔과 타지키스탄에서의 하락의 폭이 워낙 크기 때문이며, 전체적으로는 상승세와 하락세가 혼재하는 것 외에는 언급하기 어렵다.

구소련 국가를 제외한 나라들에도 체제전환 5차년 이후에는 조세부담률의 변동이 비교적 작은 것으로 나타나고 있다. 다만 예외

---

44) 아제르바이잔(-16.1%p), 아르메니아(-3.6%p), 카자흐스탄(-5.3%p), 키르기즈(-0.2%p), 러시아(-6.7%p), 타지키스탄(-22.5%p)의 6개국에서 하락하고, 에스토니아(6.3%p), 그루지아(5.2%p), 리투아니아(2.6%p), 몰도바(8.2%p), 우즈베키스탄(3.0%p)의 6개국에서 상승하였다.

적으로 알바니아, 불가리아, 루마니아에서는 체제전환 7차년에 해당되는 1998년에 조세부담률이 급격히 감소한 것을 관찰할 수 있다<sup>45)</sup>.

이들 국가들 중 체제전환 개시연도의 자료가 있는 4개 국가들에 대해 구소련 국가들과 동일한 기간인 체제전환 7차년까지의 변화를 살펴보면, 알바니아에서 13.2%p, 불가리아에서 11.1%p, 헝가리에서 3.1%p, 루마니아에서 8.2%p 하락하는 등 모든 국가에서 하락하였고 평균치는 8.9%p 하락하는 것으로 나타나고 있다. 이들 국가들은 구소련 국가들보다 먼저 체제전환을 하였기 때문에, 추가적으로 1~2년 정도의 기간을 더 관찰할 수 있다. 알바니아, 불가리아, 헝가리, 루마니아에서 조세부담률은 각각 11.7%p, 7.1%p, 5.4%p, 8.0%p 하락하고 평균치는 8.1%p 하락으로 나타나, 체제전환 7차년까지의 변화에 비해 하락 폭이 다소 축소되기는 하였지만, 전반적인 추세에는 큰 변화가 없는 것으로 관찰되었다. 그러나, 여기서 자료를 통해 확인한 나라들은 일부에 불과하기 때문에 이를 일반화하는 것에는 다소 유의할 필요가 있다.

#### 바. 기타

위에서는 체제전환 개시연도를 기준으로 하여 그 이후의 변화만을 관찰하였다. 그러나 체제전환 개시연도에 이미 변화가 발생하기 때문에, 엄밀하게는 체제전환 직전 연도를 기준으로 하여 관찰하는 것이 더 의미가 있을 것이다. 그럼에도 불구하고, 체제전환 개시연도 전에 대해서는 대부분의 국가에 대해 정확하고 일관성

---

45) 외환위기 등 거시경제적 여건으로 인한 것인지, IMF와의 협의 등 정책요인으로 인한 것인지, 국내적인 재정개혁으로 인한 것인지 정확한 이유를 현재 파악중이다.

있는 자료를 구할 수 없었기 때문에, 체제전환 개시연도 이후의 변화만을 관찰한 것이다.

체제전환 직전 연도의 자료가 있는 국가들은, 루마니아, 알바니아, 불가리아 3개국에 불과하다. 이 중 루마니아는 체제전환 개시연도인 1991년의 조세부담률은 직전 연도의 조세부담률과 큰 차이가 없었지만, 알바니아와 불가리아에서는 체제전환 개시연도에 이미 조세부담률이 직전 연도에 비해 크게 하락하였다<sup>46)</sup>. 이러한 점을 고려하면, 체제전환 과정에서의 조세부담률의 하락은 위에 관찰한 것보다 더 커질 수 있다. 그러나, 30여 체제전환국 중 3개 국가만을 대상으로 한 관찰이기 때문에 이를 일반화하는 것은 부적절하다고 판단되어 위의 논의에서 제외하였다.

위에서 관찰한 자료에는 급진적 체제전환 국가들만이 포함되어 있으며, 중국과 베트남 등 동아시아의 점진적 체제전환 국가는 포함되어 있지 않다. 중국과 베트남은 GFSY에 포함되어 있기는 하지만, 체제전환 개시연도 자료가 아닌 최근의 자료만이 포함되어 있어 의미 있는 관찰이 어렵다. 베트남에 대해서는 1994년 이후의 자료만이 포함되어 있는데, 이 기간 동안의 변화를 살펴보면, 조세부담률은 1994년~1996년 중에는 큰 변화가 없이 18%~20% 수준 이다가, 1997년부터 하락하기 시작하여 1999년에는 15% 이하가 되었다.

중국에서는 체제전환이 가속화된 1992년 이후 중앙정부의 재정 수입 비율이 다소 하락하다가, 1994년에 2.55%까지 계속 낮아졌고, 1994년에는 5.72%로 급격하게 상승한다. 이후에도 다소의 등락이

---

46) 알바니아에서는 조세부담률이 1990년에 42.2%에서 체제전환이 시작되는 1991년에는 26.7%로 떨어졌다. 불가리아의 경우에는, 1990년에 재정수입 비율이 43.0%에서 체제전환이 개시되는 1991년에 이미 37.7%로 크게 하락하였다.

있었으며, 1998년에는 6.10%로 1990년대 초반에 비해서는 상당히 높아졌다. 그러나 두 가지 이유 때문에 이러한 수치가 실제로 의미를 갖지 못한다. 첫째, 중국의 경우에는 지방재정 비중이 워낙 높기 때문에 GFSY에 포함되어 있는 중앙정부 재정만으로는 정확한 상황을 파악할 수 없는 한계가 있었다<sup>47)</sup>. 둘째, 중국에서는 1990년대 초반에 준조세를 조세화하는 움직임이 있었다. 따라서 이러한 수치상의 변화는 실제로 국민부담의 변화라기보다는 재정수입 구조의 변화로 해석되어야 하는 부분이 크다.

관찰한 국가와 연도가 매우 제한되어 있어 엄격한 평가는 불가능하지만, 점진적 체제전환 추진 과정에서 조세부담률의 변화는 국가별 상황 및 정책 등에 의해 좌우되는 측면이 클 것으로 보인다. 따라서 점진적 체제전환 과정에서 조세부담률의 변화 방향에 대해서는, 일반적으로 정형화하여 언급하기는 어려울 것으로 보인다.

#### 사. 논의의 요약

자료의 한계로 인해 체제전환 과정에서 조세부담률의 변화에 대한 관찰은 매우 제한적으로만 할 수 있었다. 점진적 체제전환을 추진한 나라들에 대해서는 체제전환 개시연도의 자료를 구할 수 없었고, 급진적 체제전환을 추진한 나라들 중에도 일부 국가들에 대해서만 체제전환 개시연도의 조세부담률 변화를 관찰할 수 있었다. 제한된 대상으로 파악한 결과를 요약하면 다음과 같다. 대체적으

---

47) 1990년에 8.9%에서 1991년에 7.5%, 1992년에 6.3%, 1993년에 4.7%로 하락하다가, 1994년에 7.6%로 상승 후, 1995년에는 6.7%로 하락, 1996년에는 6.4%, 1997년에 6.6%, 1998년에 7.1%로 변동하는 등의 기록을 보이고 있다.

로 조세부담률이 상승하는 경우보다는 하락하는 경우가 많지만, 국가별 차이가 크다는 점에 유의해야 한다. 구소련 국가를 제외한 중동구 국가에서는 하락하는 경향이 비교적 강한 것에 비해, 구소련 국가들에서는 조세부담률이 상승하는 경우도 다수 있었다. 관찰대상 중 조세부담률이 상승한 나라들은 에스토니아, 라트비아, 그루지아, 몰도바, 우즈베키스탄이다.

### 3. 재정수입 수준의 변화

#### 가. 개요

재정 현황을 정확하게 파악하기 위해서는 조세수입만이 아닌 전체 재정수입을 대상으로 고찰하는 것이 유용한 측면이 있다. 특히, 체제전환 과정에서는 조세화되지 않은 기타 재정수입, 또는 공기업의 민영화에 따른 매각수입 등이 중요한 의미를 가질 수도 있다. 뿐만 아니라, 체제전환국의 재정수입에 대한 자료가 조세수입에 대한 자료보다 상대적으로 풍부하다는 점도 재정수입을 고찰하는 또 다른 이유가 될 수 있다.

본절에서는 체제전환 과정에서 재정수입의 변화를 고찰하기로 한다. 여기서 사용하는 재정수입의 개념에는 일반정부의 재정수입은 물론이고 원조 등까지도 포함한 포괄적인 개념으로 한다. 이하 재정수입의 GDP 대비 비율은 간략히 재정수입 비율이라고 부르기로 한다<sup>48)</sup>.

조세부담률에 대한 정보와 마찬가지로 체제전환 개시연도의 자료가 비교적 풍부하게 포함된 Tanzi and Tsibouris(2000)의 자료를 주로 사용하되, 필요한 경우에 한해 GFSY 자료를 보완적으로 활용한다. 각 국가의 연도별 재정수입 비율이 <표 III-4>, 국가별 재정수입 비율의 변화치가 <표 III-5>에 정리되어 있다.

---

48) 우리나라에서는 흔히 조세 및 사회보장부담금을 GDP로 나눈 것을 재정부담률이라고 한다. 그러나 본 연구에서의 재정수입은 세외수입, 원조 등이 포함되는 것은 일반적으로 재정부담률 산정에 쓰이는 재정수입보다는 더 광범위하다. 본 연구에서는 용어의 혼선을 피하기 위해서 재정부담률 대신 재정수입 비율이라는 표현을 사용하기로 한다.

&lt;표 III-4&gt; 국가별 재정수입 비율

(단위 : %)

	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998
아르메니아	..	..	..	26.7	28.9	27.7	19.9	17.6	19.7	20.6
아제르바이잔	..	..	..	51	40.5	33.8	17.6	17.6	19.7	17.1
벨라루스	..	..	..	46	54.3	47.5	42.7	40.9	31.4	39
에스토니아	..	..	..	33.3	38.6	41.1	39.9	39	39.3	39.5
그루지아	..	..	..	10.2	9.7	7.7	10.7	14.2	17.8	16.4
카자흐스탄	..	..	..	24.5	21.1	18.5	16.9	13.2	13.6	18.2
구 키르기즈	..	..	..	16.7	25.1	20.8	16.7	16.6	16.2	18.1
소 라트비아	..	..	..	28.1	36.4	36.5	37.6	38.3	40.6	43.9
러 리투아니아	..	..	..	32	30.2	31.7	32.3	29.6	32.6	33.8
몰도바	..	..	..	30.3	22.8	31.3	33.9	32.1	36.3	34.6
러시아	..	..	..	39.5	36.2	34.6	33.5	33	36.4	31.5
타지키스탄	..	..	..	35.2	37.3	56	10.8	12.1	12.2	12
투르크메니스탄	..	..	..	42.2	12.8	8.1	10.7	16.6	25.4	23.1
우크라이나	..	..	..	34.2	42.7	41.9	37.8	36.7	38	34
우즈베키스탄	..	..	..	31.5	35.3	32.3	34.6	34.2	30.1	31.1
알바니아	48.2	46.8	31.4	22.5	24.9	23.3	23.9	18.3	16.9	20.3
불가리아	57.4	52.8	40.4	38.4	37.2	39.9	36.1	32.6	31.6	34.8
크로아티아	..	..	31.5	32.2	34.2	45.6	47.4	49.5	43.7	..
체코	62.4	58.9	59.1	45	45.9	44.7	43.5	42.5	41.3	40.3
헝가리	..	47.1	48.5	46.2	45.7	43.5	42.5	44.4	43.7	42.1
마케도니아	..	..	..	39.3	40.2	46.4	42	41	38.9	37.2
폴란드	..	45.3	42	43.8	47.6	46.8	45.7	45	44.4	42.9
루마니아	50.9	39.8	41.9	37.4	33.9	32.1	32.7	30.1	30.7	30.1
슬로바키아	48.3	46.7	50.7	46.1	44.3	46.4	48.7	47.7	44.9	42.8
슬로베니아	42	48.7	43.7	45.9	47	45.9	45.3	44.8	44	45.3
구소련 국가 평균				32.1	31.5	31.3	26.4	26.1	27.3	27.5
기타국가 평균	51.5	48.3	43.2	39.7	40.1	41.5	40.8	39.6	38	37.3
전체 평균	51.5	48.3	43.2	35.1	34.9	35.4	32.1	31.5	31.6	31.2

자료 : Tanzi and Tsibouris(2000).

<표 III-5> 국가별 재정수입 비율 변화

(단위 : %p)

	전년 대비 등락								누계치			
	2차년	3차년	4차년	5차년	6차년	7차년	8차년	9차년	3차년	4차년	7차년	98년 까지
구												
아르메니아	2.2	-1.2	-7.8	-2.3	2.1	0.9			1.0	-6.8	-6.1	-6.1
아제르바이잔	-10.5	-6.7	-16.2	0.0	2.1	-2.6			-17.2	-33.4	-33.9	-33.9
벨라루스	8.3	-6.8	-4.8	-1.8	-9.5	7.6			1.5	-3.3	-7.0	-7.0
에스토니아	5.3	2.5	-1.2	-0.9	0.3	0.2			7.8	6.6	6.2	6.2
그루지아	-0.5	-2.0	3.0	3.5	3.6	-1.4			-2.5	0.5	6.2	6.2
카자흐스탄	-3.4	-2.6	-1.6	-3.7	0.4	4.6			-6.0	-7.6	-6.3	-6.3
키르기즈	8.4	-4.3	-4.1	-0.1	-0.4	1.9			4.1	0.0	1.4	1.4
소												
라트비아	8.3	0.1	1.1	0.7	2.3	3.3			8.4	9.5	15.8	15.8
리투아니아	-1.8	1.5	0.6	-2.7	3.0	1.2			-0.3	0.3	1.8	1.8
러												
몰도바	-7.5	8.5	2.6	-1.8	4.2	-1.7			1.0	3.6	4.3	4.3
러시아	-3.3	-1.6	-1.1	-0.5	3.4	-4.9			-4.9	-6.0	-8.0	-8.0
타지키스탄	2.1	18.7	-45.2	1.3	0.1	-0.2			20.8	-24.4	-23.2	-23.2
투르크메니스탄	-29.4	-4.7	2.6	5.9	8.8	-2.3			-34.1	-31.5	-19.1	-19.1
우크라이나	8.5	-0.8	-4.1	-1.1	1.3	-4.0			7.7	3.6	-0.2	-0.2
우즈베키스탄	3.8	-3.0	2.3	-0.4	-4.1	1.0			0.8	3.1	-0.4	-0.4
연												
알바니아	-8.9	2.4	-1.6	0.6	-5.6	-1.4	3.4		-6.5	-8.1	-14.5	-11.1
불가리아	-2.0	-1.2	2.7	-3.8	-3.5	-1.0	3.2		-3.2	-0.5	-8.8	-5.6
크로아티아		0.7	2.0	11.4	1.8	2.1	-5.8					
체코	-14.1	0.9	-1.2	-1.2	-1.0	-1.2	-1.0		-13.2	-14.4	-17.8	-18.8
헝가리	1.4	-2.3	-0.5	-2.2	-1.0	1.9	-0.7	-1.6	-0.9	-1.4	-2.7	-5.0
마케도니아			0.9	6.2	-4.4	-1.0	-2.1	-1.7				
폴란드	-3.3	1.8	3.8	-0.8	-1.1	-0.7	-0.6	-1.5	-1.5	2.3	-0.3	-2.4
루마니아	-4.5	-3.5	-1.8	0.6	-2.6	0.6	-0.6		-8.0	-9.8	-11.2	-11.8
슬로바키아	-4.6	-1.8	2.1	2.3	-1.0	-2.8	-2.1		-6.4	-4.3	-5.8	-7.9
슬로베니아	-5.0	2.2	1.1	-1.1	-0.6	-0.5	-0.8	1.3	-2.8	-1.7	-3.9	-3.4
구소련 국가 평균	-0.6	-0.2	-4.9	-0.3	1.2	0.2			-0.8	-5.7	-4.6	-4.6
기타국가 평균	-5.1	-0.1	0.8	1.2	-1.9	-0.4	-0.7	-0.9	-5.3	-4.7	-8.1	-8.3
전체 평균	-2.2	-0.1	-2.7	0.3	-0.1	-0.0	-0.7	-0.9	-2.4	-5.4	-5.8	-5.8

자료 : Tanzi and Tsibouris(2000)를 이용하여 계산

### 나. 체제전환 2차년까지의 변화

체제전환 개시연도의 재정수입 비율은 조세부담률의 경우보다는 더 많은 23개 국가들에 대해 관찰할 수 있었다. 이들 국가들에서 체제전환 2차년까지의 재정수입 비율은, 14개국에서 하락하였고, 9개국에서는 상승하였으며, 대상국가 전체의 평균치는 2.2%p 하락하는 것으로 나타나고 있다. 집단별로 보면, 구소련 국가들을 제외한 8개 국가 중에는 헝가리를 제외한 7개 나라에서 재정수입 비율이 하락하고, 평균치도 5.1%p 하락하는 등 하락 추세가 강하게 나타나고 있다. 반면, 15개 구소련 국가 중에는 재정수입 비율이 7개국에서 하락, 8개국에서 상승하였으며, 평균치도 -0.6%p 하락에 불과한 등 하락과 상승 경향이 혼재되어 있다. 전체적으로 볼 때, 하락하는 경향이 다소 강하게 나타나고는 있지만, 명확하게 하락 추세가 압도적인 정도는 아니다.

상승 및 하락 폭은 국가별로 상당한 차이를 보인다. 중동구 국가 중에는 체코에서는 14%p 하락, 알바니아에서 9%p 하락 등으로 하락 폭이 크게 나타나고 있으며, 다른 국가들은 대부분 하락 폭이 5%p 미만으로 작게 나타났다. 구소련 국가에서도 하락 또는 상승 폭은 국가별로 큰 차이를 보이는 등 체제전환 개시연도에 재정수입 비율이 상승 또는 하락하는 것은 국가별로 차이가 크다.

어떠한 요인으로 인해 국가별로 큰 차이가 발생하는지를 이해하는 것은 매우 중요하다. 이에 대해 제4절에서 자세하게 논의되겠지만, 기존의 논의에서 이와 관련된 점을 찾는다면, 구소련 국가 중 일부에서는 1992년에 명목적인 체제전환이 개시되었음에도 불구하고 실질적인 체제전환이 본격화되지 않아 체제전환 과정에서 발생하는 재정수입의 하락을 방지할 수 있었다는 지적일 것이다. Tanzi and Tsibouris(2000)는 시장개혁 속도가 늦었던 국가들, 예

를 들어, 벨라루스, 타지키스탄, 투르크메니스탄 그리고 우즈베키스탄 등은 여전히 거대한 국영기업 부문을 포함하는 전통적인 세수 기반에 계속 의지함에 따라 조세수입 하락을 최소화시키거나 지연시킬 수 있었다고 지적하고 있다.

구소련 국가를 제외한 중동구 국가들 중 예외적으로 헝가리만이 재정수입의 하락을 경험하지 않은 것으로 나타났다. 비록 엄밀한 검증이 부족하기는 하지만, 헝가리에서는 체제전환 이전에 이미 민간경제활동 비율이 다른 나라들에 비해 매우 높았고<sup>49)</sup>, 체제전환 개시연도에 재정수입에 미치는 충격이 다른 나라들에 비교적 작았기 때문일 가능성을 생각해 볼 수 있다.

#### 다. 체제전환 3차년까지의 변화

체제전환 3차년의 재정수입 비율을 체제전환 2차년의 재정수입 비율과 비교한 결과 전체 24개 국가 중 10개 국가에서 상승하고 14개 국가에서 하락하여, 하락한 나라들의 수가 다소 많다. 그러나, 전 국가의 평균치는 체제전환 2차년에 비해 0.1%p 하락하였을 뿐, 큰 차이를 보이지 않는다. 구소련 국가들을 제외한 기타 9개 국가들 중에는 5개국에서 상승하고 4개국에서 하락하였으며, 평균적으로는 0.1%p 하락하였을 뿐이다. 구소련 15개 국가들 중에는 5개국에서 상승하고 10개국에서 하락하여, 하락한 국가들의 수가 다소

---

49) 헝가리의 경우, 체제전환 이전에 이미 민간경제활동이 GDP 중에서 차지하는 비율이 20% 정도로, 그 비율이 거의 미미한 체코슬로바키아 및 다른 공산권 국가들과 상당한 차이를 보이고 있다. 헝가리도 큰 범주화에서는 급진적인 체제전환국으로 분류되고 있지만, 체코 등 다른 나라들에 비해 체제전환의 속도가 상대적으로 더 점진적이었다.

많기는 하다. 그러나 평균치는 불과 0.2%p 하락하였을 뿐이다.

체제전환 2차년부터 3차년까지의 변화가 체제전환 개시연도부터 2차년까지의 변화와 어떤 관계를 가지는지 살펴보았다. 양자의 상관계수는 0.006으로 매우 낮게 나타나서, 특별한 연관성을 발견할 수 없었다.

체제전환 개시연도 이후 3차년까지의 변화를 살펴본 결과, 전체 23개 대상국가 중 14개 국가에서 하락하고 9개 국가에서 상승한 것으로 나타나고 있다. 구소련 국가들을 제외한 8개 국가에서는 모두 하락하는 것으로 나타나, 하락 추세가 2차년까지의 변화에서보다 더 명확하게 나타난다<sup>50)</sup>. 반면, 구소련 15개 국가 중에는 6개국에서 하락하고, 9개국에서 상승한 것으로 나타나고 있다. 2차년까지의 변화와 비교하여 보면, 15개국 중 대부분인 14개국에서 2차년까지의 변화와 같은 방향인 것으로 나타났다. 좀더 구체적으로는 8개국에서는 2차년까지의 변화와 이후 1년간의 변화가 같은 방향으로 나타나고 있으며, 6개국에서는 2차년까지의 변화가 이후 1년 동안의 변화를 압도하는 것으로 나타나고 있다.

#### 라. 체제전환 4차년까지의 변화

구소련 국가를 제외한 기타 국가들에서는 4차년까지의 변화가 3차년까지의 변화와 크게 다르지 않다. 구소련 15개 국가 중 7개 국가에서 상승하고, 7개 국가에서 하락하였으며, 1개 국가에서는 거의 변화가 없었다. 평균치로 볼 때는 비교적 하락한 것으로 나타나지만, 이는 주로 타지키스탄, 아제르바이잔에서의 대폭적인 하락으

---

50) 2차년까지의 변화를 보면, 8개 국가 중 헝가리를 제외한 7개 국가에서 하락하는 것으로 나타난 바 있다.

로 인한 것이다. 이들 두 나라들이 내전으로 인해 재정수입이 대폭 하락하였다는 사실을 감안하면, 순수하게 체제전환으로 인한 재정수입 비율의 변화는 명확하지 않다고 판단하는 것이 더 적절할 것이다. 구소련 국가를 제외한 기타 8개 국가 중에는, 7개 국가에서는 하락으로 나타나고 있으며, 폴란드만 예외적으로 4차년까지 재정수입 비율이 상승한 것으로 나타나고 있다.

#### 마. 1998년까지의 변화

체제전환이 추진된 후 6년이 경과된 1998년까지의 변화치를 살펴보면, 자료가 있는 23개 국가 중 재정수입 비율이 상승한 나라는 6개, 하락한 나라는 17개 국가였으며, 평균적으로는 5.8%p 정도 하락한 것으로 나타나고 있다. 전반적으로는 하락하는 경향이 다소 큰 것으로 나타나고 있지만, 상승하는 국가들도 있어 국가별 차이가 크다는 점에 유의할 필요가 있다. 구소련 국가를 제외한 중동구 8개 국가에서는 모두 재정수입 비율이 하락하였으며, 평균적으로는 8.3%p 하락하였다. 구소련 15개 국가 중에는 9개 국가에서 하락하고, 에스토니아, 라트비아, 리투아니아, 그루지아, 키르기즈, 몰도바의 6개 국가에서 상승하였다<sup>51)</sup>.

비록 소련을 제외한 중동구 국가 모두에서 전반적으로 하락한 것으로 나타나고 있지만, 하락 폭은 국가별로 상당한 차이를 보인다. 하락 폭이 가장 큰 체코에서는 18.8%p 하락하였으며, 루마니아는 11.8%p, 알바니아는 11.1%p, 슬로바키아 7.9%p, 불가리아는 5.6%p, 헝가리는 5.0%p, 슬로베니아는 3.4%p, 폴란드는 2.4%p 하

51) 크로아티아의 경우에도 전반적으로 재정수입 비율이 상승하는 경향이 나타나고 있지만, 체제전환 개시연도의 자료가 없어 대상에 포함하지 않았다.

락하였다.

구소련 국가 외의 국가들 대부분에 대해서는 1~2년 정도의 추가적인 기간 동안까지를 관찰하는 것이 가능하다. 관찰기간을 1~2년 확대함에 따라, 국가별 등락의 폭은 다소 달라지지만, 전반적인 추세나 평균치는 체제전환 7차년까지의 변화를 관찰하는 것과 거의 차이가 없다.

체제전환 과정이 재정수입 비율에 미치는 영향을 살펴보기 위해, 체제전환 개시연도 및 1998년의 시점에서 재정수입 비율의 국가별 분포를 살펴보았다. 체제전환 개시연도에 국가별 재정수입 비율의 단순 산술평균은 36.17%이고 표준편차는 10.7로 나타났다. 1998년의 경우 평균은 30.93%로 하락하였지만, 표준편차는 체제전환 개시연도와 큰 차이가 없는 10.5로 나타났다. 즉 체제전환 과정에서 평균적인 재정수입 비율이 하락하여, 하락 정도가 국가별로 차이가 있기는 하지만, 크게 축소되거나 확대되지는 않았음을 알 수 있다.

#### 바. 체제전환 개시연도 이전의 변화

이상의 분석에서 체제전환 개시연도 이후의 자료만을 이용한 것은 체제전환 이전 자료의 획득이 어려울 뿐만 아니라 획득한 자료가 일관성이 부족하기 때문이었다. 체제전환 개시연도 이후의 변화만을 고찰하는 것은 체제전환 직전 또는 초기의 변화를 충분히 반영하지 못할 수 있다. 따라서 비록 불완전하더라도, 체제전환 이전 연도의 자료를 부분적으로나마 사용하여 체제전환 초기의 변화를 관찰해 보기로 한다.

위에서 사용한 자료 중 체제전환 개시 직전연도의 자료가 포함되어 있는 6개국을 대상으로 관찰한 결과, 2개 국가에서는 체제전환 개시연도의 재정수입 비율이 직전연도에 비해 크게 하락하였고, 2개 국가에서는 큰 변화가 없었으며, 2개 국가에서는 다소 상승하는 등 국가별로 큰 차이를 보였다. 좀더 구체적으로 살펴보면 다음과 같다. 알바니아는 체제전환 개시연도인 1991년의 재정수입 비율이 31.4%로 직전연도의 비율인 46.8%의 약 2/3 정도로 크게 하락하였다. 불가리아에서도 체제전환 개시연도인 1991년의 재정수입 비율은 40.4%로 직전연도의 52.8%에 비해 크게 하락하였다. 체코와 루마니아의 경우에는 체제전환 개시연도의 재정수입 비율은 직전연도와 큰 차이가 없었다. 반면, 슬로바키아와 슬로베니아에서는 체제전환 개시연도에서의 재정수입 비율이 직전연도보다 각각 4%p, 6.7%p 상승하였다.

구소련 국가들에 대해서는 위에 사용한 자료를 통해 확인할 수 없으므로, 다른 연구인 Cheasty(1996)를 사용하였다. 구소련 국가 전체의 재정수입 비율의 단순 산술평균은 1991년에 35%에서 1992년에 33%로 소폭 하락한 것으로 나타나고 있지만, 국가별로 차이가 매우 크다. 전체 15개 국가 중 6개국에서는 재정수입 비율이 크

게 하락하였고, 3개국에서는 상승하였으며, 6개국에서는 변화의 정도가 크지 않았다. 좀더 구체적으로는 다음과 같다. 그루지아에서는 34%에서 15%로, 몰도바에서는 32%에서 20%로, 키르기즈에서는 22%에서 16%로, 리투아니아에서는 41%에서 34%로, 라트비아에서는 37%에서 28%로, 에스토니아에서는 41%에서 33%로 대폭 하락하였다. 반면, 아제르바이잔에서는 36%에서 48%로, 투르크메니스탄에서는 38%에서 42%로, 우크라이나에서는 38%에서 44%로 대폭 상승하였다. 타지키스탄, 아르메니아, 러시아, 카자흐스탄, 벨라루스, 우즈베키스탄에서는 하락 또는 상승의 폭은 3%p 이내로 비교적 작다.

#### 사. 점진적 체제전환 국가

위에서 관찰한 자료에는 급진적 체제전환 국가들만이 포함되어 있으며, 중국과 베트남 등 동아시아의 점진적 체제전환 국가는 포함되어 있지 않다. 이들 국가 중 중국과 베트남은 최근 GFSY에 최근의 자료가 포함되어 있기는 하지만, 체제전환 개시연도의 자료는 누락되어 있다. 그럼에도 불구하고, 이용 가능한 자료를 사용하여 매우 제한적인 관찰을 한 결과는 다음과 같다.

베트남에 대해서는 체제전환이 시작된 1986년부터 약 8년이 경과된 1994년 이후의 자료만을 관찰할 수 있었다. 1994년 이후의 변화를 보면, 베트남에서는 5년간 재정수입 비율이 지속적으로 하락하여 총 6.1%p 하락한 것으로 나타나고 있다<sup>52)</sup>. 중국에서는 체제전환이 가속화된 1992년 이후 중앙정부의 재정수입 비율이 다소

---

52) 1994년에 23.6%이던 재정수입 비율이, 1995년에 23.3%, 1996년에는 22.9%, 1997년에는 21.1%, 1998년에는 19.0%, 1999년에는 17.5%로 매년 하락하고 있다.

하락하다가, 1994년에 일시 상승한 후 1995년에 다시 하락하는 등 비교적 기복을 보이고 있다. 그러나 중국의 경우에는 지방재정의 비중이 워낙 높기 때문에 GFSY에 포함되어 있는 중앙정부 재정만으로는 정확한 상황을 파악할 수 없는 한계가 있다는 점에 유의할 필요가 있다<sup>53)</sup>.

#### 아. 조세수입 변화와 재정수입 변화

재정수입 변화와 조세수입 변화와의 연관성을 살펴보기 위해, 두 수치간의 상관관계를 검토하였다<sup>54)</sup>. 체제전환 2차년까지의 재정수입 비율 변화치와 조세부담률 변화치의 상관계수는 0.35 정도로 비교적 낮게 나타났다. 국가별로 살펴본 결과, 15개 대상 국가 중 10개 국가에서는 재정수입 비율과 조세수입 비율이 거의 평행하게 움직이는 것으로 파악되었지만, 나머지 5개 국가에서는 재정수입 비율과 조세수입 비율이 평행하게 움직이지 않은 것으로 나타나고 있다.

몰도바, 키르기즈, 아제르바이잔에서는 조세수입에는 큰 변화가 없음에도 불구하고, 재정수입 비율에 큰 변화가 있는 것으로 나타나고 있다. 좀더 구체적으로는 몰도바와 아제르바이잔에서는 1993년에 재정수입 비율이 크게 하락하였으며, 키르기즈에서는 1993년에 크게 상승하였다. 그리고 아르메니아와 그루지아에서는 조세부

---

53) 1990년에 8.9%에서 1991년에 7.5%, 1992년에 6.3%, 1993년에 4.7%로 하락하다, 1994년에 7.6%로 상승 후, 1995년에는 6.7%로 하락, 1996년에는 6.4%, 1997년에 6.6%, 1998년에 7.1%로 변동하는 등의 기복을 보이고 있다.

54) 자료에 문제가 있는 우크라이나와 투르크메니스탄을 제외한 15개 국가를 대상으로 수치를 구하였다.

담률이 상당 폭 하락하였음에도 불구하고, 재정수입 비율에는 큰 변화가 없는 것으로 나타나고 있다. 이와 같이 일부 국가들에서는 적어도 단기적으로는 조세수입 외의 요인들이 재정수입에서 큰 역할을 한 것으로 보인다. 자료부족으로 정확한 내용을 파악할 수 없었지만<sup>55)</sup>, 일반적으로 생각하는 바와 달리 공기업의 민영화 수입만으로는 이러한 부분을 설명할 수 없으며<sup>56)</sup>, 기타 재정수입의 변화로 인해 발생한 것으로 보인다.

반면 조세수입과 재정수입의 장기적인 연관관계를 살펴보기 위해, 체제전환 과정에서의 조세부담률의 총변화치와 재정수입 비율 총변화치의 상관관계를 살펴보았다. 상관계수는 0.86 정도로, 체제전환 개시연도 양자의 변화에 대한 상관계수보다는 훨씬 높게 나타나고 있다. 이러한 결과는 장기적으로는 조세수입이 재정수입의 대부분을 차지하기 때문에, 조세수입의 변화와 재정수입의 변화가 비슷한 방향으로 움직인다는 점에서 당연한 결과라 할 수 있다.

전체적인 재정수입의 구조를 고찰하기 위해, 재정수입 중 조세수입이 차지하는 비중을 고찰하기로 한다. 전 구간에 대해 신뢰성 있는 자료가 있는 14개 국가를 대상으로 한 결과, 재정수입 중 조

55) 예를 들어, 키르기즈의 경우에도 1993년에 조세부담률은 전년대비 0.2% 상승한 것으로 나타나는 반면, 재정수입 비율은 8.4% 상승한 것으로 나타나고 있다. 그러나 1993년의 중앙정부 예산 중 조세수입을 제외한 기타 수입의 비율은 불과 3% 정도로 확인되어, 이러한 차이를 설명할 수 없었다. 체제전환국과 관련하여 통계 오류의 가능성을 배제할 수는 없지만, 통계 오류의 가능성을 배제한다면, 이러한 변화는 주로 지방정부에서 발생한 것으로 보인다.

56) 아르메니아에서의 공기업 민영화 수입은 거의 매년 0에 가까우며, 아제르바이잔에서는 정확한 통계가 없지만 거의 미미한 것으로 파악되고 있다. 키르기즈에서도 1993년의 공기업 민영화 수입은 거의 0으로 파악되고 있으며, 조지아에서도 그 규모가 가장 큰 1996년에도 GDP의 0.3%에 불과하였다.

세수입이 차지하는 비율의 평균치는 체제전환 개시연도에 약 85% 정도였다가, 다음 연도에 77% 정도로 급격히 하락한 후, 4차년까지 80% 이하에서 머무른다. 이후 5차년부터 급격히 상승하여, 체제전환 7차년에는 89% 정도까지 상승한다.

21개 국가를 대상으로 고찰한 결과<sup>57)</sup>, 이 중 8개 국가에서는 조세수입이 재정수입에서 차지하는 비율이 연도별로 큰 변동이 없는 것으로 관찰되었다. 주로 소득 수준이 높은 슬로베니아, 헝가리, 체코, 폴란드, 슬로바키아, 에스토니아, 리투아니아, 루마니아가 이 범주에 속한다. 예를 들어, 폴란드에서는 조세수입이 재정수입에서 차지하는 비중이 약 90% 정도로, 슬로베니아와 크로아티아에서는 약 95% 정도로 체제전환 전 과정에 걸쳐 안정화되어 있다.

전체 21개 국가 중 약 절반 정도인 10개 국가에서는 조세수입이 재정수입에서 차지하는 비중이 일정 기간 동안 하락한 후에 다시 상승하는 경우, 즉 위에 언급한 평균치의 변화와 유사한 형태를 보이고 있다. 구소련 국가 중 유효한 12개 관찰대상 중 8개 국가가 이러한 패턴에 속하며, 특히 CIS 국가 중에는 몰도바를 제외한 모든 나라들이 이러한 패턴을 보이고 있다<sup>58)</sup>.

점진적 체제전환 국가 중에는 중국과 베트남에서의 최근 동향만을 GFSY를 이용하여 파악할 수 있었다. 중국과 베트남에서는 최근에 재정수입 중 조세수입이 차지하는 비중이 증가하는 경향이 비교적 명확하게 나타나고 있다. 베트남에서는 조세의 비중이 1994년에

57) 관찰 대상 수를 확대하기 위해 다소 불완전한 자료도 포함하여 고찰하였다.

58) 아르메니아는 1993년, 아제르바이잔 1994년, 그루지아는 1995년, 카자흐스탄은 1994년, 러시아는 1997년, 우즈베키스탄은 1994년, 벨라루스는 1995년, 키르기즈 1993년, 알바니아는 1993년, 불가리아는 1993년 재정수입 중 조세수입의 비중이 가장 낮아지고 있다.

77.6%에서 비록 다소의 연도별 기복은 있지만 전반적으로 상승하는 패턴을 보여, 1999년에는 84.4%에 이르고 있다. 이는 재정수입 중 세외수입 비중이 줄어든 것에 기인한다. 중국의 경우, 비록 중앙재정만으로 대상으로 한 것이어서 신뢰성이 떨어지기는 하지만<sup>59)</sup>, 조세수입이 재정수입에서 차지하는 비중은 1990년에 44.4%에서 매년 지속적으로 상승하여 1998년에는 85.9%에 이르며, 세외수입과 원조가 차지하는 비중이 모두 하락하는 것으로 나타나고 있다. 중국에서는 1980년대말 ~1990년대 초반에 전체 재정수입 중에 세외수입이 차지하는 비중이 너무 크다는 문제가 지적되어 이와 관련된 정책적 노력을 한 결과인 것으로 알려지고 있다.

위에 살펴본 점들을 간단히 요약하면 다음과 같다. 소득 수준이 높은 나라에서는 재정수입 중 조세수입이 차지하는 비중이 비교적 안정된 경향이 있다. 기타 국가들에서는 체제전환 초기에 조세수입 외에도 재정수입이 차지하는 비중이 일시적으로 상승할 수 있어, 단기적으로는 재정수입의 변화가 반드시 조세수입의 변화와 일치하지는 않는다. 그러나 일정기간이 경과한 후에는 재정수입 중 조세수입의 비중이 증가하며, 결국 재정수입원으로서의 조세의 의미가 더욱 커지게 된다. 이로 인해 장기적으로는 재정수입과 조세수입은 장기적으로는 평행하게 움직이는 경향이 강해진다.

---

59) 중국의 경우 지방재정의 비중이 워낙 크기 때문에, 중앙정부 수입만을 대상으로 하여 파악하는 것만으로 재정을 충분히 이해할 수 없다.

<표 III-6> 재정수입 중 조세수입의 비중

(단위 : %)

재정수입 중 조세의 비중	개시 연도	2차년	3차년	4차년	5차년	6차년	7차년	
구 소련	아르메니아	76.8	45.3	47.3	63.8	73.3	82.7	82.0
	아제르바이잔	61.0	82.0	50.0	59.1	80.7	86.3	87.7
	벨라루스		81.8	68.4	55.5	58.4	89.2	71.3
	에스토니아	92.5	94.6	94.4	94.7	95.1	94.4	93.9
	그루지아	80.4	20.6	59.7	50.5	76.8	73.0	81.7
	카자흐스탄	87.8	79.2	66.5	65.1	85.6	89.7	89.0
	키르기즈	87.4	59.0	65.4	89.8	79.5	77.2	79.6
	라트비아		99.2	98.9	93.4	88.0	85.7	78.1
	리투아니아	94.7	92.1	99.1	97.8	97.3	98.2	97.3
	몰도바	68.7	92.5	84.4	85.0	85.4	82.4	83.8
	러시아	90.9	87.6	89.3	84.5	85.8	80.5	92.7
	우즈베키스탄	83.8	80.5	72.1	80.1	94.4	92.0	94.5
	알바니아	85.0	72.9	72.7	82.0	74.1	83.6	79.9
불가리아	93.3	86.2	77.7	79.7	81.2	81.3	84.2	
크로아티아		45.4	57.5	59.1	58.6	56.8	53.7	
체코		86.2	89.8	90.2	91.3	91.3	92.0	
헝가리	98.9	98.8	98.7	98.9	98.6	98.6	98.0	
마케도니아					90.3	92.4	92.4	
폴란드		84.3	83.3	82.1	84.6	84.7	85.1	
루마니아	86.4	91.4	92.9	88.2	88.4	90.0	91.2	
슬로바키아		85.5	82.4	83.6	86.2	86.2	85.5	
슬로베니아			90.9	91.3	92.8	93.4	92.2	
평균	84.8	78.2	78.2	79.7	83.9	85.9	85.7	
14개국 평균	84.8	77.3	76.4	79.9	85.4	86.4	88.3	

자료 : Tanzi, and Tsibouris(2000)을 이용하여 계산

#### 4. 조세 및 재정수입 수준 변화의 결정요인

앞에서 우리는 각 국가들에서의 재정수입 비율 및 조세부담률의 변화가 국가별로 상이하게 나타나는 것을 보았다. 본절에서는 이와 같이 재정수입 비율 또는 조세부담률의 변화 및 결정에 영향을 미치는 요인들에 대해 고찰하기로 한다.

##### 가. 소득 수준

소득 수준은 각 나라의 경제적 상황에 대한 가장 대표적인 변수이며, 각 나라의 재정수입 수준에 영향을 미칠 수 있다. 조세의 수요, 즉 공공재의 공급측면에서 생각할 때, 소득 수준이 재정수입 비율에 영향을 줄 수 있다는 가능성을 생각할 수 있다. 조세의 공급 측면인 징세 여건은 국가별로 차이가 있으며, 소득 수준이 이러한 징세 여건을 대표하는 대리변수(proxy)가 되는 가능성도 생각할 수 있다. 다른 조건이 같다고 할 때, 징세비용이 높을수록 실제 재정수입 비율은 낮아진다. 조세행정 여건은 각 나라의 회계제도, 상거래의 투명성 등 다양한 변수에 의해 좌우되며, 이러한 각 변수들은 포괄적 의미의 사회적 자본의 일부에 해당된다. 최근 이러한 사회적 자본이 논의의 대상이 되고 있지만, 실제로 사회적 자본은 측정이 용이하지 않다. 이러한 사회적 자본의 대리변수로서 소득 수준을 사용하는 경우, 즉 소득 수준이 높은 나라에서 징세비용이 낮고, 이로 인해 재정수입 비율이 높아진다는 추론이 가능하다.

체제전환 과정은 조세징수 환경을 크게 변화시킨다. 기존의 사회주의 체제에서는 징세비용 및 조세가 경제행위의 변화를 통해 왜곡을 초래하는 정도가 비교적 약하기 때문에, 각 나라의 재정지

출은 주로 조세의 수요 측면에 의해 결정되는 경향이 강했다. 즉 이러한 상황에서는 소득과 재정수입과의 연관성이 낮을 것이다. 그러나 체제전환으로 인해 징세비용이 증가되고, 특히 소득 수준이 낮은 나라에서 크게 증가하는 경향이 있는 경우, 소득 수준과 재정수입 비율과의 연관성이 높아질 것이다.

이러한 현상이 실제로 체제전환국 과정에서 발생하고 있는지를 살펴보기 위해 체제전환이 시작되는 시점과 체제전환이 일정기간 진행된 후의 시점에서 국가별 소득 수준과 재정수입 비율의 관계를 살펴보았다. 소득 수준에 대해서는 PPP로 측정된 일인당 소득을 사용하기로 한다<sup>60</sup>). 다음의 [그림 III-1]과 [그림 III-2]는 각각 체제전환이 시작되는 시점 및 1998년의 시점에서 양 변수의 상관관계를 나타낸 것이다.

그림을 통해서도 비교적 쉽게 관찰할 수 있듯이, 1998년에는 체제전환 개시연도에 비해 소득과 재정수입 비율과의 상관관계가 매우 높아졌다. 두 시점에 각각 회귀분석을 한 결과, 체제전환 개시연도에는  $R^2$ 가 0.33 정도인 것에 비해, 1998년에는  $R^2$ 가 0.60으로 상승하였다. 소득대신 log소득을 사용하는 경우에도, 체제전환 개시연도와 1998년에서의 회귀식의  $R^2$ 는 각각 0.27과 0.67로 나타나고 있어, 큰 차이는 없다.

이러한 변화는 체제전환이 시작되기 전에는 각 나라의 재정수입의 비율이 소득 수준에 의해 크게 영향을 받지 않지만, 일정기간 체제전환이 진행된 후에는 소득 수준 또는 소득 수준과 상관성이 있는 요인들에 의해 결정되는 경향이 강해지는 것을 의미한다. 물론 소득 수준이 반드시 그 나라의 재정수입 비율을 결정하는 요인이

---

60) 국가별 PPP 소득은 IMF Homepage를 통해 입수한 자료를 사용하였다. 그루지아와 타지키스탄의 경우에는 1992년의 PPP 소득을 구할 수 없어, 1993년의 값을 대신 사용하였다.

라고 단정할 수는 없지만, 적어도 예측을 위한 대리변수가 될 수는 있다. 예를 들어, 그 나라의 소득 수준은 나라의 조세행정 등에 영향을 미치는 제반 사회적 인프라 등을 반영하며, 소득 수준이 낮은 나라에서는 여러 사회적 여건으로 인해 높은 재정수입 비율을 유지하는 것이 힘들거나 바람직하지 않다고 볼 수 있다.

1998년에 소득과 재정수입 비율과의 회귀식은 다음과 같다<sup>61)</sup>.

$$\begin{aligned} \text{재정수입 비율} &= 18.7456 + 2.143 * \text{소득}(1000\$) \\ &\quad (0.379) \quad \dots\dots\dots (1) \\ R^2 &= 0.60 \end{aligned}$$

이상에서 우리는 어떤 국가에 대해 다른 정보를 가지고 있지 않은 경우, 비록 불완전하기는 하지만, 소득 수준이 일정기간의 체제 전환이 진행된 후의 그 나라의 재정수입 수준을 예측하는 변수가 될 수 있음을 알 수 있다.

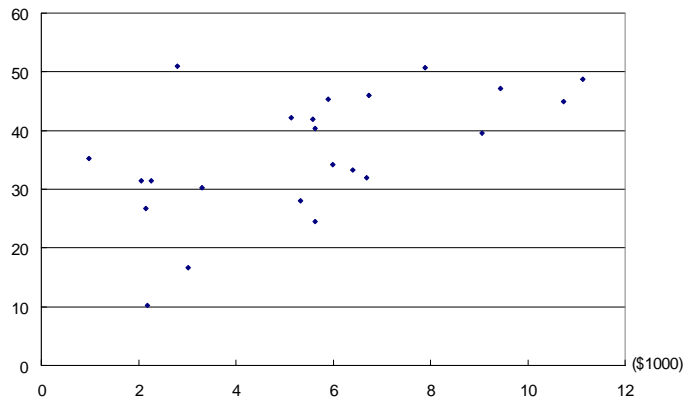
반면, 체제전환 과정에서의 재정수입 비율의 변화치, 즉 1998년의 재정수입 비율에서 체제전환 시작 시점의 재정수입 비율을 차감한 수치는 소득과는 적어도 선형 회귀분석에서는 상관관계가 매우 낮은 것으로 나타나고 있다. 앞에서 우리는 소득 수준이 높은 나라에서는 재정수입 비율의 변화치가 대체적으로 작은 경향이 있지만<sup>62)</sup>, 소득 수준이 낮은 나라에서는 변화를 정확히 알 수 없는 패턴을 관찰한 바 있지만, 이러한 패턴은 적어도 선형 회귀분석에서는 잘 파악될 수 없다.

---

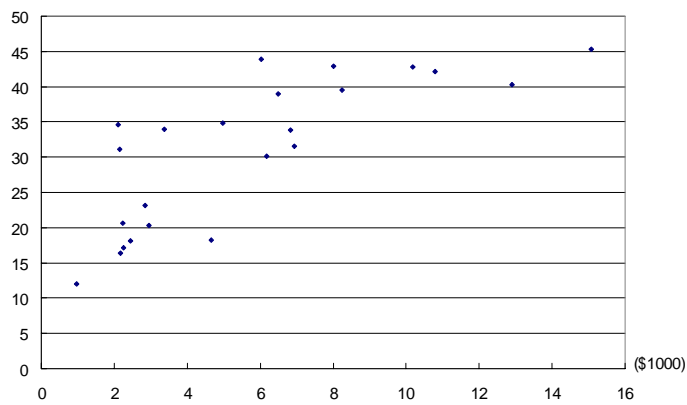
61) 괄호 안의 수치는 표준오차를 나타낸다.

62) 소득 수준이 가장 높은 5개 국가를 예로 들면, 이 중 체코는 다소 예외적이다.

[그림 III-1] 소득과 재정수입 비율 (체제전환 개시연도)



[그림 III-2] 소득과 재정수입 비율(1998)



#### 나. 체제전환 개시연도 재정수입 비율의 영향

체제전환 개시연도의 재정수입 비율이 체제전환 과정에서의 재정수입 비율의 총변화치에 어떠한 영향을 미치는지 살펴본다. 우선, 체제전환 과정에서의 재정수입 비율의 총변화치를 종속변수로, 체제전환 개시연도의 재정수입 비율을 설명변수로 회귀분석한 결과는 다음과 같다.

$$\begin{aligned} \text{재정수입 비율 변화치} &= 13.7193 - 0.541 * \text{개시연도 비율} \\ &\quad (0.186) \quad \dots\dots\dots (2) \\ R^2 &= 0.28 \\ &\quad ( )\text{안은 표준오차} \end{aligned}$$

위 회귀식은 다른 아무런 정보가 없고 단지 체제전환 개시연도의 재정수입만을 토대로 향후 변화를 예측하는 경우, 체제전환 개시연도에 재정수입 비율이 높은 나라일수록 재정수입 비율이 하락할 가능성이 높다는 것을 보여주고 있다.

#### 다. 소득과 체제전환 개시연도 비율

이번에는 소득과 체제전환 개시연도 재정수입 비율을 동시에 정보로 활용하여, 재정수입 비율의 변화를 예측하는 경우를 생각해 보자. 체제전환 개시연도의 일인당 소득과 재정수입 비율을 동시에 설명변수로 사용하여 회귀분석한 결과는 다음과 같다.

$$\text{재정수입 비율 변화치} = 13.88 + 2.02 * \text{소득} - 0.85 * \text{개시연도비율}$$

$$(0.74) \quad (0.198) \dots\dots\dots (3)$$

$$R^2 = 0.4811$$

( )안은 표준오차

체제전환 개시연도의 재정수입 비율에 해당되는 계수의 t 값이 단지 재정수입 비율만을 설명변수로 한 경우인 식 (2)에서보다 더 높아진다. 즉 소득으로 인해 발생하는 변화를 제외하면 체제전환 개시연도의 재정수입 비율이 체제전환 기간중 재정수입 비율의 총 변화치에 미치는 영향은 더욱 명확해진다.

앞의 “나”절에서 소득 수준은 그 자체로서는 향후 재정수입 비율의 변화를 효과적으로 예측할 수 없다고 언급한 바 있다. 그러나 식(3)의 회귀분석 결과에서 보듯이, 소득을 체제전환 개시연도의 재정수입 비율과 동시에 고려하는 경우에는 소득 수준이 재정수입 비율에 미치는 영향은 통계적으로 유의하게 나타나고 있다. 직관적으로 설명하자면, 소득이 향후의 재정수입 비율이 어느 정도 될 것인지를 알려줄 수 있기 때문에 체제전환 개시연도의 재정수입 비율에 대한 정보를 알면, 변화의 방향을 예측할 수 있는 것으로 이해할 수 있다. 반면 체제전환 개시연도의 재정수입 비율을 알지 못한 상태에서는 소득만으로는 재정수입 비율의 변화를 예측하는 것이 불가능하다.

이번에는 소득과 체제전환 개시연도 재정수입 비율을 동시에 정보로 활용하여, 1998년의 재정수입 비율을 예측하는 경우에도 소득은 통계적으로 유의한 것으로 나타나고 있다.

## 라. 기타 결정요인

재정수입 비율은 체제전환 과정에서 발생하는 다양한 상황에 의해 영향을 받을 수 있다. 위에서 고려한 두 변수 이외에 추가적으로 어떤 변수들이 체제전환 과정에서 재정수입 비율의 변화에 영향을 미치는지를 검토해 보기로 한다. 가장 대표적 거시경제 변수라 할 수 있는 성장률과 물가인상률<sup>63)</sup>, 그리고 체제전환의 진척도를 나타내는 EBRD 체제전환지수를 대상으로 선택하였다. 앞에서 검토한 소득 및 체제전환 개시연도의 재정수입 비율과 함께 이들 3개 변수, 즉 총 5개 변수를 설명변수로 하여 각각의 변수가 체제전환 과정에서의 재정수입 비율의 변화에 어떤 영향을 미치는지를 검토하였다.

각 변수간의 상관관계로 인해 다중공선성(multicollinearity) 문제가 발생하기 때문에, 5개 설명변수 모두를 사용하여 회귀분석하는 경우에는 각 변수의 t값이 매우 낮아진다. 그러나 일부 설명변수만을 사용하는 경우에 발생하는 변수누락에 의한 편의(omitted variable bias)가 발생할 수 있다. 따라서 다양한 변수들의 조합으로 회귀분석을 하였다. 결과를 요약하여 보고함에 있어, 편의상 각 계수에 대한 t값이 1.96 이상인 경우를 통계적으로 유의한 것으로 표현하기로 한다.

우선 각 변수들이 독립적으로 설명변수로 활용되는 경우를 검토하였다. 각 변수들을 단독 설명변수로 하여 회귀분석을 한 결과, 모든 변수가 1998년의 재정수입 비율 또는 재정수입 비율의

---

63) 물가인상률은 일부 국가에 대해서 특정기간의 자료를 구할 수 없어서, 대신 체제전환 전 기간 동안의 평균적인 물가인상률율을 IMF에서 추정된 값을 사용하였다. 성장률에 대해서는 1989년 GDP 대비 1999년의 GDP 비율을 대리변수로 사용하였다

변화치를 예측함에 있어 통계적으로 유의한 것으로 나타났다. 그러나 이것이 모든 변수가 각각 재정수입 비율이나 변화치를 결정하는 요인임을 의미하지는 않는다. 특히 각 설명변수들이 소득 수준과 일정수준의 상관관계를 가지고 있음에 유의할 필요가 있다. 성장률 및 체제전환지수는 소득과 함께 설명변수로 사용되는 경우, 통계적으로 유의하지 않은 것으로 나타나고 있다. 그럼에도 불구하고, 이들 두 변수가 독립적으로 사용되는 경우에 있어 통계적으로 유의하게 나타난 것은 이 변수와 소득과의 상관관계로 인한 것이다.

소득은 다른 변수들과 함께 설명변수로 사용되는 경우에, 거의 모든 경우에 통계적으로 유의한 것으로 나타나고 있다<sup>64</sup>). 마찬가지로 체제전환 개시연도의 재정수입 비율도 거의 모든 경우 통계적으로 유의한 것으로 나타나고 있다.

소득과 체제전환 개시연도 재정수입 비율 외에 추가적인 관심이 필요한 변수는 물가인상률이다. 물가인상률은 다른 설명변수의 추가 여부에 상관없이 회귀분석에서의 계수가 거의 일관성 있게 통계적으로 유의하게 나타나고 있다. 이는 물가인상률이 높은 나라일수록 재정수입 비율이 떨어지는 경향이 있다는 것으로 보여주고 있다. 물가인상률을 전반적인 거시경제 안정도에 대한 대리변수로 이해하는 경우, 전반적으로 거시경제 상황이 불안정한 나라일수록 재정수입이 낮아질 가능성이 높다는 것을 의미한다.

성장률은 다른 변수와 함께 설명변수로 사용되는 모든 경우에 있어 통계적으로 유의하지 않은 것으로 나타나고 있다. 성장률이 재정수입 비율의 변화에 미치는 영향은 (+) 또는 (-)로 나타나기

---

64) 단, 모든 변수를 동시에 사용하여 다중공선성 문제가 심각한 경우에만 통계적 유의성이 떨어진다.

도 하는 등 일관성이 없었으며,  $t$ 값도 매우 낮은 것으로 나타나고 있다. 성장률이 1998년의 재정수입 비율에 미치는 영향은 대체적으로 (+)로 나타나고 있지만, 다른 변수와 함께 사용되는 경우에는  $t$ 값이 작은 것으로 나타났다. 이러한 결과는 성장률은 장기적으로는 재정수입 비율에 영향을 미치는 요인이 될 수 있지만, 단기적으로는 미치는 영향이 명확하지 않은 것으로 해석할 수 있다.

또한 체제전환지수도 거의 모든 경우에 통계적으로 유의하지 않은 것으로 나타나고 있다. 뿐만 아니라, 체제전환지수의 계수는 함께 포함되는 설명변수에 따라 (+) 또는 (-)로 바뀌는 등 일정한 패턴을 찾기 어려웠다. 이는 체제전환의 진척은 재정수입 비율을 상승시키는 측면과 하락시키는 측면이 공존하기 때문인 것으로 해석될 수 있다. 체제전환의 진척이 장기적으로는 새로운 경제체제의 안정을 추구하는 것으로 볼 수 있으며, 재정수입 여건 등에도 긍정적으로 작용할 수 있는 측면이 있다. 그러나, 오히려 단기적으로 기존의 사회주의 경제체제를 변화시킴으로써 징세 여건을 더욱 어렵게 하여, 재정수입이 줄어들게 하는 요인으로 작용할 가능성이 높다. 특히 체제전환의 진척이 매우 낮은 상태에서부터의 추가적인 진전은 징세 여건을 악화시킬 가능성이 높다. 따라서 체제전환 6~8년 정도의 자료를 검토하는 상황에서는 체제전환이 재정수입에 미치는 효과는 명확하게 나타나지 않는 것은 이상한 일은 아닐 것이다.

#### 마. 조세부담률과 변화의 결정요인

이상에서는 재정수입 전체를 대상으로 하여 살펴보았으며, 본 절에서는 조세수입에 미치는 영향에 대해 살펴보기로 한다. 대체적으로 볼 때, 각 변수들이 조세부담률에 미치는 영향이 재정수입

에 미치는 영향에 비해 좀더 명확하게 나타나는 경향이 있었으나, 근본적으로 큰 차이는 발견할 수 없었다.

다만, 조세부담률과 소득과의 연관관계는 재정수입의 연관관계보다 다소 높은 것으로 드러났다. 1998년도 조세부담률을 종속변수로, 소득수준을 설명변수로 한 회귀분석결과는 다음과 같다.

$$\text{조세부담률} = 15.392 + 2.076 * \text{소득} \dots\dots\dots (4)$$

(2.258) (0.332)

$$R^2 = 0.65$$

( )안은 표준오차

조세수입에 대해서는 재정수입에 대해서보다 더 제한된 연도의 자료만이 이용 가능하고, 오류가 있는 것으로 판단되는 일부 자료를 제외하였기 때문에, 여기서 사용한 자료의 수는 재정수입 비율을 설명하기 위해 앞에서 사용한 자료보다 수가 작다는 점에 유의할 필요가 있다. 동일한 국가들에 대해서 재정수입 비율을 설명변수로 하여 예측한 결과보다는 R<sup>2</sup> 값이 상대적으로 더 높게 나타나고 있다. 즉 소득과 조세수입과의 연관성이 소득과 재정수입 비율과의 연관성보다 높게 나타나고 있다.

조세부담률의 변화가 체제전환 개시연도의 조세부담률에 좌우되는 정도가 재정수입 비율이 체제전환 개시연도의 재정수입 비율에 좌우되는 정도보다 약간 더 크다는 것을 알 수 있다. 재정수입 비율 중에는 공기업의 민영화 수입 등 불안정한 일시적 수입이 포함되어 있다는 점을 감안하면, 이러한 결과는 자연스러운 것으로 이해할 수 있다.

물가인상률, 체제전환 진척도, 성장률 등 기타 변수들을 사용하

는 경우에도 조세부담률의 결정 및 변화치에 영향을 미치는 변수들의 패턴은 재정수입 비율을 사용하는 경우와 크게 다르지 않다. 즉, 불가인상률만이 대부분의 경우에 통계적으로 유의한 것으로 나타나고 있으며, 체제전환지수 및 성장률은 다른 변수와 함께 설명변수로 사용되는 경우에는 통계적 유의성이 매우 낮은 것으로 나타나고 있다. 이와 같이 재정수입 비율과의 상관관계가 유사하게 나타나는 것은 재정수입 비율 중 상당부분이 조세수입에 의해 발생하고, 따라서 재정수입 비율과 조세부담률이 상당히 높은 상관관계를 가지고 있다는 점을 감안하면 자연스러운 결과로 이해할 수 있다.

각 변수들이 재정수입 비율과 가지는 상대적 연관성과 비교하여 보면, 재정수입 비율의 경우에서보다는 일반적으로 상관관계가 높은 경향이 있지만, 다소 예외적인 경우도 있다. 이는 각 설명변수 간에 일정 수준의 상관관계가 있기 때문에, 다소 불규칙한 패턴을 보이는 것으로 이해할 수 있다.

## 5. 요약 및 시사점

체제전환 과정에서의 조세정책 경험은 국가별로 상당한 차이를 보인다. 체제전환 과정에서 조세부담률 및 재정수입 비율이 감소하는 나라들이 있는 반면, 오히려 상승하는 나라들도 있다. 초기조건만을 기준으로 본다면, 초기에 재정수입 비율이 높았던 나라에서는 하락하고, 초기에 재정수입 비율이 낮았던 나라에서는 상승하는 경향이 나타나고 있다.

각 국가의 조세부담률 및 재정수입 비율의 결정에 있어, 초기조건보다 더 중요한 것이 소득 수준이다. 체제전환을 경험하기 전에는 각 국가의 조세부담률 및 재정수입 비율은 소득 수준과 연관성

이 높지 않았다. 그러나 수년간의 체제전환이 진행된 후, 각 국가의 조세부담률 및 재정수입 비율은 소득 수준과 높은 양(+)의 상관관계를 가지는 것으로 나타난다.

물론 이러한 관찰결과만으로는 소득 수준이 체제전환 이후의 환경에서, 조세부담률 및 재정수입 비율을 결정하는 요인이라고 단정할 수는 없다. 그러나 소득 수준이 적어도 조세부담률 및 재정수입 비율을 결정하는 요인에 대한 대리변수 이상의 의미를 가질 수 있음은 명확하다. 그러한 가능성의 하나로 생각할 수 있는 것이 소득 수준에 따른 징세 환경의 차이이다. 기존의 사회주의 체제에서는, 정부는 작은 비용으로도 원하는 수준의 조세수입을 비교적 쉽게 확보할 수 있었다. 따라서, 징세 환경이 조세부담률 및 재정수입 비율에 미치는 영향은 크지 않았다. 그러나 새로운 징세 환경에서는, 높은 조세부담률 및 재정수입 비율을 유지하기 위해서는, 이를 가능하게 하는 징세 환경이 필요하다. 소득 수준이 낮은 나라들에서는 사회적 인프라가 잘 정비되어 있지 않아, 높은 조세부담률을 유지하는 것이 불가능하거나 바람직하지 못하다.

본장에서는 어떤 특수한 형태의 체제전환을 사전적으로 염두에 두지 않고 연구를 진행하였다. 그러나, 자료의 한계 등으로 인해 실질적으로는 급진적으로 체제전환을 추진한 나라들에 연구의 중심이 두어졌다. 따라서, 본장에서의 논의를 토대로 북한에 대한 시사점을 도출하는 것은, 비록 북한이 급진적인 형태의 체제전환을 한다고 예측하거나 그러한 방향으로 가야 한다는 당위성을 주장하고자 하는 것이 아님에도 불구하고, 북한이 중동구 또는 구소련 국가들과 유사한 형태의 급진적인 체제전환을 추진한다는 가정하에 만 가능할 것이다. 이러한 점에 유의하면서, 비록 제한적이거나 북한에 대한 시사점을 도출하고자 한다.

체제전환국 사례로부터 북한에 대한 시사점을 도출하려는 시도

에서 직면하는 또 다른 문제는 현재의 북한 상황이 체제전환국들의 초기 상황과 차이가 있다는 점이다. 특히, 재정 및 조세와 관련 하여서는 더욱 그러하다. 비록 북한에 대한 우리의 이해가 제한적이기는 하지만, 현재까지 알려진 바에 의하면, 북한의 재정 및 조세구조는 체제전환국의 초기 조건과 상당히 차이가 있다. 예를 들어, 체제전환국에서 체제전환을 시작하던 시점에서의 재정수입 비율은 30%~50% 정도이지만, 박진(1994) 등에서는 북한의 재정수입 비율이 90% 이상인 것으로 추정된 바 있다<sup>65)</sup>. 따라서, 체제전환국 사례로부터 언급할 수 있는 것은, 북한이 이미 체제전환국의 초기상황과 유사한 상태까지의 변화를 달성한 이후의 변화에 해당되는 부분이라는 점에 유의할 필요가 있다.

일정한 가정하에서, 북한에서 체제전환이 일정기간 추진된 후의 재정수입 비율을 추정해 보기로 한다. 북한의 경제상황에 대해 다른 추가적인 정보는 없으며, 단지 소득 수준이 현재와 크게 다르지 않다고 가정하자. 현재의 북한의 소득 수준에 대해 정확히 알 수는 없지만, 대략 우즈베키스탄 또는 카자흐스탄의 소득 수준과 크게 다르지 않을 것이다. 즉, 구매력 기준 일인당 소득이 약 \$2,000~\$4,000 정도로 보는 것이 적절할 것이다. 이 소득 수준을 본문에서 추정한 식(1)과 식(4)에 대입하면, 재정수입 비율은 23~30%, 조세 부담률은 20~26% 정도 되는 것으로 나타난다<sup>66)</sup>.

---

65) 물론 공산국가에서와 자본주의 국가에서는 이러한 비율을 추정하는 방법 자체가 차이가 있기 때문에, 이러한 수치가 북한의 재정상황을 얼마나 잘 반영할 수 있는지에 대해서는 의문이 있을 수 있다. 그럼에도 불구하고, 북한에서 재정이 국민경제에서 차지하는 비중이 매우 높고, 아마 기준에 체제전환을 경험한 어떤 나라보다 낮지 않은 것으로 이해해도 큰 무리는 없을 것이다.

66) 우즈베키스탄과 카자흐스탄의 소득 수준을 대입하여 얻은 재정수입 비율은 23.4%와 28.1%, 조세부담률은 19.9%와 24.4%이다. 여기서

물론 이러한 수치가 절대적 중요성을 가지는 것은 아니다. 그러나 북한의 경우에도 체제전환 과정에서 재정수입의 비율은 현재 수준보다 크게 떨어질 수밖에 없다는 점은 명확해 보인다. 즉, 북한이 기존의 체제전환을 추진한 어떤 나라에서도 경험하지 못한 특수한 형태의 체제전환을 추진하는 가능성을 제외한다면, 북한에서는 체제전환이 추진되는 과정에서 GDP 대비 재정수입의 비율이 매우 급격히 하락할 것이다.

이상에서의 논의는 북한이 체제전환을 추진하게 되면, 다양한 사회보장을 제공하면서 동시에 경제개발을 유도할 수 있는 충분한 재원을 자체적으로 조달하기 매우 어려울 것이라는 점을 시사한다. 따라서 북한의 체제전환에 있어서 남한 또는 국제사회로부터의 지원이 매우 중요한 요인이 될 것이며 향후 이에 대한 논의가 필요하다.

---

는 각각 \$2000와 \$4,000를 대입하고, 평균치로부터 각각 1.96 \* 표준오차를 곱한 수치를 제시하였다.

## IV. 체제전환과 세수 구성의 변화

### 1. 개요

일반적으로 일국의 정부는 그 재정지출 충당을 위해 필요한 세수를 다수의 세원(稅源)으로부터 조달한다. 이 때 어느 세원에 어느 만큼 의존하는가는 각 세원에서의 징세와 관련하여 정부와 기업, 개인 등 각 경제주체들이 부담하게 되는 경제적·정치적·행정적 비용의 구조와 이 주체들 사이의 정치적 과정에 따라 달라지게 된다.

사회주의 체제로부터 시장경제 체제로의 전환은 세수의 구조상으로도 중요한 정책문제를 제기하게 된다. 사회주의 체제하에서는 대부분의 중요 생산수단이 국유화되어 있고, 국가재정이 이러한 기업으로부터의 잉여의 이전에 크게 의존하고 있었던 것에 비해 시장경제의 도입은 다양한 세원의 출현을 의미한다. 기업 및 개인의 소득, 각종 소비활동, 그리고 재산에 걸친 다양한 세원에 조세를 부과할 수 있는 상황이 되는 것이다. 또한 이러한 다양한 세원 간에 어떻게 부담을 배분할 것인가는 자원의 배분과 소득분배 상황에도 상당한 영향을 끼치게 되므로 중요한 정책문제가 된다.

이 장에서는 체제전환 과정에서 세수의 구성이 어떻게 변화했고, 그 결과 체제전환국의 세수구성이 비체제전환국과는 어떤 차이를 보이고 있는지를 살핀다. 그리고 그러한 차이를 가져온 원인이 무엇인가에 대해 고찰하고자 한다. 이를 위해 이 장은 다음과 같이 구성되어 있다. 우선, 본격적인 체제전환에 접어들기 이전의 사회

주의 체제에서의 세수 구성상의 특징을 살펴보고(제2절), 체제전환에 따라 중요 세목이 세수에서 차지하는 비중이 어떻게 변화되어 왔는지를 체제전환국 그룹별로 정리한다(제3절). 다음으로 그에 따라 형성된 체제전환국의 세수 구성이 비체제전환국과 어떠한 차이를 보이는지를 살펴본다(제4절). 그리고 나서 그러한 차이는 어떠한 요인들에 의해 영향을 받는지를 간단한 이론적 고찰과 실증분석을 통해 밝히고자 한다(제5절). 마지막으로 체제전환국의 세수 구성상의 특징이 소득분배 문제와 관련하여 가질 수 있는 문제점과 그에 따른 시사점을 논의한 후(제6절), 이 장의 내용을 요약한다(제7절).

## 2. 체제전환 이전의 세수구조

사회주의 체제하에서의 세수 구성은 성숙한 시장경제체제 국가와 비교할 때, 일반적으로 법인세의 GDP 대비 비중이나 총세수 중 비중이 높고, 개인소득세의 비중이 낮다는 특징을 갖는다. <표 IV-1>은 중부 유럽 국가와 러시아에 국한되기는 하지만, 체제전환 이전 사회주의체제 국가들의 개별적 조세수입의 GDP 대비 비중을 OECD 국가 평균과 비교하여 보여준다. 법인세의 GDP 대비 비중은 OECD 국가들의 경우 1986년 기준으로 3%에 불과했고 총세수 중 비중도 7.9%에 머물렀다. 반면, 표에 표시된 7개 국가들 중 유고를 제외한 나라들에서는 GDP 대비 법인세의 비중이 11% 내지 19% 수준을 보이고 있으며, 이에 따라 총세수 중 비중 역시 OECD 국가에 비해 훨씬 높다. 반면, 소득세의 경우는 OECD 국가에서는 대 GDP 비중이 12.1%로 매우 높은 반면 사회주의 국가에서는 유고를 제외하고는 4% 이하를 기록하고 있으며, 따라서 총세수 중 비중에서도 큰 차이를 보인다.

&lt;표 IV-1&gt; 중동구국가의 GDP 대비 일반정부 수입 (1986년)

(단위 : %)

	불가 리아	체코- 슬로바 키아	헝가리	폴란드	루마 니아 <sup>1)</sup>	유고	소련	OECD
법인세	18.7	25.1	11.1	11.0	13.5	6.4	16.0	3.0
소득세	4.0		0.8	3.8	6.0	8.6	3.9	12.1
매출세	16.5	15.9	16.7	11.6	9.8	6.8	11.5	11.5
사회보장부담금	9.7	5.9	16.6	10.3	7.2	8.1	3.3	9.3
관세	0.5	0.7	3.5	2.8	0.9	1.8	7.2	--
기타	0.2	1.0	3.5	4.1	--	5.0	3.8	2.2
합계	49.6	48.6	52.5	43.6	37.4	36.7	45.7	38.1

주 : 1) 1988년.

자료 : Tanzi (1991b).

매출세의 경우는 OECD 국가의 GDP 대비 비중이 11.5%이었던 것에 비해 대략 10% 내지 17% 수준으로 법인세나 소득세만큼 큰 격차를 보이지는 않는다. 총세수에서 차지하는 비중은 OECD 국가가 30.2% 수준이고 사회주의 국가에서도 유고를 제외하면 대략 25 내지 33% 수준으로 비슷한 모습을 보인다. 단, 발전된 시장경제체제 국가에서의 매출세는 일반적으로 품목간 차별성이 적은 부가가치세나 일반매출세의 비중이 높고 개별 소비세에 의해 보충되는 특징을 갖는 것에 비해 사회주의 체제에서의 매출세는 품목간 차별성이 매우 컸다<sup>67)</sup>는 점에 유의해야 한다.

67) Tanzi (1991b).

### 3. 체제전환과 세수구조의 변화

#### 가. 세수구성의 변화

체제전환과 더불어 국유 생산수단의 사유화, 사적 영리활동의 허용, 가격자유화가 이루어짐에 따라 체제전환국들의 세수 구성에는 큰 변화가 일어나게 된다. 이하에서는 IMF의 『정부재정 통계연감』(Government Finance Statistics Yearbook: 이하 GFSY)이 제공하는 중앙정부 통합재정 세수입(consolidated central government tax revenue)<sup>68)</sup> 기준으로 총세수 중 주요 세목들의 비중의 변화 추이를 살펴본다. 제시의 편의를 위하여 EU 가입추진국(단, 발트 3국을 제외), 발트 3국, 독립국가연합의 3개 그룹과 이들 그룹에 포함하기에는 여러 여건이 이질적이라고 생각되는 알바니아, 크로아티아, 중국, 몽골의 4개국에서의 추이를 그림으로 살펴보고, 필요한 설명은 각 그룹의 경향을 대표할 수 있는 개별 국가를 중심으로 하기로 한다<sup>69)</sup>.

GFSY는 체제전환국 중 21개국에 대해 세수에 관한 정보를 제공하고 있으나 그 중 10개국은 1990년대 초반에 대한 자료가 없다<sup>70)</sup>. 따라서 이들 국가에서 본격적 체제전환이 시작되는 1990년대 초의 상황진전에 대해서는 자료가 제공되는 국가에서의 상황을 중심으로 고찰할 수밖에 없음에 유의해야 한다.

세수구성과 관련하여 가장 눈에 띄는 변화는 법인세수의 대

68) 사회보장부담금을 포함한다.

69) [그림 IV-1]에 나타난 수치는 그룹으로 묶인 국가들의 경우 각 연도 자료가 있는 국가들에서의 해당 세목 비중의 단순평균이다.

70) 자료가 제공되는 국가와 국가별로 자료가 제공되는 연도는 <부록 1>을 참조.

GDP 비중 및 총세수 중에서 차지하는 비중의 감소이다([그림 IV-1] 참조). 이러한 경향은 EU 가입추진(accession)국가들에서 가장 전형적으로 관찰된다. 예컨대 헝가리의 경우 1980년대 법인세수는 중앙정부 통합재정 세수입의 15~20% 수준이었으나 1990년대 초반 급속히 감소하여 1993년에는 3.9% 수준으로까지 감소되었다. 그후 다소 완만히 회복되는 추세를 보이고 있으나 1999년에도 6.81%에 불과하다. 불가리아의 경우도 1980년대 말부터 1991년까지는 법인소득세가 총세수에서 차지하는 비중이 40%를 상회하였으나, 1992년에는 21.4%로 하락하였고 1999년에는 7.8%까지 낮아졌다.

발트 3국의 경우 역시 1990년대 전반에는 15% 내지 20%를 넘던 법인세 비중이 1994년을 전후로 하여 10% 이하로 급속히 떨어지고 있다.

동남구 국가 중 신생국가인 크로아티아의 경우는 1991년 이래 법인소득세의 비중이 매우 낮아 1990년대 전체를 통해 법인소득세의 비중이 최저 1.6%, 최고 4.11% 사이에 머물고 있다<sup>71)</sup>.

독립국가연합의 국가들 대부분은 1990년대 초반에 관한 자료가 부재하여 체제전환기의 변화에 관하여 논하기는 어려우나 1993년부터 자료가 제공되는 키르기즈와 아제르바이잔의 경우 1995년 이전 각각 20%와 10%를 넘던 법인세 비중이 1996년부터 지속적으로 하락하여 1999년에는 각각 12.1%와 7.2%로 낮아졌다. 또한, 이 그룹의 다른 국가들의 대부분에서도 1990년대 후반 자료에서 법인세의 비중이 낮게 나타난다<sup>72)</sup>.

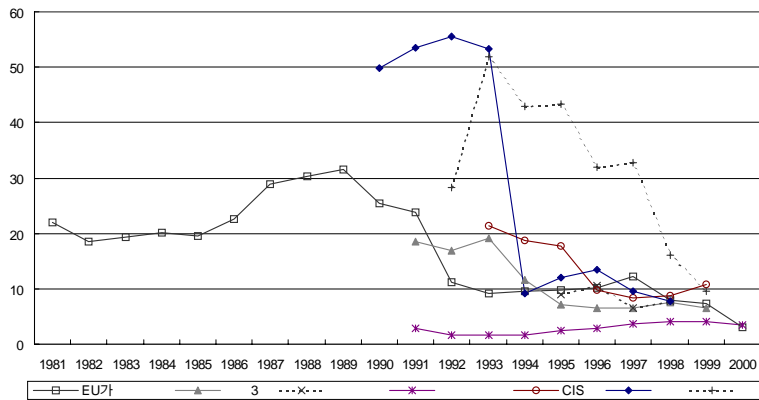
---

71) 알바니아의 경우 자료가 제공되는 최초의 해인 1995년에 이미 9%로 낮은 수준을 보여주고 있고 그 이후로도 점차 낮아지는 추세이다.

72) 카자흐스탄이 1999년 예외적으로 17.5%를 기록하고 있다.

몽골의 경우에도 1993년 중앙정부 총세수의 51.8%를 차지할 만큼 높았던 법인세의 비중이 급격히 감소하여 1996년에는 31.9%, 1999년에는 9.6%를 기록할 만큼 낮아졌다. 단, 몽골의 경우에는 법인세수 중 중앙정부 귀속분의 비율이 1993년에는 80%이던 것이 1998년에는 60%로 낮아졌다는 점에 유의해야 한다.

[그림 IV-1] 총세수 중 법인세의 비중



자료 : IMF(2000), GFSY.

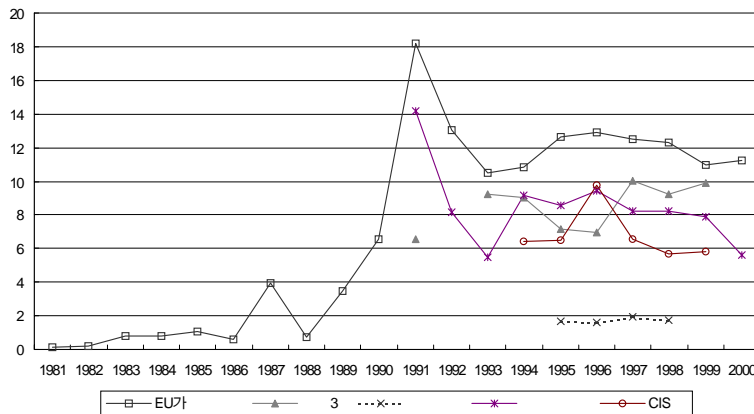
다음으로 주목할 만한 현상은 개인소득세의 비중이 높지 못하며 그 증가 추세도 일반적으로 완만하다는 점이다([그림 IV-2] 참조). 체제전환국 중에서 개인소득세가 중앙정부 통합재정 수입 중 차지하는 비중이 10% 이상인 나라는 1999년 기준으로 헝가리, 폴란드, 슬로바키아, 슬로베니아 등의 EU 가입추진국 중 발전된 나라들과 발트 3국 중 에스토니아에 불과하다<sup>73)74)</sup>. EU 접근국가 중 체코는

73) 루마니아의 경우 1997년 개인소득세의 비중이 15.3%로 높았으나 그 이후의 자료는 구할 수 없었다.

74) 단, 개인소득세의 비중을 살펴에 있어서는 상당수 국가에서 지방세

1995년 1.9%에 불과하던 개인소득세의 비중이 급상승하여 1996년에는 5.9%에 이르렀으나<sup>75)</sup> 그후에는 대체로 정체된 모습이다. 동남구 국가 중 크로아티아에서는 1991년 14.2%이던 개인소득세의 비중이 지속적으로 감소하여 1999년에는 7.8% 정도였다. 독립국가 연합에 속하는 국가들에서 소득세의 비중은 대체로 낮으며 카자흐스탄과 러시아에서는 각각 0.5%와 2.5%에 불과하다.

[그림 IV-2] 총세수 중 개인소득세의 비중



자료 : IMF(2000), GFSY.

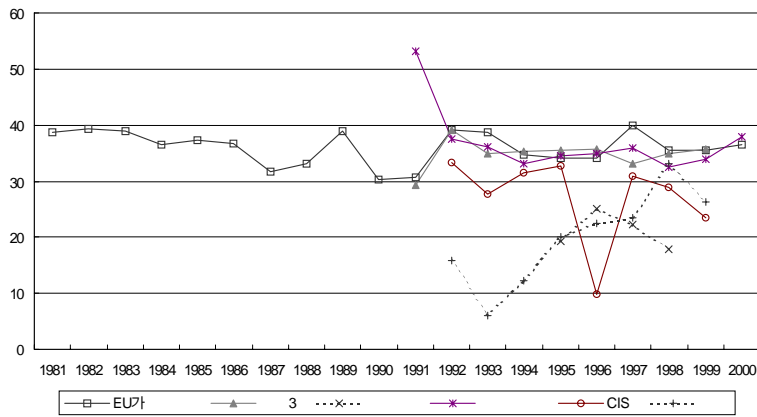
사회보장기여금의 경우는 국가별로 차이를 보여주지만, 체제전

수 중 상당한 부분을 개인소득세가 담당하고 있다는 사실을 고려해야 한다. 이 단락에서와 같이 중앙정부 통합재정상의 세수에 국한된 고찰에서는 지방세가 제외되어 있고 따라서 상당부분이 지방세로 징수되고 있는 개인소득세의 비중이 다소 과소평가될 가능성이 있는 것이다. 그럼에도 불구하고 중앙재정의 세수에 집중한 것은 자료에서 지방재정에 대해서는 체제전환국 전체에 걸쳐 일관된 자료를 구하기가 어려웠기 때문이다.

75) 이러한 변화는 개인소득세 중 중앙정부 귀속분이 크게 늘었기 때문이다.

환기의 초기에 다소 상승했다가 체제전환 과정이 진전되면서 다소 하락하거나 안정화되는 경향을 보여준다. 예컨대 불가리아의 경우 1980년대 후반, 총세수의 25% 수준이었던 사회보장기여금의 비중은 1992년과 1993년 40%에 가깝게 상승했으나 그후 다시 하락하여 1994년 이후로는 27% 내지 30% 수준에 머물러 있다. 폴란드의 경우도 1980년대 후반 25%이던 사회보장기여금의 비중이 1994년에는 27%에 달하였고 그후로도 조금씩 상승하여 1999년에는 32%에 달하였다.

[그림 IV-3] 총세수 중 사회보장기여금의 비중

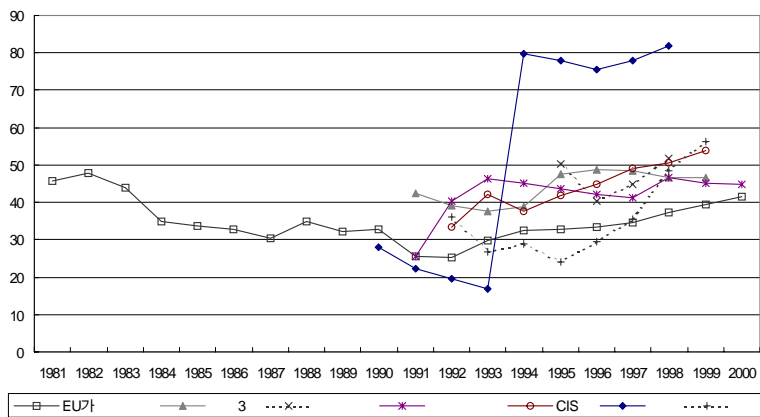


자료 : IMF(2000), GFSY.

이와 같이 법인세수의 비중이 감소하고 개인소득세의 역할 증가가 빠르지 않으며 사회보장기여금의 비중도 비교적 일정한 가운데, 소비세의 세수보전 역할이 증대하였다. [그림 IV-4]에서 보듯이 체제전환이 시작된 이후 거의 모든 체제전환국에서 소비과세의 비중이 급상승하고 있다. EU 가입추진국가의 경우 1991년 평균 25% 정도이던 총세수 중 소비과세의 비중이 1999년에는 40%에 근접하

고 있고 동남구 국가의 경우 1991년에 25%이던 것이 1998년에는 50%에 근접할 정도이다. 독립국가연합에서도 소비과세의 비중이 1990년대를 통해 지속적으로 상승하였거나, 1990년대 초반의 자료가 부재한 경우 최소한 1990년대 후반에 매우 높은 수준인 것을 확인할 수 있다. 1999년 기준으로 벨라루스, 러시아 등에서는 그 비중이 40% 수준이며 그루지아, 카자흐스탄, 키르기즈, 타지키스탄 등에서는 60% 내지 70%에 달하고 있다.

[그림 IV-4] 총세수 중 소비과세의 비중

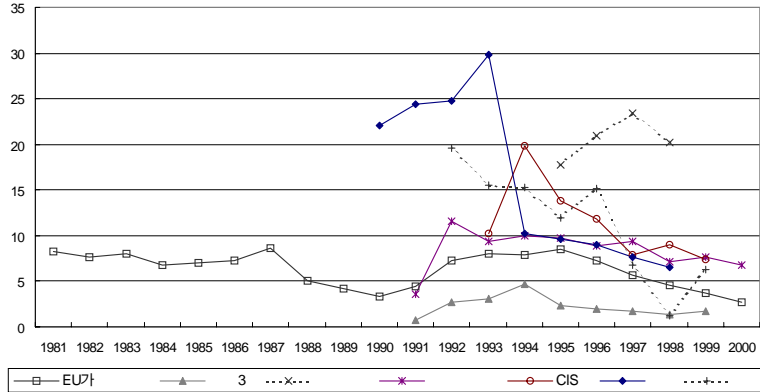


자료 : IMF(2000), GFSY.

관세의 비중은 체제전환 초기 다른 세수의 부진 등으로 인하여 총세수 중 상당한 비중을 차지하는 경우가 있었으나, 그 이후 관세율이 높은 국가들에서는 세율의 인하가 이루어지고, 관세율이 낮은 국가들에서는 그 수준이 대체로 그대로 유지됨에 따라 세수 중 비중이 감소하였다. 이러한 경향의 예외라고 할 수 있는 것은 알바니아와 크로아티아로 이 나라들에서는 1990년대 실적세율의 상승이 있었고 이에 따라 1994년 10% 수준이던 총세수 중 관세 비중이

1997년에는 17%까지 이르기기도 하였다. 그러나 이들 국가에서도 관세의 비중은 1998년 이후로는 하락 추세이다.

[그림 IV-5] 총세수 중 관세의 비중



자료 : IMF(2000), GFSY.

#### 4. 비체제전환국과의 세수구조의 비교

위에 서술한 바와 같은 변화를 거쳐 현재 체제전환국의 세수구조를 비체제전환국과 비교해보자. <표 IV-2>와 <표 IV-3>은 주요 세목이 중앙정부 총세수에서 차지하는 비중 및 GDP에서 차지하는 비중과 관련하여 비체제전환국의 자료에서 짐작할 수 있는 추정치와 체제전환국의 실제치를 비교하고 있다. ‘추정치’는 비체제전환국의 각 세목의 총세수 및 GDP 대비 비중(% 표시)을 구매력환산 일인당 GDP<sup>76)</sup>에 회귀하여 얻은 식에 체제전환국의 구매력 환산 일인당 GDP를 대입하여 얻은 것이다. 이때 비체제전환국으로부터의 회귀식은 GFSY가 제공하는 각국별 최근 연도 자료를 이

76) IMF 홈페이지에 제공된 수치를 이용함.

용하여 얻었으며 그 결과는 <표 IV-4>에 제시되어 있다. 추정치와 실제치의 비교는 1999년을 기준으로 하되 1999년 자료가 없는 경우는 GFSY가 제공하는 최근 연도 자료를 이용하였다<sup>77)</sup>. 이와 같이 일인당 GDP를 설명변수로 하는 비체제전환국으로부터의 회귀식을 기준으로 사용한 것은 비체제전환국 내에서도 각국별로 세수 구성에 차이를 가져오는 다양한 요인이 있으나 큰 추세를 결정하는 것은 경제발전 단계를 나타내는 일인당 국내생산이 된다고 판단했기 때문이다. 또한 회귀식을 이용함으로써 각 체제전환국들의 상황을 일인당 GDP 수준이 비슷한 비체제전환국들의 평균적인 수준과 비교한다는 의미를 갖는다.

우선 법인세의 경우 자료 구득이 가능한 모든 국가에서 추정치에 비해 실제치가 낮은 것으로 나타났다. 체제전환국들의 구매력 환산 일인당 GDP수준에서는 대략 법인세가 총세수에서 차지하는 비중이 대략 13%에서 15% 정도로 추정되지만, 실제로는 약 3% (슬로베니아)에서 12%에 분포하고 있다<sup>78)</sup>. GDP 대비 법인세수 역시 비체제전환국의 회귀식으로부터는 대략 2% 내지 2.5% 수준으로 추정되지만, 실제치는 대부분의 국가에서 그 수준을 밑돌고 있다. 다만, 벨라루스, 체코, 슬로바키아와 같이 비교적 체제전환이 앞서 있는 나라들 중 일부에서는 GDP 대비 법인세수가 추정치와 비슷한 수준을 보여주고 있다.

개인소득세 역시 법인세와 매우 비슷한 양상을 보인다. 헝가리만이 GDP 대비 개인소득세수(5.0%)가 추정치(4.7%)보다 높은 값을 보여주고 있다.

77) <표 IV-2>와 <표 IV-3>의 주를 참고하라.

78) 루마니아와 카자흐스탄만이 예외적으로 총세수 중 법인세 비율이 17%대로 높다. 그러나 이 나라 역시 GDP 대비 법인세수는 추정치에 비해 확연하게 낮게 나타나고 있다.

반면, 부가가치세 혹은 일반매출세의 경우에는 반대의 현상이 관찰된다. 총세수에서의 비중은 비체제전환국들로부터의 회귀식에서는 대략 20% 내외가 추정된다. 한편, 일부 국가(아제르바이잔, 벨라루스, 체코)의 실제치는 추정치를 약간 초과하지만, 많은 경우에는 10%p 이상 초과하고 있다. GDP 대비 부가가치세 혹은 일반매출세의 세수 역시 카자흐스탄을 제외하고는 실제치가 추정치를 큰 폭으로 웃돌고 있다.

&lt;표 IV-2&gt; 체제전환국의 세목별 총세수 대비 비중(1999년)

(단위 : \$, %)

	1인당 GDP (PPP)	개인소득세 (A)		법인세 (B)		부가가치세 또는 일반매출세(C)		A+B	
		실제	추정	실제	추정	실제	추정	실제	추정
알바니아	2,947	1.71	13.09	7.67	14.53	42.15	19.66	9.38	26.59
크로아티아	7,392	7.88	17.28	4.08	13.40	34.83	21.00	11.95	29.98
에스토니아	8,350	13.36	17.83	7.61	13.25	29.86	21.18	20.97	30.43
라트비아	6,329	6.41	16.57	8.59	13.59	29.47	20.77	15.00	29.41
리투아니아	6,683	9.93	16.82	3.45	13.52	35.80	20.85	13.38	29.61
불가리아	5,163	8.98	15.64	7.87	13.84	28.31	20.48	16.85	28.66
체코	12,963	5.82	19.83	8.48	12.71	22.84	21.82	14.29	32.06
헝가리	11,438	14.99	19.26	6.81	12.86	24.42	21.63	21.79	31.60
폴란드	8,456	13.06	17.89	8.49	13.23	27.59	21.20	21.55	30.48
루마니아	6,531	15.29	16.71	17.48	13.55	24.43	20.82	32.78	29.53
슬로바키아	10,599	12.13	18.92	8.79	12.96	23.52	21.52	20.91	31.32
슬로베니아	16,109	10.82	20.82	3.02	12.44	33.97	22.13	13.84	32.86
아제르바이잔	2,445	11.00	12.24	12.13	14.75	22.08	19.39	23.13	25.90
벨라루스	6,881	0.00	16.95	11.61	13.49	22.03	20.90	11.61	29.72
그루지아	2,253	8.03	11.87	3.61	14.85	38.04	19.28	11.65	25.60
카자흐스탄	4,991	0.51	15.49	17.49	13.88	51.61	20.43	18.00	28.53
키르기즈	2,574	7.20	12.47	0.00	14.69	45.98	19.47	7.20	26.09
몽골	1,712	0.00	10.62	9.64	15.19	38.03	18.88	9.64	24.58
러시아	7,615	2.45	17.41	9.41	13.36	25.56	21.04	11.86	30.09
타지키스탄	978	0.00	8.07	6.29	15.88	64.46	18.06	6.29	22.51
중국	3,360	0.00	13.69	7.78	14.36	64.31	19.86	7.78	27.07

주 : 1. 알바니아, 타지키스탄, 중국은 1998년도 기준, 루마니아는 1997년 기준임.

자료 : IMF(2000), GFSY.

<표 IV-3> 체제전환국의 세목별 GDP 대비 비중(1999년)

(단위 : \$, %)

	1인당 GDP (PPP)	개인소득세 (A)		법인세 (B)		부가가치세 또는 일반매출세(C)		A+B	
		실제	추정	실제	추정	실제	추정	실제	추정
알바니아	2,947	0.25	2.61	1.14	2.20	6.25	3.42	1.39	4.80
크로아티아	7,392	3.20	4.04	1.66	2.52	14.17	4.44	4.86	6.55
에스토니아	8,350	3.76	4.23	2.14	2.56	8.41	4.58	5.91	6.78
라트비아	6,329	1.76	3.80	2.36	2.46	8.11	4.27	4.13	6.25
리투아니아	6,683	2.43	3.88	0.84	2.48	8.76	4.33	3.28	6.36
불가리아	5,163	2.40	3.48	2.11	2.39	7.57	4.04	4.51	5.86
체코	12,963	1.87	4.91	2.72	2.71	7.33	5.07	4.59	7.62
헝가리	11,438	5.03	4.72	2.29	2.67	8.20	4.93	7.32	7.38
폴란드	8,456	3.78	4.25	2.46	2.56	7.99	4.59	6.24	6.80
루마니아	6,531	3.68	3.85	4.21	2.48	5.88	4.31	7.88	6.31
슬로바키아	10,599	3.73	4.60	2.70	2.64	7.23	4.85	6.43	7.23
슬로베니아	16,109	4.14	5.25	1.15	2.78	13.00	5.32	5.29	8.03
아제르바이잔	2,445	1.83	2.32	2.02	2.14	3.67	3.21	3.84	4.44
벨라루스	6,881	0.00	3.93	3.08	2.49	5.84	4.36	3.08	6.41
그루지아	2,253	0.79	2.19	0.35	2.11	3.73	3.12	1.14	4.28
카자흐스탄	4,991	0.04	3.43	1.36	2.38	4.01	4.00	1.40	5.80
키르기즈	2,574	0.72	2.40	0.00	2.16	4.63	3.26	0.72	4.54
몽골	1,712	0.00	1.77	1.50	2.02	5.90	2.81	1.50	3.76
러시아	7,615	0.45	4.09	1.71	2.53	4.65	4.48	2.16	6.60
타지키스탄	978	0.00	0.90	0.56	1.83	5.78	2.18	0.56	2.70
중국	3,360	0.00	2.82	0.47	2.25	3.92	3.56	0.47	5.05

주 : 1. 알바니아, 타지키스탄, 중국은 1998년도 기준, 루마니아는 1997년 기준임.

자료 : IMF(2000), GFSY.

&lt;표 IV-4&gt; 비체제전환국의 주요 세목별 세수 및 GDP 대비 비중

	세수 증 비중	GDP 대비 비중
법인소득세	24.320 - 1.226 X (8.370) (0.957)	-0.522 + 0.341 X (1.475) (0.170)
개인소득세	-23.277 + 4.552 X (10.376) (1.184)	-9.791 + 1.553 X (2.782) (0.319)
부가가치세및 일반매출세	8.097 + 1.452 X (10.706) (1.218)	-5.516 + 1.118 X (2.427) (0.277)

주 : 1. X는 구매력 기준 GDP의 자연대수값.

2. 괄호 안은 표준편차.

## 5. 세수구조의 결정요인

이 단락에서는 앞에서 확인한 체제전환국과 비체제전환국 간의 세수 구성의 차이가 어떤 요인에 의해 발생하는가에 대해 이론적 고찰과 실증적 분석을 한다.

### 가. 이론적 고찰

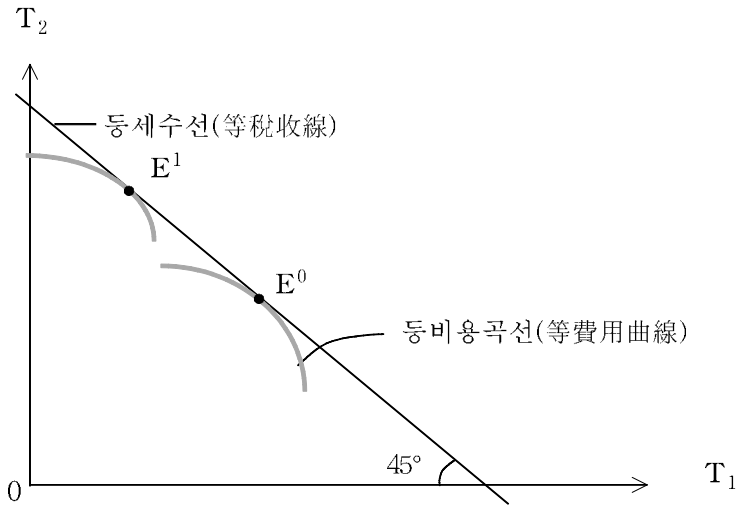
이론적으로 세수의 구성은 다음과 같은 고려에 의해 이루어진다고 볼 수 있다. 재정당국은 주어진 세수 수준을 최소의 징세비용으로 달성하려고 한다. 이때 징세비용은 명시적으로 보이는 조세행정상의 비용뿐만 아니라 재정당국의 입장에서 보아 비용이라고 인식되는 요소를 모두 포함한다. 예컨대, 소비자의 협력비용 중에서 정치적인 불만 등으로 재정당국의 입장에서 비용이라고 인식되는 부분은 징세비용으로 반영될 것이다. 또한, 조세의 부과로 인하여 발생하는 국민경제적인 효율성의 상실도 그것이 재정당국에게 비용으로 인식되는 만큼은 징세비용에 포함된다.

이와 같은 재정당국의 경제적인 문제와 그에 따른 행태는 [그림 IV-6]과 같이 설명된다. 그림에서 직선은 등세수선(等稅收線), 즉 동일한 세수를 가져다주는 세목별 세수의 조합이다. 그림에서는 두 가지 세목만 있는 경우를 가정하므로 등세수선은 마이너스 45도 각도를 가진 직선으로 표시된다. 다른 한편, 곡선은 등비용곡선(等費用曲線)으로 일정한 징세비용을 초래하는 세수의 조합을 나타낸다. 즉, 징세비용이 다음과 같이 두 세목에서의 세수의 함수로 주어진다고 할 때 같은 징세비용(TC) 값을 얻게 하는  $T_1$ 과  $T_2$ 의 조합들이다.

$$TC = C(T_1, T_2)$$

한 세목의 세수를 증가시키면 징세비용이 늘어나므로 같은 징세비용을 유지하기 위해서는 다른 세목의 세수를 감소시켜야 한다. 따라서 등비용곡선은 우하향한다. 그리고 원점에 가까울수록 더 낮은 총비용을 나타낸다. 또한, 등비용선의 기울기는 '세목 1의 한계징세비용(限界徵稅費用)/세목 2의 한계징세비용'과 같다. 한 세목에의 의존도를 높여갈수록 그 세목에서의 한계적인 징세비용이 증가한다고 가정할 수 있을 것이므로 등비용곡선은 원점에 대해 오목하다.

[그림 IV-6] 최적 세수조합



최적 세수조합, 즉 주어진 세수 수준을 충족하면서 최소의 징세 비용을 초래하는 세수의 조합은 등세수선의 기울기와 등비용곡선의 기울기가 일치하는 점, 예컨대 그림의  $E^0$ 에서 이루어진다. 이 점은 두 세목간의 한계징세비용이 일치하게 되는 점이다.

이제 같은 세수조합에서 어떤 이유로 세목 1의 한계징세비용이 세목 2의 한계징세비용에 비해 상대적으로 상승하면 재정당국은 세수조합에서 세목 1의 비중을 줄이고 세목 2의 비중을 증대시킬 것이다. 즉, 적정 세수조합은 그림의  $E^0$ 에서  $E^1$ 로 이동할 것이다. 그러므로 체제전환국에서 특정한 세목의 세수비중이 비체제전환국에 비해 낮다면 그것은 동일한 세목 간의 비율에서는 해당 세목의 한계징세비용이 비체제전환국에서보다 상대적으로 더 높다는 것으로 이해할 수 있을 것이다. 이 때 상대적으로 높다는 것은 다른 세목의 한계징세비용에 비해 높다는 의미이다.

## 나. 실증적 분석

이 단락에서는 체제전환국과 비체제전환국 간의 세목별 비중의 격차가 어떤 요인에 의해 어느 정도 설명되는가를 실증적으로 분석한다.

체제전환국의 경우 세목간의 한계징세비용의 대소는 진전되고 있는 제도적 변화의 정도와 경제적 성과에 의해 결정된다고 볼 수 있다. 즉, 체제전환에 따른 국영기업의 비중 축소 및 민간부분의 확대, 그리고 물가상승(올리베라-탄지 효과) 등이 세목간의 한계징세비용에 영향을 줄 것으로 생각된다. 따라서 그와 같은 변수들이 체제전환국과 비체제전환국이 세수 구성의 차이에 어느 정도 영향을 끼치는가를 살펴봄으로써 그러한 요소들이 한계징세비용에 미치는 영향을 간접적으로 짐작할 수 있을 것이다. 이러한 요인들이 세수 구성에 미치는 영향을 실증적으로 파악하기 위해 앞 단락에서 보인 실측치와 추정치의 격차를 체제전환의 진전 정도와 경제의 안정성을 나타내는 변수들에 회귀시켜 보았다.

피설명 변수로는 <표 IV-2>와 <표 IV-3>에 보인 실제치에서 추정치를 뺀 격차를 이용하였다. 즉, 각 체제전환국별로 같은 일인당 GDP 수준(구매력 기준)을 보이는 비체제전환국에 비하여 각 세목의 총세수 중 비중과 GDP 대비 비중이 몇 퍼센트 포인트의 격차를 보이는가를 관심의 대상으로 하였다. 이 격차가 바로 체제전환국이 비체제전환국에 비하여 가지고 있는 특이한 조건에 의하여 세수 구성상 차이를 보이는 부분이라고 본 것이다. <표 IV-2>와 <표 IV-3>에서는 1999년 및 최근 연도의 수치만을 제시하였으나 회귀식의 추정에는 각국별로 1995년 이후 다음에서 설명하는 피설명변수의 구득이 가능한 모든 연도에서의 실제치와 추정치의 차이를 이용하였다.

다른 한편, 설명변수로는 세목간의 한계징세비용의 대소에 영향을 끼친다고 생각되는 제도적 변화의 정도와 경제적 성과를 이용하였다. 구체적으로 총생산 중 사적부분의 비율, 체제전환지수(대규모 사유화, 소규모 사유화, 은행개혁<sup>79)</sup>), 일인당 GDP(구매력 기준), 물가인상률 등이다. 여기서 총생산 중 사적부분의 비율과 체제전환지수는 유럽부흥개발은행(이하 EBRD)에서 정의하여 추정된 지수이다. 체제전환지수는 최저 1, 최고 5의 정수로 주어지고 이 수치가 높을수록 해당하는 체제전환의 구성부분이 많이 진전되었음을 뜻한다. 고찰의 대상이 되는 체제전환국들의 체제전환지수와 그 지수의 수준별 의미는 부록으로 수록하였다.

이들 설명변수가 세목별 비중에 미치는 영향에 대해서는 일단은 다음과 같은 가설을 세울 수 있다. 물론 이러한 가설들은 아래에 보이는 실증분석의 검증대상이 된다. 우선, 총생산 중 사적부분의 비율이 높을수록 법인세와 소득세의 비중이 비체제전환국에 비해 상대적으로 낮아지고, 반면 부가가치세(또는 일반매출세)의 비중이 증대할 것으로 예측된다. 이는 생산 중 공적부분에 비해 사적부분은 체제전환국의 조세행정으로 파악되기가 어렵고, 이 경우 소득과세에 대한 한계징세비용을 소비과세에 대한 징세비용보다 상승시키는 경향이 있을 것으로 생각되기 때문이다. 대·소규모의 사유화의 진전 역시 같은 까닭으로 법인세와 소득세의 비중을 낮추고 부가가치세(또는 일반매출세)의 비중을 높일 것으로 예측된다. 은행개혁은 경제 내 각종 거래의 투명성에 대한 대리변수로 볼 수 있으며, 투명성의 증대는 소득과세와 소비과세 양측의 징세행

---

79) 원래 이 지수는 '은행개혁 및 이자율 자유화'를 나타내는 것이지만, 세수의 구성에 미치는 영향이라는 측면에서는 이자율 자유화는 상대적으로 관련성이 적다고 생각되므로 이하 '은행개혁'으로 표현하기로 한다.

정비용을 공히 낮출 것으로 전망되므로 선형적인 판단을 하기는 어려우나 잠정적으로는 소득과세의 한계비용을 더욱 낮추는 효과가 있을 것으로 가정할 수 있을 것이다. 이것은 일반적으로 거래투명성이 낮은 상황에서는 조세행정당국에 의한 소득의 정확한 파악이 매출외형이나 부가가치에 대한 파악보다 더욱 어려우므로 거래의 투명성을 높이는 변화는 소득과세의 비용을 더욱 낮추어줄 가능성이 있다고 보이기 때문이다. 일인당 GDP(구매력 기준)는 전반적인 행정적·제도적 인프라 조건의 대리변수로서 이것이 높아질수록 비체제전환국의 패턴에 접근하는 모습을 보일 것으로 생각된다. 따라서 소득과세에 대해서는 그 비중을 상승시키고 부가가치세(또는 일반 매출세)에 대해서는 비중을 낮추는 효과가 있을 것으로 기대된다. 물가인상률은 소득과세의 경우 세율구간의 조정에 다소의 경직성이 있을 수밖에 없고, 부가가치세(또는 일반매출세)의 경우는 그 과세표준액이 전체적 물가 수준에 비례적이므로 결국 소득과세의 비중을 낮추고 일반소비과세의 비중을 상승시킬 것으로 예측할 수 있다.

<표 IV-5>와 <표 IV-6>은 회귀식 추정결과를 보여준다. 이하에서는 총세수 대비 기준으로 체제전환국과 비체제전환국에서의 세목별 비중의 차이를 피설명변수로 이용한 결과인 <표 IV-5>를 중심으로 설명한다. GDP 대비 기준으로 회귀한 결과인 <표 IV-6>도 정성적으로 거의 같은 결과를 보여주고 있다.

개인소득세의 경우 계수의 크기로 볼 때 인플레이션을 제외하고는 고려된 변수들 중 상당수가 비체제전환국과의 격차에 영향을 미칠 가능성이 있는 것으로 보인다. 생산 중 사적부분의 크기는 통계적 유의성을 무시할 수 있는 정도는 아니지만, 그 크기가 작게 나타난다. 이것은 사적부분 전체의 규모보다는 사적부분 중 체제전환국의 조세행정 능력상 파악이 쉽지 않은 소규모 자영업이나

비공식적 임금노동부분의 규모가 개인소득세 징수의 비용에 더 직접적 영향을 주기 때문인 것으로 생각된다. 소규모 사유화 진전은 물론 비록 그 계수의 통계적 유의성이 매우 높지는 않은 것으로 나타났으나 개인소득세의 비중을 비체제전환국에 비해 낮추는 작용을 할 개연성이 있는 것으로 보인다. 이것은 소규모 사유화의 진전이 개인의 소득활동 중에서 상대적으로 징세비용이 높은 부분의 증가를 초래하는 데에 기인하는 것으로 볼 수 있다.

일인당 국민소득의 증가는 개인소득세의 비중을 상대적으로 낮추는 것으로 나타났고 통계적으로 매우 유의한 것으로 나타났지만, 10%의 증가가 0.5%p 정도의 영향밖에 미치지 못한다. 반면, 은행개혁은 개인소득세의 비중을 상대적으로 크게 증대시키는 효과가 있는 것으로 보인다. 은행개혁 지수 1단계의 상승은 개인소득세의 비중을 5%p 이상 끌어올리는 것으로 나타났다. 이것은 제대로 작동하는 금융기관의 확립과 그에 따른 각종 거래의 투명성 제고가 개인소득세의 징세비용을 낮출 수 있음을 시사하는 것으로 해석된다.

법인세의 경우 대규모 사유화 지수는 마이너스 계수를 갖지만 그 계수가 크지 않으며 통계적으로도 유의하지 않게 나타난다. 국영 대기업을 사유화되는 경우 사유화 이전에 비해서는 기업과 징세당국 간에 보다 대립적인 관계가 형성될 수도 있으며 이것이 법인세의 비중 감소를 낳을 개연성도 있다. 그러나 대기업을 경우 조세행정상의 감시가 용이하다는 점으로 인하여 세수 중 법인세의 비중이 감소하는 효과가 별로 나타나지 않는 것으로 추측된다. 반면, 소규모의 사유화가 미치는 영향은 두드러진다. 즉, 소규모 사유화의 1단계 추가적인 진전은 법인세 비중을 3%p 상대적으로 감소시키는 것으로 나타났으며 이 계수는 통계적으로 매우 유의하다. 이것은 다수의 소규모 사기업들의 출현이 조세행정의 인프라와 경

험이 축적되지 않은 상황에서는 법인세의 세수 비중의 상대적 감소를 가져올 수 있음을 뜻하는 것으로 해석된다.

부가가치세 및 일반소비세의 상대적 비중은 소규모 사유화의 진전에 크게 영향받는 것으로 나타났다. 이것은 법인세의 경우와 상반되는 것으로 짧은 기간 동안 다수의 소기업들이 출현하는 상황에 직면한 징세당국의 입장에서 부가가치세 및 일반소비세가 세수를 충당하기에 용이한 세목임을 뜻하는 것으로 해석된다.

이상의 분석을 통하여 체제전환기는 법인과 개인의 소득에 대한 과세의 비중이 같은 경제 수준의 비체제전환국에 비해 낮음을 보였다. 또한 특히 소규모 사유화의 진전은 소득에 대한 징세비용을 상당히 높일 가능성이 있음을 알 수 있었다. 다른 한편으로 은행개혁을 통한 경제거래의 투명성의 제고가 소득과세의 재정충당 역할을 높일 수 있음을 확인하였다.

<표 IV-5> 동등한 소득수준 국가와 비교한  
세목별 세수비중 편차

설명변수	개인소득세		법인세		부가가치세 혹은 일반매출세	
	계수	표준오차	계수	표준오차	계수	표준오차
상수	33.486	10.206	3.087	7.297	41.105	16.746
생산 중 사적부분 비중	-0.120	0.065	0.075	0.465	-0.136	0.107
대규모 사유화	1.690	1.173	-0.049	0.839	-1.267	1.925
소규모 사유화	-2.798	1.814	-6.711	1.297	11.857	2.976
은행개혁	5.697	1.385	-0.639	0.990	1.617	2.273
Log(구매력기준 일인당GDP)	-4.980	1.344	1.657	0.961	-8.038	2.205
물가상승률	-0.005	0.004	0.008	0.003	0.002	0.007

<표 IV-6> 동등한 소득수준 국가들과 비교한  
세목별 GDP 비중 편차

설명변수	개인소득세		법인세		부가가치세 혹은 일반매출세	
	계수	표준오차	계수	표준오차	계수	표준오차
상수	2.598	3.212	1.357	1.860	-15.427	4.625
생산 중 사적부분비중	-0.044	-0.044	0.014	0.012	-0.113	0.030
대규모 사유화	0.166	0.166	0.350	0.218	-0.988	0.541
소규모 사유화	-0.395	-0.395	-1.489	0.332	2.753	0.826
은행개혁	1.871	1.871	0.154	0.247	2.424	0.613
Log(구매력기준 일인당GDP)	-0.593	-0.593	0.177	0.244	1.306	0.608
물가상승률	-0.002	-0.002	0.002	0.001	-0.001	0.002

## 6. 체제전환국에서의 세수구조와 소득분배문제

위에서 본 바와 같은 소비과세 중심의 세수 구성은 체제전환국에서 조세의 소득분배 개선 역할이 위축되고 있음을 의미할 가능성이 있다. 이것은 체제전환 과정에서 흔히 발생하는 상당히 급격한 소득분배 구조의 악화를 고려하면, 정책적으로 중요한 문제가 될 수 있다.

체제전환 과정은 일반적으로 소득불평등도의 빠른 상승을 초래한다. <표 IV-7>과 <표 IV-8>은 중동구 국가들과 독립국가연합에 국한되어 있기는 하지만, 체제전환 과정에서 정도의 차이는 있으나 소득분배의 평등성이 저하되는 것이 분명하며, 대부분 그 속도가 빠르다는 것을 보여준다.

<표 IV-7> 중동구 국가의 소득분배

	지니계수	
	1987~1988	1993~1995
슬로바키아	0.20	0.19
헝가리	0.21	0.23
슬로베니아	0.22	0.25
체코	0.19	0.27 <sup>2)</sup>
폴란드	0.26	0.28 <sup>4)</sup>
루마니아	0.23 <sup>1)</sup>	0.29 <sup>2)</sup>
불가리아	0.23 <sup>1)</sup>	0.34
러시아	0.24	0.48 <sup>3)</sup>

주 : 1) 1989, 2) 월간자료, 3) 분기자료, 4) 반년자료.  
 자료 : Tanzi and Tsibouris (2000).

<표 IV-8>에 보인 독립국가 연합의 경우 지니계수가 단순평균 기준으로 연간 0.014씩 상승하였는데, 1990년대 소득불평등도가 선진국 중 상대적으로 빨리 상승한 미국의 지니계수 상승 정도가 연간 0.004였고<sup>80)</sup> 일본의 경우 1981년부터 16년간 지니계수가 0.1정도 상승했음<sup>81)</sup>을 고려하면 그 속도가 매우 빠름을 알 수 있다.

80) 미국의 지니계수는 1990년 0.428에서 1998년 0.456으로 상승하였다. Jones and Weinberg(2000).

81) 1981년 0.3491에서 1996년 0.4412로 상승하였다. Ministry of Health and Welfare of Japan(1996), *Survey on the Redistribution of Income*.

&lt;표 IV-8&gt; 독립국가연합의 체제전환 이전과 이후의 지니계수

	전환전(1990년)	전환후	
		자료연도	계수
타지키스탄	0.334	-	-
우즈베키스탄	0.315	1993	0.333
투르크메니스탄	0.308	1998	0.408*
키르기즈	0.308	1997	0.405
아제르바이잔	0.345	-	-
카자크스탄	0.297	1996	0.354*
몰도바	0.267	1992	0.344
아르메니아	0.269	-	-
우크라이나	0.240	1996	0.325*
그루지아	0.291	-	-
러시아	0.259	1998	0.487*
벨라루스	0.233	1998	0.217*
리투아니아	0.248	1996	0.324*
라트비아	0.240	1998	0.324
에스토니아	0.281	1995	0.354*

주 : \*는 지출액 기준 계수.

자료 : 1990년은 Cornelius and Weder(1996).

체제전환 이후는 World Bank(2000), *World Development Indicators*.

소득분배는 각 경제계층별 요소 부존의 상태, 산업별 기술조건과 수요구조, 그리고 물가와 실업과 같은 거시적 안정성 등에 의해 영향을 받는다. 또한 체제전환 과정에서는 생산수단의 사유화 과정과 관련된 정치적 역학관계와 정보의 비대칭성 등으로 인해서 소득분배가 크게 영향을 받게 마련이다. 따라서 그러한 상황에서 세계가 소득분배에 미칠 수 있는 영향은 제한적일 수밖에 없을

것이다.

이러한 상황 속에서, 역진적인 성격을 띠기 쉬운 소비세수의 비중이 높다는 것은 체제전환기에 나타나는 징세비용 구조와 그에 따른 정책당국의 세수조합 선택이 조세의 소득분배 개선 역할을 더욱 축소키시키고 있음을 의미한다. 예를 들어 Cornelius and Weder(1996)에 따르면 1994년 에스토니아와 리투아니아의 경우 세전 지니계수와 세후 지니계수의 차이가 미미하여 조세의 재분배 효과가 매우 제한된 것으로 나타났다. 즉, 두 나라의 직접세전 지니계수가 각각 0.342와 0.360 이며, 세후 지니계수는 0.332와 0.342로 그 차이가 매우 적다<sup>82)</sup>. 이러한 결과는 물론, 우선은 이 나라들에서 소득세제의 구조가 재분배 기능을 강조하는 방향으로 되어 있지 않음을 의미한다. 그러나 소득세의 비중 자체가 낮은 것 역시 조세의 재분배 효과를 낮추고 있을 가능성이 큰 것이다.

체제전환 과정에서 급격한 소득불평등도의 상승은 사회통합을 저해함으로써 사회적 비용을 발생시킬 수 있다. 다른 한편, 위에서 살펴보았듯이 체제전환이 조세환경에 미치는 영향으로 인하여 상대적으로 더욱 큰 소득재분배 효과를 기대할 수 있는 소득에 대한 과세의 비중이 낮은 것도 전반적인 현실로 보인다. 이러한 상황은 한편으로는 소득에 대한 적절한 과세를 가능하게 하는 행정적·사회적 인프라의 구축에의 투자가 필요함을 뜻한다. 그러나 이러한 인프라가 단기간에 구축되기를 기대하기는 어려우므로 다른 한편으로는 저소득층에 대한 재정정책, 노동시장 정책이 요구됨을 시사한다고 하겠다.

---

82) Cornelius and Weder(1996), pp. 13~14.

## 7. 요약 및 시사점

이 장에서는 체제전환국에서의 세수 구성의 변화 과정과, 비체제전환국과의 차이점, 그리고 그 차이점의 원인에 대해 살펴보았다. 체제전환 과정에서는 일반적으로 법인세수의 비중이 감소하고 개인소득세의 증가가 빠르게 진전되지 못하며, 사회보장기여금의 비중도 비교적 일정하다. 반면, 소비과세의 역할이 크게 증대된다는 특징이 있다. 최근의 주요 세목의 비중을 비체제전환국들과 비교해보면, 법인세, 개인세는 체제전환국에서의 비중이 현저히 낮으며, 부가가치세 또는 일반 매출세의 경우는 체제전환국에서의 비중이 훨씬 높게 나타난다. 이론적으로 고찰할 때 세수 구성은 세목별 징세한계비용의 구조에 영향을 받는다고 볼 수 있는바, 실증적으로 볼 때 거래의 투명성 정도의 대리변수라고 볼 수 있는 은행개혁의 진전이 소득세의 비중을 상승시키고, 소규모 사유화의 진전이 부가가치세의 비중을 증대시키는 것을 확인할 수 있었다. 한편, 소비과세 중심의 세수 구성은 체제전환 과정에서 크게 높아지는 소득분배의 불균등성 문제에 대응하는 재분배 수단으로서 조세의 역할이 매우 제한적임을 시사한다.

이 장의 분석은 기본적으로 기술적(記述的)이고 실증적인 성격을 가지고 있으므로 이로부터 북한의 체제전환과 관련한 규범적 시사점을 도출하기는 어렵다. 그러한 한계에도 불구하고 북한이 본격적인 체제전환 과정에 들어서서 시장경제에 합치되는 세제를 도입하려 할 경우에 대해 이 장에서의 고찰이 줄 수 있는 시사점은 다음과 같다.

첫째, 사유화의 진전은 부가가치세 혹은 일반적 소비세의 중요성을 넓힐 것이며, 이 일반적 소비세와 관련한 세제와 행정을 잘 갖추는 것이 전반적으로 세수의 안정과 세제의 발전에 중요한 역

할을 할 것으로 전망된다. 생산수단의 사유화에 기초한 사기업들이 경제활동에서 차지하는 비중이 증대할수록 사회주의의 유산을 가진 정책당국의 입장에서 징세가 용이한 대기업의 기업소득이라는 세원만으로는 재정소요를 충당하기가 어려워지게 될 것이다. 이러한 상황에서 소비과세의 중요성이 커질 수밖에 없으며, 이때 가능한 한 조세기반을 넓게 잡을 수 있는 부가가치세 혹은 일반 소비세의 중요성이 높아지게 될 것이다. 또한, 조세행정의 기술상 부가가치세 과세표준의 정확한 파악은 기업이나 개인에 대한 소득세의 정확한 징수의 전제가 되므로 이러한 측면에서도 부가가치세(일반적 소비세)의 정착이 세수의 확보와 전반적인 조세체제의 발전을 위해 중요한 관건이 될 것이다.

둘째, 거래의 투명화가 소득과세 정착을 위한 중요한 조세 인프라이다. 체제전환 과정에서 확대되는 사유기업, 소규모 영리활동으로부터의 소득은 체제전환 정책당국의 입장에서는 징세비용이 높은 세원이다. 앞의 분석에서 은행개혁의 진전이 개인소득세의 세수 비중을 높이는 효과가 있음을 보았는데, 이 은행개혁의 진전은 각종 거래의 투명화 정도를 대리하는 변수라고 볼 수 있다. 조세근거를 확보하기 어렵게 하는 현금거래의 비중을 줄이고 신용기관을 통한 투명한 거래가 정착되도록 하는 것이 개인의 소득을 과세기반에 끌어들이 수 있는 중요한 수단이 될 수 있다. 금융제도의 정착은 전반적인 시장경제 발전의 가장 중요한 전제 중의 하나이지만, 조세제도의 정착을 위해서도 그 중요성이 매우 높다고 하겠다. 이를 위해 신용기관을 통한 거래가 정착될 수 있도록 체제전환 초기에 세제를 포함한 적절한 유인(誘因)을 개발할 필요가 있을 것이다.

셋째, 체제전환 초기의 조세행정 구조는 조세의 소득재분배 기능을 어렵게 하므로, 체제전환이라는 변화 과정 속에서 저소득 문

제에 직면하는 계층에 대한 재정정책과 노동시장정책이 중요하다. 앞에서 언급했듯이 체제전환 과정은 소득분배의 불균등성을 급격히 상승시키는 경향이 있으며, 체제전환국 고유의 징세비용의 구조는 조세의 소득재분배 기능을 약화시키는 경향이 있다. 이는 소득재분배 기능을 달성할만한 과세를 가능하게 하는 사회적·제도적 인프라는 단시일 안에 구축되기 어려움을 뜻한다. 따라서 체제전환 초기에 조세를 통해 소득재분배 기능을 추구하는 것은 효과가 작고, 불필요한 왜곡만을 가져올 가능성이 크다. 따라서, 체제전환 초기에 실업과 사회주의적 사회보장의 축소로 인해 소득문제에 직면하게 되는 계층에 대해서는 소득기회를 향상시키는 노동시장정책과 기본적 필요를 충족시킬 수 있는 재정정책을 개발하는 것이 중요하다고 하겠다.

<부록 IV-1> GFSY가 제공하는 체제전환국의 세수관련 정보

	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999
<b>남동구</b>									
알바니아					_____				
크로아티아	_____								
<b>발트해 3 국</b>									
에스토니아	_____								
라트비아				_____					
리투아니아	_____								
<b>EU가입추진국가</b>									
불가리아	_____								
체코			_____						
헝가리	_____								
폴란드				_____					
루마니아	_____								
슬로바키아						_____			
슬로베니아		_____							
<b>CIS국가</b>									
아제르바이잔				_____					
벨라루스		_____							
그루지아							_____		
카자흐스탄							_____		
키르기즈			_____						
러시아				_____				_____	
타지키스탄								_____	
<b>아시아</b>									
중국	_____								
몽골		_____							

주 : 밑줄친 부분은 해당연도의 자료가 있음을 나타냄.

<부록 IV-2> EBRD 체제전환지수에 관한 설명<sup>83)</sup>

<소규모 사유화>

1. 별다른 진전 없음.
2. 상당한 부분이 사유화됨.
3. 거의 전반적인 사유화 계획의 시행
4. 소기업의 사유화가 완전히 이루어지고 소유권의 거래가 가능
- 4+. 선진산업국에 전형적인 기준과 성과 ; 소기업에 대해선 국가소유 없음.

<대규모 사유화>

1. 별다른 진전 없음.
2. 포괄적인 계획의 수행을 위한 준비가 거의 완료된 단계 ; 부분적인 매각이 완료
3. 대규모 기업의 25% 이상이 사유화되었거나 사유화 과정중 (국가소유권이 효과적으로 양도된 단계). 그러나 기업지배 (corporate governance)에 대해서는 중요한 문제들이 해결 되지 않을 상태일 수 있음.
4. 국유기업과 농장 자산의 50% 이상이 사유화되고 이 기업들의 지배문제에도 유의미한 진전이 있음.
- 4+. 선진산업국에 전형적인 기준과 성과 ; 기업자산의 75% 이상이 사유화되어 있고 효과적인 기업지배구조가 형성됨.

---

83) EBRD(2000), Transition Report.

<은행개혁>

1. (중앙 및 민간 은행의) 이원체제 성립 이외에는 별다른 진전이 없음.
2. 이자율과 여신배분에 유의미한 자유화가 이루어짐 ; 정책금융과 이자율 상한이 제한적으로 사용됨.
3. 은행 유동성 확보 및 합리적인 감독과 규제의 틀이 확립에 유의미한 진전 ; 이자율의 완전 자유화가 이루어지고 특혜적인 저비용 자금조달이 거의 없음 ; 사기업에 대한 대부가 상당히 이루어지고 민간은행이 상당히 존재함.
4. 은행관련 법규가 BIS 기준의 방향으로 유의미하게 변화됨 ; 은행경쟁이 원활히 작동하고 합리적 감독이 효과적으로 이루어짐 ; 사기업에 대해 중장기 여신(term lending)이 상당히 이루어짐 ; 실질적인 금융 심화
- 4+. 선진산업국에 전형적인 기준과 성과 ; 은행법규 BIS 기준에 완전히 수렴 ; 경쟁적인 은행 서비스들이 제공됨.

## &lt;부록 IV-3&gt; EBRD의 체제 전환지수(1999년)

	사적부분비중	소규모사유화	대규모사유화	은행개혁
<b>남동구</b>				
알바니아	75.0	4.0	2.0	2.0
크로아티아	60.0	4.3	3.0	3.0
<b>발트해 3 국</b>				
에스토니아	75.0	4.3	4.0	3.7
라트비아	65.0	4.0	3.0	3.0
리투아니아	70.0	4.3	4.0	4.0
<b>EU가입추진국가</b>				
불가리아	70.0	3.3	3.0	2.7
체코	80.0	4.3	4.0	3.3
헝가리	80.0	4.3	4.0	4.0
폴란드	65.0	4.3	3.3	3.3
루마니아	60.0	3.7	2.7	2.7
슬로바키아	75.0	4.3	4.0	2.7
슬로베니아	55.0	4.3	3.0	3.3
<b>CIS국가</b>				
아제르바이잔	45.0	3.3	1.7	2.0
벨라루스	20.0	2.0	1.0	1.0
그루지아	60.0	4.0	3.3	2.3
카자흐스탄	60.0	4.0	3.0	2.3
키르기즈	60.0	4.0	3.0	2.3
러시아	70.0	4.0	3.3	1.7
타지키스탄	30.0	3.0	2.3	1.0

자료 : EBRD(2000).

## V. 외국인직접투자(FDI) 관련 조세정책

### 1. 개요

체제전환 과정에서 외국인투자는 외국자본 유치는 물론이고 시장경제의 활성화에 큰 영향을 미치는 등 중요한 역할을 할 수 있기 때문에, 외국인투자와 관련된 조세제도는 체제전환국의 조세정책에서 중요한 과제 중 하나가 되는 경향이 있다. 본장에서는 그러한 중요성을 감안하여, 체제전환국들의 외국인투자 관련 조세정책 및 기타 정책요인들에 대해 고찰하고 평가하고자 한다. 즉, 자본주의 경제에 익숙한 외국인투자자들 관점에서 체제전환국들의 조세 및 투자환경을 살펴보고, 이들 통해 북한의 체제전환 과정에서의 외국인투자유치 정책과 관련된 시사점을 도출하고자 한다.

본장에서의 분석의 중심은 체제전환국들의 조세제도의 변천 과정을 살펴보고 공통점들을 도출하여 체제전환국의 외국인직접투자 관련 조세제도의 변화를 발전단계에 따라 체계적으로 정리하는 것이다. 이를 토대로 북한의 외국인투자 관련 조세정책을 평가하고 개선방향을 제시하고자 한다. 외국인투자 유치에 있어서 조세 이외의 다른 요인도 중요하게 작용할 수 있으므로, 이러한 조세정책 이외에도 외국인직접투자 유치 환경에 영향을 미치는 요인들을 종합적으로 분석한다.

본장에서의 분석은 체제전환국에 대한 외국인직접투자 및 이와 관련된 조세제도의 영향과 발전을 전반적으로 이해하는 것에 중점을 두고 있으며, 개별국가의 투자 관련 정보 제공을 목적으로 하는

것은 아니다. 따라서 개별국가에 대한 구체적 정보를 제공하는 것에 중점을 두지는 않는다.

본장은 다음과 같이 구성되어 있다. 제2절에서는 외국인투자가 경제성장에 미치는 영향에 대해 논의한다. 제3절에서는 외국인직접투자 관련 조세제도를 살펴보고, 제4절에서는 외국인직접투자 관련 조세제도의 전반적인 문제점을 살펴본다. 제5절에서는 위의 논의를 바탕으로 체제전환국의 외국인직접투자 관련 조세제도 변화를 발전단계에 따라 정리하되, 각 단계의 과제와 문제점들도 포함하여 논의한다. 제6절에서는 체제전환국들의 경험이 북한의 외국인직접투자에 어떤 교훈을 주는지를 살펴본다. 각 절마다 북한의 외국인투자 관련 조세제도에 대해 살펴보고 체제전환국의 제도와 비교하고자 한다.

## 2. 외국인직접투자와 경제성장

자본과 기술력이 부족한 체제전환국들은 경제성장을 위해서 선진외국기업의 투자에 의존하는 경우가 많다. 외국기업들도 동유럽과 중국 등의 값싼 노동력과 체제전환국들의 적극적인 투자 유치 노력으로 이 지역으로 진출하기 시작하였다. 이러한 결과 체제전환국경제로의 외국인투자의 유입세는 지속되어 왔다.

<표 V-1>은 1992년부터 1999년 사이에 체제전환국들의 GDP 대비 외국인투자 유입액을 보여준다<sup>84)</sup>. <표 V-1>의 가장 큰 특징은 두 가지로 정리 할 수 있다. 첫째, 유입액의 연간 차이가 매우 크다는 점이다. 이는 이들 국가들에 진출하는 기업들이 대기업인 경우가 많고, 이를 통해서 대규모 투자를 하는 경우가 많은 반면,

---

84) IMF, *International Financial Statistics*, 2001에 근거함.

이런 투자가 매년 이루어지지 않는 데에 기인한다. 또 다른 이유는 외국인투자관련법의 변화다. 예를 들어 체코의 경우 2000년 5월 투자인센티브법을 도입한 이후 외국인투자가 대폭 확대되었다. 1999년도에는 체제전환 이후 10년간 이루어진 총외국인투자 유치액 190억달러의 25%를 상회하는 51억달러의 투자를 유치하였다. 둘째, 외국인투자가 GDP에서 차지하는 비중이 상당하다. 이는 사회주의 체제의 붕괴 이후 선진국 다국적기업들이 값싼 노동력과 체제전환국들의 지원으로 이 지역에 진출이 활발했다는 것과 상대적으로 낮은 GDP 수준(중국을 제외한)에서 기인한다.

이러한 외국인직접투자의 유입세는 체제전환국의 신용평가 등급에서도 나타난다<sup>85)</sup>. 신용등급을 전체적으로 평가하면 현재 대부분 체제전환국들의 투자환경은 경제여건 변화에 쉽게 취약해질 수 있는 약점을 가지고 있으나 투자의 가치는 충분한 것으로 나타난다.

외국인직접투자는, 특히 경제적으로 열악한 상황에 있는 국가들에게 선진기술의 이전과 국내투자의 활성화 측면에서 경제발전에 큰 역할을 할 수 있다(Borensztein, De Gregorio and Lee, 1998). 이러한 외국인직접투자는 투자를 하는 기업 모국의 국부에도 외국 자본 이용의 증가를 통해 이바지하는 것으로 나타난다(Feldstein 1994). 따라서 직접투자를 통해 투자를 원하는 체제전환국과 선진 외국에 모두 이익이 될 수 있는 것이다. 외국인직접투자는 외국인 기업가가 직접 경영하는 공장이나 시설을 건설하는 경우, 국내 기업(공기업을 포함)과 합작투자회사를 설립하는 경우 그리고 국내 기업의 인수를 통한 투자 등 여러 가지 형태로 이루어질 수 있다. 그리고 투자규모도 발전 및 통신과 같은 대규모의 사업에서부터

---

85) <부표 V-1>을 참조.

&lt;표 V-1&gt; 체제전환국가들의 GDP대비 외국인 투자유입액

(단위 : %)

	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	
소 련	아르메니아		0.10	1.14	1.95	1.10	3.25	11.62	6.78	
	아제르바이잔				13.75	19.60	27.87	23.25	11.09	
	벨라루스		0.48	0.21	0.14	0.75	2.59	1.39	3.67	0.71
	에스토니아	8.23	10.14	9.32	5.60	3.41	5.79	11.16	5.87	
	그루지아						6.74	9.48	2.94	
	카자흐스탄				5.81	5.47	5.98	5.21	9.34	6.82
	키르기즈		1.43	3.47	6.41	2.62	4.66	6.83	2.96	
	라르비아	2.10	2.05	5.80	3.99	7.07	8.83	5.76	5.27	5.50
	리투아니아		1.12	0.73	1.21	1.93	3.69	8.65	4.55	3.38
	몰도바			0.89	1.52	1.25	3.40	4.29	2.58	
	러시아			0.26	0.61	0.62	1.14	0.98	1.71	1.08
	투르크메니스탄					4.50	3.99			
우크라이나			0.66	0.91	1.22	1.43	1.78	1.57	1.88	
유 럽	알바니아	2.86	4.83	2.65	2.92	3.34	2.07	1.45	1.11	
	불가리아	129.72	254.77	348.32	273.66	410.00	437.99	355.70	312.52	
	크로아티아		1.10	0.80	0.61	2.54	2.63	4.32	7.36	4.48
	체코		1.87	2.14	4.94	2.49	2.43	4.81	9.33	
	헝가리	3.93	6.02	2.73	10.11	5.03	4.74	4.33	4.03	
	마케도니아					0.25	0.43	3.36	0.89	
	폴란드	0.80	2.00	1.90	2.88	3.13	3.41	4.02	4.68	
	루마니아	0.39	0.36	1.13	1.18	0.75	3.45	4.86	2.95	
	슬로바키아		1.57	1.86	1.28	1.77	0.85	2.64	1.80	
	슬로베니아	0.89	0.89	0.89	0.95	1.03	2.06	1.26	0.91	0.99
시	중국	0.01	0.01	0.02	0.01	0.01	0.06	0.06	0.08	
	몽골	0.17	1.28	0.99	0.82	1.33	2.27	1.89	3.38	

자료 : IMF, *Government Finance Statistics Yearbook*, 각 연도.

체인점에 이르기까지 매우 다양하다. OECD(1995)에 따르면, 외국인직접투자는 체제전환국의 경제발전에 다음과 같은 긍정적인 영향을 미치는 것으로 보인다.

- ㉠ 대부분 소규모의 자본시장인 체제전환국의 경제상황에 있어서 대규모 투자자본 유입의 기회를 제공한다.
- ㉡ 자본의 유입과 동시에 최신의 경영 및 기술이 유입된다.
- ㉢ 이러한 외국인기업들의 모국과의 무역 활성화에도 기여할 수 있다.
- ㉣ 대규모 자본을 통한 대형 국영기업의 민영화에도 큰 역할을 할 수 있다.

외국인직접투자 유치를 위한 세제상 지원제도를 분석하기에 앞서 과연 외국인직접투자가 체제전환국 입장에서 투자유치의 본질적인 목적인 경제성장과 얼마나 관련이 있는지에 대한 분석이 요구된다. 우선 이 관계를 알아보도록 하자. 앞에서 언급한 바와 같이 각각의 체제전환국들은 그 발전단계에 있어서 상이한 차이가 있다<sup>86)</sup>. 따라서 상이한 단계에 있는 국가들을 하나로 통합하여 분석하는 것은 큰 의미를 갖지 못한다. 따라서 여기서는 체제전환국들의 정치, 경제, 개혁의 정도, 그리고 그 지역적인 특성에 따라 <표 V-2>에서 네 그룹으로 구분하였다<sup>87)</sup>.

---

86) 이에 관한 구체적인 논의는 제5절에서 진행한다.

87) 이 구분 방법은 IMF(2000)의 p. 90의 <표 3.2>를 참조하였다. 또한 아시아 국가들은 중국과 몽골을 제외하고는 자료가 많지 않을 뿐만 아니라 몽골의 경우 구소련의 영향을 많이 받았기 때문에 아시아국가라기보다는 구소련국가에 속하는 것이 바람직하므로 아시아국가들에 대한 분석은 하지 않았다.

&lt;표 V-2&gt; 체제전환국의 구분

구 분	국 가
A그룹(서유럽 근접국가)	불가리아, 헝가리, 폴란드, 루마니아, 슬로베니아, 슬로바키아, 체코
B그룹(발틱 연안국)	에스토니아, 라트비아, 리투아니아
C그룹(동남부 유럽국가)	알바니아, 보스니아, 크로아티아, 마케도니아, 유고
D그룹(구소련국가)	러시아, 아르메니아, 아제르바이잔, 벨라루스, 그루지아, 카자흐스탄, 키르기즈, 몰도바, 타지키스탄, 투르크메니스탄, 우크라이나, 우즈베키스탄

분석에 앞서 다음과 같은 몇 가지 문제점을 밝혀 두고자 한다. 우선 이들 체제전환국들에 대한 미시자료는 거의 부재하다는 점이다. 예를 들어, 조세면제기간에 대한 법규정은 있지만 실제로 혜택을 받은 외국인투자기업이 있는지에 관한 자료는 없다. 따라서, 어떤 특정 조세제도나 정책의 외국인직접투자의 유인효과를 분석하기가 어렵다. 둘째, 체제전환을 시작한 지가 이제 10년 정도밖에 경과되지 않기 때문에 어떤 트렌드(trend)의 추정이나 각 국가의 특수상황을 고려한 시계열 분석은 어렵다. 셋째, 외국인투자기업이 규모가 작은 체제전환국들에 대해 대규모 투자를 하는 경우에 국내총생산과 자본의 유입이 동시에 큰 폭으로 증가하지만, 이런 소수의 성공 사례로 투자를 조세·재정정책의 효과로 분석하기에는 무리가 있다. 이러한 분석상의 한계가 있기 때문에 본 연구에서는 경제성장과 외국인직접투자의 유입간의 단순한 상관관계를 통하여 논의를 진행하고 이런 분석의 한계를 논하고자 한다.

구체적으로 전년도 대비 체제전환국의 GDP성장률과 외국인직접투자 유입액 증가율 간의 상관관계를 알아보하고자 한다<sup>88)</sup>. <표

88) 국가별로 GDP와 FDI의 절대량에 있어서는 큰 차이가 있기 때문에

V-3>에서는 각 그룹별로 1992년과 2000년 사이의 체제전환국 그룹별 GDP성장률과 외국인직접투자 유입증가율 간의 상관관계를 알아보았다.

<표 V-3> GDP성장률과 FDI증가율의 상관관계(1992~2000)

구분	상관관계(Correlation Coefficient)	
A그룹	0.150	(0.31)
B그룹	0.443	(0.039)
C그룹	-0.074	(0.778)
D그룹	0.181	(0.219)

주 : 괄호 안의 값은 p-value를 나타냄.

B그룹 즉, 발틱 연안의 국가에서는 FDI와 경제성장 간에 상관관계가 있는 것으로 보이나, 상대적으로 다른 지역에서는 FDI와 경제성장 간에 별다른 관계가 없는 것으로 보인다<sup>89)</sup>. 그러나 자료가 충분하지 않기 때문에 이를 해석하는 데는 다음 사항에 주의해야 한다. 일반적인 상관관계의 분석과는 달리 이들 국가들간의 외국인직접투자는 서로 독립적이지 않을 개연성이 많다. 즉, 외국인투자자의 입장에서는 여러 국가 중에서 한 국가에 투자하는 경우에 다른 국가에 투자를 못하게 된다. 따라서 외국인직접투자가 상대

---

절대량간의 상관관계는 큰 의미가 없다. 대안으로 GDP증가율과 외국인투자 유입액과 GDP의 비율간의 상관관계를 볼 수 있다. 하지만 이 방법은 체제전환국의 경제가 국내산업에 의존이 큰 경우 즉, 체제전환의 초기 대규모 국영기업이 경제의 큰 부분을 차지하는 경우, 혹은 외국인투자의 효과가 실현되지 않은 경우에는 GDP의 규모의 효과(size effect)만을 측정할 수 있는 오류가 있다.

89) 체제전환국이 아닌 국가들의 경우를 보더라도 이러한 단순 상관관계에서 상관관계가 명확하게 나오기는 어렵다.

적으로 경제성장률이 높은 체제전환국으로 집중될 경우, 두 변수 간의 양(+)의 상관관계가 있을 수 있다. 둘째, 앞에서도 지적한 바와 같이 체제전환국의 경제규모가 작을 경우 대규모의 외국인직접투자의 유입은 분석의 측정오류(measurement error)를 가져올 수도 있다.

경제성장과 외국인직접투자 유입간의 관계를 보다 정확히 알아보기 위해서는 보다 심도 있는 분석이 요구된다. Campos and Kinoshita(2001)에서는 패널자료를 사용해 25개 동유럽국가들과 구소련 국가들을 대상으로, 1990년과 1998년 사이의 외국인직접투자의 경제성장의 기여도를 측정하였다. 초기 GDP 수준, 초등교육 수준과 중등교육 수준, GDP 대비 정부지출을 고려한 결과, 외국인직접투자는 경제성장에 유의한 효과가 있는 것으로 나타났다<sup>90)</sup>.

횡단분석(cross-sectional analysis)에는 국가간 조세제도의 차이가 외국인직접투자에 작지만 중요한 영향을 주는 것으로 나타났다(Cummins and Hubbard, 1994)<sup>91)</sup>. 비록 조세제도 및 세율의 영향이 작더라도 외국인직접투자가 체제전환국의 경제 규모에 비해 엄청난 규모임을 고려하면 투자유인을 위한 조세제도상의 조치는 매우 중요하다는 것을 간과해서는 안된다. 또한, 여러 연구에서 외국인투자와 세후이익(after-tax profit)은 양의 상관관계를 가지는 것으로 나타났다. 그러나 상관관계의 정도와는 관계없이 분명한

---

90) 분석의 기본 틀은 GLS(Generalized Least Square)를 사용하였다. 이 결과는 외국인 투자유입액의 스톡(stock)을 고려한 경우에도 유의한 것으로 나타난다.

91) 이 밖에 기존의 시계열분석을 통한 연구결과를 보면 국가간의 세율 차이가 외국인직접투자에 큰 변수로 작용하는 것으로 나타났다. 이러한 연구는 조세제도가 자주 바뀌지 않고, 세율변화의 국가간 상호관계를 무시함으로써 문제점이 있다.

것은 투자의 세후 이윤에 대한 탄력성에 따라 투자규모가 결정된다는 것이다. 이러한 점들을 감안할 때, 외국인 직접투자관련 조세제도의 검토가 중요성을 갖는다.

### 3. 외국인직접투자 관련 조세제도

성숙된 자본주의 경제에서는 투자유치를 위한 조세인센티브가 시장왜곡을 초래할 것을 우려하여 크게 장려되지 않고 있는 실정이다. 또한 이러한 조세인센티브는 체제전환국의 재정에 부담으로 작용할 수 있고, 세정을 복잡하게 함으로써 세무비용을 증가시키는 등 부작용이 나타날 수도 있다. 그러나 체제전환국에 있어서는 외국인직접투자가 단순한 자본유치 이상의 효과가 있다고 보기 때문에, 조세인센티브를 제공해서라도 외국인직접투자를 유치하려는 경우가 많다. 이 절에서는 외국인직접투자 유치를 위한 조세제도의 상의 혜택 및 감세를 알아보고자 한다.

#### 가. 원천징수

외국인직접투자 유치를 위한 세제상 혜택을 살펴보기 전에 이를 재정적으로 뒷받침하는 최소한의 수단인 원천징수제도에 대해 알아보자<sup>92)</sup>. 원천징수제도는 자본주의 조세행정에 익숙지 않는 체제전환국들이 적은 비용으로 탈세를 미연에 방지하여 외국인기업투자에 대한 조세유인정책이 실효를 거둘 수 있게 하는 기본적인 수

---

92) 원천징수가 외국인투자와 관련해서 재정안정을 적극적으로 유지할 수 있는 수단은 되지 못함을 밝혀 둔다. 즉, 국가간 조세협약 등을 통해서 원천징수가 실제로 되는 비율(10% 미만)은 매우 적기 때문이다.

단이다. 원천징수가 되지 않은 경우, 외국인기업들은 조세회피수단으로 이전가격제도를 이용하는 경우가 많다<sup>93)</sup>.

국가별로 원천징수의 범위가 다른데 <표 V-4>에서 몇몇 국가들의 원천징수의 정도와 대상을 정리하였다. 체코, 폴란드, 헝가리 등의 EU 가입추진국들은 급속히 조세제도를 EU의 수준에 부합하도록 개혁한 국가들이다. 따라서 원천징수제도가 빨리 자리잡을 수 있었다. 반면, 에스토니아, 라트비아 등은 급진적인 조세개혁을 단행하기는 했지만, 재정적자 면에서 앞의 국가들보다는 안정적이고, 국가규모가 작아 과세 및 징수가 상대적으로 용이하여 원천징수의 필요성이 강력히 제기되지 않은 듯 하다.

한상국(2000)에 따르면 북한에서는 세금을 수익인이 직접 신고·납부하거나 수익금을 지불하는 주체가 공제납부하고 있다. 외국인투자법의 전후 맥락으로 볼 때 공제납부는 원천징수를 의미하는 것으로 보인다. 공제납부되는 경우는 다음과 같다. 첫째, 외국기업의 기타 소득에 대한 기업소득세를 수익금을 지불하는 주체가 공제납부해야 한다. 둘째, 노동보수에 의한 소득, 이자소득에 대한 개인소득세는 달마다 세금을 계산하여 수익금을 지불하는 주체가 공제납부한다. 기타 세금을 대해서는 원천징수를 하지 않아 원천징수가 제한적인 것으로 보인다. 북한의 체제전환시에 외국인기업들의 관리가 어떻게 이루어질지는 알 수 없지만, 지금과 같이 극소수의 기업이 활동하여 통제하기가 쉬울 때와 달리 이것이 복잡해진다면, 현재 북한의 조세행정력을 고려하여 볼 때, 원천징수의 범위를 확대하는 것이 바람직하다고 판단된다.

---

93) 세금이 높은 투자국의 지사에서 세금이 낮은 지사로 재화를 판매하는 경우에 그 재화의 가격을 낮추는 것이다. 이를 막기 위해 체제 전환국들은 서로 관련이 없는 당사자간 거래의 가격을 이전가격으로 명시하는 것이 필요하다.

<표 V-4> 체제전환국의 원천징수 사례

원천징수 여부	국 가	내 용
징수한다	체코	- 비내국인이 받는 대부분의 소득(이자, 배당금, 로열티, 컨설팅비)에 대해서 25%로 원천징수
	헝가리	- 개인이 받는 배당금의 경우 10%(세금면제자에 경우에는 20%) 원천징수 - 법인이 받는 배당금은 원천징수에서 제외 - 세금이 면제된 재무채권의 이자를 제외하고 모든 이자수입의 20% 징수 - 로열티는 20%를 징수
	폴란드	- 배당금, 이자수입, 로열티 등은 20%를 원천징수 - 폴란드가 거의 모든 투자국들과 이중과세방지협정을 맺고 있어서, 실제 제대로 부과되지 않음
징수안함	에스토니아 리투아니아	- 이전가격제(transfer pricing)의 규제 없는 상황에서 외국인 기업가들의 탈세가 매우 용이

자료 : OECD(1995).

#### 나. 행정적 편의

국가에 따라서는 외국인기업에 대해서 행정상의 편의를 제공하기도 한다. 예를 들어 외국인투자 인허가 절차를 간소화한다거나 외국인기업을 상대로 관련법의 정보를 제공한다든지, 경제특구 안의 외국인기업들을 위해서 세무관련 서비스를 상시 제공하는 서비스를 운영하는 것 등을 들 수 있다<sup>94)</sup>. <표 V-5>은 러시아의 외국인투자기업을 대상으로 납세 절차상의 혜택의 실례를 보여주고 있다.

94) 중국은 경제특구 내 투자업체에 대해서는 세수입·토지사용료·출입국 관리면에 있어서의 특혜와 편의를 제공한다.

이 중에서도 행정상의 편의를 제공하는 대표적인 예는 외국인투자자에게 정보를 제공하고, 투자를 각 단계마다 도와주는 것을 한 곳에서 처리하는 투자지원기관이다. 카자흐스탄의 경우 ‘투자청(State Agency for Investments)’을 운영하여 투자의 허가, 비자, 서류제공과 투자자에게 인력, 물품, 및 서비스 등을 제공할 뿐만이 아니라, 투자에 관련된 정부기관의 업무조정과 감리를 수행한다. 러시아는 ‘외국인투자진흥센터(Foreign Investment Promotion Center)’, 베트남에서는 ‘외국인투자 서비스회사(Foreign Investment Service Company)’를 운영하여 비슷한 서비스를 제공하고 있다.

이러한 편의를 제공하는 이유는 크게 두 가지로 구분할 수 있다. 첫째는 물론 투자유치를 위해서이다. 둘째로 중요한 이유는 외국인투자기업들은 체제전환국에 들어오면서 반드시 등록해야 하기 때문에 그 기업의 수익과 손실이 국내의 기존기업보다는 확실하게 드러난다. 따라서 복잡한 세제나 행정의 적용이 없이도 과세가 가능하기 때문이다.

<표 V-5> 러시아기업과 외국인투자기업의 납세절차상의 차이

구분	러시아기업	외국인투자기업(러시아법인)
- 납세기한	매월 2회, 선납	분기(3개월) 1회, 선납
- 회계보고서 제출 및 정산	매분기말 및 연말	년 1회
- 회계보고서류	회계보고서, 대차대조표, 이윤세액 결산서	회계보고서, 대차대조표
- 선납시 기준 이윤액	분기 예상이윤액	연간 예상이윤액
- 통화	루블화	硬貨도 가능

자료 : 대외경제정책연구원, 『러시아 편람』, 1996.

하지만 아직도 남아 있는 문제는 있다. 우즈베키스탄의 경우 외국인기업의 최대의 문제점은 현지화폐와의 환전이 어렵다는 점이다. 외국인투자기업은 기업별로 매년 환전 쿼터를 배정받는다. 러시아의 경우 조세의 종류가 너무 많고, 납세 절차가 복잡하며, 샘플 및 전시품의 통관 절차도 복잡하며, 외국인기업을 대상으로 한 세무사찰이 빈번하여 영업활동에 지장을 초래하고 있다.

여러 행정적인 편의 중에서도 외국인투자를 원활히 하기 위한 서비스의 단일창구는 외국인투자가가 그 나라에 대한 정보를 쉽게 취득할 수 있게 해 준다. 이는 특히 북한의 체제전환의 초기단계에서 여러 가지 불확실성이 상존하는 경우에 외국인투자를 유인하는데 촉매제의 역할을 할 수 있다. 북한의 경우 외국인투자에 관한 기본법은 마련되어 있으나, 이를 알리는 홍보의 노력은 부족해 보인다. 따라서 투자청과 같은 서비스의 단일화는 반드시 선행되어야 한다고 판단된다. 환전과 관련해서도, 북한은 각종 세금을 조선 원으로 계산하여 납부하도록 하고 있다. 이를 위해서는 중앙은행이나 지방은행에서의 원활한 환전서비스도 뒷받침되어야 한다<sup>95)</sup>.

#### 다. 각종 세부담의 감면

체제전환국들은 국가별 사정에 따라 적절한 세제감면을 외국인 기업들에게 적용하고 있다. 여기서는 이런 감세 관련 조항들을 알아보자.

---

95) 만일 이것이 현실적으로 어렵다면, 외국환과 조선 원의 사용을 병행할 수 있게 하는 것도 필요하다.

## 1) 중국

외국인투자기업에 대해서는 33%의 기업소득세를 부과한다. 단, 경제특구, 첨단기술산업구, 경제기술개발구 내에 설립된 기업에 대해서는 기업소득세의 감세혜택이 있다. 자세한 세율은 <표 V-6>에 정리되어 있다.

&lt;표 V-6&gt; 지역별 일반세율 및 우대세율

(단위 : %)

지역	수출기업	국가장려기업	생산형기업	비생산형기업
일반지역	15	15	30	30
경제특구	10	15	15	15
경제기술개발구	10	15	15	30
연해경제개발구	12	15	24	30
특구, 개발구의 구시가지	12	15	4	30
상해포동개발구	10	15	15	30
高新기술산업개발구	15	15	30	30

중국은 1994년 1월 1일부터 외국인투자기업과 중국 국내기업에 대해 통일적으로 증치세(우리나라의 부가가치세에 해당), 소비세, 영업세를 부과하고 있다. 하지만, 외국기업과 외국인투자기업의 기술양도에 대해서는 영업세를 면제한다.

1994년 1월부터는 국영기업에게 최대 55%까지 부여하던 기업소득세를 33%로 인하함으로써 외국인투자기업의 세율과 동일하게 적용하고 있다. 최근 들어서는 경제특구나 경제기술개발구 내에 위치한 외국인투자기업에게 부여하던 우대세제마저 축소하거나 철폐하고 있는 등 실질적으로 내·외국인을 동등하게 대우하는 정

책을 추진하고 있다<sup>96)</sup>.

## 2) 체코

OECD(1995)에 따르면, 신규 외국인투자기업은 10년간 법인세를 면제하며, 기존기업은 5년간 부분 면제한다. 이러한 혜택을 받기 위해서는 투자분야가 반드시 제조업이어야 하고, 설비 투자액의 50% 이상이 체코정부에서 지정한 첨단 기계류 설치에 투입되거나, 투자가 새로운 제조설비의 건설이나 취득에 이루어지거나, 새로운 생산활동을 위한 기존 생산설비의 현대화 또는 확장에 이루어져야 한다는 등의 조건이 만족되어야 한다.

## 3) 헝가리

다음 제도들은 현재 폐지되었으나 예전에 외국인기업을 대상으로 하던 감세관련 조항들을 OECD(1995)에 따라 정리한 것이다.

- ① 외국인의 지분이 20% 이상이거나, 그 투자액이 8만 US달러 이상인 경우, 총세금의 70%를 면제받을 수 있다. 이 제도는 1990년을 마지막으로 폐지되었다.
- ② 외국인의 지분이 30% 이상인 기업 중, 기업이윤의 절반 이상

---

96) 법률상으로 중국과 동구권의 법인세제의 가장 큰 차이점은 동구권의 법인세제는 내국법인과 외국투자법인을 구분하지 않고 하나의 세제에 의해서 과세하였음에 비하여, 중국은 기업을 내자기업과 외자기업으로 구분하고 각각 내자기업소득세 외자기업소득세에 따라 과세하였다. 이러한 이원화정책은 세제상 우대정책을 좀더 분명하게 담고 있다는 시그널을 외국인투자자에게 보낼 수 있는 장점이 있다.

을 제조업이나 기업이 직접 설립한 호텔에서 창출하고 자본금이 40만 US달러 이상의 기업에 대해서는 처음 5년간 세금의 60%를, 그후에는 40%를 감면한다. 이 제도는 1993년을 마지막으로 폐지되었다.

- ③ 외국인의 지분이 30% 이상인 기업 중, 자본금이 2,500만 US달러 이상이며 특정사업의 경우, 처음 5년간 세금의 완전면제, 그후에는 60%를 감면한다. 이 제도는 1993년을 마지막으로 폐지되었다.

#### 4) 러시아

투자우선 프로젝트 기업에 한하여 세금혜택이 주어진다<sup>97)</sup>. 나호드카 경제특구의 경우 외국인투자의 지분이 30% 이상인 합작회사의 경우 이윤세의 7%를 감면하여 준다<sup>98)</sup>.

#### 5) 베트남

외국인의 소득세 감면을 위해, 개인소득세의 경우 내국인의 면세점은 월 120만동, 외국인은 500만동<sup>99)</sup>으로 차등을 두고 있다. 이는 외국인의 소득 수준이 국내인에 비해 높은 사정을 고려한 조치이다<sup>100)</sup>. 외국인이 BOT(Build-Operate-Transfer)투자<sup>101)</sup>에 대해

---

97) 투자우선 프로젝트 기업은 첨단상품, 수입대체상품이나 외국인투자액의 한계가 10억루블 이상인 투자 혹은 외국인 1억루블 이상의 자본금을 투자한 합작회사가 해당된다.

98) 대외경제정책연구원, 『러시아 편람』(1996)을 참조하였다.

99) 100베트남동은 약 8원 37전 정도이다. 100원은 1,343동 정도이다.

100) 대외경제정책연구원, 『베트남 편람』(1994)를 참조하였다.

서는 토지임차료를 무료로 하며, 이윤세는 10%로 이익이 발생한 해부터 처음 4년간은 면제하고 다음 4년간은 50%의 감세혜택을 주며, 과실송금에 대해서는 5%의 가장 낮은 세율을 적용한다<sup>102)</sup>.

#### 6) 폴란드

KOTRA의 『폴란드 투자환경』(2001)에 따르면, 면허, 특허, R&D, 건설, 운송장비 부분의 투자를 위해 기계 및 장비를 구입한 납세자로 사업 개시 전 투자금액이 200만 ECU 이상인 경우 과세대상 소득의 20%까지(98년 15%, 99년 10%) 당해 연도와 추가 3년간 투자금액이 과세대상 매출액에서 감면된다. 수출기업의 경우 연간 수출금액이 800만 ECU이거나 총매출액의 50% 이상을 수출하는 경우 매출액의 40%(98년 35%, 99년 30%)가 과세대상에서 제외된다.

또한, 특정분야의 생산활동을 장려하고 수출기업을 육성하기 위해 1995년부터 여러 지역에 14개의 특별경제구역을 지정하고 있다. 이 지역에서 생산활동을 하거나 투자를 하고 있는 기업들에게 특별경제구역의 지정기간(대부분 20년간 지정되며, 12년인 경우도 있음)의 절반에 해당하는 기간 동안 법인세를 완전히 면제하고 있다.

#### 7) 루마니아

1995년 이후에 등록된 수출 지향적 외국인투자회사<sup>103)</sup> 대해서

---

101) 외국인기업이 도로, 항만 등의 인프라 건설에 참여하는 경우 이를 일정기간 운영한 후에 무상양도하는 방식이다.

102) 한국수출입은행, 『베트남의 투자환경』(2001)을 참조하였다.

103) 혜택을 받을 수 있는 조건은 외국자본이 5천만달러 이상이 주거래

투자재원으로 소요되는 수입장비, 기계류 등에 대해 7년간 관세를 면제하고, 생산시작 후 7년 범위 내에서 최장 5년간 이윤세를 면제하고 있다. 또한 자유무역지대에 투자하는 기업에 대해서는 법인세, 부가가치세 및 소비세를 감면하고 있다. 또한 정부가 지정한 취약지역(disadvantage zones)에서 기업을 운영하거나 투자하는 기업에 대해서는 10년간 법인세를 면제하고 있다.

#### 8) 카자흐스탄

‘직접투자에 관한 국가적 지원에 관한 법’에 따르면, 외국인투자 기업에게 최초 5년간 최대 100%까지 이윤세, 재산세, 토지세 등을 감면하여 주며, 투자에 소요되는 수입원자재, 설비에 대해서는 관세를 면제하여 준다<sup>104)</sup>.

국가별 조세감면 상황을 종합하여 볼 때, 다음과 같은 점을 고려해야 한다. OECD(1995)에 따르면, 위에 언급한 감면조치의 시행에는 다음과 같은 원칙이 필요하다. 첫째, 자본투자에 대한 세율은 너무 낮지도(투자유인을 위해), 너무 높지도(탈세유인을 제거하기 위해) 않은 적정수준이어야 한다. 둘째로, 세부담 감면대상과 자격조건을 분명히 명시해야 한다. 셋째로, 이러한 투자유인은 시장왜곡을 초래할 수도 있으므로 단계적으로 폐지되어야 한다. 따라서 이러한 투자유인의 적용시한을 정해 놓아야 한다. 넷째로, 중복적인 조세감면을 방지하기 위해 감세혜택을 신규자본(신규자본재)으

---

은행에 유치되어 있어야 하며, 60% 이상의 조업도를 유지하고, 연간 50% 이상을 수출해야 한다(한국수출입은행, 『루마니아의 투자환경』, 2001.

104) 한국수출입은행, 『카자흐스탄의 투자환경』(2001)을 참조하였다.

로 국한해야 한다.

북한의 기업소득세율은 10~25%로서, 체제전환국과 큰 차이는 없어 보인다<sup>105)</sup>. 반면, 체제전환국들에 비해 미약한 점은 첫째, 초기투자자와 투자에 소요되는 설비 및 장비에 대한 세제 혜택이 없다는 점이다. 둘째, 세제상의 특혜가 경제특구지역에 집중되는 경향이 있어 기타지역에서 사업을 원하는 외국인 기업가들에게는 별로 효과가 없다. 셋째, 「외국인투자법」 전체적으로 볼 때, 세금의 부과 측면에 비해 감면에 대해서는 명시적이지 못한 경우가 많다. 따라서 이 점에 대해서는 보완이 필요하다.

#### 라. 조세면제기간(tax holidays)

조세면제기간은 신설기업에 대해, 기업설립 후 특정기간 동안 이윤에 대한 과세를 면제하는 것이다. 이는 세무행정상으로도 간편해서 체제전환의 초기에 많이 실행되는 제도 중의 하나이다. 다음에는 국가별 조세면제기간의 실례를 열거하였다.

##### 1) 에스토니아

OECD(1995)에 따르면, 특정산업에 국한하여 조세면제기간의 혜택을 부여하는데 다음의 두 가지가 병행하여 적용된다. 외국인투자의 비중이 30% 이상이고 투자액이 5만 US달러 이상인 경우, 2년 동안 법인세를 면제하며 그후 2년은 50%의 감면혜택이 있다. 그리고 외국인투자의 비중이 50% 이상이고 투자액이 100만 US달러 이상인 경우 3년 동안 법인세가 면제되며 그후 5년은 50%의 감

---

105) 북한에 대한 자료의 부족으로 실효법인세율은 계산하기 어렵다.

면혜택이 있다.

## 2) 폴란드

OECD(1995)에 따르면, 1986년의 외국인투자법에서는 조세면제 기간을 처음 2년 동안으로 규정하였다 그러나 1988년 개정법하에서는 외국인의 지분이 최저 20%, 그리고 외국인자본이 5만 US달러 이상인 외국인기업에 대해서 조세면제기간을 3년으로 연장하였으나 이 조항은 1991년에 폐지되었다.

## 3) 베트남

기업의 특성에 따라 감면기간과 세율이 다르다. 경제적·사회적으로 열악한 지역의 사회 인프라 구축사업일 경우 최초의 이윤 발생시점부터 최대 4년까지 법인세가 면제되며, 그후의 4년 동안 50%를 면제하여 준다<sup>106)</sup>.

## 4) 중국

KOTRA의 『China』(2001)에 따르면, 이윤이 발생한 후 2년까지는 면세되며, 5년까지는 50%가 감면된다. 첨단기술기업은 소득세 감면 후, 계속 첨단기술기업에 해당될 경우 추가적으로 3년간 50%를 감면한다. 경제특구 내의 기업과 사회간접자본에 투자하는 기업에는 추가적 혜택이 있다. 예를 들어, 상해 포동지구와 해남성 경제특구에서 특정 사업에 종사하는 외국인기업의 경우와 항구,

---

106) 대외경제정책연구원, 베트남 편람(1994)을 참조하였다.

부두건설사업의 외국인기업들은 이익발생 최초 5년까지는 면제하고 10년까지는 50%를 면제한다.

위의 국가별 실행상황을 종합하여 볼 때, 조세면제기간을 규정함에 있어서 중요한 것은 첫째, 그 실행시점이다. 대규모의 자본재 투입을 요구하는 사업의 경우에는 초기단계에 손실이 발생하는 경우가 많다. 만일 이 시기에 조세가 면제되면, 사업 전체기간 동안의 세부담은 오히려 늘어나게 된다. 조세유예기간이 첫 이윤이 발생한 때에 끝이 나는 경우에도 손실이월기간(loss carryover period)이 짧음으로 인하여 기업의 세부담이 늘어나게 된다. 또한 OECD(1994, 1995)와 Holland and Owens(1996)에 따르면 대부분의 경우에는 첫 이윤이 당해 연도 이윤만을 의미하는지, 기업의 설립 초기부터 계산한 이윤을 의미하는지가 명확하지 않다.

두 번째로 중요한 것은 조세면제의 기간이다. OECD(1995)에 따르면 대부분의 체제전환국들은 짧은 유예기간을 채택하고 있으나, 헝가리나 아시아 국가들에서 볼 수 있는 것처럼 조세면제기간이 길수록, 외국인직접투자 유치의 효과는 큰 것으로 나타난다.

조세면제기간의 문제점의 하나는 이 제도의 수혜기업이 대부분 부동산, 음식업, 원목가공과 같은 작은 규모의 기업들이라는 것이다. 아시아의 여러 나라들에서 나타난 바와 같이, 쉽고 비용이 저렴하며 이동성이 높은 사업은 조세면제기간을 이용하여 체제전환국에서 사업활동을 영위한 후, 유예기간이 끝나면 그 나라를 떠나는 경우가 많았다. 많은 체제전환국들이 전환기에 심각한 재정수입의 감소를 경험한 것도 무리한 인센티브의 집행과 조세행정의 미숙 때문이었다.

대부분의 체제전환국에서 조세면제기간제도는 외국인직접투자 유치에 큰 실효를 거두지 못하는 것으로 나타났다. 그러나 OECD(1995)에 따르면 조세면제기간제도의 효과가 다른 투자유인제도에

비해 미미하기는 하지만, 만일 시행되는 경우, 그 성공을 위해서는 다음과 같은 조치가 필요하다. 첫째, 기업이 그 생산과 존재의 양식을 바꾸는 경우, 조세면제기간의 혜택은 처음 일회로 제한되어야 한다. 둘째, 만일 외국인기업이 두 가지 이상의 사업을 추진하고 있으나, 모든 사업이 조세면제기간 혜택의 자격요건에 부합되지 않는 경우에는 50% 이상의 자산이 자격요건을 만족하는 분야에 사용되고 있을 때만 조세면제기간의 자격요건에 충족되는 것으로 간주하여 면제혜택을 준다.

북한에서도 조세면제기간을 실시하고 있다. 그 구체적인 내용은 부록의 <부표 1>에 정리되어 있다. 다른 체제전환국과 비교해서 면제의 기간이 짧다는 것과 손실의 이월이 가능한지의 여부가 명시되지 않은 점을 지적할 수 있다. 지금 시점에서 이 제도의 효과를 판단하기는 어려우나 체제전환국들의 경험에 비추어 볼 때 만일 조세면제기간을 실시한다면, 더 적극적인 제도의 도입이 요구된다.

#### 마. 투자공제(investment allowances)

세금공제에 있어서 가장 중요한 것은 비용으로 인정하는 범위와 제약, 그리고 그에 따른 공제율이다. 투자공제의 경우 대부분의 체제전환국들은 이윤의 재투자에 대해서는 세금을 감면해 주는 정책을 시행하고 있다. 이윤의 재투자에 대한 세금감면의 논리는 Kopits(1972)에서 찾을 수 있다. 즉, 이윤이 재분배되지 않고 이윤세가 높은 경우 투자기업들이 이윤을 모국으로 과실송금하는 경우가 많은 것으로 나타났다.

헝가리는 이윤을 재투자에 사용하는 경우 재투자에 따른 세금 증가분 만큼을 공제해 준다. 중국은 재투자분에 대해 소득세의

40%를 환급하여 준다. 체크는 유해 폐기물처리, 환경정화사업, 보건관리 등의 특정부문에 최고 2년까지의 조세감면을 부여하고 이 기간중의 영업이익에 대해서는 반드시 재투자할 것을 시키고 있다. 베트남과 우크라이나에서는 법인세 납부 후 남은 이익을 재투자할 경우 재투자분에 대해서는 법인세를 환불해 준다.

그러나 기업의 입장에서 이윤의 재투자가 다른 자본조달 대안(신규대출 등)에 비해서 비용이 가장 적다는 면에서 유용하기는 하나 이윤이 다시 투자에 이용되었는지를 추적하는 것이 어렵기 때문에 이 제도의 유용성에는 한계가 있다.

북한의 경우 기업의 이윤을 재투자하는 경우에는 재투자분에 해당하는 소득세의 일부 혹은 전부를 공제해 주고 있다. 기간구조 건설에 대해서는 소득세의 전액을, 기타 부문에 대해서는 소득세의 50%를 공제하여 준다. 하지만, 이윤의 재투자에 대한 감면조치는 이윤의 재투자를 정확히 측정할 수 있는 보조장치가 마련되어 있지 않아 그 효율성이 의문시된다.

#### 4. 외국인직접투자 관련 조세제도의 문제점 및 개선방향

체제전환국들의 조세제도는 성숙된 자본주의국가의 조세제도와는 다음과 같은 측면에서 크게 다르다. 즉, 세제가 불안정하고 투명하지 못하며 외국인들의 관점에서는 익숙하지 않은 제도가 많다. 이는 아직도 세제의 많은 부분이 사회주의 경제의 요소를 가미하고 있기 때문이다. 이 절에서는 OECD(1994, 1995)의 논의를 중심으로 조세제도상에서 외국인직접투자를 저해하는 요소들을 정리한다.

##### 가. 조세제도의 투명성(transparency)

제도의 투명성은 기업가들이 사업계획을 세우고 추진하는 데 있어서 가장 중요한 요소 중의 하나이다. 체제전환국들의 조세제도는 그 규정이 모호한 경우가 많다. 또한 빈번한 세제개편으로 인해 기업가들의 예상을 어렵게 한다. 또한 조세행정의 미비와 인력의 부족도 큰 문제 중의 하나이다. 사회주의 경제체제에서 자본주의 경제로 전환하는 과정에서 납세자 수뿐만 아니라 세금을 최소화하려는 납세자들의 노력(tax planning)도 크게 증가하였다. 따라서 세정당국의 업무가 복잡해지고 그 업무량도 크게 늘어나게 되었다. 따라서 기업가들, 특히 외국인투자자들에게 적시에 세법에 대한 해석을 제공해 주거나 개정사항을 미리 알려주는 서비스가 미흡할 수밖에 없는 실정이다.

북한의 경우, 조세 관련조항이 전반적으로 구체적이지 못하여 집행당국의 임의 해석의 여지가 많다. 즉, 일세법 일세목(一稅法 一稅目) 주의가 아니라 단일법령으로 모든 외국인투자법이 규정되어 있어, 구체성이 부족하다. 또한 발효된 법을 뒷받침하는 시행령이 매우 빈약하다.

#### 나. 법정세율의 명시화

법정세율을 명시화하는 것은 역시 기업가들이 투자계획을 수립하는 데 있어서 필수적인 정보이나 대부분의 체제전환국들에서는 법정세율에 대해서 정확하게 명시되어 있지 않다. 법정세율은 외국과 비슷한 수준에서 유지하는 것이 바람직하다. 앞에서 지적한 바와 같이 북한의 경우 기업이윤세는 10~25% 정도로 다른 체제전환국들과 큰 차이는 없다.

#### 다. 과세표준 및 세원

지난 사회주의 경제체제하에서는 국가가 국영기업체로부터 세금을 징수하는 형태였다. 따라서 주로 세금은 기업체를 통제하는 수단으로 사용되어 왔다. 이러한 사회주의 경제체제의 잔재들이 아직 세제상에 남아 있음으로써 발생하는 문제 중의 하나가 과세표준의 불분명성과 서방국가의 기준과의 격차이다. 그 예로 다음의 두 가지를 들 수 있다. 첫째, 대부분의 체제전환국들이 심각한 인플레이션을 겪고 있기 때문에 단순한 감가상각의 비교는 불가능하다. 그러나 발생한 비용에 대비한 감가상각은 상당부분 서방국가의 기준으로 볼 때 과소평가되고 있다. 둘째는 체제전환국들이 기업의 사업 중에 발생한 비용을 비용으로 처리하는 데 많은 제약을 가하고 있다. 많은 기업들은 이러한 제약을 회피하기 위해 여러 편법들을 이용하고 있으나, 결국에는 이것이 기업가들에게 부담으로 작용하고 있는 것이다. 그 대표적인 제약으로는 임금공제(deduction on wages)와 금융비용공제(deduction on interest)에 대한 제약을 들 수 있다.

- ① 임금공제는 총임금지불액이 최저임금액에 총고용인을 곱한 수보다 많으면 공제되지 않는다. 과거 사회주의체제하에서는 이를 인플레이션 억제 수단으로 사용되었다. 그러나 외국인 투자회사들이 이미 임금을 최저수준으로만 지불하려고 하는 상황에서 이러한 규제는 그 실용성에 한계가 있다.
- ② 금융비용의 경우에도 은행을 통한 이자비용만을 공제해 주는 경우가 대부분이다. 따라서 외국인기업들은 조세절감 차원에서 자본채를 임대(leasing)하는 경우가 많으므로 투자의 활성화와 시설의 직접투자를 저해하는 요인으로 작용하고 있다.

#### 라. 노동자 고용비용

국가에 따라 사정이 조금씩 다르기는 하지만 외국인기업에 종사하는 노동자의 임금이 국내노동자의 임금 수준에 비해서 월등히 높지만 외국인기업들은 이들의 사회보장세, 보험 등을 체제전환국에 납부한다. 사회주의는 국가가 국민의 생활을 보장하는 시스템이다. 체제 전환 초기에 국민들의 생활 수준이 어려워졌는데 국가가 과거의 역할을 할 수 있는 장치가 사회보장세이다. 그러나, 외국인기업에 종사하는 노동자들의 대부분이 고학력의 젊은 노동자임을 고려할 때, 이들이 국가로부터 사회보장 등을 통하여 혜택을 입을 가능성은 매우 적다고 할 수 있다. 따라서 체제전환국들은 이 노동자들의 사회보장세 등을 감면 혹은 면제하여 줄 수 있는 여지가 있음에도 불구하고, 이를 실행하고 있는 국가는 많지 않다. 사회보장세 등은 임금에 비례해서 부과되기 때문에 외국인기업의 부담은 그만큼 커지게 된다. 국가에 따라서 이런 부담을 덜어주는 정도도 다르게 나타난다. <표 V-7>에는 국가별로 고용비용의 조세 부담 정도에 따라 정리하였다. 이런 세부담을 통한 전체 국가재정의 손실은 작기 때문에 외국인기업의 부담을 줄여주는 차원에서 적극적인 감세조치가 필요하다.

위의 모든 점들은 조세환경이라고 부를 수 있으며, 이것이 외국인직접투자를 유인하고 유지시키는 데 중요한 요소라는 것은 여러 연구에서 밝혀진 바 있다(Edmiston et al. 1999). 특히 조세행정의 현대화는 조세제도 못지않게 중요한 부분이다. Slemrod(1990)과 Alm(1996)에 따르면, 많은 체제전환국들이 선진국 수준의 조세제도를 갖추어 놓고서도<sup>107)</sup> 이것들이 제대로 제 기능을 못하는 이유

107) Vazquez and McNab(1998)에 따르면, 체코, 헝가리, 폴란드, 슬로베니아 등의 EU 가입추진국들과 발틱 연안의 국가들은 조세제도가 많은 부분 선진화되어 있다.

는 조세행정의 개혁이 이루어지지 않아 조세행정의 기능이 부족하기 때문이라고 지적하였다. 따라서 외국인직접투자의 유치와 유지를 위해서는 조세행정 측면에서의 개혁이 필요한 단계에 이르렀다고 판단된다.

<표 V-7> 고용부담 정도의 예

고용부담	국가	내 용
높음	에스토니아, 체코	외국인기업의 노동자에 대한 특별한 세제상의 혜택은 없다. 노동자가 영주자로 분류되는 경우 그 총수입에 따라서 세금을 부과 받는다.
중간	헝가리	영주자의 자격을 충족시키는 경우 과세원천이 되는 소득의 70%만을 과세원천으로 하는 혜택을 주고 있다. 외국인기업에게 사회보장 관련기관과 수혜 혜택과 그에 따른 부담을 조정할 수 있는 권리를 부여한다.
낮음	폴란드, 리투아니아	단기체류자인 경우에는 사회보장세에 대한 면제도 가능하며, 주거비를 공제해 준다.

주 : 영주자로 간주되는 기준은 국내 체류기간이 183일 이상이어야 한다.  
 자료 : OECD(1994, 1995).

### 5. 외국인직접투자 관련 조세정책의 변천단계

이제까지 체제전환국들의 외국인투자 관련 조세정책을 보면, 큰 흐름을 읽을 수 있다. 즉, 국가마다 상황은 다르지만, 현 시점에서 시행되고 있는 외국인직접투자 관련 조세정책은 그 나라의 국지적인 상황뿐만 아니라, 외국인직접투자 관련 조세정책의 발전단계에 따른 흐름 속에서 이해할 필요가 있다. 다시 말하면 체제전환국들이 조세 인센티브를 통해 외국인직접투자를 유치하는 과정에서 겪게 되는 공통적인 ‘단계’가 있다는 것이다. 이러한 단계의 구분은 북한의 체제전환시의 외국인투자 관련 조세정책의 변화 경로를 예측하고 그

미비점을 보완하는 데 중요한 길잡이를 할 수 있을 것이라 생각된다.

### 가. 전환 초기단계

체제전환의 초기단계에는 국내외 정치적·사회적 불안으로 인해 외국인기업가들이 투자에 매우 조심스러워 하는 시기이다. 국내의 경제 수준이나 기업의 활동을 위한 기본적인 조건도 갖추어지지 않은 경우가 대부분이다. 그러나 경쟁력 없는 국영기업과 노동자의 낮은 기술 수준으로는 경제발전의 발판을 마련하기가 어렵다. 따라서 이 시기에 가장 많이 이용되는 방법이 조세면제기간제도이다. 이는 행정이 복잡하지도 않고 비용도 거의 들지 않는다. 하지만 앞에서 지적한 바와 같이 악용될 소지가 많고, 장기적이기 보다는 단기적인 투자만을 유인할 수 있는 단점이 있으므로 단기적인 처방일 수밖에 없다.

조세면제기간 이외에도 국내기업에 비해서 낮은 세율을 적용하는 것도 병행한다. 또한 체제전환국들은 조세제도를 외국 수준에 맞도록 정비한다. 따라서 외국인기업들은 직접 기업을 설립하거나 국내기업과의 합작 혹은 국영기업을 인수함으로써 체제전환국으로 진입하기 시작하며 이를 통해 외국자본과 기술이 유입된다. 또한 선진 외국과의 각종 조세협정을 통해서 외국인기업이 국내에서 받는 조세상의 혜택이 보존될 수 있도록 노력하게 된다.

그러나 한편으로는 조세제도상의 허점과 자본주의식 조세행정의 미숙으로 인하여 탈세와 부패가 많아지며, 외국인기업에 대한 조세의 지원으로 재정압박이 시작되는 시기이기도 하다. 또한 조세제도상에 불명확한 곳이 많고 자주 바뀌기 때문에 조세조항에 대한 외국인투자자들의 불확실성이 매우 높은 시기이다.

이 단계에 속한 체제전환국은 우크라이나, 벨라루스, 투르크메니

스탄, 타지키스탄 등을 들 수 있다. KOTRA의 『우크라이나의 투자 환경』(2001)에 따르면 우크라이나의 외국인투자 환경은 매우 열악하다고 할 수 있다. 외국인투자를 장려하기 위한 인센티브제도가 거의 없다. 외국에서 흔히 실시되고 있는 조세면제기간 등도 제도화되어 있지 않다. 외국인직접투자법에 외국인투자가 가능한 분야와 불가능한 분야를 명시해 놓지 않고 있다. 따라서 우크라이나의 경제는 아직 외국인투자의 걸음마 단계에 있다고 할 수 있다. Vazquez and McNab(1998)에 따르면 벨라루스, 투르크메니스탄의 경우는 조세제도의 개혁이 가장 느리게 진행되는 국가로 지목되었다.

#### 나. 중간단계

대부분의 국가들이 재정부담이나 실효성 측면에서 조세면제기간제도를 폐지하거나 축소하게 된다. 또한 체제전환국들 간의 조세경쟁(tax competition)이 심해지면서 단순히 낮은 세율로만은 건전 재정기조를 유지하면서 외국인자본을 유치할 수 없는 상황에 이른다<sup>108)</sup>. 따라서, 외국인기업이 국내에서 그 뿌리를 내리기 시작하면서 체제전환국들은 인센티브를 통한 신규 외국인투자의 유입보다는 국내에 이미 들어온 외국인기업의 활동을 지원을 강화하기 시작한다. 예를 들어

- ① 조세법의 명확화를 통해서 세정의 투명성을 확보한다.
- ② 체제전환국이 전략적으로 육성하려는 산업에 투자하는 외국인기업을 중점적으로 지원한다.
- ③ 경제특구의 선정을 통해 외국인기업들의 지원을 용이하게 하고, 조세혜택의 범위를 특정지역으로 한정함으로써 세정의

---

108) OECD(1994, 1995).

부담을 줄인다.

- ④ 조세제도상의 탈세의 여지를 없애는 노력을 기울인다.
- ⑤ 외국인기업의 기술 전수를 위해 외국기업 내의 내국인 고용 비중을 증가시키는 방향으로 세제상의 혜택을 주며, R&D투자의 경우 감세의 혜택을 확대한다.

중간단계의 국가는 루마니아, 체코, 러시아, 카자흐스탄, 그루지아 등을 들 수 있다. KOTRA의 『루마니아의 투자환경』(2001)에 따르면, 루마니아의 경우 중간단계의 완전한 성공을 이루고 있다고 볼 수 없으나, 대내외적인 압력으로 인해 중간단계에서 마지막 단계로의 전환을 위한 준비단계에 있다고 할 수 있다. 루마니아 정부는 외국인투자 유치에 주요 정책과제로 추진하고 있지만 투자의 인·허가 과정에서의 만연된 관료주의, 투명성 부족, 복잡한 처리과정 등의 문제점이 제기되고 있다. 그러나 한편으로는 재정압박과 IMF의 권고 등으로 세제의 단순화를 추진하고 있으며 전략분야에 대한 외국인투자를 집중시키려는 노력도 경주하고 있다.

OECD(1995)와 KOTRA의 『체코의 투자환경』(2001)에 따르면, 체코는 1993년을 기점으로 외국인투자를 위한 적극적인 조세혜택은 거의 폐지되었다. 그 이후로 체코는 투자 인센티브를 거의 부여하지 않았으나 1998년 외국인투자유치 확대를 위해 투자 인센티브 부여를 개시한 바 있다. 이와 더불어 체코 정부는 투자인센티브 수혜를 위한 최소 투자규모의 하향 조정을 주 내용으로 하는 새로운 투자인센티브법을 2000년 5월부터 발효시켰다. 투자인센티브법 도입 이후 외국인투자가 대폭 확대되고 있다. 따라서 체코는 중간단계의 말기에 해당되는 것으로 보인다.

러시아의 경우 체제전환의 초기단계가 완전히 마무리되지 않은 상태에서 외형만 중간단계로 이행하고 있는 모습을 보이고 있다. 러시아에서의 외국인투자는 많은 문제점들이 노출되고 있다. 외국

인투자자들은 불완전한 법률체계, 부패와 과중한 조세부담을 투자에 있어 최대의 장애요인이라고 지적하고 있다. 1991년에 제정된 외국인투자법은 1999년에 개정되었고, 외국인투자자에게는 자국인과 동등한 권리가 보장되었다. 1997년부터 국채시장에 대한 외국인 참여를 허용하였다. 외국인투자는 전체적으로 증가 추세를 유지하고 있는 가운데 최근 러시아 국가하원 '두마'의 경제정책위원회가 입법부에 제출한 전기공급, 석유 및 가스 파이프라인 건설, 알코올 생산, 은행 등의 분야에 대한 외국인 투자활동을 금지하는 내용의 법안이 상정되어 있다. 이 법이 통과될 경우 외국인투자에 매우 부정적인 영향을 미칠 것으로 전망된다<sup>109)</sup>. 외국인투자를 적극적으로 유치하는 데 있어서 최대 장애요인 중의 하나가 조세의 종류가 너무 많고, 납세절차가 너무 복잡하다는 것이다. 뿐만 아니라 세부담이 지나치게 높아 정상적으로 모든 세금을 납부할 경우 기업의 이윤획득을 매우 어려운 실정이다. 또한 외국기업을 대상으로 하는 세무사찰이 빈번하여 영업활동에 지장을 주고 있다. 기관마다 발표수치는 상이하나 지하경제가 GDP의 30% 가량을 점유하고 있으며, 러시아 업체들을 포함한 모든 기업들이 각종 세금과 관세를 정당하게 납부하여 공정하게 경쟁할 수 있는 풍토가 조성되어 있지 못함으로써 정직한 기업이 오히려 경쟁력을 상실하는 문제가 있다. 이를 종합하여 볼 때, 러시아는 매우 불안한 경제상황에서 중간단계를 겪고 있는 것으로 보인다.

폴란드는 중간단계의 마지막 단계에 있다고 평가할 수 있다. 적극적인 민영화 정책으로 외국인투자를 유치해 온 폴란드 정부는 EBRD 등을 통한 폴란드에 대한 서방국의 지원 강화에 힘입어 1991년도에 23만달러에 불과했던 외국인직접투자가 급격하게 증

---

109) KOTRA, 『러시아의 투자환경』, 2001.

가하는 추세이다. 폴란드 정부의 외국인투자자에 대한 혜택은 경제특구가 대표적이다. 현재 폴란드 경제특구는 총 14개로 Mielec, Suwalk, Katowice, Lodz 등이 있다. 그러나 폴란드의 EU 가입추진과 관련, EU의 강력한 견제에 의해 운영되고 있는 경제특구(SEZ) 입주기업에 대한 장기간의 조세면제 등과 같은 특혜조치가 2001년부터 중단되었는데, 이와 관련한 정부의 입법조치가 진행중이다<sup>110)</sup>. 현재 폴란드는 기본적으로 내국기업 및 외국기업을 동일하게 취급하여 투자기업에 대한 별도의 인센티브가 없다. 폴란드의 경제특구 운영에 대해 EU가 불공정한 관행이라고 하면서 폐쇄를 지속적으로 요청하고 있어 2001년부터 이를 폐지하는 입법절차가 진행되고 있다. 경제특구가 폴란드에서 가장 성공적이었던 외자유치 노력이었다는 점을 고려할 때 세계경제체제로의 편입을 준비하는 과도기적인 단계에서의 고통이 예상된다.

#### 다. 세계경제로의 도약단계

중간단계를 성공적으로 추진하면 외국인직접투자가 성숙단계에 이르고, 제도정비의 마무리 단계에 이르면서 체제전환국들은 경제도약을 위해서는 세계시장경제에 부합하는 조세제도를 갖추어야 한다는 필요성을 실감하게 된다. EU에 가입을 희망하는 동유럽 및 구소련국가들과 WTO체제에 가입한 중국은 국내기업이나 외국인

---

110) EU의 요구에 따르면, 폴란드 정부는 입주기업들에게 투자액의 최대 50% 범위내에서 보조금 형태로만 지원 가능하며, 예외적으로 소득수준이 매우 낮은 특정지역에 투자한 고용인수 250명 미만, 그리고 연간 매출액이 4천만 유로 이하인 중소기업에 대해서만 추가적인 지원이 가능하게 되며, 이로 인해 경제특구 내에 투자한 자동차 관련 기업 투자자가 가장 큰 타격을 입을 것으로 예상된다.

투자에 대해서 세계상의 특혜를 점차적으로 폐지해야 하는 입장이다. 따라서 자유경쟁을 저해하지 않으면서 외국인투자를 지속적으로 유치할 수 있는 조세정책이 요구되는 것이다.

대표적인 국가로는 헝가리와 중국을 들 수 있다. 헝가리는 국민 1인당 외국인직접투자가 동부 유럽에서 가장 높다. 조세법 등은 EU의 틀에 맞추게 됨에 따라 많은 외국인투자에 관한 특혜의 조항들도 폐지되거나 수정되었다. 그러나 2002년을 기점으로 EU규정이 허용하는 범위 내에서 이를 대체하기 위한 새로운 투자유인 정책들이 추진되고 있다. 2001년부터 새로이 시행되고 있는 외국인직접투자 유치 정책으로는 중소기업을 대상으로 한 세금공제가 있다. 이는 중소기업이 투자를 위해 자금을 대출받은 경우 이에 대한 이자부담의 40%를 비용으로 공제하여주는 것을 골자로 하고 있다. 2001년 이후의 외국인직접투자를 위한 골격은 생산기반의 확충 및 내실화와 이미 진출해 있는 외국인기업간의 파트너쉽의 구축에 있다. 또한 2001년에 시작된 Szechenyi Plan에서는 공공부문과 민간부문과의 협력체제의 구축을 중심으로 하고 있으며, 이를 통하여 외국인투자의 적극적인 유치와 경제발전을 도모하고자 한다. 헝가리는 심각한 재정적자로 인한 외국인투자 유인책의 대폭적인 감소 압력은 없는 것으로 보인다. 따라서 EU국가로서 EU가 허용하는 범위 내에서 지속적인 외국인투자 유치정책을 하는 데는 큰 부담이 없는 것으로 보인다.

중국은 국제적 무역 및 투자환경 변화 요청에 대응하기 위해 2001년 1월 1일부로 외국인투자 기본법 수정, 세관법, 회계보고조례 등 새로운 정책 및 법규의 시행에 들어갔다. 중국은 제9차 5개년 계획기간 중에는(1996~2000) 지역을 7개로 나누어(동북지구, 장강삼각주 및 연해경제구, 중부지구, 동남연해지구, 서남지구, 서북지구) 경제개발을 추진하여 왔다. 중국의 외국인투자 관련법규

및 제도적 장치미비 등 대(對)중국투자의 불리한 요소가 잠재되어 있지만 2001년부터 실시되는 중국의 제10차 5개년 개발계획과 중국의 WTO 가입 이후 수반되는 투자환경 개선에 대한 기대로 세계 각국의 투자 진출은 계속 이어질 것으로 보인다. 현재 외자유치 총액 중 60%를 차지하고 있는 경공업, 방직업 위주인 소비재 생산 분야의 투자를 축소하고 각종 우대정책을 조정하여 상대적으로 투자유치비용이 적은 금융, 보험, 교통, 운수, 유통, 창고 및 회계사, 변호사 등 서비스 및 무역영역의 대외개방 확대 및 농업, 목축업, 임업분야에 대한 외국인 자본지분율을 확대할 전망이다.

## 6. 북한의 외국인투자 조세제도 관련 시사점

이제까지 우리는 동유럽 및 구소련 국가와 몇몇 아시아국가들의 체제전환 과정에서의 외국인직접투자를 촉진하기 위한 조세제도를 살펴보았다. 북한의 경우 1992년 ‘외국인투자법’을 제정하였으며, 1999년에 그 일부를 개정하여 오늘에 이르고 있다<sup>111)</sup>.

외국인투자 관련 조세정책의 발전단계 측면에서 볼 때, 아직 북한은 초기단계에 있다고 하겠다. 즉, 외국인투자법 등의 제도는 마련되어 있지만 외국인투자의 많은 사례가 없고, 현재는 부족한 외화의 확보와 사회간접자본의 구축이라는 목적하에서 소극적으로 이루어지고 있다.

체제전환이 어떠한 전환 방식을 취하게 될지는 아직 불확실하다. 즉, 중국과 같은 점진적인 전환이 될지, 아니면 동유럽의 경우와 같이 급속한 전환을 하게 될지는 불확실하다. 그러나 확실한 것은 북

---

111) 북한의 외국인투자법의 구체적인 내용은 부록에 자세히 기술되어 있다.

한체제의 특성과 이제까지 외국인투자의 유치에 소극적이었다는 점을 고려하면, 북한의 체제전환기의 문제에 보다 도움이 될 수 있는 국가의 사례는 선진국으로 빠르게 발전하고 있는 중국이나 서유럽에 근접한 국가보다는 구소련 국가나 발틱연안의 국가들일 것이다. 비록 이들 국가들에 관한 외국인직접투자와 관련된 자료는 매우 열악하지만, 이들 국가에 관한 연구의 필요성은 높다고 할 수 있다.

보다 적극적인 외국인투자의 유치와 그 과실을 통한 경제성장을 위해서는 앞에서 지적한 제도상의 문제점만이 아니라, 다음의 몇 가지도 고려되어야 하겠다. 첫째, 북한의 외국인투자법의 목적을 분명히 하는 것이 필요하다. 개방초기, 중간단계 그리고 성숙단계에서의 외국인투자 유인정책은 다르며, 정책이 추구하는 목표도 다르다. 다시 말해, 초기에는 고용창출의 효과가 큰 사업을 유치하지만 경제가 발전하면서, 기술이전과 장기적인 발전측면에서의 사회인프라 구축을 위한 투자가 필요하게 된다. 하지만 북한의 외국인투자법에는 이를 단계적으로 추진하려는 의지가 구체적으로 보이지 않는다.

둘째, 외국인직접투자가 국내경제에 그 효과를 극대화하기 위해서는 그에 따는 인적자원(human capital)의 개발이 요구된다(Borensztein, de Gregorio and Lee, 1998). 이는 외국기업의 선진 기술을 습득하고 이를 국내기업에서도 적용하기 위함이다. 따라서, 북한 내 인적자원의 확충을 위한 노력과 병행하여 실시되어야 한다. 북한의 경우 현지에서 활동을 하고 있는 기업들을 통해 보면, 북한노동자들이 기술을 빨리 습득하는 것으로 알려져 있다. 다만 부족한 것은 폐쇄적인 체제하에서 외국의 선진기술을 습득할 수 있는 기회가 적다는 것이다.

셋째, 외국인직접투자가 경제성장에 이바지하기 위한 조건의 하나는 외국자본의 국내자본 잠식을 막기 위해서 외국자본과 국내자본이 서로 상호보완관계에 있어야 한다(de Mello 1994). 이를 위해

북한 국내산업의 보완적인 발전을 위한 노력도 병행되어야 한다.

넷째, 북한의 외국인투자기본법은 그 시행령이 마련되어 있지 못한 것이 제도적인 측면에서 가장 보완되어야 할 점이다. 체제전환국의 예를 보면, 여러 가지 조세인센티브들의 실제적인 적용을 받는 외국기업은 그리 많지 않다. 이는 기본법은 있으나 시행령 등이 마련되지 않았기 때문이다.

다섯째, 북한의 체제전환시 재정적자 문제가 생길 수 있다. 이는 자본주의 재정운영의 미숙과, 체제전환에 따른 사회보장 그물망의 구축에 따른 지출에서 기인한다. 여기에 외국인기업들을 위한 세제특혜조치까지 겹치면 매우 재정이 악화될 수 있다는 우려가 있다. 따라서 성공적인 외국인직접투자 유치에 위해서는 이를 뒷받침할 수 있는 적극적인 재정안정 정책이 요구된다.

여섯째, 북한의 개방속도가 어떠한지 간에 조세제도의 안정성이 요구된다. 많은 체제전환국들에서는 제도가 너무 급격하게 변하거나 이런 변화가 제도의 대상자와의 사전조율이 없이 실행되는 경우가 많아 외국인 기업가들이 사업의 계획을 세우는 데 어려움이 많다.

마지막으로 북한의 외국인투자 유치를 유인하기 위한 장치로 간주의국납부세액공제제도(tax sparing)의 효용성을 검토해야 한다. 많은 선진국들 일본, 프랑스, 독일, 영국(미국은 제외)은 조세감면 제도의 하나인 간주의국납부세액공제제도를 실시하고 있다. 이 제도는 자국의 기업이 외국에서 이윤을 발생했을 때 적용된다. 즉, 북한에서 외국기업이 조세혜택을 받아 실제로 납부하지 않은 세액을 외국기업의 모국에서도 공제해주는 제도이다. 이는 북한의 투자유인을 그대로 보전함으로써 외국인직접투자의 증대를 가져올 수 있다. Hines(1998)에서는 일본과 미국의 다국적기업을 비교해 볼 때, 간주의국납부세액공제제도를 실시하고 있는 일본의 기

업이 외국인직접투자의 규모에 있어서는 1.4 내지 2.4배 정도 큰 것으로 나타났다. 이 제도는 투자를 유치하는 북한 입장에서는 많은 비용이 들지 않는 것으로 선진국들과의 합의가 요구된다.

외국인직접투자가 반드시 경제성장으로 이어지는 것은 아니다<sup>112)</sup>. 외국인투자 유치와 관련하여 무엇보다 중요한 것은 북한의 사정에 적합한 인센티브의 제공과 그 틀 안에서 재정의 안정이라고 할 수 있다.

---

112) 경제환경이 열악한 제 3세계 국가의 경우에는 외국인직접투자가 오히려 경제성장을 저해한 것으로도 나타나기도 한다(Saltz 1992).

**<부록 V-1> 체제전환국가들의 국가신용등급평가 현황  
(2001.10.17. 현재)**

	Moody's	S&P			Moody's	S&P
구 소 련	Armenia			Albania		
	Azerbaijan			Bulgaria	B2	B+
	Belarus			Croatia	Baa3	BBB-
	Estonia	Baa1	BBB+	Czech	Baa1	A-
	Georgia			Hungary	A3	A-
	Kazakhstan	Ba2	BB	Macedonia		
	Kyrgyz Republic			Poland	Baa1	BBB+
	Latvia	Baa2	BBB	Romania	B3	B
	Lithuania	Ba1	BBB-	Slovak Republic	Ba1	BB+
	Moldova	Caa1		Slovenia	A2	A
	Russia	B2	B			
	Turkmenistan	B2		아시아		
	Ukraine			China	A3	BBB
				Monglia		B

주 : 1. Moody's

Aaa: 원리금상환이 안전하게 보장되고 투자위험이 최소인 최상급 채권  
Aa: Aaa보다 안전성이 다소 떨어지나 모든 기준에서 볼 때 양질의 채권  
A: 우량한 투자조건을 갖춘 중상급채권이나 미래의 어떤 손실에 대한 민감성을 배제할수 없음.

Baa: 불황시 주의를 요하는 중급채권

Ba: 장래가 불확실한 특성을 가지고 있는 투기적 채권

B: 일반적으로 바람직한 투자요소가 결여되고 원리금 상환조건 이행가능성이 매우 낮은 채권

Caa: 원리금 상환이 위험시되고 지급불가능성이 있는 채권

Ca: 지극히 투기적 채권으로 흔히 지급불능이 됨.

C: 투자전망이 매우 불량한 채권

\* Moody's사의 경우에는 Aa급에서 B급사이의 동일 등급에서 1,2,3으로 상대적 우열을 나타냄.

2. S&P

AAA: 최상급 신용등급으로 원리금 상환능력이 가장 확실한 채권

AA: 원리금 상환능력이 충분하나 AAA에 비해서는 약간 떨어짐.

A: 원리금 상환능력이 충분하나 AAA나 AA에 비해서 경제적 여건변화에 다소 영향을 받음.

BBB: 원리금상환능력이 적당하나 상급신용등급에 비해 경제여건 변화에 쉽게 취약해질 수 있음.

BB, B, CCC,CC: 원리금 상환이 위험시되며 투자하기에는 투기성이 있음.

C: 이자지급 능력이 없는 채권

\* S&P사는 AA급에서 B급사이의 동일등급내에서 PLUS(+)혹은 MINUS(-)로 상대적 우열을 표시함.

3. 빈칸은 평가되지 않은 국가를 의미함.

자료 : Bloomberg 통신자료.

## VI. 결론 및 시사점

### 1. 연구결과의 시사점

체제전환의 경험은 각 국가별로 다르게 나타나며, 이는 조세정책에 있어서도 예외가 아니다. 각 국가의 특수한 상황으로 인해 필연적 또는 우연적으로 발생하는 요인들과 분리하여, 순수하게 체제전환으로 인해 비롯되는 변화만을 파악하는 것은 매우 어려운 일이다. 뿐만 아니라, 북한에서의 향후 변화가 기존에 체제전환을 경험한 나라에서와 동일한 형태로 전개될 것인지 알 수 없는 상황에서, 이들 국가들의 경험을 통해 관찰한 사실만을 근거로 북한에 대한 시사점을 도출하는 것은 무리일 수 있다. 이러한 제약을 인식하면서도, 본 연구에서 관찰한 내용들을 토대로 북한이 향후 변화를 추구하면서 직면하게 될 조세정책 과제에 대해 제한적으로나마 시사점을 언급해 보기로 한다.

#### 가. 조세수입 수준

본 연구에서의 조세수입 및 재정수입 수준과 관련된 고찰은 주로 중동구 및 구소련 국가들을 대상으로 하여 이루어졌다. 따라서 이를 근거로 북한에 대한 시사점을 도출하는 것은 북한이 이들 국가들과 크게 다르지 않은 형태로 체제전환을 추진할 것이라는 가정하에서만 의미를 가진다는 점에 유의할 필요가 있다.

체제전환 추진과정에서 조세부담률 또는 재정수입의 GDP 대비

비율이 감소한 나라들이 다수 있는 반면, 오히려 상승하는 나라들도 있다. 따라서 체제전환 과정에서의 조세부담률 및 재정수입 수준의 변화에 대해서는 일률적인 결론을 내릴 수는 없다. 그러나, 대략적으로 볼 때, 체제전환이 개시되는 시점에서 조세부담률 및 재정수입 비율이 높았던 나라에서는 하락하는 경향이 강하고, 낮았던 나라에서는 상승하는 경향이 강한 것으로 나타나고 있다. 현재 북한의 재정수입 수준은 기존에 체제전환을 추진한 어떤 나라에서보다도 높다. 따라서 북한이 체제전환을 추진하게 되면 현재와 같은 높은 재정수입 비율이 유지될 수 없다는 점은 비교적 자명하다.

이보다 더 유용한 결과는 체제전환 과정에서 각 국가의 조세부담률 및 재정수입 비율이 소득 수준과 밀접한 정(正)의 상관관계를 갖는 방향으로 변화한다는 점이다. 체제전환을 경험하기 전에는 각 국가의 조세부담률 및 재정수입 수준은 소득 수준과는 상대적으로 연관성이 낮았다. 그러나, 일정기간 동안의 체제전환을 경험한 후의 각 국가의 조세부담률 및 재정수입 비율은 소득 수준과 높은 정(正)의 상관관계를 가지는 것으로 나타나고 있다.

이는 새로운 시장경제 환경에서, 조세부담률 및 재정수입 수준은 소득 수준 또는 소득 수준과 밀접한 관계를 갖는 어떤 요인에 의해 영향을 받는다는 것을 의미한다. 그러한 요인으로 징세환경을 결정하는 사회적 인프라를 생각할 수 있다. 기존의 사회주의체제에서는 징세 여건은 조세수입 확보에 있어 중요한 제약요인이 되지 않았다. 그러나 새로운 시장경제의 환경에서는, 원활한 징세를 가능하게 하는 사회적 인프라가 갖추어진 나라만이 비교적 높은 조세부담률을 유지할 수 있으며, 그렇지 않은 국가들은 높은 조세부담률을 유지하는 것이 어렵거나 바람직하지 않은 것으로 볼 수 있다.

체제전환국들의 자료를 이용하여 구한 소득수준과 조세부담률 간의 회귀식에, 일정한 가정에 기초한 북한의 소득수준을 대입하였다. 이러한 방법으로 추정된 북한이 일정기간 동안의 체제전환을 추진한 후의 조세부담률 추정치는 20~26% 정도 되는 것으로 나타나고 있다. 물론, 이러한 수치 자체가 큰 의미를 가지는 것은 아니다. 그러나, 중요한 것은 북한이 동구 및 구소련 국가들과 유사한 형태의 급진적 체제전환을 추진한다면, 북한에서의 조세부담률 및 재정수입 비율은 크게 높은 수준이 되기 어렵거나 또는 그렇게 되는 것이 바람직하지 않다는 점이다.

이는 북한에서 체제전환이 추진될 경우의 북한정부의 역할 및 능력과 관련하여 중요한 시사점을 제공한다. 대규모 재정적자를 감당할 수 없고, 대규모 외부 원조도 없다면, 재정지출은 재정수입 측면에 의해 제약을 받을 수밖에 없을 것이다. 따라서, 북한에서 급진적 체제전환이 진행된다면, 정부가 빈곤문제 해결, 사회적 안정 유지를 위한 적절한 사회보장 지출, 그리고 경제개발을 유도할 수 있는 충분한 투자를 동시에 달성하기가 매우 어려울 것이다. 따라서 북한의 체제가 전환되는 과정에 있어서 남한과 국제사회의 역할이 매우 중요하며, 이에 대한 논의가 필요하다.

#### 나. 조세의 소득재분배 기능

체제전환에 따른 세목별 수입 구조의 변화에 대한 본 연구에서의 고찰 역시 주로 급진적 체제전환을 추진한 나라들의 경험을 중심으로 이루어졌다. 급진적 체제전환을 추진한 나라들의 경험을 보면, 세목간 세입구조는 일정 수준의 공통점을 가지고 있다. 체제전환 과정에서는 일반적으로 법인세수의 비중이 감소하고 개인소득세의 증가가 빠르게 진전되지 못하며, 사회보장기여금의 비중도

비교적 일정한 반면, 소비과세의 역할이 크게 증대된다는 특징이 있다.

이는 체제전환 초기에 징세비용의 구조로 인해 소득과세가 빠른 속도로 정착되기 어렵기 때문이다. 이러한 조세환경의 제약으로 인해 조세의 소득재분배 기능이 제약되는 경향이 있다. 또한 체제전환 초기에 소득재분배 기능을 달성할만한 조세인프라를 단시일 내에 구축하는 것은 어려우므로, 조세를 통해 소득재분배 기능을 추구하는 것은 효과적이 되기 힘들고, 불필요한 왜곡만을 가져올 가능성이 크다. 따라서 체제전환이라는 변화 과정 속에서 조세를 통해 달성할 수 없는 소득재분배 기능을 다른 정책수단을 통해 보완하는 것이 중요하다. 즉, 체제전환 초기에 실업과 사회주의적 사회보장의 축소로 인해 소득문제에 직면하게 되는 계층에 대해서는 소득기회를 향상시키는 노동시장정책과 기본적 필요를 충족시킬 수 있는 재정정책을 개발하는 것이 중요하다고 하겠다.

그러나 재정정책을 통한 소득분배의 불균등성 해결이 항상 쉬운 것은 아니다. 앞에서 언급한 바와 같이, 체제전환 과정에서의 조세환경 변화는 사회보장과 경제개발을 동시에 감당할 수 있는 충분한 조세수입을 확보하는 것을 어렵게 하기 때문이다. 따라서 비록, 재정정책을 통한 조세의 소득재분배 기능이 중요함에도 불구하고, 소득세 그 자체를 강화할 수 있을지가 중요한 문제가 된다.

이와 관련하여 본 연구에서의 체제전환국 세수 구조에 대한 분석으로부터 발견한 또 하나의 사실이 유용한 시사점을 제공하고 있다. 체제전환국들의 경험을 통해 볼 때, 거래의 투명성 정도의 대리변수라고 볼 수 있는 은행 개혁의 진전이 소득세의 비중을 상승시킨다는 것이다. 즉, 은행 개혁이 진전될수록, 소득세를 활용할 수 있는 여지가 커진다는 것이다. 거래의 투명화는 소득과세 정착을 위한 중요한 조세 인프라이다. 체제전환 과정에서 확대되는 사

유 기업, 소규모 영리활동으로부터의 소득은 체제전환 정책당국의 입장에서는 징세비용이 높은 세원이다. 조세근거 확보를 어렵게 하는 현금거래의 비중을 줄이고 신용기관을 통한 투명한 거래가 정착되도록 하는 것이 개인의 소득을 과세기반에 끌어들이 수 있는 중요한 수단이 될 수 있다.

금융제도의 정착은 전반적 시장경제 발전의 가장 중요한 전제 중 하나임이 틀림없으나, 조세제도의 정착을 위해서도 그 중요성이 매우 높다고 하겠다. 이를 위해 신용기관을 통한 거래가 정착될 수 있도록 체제전환 초기에 세제를 포함한 적절한 유인(誘因)을 개발할 필요가 있을 것이다.

#### 다. 안정된 세입확보를 위한 조세정책

체제전환국의 세수 구조에 대한 분석으로부터 체제전환 초기에 소비과세의 비중이 커지는 것을 관찰한 바 있다. 이는 북한이 급진적인 체제전환을 추진하는 경우에도 유사한 현상이 발생할 수 있음을 시사한다. 즉, 비록 소득세의 강화가 소득재분배 등의 이유로 중요하다 할지라도, 현실적으로는 소비과세가 안정된 세입확보를 위한 중요한 수단이 된다는 것을 시사한다.

이와 관련하여 세수 구조 분석으로부터 확인한 한 가지 사실은 중요한 시사점을 제공한다. 체제전환국의 경험을 통해 볼 때, 소규모 사유화의 진전이 부가가치세의 비중을 증대시킨다. 따라서 안정된 세입확보를 위해서는 소규모 사유화의 진전, 그리고 사유화된 기업과 관련하여 부가가치세를 적절히 징수할 수 있는 조세행정의 뒷받침이 중요하다. 생산수단의 사유화에 기초한 사기업들이 경제활동에서 차지하는 비중이 증대할수록 사회주의의 유산을 가진 정책당국의 입장에서 징세가 용이한 대기업의 기업소득이라는

세원만으로는 재정소요를 충당하기가 어려워지게 될 것이다. 이러한 상황에서 소비과세의 중요성이 커질 수밖에 없으며, 이때 가능한 한 조세기반을 넓게 잡을 수 있는 부가가치세 혹은 일반소비세의 중요성이 높아지게 될 것이다. 또한, 조세행정의 기술상 부가가치세 과세표준의 정확한 파악이 기업이나 개인에 대한 소득세의 정확한 징수의 전제가 되므로 이러한 측면에서도 부가가치세(일반적 소비세)의 정착이 세수의 확보와 전반적인 조세체제의 발전을 위해 중요한 관건이 될 것이다.

#### 라. 북한의 조세제도와 외국인투자

북한에서는 1974년 이후 일체의 조세가 폐지되었고, 현재 유일한 조세는 외국인투자와 관련된 조세라 할 수 있다. 이러한 측면에서 볼 때, 외국인투자 관련 조세정책은 다른 조세정책 문제와는 달리 북한이 이미 당면하고 있는 조세정책의 문제이다. 최근 북한도 외국인투자의 중요성을 스스로 인정하고, 이를 유치하기 위해 나름대로 노력하고 있는 것으로 보인다.

그럼에도 불구하고 현재 북한의 외국인투자 관련 조세제도는 체제전환국들이 초기에 경험한 많은 문제점들을 가지고 있는 것으로 보인다. 첫째, 조세 관련조항이 전반적으로 구체적이지 못하여 집행당국의 임의 해석의 여지가 많다. 둘째, 외국인에 대한 소득세의 면제조항이 없어서 외국인의 세부담이 크다. 셋째, 조세면제기간을 뒷받침하여 줄 수 있는 원천징수제도가 마련되어 있지 않다. 넷째, 발효된 법을 뒷받침하는 시행령이 매우 빈약하다. 다섯째, 세제상의 특혜가 경제특구지역에 집중되는 경향이 있어, 기타지역에서 사업을 하고자 하는 외국인 기업가들에게는 별로 효과가 없다. 다섯째, 이윤의 재투자를 정확히 측정할 수 있는 보조장치가 마련되

어 있지 않다.

따라서 북한이 적극적으로 외국인투자를 유치하고자 한다면, 이러한 문제점들을 개선할 필요가 있다. 뿐만 아니라, 현재 북한의 외국인투자 유치정책은 명확한 정책목표와 전략이 취약한 것으로 보인다. 일반적으로 개방 초기, 중간단계 그리고 성숙단계에서의 외국인투자 유인정책은 서로 다르며, 정책이 추구하는 목표도 다르다. 초기에는 고용창출 효과가 큰 사업을 유치하지만, 경제가 발전함에 따라 기술이전과 장기적인 발전을 위한 사회인프라에 대한 투자가 필요하게 된다. 하지만 북한의 외국인투자법에는 이를 단계적으로 추진하려는 의지가 구체적으로 보이지 않는다.

#### 마. 외국인투자 촉진을 위한 조세정책

경제성장에서 외국인투자의 중요성, 특히 체제전환 과정에서 외국인투자의 중요성은 이미 여러 연구에서 지적된 바 있다. 뿐만 아니라, 본 연구에서는 북한에서 체제전환이 추진되는 과정에서 정부 주도로 충분한 투자를 함에 있어 한계가 있다는 점을 지적한 바 있다. 향후 북한에서 체제전환이 추진되면, 장기적인 정책목표에 따라 외국인투자를 적극적으로 유치하기 위한 적극적인 노력이 필요하다.

외국인투자와 관련하여, 조세 측면에서 가장 중요한 것 중 하나는 조세의 안정성이다. 많은 체제전환국들에서는 급격한 제도 변화가 외국인 투자에 장애요인으로 작용한 점을 감안할 때, 체제전환 과정에서 조세정책에 혼선이 없도록 장기적인 계획을 세우고 시행하는 것이 중요하다. 외국인 투자자들에 대한 조세혜택과 관련하여서는, 단지 명목상의 제도를 법에 명시하는 것만으로는 충분하지 않다. 법 체제의 정비와 아울러, 시행령 및 세부지침 등을

명확히 하고 적절한 홍보를 통해 외국인들이 실질적인 혜택을 받을 수 있도록 하는 것이 중요하다. 또한 외국인직접투자의 증대효과를 가져올 수 있는 간주외국납부세액공제제도(tax sparing)의 도입을 위해 투자국들과의 적극적인 협의 등의 노력도 필요하다.

#### 바. 기타 논의사항

비록 본 연구에서는 자세한 검토가 부족하였지만, 조세행정 체제전환 과정에서의 조세정책의 핵심적인 부분이라 할 수 있다. 새로운 조세제도를 위한 법규를 도입하는 것보다 더 어려운 것은 이러한 조세가 현실에서 운영될 수 있도록 조세행정 측면에서 뒷받침하는 것이다. 특히 체제전환 초기에는 납세자의 납세의식이 미숙하고, 조세행정 당국도 새로운 조세행정 체계에 미숙하기 때문에 많은 문제가 발생할 수 있다.

체제전환국에서 어려움을 겪었던 문제 중 하나가 조세행정과 관련된 인력 및 운영 부문이다. 체제전환국들 중 다수에서는 기존의 인력을 재교육시켜서 새로운 조세제도를 시행하고자 노력하였으나, 이것이 별로 성공적이지는 않았다고 평가되고 있다. Tanzi and Tsibouris(2000)에서는 아예 기존의 제도와 인력을 완전히 새로운 제도와 인력으로 대체하는 것이 더 좋았을 수 있다고 평가하고 있다. 이외에도 조세행정이 정치적인 간섭 등으로부터 자유롭지 않음으로 인해 발생하는 문제 등도 지적되었다.

체제전환국에서의 조세행정의 바람직한 방향과 관련하여 기존 연구에서 언급된 주요 사항을 보면 다음과 같다. 첫째, 조세행정과 관련하여 징수를 전담할 별도 조직이 필요하다. 둘째, 세무당국자의 자의적인 해석을 최소화할 수 있도록 법과 시행령의 완전한 준비가 필요하다. 셋째, 납세자의 권리와 의무를 명확히 할 필요가

있다. 넷째, 세무행정의 전산화를 통하여 탈루의 여지를 줄이고, 세무당국자의 비리를 미연에 방지하는 시스템의 구축이 필요하다. 다섯째, 단기적으로는 조세행정 조직을 세목별로 기능을 구분하는 것이 주요 세수입원에 대한 관리를 철저하게 하는 데 도움이 될 수 있다(de Jantscher, Silvani, and Vehorn, 1995). 여섯째, 징세비용을 절약하기 위해, 세액을 납세자가 자진 산정하도록 하고 세금의 원천징수를 확대할 필요가 있다(Tanzi and Tsibouris, 2000).

이러한 일반적인 원칙은 대체적으로 동의할 수 있는 것들이지만, 그것이 실제로 어떻게 적용되어야 하는가는 매우 복잡한 문제이다. 그러나, 본 연구에서 조세행정과 관련하여서는 연구가 부족하였을 뿐 아니라, 언제 어떤 형태로 북한의 체제전환이 진행될지 알 수 없는 상황에서 구체적으로 언급할 수 없었다. 다만 본고에서 언급할 수 있는 것은 세무행정 여건을 감안하지 않고, 조세제도를 만드는 경우 오히려 시행착오에 의해 조세제도가 더욱 왜곡될 수 있다는 점이다. 따라서 조세제도는 조세행정 측면을 고려하여 설계되어야 한다는 점이다.

또 한 가지 중요한 것 중 하나가 납세자 의식의 문제이다. 북한은 1974년에 관세를 제외한 모든 조세를 폐지하여 조세의 개념을 부정하였다. 오랫동안 조세의 개념을 부정하여 온 북한에서 새로운 조세를 도입하는 경우 많은 충격이 있을 것이다. 특히, 납세의식이 충분히 성장하기까지는 상당한 진통이 있을 수 있다. 체제전환 초기에는 시장경제에서의 조세제도에 미숙한 납세자들을 대상으로, 납세의식을 제고할 수 있는 홍보와 교육이 필요할 것이다.

## 2. 연구의 한계와 향후 연구방향

체제전환국의 사례에 대한 연구로부터 북한에 대한 시사점을 도

출하려는 노력은 많은 한계에 직면하게 된다. 그 이유 중 하나는 체제전환국들의 경험이 여러 측면에서 매우 다양하며, 각 국가에서의 경험은 국가별 특수한 요인들에 의해 결정되는 경향이 있기 때문이다. 30여개 체제전환국들은 각각 정치·경제·문화·역사 등에서 뿐만 아니라, 실제로 체제전환을 추진한 과정에서도 큰 차이가 있다. 이러한 다양한 변화로부터 순수한 체제전환의 영향을 찾거나, 북한에 적용될 수 있는 시사점을 찾는 것은 어려운 일이다.

체제전환국들의 사례로부터 북한에 대한 시사점을 도출하기 어려운 또 다른 이유는 북한에 대한 우리의 이해가 부족하고, 북한의 향후 변화 방향에 대한 불확실성이 크기 때문이다. 언제 어떤 형태로의 변화가 일어날 것인지에 대한 가정 없이, 조세정책을 연구하는 것은 매우 어렵다. 이는 체제전환의 유형에 따라 조세정책도 크게 달라질 수 있기 때문이다. 본 연구를 추진하면서 느낀 한계를 통해, 체제전환국의 사례연구 및 이를 통한 북한에 대한 시사점 도출을 위한 향후 연구에 대해 다음과 같은 점을 제안하고자 한다.

첫째, 비록 본 연구에서 충분한 검토가 부족하였지만, 조세행정과 관련한 충분한 검토가 필요하다. 법적인 제도를 만드는 것은 오히려 쉬운 일이지만, 이를 현실적으로 가능하게 하기 위해서는 조세행정의 뒷받침이 필수적이다. 체제전환국들도 서구형 조세제도를 복제할 수 있었지만, 이것이 모든 나라에서 잘 작동된 것은 아니다.

둘째, 다양한 요인이 결합되어 나타나는 체제전환 과정을 이해하기 위해서는 소수 국가의 사례 연구만으로는 적절하지 않으며, 특정 국가의 사례에 대한 고찰만으로 북한에 대한 시사점을 도출하는 것은 무리일 수도 있다. 체제전환국의 사례는 다양한 시각에서 다양한 국가들에 대해 고찰할 필요가 있다. 중국과 헝가리, 폴란드, 체코 등 일부 국가들에 대해서는 비교적 자료가 풍부한 편이

지만, 기타 국가들에 대해서는 자료 및 기존 연구가 매우 부족하다. 본 연구에서 각 국가의 소득 수준이 그 나라의 조세정책과 밀접한 관련을 가지는 것으로 나타나고 있다. 따라서 향후 연구에서는 북한과 좀더 유사한 소득수준을 가진 우즈베키스탄 등의 사례에 대해서도 좀더 검토할 필요가 있을 것이다.

셋째, 북한에 대한 충분한 이해 및 북한의 변화방향에 대한 충분한 연구가 필요하다. 체제전환 과정에서의 조세정책 대응에 있어서, 중국의 경험은 중동구 국가들과는 매우 다른 형태를 보이고 있다. 그러나 이러한 다양한 경험 중에는 조세정책상의 선택이라기 보다는, 전반적인 체제전환의 유형 및 속도에 따라 달라질 수밖에 없는 부분들도 있다. 예를 들어, 기업 이윤배당의 조세화 과정에서 나타난 중국과 급진적 체제전환국가들과의 차이는 민영화 정책의 속도에 의해 영향을 받는 것으로 보인다. 이와 같이, 조세정책은 필연적으로 다른 많은 부분에서의 개혁 내지는 변화와 밀접하게 관련되어 있다. 따라서 조세정책을 선택할 수 있는 환경을 결정하는 전반적인 체제전환 모형에 대한 논의가 좀더 구체화된다면, 체제전환에서의 조세정책에 대한 논의도 좀더 생산적이 될 수 있을 것이다.

## 참고문헌

- 국세청, 『해외진출기업에 대한 세무안내 - 러시아』, 1997. 9.
- \_\_\_\_\_, 『루마니아 편람』, 1996.
- \_\_\_\_\_, 『베트남 편람(증보판)』, 1994.
- \_\_\_\_\_, 『불가리아 편람』, 1996.
- \_\_\_\_\_, 『슬로바키아 편람』, 1997.
- \_\_\_\_\_, 『우즈베키스탄 편람』, 1994.
- \_\_\_\_\_, 『우크라이나 편람』, 1993.
- \_\_\_\_\_, 『체코 편람』, 1994.
- \_\_\_\_\_, 『카자흐스탄 편람』, 1996.
- \_\_\_\_\_, 『폴란드 편람』, 1994.
- \_\_\_\_\_, 『헝가리 편람』, 1995.
- 김규관, 『동구 주요국의 국유기업 사유화 정책 및 제도』, 대외경제  
정책연구원 : 지역정보센터조사보고 94-01, 1994.
- 대외경제정책연구원, 『러시아 편람(증보판)』, 96-11, 1996.
- 대한무역투자진흥공사(KOTRA), China,  
<http://www.kotra.or.kr/ktc/china>, 2001.11월에 접속.
- \_\_\_\_\_, 러시아의 투자환경, <http://www.kotra.or.kr/>, 2001.11월에  
접속.
- \_\_\_\_\_, 루마니아의 투자환경, <http://www.kotra.or.kr/>, 2001.11월  
에 접속.
- \_\_\_\_\_, 우크라이나의 투자환경, <http://www.kotra.or.kr/>, 2001.11  
월에 접속.

- \_\_\_\_\_, 체코의 투자환경, <http://www.kotra.or.kr/>, 2001.11월에 접속.
- \_\_\_\_\_, 폴란드의 투자환경, <http://www.kotra.or.kr/>, 2001.11월에 접속.
- 박영신, 『동유럽의 개혁운동: 폴란드와 헝가리의 비교』, 집문당, 1993.
- 박제훈, 『러시아의 체제전환과 자본주의의 발전에 관한 연구: 푸틴의 신국가주의 노선의 전망을 중심으로』, 대외경제정책연구원, 지역연구회시리즈 00-06, 2000.
- 박진, 『북한재정의 현황과 추이』, KDI 정책보고서 94-23, 한국개발연구원, 1994.
- 양운철, 『사회주의 경제체제의 전환: 러시아, 동유럽, 북한』, 연구총서 99-06, 세종연구소, 1999.
- 오정수·정연택, 『사회주의 체제전환과 사회정책: 동유럽국가와 독일통일의 경험』, 집문당, 1999.
- 이영형, 『독립국가연합(CIS)의 이해』, 경남대 극동문제연구소, 지역연구시리즈 18, 1999.
- 이철원, 『카자흐스탄과 우즈베키스탄의 조세제도』, 조사보고 95-03, 대외경제정책연구원, 1995.
- 전홍택, 『북한의 체제전환과 남북한 경제통합의 주요 과제』, 한국개발연구원, 1996.
- 장근호·이명현, 『WTO 뉴라운드에 대비한 관세율정책의 현황과 개편방향』, 연구보고서 99-02, 한국조세연구원, 1999.
- 정여천, 『전환기 러시아연방의 조세제도 연구』, 연구보고 93-04, 대외경제정책연구원: 지역정보센터, 1993.
- 정여천·최병희·한정철, 『중·동구 및 CIS지역의 경제통합 현황과 전망』, 정책연구 98-19, 대외경제정책연구원, 1989.

- 정용주, 『러시아 경제지역의 경제·사회현황 분석』, 대외경제정책 연구원 : 지역정보센터조사보고 96-03, 1996.
- 정형근, 『체제전환의 경제학』, 청암미디어, 2001.
- 조명철·권 율·이철원·김은지, 『체제전환국의 경제개발비용조 달』, 정책연구 00-09, 대외경제정책연구원, 2000.
- 조한범, 『중국과 러시아의 경제체제개혁 비교연구』, 연구보고서 97-09, 민족통일연구회, 1997.
- 통계청, 『시장경제전환국가의 체제전환 전후의 경제 사회상』, 1997.
- 한국수출입은행, 루마니아의 투자환경,  
<http://www.koreaexim.go.kr/oeis>, 2001년 12월 접속.
- \_\_\_\_\_, 카자흐스탄의 투자환경, <http://www.koreaexim.go.kr/oeis>,  
 2001년 12월 접속.
- \_\_\_\_\_, 베트남의 투자환경, <http://www.koreaexim.go.kr/oeis>, 2001  
 년 12월 접속.
- 한국은행, 『1999년 북한GDP 추정 결과』, 보도자료, 2000.
- \_\_\_\_\_, 『2000년 북한GDP 추정 결과』, 보도자료, 2001.
- 한상국, 『중국의 현행 조세제도』, 한국조세연구원, 1995. 6.
- \_\_\_\_\_, 『중국의 재정제도와 당면과제』, 한국조세연구원, 1997. 7.
- \_\_\_\_\_, 『북한의 외국인 투자관련 조세제도』, 한국조세연구원, 2000. 7.
- 國家統計局 編, 『中國統計年鑑』, 中國統計出版社, 1994, 1995, 1998.
- 當代中國的工商稅收編輯委員會, 『當代中國的工商稅收(上, 下)』, 當  
 代中國出版社, 1994.
- 鄧力群, 馬洪, 式衡 主編, 『當代中國的工商稅收』, 當代中國出版社,  
 1994. 12, p. 320.
- 劉 佐, 『中國稅制五十年(1949年~1999年)』, 中國稅務出版社, 2000
- 中國財政年鑑編纂委員會 編, 『中國財政年鑑, 2000』, 中國財政雜誌  
 社, 2000. 11.

- 項懷誠 主編, 『中國財政五十年』, 中國財政經濟出版社, 2000. 1.
- Allan, Bill & L. Garamfalvi, “Public expenditure Management and Budget Law: Toward a Framework for a Budget Economies in Transition,” IMF WP 94-149, 1994.
- Allen, Richard & Daniel Tommasi, “Managing Public Expenditure: Reference Book for Transition Countries,” OECD, 2001.
- Alm, J., “What’s an ‘Optimal’ Tax system?,” *National Tax Journal*, Vol. 49, 1996, pp. 117~133.
- Berkowitz, Daniel & Wei Li, “Tax Rights in Transition Economies: a Tragedy of the Commons?,” *Journal of International Economics*, Vol. 76, 2000, pp. 369~397.
- Borensztein, E., J. de Gregorio & J. Lee, “How does Foreign Direct Investment Affect Economic Growth,” *Journal of International Economics*, Vol. 45, 1998, pp. 115~135.
- Bronchi, C. & Andrew Burns, “Tax System in the Czech Republic,” Economic Department Working Paper No. 245, OECD, 2000.
- Bruno, S. Sergi, “An Overview of the Political Economy of Public Finance in Transition,” *Russian and East European Finance and Trade*, Vol. 35, No. 4, 1999, pp. 3~13.
- Campos, N. F. and Y. Kinoshita, *On the Benefits of Foreign Direct Investment: A Panel Data Approach*, University of Michigan, mimeo, 2001.
- Cheasty, “The Revenue Decline in the Countries of the Former Soviet Union,” *Finance & Development*, 1996.
- \_\_\_\_\_, Adrienne & Jeffrey M. Davis, “Fiscal Transition in

- Countries of the Former Soviet Union: an Interim Assessment," IMF WP 96/61, 1996.
- \_\_\_\_\_, Adrienne, "The Revenue Decline in the Countries of the Former Soviet Uion," *Finance & Development*, 1996, pp. 32~35.
- Cnossen, S., "Key Questions in Considering a Value-Added Tax for Central and Eastern European Countries," IMF WP 91/69, 1991.
- Cornelius and Weder, *Economic Transformation and Income Distribution: Some Evidence from the Baltic Countries*, 1996.
- Cummins, J. G. and R. G. Hubbard, "The Tax Sensitivity of Foreign direct Investment: Evidence from Firm-Level Panel Data," NBER WP No. 4703, 1994.
- de Jantscher, M. C., C. Silvani and C. L. Vehorn, "Modernizing Tax Administration," *Fiscal Policies in Economies in Transition*, edited by V. Tanzi, IMF, 1995.
- de Mello, L. R. Jr., "Foreign Direct Investment-Led Growth: Evidence from Time Series and Panel Data," *Oxford Economic Papers*, Vol. 51, 1999, pp. 133~151.
- EBRD, *Transition Report 1997: Enterprise Performance and Growth*, 1997.
- \_\_\_\_\_, *Transition Report 1998: Financial Sector in Transition*, 1998.
- \_\_\_\_\_, *Transition Report 2000: Employment, Skill and Transition*, 2000.
- Ebrill, L. and O. Havrylyshyn, "Tax Reform in the Baltics,

- Russia, and Other Countries of the Former Soviet Union,” IMF Occasional Paper, No. 12, 1999.
- Edminison, K., S. Mudd and N. Valev, *How Have Tax Incentives and the Tax Structure Affected Foreign Direct Investment in the Transition Economies*, Georgia State University, Working Paper, 1999.
- Faria, A. G. A, “Tax Reform in Market Economies and Economies in Transition: Principles and Experience,” *Tax Policy Handbook*, edited by Parthasarathi Shome, IMF, 1995.
- Feldstein, M., “Taxes, Leverage and the National Return on Outbound Foreign Direct Investment,” NBER WP 4689, 1994.
- Fischer, S. and R. Sahay, “Transition Economies after Ten Years,” NBER WP 7664, 2000.
- Gordon, R. H., and D. D. Li, “Taxation and Government Incentives – Eastern Europe versus China,” *Transition Newsletter*, World Bank, 1999.
- Harrison, S., “Presumptive Taxes in Central and Eastern Europe,” *International Bureau of Fiscal Documentation*, 1997, pp. 393~397.
- Havrylyshyn, Oleh, Ivailo Izvorski and Ron van Rooden, “Recovery and Growth in Transition Economies 1990–97 A Stylized Regression Analysis,” IMF WP 98-141, 1998.
- Heeden, Koenraad van der & Jantscher, Milka Casanegra de., “Pay-As-You-Earn Tax on Wages Options for Developing Countries and Countries Transition,” IMF

WP 94-105, 1994.

Herbert, L. Baer and Cheryl W. Gray, *Debt as a Control Device in Transitional Economies: The Experiences of Hungary and Poland*, 1995.

Holland, D. and Jeffrey Owens, "Taxations and Foreign Direct Investment: The Experience of the Economies in Transition," *International Bureau of Fiscal Documentation*, 1996, pp. 46~66.

\_\_\_\_\_, "Tax, Transition and Investment," *The OECD Observer*, No. 193, 1995, pp. 29~31.

Holzmann, Robert & Ke-Young Chu, "Budgetary Subsidies in Centrally Planned Economies in Transition," IMF WP 91-11, 1991.

Horvath, Balazs & Istvan P. Szekely, "The Role of Medium-Term Fiscal Frameworks for Transition Countries: (the) Case of Bulgaria," IMF WP 01-11, 2001.

Hunter, R. J. and Shapiro, "Current Issues in Russian Taxation," *The International Tax Journal*, Vol. 25, 1999, pp. 59~70, IBFD, *European Tax Handbook*, 1998.

\_\_\_\_\_, *European Tax Handbook*, 2000.

\_\_\_\_\_, *European Tax Handbook*, 2001.

IMF, *Government Finance Statistics Yearbook*, various years.

\_\_\_\_\_, *International Financial Statistics*, 2001.

\_\_\_\_\_, "Transition: Experience and Policy Issues," *World Economic Outlook*, Oct. 2000.

ITD Hungary, [http://www.itd.hu/index\\_eng.htm](http://www.itd.hu/index_eng.htm), 2001.11월에 접속.

- Mintz, Jack M., Duanjie Chen and Evangelia Zorotheos, *Taxing Issues with Privatization: A Checklist*, 2000.
- \_\_\_\_\_, “The Efficiency of VAT Implementation: A Comparative Study of Central and Eastern European Countries in Transition,” IMF WP 96/79, 1996.
- Kopits, George F., “Dividend Remittance Behavior within the International Firm: A Cross-Country Analysis,” *Review of Economic Studies*, Vol. 54, pp. 339~342.
- Lavigne, M., *Economics of Transition: from Socialist Economy to Market Economy*, London, Macmillan Press, 1995.
- Lenain Patrick & Leszek Bartoszuk, “The Polish Tax Reform,” Economic Department, Working Paper No. 234, OECD, 2000.
- Marer, Paul and Zecchini, Salvatore, *The Transition to a Market Economy*, OECD, 1991.
- Martinez-Vazquez, Jorge & Robert M. McNab, “The Tax Reform Experiment in Transitional Countries,” *National Tax Journal*, Vol. LIII, No. 2, 2000, pp. 273~298.
- Mercer-Blackman, Valerie & Anna Unigovskaya, “Compliance with IMF Program Indicators and Growth in Transition Economies,” IMF WP 00-47, 2000.
- Ministry of Health and Welfare of Japan, *Survey on the Redistribution of Income*, 1996.
- Muent, Holger, Francesca Pissarides & Peter Sanfey, “Taxes, Competition and Finance for Albanian Enterprises: Evidence from a Field Study,” EBRD WP No. 54, 2000.
- Newbery, David M. G, *Tax and Benefit Reform in Central and*

- Eastern Europe*, 1995.
- \_\_\_\_\_, "Optimal Tax Rates and Tax Design During Systemic Reform," *Journal of International Economics*, Vol. 63, 1997, pp. 177~206.
- OECD, *The Role of Tax Reform in Central and Eastern European Economies*, 1991.
- \_\_\_\_\_, *The Role of Tax Systems in Encouraging Foreign Direct Investment*, 1994.
- \_\_\_\_\_, *Taxation and Foreign Direct Investment: The Experience of the Economies in Transition*, Centre for Co-Cooperation with the Economies in Transition, 1995.
- \_\_\_\_\_, *Revenue Statistics*, 1998.
- \_\_\_\_\_, *Assessment and Recommendations, OECD Economic Surveys: Hungary*, 2000.
- \_\_\_\_\_, *Assessment and Recommendations, OECD Economic Surveys: Russian Federation*, 2000.
- \_\_\_\_\_, *Slovak Republic, OECD Interim Economic Assessment*, 2000.
- \_\_\_\_\_, "The Polish Tax Reform," Economics Department Working Paper No. 234, 2000.
- Oliveira, Joaquim and Tristan Price, "Policy Interdependence during Economic Transition: the Case of Slovakia 1999-2000," Economics Department, WP No. 253, 2000.
- Richard, J. Hunter, Jr. and Robert E. Shapiro, "Current Issues in Russian Taxation," *The International Tax Journal*, Vol. 25, 1999.
- Rolf Alter, "Economies in Transition," *The OECD Observer*,

- 1994, pp. 9~30.
- Saltz, I., "The Negative Correlation between Foreign Direct Investment and Economic Growth in the Third World: Theory and Evidence," *Rivista Internazionale di Scienze Economiche Commerciali*, Vol. 39, 1992, pp. 617~633.
- Schaffer, M. E. and G. Turley, "Effective Versus Statutory Taxation: Measuring Effective tax Administration in Transition Economies," EBRD Working Paper, No. 62, 2001.
- Sergi, B. S., "An Overview of the Political Economy of Public Finance in Transition," *Russian and Eastern European Finance and Trade*, Vol. 35, 1999, pp. 3~13.
- Simon, Johnson, Daniel Kaufmann and Pablo Zoido-Lobat, *Corruption, Public Finances, and the Unofficial Economy*, 1999.
- Slemrod, J., "Optimal Taxation and Optimal Tax System," *Journal of Economic Perspective*, Vol. 4, 1990, pp. 157~178.
- Spahn, Paul Bernd & Mark Pearson, *Tax Modelling for Economies in Transition*, 1998.
- Steve Harrison, "Presumptive Taxes in Central and Eastern Europe," *International Bureau of Fiscal Documentation*, 1997, pp. 393~397.
- Symansky, Steven & Bartolini, Leonardo Clark, Peter B., "Financing the Transition of Previously Centrally Planned Economies: Macroeconomic Effects on Western Europe," IMF WP 94-157, 1994.
- Tanzi, V. and G. Tsibouris, "Fiscal Reform over Ten Years of

- Transition,” IMF WP 00/113, 2000.
- Tanzi, V., “Fiscal Policies in Economies in Transition,” IMF, 1991a.
- \_\_\_\_\_, “Tax Reform in Economies in Transition: A Brief Introduction to the Main Issues,” IMF Working Paper 91/23, 1991b.
- \_\_\_\_\_, “Fiscal Policy and the Economic Restructuring of Economies in Transition,” IMF Working Paper 93/22, 1993.
- Thanh Nguyen, “Tax Reform in Vietnam: New Amendments Take Effect, With More Expected This Year,” *East Asian Executive Reports*, 1996, pp. 8~23.
- World Bank, *Bulgaria Public Finance Reforms in the Transition*, 1994.
- \_\_\_\_\_, *World Development Indicators*, 2000.

## <부록> 북한의 기업소득세, 개인소득세 및 거래세

제1절에서는 북한의 조세에 대해 전반적으로 설명하고, 제2절부터는 북한의 현행 「외국인투자법」 및 「외국투자기업 및 외국인세금법」을 중심으로 외국인투자기업과 관련된 기업소득세, 외국인자와 관련된 개인소득세 및 거래세 등의 내용을 정리하기로 한다.

### 1. 북한의 조세 개관

북한의 기본적인 경제체제는 사회주의적 소유제도와 중앙집권적 계획경제를 근간으로 하여 운영되고 있다. 이와 같은 경제체제 하에서 북한당국은 상당기간 동안 조세체도를 운영하였다. 세입에서 조세가 차지하는 비중이 1953년에는 19.7%를 차지할 정도로 적지 않았다. 그러나 그 비중이 점차 감소하기 시작해서 1955년에는 9.2%, 1964년에는 1.9%를 차지하였고 1973년의 0.2%를 끝으로 통계상에서 없어졌다<sup>113)</sup>.

1974년 이전까지 북한은 나름대로의 조세체계를 유지하고 있었으며, 국영기업거래세, 협동기업소득세, 농업협동조합의 현물세 및 주민소득세 등이 있었다. 국영기업거래세는 국영기업에서 창출한 순소득의 대부분을 국가에 납부하는 형태로서 국가예산수입의 주요한 원천이었다. 협동기업소득세는 협동기업에서 창출한 순소득

---

113) 1974년에 관세를 제외한 모든 조세를 폐지하였기 때문에 통계에 더 이상 집계되지 않았다.

의 일부를 국가에 납부하는 형태였다. 농업협동조합의 현물세는 농민이 국가에 납부하는 세금의 기본형태로서 토지의 비옥한 정도에 따라 세액이 달리 적용되었다. 주민소득세는 농민 이외의 주민들에게 받는 세금으로서 그 징수대상은 노동자, 직원, 협동기업노동자, 개인수공업자, 개인상공업자였다. 노동자와 직원에 대해서는 월노임에 따라 징수하였다.

북한은 1974년에 관세를 제외한 모든 조세를 폐지하여 조세의 개념을 부정하였다. 이러한 조치의 배경에는 사유재산제도를 부정하는 사회주의체제하에서 모든 생산수단이 국가소유이므로 이 생산수단으로 인해 발생된 소득도 당연히 국가에 귀속된다는 논리에 기초하고 있다. 즉, 소유권의 이전이 발생하지 않게 되어 납세행위가 성립될 수 없다는 것이다. 그러나 북한에도 기능적으로 볼 때 조세로서의 역할을 수행하는 거래수입금, 국가기업이익금 및 협동단체이익금 등과 같은 부과금이 있으며, 이들이 북한의 국가예산 수입의 주요 항목을 차지하고 있다.

이처럼 북한이 기본적으로 조세개념을 부정하고 있지만 관세, 합영회사소득법에 의하여 합영회사에 부과되는 소득세 및 외국인보수에 대하여 외국인소득세를 부과하고 있었으므로 조세제도가 완전히 없었다고 하기는 어렵다. 합영회사소득법에 따르면 합영회사에 대해서 순소득의 25%를 합영회사 소득세로 부과하되 합영운영 개시 후 3년간 소득세를 면제하고 연장도 가능하도록 되어 있다. 외국인의 보수에 대해서는 월소득의 5~30%를 외국인소득세로 부과하며, 발명권·기술용역 등의 소득에 대해서는 20%를 부과하고 있다<sup>114)</sup>.

---

114) 합영회사 소득법 및 외국인 보수에 대한 외국인 소득세 부분은 「외국투자기업 및 외국인 세금법」으로 통합되었다고 알려져 있다.

현 단계에서 북한의 법규 중 조세관련규정은 「외국인투자법」, 「외국인투자기업 및 외국인세금법」 및 「외국인투자기업 및 외국인세금법시행규정」이 있다. 이들 규정은 외국인투자기업 및 외국인을 위한 세제이므로, 대외세제가 이미 부분적으로 존재하고 있다고 할 수 있다. 「외국인투자법」에서는 외국인 투자기업이 부담해야 할 조세에 대해서 개략적으로 규정하고 있다. 즉, 동법에서는 외국투자자와 외국인 투자기업의 납세의무를 규정하고 있고, 외국투자자와 외국인 투자기업에 대한 세제상의 혜택, 토지 사용조건의 보장 및 은행대부의 우선적 제공 등과 같은 우대사항을 규정하고 있다. 또한 동법은 「라진·선봉경제무역지대」 내에 설립된 외국인 투자기업의 특혜적인 경영활동조건(관세의 비과세, 기업소득세의 면세 내지 감면 등)을 보장하고 있다.

「외국인투자기업 및 외국인세금법」 및 동 「시행규정」에는 기업소득세(제2장), 개인소득세(제3장), 재산세(제4장), 상속세(제5장), 거래세(제6장) 등이 세목별로 구분되어 규정되어 있고 또한 세무관리에 대한 사항(제1장 및 제8장)도 규정되어 있다.

외국투자기업 조세체계는 1세법 1세목주의를 취하고 있는 것이 아니라 단일 법령에 의해 규정되어 있어서 조세체계가 단순하고 일목요연한 측면이 있지만, 전반적으로 구체성이 부족하며, 북한 당국의 자의적 해석 가능성이 부분적으로 늘 존재하고 있다는 문제점이 있다.

## 2. 외국인투자 관련 조세 규정

현 단계에서 북한의 법규 중 외국인투자 관련 조세규정에는 「외국인투자법」, 「외국인투자기업 및 외국인세금법」 및 「외국인투자기업 및 외국인세금법시행규정」이 있다. 「외국인투자법」에서는 외

국인 투자기업이 부담해야 할 조세에 대해서 개략적으로 규정하고 있다. 「외국인투자기업 및 외국인세금법」 및 동 「시행규정」에는 조세가 세목별로 구분되어 규정되어 있고 또한 세무관리에 대한 사항도 규정되어 있다.

#### 가. 외국인투자법

북한 당국은 완전한 평등과 호혜의 원칙에서 외국투자자들이 북한에 투자하는 것을 장려하기 위해서 1992년에 「외국인투자법」<sup>115)</sup>을 제정하였다. 또한 1999년 2월 외국인투자유치 관련법률들을 개정하면서 동 법률도 일부 개정되어 현재에 이르고 있다<sup>116)</sup>. 동법 제8조, 제9조 및 제17조 등에는 북한에 투자한 외국인투자기업이 부담해야 할 조세에 대해서 아주 개략적으로 규정되어 있다.

동 법 제17조에서는 “외국투자가와 외국인투자기업은 공화국의 해당법에 따라 소득세, 거래세, 재산세를 비롯한 세금을 납부해야 한다”고 명시함으로써 외국투자가와 외국인 투자기업의 납세의무를 규정하고 있다.

또한 동법 제8조에서는 외국투자가와 외국인투자기업에 대한 세제상의 혜택을 규정하고 있다. 즉, 제8조에서 ‘장려하는 부문’에 투

---

115) 동법은 1992년 10월 5일 최고인민회의 상설회의 결정으로 채택되었고, 동년 12월 10일 최고인민회의 제9기 제4차 회의 법령으로 승인되었으며, 22개의 조문으로 구성되어 있다.

116) 북한은 1999년 2월 26일 최고인민회의 상임위원회의 결정으로 9개의 외국인투자 유치 관련법률을 개정하고, 그 밖의 5개의 해당 규정을 정비한 것으로 알려지고 있다. 이번 개정작업은 1998년 개정된 사회주의 헌법과 관련조항과의 정합성을 유지하기 위한 것이 주된 목적으로 보이며, 법률에 대한 개정작업은 계속 진행중인 것으로 알려지고 있다.

자하여 설립한 외국인투자기업은 소득세를 비롯한 여러 가지 세급의 감면, 토지 사용조건의 보장, 은행대부의 우선적 제공 등과 같은 우대를 받는다고 규정하고 있다. 동 조항에서 언급하고 있는 ‘장려하고 있는 부문’이란 동법 제7조에서 “국가는 첨단기술을 비롯한 현대적 기술과 국제시장에서 경쟁력이 높은 제품을 생산하는 부문, 자원개발 및 하부구조 건설부문, 과학연구 및 기술개발 부문에 대한 투자를 장려한다”는 규정을 지칭하는 것이다.

동법 제9조에서는 라진·선봉경제무역지대 내에 설립된 외국인투자기업의 특혜적인 경영활동조건을 보장하고 있는데 그 내용은 다음과 같다.

- 국가가 지정한 특정품목 외에는 수출입 물자에 대하여 관세를 부과하지 않는다.
- 생산부문에서 이윤이 나는 해로부터 3년까지 소득세를 물리지 않으며, 그 다음 2년까지 소득세를 50% 범위에서 감면할 수 있다. 또한 소득세율은 다른 지역보다 낮은 결산 이윤의 14%로 한다.

#### 나. 외국투자기업 및 외국인세금법

북한은 1993년 「외국투자기업 및 외국인세금법<sup>117)</sup>」을 제정하였다. 동법은 외국투자기업 및 외국인과 관련된 기업소득세, 개인소득세, 재산세, 상속세, 거래세, 지방세에 대한 세부사항 및 조세 관련 기본 사항 등을 규정하고 있다. 또한 1994년 2월 21일 정무원의 결정으로 「외국투자기업 및 외국인세금법 시행규정<sup>118)</sup>」을 승인

---

117) 동법은 1993년 1월 31일 최고인민회의 상설회의 결정으로 채택되었고, 동년 4월 8일 최고인민회의 제9기 제5차 회의에서 법령으로 채택되었다.

하였다.

동 법률 또한 1999년 2월에 최고인민회의 상임위원회의 결정으로 일부 개정되어 현재에 이르고 있으며 총 8개장 55개의 조문으로 구성되어 있다.

동법 제1조에서 외국투자기업 및 외국인에게 세금을 공정하게 부과하고 납세자들이 세금을 제때에 정확히 납부하도록 하는 데 이바지한다고 규정하여 법 제정의 목적을 분명히 밝히고 있다. 동법의 제2장에서 제7장까지는 개별 세목에 대해서 구체적으로 규정하고 있다.

한편 제1장에서는 외국투자기업 및 외국인세금법의 기본인 외국인의 세무등록, 재정부기계산<sup>119)</sup> 및 세금 계산 화폐 단위 등에 대해서 규정하고 있고, 제8장에서는 연체료, 벌금 및 신소<sup>120)</sup> 및 소송 등에 대해서 규정하고 있어서 우리나라의 국세기본법과 유사한 측면도 있다.

외국투자기업 조세체계는 1세법 1세목주의를 취하고 있는 것이 아니라 단일 법령에 의해 규정되어 있다. 따라서 조세체계가 단순하고 일목요연한 측면을 가지고 있다고 할 수 있다. 그러나 외국투

118) 동 시행규정은 1994년 2월 21일 정무원 결정으로 승인되었으며, 8개장 79개의 조문으로 구성되어 있다. 본법을 정확히 집행하기 위해서 제정되었지만, 본법과 중복되는 내용이 다수 있다. 또한 1999년 외국투자유치 관련법규 개정시에 본 시행규정도 함께 개정된 것으로 알려지고 있다. 그러나 아직 개정된 동 규정의 전문이 입수되지 않은 관계로 본고에서는 개정되기 전 규정내용에 따라 설명하고 있음을 밝혀 둔다.

119) 전후 내용으로 미루어 보면 우리나라의 기업회계에 해당하는 용어로 파악된다.

120) 전후 내용으로 미루어 보면 우리나라의 조세불복제도에 해당하는 용어로 파악된다.

자기업 조세체계가 단일 법령체계를 이루고 있어서 전반적인 구체성이 부족하며, 비록 본법을 정확하게 집행하기 위해서 시행규정을 제정하고 있지만 이와 같은 문제를 해결하기에는 미흡하다고 판단된다. 따라서 북한 당국의 자의적 해석 가능성이 부분적으로 늘 존재하고 있기 때문에 투자를 하는 경우에 주의를 요한다.

동법은 북한 영역 안에서 경제거래를 하거나 소득을 얻는 외국 투자기업과 외국인에게 적용되며, 북한 내에서 경제거래를 하거나 소득을 얻는 북한 외부에 거주하고 있는 동포에 대해서도 동법을 적용하고 있다(동법 제6조).

또한 동법은 외국과의 조세조약에 관한 부분적인 내용을 두고 있다. 즉, 외국투자가와 외국인은 자국정부와 북한 정부 사이에 체결한 세금과 관련한 협정에서 동법과 다르게 세금문제를 정하였을 경우에는 그 협정에 따라 세금을 바칠 수 있다(동법 제7조 및 동법 시행규정 제12조)고 규정하고 있다. 외국투자가에는 북한 영역 안에 투자한 다른 나라의 법인과 개인이 모두 포함된다.

한편 동법에는 외국투자기업 및 외국인이 부담하여야 할 세금과 관련하여 국세와 지방세로 구분하여 비교적 상세하게 규정하고 있다. 국세와 관련해서 동법에서는 기업소득세(제2장), 개인소득세(제3장), 재산세(제4장), 상속세(제5장), 거래세(제6장) 등에 대해서 규정하고 있다. 동법 제7장에서는 지방세에 대하여 규정하고 있는데 관련 세목은 도시경영세, 자동차이용세가 있으며, 외국투자기업 및 외국인은 지방세를 소재지 또는 거주지의 재정기관에 납부하도록 하고 있다.

### 3. 기업소득세

외국투자기업의 기업소득은 북한 내에서 기업 활동을 통해서 얻

은 소득과 기타 소득으로 대별되며, 이들 소득에 대하여 기업소득세를 납부하여야 한다. 기업활동을 통한 소득에는 ① 생산부문의 생산물판매소득 ② 건설·탐사·개발부문의 소득 ③ 상업(무역포함)부문의 상품판매소득 ④ 금융부문의 이자 및 수수료 소득 ⑤ 교통운수·체신·급양편의와 같은 봉사부문의 운임 및 요금 등이 포함된다.

기타 소득에는 ① 이자 소득 ② 이익 배당 소득 ③ 재산의 임대 및 양도 소득 ④ 공업소유권과 기술 비결·저작권의 제공 및 양도에 의한 소득 ⑤ 기술 고문·상담·기능공 양성과 같은 경영 봉사를 하여 얻은 소득 ⑥ 폐설물 및 부산물 처리에 의한 소득, ⑦ 이밖의 소득 등이 있다(「외국투자기업 및 외국인세금법 시행규정」 제13조)

한편 외국투자기업은 북한 영역 밖에서 지사, 출장소, 자회사 등을 설치하여 얻는 소득에 대해서도 기업소득세를 납부해야 한다고 규정하고 있다(「외국투자기업 및 외국인세금법」 제8조).

기업소득세는 해마다 1월 1일부터 12월 31일까지의 총수입에서 원가와 기타 지출·거래세를 공제한 결산이윤에 대하여 정하여진 세율을 적용하여 계산한다(동법 제9조 및 동법 시행규정 제17조).

조세의 감면 및 환급에 관한 사항은 <부표 1>과 같다.

외국투자기업은 기업소득세를 분기별로 예정 납부하고 연간 결산에 의해 확정 납부하여야 한다(동법 시행규정 제19조). 과납액은 반환받고 미납액은 추가납부해야 한다(동법 제11조).

기업소득세를 면제하거나 감면하는 기간은 이윤이 생긴 해부터 연속 계산하며, 기업소득세를 감면받을 경우 기업소득세감면신청서를 해당 재정기관에 제출하여 심사·승인을 받아야 한다(동법 시행규정 제33조). 기업소득세를 감면 받은 장려부문의 외국투자기업과 라진·선봉경제무역지대 내에 설립한 생산 및 봉사부문의

&lt;부표 1&gt; 조세 감면 및 환급

구 분	내 용
외국 정부나 금융 조직이 북한에 차관 제공 또는 외국 은행이 북한 은행에 유리한 조건으로 자금 대부	이자 소득에 대해 기업소득세 면제
장려 부문의 기업 및 라진·선봉경제무역지대 내의 생산 부문 기업이 10년 이상 기업을 운영할 경우	이윤이 발생한 해로부터 3년간 면세 및 그 다음 2년간은 50% 범위내에서 감면
라진·선봉경제무역지대 내의 봉사 부문 기업이 10년 이상 기업을 운영할 경우	이윤이 발생한 해로부터 1년간 면세 및 그 다음 2년간은 50% 범위 내에서 감면
총투자액 6,000만원 이상되는 라진·선봉경제무역지대내 하부 구조 건설 부문 기업	이윤이 발생한 해로부터 4년간 면세 및 그 다음 3년간은 50% 범위내에서 감면
기업 이윤 재투자시 하부 구조 건설 부문	재투자분에 해당하는 소득세 전액 공제
기업 이윤 재투자시 하부 구조 건설 부문외의 기타 부문	재투자분에 해당하는 소득세 중 50% 공제

자료 : 「외국인투자기업 및 외국인세금법」 제15조 및 동법 시행규정 제27~30조, 제35조.

외국투자기업은 10년이 되기 전에 철수하거나 해산하는 경우에는 이미 감면 받았던 기업소득세액을 환급해야 한다(동법 시행규정 제34조).

외국투자기업에서 연도결손이 발생한 경우에는 다음 납세연도의 결산이윤으로 보전이 가능하며, 다음 납세연도의 소득으로도 보전할 수 없으면 순차적으로 납세연도를 이월하여 보전할 수 있으며, 이월가능 연도는 최장 4년이다.

#### 4. 개인소득세

북한에서 소득을 얻은 외국인은 개인소득세를 납부해야 한다(동법 제 17조). 즉, 북한에 180일 이상 체류하면서 소득을 얻은 외국인은 개인소득세를 납부해야 한다. 또한 북한에 1년 이상 체류 또는 거주하는 외국인은 북한 밖에서 얻은 소득에 대해서도 개인소득세를 납부해야 한다(동법 시행규정 제36조).

개인소득세의 과세대상소득은 아래와 같다(동법 제18조)<sup>121)</sup>.

- 노동보수에 의한 소득 : 노임, 상급, 장려금, 가급금, 강의·강연·공연·번역 등의 소득 등
- 배당소득 : 익배당금, 잉여금의 분배소득 등
- 공업소유권의 제공에 의한 소득 : 특허권·실용신안권·상표권 등을 제공 또는 양도하고 얻은 소득
- 기술비결의 제공에 의한 소득 : 특허수속을 하지 않았거나 공개하지 않고 있는 기술문헌과 기술지식 등을 제공하고 얻은 소득
- 저작권의 제공에 의한 소득 : 소설·시·음악·미술 등 문화예술 작품을 제공하고 얻은 소득
- 이자소득 : 예금·채권의 이자소득
- 임대소득 : 건물·기계·자동차 등 재산을 임대하고 얻은 소득
- 재산판매소득 : 건물·기계·자동차 등 재산을 판매하고 얻은 소득
- 증여소득 : 화폐재산·현물재산·공업소유권 등과 같은 재산과 재산권을 증여 받은 소득

---

121) 각 소득의 구체적인 내용은 동법 시행규정 제37조를 참조하기 바란다.

한편 개인소득세의 과세대상 소득이 현물 또는 유가증권인 경우에는 그것을 취득한 때의 현지가격으로 한다(동법 시행규정 제37조).

노동보수에 의한 개인소득세는 월 노동보수액이 1,000원 미만인 경우에는 면제하며 그 이상의 월 노동보수액에 대해서는 내각이 정한 세율에 계산하도록 규정하고 있다. 1999년 동법의 개정 전 적용되던 동법 시행규정에 따르면 초과누진세율을 적용하는 방법으로 계산한다(동법 제19조 및 동법 시행규정 부록 1)<sup>122)</sup>.

한편 이자소득에 의한 개인소득세는 은행에서 예금하고 얻는 소득에 정한 세율을 적용하여 계산한다(동법 제22조). 고정자산 임대 소득에 의한 개인소득세는 임대료에서 노력비, 포장비, 수수료와 같은 비용으로 20%를 공제한 나머지 금액, 정하여진 세율을 적용하여 계산한다(동법 시행규정 제39조).

증여소득에 의한 개인소득세는 1만원까지인 경우 면제하며, 그 이상인 경우에는 과세한다.

한편, 다음과 같은 소득에 대해서는 개인소득세를 납부하지 않는다(동법 시행규정 제42조).

- 북한 정부와 외국 정부간의 협정에 의해 개인소득세를 납부하지 않기로 한 소득
- 북한 금융기관으로부터 받은 저축성 예금 이자와 보험금·보험 보상금
- 라진·선봉경제무역지대 내 비거주자들간의 거래 업무를 하는 은행에 비거주자들이 예금한 예금액의 이자.

---

122) 이 세율 역시 개정전 시행규정의 내용이므로 개정된 동법의 내용과 일부 상이한 측면이 있다(예 : 면세점 2,000원 → 1,000원).

## 5. 거래세

외국투자기업과 개인업을 하는 외국인은 다음의 수입금에 대해 거래세를 납부해야 한다(동법 시행규정 제59조).

- 생산부문으로 생산한 생산물과 수입한 물자를 북한 내에 판매하여 얻은 수입금
- 상업(무역 포함)부문으로 상품을 판매하여 얻은 상품 판매액
- 교통운수·금융·관광·호텔을 비롯한 봉사 부문의 운임, 대부 이자와 예금 이자와의 차액, 요금과 같은 봉사 수입금

생산부문의 거래세는 품종별 생산물판매액에 해당하는 세율을 적용하여 계산하며, 상업부문의 거래세는 품종별 상품판매액에 해당하는 세율을 적용하여 계산한다. 교통운수·금융·관광을 비롯한 봉사부문의 거래세는 봉사수입금에 해당하는 세율을 적용하여 계산한다. 단 항목별 세율은 재정부에서 정한다.

거래세를 감면 또는 면제하는 경우는 다음과 같다.

- 생산 부문의 외국투자기업이 생산한 제품을 수출 또는 북한 정부의 요구에 따라 북한 내에 판매하는 경우 거래세를 면제한다(동법 시행규정 제62조). 단, 국가가 수출을 제한하는 상품에 대해서는 별도로 정한 바에 의하여 거래세를 납부한다(동법 제42조 제1항).
- 외국투자은행이 북한 기업 또는 은행에 낮은 이자율 및 거치기간을 포함하는 10년 이상의 상환기간과 같은 유리한 조건으로 대부한 경우에는 재정부의 승인을 받아 거래세를 감면 받을 수 있다(동법 시행규정 제63조).
- 라진·선봉경제무역지대 내의 생산부문과, 교통운수, 금융, 관광을 비롯한 봉사부문에 대해서는 거래세를 다른 지역보다 50% 감면한다(동법 제42조).

<국문요약>

## 체제전환국 조세정책의 분석과 시사점

- 남북경협 및 경제통합 관련 조세·재정분야 기초연구(I)

최준욱 · 이명현 · 전택승 · 한상국

본 연구에서는 체제전환국의 조세정책 경험을 분석하고 북한의 향후 변화와 관련된 시사점을 도출한다. 체제전환 과정에서의 경험은 국가별로 다양하므로, 본 연구는 특정 국가의 사례를 중심으로 하기보다는 다양한 국가들의 경험을 종합적으로 고찰하는 방법을 택한다. 우선 제 II장에서는 기존 연구를 중심으로, 체제전환 과정에서 조세제도 및 조세행정 여건의 변화를 이해하는 것에 중점을 둔다. 체제전환의 유형, 초기조건 등에 따라 조세정책 경험도 큰 차이가 있는 것을 알 수 있다.

제 III장에서는 체제전환 과정에서의 조세 및 재정수입 수준의 변화와 이를 결정하는 요인들에 대해 고찰한다. 체제전환 과정에서 조세부담률이 상승하는 나라도 있는 반면, 하락하는 나라도 있는 등 국가별로 차이가 크다. 체제전환 초기에 그 비율이 높은 나라일 수록 하락하는 경향이 강한 것으로 나타난다. 체제전환이 진전됨에 따라, 국가별 소득수준과 조세부담률간에 정(+)의 상관관계가 강해지는 것으로 나타난다. 이는 북한에서도 동구 및 구소련 국가와 유사한 급진적 체제전환이 추진되면, 높은 조세부담률을 유지하기가 어려울 것이라는 점을 시사한다.

제 IV장에서는 체제전환 과정에서의 세수구조 변화에 대해 분석한다. 일반적으로 법인세수의 비중이 감소하고, 소비과세의 비중은 증가하며, 개인소득세 및 사회보장기여금의 기여금의 비중은 크게

변하지 않는 것으로 나타난다. 체제전환 초기에 소득세의 기능 약화로 인해 조세의 소득재분배 기능이 제약되기 때문에, 노동시장 정책과 재정정책을 통해서 이를 보완하는 것이 더욱 중요해진다. 소득세의 조기 정착을 위해서는 금융제도의 조기 정착이 필요하다. 체제전환 초기의 안정된 세수확보 및 조세제도의 장기적 발전을 위해 부가가치세 행정의 조기 정착이 매우 중요하다.

제 V 장에서는 체제전환국의 외국인투자 관련 조세제도의 경험에 대해 고찰한다. 외국인투자관련 조세정책은 체제전환 단계별로 차이를 보이며, 북한은 유사한 여건에 있는 국가의 경험을 적극 활용할 필요가 있다. 현재 북한의 유일한 조세제도인 외국인투자법은 체제전환국들이 초기에 경험한 많은 문제들을 가지고 있어, 개선이 필요하다. 외국인 투자유치와 관련된 조세정책에서 가장 중요한 것은 조세의 안정성이므로, 조세정책도 장기적인 계획을 세우고 시행하는 것이 중요하다. 특히 장기적 외국인 투자정책의 목표에 부합되도록 고안되어야 할 것이다.

<Abstract>

## Analysis on Tax Policies in Transition Countries and Implications for North Korea

Joonook Choi, Myung-Hun Lee, Tackseung Jun, Sang Kook Han

This study analyzes experiences of tax policies in transition countries and find policy implications for North Korea. Instead of trying to find lessons from a case study of a particular country, we try to find out more general implications from a wide spectrum of experiences. Chapter II is a general survey, mostly based on previous studies, to understand important aspects of tax policies during the transition process.

Chapter III studies changes in the level of tax/fiscal revenues during the transition process. Changes in ratios of tax/fiscal revenue to GDP show different patterns among individual countries ; the rates fell in some countries, and they rose in other countries. The ratios tend to fall in countries with a higher initial ratio and vice versa. As transition continues, the positive correlation between the income level and tax burden ratio of each country becomes stronger. This implies, in Korea, if it undergoes a rapid transition, the tax burden ratio can not remain high.

Chapter IV analyzes the changes in the structure of tax revenues during the transition process. In general, the share of corporate tax falls, and the share of consumption tax rises, while

the shares of personal income tax and social security tax do not show big changes. In the early stage of transition, the redistributive role of tax is limited due to limited role of personal income tax. Hence, redistributive role of labor market policy and fiscal policy becomes more important. Reform in the financial sector can help to enhance function of personal income tax by increasing transparency in economic transactions. A proper tax administration of value added tax is very important, both for tax revenues and for long-term development of tax policy.

Chapter V studies tax issues regarding FDI. Tax policies on FDI differ in each stage. Hence, for North Korea, lessons from countries of a similar stage can be helpful. Tax system regarding FDI, the only current tax system in North Korea, still has many problems which many transition countries had in the early stage of transition. Stability is one of the most important factors in the tax policy on FDI. Hence, tax policies should be designed in a long term perspective, preserving consistency with long term policy on FDI.

## <著者略歴>

### 崔 濬 旭

美國 Wisconsin-Madison大 經濟學科 卒業  
美國 Pennsylvania大 經濟學 博士  
現, 韓國租稅研究院 研究委員

### 李 明 憲

서울大學校 經濟學科 卒業  
獨逸 Göttingen大 農業經濟學 博士  
現, 韓國租稅研究院 專門研究委員

### 全 澤 勝

慶熙大學校 經濟學科 卒業  
美國 Columbia大 經濟學 博士  
現, 韓國租稅研究院 招請研究委員

### 韓 相 國

東國大學校 卒業  
臺灣 國立政治大學 法學 博士  
現, 韓國租稅研究院 研究委員

政策報告書 01-05

체제전환국 조세정책의 분석과 시사점

- 남북경협 및 경제통합 관련 조세·재정분야 기초연구(1)

---

2001年 12月 28日 印刷

2001年 12月 31日 發行

著 者 崔濬旭·李明憲·全澤勝·韓相國

發行人 宋大熙

發行處 韓國租稅研究院

1318-7714 서울特別市 松坡區 可樂洞 79-6

電話：2186-2114(代), 팩시밀리：2186-2179

登 錄 1993年 7月 15日 第21-466號

組版및  
印 刷 상 일 인 쇄

© 韓國租稅研究院 2001

ISBN 89-8191-203-3

---

\* 잘못 만들어진 책은 바꾸어 드립니다.

값 9,000원